



مجلة القلم

العلمية للدراسات الاقتصادية والاجتماعية



ردمك ISSN: 1858 - 9839

علمية دولية محكمة ربع سنوية
تصدر عن مركز دراسات حوض البحر الأحمر - السودان بالشراكة مع جامعة الحضارة - اليمن

في هذا العدد :

- تقييم مدخل المراجعة الاستراتيجية في دعم الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال بالعراق دراسة ميدانية تحليلية لآراء مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في بغداد - 2023م
 - د. صلاح بابكر عيسى مهاجر - د. عادل محمد محمد حسن - د. سمارة محمد جاسم حمود
أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية.
 - د. محمد صابر حموده السيد- د. أسامه محمد حسن مهدي
المشروعات الصغيرة والمتوسطة وأثرها على التنمية الاقتصادية بمنطقة نجران- المملكة العربية السعودية (1914 - 2019م)
 - د. عماد رجب بخيت - د. مدني سوار الذهب محمد
 - The influence of participation in decision making on teaching staff's performance in the Faculty of Education, University of Khartoum, Sudan.
- Prof.Samir Mohammed Ali Hassan Alredaisy



العدد الثامن عشر- ربيع الأول 1445 هـ - سبتمبر 2023م

مجلة القلم للدراسات الاقتصادية والاجتماعية - العدد الثامن عشر - ربيع الأول 1445 هـ - سبتمبر 2023م

ردمك ISSN: 1858 - 9839



دار آريثريا للنشر والتوزيع
Arriyria for Publishing and Distribution

فهرسة المكتبة الوطنية السودانية-السودان
مجلة القلزم: Alqulzum Journal for economic and
social studies

الخرطوم : مركز بحوث ودراسات دول حوض البحر الأحمر 2023

تصدر عن دار آريثيريا للنشر والتوزيع - السوق العربي

الخرطوم - السودان.

ردمك: 1858-9995

الخرطوم- السودان

مجلة القلزم للدراسات الاقتصادية والاجتماعية

الهيئة العلمية والإستشارية

- أ.د. حسن كمال الطاهر- جامعة الزعيم الأزهري - السودان
د. إيمان أحمد محمد علي - جامعة الزعيم الأزهري - السودان
د. نجلاء عبد الرحمن وقيع الله بلاص- جامعة الجزيرة- السودان
د. الهام عبد الرحمن إسماعيل- جامعة الزعيم الأزهري- السودان
د. عباس مبارك محمد خلف الله الكنزي- جامعة الزعيم الأزهري-السودان
د. أميمة محمد السيد أبو الخير- جامعة الشارقة- الإمارات العربية المتحدة
د. أحمد حسن فضل المولى - جامعة الزعيم الأزهري - السودان
د. عصام السيد برمة - جامعة الزعيم الأزهري- السودان
د. التاج مختار التاج مختار - كلية الإمارات للعلوم والتكنولوجيا-السودان
د. جلال الدين موسى محمد مور- جامعة الدلنج- السودان
د. عبد التواب عبد الله مهيبوب علي- اليمن
د. عبد المنعم عبد العزيز الشيخ الياية- جامعة عبد الطليف الحمد (مروي
التكنولوجية) - السودان
د. محمد الخير فابت فضل المولى- جامعة جدة- المملكة العربية السعودية
د. إبراهيم إسماعيل علي الناشري - اليمن
د. منيرة محمد ساتي - جامعة بيشة للملكة العربية السعودية

هيئة التحرير

- المشرف العام
د. علي قاسم إسماعيل عثمان
رئيس جامعة الحضارة-اليمن
رئيس هيئة التحرير
أ.د.حاتم الصديق محمد أحمد
رئيس التحرير
د.عوض أحمد حسين شبا
التدقيق اللغوي
أ.الفتاح يحيى محمد عبد القادر
الإشراف الإلكتروني
د. محمد المأمون
التصميم والإخراج الفني
أ. عادل محمد عبد القادر

الآراء والأفكار التي تنشر في المجلة
تحمل وجهة نظر كاتبها ولا تعبر بالضرورة عن آراء المركز

ترسل الأوراق العلمية على العنوان التالي:

هاتف: ٢٤٩٩١٠٧٨٥٨٥٥ - ٢٤٩١٢١٥٦٦٢٠٧١

بريد إلكتروني: rsbcsc@gmail.com

السودان - الخرطوم - السوق العربي - عمارة جي تاون - الطابق الثالث

موجهات النشر

تعريف المجلة:

مجلة (الْقَلْزَم) للدراسات الاقتصادية والاجتماعية مجلة علمية محكمة تصدر عن مركز بحوث ودراسات دول حوض البحر الأحمر- السودان بالشراكة مع جامعة الحضارة - اليمن. تهتم المجلة بالبحوث والدراسات الاقتصادية والاجتماعية والمواضيع ذات الصلة.

موجهات المجلة:

1. يجب أن يتسم البحث بالجودة والأصالة وألا يكون قد سبق نشره قبل ذلك.
 2. على الباحث أن يقدم بحثه من نسختين. وأن يكون بخط (Traditional Arabic) بحجم 14 على أن تكون الجداول مرقمة وفي نهاية البحث وقبل المراجع على أن يشارك إلى رقم الجدول بين قوسين دائريين ().
 3. يجب ترقيم جميع الصفحات تسلسلياً وبالأرقام العربية بما في ذلك الجداول والأشكال التي تلحق بالبحث.
 4. المصادر والمراجع الحديثة يستخدم أسم المؤلف، اسم الكتاب، رقم الطبعة، مكان الطبع، تاريخ الطبع، رقم الصفحة.
 5. المصادر الأجنبية يستخدم اسم العائلة (Hill, R).
 6. يجب ألا يزيد البحث عن 30 صفحة وبالإمكان كتابته باللغة العربية أو الإنجليزية.
 7. يجب أن يكون هناك مستخلص لكل بحث باللغتين العربية والإنجليزية على ألا يزيد على 200 كلمة بالنسبة للغة الإنجليزية. أما بالنسبة للغة العربية فيجب أن يكون المستخلص وافياً للبحث بما في ذلك طريقة البحث والنتائج والاستنتاجات مما يساعد القارئ العربي على استيعاب موضوع البحث وبما لا يزيد عن 300 كلمة.
 8. لا تلزم هيئة تحرير المجلة بإعادة الأوراق التي لم يتم قبولها للنشر.
 9. على الباحث إرفاق عنوانه كاملاً مع الورقة المقدمة (الاسم رباعي، مكان العمل، الهاتف البريد الإلكتروني).
- نأمل قراءة شروط النشر قبل الشروع في إعداد الورقة العلمية.

المحتويات

تقييم مدخل المراجعة الاستراتيجية في دعم الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال بالعراق (دراسة ميدانية تحليلية

لآراء مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في بغداد - 2023م).....(7-24)

د. صلاح بابكر عيسى مهاجر - د. عادل محمد محمد حسن - د. سمارة محمد جاسم حمود

أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة على ممارسات إدارة

الأرباح (دراسة تطبيقية).....(25-60)

د. محمد صابر حموده السيد - د. أسامه محمد حسن مهدي

المشروعات الصغيرة والمتوسطة واثرها علي التنمية الاقتصادية بمنطقة نجران -

المملكة العربية السعودية (1914 - 2019)..... (61-82)

د. عماد رجب بخيت - د. مدني سوار الذهب محمد

The influence of participation in decision making on teaching staff's performance

in the Faculty of Education, University of Khartoum, Sudan.....(83-100)

Prof.Samir Mohammed Ali Hassan Alredaisy

كلمة التحرير



الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خير الخلق أجمعين.

القارئ الكريم:

بعد السلام وكامل التقدير والاحترام يسعدنا أن نضع بين يديك العدد السابع عشر من مجلة القلزم للدراسات الاقتصادية والاجتماعية الذي يأتي في إطار الشراكة العلمية مع جامعة الحضارة (اليمن).

القارئ الكريم:

يأتي هذا العدد الثامن عشر من المجلة بعد أن نجحت المجلة بواسطة هيئتها العلمية والاستشارية وهيئة تحريرها في إصدار سبعة عشر عدداً ، الأمر الذي يضع الجميع أمام تحدي كبير يقوم على التطوير والتحديث والمواظبة.

القارئ الكريم:

يأتي هذا العدد وهو أكثر شمولاً وتنوعاً من حيث المواضيع وطريقة طرحها وتحليلها ومعالجتها. ونسأل الله تعالى أن يجد المهتمين والمختصين والباحثين في هذا العدد ما يفيدهم ويكون إضافة حقيقية للمكتبة السودانية والعربية.
مع خالص الشكر للجميع؛؛؛

هيئة التحرير

تقييم مدخل المراجعة الاستراتيجية في دعم الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال بالعراق

(دراسة ميدانية تحليلية لآراء مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في بغداد – 2023م)

أستاذ المحاسبة المشارك- جامعة السودان المفتوحة

أستاذ المحاسبة المساعد- المركز القومي
للدراستات المحاسبية

مدير مديرية الرقابة الداخلية والتدقيق
وزارة الكهرباء العراقية - العراق

د. صلاح بابكر عيسى مهاجر

د. عادل محمد محمد حسن

د. سمارة محمد محمد جاسم حمود

المستخلص:

هدفت الدراسة لتقييم مساهمة كل من المراجعة الاستراتيجية للبيئة الداخلية والمراجعة الاستراتيجية للبيئة الخارجية والمراجعة الاستراتيجية للحكومة في دعم الميزة التنافسية، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، اختبرت الدراسة الفرضية الأولى: المراجعة الاستراتيجية للبيئة الداخلية تسهل تحقيق الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال بالعراق، الفرضية الثانية: المراجعة الاستراتيجية للبيئة الخارجية تحسن الميزة التنافسية، والفرضية الثالثة: المراجعة الاستراتيجية للحكومة تعزز الميزة التنافسية. تم اختيار عينة عشوائية مكونه من عدد (89) مفردة من مجتمع الدراسة المرشحين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية ببغداد وتم جمع بيانات الدراسة الميدانية عن طريق أداة الاستبانة، وأظهرت نتائج الدراسة كلما زادت مؤشرات تطبيق المراجعة الاستراتيجية لكل من البيئة الداخلية، والبيئة الخارجية، والحكومة يزداد دعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال بالعراق، فأوصت الدراسة بالإستمرار في تطبيق مدخل المراجعة الاستراتيجية لأنها تدعم الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال بالعراق.
الكلمات المفتاحية: المراجعة الاستراتيجية ، الميزة التنافسية ، منظمات الأعمال.

Evaluation of Strategic Audit Approach in Supporting Competitive Advantage of Business Organizations in Iraq (Analytical Field Study; Views of External Audit and Accounting Firms in Baghdad 2023AD)

Dr.Salah Babiker Eisa Mohager

Dr.Adil Mohamad Mohamad Hassan

Dr.Samara Mohammed Jasim Al - Sammarraie

Abstract:

The study aimed to evaluate the contribution of the strategic audit of the internal environment, the strategic audit of the external environment and the strategic audit of governance in supporting com-

petitive advantage of business organizations in Iraq, the study used the descriptive analytical method, the study tested the first hypothesis: the strategic audit of the internal environment facilitates the achievement of competitive advantage, the second hypothesis: the strategic audit of the external environment improves competitive advantage, and the third hypothesis: the strategic audit of governance enhances competitive advantage. A random sample consisting of (89) individuals was selected from the study population auditors working in accounting and legal audit offices in Baghdad and the field study data was collected through the questionnaire tool, the results of the study showed that the greater the indicators of the application of the strategic audit of each of the internal environment, the external environment, and governance, the more support for the competitive advantage of business enterprises in Iraq, the study recommended continuing to apply the strategic audit approach because it supports the competitive advantage of business organizations in Iraq.

Keywords: Strategic Audit, Competitive Advantage, Business Organizations.

المقدمة:

الإطار المنهجي:

تواجه منظمات الأعمال منافسة شديدة في السوق قد تهدد إستمراريتها فيه، لذلك تعد منظمة الأعمال إستراتيجيات تنافسية تهدف إلى الإنتاج بتكلفة أقل من خلال التكلفة الأقل لكل من أجور العمل والمواد الخام بالمقارنة مع المنافسين، وتصميم المنتج وتقديم أشكال مختلفة منه للحصول على نسبة أكبر في السوق من خلال إشباع حاجات مجموعة من المستهلكين أو التركيز على سوق جغرافية معينة أو إستخدامات معينة لمنتجات المنظمة. وكلما كانت الميزة التنافسية للمنظمة واضحة سواء كانت من ناحية التكلفة أو التميز، فهذا يفرض على المنظمات المنافسة بذل مجهود كبير حتى تتمكن من التغلب عليها وإبطال سيطرتها في السوق. إستخدام المنظمة للتخطيط الإستراتيجي وتطبيقه بصورة سليمة يمكنها من تطوير المهارات الجديدة لإدارة عملياتها المختلفة والإستغلال الأفضل لمواردها البشرية والمالية والمادية المحدودة وتحسين التعامل مع السوق. وللتأكد من سير الخطة الإستراتيجية في تحقيق الأهداف المرسومة برزت الحاجة للمراجعة الاستراتيجية لفحصها لحماية الميزة التنافسية للمنظمة وتعزيزها.

مشكلة الدراسة:

بدأت المنافسة بين منظمات الأعمال داخل الدولة ثم تحولت إلى منافسة عالمية، وأصبحت المنظمة تعمل وتنافس في أكثر من دولة، لذلك تسعى منظمة الأعمال إلى إعداد خطة إستراتيجية واتخاذ القرارات بشأن تخصيص مواردها للتحسين المستمر في أدائها ودعم ميزتها التنافسية، ولتحقيق من دور مدخل

المراجعة الاستراتيجية في تطبيق الخطة بصورة سليمة برزت الحاجة لتقييمه في دعم الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال بالعراق من خلال الإجابة على التساؤلات الآتية:

- 1- ما دور المراجعة الاستراتيجية للبيئة الداخلية في دعم الميزة التنافسية؟
- 2- ما دور المراجعة الاستراتيجية للبيئة الخارجية في دعم الميزة التنافسية؟
- 3- ما دور المراجعة الاستراتيجية للحوكمة في دعم الميزة التنافسية؟

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية البعد النظري للدراسة في قلة الدراسات والبحوث التي تناولت موضوع تقييم مدخل المراجعة الاستراتيجية في دعم الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال بالعراق، بينما تمكن أهمية البعد العملي في النتائج التي تظهرها الدراسة لتفيد تلك المنظمات في الاهتمام بالمراجعة الاستراتيجية بوصفها إحدى المدخل التي تعزز ميزتها التنافسية.

أهداف الدراسة: تتمثل أهداف الدراسة في تحقيق ما يلي:

- 1- تقييم مساهمة المراجعة الاستراتيجية للبيئة الداخلية في دعم الميزة التنافسية.
 - 2- تحديد دور المراجعة الاستراتيجية للبيئة الخارجية في دعم الميزة التنافسية.
 - 3- تقييم مشاركة المراجعة الاستراتيجية للحوكمة في دعم الميزة التنافسية.
- فرضيات الدراسة: لحل مشكلة الدراسة وتحقيق أهدافها يتم اختبار الفرضيات الآتية:
- الفرضية الأولى: المراجعة الاستراتيجية للبيئة الداخلية تسهل تحقيق الميزة التنافسية.
- الفرضية الثانية: المراجعة الاستراتيجية للبيئة الخارجية تحسن الميزة التنافسية.
- الفرضية الثالثة: المراجعة الاستراتيجية للحوكمة تعزز الميزة التنافسية.

منهجية الدراسة:

تعتمد الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي للبيانات ذات الصلة بموضوع الدراسة بتحليلها إحصائياً واختبار العلاقة بين متغيرات الدراسة.

حدود الدراسة: تتمثل الحدود في الآتي:

1. الحدود المكانية: مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في بغداد.
2. الحدود الزمانية: العام 2023م.
3. الحدود البشرية: مدراء المراجعة ورؤساء المراجعة والمراجعون ومساعدو المراجعون في مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية ببغداد.
4. الحدود الموضوعية: مدخل المراجعة الاستراتيجية المعبر عن أبعادها (المراجعة الاستراتيجية للبيئة الداخلية، المراجعة الإستراتيجية للبيئة الخارجية، المراجعة الاستراتيجية للحوكمة) والميزة التنافسية.

الدراسات السابقة:

تناولت دراسة: (Mike, (2015 . 93-100) الصلة بين المراجعة الإستراتيجية والملكية للشركات في إستونيا وما إذا كانت توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الإستراتيجية والملكية للشركة، أظهرت

نتائج الدراسة أن المراجعة الإستراتيجية مفيدة لوضع الإستراتيجيات الملكية النظامية و يتيح إستخدامها فرصة لتحليل الأفعال والسلوك والإدارة والتعبير بوضوح عن الإرادة في شكل إستراتيجية ملكية.

إهتمت دراسة: (Vladimir & Litvinov, 2016. 27-37) المراجعة الإستراتيجية وأثرها في تحقيق الأهداف طويلة الأجل في المنظمات الصناعية ودراسة مضمونها باعتبارها نظاما جديدا لمراجعة الحسابات في روسيا، أظهرت نتائج الدراسة أن المراجعة الإستراتيجية مهمة لنظرية المراجعة والممارسة وتحديد الجوانب الأكثر أهمية في تقييم المراجع للعوامل الخارجية وتساعد المنظمة على الإستجابة الفورية لتأثير العوامل الخارجية والداخلية المتغيرة باستمرار.

هدفت دراسة:

(Thanapon & et al., 2016. 82-110) إلى الكشف عن تأثير المراجعة الإستراتيجية الداخلية على البقاء المؤسسي في الشركات التايلاندية من خلال مجموعة من متغيرات الوساطة المتمثلة في أفضل ممارسات وإنجاز المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية، بينت نتائج الدراسة ان المراجعة الإستراتيجية الداخلية لها تأثير إيجابي على ممارسات وكفاءة المراجعة الداخلية وقادرة على خلق قيمة لعملياتها والعمليات التنظيمية وتحقيق جودة التقارير المالية ونجاح صنع القرار.

عملت دراسة: (حسن، 2017) على الكشف عن أثر ممارسات إدارة الجودة الشاملة على تحقيق الميزة التنافسية في شركات الأدوية الأردنية حسب حجم الشركات، أظهرت نتائج الدراسة أن هنالك أثر إيجابي لممارسات إدارة الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية وعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في متوسطات أثر ممارسات إدارة الجودة الشاملة على تحقيق الميزة التنافسية تعزى لمتغير حجم الشركة.

هدفت دراسة:

(علي، 2017) التعرف على دور أسلوب القياس المرجعي في إدارة تكلفة المنتجات ودعم الميزة التنافسية، أظهرت نتائج الدراسة أن أسلوب القياس المرجعي يؤثر على تحليل سلاسل القيمة ومسببات التكلفة والموقف الإستراتيجي ويؤثر على تحقيق الريادة التكاليفية وزيادة جودة المنتجات ويؤثر على تسعير المنتجات والإبداع والإبتكار في المنتجات وتسليم المنتج.

إختبرت دراسة: (نصر الدين، 2018. 125 - 148) مدى تحقيق المصارف السورية للميزة التنافسية بالإعتماد على المؤشرات الذاتية من خلال مقارنتها لكل من المصرف التجاري السوري ومصرف سوريا والمهجر، توصلت الدراسة إلى أن للمصرف التجاري السوري ومصرف سوريا والمهجر مزايا تنافسية في المؤشرات الذاتية ويحققانه في مؤشر حوكمة الشركات كما يتفوق المصرف التجاري السوري على مصرف سوريا والمهجر في الميزة التنافسية التي تتعلق بمعدل كفاية رأس المال.

إهتمت دراسة:

(محمد وعوض الكريم، 2019. 173 - 204) بالتعرف على دور آليات الحوكمة الداخلية في تحقيق الميزة التنافسية وإتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق هدفها ووزعت 70 إستبانة على عينة الدراسة ولغرض تحليل البيانات وإختبار الفرضيات إستخدمت الدراسة برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الإجتماعية، بينت نتائج الدراسة مساهمة لجان التدقيق وكفاءة التدقيق الداخلي في دعم الميزة التنافسية.

هدفت دراسة:

(Karim, 2020 2556-2568) إلى تحديد دور تطبيق مدخل المراجعة الإستراتيجية في تحسين جودة المراجعة ولتحقيق ذلك جمعت البيانات الأولية عن طريق الإستبانة من 72 مبحوث من المدراء الماليين ورؤساء الإدارات المالية والمحاسبين والمراجعين الجداوليين والخارجيين، أظهرت نتائج الدراسة أن هنالك دور مهم لتطبيق مدخل المراجعة الإستراتيجية في تحسين جودة المراجعة من خلال مراجعة مركز الشركة ومراجعة البيئة الداخلية ومراجعة البيئة الخارجية ومراجعة أصحاب المصالح .

هدفت دراسة: (DUBAUSKAS and IŠORAITĖ, 2022. 2556-2568), تحليل الجوانب النظرية لمفهوم المزايا التنافسية وفحص مؤشرات المزايا التنافسية ومسح المزايا التنافسية في شركة سوق التجزئة ليتوانيا. إتمدت الورقة على تحليل المؤلفات العلمية والبحوث المسحية. تشمل الدراسة التحليل النظري للأدبيات والمسح والتحليل المقارن، أظهرت نتائج الدراسة أن هناك صلة مهمة وذات مغزى بين ملاحظات العملاء المفضلة حول الشركة وسمعتها وهناك علاقة مهمة وذات مغزى بين الخدمة - المساعدة والمشورة والمعلومات السريعة والدقيقة ومستوى الأمان والضمانات.

بينت الدراسات السابقة علاقة المراجعة الإستراتيجية كمتغير مستقل بالملكية في إستونيا والعوامل الخارجية في روسيا والمراجعة الداخلية في ماليزيا والتقارير المالية في تايلاند، وحللت الميزة التنافسية كمتغير مستقل بإدارة الجودة الشاملة في الأردن وكفاية رأس المال في سوريا والقياس المرجعي في السودان، وعلاقة آليات الحوكمة ولجان المراجعة بالميزة التنافسية (متغير تابع) في السودان، بينما الدراسة الحالية تقييم وتحدد علاقة المراجعة الإستراتيجية بدعم الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال في العراق.

الإطار النظري للدراسة:

مفهوم المراجعة الإستراتيجية:

هي عملية تقييم القرارات الإستراتيجية والخطط طويلة الأجل بناءً على معلومات عن تلك القرارات في ضوء علاقتها بالبيئة الداخلية والبيئة الخارجية للمنظمة، ومدى تكيف المنظمة مع التغيرات البيئية (تركي، 2016. 303).

أهداف المراجعة الإستراتيجية:

- يمكن للمراجعة الإستراتيجية تحقيق مجموعة من الأهداف التالية (سليمان، 2015. 72):
1. مراجعة إفتراضات إدارة المنظمة نحو التغير في مجالات مثل الهيكل العام والمتطلبات الرئيسية لعملائها.
 2. دراسة موضوعية للوضع التنافسي من خلال تحديد أفضل الممارسات وتقييم مكانة المنظمة في السوق.
 3. إعادة تقييم إستراتيجية المنظمة والرؤية المستقبلية لتحديد المنتجات والأسواق التي يجب التركيز عليها.
 4. تحديد الموارد المالية والإدارية الواجب إستغلالها، والكفاءات التي يجب التركيز عليها وسبل التطوير لضمان إستقرار المنظمة في المدى الطويل وتحقيق ميزة تنافسية.

5. تقييم سلامة الخطط والتنظيم، ومدى كفاءة وفعالية نظم المراجعة الإدارية، والقرارات الإدارية في المنظمة.

6. إظهار الممارسات غير الضرورية للمنظمة للتخلص منها (جوال، 2012، 5).

7. تحديد درجة فعالية المنظمة في علاقتها مع المجتمع من حيث الوفاء بالتزاماتها الإجتماعية نحوه (عمر، 2022، 39).

خصائص المراجعة الإستراتيجية:

تتميز المراجعة الإستراتيجية بالخصائص الآتية (علي، 2017، 531):

1. الشمولية: تغطي جميع عمليات الإدارة الإستراتيجية لأنها مرتبطة مع بعضها لتحقيق أهداف المنظمة.
2. الإستقلالية: أن يحافظ كل عضو من أعضاء فريق المراجعة على إستقلاله في الظاهر والواقع عند قيامه بأعمال المراجعة الإستراتيجية.
3. الدورية والإستمرارية: معالجة الإنحرافات المتعلقة بالأعمال الإستراتيجية قبل الوقوع فيها، وذلك لإمتداد تأثير الأعمال لفترة مستقبلية بعيدة وللحد من التكاليف الإضافية المترتبة على القرارات الإستراتيجية.
4. الموضوعية: تتم بصورة منهجية ومنمطة ومحددة للأعمال التي تغطيها وتكون مدعومة بأدلة الإثبات.
5. المحافظة على العلاقات: تحافظ على العلاقات بين المنظمة وكل من العاملين والعملاء والموردين والمنافسين، وتقديم التوصيات اللازمة لتطويرها ودعمها.

أبعاد المراجعة الإستراتيجية:

تتمثل أبعاد المراجعة الإستراتيجية فيما يلي:

1. المراجعة الإستراتيجية للبيئة الداخلية: تعمل على مراجعة مجالات قوة المنظمة ما إذا كانت ما زالت على حالها وتم إضافة مجالات أخرى لها وفي أي المجالات، هل مازالت مجالات الضعف على حالها والوقوف على مجالات ضعف أخرى ماذا يتم للتغلب عليها أو الحد من آثارها السالبة.
2. المراجعة الإستراتيجية للبيئة الخارجية: تعمل على مراجعة أثر إستراتيجيات المنافسين على إستراتيجية المنظمة، والتغيرات التي لحقت بإستراتيجيات منافسين، هل تغيرت نقاط القوة والضعف الخاصة بالمنافسين، والأسباب التي دفعت المنافسين إلى القيام بهذه التغيرات، ولماذا تتميز بعض إستراتيجيات المنافسين بالنجاح عن غيرهم، وكيف يمكن للمنظمة القيام ببعض صور التعاون مع المنافسين.
3. المراجعة الإستراتيجية للحوكمة: فحص وتقييم كل من قرارات مجلس الإدارة والإدارة العليا لمنظمة الأعمال، وتقييم وفحص المسائل المتصلة بالمساهمين وحقوقهم الأساسية في الحصول على المعلومات وحق المشاركة والمعاملة العادلة ومسائل أخرى متصلة بهم سواء بالمراجعة

الداخلية أو المراجعة الخارجية لزيادة جودة الخطة الاستراتيجية ومصادقتها لكافة المستويات الإدارية في منظمة الأعمال (عبد الرحمن، 2020. 342).

مفهوم الميزة التنافسية:

عبارة عن تكوين نظام يمتلك مزايا منفردة ومميزة على باقي المنافسين وأن الفكرة الرئيسية في توليد قيمة للزبون بطريقة كفؤة ومناسبة (الطائي والعبادي، 2009. 342).

خصائص الميزة التنافسية:

تتصف الميزة التنافسية لمنظمة الأعمال بالخصائص التالية (الدوري وصالح، 2009. 206):

1. تحدد بناءً على حاجات ورغبات الزبائن.
2. توفر الأنسجام بين موارد المنظمة والفرض في البيئة.
3. تقديم دعماً مهماً يساهم في نجاح الأعمال.
4. تتحقق لمدة طويلة ولا تزال بسرعة عندما يتم تطويرها وتجديدها (القطني، 2012. 203).
5. متجددة وفقاً لمعطيات البيئة الخارجية من جهة قدرات وموارد المنظمة الداخلية من جهة أخرى (عمر، 2013. 300).
6. نسبية تتحقق بالمقارنة وليست مطلقة (محمد، 2013. 24).
7. تنبع من داخل المنظمة وتحقق قيمة لها (حريز، 2014. 113).

مقومات الميزة التنافسية:

تنظم مجموعة من المقومات العلاقة التنافسية بين منظمات الأعمال وتستطيع تقييم الميزة التنافسية في ظل متغيرات تفرضها البيئة الصناعية على الزمن، وفيما يلي بعض المقومات المهمة (العفيري، 2010. 13 - 14):

1. الإلتزام بالموصفات الدولية للجودة أي مستوى ثابت من الجودة وليس التغلب في نوعية الإنتاج.
2. التطور التقني أي الوصول إلى آخر مستوى بدءاً من الإنتاج إلى التغليف والتخزين والحفظ والنقل.
3. تطوير المهارات أي القدرة على التدريب والتأهيل المستمر لضمان تطوير المهارات الإنتاجية والإدارية.
4. توافق نظم التعليم والتدريب مع إحتياجات سوق العمل الحالي والمستقبلي والتوجيهات التقنية المستقبلية.
5. البحث والتطوير بتفعيل العلاقة بين منظمات الأعمال وكل من الجامعات ومراكز الأبحاث، حيث تقوم البحوث بدورها في تطوير الكفاءات البشرية وتوفير العوائد التي تكفل تنميتها.
6. دراسة السوق للبحث عن خيارات أكثر تطوراً وتوازناً في الأسواق من خلال توفير كافة المعلومات عن إتجاهات الطلب، ونوعية المخاطر التجارية وغير التجارية التي يمكن التعرض لها داخل الأسواق.

أبعاد الميزة التنافسية:

- يتطلب من منظمة الأعمال التركيز على الأربعة العوامل الآتية:
1. الكلفة: تسعى المنظمة لتحقيق ميزة تنافسية من خلال خفض الكلف بالتركيز على أن تكون تكاليف كل من الإنتاج وتسويق المنتجات أدنى من المنظمات الأخرى المنافسة، وإن إتباع إستراتيجية تقلل الكلف يتطلب من المنظمة دراسة كلفة الوحدة الواحدة من مخرجاتها ومقارنتها ليس فقط بما يحصل من متغيرات جارية بل أيضا مقارنتها مع كلف المنظمات المنافسة (أغا وحسن، 2010، 38).
 2. الجودة: زاد إهتمام المنظمة بتلبية رغبات الزبون نتيجة للتغيرات والتطورات المتعاقبة، إذ لم يعد السعر العامل المحرك لسلوكه بل الجودة والقيمة التي يسعى للحصول عليها، هذا ما دفع المنظمات التي ترغب في البقاء في المنافسة أن تصنع منتجات ذات جودة عالية (علوان، 2005، 80).
 3. المرونة: قدرة عمليات المنظمة على التغير من منتج إلى آخر أو من زبون إلى آخر بأقل تكلفة أو تأثير يمثل ميزة تنافسية، ولذلك على المنظمة أن تكون لها القدرة على تكييف الطاقة الإنتاجية للتغيرات التي تحصل في البيئة وعمليات الطلب (الروسان، 2007، 142).
 4. الزمن: يعتبر الوقت سواء في إدارة الإنتاج أو إدارة الخدمات للوصول إلى الزبون أسرع من المنافسين ميزة تنافسية، لذلك أهمية الزمن في تحقيق ميزة تنافسية بتخفيض زمن تقديم المنتجات الجديدة إلى السوق من خلال إختصار زمن دورة حياة المنتج، دورة التصنيع للمنتجات، والدورة للزبون هي الفترة الفاصلة بين المنتج والتسليم للزبون (محمد، 2014، 383).

المراجعة الإستراتيجية ودعم الميزة التنافسية:

المراجعة الإستراتيجية تساعد المخططين الإستراتيجيين على تحديد وتشخيص أسباب وجود المشكلات التي تواجه أنشطة وعمليات منظمة الأعمال فتحد من تطبيق خطتها الإستراتيجية، لذلك تعمل المراجعة الإستراتيجية لإيجاد الحلول المناسبة لها لضمان سير الخطة الإستراتيجية نحو تحقيق أهدافها بالتحسين المستمر في أنشطة المنظمة وعملياتها لأجل حماية ميزتها التنافسية وتعزيزها في السوق.

الدراسة الميدانية التحليلية لآراء مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في بغداد: إجراءات الدراسة الميدانية التحليلية: مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية ببغداد، تم إختيار عينة عشوائية مكونه من عدد (89) مفردة من المجتمع وتم توزيع إستمارة إستبانة عليهم وتم إستردادها منهم بنسبة 100 % وهي لإجراء الإختبارات الإحصائية والحصول على نتائج تعمم على مجتمع الدراسة.

2- الأساليب الإحصائية الوصفية:

- تم استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية للحصول على قرارات عامة عن خصائص وملامح تركيبة مجتمع الدراسة، حيث تم استخدام الإنحدار الخطي البسيط لإختبار فرضيات الدراسة على النحو التالي:
- أ. معامل الارتباط (R) وهو مؤشر إحصائي يستخدم لتحديد نوع، ودرجة العلاقة بين المتغيرات وكلما إقتربت قيمته من الواحد الصحيح دل ذلك على قوة العلاقة.
- ب. معامل التحديد (R^2) للتعرف على قدرة النموذج على تفسير العلاقة بين المتغيرات فكلما إقتربت قيمته من الواحد الصحيح دل ذلك على جودة توفيق العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع.
- ج. إختبار (T) ووفقاً لهذا الإختبار يتم مقارنة القيمة الإحتمالية (Prob) للمعلمة المقدره مع مستوى المعنوية (5%) فإذا القيمة الإحتمالية أكبر من (0.05) يتم قبول فرض العدم، وبالتالي تكون المعلمة غير معنوية إحصائياً، إما إذا كانت القيمة الإحتمالية أقل من (0.05) يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل.
- د. يتم الإعتمادية على قيمة (B) معامل الإنحدار لمعرفة التغير المتوقع في المتغير التابع بسبب التغيير في المتغير المستقل، وإختبار F للتعرف على معنوية جميع المعالم في الدالة.

3- أداة الدراسة الميدانية:

من أجل الحصول على البيانات الأولية لهذه الدراسة تم تصميم الإستبانة بهدف تقييم تطبيق مدخل المراجعة الإستراتيجية في دعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال بالعراق، وبعدها تم إعداد الإستبانة في صورتها النهائية لتفي بالغرض المطلوب لمجتمع الدراسة، والعينة المختارة.

4- إختبار درجة مصداقية بيانات الإستبانة

- ثبات الإختبار بأن يعطي المقياس النتائج نفسها إذا ما إستخدم أكثر من مرة، واحدة تحت ظروف مماثلة. ومن أكثر الطرق إستخداماً في تقدير ثبات المقياس هي:
- طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سييرمان براون.
 - معادلة ألفا-كرونباخ.
 - طريقة إعادة تطبيق الإختبار.
 - طريقة الصور المتكافئة.
 - معادلة جوتمان.

إختبار مدى توافر الثبات، والإتساق الداخلي بين الإجابات على العبارات تم إحتساب معامل المصدقية ألفا كرنباخ (Alpha- cronbach)، وتعتبر القيمة المقبولة إحصائياً لمعامل ألفا كرنباخ 60%. وقد تم إجراء إختبار المصدقية على إجابات المستجيبين للإستبانة لجميع محاورها. حيث تم استخدام طريقة التجزئة النصفية لحساب ثبات المقياس، حيث يتم فصل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات ذات الأرقام الفردية عن إجاباتهم على العبارات الزوجية، ومن ثم حسب معامل إرتباط بيرسون بين إجاباتهم على العبارات الفردية، والزوجية. وأخيراً حسب معامل الثبات وفق معادلة سييرمان بر، أون بالصيغة الآتية:

$$\text{معامل الثبات} = \frac{2 \times r}{r + 1}$$

أما معامل الثبات فهو يمثل الجذر التربيعي لمعامل المصدقية ألفا كرنباخ، ويتراوح كل من الصدق والثبات بين الصفر و100%، فكلما كانت النتيجة قريبة إلى 100% دل ذلك على الثبات والصدق العالين في إجابات أفراد عينة الدراسة. الجدول رقم (1) يبين معامل الصدق والثبات لعبارات الإستبانة.

جدول (1)

معامل المصدقية ألفا كرنباخ والثبات لعبارات الاستبانة

المحور	عدد العبارات	معامل المصدقية ألفا كرنباخ	معامل الثبات
عبارات المحور الأول	9	0.919	0.844
عبارات المحور الثاني	7	0.924	0.854
عبارات المحور الثالث	7	0.917	0.842
عبارات المحور الرابع	9	0.927	0.861
لإجمالي عبارات الإستبانة	32	0.921	0.848

المصدر: إعداد الباحثون بالإعتماد على بيانات الإستبانة، 2023م

يتضح للباحثين من الجدول رقم (1) بلغ معامل المصدقية ألفا كرنباخ في إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الإستبانة (92.1 %) فيما بلغ معامل الثبات (84.8 %)، وتشير هاتان القيمتان إلى الثبات، والصدق الكبيرين في إجابات أفراد عينة الدراسة بما يؤدي إلى الثقة، والقبول بالنتائج التي ستخرج بها هذه الدراسة، مما يمكننا من الإعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة، وتحليل نتائجها.

تحليل البيانات الشخصية:

يوضح الجدول رقم (2) التكرارات والنسب المئوية للمتغيرات الشخصية لأفراد العينة

جدول (2)

التكرارات والنسب المئوية للمتغيرات الشخصية

النسبة المئوية	التكرارات	البيان	
		المتغير	فئات الخاصة
47.1 %	42	التخصص العلمي	محاسبة وتمويل
4.5 %	4		محاسبة تكاليف وإدارية
9 %	8		دراسات مصرفية ومالية
12.4 %	11		إقتصاد
27 %	24		أخرى
100 %	89		الإجمالي

النسبة المئوية	التكرارات	البيان	
		المتغير	فئات الخاصة
71.9 %	64	المؤهل العلمي	بكالوريوس
2.2 %	2		دبلوم عالي
7.9 %	7		ماجستير
1.1 %	1		دكتوراة
16.9 %	15		أخرى
100 %	89		الإجمالي
2.2 %	2	المؤهل المهني	زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية
10.1 %	9		زمالة المحاسبين القانونيين العربية
25.8 %	23		زمالة محاسبين قانونيين أخرى
61.8 %	55		لا توجد زمالة محاسبين قانونيين
100 %	89		الإجمالي
23.6 %	21	المسمى الوظيفي	مدير مراجعة
6.7 %	6		رئيس فريق مراجعة
11.2 %	10		مراجع
58.4 %	52		أخرى
100 %	89	الإجمالي	
7.9 %	7	سنوات الخبرة	5 سنوات فأقل
6.7 %	6		6 - 10 سنوات
11.2 %	10		11 - 15 سنة
40.4 %	36		16 - 20 سنة
33.7 %	30		21 سنة فأكثر
100 %	89		الإجمالي

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م

يتضح للباحثين من الجدول رقم (1) أن (47.1 %) من أفراد عينة الدراسة تخصصهم محاسبة وتمويل، و(27 % ، 12.4 % ، 9 % ، 4.5 %) من أفراد عينة الدراسة تخصصهم من التخصصات الأخرى غير المذكورة في الإستبانة وإقتصاد ودراسات مصرفية ومالية، محاسبة تكاليف وإدارية على التوالي، وهذه المؤشرات تدل على أن التخصص العلمي لأفراد الدراسة لديه علاقة بموضوع الدراسة، كما أن (71.9 %) من

أفراد عينة الدراسة هم من حملة البكالوريوس، و(16.9%) من أفراد عينة الدراسة هم من حملة شهادات الأخرى غير المذكورة في الإستبانة، بينما(11.2%) من أفراد عينة الدراسة هم من حملة شهادات عليا، وهذه المؤشرات تدل على أن أفراد عينة الدراسة لديهم تأهيل علمي في مجال المحاسبة مما ينعكس على دقة البيانات التي يدلون بها، كما أن (61.8%) من أفراد عينة الدراسة هم من ليس لديهم زمالة محاسبين قانونيين وهذا ليس بالضرورة ينعكس على دقة البيانات التي يدلون بها، و(25.8%، 10.1%، 2.2%) من أفراد عينة الدراسة هم من حملة شهادات زمالة المحاسبين القانونيين الأخرى، والعربية، والبريطانية، وهذه المؤشرات تدل على أن أغلبية أفراد عينة الدراسة لديهم التأهيل المهني في مجال المراجعة ولكنهم لا يحملون شهادات زمالة المحاسبين القانونية المختلفة، كما أن (58.4%) من أفراد عينة الدراسة هم لديهم مسمى وظيفي آخر غير المذكورة في الإستبانة، و (23.6%، 11.2%، 6.7%) هم مدراء مراجعة، مراجعين، رؤساء فرق مراجعة، وغيرهم من المسميات الوظيفية، وهذه المؤشرات تدل على أن أفراد عينة الدراسة يشغلون الوظائف التي تتناسب مع موضوع الدراسة، كما أن (6.7%) من أفراد عينة الدراسة خبرتهم 5 سنوات فأقل، (93.3%) خبرتهم أكثر من 5 سنوات، وهذه المؤشرات تدل على أن أفراد عينة الدراسة لديهم الخبرة العملية الكافية لإتمامهم بموضوع الدراسة.

إختبار الفرضيات:

سيتم إستخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط لإختبار الفرضيات لمعرفة دلالة الفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات كل فرضية.

إختبار الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي: « مؤشرات تطبيق المراجعة الإستراتيجية للبيئة الداخلية ودعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال بالعراق».

وللتأكد من صحة الفرضية الأولى سيتم إستخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث تم تحديد مؤشرات تطبيق مدخل المراجعة الإستراتيجية للبيئة الداخلية كمتغير مستقل ممثل بـ (x_1) ودعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال بالعراق كمتغير تابع ممثل بـ (y) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (3)

نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط لقياس الفرضية الأولى

التفسير	القيمة الإحتمالية ((Sig	إختبار (t)	معاملات الإنحدار	
معنوية	0.000	3.684	1.627	\hat{B}_0
معنوية	0.000	4.106	0.796	\hat{B}_1
			0.71	معامل الإرتباط (R)
			0.50	معامل التحديد (R^2)

التفسير	القيمة الإحتمالية (Sig)	إختبار (t)	معاملات الإنحدار	
			22.265	إختبار (F)
النموذج معنوي				
$\hat{y} = 1.627 + 0.796x_1$				

المصدر: إعداد الباحثون بالإعتماد على بيانات الإستبانة، 2023م

يتضح للباحثين من الجدول رقم (3) أن معامل الإرتباط البسيط بين مؤشرات تطبيق المراجعة الإستراتيجية للبيئة الداخلية بصفحتها متغيراً مستقلاً ودعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال بالعراق بصفحتها متغيراً تابعاً بلغ (0.71) مما يعني وجود إرتباط طردي بين المتغيرين، وبلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.50) هذه القيمة تدل على أن مؤشرات تطبيق المراجعة الإستراتيجية للبيئة الداخلية بصفحتها متغيراً مستقلاً تفسر (50 %) من التغيير الحاصل في دعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال بالعراق (المتغير التابع)، كما أن نموذج الإنحدار البسيط معنوي، فقد بلغت قيمة إختبار (F) (22.265) ، وهي دالة عن مستوى دلالة (0.005) أقل من مستوى لمعنوية (0.05). بالإضافة إلى ذلك فإن معادلة نموذج الإنحدار لهذه الفرضية تم

$$\hat{y} = 1.627 + 0.796x_1$$

صياغتها كالتالي: $\hat{y} = 1.627 + 0.796x_1$ إذ إن (1.627) تمثل الجزء الثابت للنموذج، وهي تمثل متوسط دعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال بالعراق عندما تساوى مؤشرات تطبيق المراجعة الإستراتيجية للبيئة الداخلية صفراً، وإن (0.796) يمثل معامل الإنحدار، وهذه القيمة تعني كلما زادت مؤشرات تطبيق المراجعة الإستراتيجية للبيئة الداخلية يزداد دعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال بالعراق بنسبة (80 %) ومن ذلك يستنتج الباحثون تحقق فرضية الدراسة الأولى.

إختبار الفرضية الثانية :

تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي: « مؤشرات تطبيق المراجعة الإستراتيجية للبيئة الخارجية ودعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال بالعراق».

وللتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث تم تحديد مؤشرات تطبيق المراجعة الإستراتيجية للبيئة الخارجية كمتغير مستقل ممثل بـ (x_2) ودعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال بالعراق كمتغير تابع ممثل بـ (y) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (4)

نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط لقياس الفرضية الثانية

التفسير	القيمة الإحتمالية ((Sig))	إختبار (t)	معاملات الإنحدار	
معنوية	0.000	3.808	1.761	\hat{B}_0
معنوية	0.000	5.114	0.835	\hat{B}_1
			0.73	معامل الارتباط (R)
			0.53	معامل التحديد (R ²)
			30.468	إختبار (F)
			النموذج معنوي	
$\hat{y} = 1.761 + 0.835x_2$				

المصدر: إعداد الباحثون بالإعتماد على بيانات الإستبانة، 2023م

يتضح للباحثين من الجدول رقم (4) أن معامل الارتباط البسيط بين مؤشرات تطبيق المراجعة الإستراتيجية للبيئة الخارجية بصفحتها متغيراً مستقلاً ودعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال بالعراق بصفحتها متغيراً تابعاً بلغ (0.73) مما يعني وجود ارتباط طردي قوي بين المتغيرين، وبلغت قيمة معامل التحديد (R²) (0.53) هذه القيمة تدل على أن مؤشرات تطبيق المراجعة الإستراتيجية للبيئة الخارجية بصفحتها متغيراً مستقلاً تفسر (53%) من التغيير الحاصل في دعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال بالعراق (المتغير التابع)، كما أن نموذج الإنحدار البسيط معنوي، فقد بلغت قيمة إختبار (F) (30.468)، وهي دالة عن مستوى دلالة (0.005) أقل من مستوى لمعنوية (0.05). بالإضافة إلى ذلك فإن معادلة نموذج الإنحدار لهذه الفرضية تم صياغتها كالتالي: $\hat{y} = 1.761 + 0.835x_2$

إذ إن (1.761) الجزء الثابت للنموذج، وتمثل متوسط دعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال بالعراق عندما تساوى مؤشرات تطبيق المراجعة الإستراتيجية للبيئة الخارجية صفرًا، وإن (0.835) يمثل معامل الإنحدار، وهذه القيمة تعني كلما زادت مؤشرات تطبيق المراجعة الإستراتيجية للبيئة الخارجية يزداد دعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال بالعراق بنسبة (84%) ومن ذلك يستنتج الباحثون تحقق فرضية الدراسة الثانية.

إختبار الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على الآتي: « مؤشرات تطبيق المراجعة الإستراتيجية للحكومة ودعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال بالعراق». وللتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث تم تحديد مؤشرات تطبيق المراجعة الإستراتيجية للحكومة كمتغير مستقل ممثل بـ (x₃) ودعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال بالعراق كمتغير تابع ممثل بـ (y) وذلك

كما في الجدول الآتي:

جدول (5)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس الفرضية الثالثة

التفسير	القيمة الإحتمالية ((Sig))	إختبار (t)	معاملات الانحدار	البيان
معنوية	0.000	4.403	1.111	\hat{B}_0
معنوية	0.000	6.297	0.820	\hat{B}_1
			0.72	معامل الارتباط (R)
			0.52	معامل التحديد (R ²)
النموذج معنوي			25.772	إختبار (F)
$\hat{y} = 1.111 + 0.820x_3$				

المصدر: إعداد الباحثون بالإعتماد على بيانات الإستهانة، 2023م

يتضح للباحثين من الجدول رقم (5) أن معامل الارتباط البسيط بين مؤشرات تطبيق المراجعة الإستراتيجية للحكومة بصفقتها متغيراً مستقلاً ودعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال بالعراق بصفقتها متغيراً تابعاً بلغ (0.72) مما يعني وجود ارتباط طردي قوي بين المتغيرين، وبلغت قيمة معامل التحديد (R²) (0.52) هذه القيمة تدل على أن مؤشرات تطبيق المراجعة الإستراتيجية للحكومة بصفقتها متغيراً مستقلاً تفسر (52 %) من التغيير الحاصل في دعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال بالعراق (المتغير التابع)، كما أن نموذج الانحدار البسيط معنوي، فقد بلغت قيمة إختبار (F) (25.772)، وهي دالة عن مستوى دلالة (0.005) أقل من مستوى لمعنوية (0.05). بالإضافة إلى ذلك فإن معادلة نموذج الانحدار لهذه الفرضية تم صياغتها

$$\hat{y} = 1.111 + 0.820x_3$$

كالتالي: إذ إن (1.111) تمثل الجزء الثابت للنموذج، وهي تمثل متوسط دعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال بالعراق عندما تساوي مؤشرات تطبيق المراجعة الاستراتيجية للحكومة صفراً، وإن (0.820) يمثل معامل الانحدار، وهذه القيمة تعني كلما زادت مؤشرات تطبيق المراجعة الاستراتيجية للحكومة يزداد دعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال بالعراق بنسبة (82 %) ومن ذلك يستنتج الباحثون تحقق فرضية الدراسة الثالثة.

الخاتمة:

تناولت الدراسة المراجعة الاستراتيجية ودعم الميزة التنافسية وتقييم العلاقة بينهما في منظمات الاعمال في العراق من خلال وجهة نظر مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في بغداد، وتوصلت الي نتائج وتوصيات.

النتائج:

- توصل الباحثون الي النتائج التالية:
- تحدد المراجعة الاستراتيجية المعوقات والتحديات في مرحلة التخطيط الاستراتيجي وكيفية الغلب عليها في منظمات الأعمال.
 - تضبط المراجعة الاستراتيجية الإجراءات المالية. وتفحص مدى كفاءة وفاعلية الأساليب المتبعة لتحسين جودة أداء العمليات والأنشطة.
 - تقوم المراجعة الاستراتيجية بتقييم شامل ومنظم للأداء الاستراتيجي، وتقدم الإرشادات وتقلل فجوة الخلافات بين مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
 - تساهم المراجعة الاستراتيجية في تحسن وتطوير الموارد البشرية بمنشآت الأعمال في العراق، وتفحص مدى وفاء منشآت الأعمال بالالتزامات البيئية، وتدرس التطور النوعي للتقنية المستخدمة لتقديم التوصيات لاستخدام أفضل.
 - تتأكد المراجعة الاستراتيجية من أن المساهمين يحصلون على عائد مناسب على استثماراتهم في منظمات الاعمال.
 - تقيس المراجعة الاستراتيجية مدى استفادة العملاء من منتجات منظمات الاعمال بأعلى مستوى من الجودة وبالسعر المناسب.
 - تقييم المراجعة الاستراتيجية مدى تطبيق قواعد ومبادئ الحوكمة. وتعمل على تحديد القدرات التي تمكنها من توليد الميزة التنافسية من خلال فهم قدرتها المميزة للوصول إلى كيفية تحديد الخيارات الاستراتيجية.
 - كلما زادت مؤشرات تطبيق المراجعة الاستراتيجية لكل من البيئة الداخلية، والبيئة الخارجية، والحوكمة يزيد دعم الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال في العراق.

التوصيات:

- بناءً على نتائج الدراسة يقدم الباحثون التوصيات التالية:
1. الاستمرار في تطبيق مدخل المراجعة الاستراتيجية لأنها تدعم الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال بالعراق.
 2. على إدارات منشآت الأعمال زيادة الاهتمام بالمراجعة الاستراتيجية للبيئة الداخلية لضمان الاستفادة من ميزتها في تسهيل تحقيق الميزة التنافسية لمنظمة الأعمال.
 3. على إدارات منشآت الأعمال زيادة الاهتمام بالمراجعة الاستراتيجية للبيئة الخارجية لضمان الاستفادة منها في تحسين ميزتها التنافسية الحالية.
 4. الاستفادة من المراجعة الاستراتيجية للحوكمة للتأكد من مدى الالتزام بالخطة الاستراتيجية وشفافية ونزاهة تطبيقها لتعزيز الميزة التنافسية لمنظمة الأعمال.
 - 5- إجراء المزيد من الدراسات ذات العلاقة بمتغيرات الدراسة الحالية في منظمات كل قطاع اقتصادي في منظمات الأعمال بالعراق.

المصادر والمراجع:

- (1) أغا، عمر وحسن، أحمد عوني. 2010. دور أنشطة اللوجستك في تعزيز الموايا التنافسية - دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في نينوي. الموصل. جامعة الموصل. كلية الإدارة والإقتصاد. ص 38
- (2) جوال، محمد السعيد. 2012. التدقيق الإستراتيجي بإستخدام بطاقة الأداء المتوازن. الجزائر. جامعة حسبية بن أبو علي. كلية العلوم والإقتصاد والتجارة وعلوم التسيير. ص 5
- (3) الدوري، زكريا وصالح، أحمد علي، 2009 ، الفكر الإستراتيجي وإنعكاساته على نجاح منظمات الأعمال، عمان: دار الياوزي العلمية للنشر والتوزيع. ص 206
- (4) حسن، أحمد إبراهيم سعيد. 2017. أثر ممارسات إدارة الجودة الشاملة على تحقيق الميزة التنافسية - دراسة ميدانية في شركات الأدوية الأردنية حسب حجم الشركات. عمان. رسالة ماجستير في إدارة الأعمال غير منشورة.
- (5) حريز، عبد الرحمن هشام. 2014. التسويق مدخل إستراتيجي لتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة. الإسكندرية. مكتبة الوفاء القانونية. ص 113
- (6) الطائي، يوسف حجييم سلطان والعبادي، هاشم فوزي دباس. 2009. التسويق الإلكتروني. عمان. دار الوراق. ص 342
- (7) تركي، أمين شاكر. 2016. الإدارة الإستراتيجية وتحديات القرن الحادي والعشرين - مفاهيم. عمان. دار أمجد للنشر والتوزيع. ص 303
- (8) سليمان، أحمد شوقي. 2015. المراجعة الإستراتيجية في منظمات الأعمال. دمشق. جامعة دمشق، كلية التجارة. مجلة الإقتصاد الإسلامي العالمية. ع 40. ص 72
- (9) محمد، عبد الوهاب موسى الجعلي وعضو الكريم، سعيد حسن العجب. 2019. دور الآليات الداخلية لحوكمة الشركات في تحقيق الميزة التنافسية - دراسة حالة سوق الخرطوم للأوراق المالية. جويلية. معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. مجلة شعاع للدراسات الإقتصادية. مج 3، ع 2. ص ص 173 - 204
- (10) محمد، منى إبراهيم ذكوروي. 2014. دور منطق الخدمة في تحقيق الميزة التنافسية. طنطا. جامعة طنطا. كلية التجارة. مجلة التجارة والتمويل. مج 2، ع 1. ص 383
- (11) محمد، إيمان عبد. 2013. علاقة إدارة المعرفة الإستراتيجية وأثرها في الميزة التنافسية. الموصل. كلية الحدباء الجامعية - مركز الدراسات المستقبلية. ص 24
- (12) نصر الدين، زينا. 2018. تحليل الميزة التنافسية في المصارف السورية باستخدام المؤشرات الذاتية - دراسة مقارنة بين المصرف التجاري السوري ومصرف سوريا والمهجر. اللاذقية. جامعة تشرين. مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية. مج 40. ع 5. ص ص 125 - 148
- (13) علي، محمد علي. 2017. دور أسلوب القياس المرجعي في إدارة التكلفة الإستراتيجية للمنتجات ودعم الميزة التنافسية للشركات الصناعية. الخرطوم. جامعة النيلين. كلية الدراسات العليا. رسالة دكتوراة في المحاسبة غير مباشرة.

- (14) علي، سلامة إبراهيم. 2017. دور التدقيق الإستراتيجي في الكشف عن حالات الفساد المالي في العراق. بغداد. كلية الإدارة والإقتصاد. ص 531
- (15) علوان، قاسم نايف. 2015. إدارة الجودة الشاملة. عمان. دار الثقافة والتوزيع. ص 80
- (16) عمر، أيمن علي. 2013. تقييم أثر تطبيق الجودة الشاملة على تنافسية الشركات الصناعية المصرية. سوهاج. جامعة سوهاج. كلية التجارة. مجلة البحوث التجارية المعاصرة. مج 27. ع 1.
- (17) عبد الرحمن، عبد الله عبد الرحمن. 2020. المراجعة الإستراتيجية للحكومة ومدى توافرها في البيئة السودانية - دراسة ميدانية على بعض المصارف السودانية. الرياض. معهد الإدارة العامة. مجلة الإدارة العامة، مج 60، ع 3. ص 342
- (18) عمر، إسرائ آدم. 2022. دور المراجعة الإستراتيجية في كفاءة وفاعلية نظم الإدارة البيئية - دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي السوداني. الخرطوم. جامعة النيلين. كلية الدراسات العليا. رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة. ص 39
- (19) العفيري، فؤاد أحمد محمد. 2010. مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية. الرياض. جامعة الملك سعود. كلية إدارة الأعمال، بحث مقدم للندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية. 18 - 19 مايو 2010م. ص 13 - 14
- (20) القطني، خالد. 2012. دور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تدعيم القدرة التنافسية في الشركات العامة للصناعات المعدنية. الموصل. جامعة الموصل، كلية الإدارة والإقتصاد. مجلة تنمية الرافدين. مج 34. ع 108. ص 203
- (21) الروسان، محمود علي. 2017. العلاقة بين الميزة التنافسية والتحليل البيئي. أربد. جامعة أربد الأهلية. مجلة إربد للبحوث والدراسات. ع 63. ص 142
- (22) DUBAUSKAS, Margarita & IŠORAITĖ, Gediminas. 2022. Study of Competitive Advantages of Retail Company in Lithuania, Vilnius: Business and Management Journal. 12th International Scientific Conference. May 12-13. pp 759 -766
- (23) Karim, A.L. Hoshang Muhsin. 2020. The Role of Adopting Strategic Audit to Improve Audit Quality. Journal of Critical Reviews, Vol 7, Issue 11. pp 2556-2568
- (24) Mike, Franz Wahi. 2015. Strategic Audit Owership Strategy, International Journal of Business Social Research. Vol 5. No 9. pp 93-100
- (25) Thanapon, Wimonard & et al., 2016. Strategic Internal Audit Excellence and Organizational Survival: An Empirical Investigation of Finance Business in Thailand, AU-GSB Journal Vol 9. No 2. pp 82-110
- (26) Vladimir, G. Shirobokov, Litvinov, Dmitril N.. 2016 . Strategic Audit as a Tool to Attain Long-term Goals of the Business Entity. International Journal of Accounting. Vol 8. pp 27-37

أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح (دراسة تطبيقية)

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد
جامعة المنوفية - جمهورية مصر العربية

د. محمد صابر حمدان السيد

أستاذ المحاسبة والتمويل المساعد
الكلية التطبيقية - جامعة نجران
المملكة العربية السعودية

د. أسامة محمد حسن مهدي

الستخلص:

يتمثل الهدف الأساسي للدراسة في تحديد أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح، وقد أجريت الدراسة التطبيقية على عينة مكونة من (41) شركة بنسبة (91.1%) من الشركات المقيدة والمتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية السعودي خلال الفترة المالية 2014م-2018م، وقد خلصت نتائج الدراسة إلى وجود تأثيراً سلبياً للتخصص الصناعي لمراجع الحسابات على ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، فضلاً عن وجود تأثيراً سلبياً للتخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات، كما قدمت الدراسة عدد من التوصيات للحد من ممارسات إدارة الأرباح وارتفاع مستوى جودة الأرباح في التقارير المالية للشركات المقيدة والمتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية السعودي.

The impact of the auditor's industrial specialization and the size of the audit office on Profits management practices (an applied study)

Dr. Mohamed Saber Hamouda Elsayed

Dr. Osama Mohammed Hassan Mahdi

Abstract:

The main objective of the current study is to determine the impact of the auditor industry specialization and the audit firm size on earnings management practices. The study was conducted on a sample of (41) companies representing (91.1 %) of the total number of companies listed and traded shares in the Saudi Stock Exchange During the period from 2014 to 2018. The results of the study concluded that there is a negative impact of the auditor industry specialization on real earnings management practices, and there is a negative impact

of the auditor industry specialization and the audit firm size on accruals- based earnings management practices. The study also presented some recommendations to reduce earnings management practices, in order to increase the level of earnings quality in financial reports of companies listed and traded shares in the Saudi Stock Exchange.

أولاً: المقدمة ومشكلة الدراسة:

تعتبر معلومات الأرباح أحد الركائز الأساسية لاتخاذ القرارات لأصحاب المصالح المختلفة، حيث تستخدمها الإدارة كمؤشر لكفاءتها وتحقيق مصالحها الشخصية في الحصول على المكافآت أو الحصول على الأمان الوظيفي وزيادة ثقة المساهمين، بينما يستخدمها المساهمون لتقييم الأداء وتحديد مدى قدرة الإدارة على مقابلة توقعات المحللين الماليين، في حين يستخدمها المستثمرون لتقييم استثماراتهم وضمان عوائد مناسبة على استثماراتهم، كما يستخدمها المقرضون لتقييم مدى قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها واتخاذ قراراتهم الائتمانية، وتستخدمها الحكومات للتحقق من قيمة الحصيلة الضريبية المفروضة على الأرباح.

وقد ترتب على أهمية الأرباح لأصحاب المصالح المختلفة زيادة الدوافع لدى إدارات الشركات للتدخل المتعمد في عملية إعداد التقارير المالية من خلال الاختيار بين التقديرات والأساليب المحاسبية وهو ما يعرف بإدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات، أو من خلال القرارات الإدارية المرتبطة بالأنشطة التشغيلية، الاستثمارية، والتمويلية وهو ما يعرف بإدارة الأرباح باستخدام الأنشطة الحقيقية بغرض التأثير على الأرباح وفقاً لأهداف الإدارة وتحقيق نتائج محددة يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية. وتقوم إدارة الشركات بممارسات إدارة الأرباح والتأثير على أرقام الأرباح المعلنة لتحقيق العديد من الدوافع التعاقدية، دوافع سوق رأس المال، الدوافع النظامية، والدوافع الشخصية بغرض مقابلة تنبؤات المحللين الماليين وزيادة ثقة أصحاب المصالح المختلفة (Burnett, et al., 2012; Kaldonski, et al., 2019)، المحافظة على استقرار الأرباح وتجنب ردود الفعل السلبية لأسواق الأوراق المالية وارتفاع القيمة السوقية (Hashemi & Rabiee, 2011)، تجنب الإخلال بشروط عقود الاقتراض وتفادي تكاليف عدم الوفاء بتلك الشروط (Yuanhui, et al., 2018)، فضلاً عن تجنب التكاليف السياسية والتشريعية المرتبطة بالقواعد الحكومية والسياسات الضريبية ومطالبات نقابات العمال (Xu, et al., 2007). وعلى الرغم من المنافع المختلفة التي تحققها الشركات من ممارسات إدارة الأرباح في الأجل القصير، إلا أنه قد يترتب عليها العديد من العواقب السلبية في الأجل الطويل والتي قد تؤدي إلى زيادة تقلبات التدفقات النقدية المستقبلية وانخفاض القيمة السوقية (Burnett, et al., 2012; Pappas, et al., 2019)، زيادة تكلفة رأس المال (Kim & Sohn, 2013)، انخفاض الأداء التشغيلي المستقبلي (حماد، 2017)، احتمال فرض عقوبات اقتصادية على الشركات التي تمارس إدارة أرباحها والزامها بضرورة إعادة إعداد قوائمها المالية والإفصاح عن الأرباح الحقيقية (Clikeman, 2003)، فضلاً عن انخفاض موثوقية التقارير المالية (عطية، 2018). ونظراً لزيادة العواقب السلبية الناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح فقد تناولت العديد من الدراسات العوامل المحددة لممارسات إدارة الأرباح، ويعتبر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة من أهم العوامل المحددة لممارسات إدارة الأرباح حيث تلعب دوراً حيوياً في تحديد أساليب إدارة الأرباح ودوافعها المختلفة (رضوان، 2013، Memis & Arthur, et al., 2015).

(Çetenak, 2012)، ولذا فقد قامت العديد من الدراسات باختبار طبيعة العلاقة بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة وممارسات إدارة الأرباح، إلا أنه لوحظ وجود اختلاف بين تلك الدراسات حول طبيعة العلاقة بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة وممارسات إدارة الأرباح، حيث خلصت نتائج دراسة (Arthur, et al., 2015) إلى وجود تأثيراً إيجابياً، بينما توصلت نتائج بعض الدراسات الأخرى (Hossein, et al., 2010؛ جاسم، والحدب، 2017) إلى وجود تأثيراً سلبياً، في حين خلصت نتائج دراسة (Bassiouny, et al., 2016) إلى عدم وجود تأثيراً معنوياً، وبالتالي تسعى الدراسة الحالية إلى دراسة وتحليل طبيعة العلاقة بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة وممارسات إدارة الأرباح في البيئة السعودية. ومن ثم تتمثل مشكلة الدراسة في عدم وضوح طبيعة العلاقة بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة وممارسات إدارة الأرباح نظراً لاختلاف نتائج الدراسات السابقة حول طبيعة هذه العلاقة ومدى تأثيرها على ممارسات إدارة الأرباح، حيث لوحظ وجود اختلاف حول تأثير التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح من دولة إلى أخرى، فضلاً عن اختلاف تأثيرهما من شركة إلى أخرى داخل الدولة الواحدة، وقد يرجع ذلك إلى اختلاف كل من البيئة التطبيقية، طبيعة الصناعة، الفترة الزمنية لتلك الدراسات، فضلاً عن اختلاف نماذج التقييم المستخدمة، مما يتطلب ضرورة دراسة وتحليل طبيعة العلاقة بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة وممارسات إدارة الأرباح في البيئة السعودية والتي قد تختلف عن البيئة الأجنبية، ومن ثم تثير مشكلة الدراسة العديد من التساؤلات البحثية تعكس جوهر المشكلة والتي تتمثل في التالي:

ما مدى طبيعة العلاقة بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة وممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.

ما هي طبيعة العلاقة بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة وممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات.

ما مدى تأثير التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.

ما هو تأثير التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات.

ثانياً: أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الأساسي للدراسة في تحديد أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح بغرض الحد من إدارة الشركات لأرباحها وارتفاع مستوى جودة الأرباح في التقارير المالية للشركات المقيدة والمتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية السعودي، ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال الأهداف الفرعية التالية:

دراسة وتحليل طبيعة العلاقة بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة وممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.

فحص طبيعة العلاقة بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة وممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات.

اختبار أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.

تقييم أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات.

ثالثاً: أهمية الدراسة:

توجيه اهتمام الشركات إلى أهمية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح مما يؤدي إلى ارتفاع مستوى جودة الأرباح في التقارير المالية وترشيد قرارات أصحاب المصالح.

المساهمة في تقدير مدى ممارسات إدارة الأرباح من خلال صياغة نموذج مقترح مكون من أهم العوامل المؤثرة على ممارسات إدارة الأرباح مما يؤدي إلى توفير مؤشرات تساعد أصحاب المصالح المختلفة على اتخاذ القرارات الاقتصادية حول مدى جودة الأرباح في التقارير المالية.

إجراء الدراسة التطبيقية على الشركات المقيدة والمتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية السعودي الذي يعتبر أحد المقومات الأساسية لتحقيق التنمية الاقتصادية.

رابعاً: نطاق الدراسة:

تتناول الدراسة الحالية ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية من خلال الأنشطة التشغيلية التي تتمثل في تسجيل المبيعات، الإفراط في الإنتاج، وتخفيض النفقات الاختيارية، حيث تعتبر أساليب إدارة الأرباح بالأنشطة التشغيلية من أكثر الأساليب استخداماً لممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، في حين يخرج عن نطاق الدراسة ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية من خلال الأنشطة الاستثمارية، والأنشطة التمويلية.

تتناول الدراسة الحالية تقدير ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات بالاعتماد على نموذج Jones المعدل حيث يعتبر من أكثر النماذج استخداماً في الدراسات المحاسبية، كما أنه أكثر دقة وقدرة من نماذج القياس الأخرى في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات.

خامساً: خطة الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة فقد تم تقسيمها إلى اثنتا عشرة جزءاً رئيسياً حيث تناول القسم الأول المقدمة ومشكلة الدراسة، وتناول القسم الثاني أهداف الدراسة، بينما تناول القسم الثالث أهمية الدراسة، وتناول القسم الرابع نطاق الدراسة، أما القسم الخامس فتناول خطة الدراسة، وخصص القسم السادس للإطار النظري للدراسة الذي تناول مفهوم ودوافع ممارسات إدارة الأرباح، أساليب ممارسات إدارة الأرباح، العلاقة بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وممارسات إدارة الأرباح، العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وممارسات إدارة الأرباح، فضلاً عن العوامل المحددة لطبيعة العلاقة بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة وممارسات إدارة الأرباح، وتناول القسم السابع فرضيات الدراسة، في حين

تناول القسم الثامن منهجية الدراسة من خلال عرض مجتمع وعينة الدراسة، متغيرات الدراسة وطريقة قياسها، مصادر جمع البيانات، فضلاً عن الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الدراسة، كما تناول القسم التاسع تحليل نتائج الدراسة، أما القسم العاشر فتناول عرض نتائج الدراسة، وتناول القسم الحادي عشر عرض توصيات الدراسة، وخصص القسم الثاني عشر إلى مجالات الدراسة المستقبلية.

سادساً: الإطار النظري للدراسة:

مفهوم ودوافع ممارسات إدارة الأرباح:

1/1 مفهوم ممارسات إدارة الأرباح:

تعددت مفاهيم إدارة الأرباح في الأدب المحاسبي حيث يرى (عيسى، 2008) أن إدارة الأرباح هي قيام المديرين بأنشطة متعمدة بهدف تضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية لتحقيق مكاسب خاصة، كما يرى (صقر، وآخرون، 2016) أنها مجموعة من الأنشطة والأحكام التي تقوم بها الإدارة سواء من خلال التسويات المحاسبية أو التغيرات الاقتصادية للتدخل المقصود في عملية التقرير المالي بهدف الإفصاح عن رقم الأرباح المحاسبية بما يتفق مع رقم محدد أو مخطط، وعرفها (Rahman, et al., 2013) بأنها إستراتيجية يتم استخدامها من قبل إدارة الشركات للتلاعب المقصود والمتعمد في أرباح الشركات لغرض أن تظهر هذه الأرباح في صورة تتماشى مع أهداف وأغراض حددت مسبقاً، في حين عرفها (Bhundia, 2012) بأنها خطوات متعمدة لجعل الأرباح مطابقة لتلك الأرباح المرغوبة، بينما عرفها (Schroeder, et al., 2005) بأنها إجراء من إدارة الشركات للتأثير على رقم الأرباح المفصح عنه من أجل مصالح شخصية، وفي ذات السياق عرفها (عطية، 2018) بأنها مجموعة من الإجراءات التي تتخذها الإدارة لأغراض تغيير أو التأثير على نتائج أنشطة الشركة من خلال تعديل أو اتخاذ بعض القرارات لتلبية توقعات ربحية أو تجنب خسائر أو تحقيق مكاسب شخصية والحفاظ على أوضاع الشركة السوقية، كما أوضح (باسودان، والمالكي، 2016) أنها سلوك غير أخلاقي تمارسه بعض إدارة الشركات من خلال إتباع أساليب معينة تؤدي إلى التأثير على الأرباح ولا تضيف أي ميزة اقتصادية.

1/2 دوافع ممارسات إدارة الأرباح:

تتعدد دوافع الإدارة من ممارسات إدارة الأرباح والتي تتوقف على طبيعة العلاقة بين الشركة وأصحاب المصالح المختلفة، ويمكن تناول تلك الدوافع كما يلي:

1/2/1 دوافع سوق رأس المال:

ترتبط دوافع سوق رأس المال بالعلاقة بين الإفصاح عن الأرباح وأسعار الأسهم حيث يتم ممارسة إدارة الأرباح والتأثير على أسعار الأسهم في الأجل القصير من خلال زيادة الأرباح في الفترة التي تسبق طرح أسهم جديدة للاكتتاب العام للحصول على أسعار مرتفعة للأسهم، أو تخفيض الأرباح لشراء الأسهم بأسعار منخفضة والاستحواد على الشركة (Cohen & Zarowin, 2010; Alhadab, et al., 2016)، بالإضافة إلى المحافظة على استقرار الأرباح من خلال الإفصاح عن الأرباح الإيجابية وتفادي الإفصاح عن تقلبات الأرباح الحادة لتجنب ردود الفعل السلبية من جانب أسواق الأوراق المالية والمحافظة على القيمة السوقية (Hashemi & Rabiee, 2011).

1/2/2 الدوافع التعاقدية:

ترتبط الدوافع التعاقدية بالعلاقات التعاقدية بين الإدارة وأصحاب المصالح المختلفة حيث تسعى الإدارة إلى ممارسات إدارة الأرباح لتحسين موقفها التعاقدى وتعظيم منافعها الشخصية من خلال زيادة قيمة مكافآتها في حالة اعتماد الشركات على مقدار الأرباح في وضع خطط المكافآت، الحصول على الأمان الوظيفى وزيادة ثقة المساهمين في حالة ارتباط مستقبلها الوظيفى بمقابلة توقعات المحللين الماليين عن الأرباح (Graham, et al., 2005; Jong, et al., 2014). تجنب الإخلال بشروط عقود الإقتراض التى تتضمن نسب وقيود محددة لضمان استمرار تلك العقود وضمان تفادى تكاليف عدم الوفاء بشروط عقود الإقتراض (Kim, et al., 2010). فضلاً عن التعاقد مع أصحاب المصالح من العملاء، الموردين، والمقرضين بشروط جيدة حيث تساهم الأرباح المرتفعة في زيادة ثقة أصحاب المصالح في قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها المختلفة (Jong, et al., 2014).

1/2/3 الدوافع النظامية:

ترتبط الدوافع النظامية بالعلاقة بين الشركة والجهات الرقابية والتشريعية حيث تسعى الإدارة إلى ممارسات إدارة الأرباح عن طريق تخفيض الأرباح المفصح عنها في التقارير المالية لتجنب التكاليف السياسية نظراً لأن الأرباح المرتفعة قد تستخدم كمؤشر للاحتكار من جانب العديد من وسائل الاعلام والسياسيين مما قد يؤدي إلى خضوع الشركة للرقابة من جانب الجهات الرقابية الحكومية لمكافحة هذا الاحتكار (Xu, et al., 2007). تجنب الضرائب التصاعدية (Monem, 2003)، فضلاً عن تجنب مطالبات نقابات العمال وتفادى أى زيادات مقترحة من جانب تلك النقابات واعطاء صورة بعدم قدرة الشركة على تلبية أى زيادات في مستويات الأجور، التعويضات، المزايا النقدية والعينية، ومكافآت نهاية الخدمة (D'Souza, et al., 2001)، أو عن طريق ارتفاع الأرباح لمقابلة متطلبات القواعد الحكومية الخاصة بإصدار الأسهم والسندات الجديدة حيث قد تتطلب القواعد الحكومية عدم انخفاض الأرباح عن نسبة محددة كشرط لإصدار الأسهم والسندات الجديدة (Haw, et al., 2005).

1/2/4 الدوافع الشخصية:

تعتبر الدوافع الشخصية لإداة الشركات عن تحقيق مكاسب شخصية والتي تعتبر من أكبر الدوافع لممارسات إدارة الأرباح دون النظر إلى مصالح الآخرين، وفي هذا السياق فإن الشركات التي تكون تحت سيطرة المديرين تكون أكثر عرضة لممارسات إدارة الأرباح حيث يسعى مدراء الشركات إلى تعظيم الأرباح للوصول إلى أعلى حد من المكافآت، أو تأجيلها إلى فترات مستقبلية مما قد يزيد من قيمة المكافآت أو الحصول على الأمان الوظيفى وزيادة ثقة المساهمين (المصطفى، وسويدان، 2010).

أساليب ممارسات إدارة الأرباح:

تقوم إدارة الشركات بممارسات إدارة الأرباح من خلال الأسلوبين التاليين:

2/1 إدارة الأرباح باستخدام الأنشطة الحقيقية:

تقوم إدارة الشركات بممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية من خلال اتخاذ العديد من القرارات الإدارية المرتبطة بالأنشطة التشغيلية، الاستثمارية، والتمويلية، ويمكن تصنيف أساليب إدارة الأرباح

بالأنشطة الحقيقية إلى ثلاثة أنواع من الأنشطة كما يلي:

2/1/1 الأنشطة التشغيلية :

تتمثل ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة التشغيلية في اتخاذ القرارات الإدارية المرتبطة بتعجيل المبيعات، الإفراط في الإنتاج، وتخفيض النفقات الاختيارية بغرض تجنب الإفصاح عن انخفاض الأرباح أو تحقيق الخسائر، ويمكن توضيح أساليب إدارة الأرباح بالأنشطة التشغيلية كما يلي:

2/1/1/1 تعجيل المبيعات:

تقوم الإدارة بممارسات إدارة الأرباح بالمبيعات عن طريق اتخاذ بعض القرارات الإدارية التي تتمثل في تقديم تسهيلات ائتمانية أو منح خصومات سعرية على المبيعات بغرض زيادة المبيعات بشكل مؤقت، مما يؤدي إلى زيادة الأرباح والتأثير على نتائج الأعمال خلال تلك الفترة (Roychowdhury, 2006; Sun, et al., 2014).

2/1/1/2 الإفراط في الإنتاج:

تقوم الإدارة بممارسات إدارة الأرباح بالإنتاج من خلال اتخاذ بعض القرارات الإدارية التي تتمثل في زيادة حجم الإنتاج عن مستويات الطلب المتوقعة على المنتجات في السوق بغرض تخفيض تكلفة الوحدة المنتجة وتكلفة البضاعة المباعة نظراً لزيادة مخزون آخر الفترة، مما يؤدي إلى زيادة الأرباح والإفصاح عنها في التقارير المالية (Roychowdhury, 2006; Tabassum, et al., 2014).

2/1/1/3 تخفيض النفقات الاختيارية:

تقوم الإدارة بممارسات إدارة الأرباح بالنفقات الاختيارية عن طريق اتخاذ بعض القرارات الإدارية المرتبطة بتخفيض النفقات الاختيارية التي تتمثل في التكاليف العمومية والإدارية، تكاليف الدعاية والإعلان، تكاليف البيع والتوزيع، وتكاليف البحث والتطوير بغرض تخفيض التكاليف خلال فترة زمنية محددة، مما يؤدي إلى زيادة الأرباح والإفصاح عنها في التقارير المالية خلال نفس الفترة (Graham, et al., 2005; Roy, et al., 2006).

2/1/2 الأنشطة الاستثمارية:

تتمثل ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الاستثمارية في اتخاذ القرارات الإدارية المرتبطة باختيار توقيت بيع الأصول الثابتة لتجنب الإفصاح عن الخسائر أو انخفاض الأرباح أو الإخلال بشروط عقود الإقراض وتعزيز الإفصاح عن أرباح بيع تلك الأصول في التقارير المالية المستهدفة (Ali & Kamardin, 2018).

2/1/3 الأنشطة التمويلية:

تتمثل ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة التمويلية في اتخاذ القرارات الإدارية المرتبطة بالعمليات المؤثرة على ربحية السهم والتي تتمثل في إعادة شراء الأسهم ومقابلة توقعات المحللين الماليين (Burnett, et al., 2012; Jong, et al., 2014)، إبرام عقود المبادلة للقروض المستحقة لتحسين شروط عقود الإقراض وتخفيض تكلفة القروض أو إبرام عقود تغطية المخاطر لتخفيض تكاليف الوكالة وضرائب الدخل والإفصاح عن زيادة الأرباح في التقارير المالية لتلك الفترة (Taylor & Xu, 2010)، فضلاً عن صفقات التوريق من خلال اختيار توقيت التوريق، تقدير أرباح التوريق والفوائد المحتجزة، توريق حسابات المدنين التي يتم

استبعادها من الدفاتر المحاسبية عن طريق الاعتراف بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن التوريق والإفصاح عنها في التقارير المالية في الفترة المستهدفة (Kolsi & Matoussi, 2011).

2/2 إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات:

تعتبر إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات الأكثر شيوعاً في الفكر المحاسبي والتي تنشأ من الاختيارات المتاحة للإدارة مثل الاجتهادات في وضع التقديرات المحاسبية لبعض بنود المصروفات المقدره المعترف بها كالديون المشكوك في تحصيلها، تقدير الأعمار الإنتاجية للأصول الثابتة، وخسائر انخفاض قيمة الأصول، بالإضافة إلى حرية الاختيار بين السياسات المحاسبية البديلة مثل الاختيار بين طرق حساب الاهلاك وطرق تقييم المخزون (شتيوي، 2009)، كما قد تنشأ من التغير في بعض الأنشطة الاقتصادية أو التنظيمية الخاصة بالشركة كالتغيير في سياسة تحصيل حسابات المدينين (Klein, 2002).

العلاقة بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وممارسات إدارة الأرباح:

يقصد بالتخصص الصناعي لمراجع الحسابات أداء خدمات المراجعة إلى شركات تنتمي إلى قطاع معين من النشاط الاقتصادي بواسطة مراجعين متخصصين في هذا القطاع مما يؤدي إلى اكتساب المزيد من المعرفة والخبرة المتعلقة بطبيعة العمليات التي تقوم بها الشركات والقدرة على اكتشاف المخاطر المرتبطة بشركات هذا القطاع (عوض، 2014، Paydarmansh, et al., 2006). وقد تناولت الكثير من الدراسات طبيعة العلاقة بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وممارسات إدارة الأرباح حيث خلصت بعض الدراسات إلى أن التخصص الصناعي لمراجع الحسابات يساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح نظراً لما يمنحه التخصص الصناعي لمراجع الحسابات من قدرات ومهارات تساعده على اكتشاف ومواجهة حالات الغش وأساليب إدارة الأرباح (الديب، 2002، Klein, 2014)، كما أن للمراجع المتخصص دوراً هاماً في ظل وجود احتمالات القياس المتحيز للأرباح وقدرة الشركات في إدارة أرباحها وعدم احتواء المعايير المحاسبية على حلول للحد من ممارسات إدارة الأرباح (الرزين، 2014)، فضلاً عن أن تفهم المراجع لطبيعة صناعة العميل يساعد على الإلمام بكافة ممارسات إدارة الأرباح (مرسي، وآخرون، 2015). وفي هذا السياق فقد أظهرت نتائج دراسة (Hossein, et al., 2010) عن وجود علاقة عكسية بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وممارسات إدارة الأرباح بالتطبيق على عينة مكونة من (115) شركة من الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية بطهران خلال الفترة 2002م-2007م. وكشفت نتائج دراسة (رضوان، 2013) عن وجود تأثيراً سلبياً لجودة عمليات المراجعة الخارجية معبراً عنها بالتخصص الصناعي لمراجع الحسابات على إدارة الأرباح من خلال أساس الاستحقاقات اعتماداً على عينة مكونة من (72) شركة من الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق الأوراق المالية السعودي خلال الفترة 2008م-2012م.

كما خلصت نتائج دراسة (الرزين، 2014) إلى وجود علاقة عكسية بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وممارسات إدارة الأرباح بالتطبيق على عينة مكونة من (150) مفردة يمثلون المسئولون في شركات المساهمة المدرجة في سوق الأوراق المالية السعودي، المراجعين الخارجيين، والأكاديميين، حيث أشارت الدراسة إلى أن للمراجع المتخصص دوراً هاماً في ظل وجود احتمالات للقياس المتحيز للأرباح من قبل الإدارة، وممارسات الشركات المساهمة في إدارة أرباحها وتعدد أساليب إدارة الأرباح.

أيضا توصلت نتائج دراسة (مرسي، وآخرون، 2015) إلى وجود علاقة عكسية بين تطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي والحد من ممارسات إدارة الأرباح والتي قد ترجع إلى أن المراجع المتخصص صناعياً أعلى جودة في الأداء المهني، وأكثر قدرة على اكتشاف الأخطاء وأساليب إدارة الأرباح، وقد أجريت الدراسة الميدانية على المراجعين الخارجيين بالجهاز المركزي للمحاسبات ومكاتب المراجعة الكبرى، والمديرين الماليين بالشركات المساهمة المصرية.

العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وممارسات إدارة الأرباح:

يعتبر حجم مكتب المراجعة أحد مؤشرات جودة المراجعة الخارجية الذي حظى باهتمام العديد من الدراسات السابقة بغرض دراسة وتحليل دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح (Memis & Çetenak, 2012; Arthur, et al., 2015)، إلا أنه لوحظ وجود اختلاف بين الدراسات السابقة حول طبيعة العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية حيث أشارت بعض الدراسات إلى الدور الفعال لمكاتب المراجعة الكبرى في الحد من ممارسات إدارة الأرباح نظراً لما تتميز به من الخبرة ومتابعة مستجدات معايير المحاسبة والمراجعة، السمعة الجيدة التي تدفعها إلى اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح دون مراعاة الجوانب المادية وفقدان العملاء، توافر الموارد والامكانيات اللازمة للقيام بعملية المراجعة، فضلاً عن توافر الكفاءة والمهارة والتدريب للقائمين بعملية المراجعة (Rusmin, 2010; Yasar, 2013). وفي هذا السياق فقد خلصت نتائج دراسة (Liu, et al., 2018) إلى وجود علاقة عكسية بين حجم مكتب المراجعة وممارسات إدارة الأرباح بالتطبيق على عينة مكونة من (8614) مشاهدة للشركات الصينية خلال الفترة 2009م-2014م، وفي الدراسة التي قام بها (Mongrut & Winkelried, 2019) فقد أظهرت عن وجود تأثيراً سلبياً لحجم مكتب المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح اعتماداً على عينة مكونة من (871) شركة في أمريكا اللاتينية خلال الفترة 2000م-2016م. وعلى الجانب الآخر فقد أشارت نتائج دراسة (Haga, et al., 2018b) إلى وجود علاقة طردية بين حجم مكتب المراجعة وممارسات إدارة الأرباح اعتماداً على عينة مكونة من (61439) مشاهدة للشركات في أمريكا الشمالية خلال الفترة 1988م-2015م، كما كشفت نتائج دراسة (Zhang, et al., 2018) عن وجود تأثيراً إيجابياً لحجم مكتب المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح بالتطبيق على عينة مكونة من (14234) مشاهدة للشركات الانجليزية خلال الفترة 2004م-2014م.

في حين أشارت نتائج دراسة (Bassiouny, et al., 2016) إلى عدم وجود علاقة معنوية بين حجم مكتب المراجعة وممارسات إدارة الأرباح بالتطبيق على عينة مكونة من (60) شركة مقيدة في سوق الأوراق المالية المصري خلال الفترة 2007م-2011م، كما خلصت نتائج دراسة (EL-Helaly, et al., 2018) التي أجريت على عينة مكونة من (374) مشاهدة للشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية بأثينا خلال الفترة 2009م-2014م إلى عدم وجود تأثيراً معنوياً لحجم مكتب المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح.

العوامل المحددة لطبيعة العلاقة بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة وممارسات إدارة الأرباح:

هناك العديد من العوامل المؤثرة على ممارسات إدارة الأرباح والتي يجب أخذها في الاعتبار عند التحقق من طبيعة العلاقة بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة وممارسات إدارة

الأرباح، وبالتالي فقد اعتمدت الدراسة الحالية على عدد من العوامل الحاكمة بغرض ضبط العلاقة بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة وممارسات إدارة الأرباح والسيطرة على العوامل التي يمكن أن تؤثر على ممارسات إدارة الأرباح، وتمثل تلك العوامل في التالي:

5/1 حجم الشركة:

يمثل حجم الشركة أحد الخصائص المحددة لممارسات إدارة الأرباح، إلا أنه لوحظ وجود اختلاف بين الدراسات السابقة حول طبيعة العلاقة بين حجم الشركة وممارسات إدارة الأرباح حيث أشارت بعض الدراسات إلى أن زيادة حجم الشركة تؤدي إلى ارتفاع احتمال ممارسات إدارة الأرباح نظراً لأن الشركات كبيرة الحجم تتمتع بمزيد من القدرة على مساومة مراجعي الحسابات للتغاضي عن اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، فضلاً عن قدرتها على اختراق نظم الرقابة الداخلية نظراً لما تملكه من أصول وإدارة قوية (Barton & Simko, 2002)، بالإضافة إلى زيادة ميل الشركات كبيرة الحجم لتجنب مواجهة الضغوط الناتجة عن تحمل أعباء ضريبية مرتفعة، الوفاء بمسئوليتها الاجتماعية تجاه المجتمع، ومقابلة توقعات المحللين الماليين (Bassiouny, et al., 2016). وفي هذا السياق فقد خلصت نتائج دراسة (Rezaee, et al., 2019) التي أجريت على عينة مكونة من (2580) شركة في الصين خلال الفترة 2009م-2015م إلى وجود علاقة طردية بين حجم الشركة وممارسات إدارة الأرباح، كما أظهرت نتائج دراسة (Wen, et al., 2019) عن وجود تأثيراً إيجابياً لحجم الشركة على ممارسات إدارة الأرباح اعتماداً على عينة مكونة من (319) مشاهدة في المستشفيات بتايوان خلال الفترة 2005م-2010م.

بينما أشارت بعض الدراسات الأخرى إلى أن زيادة حجم الشركة تؤدي إلى انخفاض احتمال ممارسات إدارة الأرباح نظراً لأن الشركات كبيرة الحجم عادة ما يتم مراجعتها من جانب مكاتب المراجعة الكبرى مما يضمن فعالية تنفيذ عملية المراجعة (Ahmad, et al., 2014)، كما تتميز الشركات كبيرة الحجم بفعالية نظم الرقابة الداخلية وكفاءة المراجعين الداخليين، فضلاً عن ارتفاع تكاليف السمعة الناتجة عن زيادة قدرتها على تقدير أفضل لبيئة الأعمال، رقابة أفضل على عملياتها وفهم أكبر لأعمالها (Kim, et al., 2003). وفي هذا السياق فقد توصلت نتائج دراسة (Khanh & Khuong, 2018) التي أجريت على عينة مكونة من (241) شركة مقيدة في سوق الأوراق المالية بفيتنام خلال عام 2010م-2016م إلى وجود تأثيراً سلبياً لحجم الشركة على ممارسات إدارة الأرباح، كما كشفت نتائج دراسة (Li, 2019) عن وجود تأثيراً سلبياً لحجم الشركة على ممارسات إدارة الأرباح اعتماداً على عينة مكونة من (6097) مشاهدة للشركات غير المالية الانجليزية خلال الفترة 2005م-2013م.

في حين أشارت بعض الدراسات إلى قيام الشركات كبيرة وصغيرة الحجم بممارسات إدارة الأرباح لتجنب الإفصاح عن الخسائر أو انخفاض الأرباح، حيث خلصت نتائج دراسة (Wang, et al., 2018) إلى عدم وجود علاقة معنوية بين حجم الشركة وممارسات إدارة الأرباح اعتماداً على عينة مكونة من (6667) مشاهدة للشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية بتايوان خلال الفترة 2004م-2015م، كما توصلت نتائج دراسة (Tahir, et al., 2019) التي أجريت على عينة مكونة من (188) شركة مقيدة في مؤشر FTSE350 خلال الفترة 2005م-2014م إلى عدم وجود تأثيراً معنوياً لحجم الشركة على ممارسات إدارة الأرباح.

5/2 الرافعة المالية:

تعد الرافعة المالية مؤشراً هاماً لتقييم مدى قدرة الشركة على سداد التزاماتها المالية في تاريخ الاستحقاق، فضلاً عن امكانية الاعتماد عليها في تحديد الموارد المالية اللازمة لتكوين هيكل رأس المال (Ve-

(ronica, 2015)، إلا أنه لوحظ وجود اختلاف بين الدراسات السابقة حول طبيعة العلاقة بين الرافعة المالية وممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية حيث أشارت بعض الدراسات إلى أن ارتفاع الرافعة المالية يؤدي إلى ارتفاع احتمال ممارسات إدارة الأرباح لتحسين الموقف التفاوضي للشركة مع الدائنين وتحسين شروط الإقتراض (Uwuigbe, et al., 2015). فضلاً عن تجنب العواقب السلبية الناتجة عن عدم سلامة الموقف المالي للشركة (Amoah, 2012). وفي هذا السياق فقد خلصت نتائج دراسة (Haga, et al., 2018a) التي أجريت على عينة مكونة من (94282) مشاهدة للشركات العامة والخاصة الانجليزية خلال الفترة 2008م-2014م إلى وجود تأثيراً ايجابياً للرافعة المالية على ممارسات إدارة الأرباح، كما توصلت نتائج دراسة (Chen, et al., 2019) إلى وجود تأثيراً ايجابياً للرافعة المالية على ممارسات إدارة الأرباح بالتطبيق على عينة مكونة من (8179) مشاهدة للشركات الصناعية خلال الفترة 1995م-2015م.

بينما أشارت بعض الدراسات الأخرى إلى أن ارتفاع الرافعة المالية يؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية نظراً لأن ارتفاع الرافعة المالية يؤدي إلى زيادة رقابة الدائنين، زيادة المدفوعات سداداً للديون وانخفاض الأموال المتاحة، مما يؤدي إلى انخفاض فرص الإدارة لممارسات إدارة الأرباح (Rahmani & Akbani, 2013). وفي هذا السياق فقد استهدفت دراسة (EL-Helaly, et al., 2018) فحص طبيعة العلاقة بين الرافعة المالية وممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية بالتطبيق على عينة مكونة من (374) مشاهدة للشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية بأثينا خلال الفترة 2009م-2014م، وقد أظهرت نتائج الدراسة عن وجود تأثيراً سلبياً للرافعة المالية على ممارسات إدارة الأرباح، كما أوضحت نتائج دراسة (Rezaee, et al., 2019) التي أجريت على عينة مكونة من (2580) شركة في الصين خلال الفترة 2009م-2015م إلى وجود علاقة عكسية بين الرافعة المالية وممارسات إدارة الأرباح.

في حين أشارت نتائج دراسة (حماد، 2018) إلى عدم وجود تأثيراً معنوياً للرافعة المالية على ممارسات إدارة الأرباح اعتماداً على عينة مكونة من (57) شركة مقيدة في سوق الأوراق المالية المصري خلال الفترة 2005م-2016م، كما توصلت نتائج دراسة (Li, 2019) التي أجريت على عينة مكونة من (6097) مشاهدة للشركات غير المالية الانجليزية خلال الفترة 2005م-2013م إلى عدم وجود تأثيراً معنوياً للرافعة المالية على ممارسات إدارة الأرباح.

5/3 ربحية الشركة:

تعد الربحية مؤشراً هاماً لتقييم مدى قدرة الشركة على إدارة مواردها المختلفة وتحقيق عائد مجزى عن تلك الموارد، وقد اتفقت العديد من الدراسات السابقة إلى ارتباط الربحية بممارسات إدارة الأرباح إلا أنها اختلفت فيما بينها حول طبيعة هذه العلاقة، حيث أشارت بعض الدراسات إلى أن ارتفاع الربحية يؤدي إلى زيادة الدافع لدى الشركات لممارسات إدارة الأرباح بين الفترات المالية للمحافظة على قيمتها السوقية ومقابلة توقعات المحللين الماليين بما تملكه من قدرة للحفاظ أو الوصول إلى الأرباح المتوقعة (Wiyadi, et al., 2015). وفي هذا السياق فقد خلصت نتائج دراسة (Haga, et al., 2018a) إلى وجود تأثيراً ايجابياً للربحية على ممارسات إدارة الأرباح اعتماداً على عينة مكونة من (94282) مشاهدة للشركات العامة والخاصة الانجليزية خلال الفترة 2008م-2014م، كما أظهرت نتائج دراسة (Liu, et al., 2018) عن وجود علاقة طردية بين الربحية وممارسات إدارة الأرباح بالتطبيق على عينة مكونة من (8614) مشاهدة للشركات الصينية خلال الفترة 2009م-2014م.

بينما أشارت بعض الدراسات الأخرى إلى أن انخفاض الربحية أو تحقيق الخسائر يمثل دافعاً قوياً لممارسات إدارة الأرباح، ويتفق ذلك مع نتائج دراسة (AL-Shattarat, et al., 2018) التي كشفت عن وجود علاقة عكسية بين الربحية وممارسات إدارة الأرباح بالتطبيق على عينة مكونة من (4487) مشاهدة للشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية بلندن خلال الفترة 2009م- 2015م، كما أوضحت نتائج دراسة (Pappas, et al., 2019) عن وجود تأثيراً سلبياً للربحية على ممارسات إدارة الأرباح اعتماداً على عينة مكونة من (3723) شركة انجليزية خلال الفترة 1996م- 2017م.

في حين أظهرت نتائج دراسة (EL-Helaly, et al., 2018) التي أجريت على عينة مكونة من (374) مشاهدة للشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية بأثينا خلال الفترة 2009م- 2014م عن عدم وجود تأثيراً معنوياً للربحية على ممارسات إدارة الأرباح، كما خلصت نتائج دراسة (حماد، 2018) إلى عدم وجود تأثيراً معنوياً للربحية على ممارسات إدارة الأرباح اعتماداً على عينة مكونة من (57) شركة مقيدة في سوق الأوراق المالية المصري خلال الفترة 2005م- 2016م.

سابعاً: فرضيات الدراسة:

في ضوء مشكلة الدراسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها تقوم الدراسة على اختبار الفرضيات التالية: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة وممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.

لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة وممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات.

لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.

لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات.

ثامناً: منهجية الدراسة:

تعرض منهجية الدراسة التطبيقية كل من مجتمع وعينة الدراسة، متغيرات الدراسة وطريقة قياسها، مصادر جمع البيانات، فضلاً عن الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الدراسة.

مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من شركات قطاع المواد الأساسية المقيدة والمتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية السعودي والبالغ عددها (45) شركة، وقد تم اختيار عينة الدراسة وفقاً للشروط التالية:

استمرار قيد وتداول أسهم الشركات في سوق الأوراق المالية السعودي خلال الفترة من عام 2014م إلى عام 2018م لامكانية الحصول على البيانات الخاصة بمتغيرات الدراسة.

توافر التقارير المالية للشركات خلال الفترة من عام 2014م إلى عام 2018م.

الشركات التي تعد تقاريرها المالية في 31/12 من كل عام لامكانية مقارنة نتائج الدراسة. وتطبيق الشروط

السابقة فقد بلغ عدد شركات العينة (41) شركة بنسبة (91.1%) من إجمالي عدد شركات مجتمع الدراسة.

متغيرات الدراسة وطريقة قياسها:

تتمثل المتغيرات المستقلة المتوقع تأثيرها على ممارسات إدارة الأرباح في التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة، في حين تتمثل المتغيرات الحاكمة في حجم الشركة، الرافعة المالية، ربحية الشركة، وقد تم تحديد وتوصيف تلك المتغيرات في ضوء الدراسات السابقة ذات الصلة بالعلاقة بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة وممارسات إدارة الأرباح، ويمكن توضيح تلك المتغيرات المتوقع تأثيرها على ممارسات إدارة الأرباح وطريقة قياسها من خلال الجدول رقم (1) التالي:

جدول رقم (1)

التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة المؤثرة على ممارسات إدارة الأرباح

المرجع	طريقة القياس	المتغير	رمز المتغير
المتغيرات المستقلة			
(Akbari, 2014) (Paydarmansh, et al., 2014) ((Rusmin& Evans, 2017	متغير وهمي يعادل واحد إذا كان مكتب المراجع متخصص في مراجعة القطاع أو صفرًا بخلاف ذلك. وقد تم تحديد التخصص المهني لمكتب المراجعة كما يلي: ١- حساب الحصة السوقية من خلال المعادلة التالية: إجمالي أصول الشركات التي تم مراجعتها بمعرفة مكتب المراجعة ÷ إجمالي أصول جميع الشركات في القطاع. ٢- حساب نسبة المقارنة كما يلي: (١ ÷ عدد شركات القطاع) × ٠,٥ ٣- يعتبر مكتب المراجعة متخصص مهنيًا إذا كانت الحصة السوقية له أكبر من نسبة المقارنة والعكس صحيح.	التخصص الصناعي لمراجع الحسابات	X ₁

المرجع	طريقة القياس	المتغير	رمز المتغير
(Aledwan, et al., 2015) (Bassiouny, et al., 2016)	متغير وهمي يعادل واحد إذا كان مكتب المراجعة هو أحد مكاتب المراجعة الأربع الكبرى أو صفرًا بخلاف ذلك.	حجم مكتب المراجعة	X ₂
المتغيرات الحاكمة			
(Chen & Zhang, 2014) (Ji, et al., 2017)	اللوجاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول	حجم الشركة	X ₃
(Chen & Zhang, 2014) (Ji, et al., 2017)	إجمالي الالتزامات ÷ إجمالي الأصول	الرافعة المالية	X ₄
(Liu, et al., 2018) (Pappas, et al., 2019)	صافي الدخل بعد الضريبة ÷ إجمالي الأصول	الربحية	X ₅

أما المتغير التابع فيتمثل في ممارسات إدارة الأرباح ويرمز له بالرمز (Y)، ويمكن تصنيف ممارسات إدارة الأرباح إلى ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية (Y₁)، وممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات (Y₂). وقد اعتمدت الدراسة الحالية في قياس ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية على نموذج (Dechow, et al., 1998) حيث أثبتت العديد من الدراسات المحاسبية (Roychowdhury, 2006; Wilson, 2015; Cupertino, et al., 2015) ارتفاع كفاءة النموذج في التطبيق العملي، ويمكن تقدير ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية من خلال تقدير قيم الأنشطة التشغيلية غير العادية التي تتمثل في كل من أنشطة المبيعات، تكلفة الإنتاج، والنفقات الاختيارية، ويمكن توضيح ذلك من خلال الخطوات التالية:

قياس الأنشطة التشغيلية العادية التي تتمثل في صافي التدفقات النقدية التشغيلية، تكلفة الإنتاج، والنفقات الاختيارية على المستوى الكلي لشركات العينة من خلال النماذج التالية (Roychowdhury, 2006):

$$\begin{aligned} CFO_{it}/A_{it-1} &= \alpha + B_1(1/A_{it-1}) + B_2(S_{it}/A_{it-1}) + B_3(S_{it}/A_{it-1}) + \\ PRO_{it}/A_{it-1} &= \alpha + B_1(1/A_{it-1}) + B_2(S_{it}/A_{it-1}) + B_3(S_{it}/A_{it-1}) + \\ DISEXP_{it}/A_{it-1} &= \alpha + B_1(1/A_{it-1}) + B_2(S_{it}/A_{it-1}) + \end{aligned}$$

حيث أن:

- CFO_{it}: صافي التدفقات النقدية التشغيلية للشركة (i) في الفترة (t)
A_{it-1}: إجمالي الأصول للشركة (i) في بداية الفترة (t)
S_{it}: إجمالي المبيعات للشركة (i) في الفترة (t)
S_{it}: التغير في المبيعات للشركة (i) بين الفترة (t) والفترة (t-1)

PRO_{it}: إجمالي تكلفة الإنتاج للشركة (i) في الفترة (t)، وتتمثل في إجمالي تكلفة البضاعة المباعة والتغير في المخزون

DISEXP_{it}: إجمالي النفقات الاختيارية للشركة (i) في الفترة (t)، وتتمثل في إجمالي التكاليف العمومية والإدارية، تكاليف الدعاية والإعلان، تكاليف البيع والتوزيع، وتكاليف البحث والتطوير

B₃, B₂, B₁: معاملات نماذج الانحدار

: الخطأ المقدر

تقدير الأنشطة التشغيلية غير العادية التي تعبر عن ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية باستخدام معاملات نماذج الانحدار (B₃, B₂, B₁) المتوقعة المستخرجة من النماذج السابقة من خلال الفرق بين الأنشطة التشغيلية الفعلية المستخرجة من القوائم المالية الفعلية والأنشطة التشغيلية العادية علي مستوي كل شركة من شركات العينة وخلال سنوات الدراسة، ويمكن توضيح ذلك من خلال النماذج التالية (Roy- chowdhury, 2006):

$$[(Y_{it1}/A_{it-1} = CFO_{it}/A_{it-1} - [B_1(1/A_{it-1}) + B_2(S_{it}/A_{it-1}) + B_3(S_{it}/A_{it-1})]$$

$$[(Y_{it2}/A_{it-1} = PRO_{it}/A_{it-1} - [B_1(1/A_{it-1}) + B_2(S_{it}/A_{it-1}) + B_3(S_{it}/A_{it-1})]$$

$$[(Y_{it3}/A_{it-1} = DISEXP_{it}/A_{it-1} - [B_1(1/A_{it-1}) + B_2(S_{it}/A_{it-1})]$$

حيث أن:

Y_{it1}: إدارة الأرباح بالمبيعات للشركة (i) في الفترة (t)

Y_{it2}: إدارة الأرباح بالإنتاج للشركة (i) في الفترة (t)

Y_{it3}: إدارة الأرباح بالنفقات الاختيارية للشركة (i) في الفترة (t)

تقدير إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية (Y_{it}) من خلال إجمالي إدارة الأرباح بالمبيعات (Y_{it1})، إدارة الأرباح بالإنتاج (Y_{it2})، وإدارة الأرباح بالنفقات الاختيارية (Y_{it3})، ويتفق ذلك مع دراسة كل من (Gunny, 2010; Cupertino, et al., 2016; Yuanhui, et al., 2018).

كما اعتمدت الدراسة الحالية في قياس ممارسات إدارة الأرباح علي أساس الاستحقاقات على نموذج Jones المعدل حيث يعتبر من أكثر النماذج استخداماً في الدراسات المحاسبية، كما أنه أكثر دقة وقدرة من نماذج القياس الأخرى في قياس جودة الاستحقاقات الاختيارية واكتشاف ممارسات إدارة الأرباح (Dechow, et al., 1995)، ويمكن قياس جودة الاستحقاقات الاختيارية باستخدام هذا النموذج من خلال الخطوات التالية:

تقدير إجمالي الاستحقاقات من خلال الفرق بين صافي الدخل والتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية كما في المعادلة التالية:

$$TACit = NIit - CFOit$$

حيث أن:

TACit: إجمالي الاستحقاقات للشركة (i) في الفترة (t)

NIit: صافي الدخل للشركة (i) في الفترة (t)

CFO: التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية للشركة (i) في الفترة (t)

تقدير الميل (B1, B2, B3) في نموذج الانحدار التالي:

$$(TACit \div Ait-1 = [\alpha it + Bi1 (1 \div Ait-1) + Bi2((REVit - RECit) \div Ait-1 \\ [Bi3(PPEit \div Ait-1) + it +$$

حيث أن:

Ait-1: إجمالي الأصول للشركة (i) في بداية الفترة (t)

REVit: التغير في إيرادات الشركة (i) من الفترة (t-1) إلى الفترة (t)

RECit: التغير في الحسابات المدينة للشركة (i) من الفترة (t-1) إلى الفترة (t)

PPEit: إجمالي الممتلكات، المعدات، والتجهيزات للشركة (i) في الفترة (t)

تقدير الاستحقاقات غير الاختيارية باستخدام (B1, B2, B3) المتوقعة في الخطوة السابقة من خلال

المعادلة التالية:

$$NEDACit \div Ait-1 = [\alpha it + Bi1 (1 \div Ait-1) + Bi2((REVit - RECit) \div Ait-1) + \\ [Bi3(PPEit \div Ait-1) + it$$

حيث أن:

NEDACit: الاستحقاقات غير الاختيارية للشركة (i) في الفترة (t)

تحديد الاستحقاقات الاختيارية من خلال الفرق بين إجمالي الاستحقاقات والاستحقاقات غير

الاختيارية كما في المعادلة التالية:

$$EDACit = TACit - NEDACit$$

حيث أن:

EDACit: الاستحقاقات الاختيارية للشركة (i) في الفترة (t)

حساب القيمة المطلقة للاستحقاقات الاختيارية لشركات العينة خلال فترة الدراسة ومتوسط هذه

القيمة، فإذا كانت القيمة المطلقة للاستحقاقات الاختيارية السنوية أقل من متوسطها فهذا يشير إلى عدم

قيام الشركة بممارسات إدارة الأرباح خلال تلك السنة وما يتبعه من ارتفاع مستوى جودة الاستحقاقات

الاختيارية والتعبير عنها بمتغير وهمي (1)، أما إذا كانت القيمة المطلقة للاستحقاقات الاختيارية السنوية

أكبر من متوسطها فهذا يشير إلى قيام الشركة بممارسات إدارة الأرباح خلال تلك السنة وما يستتبعه من

انخفاض مستوى جودة الاستحقاقات الاختيارية والتعبير عنها بمتغير وهمي (صفر).

3- مصادر جمع البيانات:

اعتمدت الدراسة الحالية في الحصول على البيانات اللازمة لاختبار فرضياتها على العديد من التقارير

المالية الصادرة من الشركات محل الدراسة خلال الفترة المالية 2014م- 2018م، وتتمثل تلك التقارير المالية

في القوائم المالية السنوية (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية، والإيضاحات المتممة

للقوائم المالية)، فضلاً عن تقرير مراجع الحسابات.

الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الدراسة

تم اختبار مدى صحة فرضيات الدراسة التطبيقية اعتماداً على الأساليب الإحصائية التالية:
 التحليل الوصفي Descriptive Analysis لوصف بيانات عينة الدراسة باستخدام المتوسطات الحسابية، الحد الأدنى، الحد الأعلى، الانحرافات المعيارية، والتكرارات.
 اختبار التداخل الخطي Multicollinearity لفحص مدى وجود مشكلة التداخل الخطي وتحديد مدى قدرة نموذج الدراسة في تفسير الأثر على ممارسات إدارة الأرباح، وقد اعتمدت الدراسة على استخدام مقياس Collinearity Diagnostics من خلال تحديد قيمة تضخم التباين وقيمة التباين المسموح به.
 اختبار الارتباط الذاتي Autocorrelation لفحص مدى وجود مشكلة الارتباط الذاتي في النموذج وتحديد مدى وجود أثر حقيقي للتخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح، وقد اعتمدت الدراسة على استخدام قيمة Durbin Watson.
 تحليل ارتباط بيرسون Pearson Correlation لتحديد اتجاه وقوة العلاقة بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة وممارسات إدارة الأرباح.
 تحليل الانحدار المرحلي Stepwise Regression لبناء نموذج مقترح لتقدير ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، وممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات .

تاسعاً: تحليل نتائج الدراسة :

قامت الدراسة بتوظيف البيانات التي تم الحصول عليها بهدف تحديد أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح، وقد اعتمدت الدراسة على استخدام الأساليب الإحصائية المتمثلة في أسلوب تحليل الارتباط، أسلوب تحليل الانحدار المرحلي، بغرض تحليل البيانات واختبار مدى صحة فرضيات الدراسة واستخلاص نتائجها، ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة :

اعتمدت الدراسة في التحليل الوصفي على تقسيم متغيرات الدراسة إلى متغيرات متصلة ومتغيرات منفصلة كما يلي:

1/1 المتغيرات المتصلة:

تتمثل المتغيرات المتصلة للدراسة في حجم الشركة، الرافعة المالية، الربحية، وممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، ويمكن توضيح التحليل الوصفي لتلك المتغيرات من خلال الجدول رقم (2) التالي:

جدول رقم (2)

نتائج التحليل الوصفي للمتغيرات المتصلة

الانحراف المعياري	الحد الأعلى	الحد الأدنى	المتوسط	المتغير	رمز المتغير
2.98	25.30	13.85	18.63	حجم الشركة	X ₃
1.75	22.73	0.02	0.52	الرافعة المالية	X ₄
0.15	1.04	1.24-	0.07	الربحية	X ₅
0.24	1.43	0.26-	0.01	ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية	Y ₁

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

باستقراء بيانات الجدول رقم (2) لوحظ ارتفاع متوسط حجم الشركات محل الدراسة حيث بلغ (18.63)، وبمقارنة متوسط حجم الشركات للدراسة الحالية مع الدراسات السابقة لوحظ وجود تقارب مع بعض الدراسات السابقة حيث بلغ متوسط حجم الشركات (19.23) في دراسة (Apadore & Noor, 2013)، إلا أنه لوحظ وجود اختلاف بين الدراسة الحالية وبعض الدراسات السابقة حيث بلغ متوسط حجم الشركات (6.86) في دراسة (Ittonen, 2010)، كما بلغ (5.94) في دراسة (Ashbaugh-Skaife, et al., 2009). بينما لوحظ انخفاض متوسط الرافعة المالية حيث بلغ (0.52) مما يشير إلى كفاية مصادر التمويل الداخلية وانخفاض اعتماد الشركات محل الدراسة على الديون في تلبية احتياجاتها التمويلية، وبمقارنة متوسط الرافعة المالية للدراسة الحالية مع الدراسات السابقة لوحظ وجود تقارب مع بعض الدراسات السابقة حيث بلغ متوسط الرافعة المالية (0.78) في دراسة (Sun, 2016)، إلا أنه لوحظ وجود اختلاف بين الدراسة الحالية ودراسة (Ashbaugh-Skaife, et al., 2009) حيث بلغ متوسط الرافعة المالية (1.99). كما لوحظ انخفاض متوسط الربحية للشركات محل الدراسة حيث بلغ (0.07)، وبمقارنة متوسط الربحية للدراسة الحالية مع الدراسات السابقة لوحظ وجود انخفاض عن بعض الدراسات السابقة حيث بلغ متوسط الربحية (0.12) في دراسة (Gomez, et al., 2014)، وبلغ (0.25) في دراسة (Sun, 2016). في حين لوحظ انخفاض متوسط ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية خلال فترة الدراسة حيث بلغ (0.01) بحد أدنى وحد أعلى (-0.26، 1.43) على الترتيب، وبمقارنة هذا المتوسط مع الدراسات السابقة لوحظ وجود انخفاض عن بعض الدراسات السابقة حيث بلغ (0.07) في دراسة (Zhang, et al., 2018)، كما بلغ (0.06) في دراسة (Braam, et al., 2015)، كما لوحظ وجود تقارب مع بعض الدراسات السابقة حيث بلغ (0.02) في دراسة كل من (Sun, et al., 2014; Yuliana, et al., 2015).

1/2 المتغيرات المنفصلة

تتمثل متغيرات الدراسة المنفصلة في المتغيرات الوهمية التي يتم التعبير عنها بالقيمتين (1) أو (صفر)، وتتكون تلك المتغيرات من التخصص الصناعي لمراجع الحسابات، حجم مكتب المراجعة، وممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات، ويمكن توضيح التحليل الوصفي لتلك المتغيرات من خلال الجدول رقم (3) التالي:

جدول رقم (3)

نتائج التحليل الوصفي للمتغيرات المنفصلة

رمز المتغير	المتغير	مشاهدات متحققة (1)		مشاهدات غير متحققة (صفر)	
		النسبة	العدد	النسبة	العدد
X ₁	التخصص الصناعي لمراجع الحسابات	63.4	130	36.6	75
X ₂	حجم مكتب المراجعة	58.0	119	42.0	86
Y ₂	ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات	30.7	63	69.3	142

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

باستقراء بيانات الجدول رقم (3) لوحظ ارتفاع نسبة الشركات التي تم مراجعتها بواسطة مكاتب المراجعة ذات التخصص المهني التي بلغت (63.4%) حيث بلغ عدد المشاهدات التي تضمنت مكاتب المراجعة ذات التخصص المهني (130) مشاهدة من إجمالي (205) مشاهدة، في حين بلغ عدد المشاهدات التي تضمنت مكاتب مراجعة لا تتميز بالتخصص المهني (75) مشاهدة بنسبة (36.6%)، وبمقارنة نسبة الشركات التي تم مراجعتها بواسطة مكاتب المراجعة ذات التخصص المهني مع الدراسات السابقة لوحظ وجود تقارب بين الدراسة الحالية ودراسة (Paydarmansh, et al., 2014) حيث بلغت (75%)، بينما لوحظ ارتفاع نسبة الشركات للدراسة الحالية عن بعض الدراسات السابقة حيث بلغت (36%) في دراسة (Habib & Bhuiyan, 2011)، كما بلغت (26.7%) في دراسة (Yaacob & Che-Ahmad, 2012)، وبلغت (21.4%) في دراسة (Rusmin & Evans, 2017).

كما لوحظ ارتفاع نسبة الشركات التي تم مراجعتها بواسطة مكاتب المراجعة الأربع الكبرى التي بلغت (58%) حيث بلغ عدد المشاهدات التي تضمنت المراجعة من جانب مكاتب المراجعة الأربع الكبرى (119) مشاهدة من إجمالي (205) مشاهدة، في حين بلغ عدد المشاهدات التي تضمنت المراجعة من جانب مكاتب المراجعة الأخرى (86) مشاهدة بنسبة (42%)، وبمقارنة نسبة شركات الدراسة الحالية التي تم مراجعتها بواسطة مكاتب المراجعة الأربع الكبرى مع الدراسات السابقة لوحظ وجود تقارب بين الدراسة الحالية ودراستي كل من (Shukeri & Islam, 2012; Hassan, 2016) حيث بلغت (52.2%، 57.6%) على الترتيب، في حين لوحظ ارتفاع نسبة الشركات للدراسة الحالية عن بعض الدراسات السابقة حيث بلغت (43.5%) في دراسة (Rusmin & Evans, 2017)، كما بلغت (43.2%) في دراسة (Nelson & Shukeri, 2011)، وبلغت (27%) في دراسة (Vuko & Cular, 2014).

في حين لوحظ أن عدد المشاهدات التي تضمنت ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات خلال تلك الفترة (63) مشاهدة بنسبة (30.7%)، وبمقارنة نسبة ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات للدراسة الحالية مع الدراسات السابقة لوحظ وجود اختلاف بين الدراسة الحالية وبعض الدراسات السابقة حيث بلغت (27%) في دراسة (Jenkins, et al., 2006)، وبلغت (19%) في دراسة (Gray, et al., 2009)، كما بلغت (18%) في دراسة (McInnis & Collins, 2011)، وهو ما يعكس ارتفاع ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات للشركات محل الدراسة.

تحليل علاقة الارتباط بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة وممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية لتحليل علاقة الارتباط وتقدير المساهمة النسبية بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة وممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، يتم التحقق من مدى صحة الفرض الأول القائل بأنه «لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة وممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية»، وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب تحليل ارتباط بيرسون لاختبار مدى صحة هذا الفرض حيث يهدف إلى تحديد اتجاه وقوة العلاقة بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة وممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، فضلاً عن تقدير المساهمة النسبية للتخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة،

ويوضح الجدول رقم (4) قيم الارتباط والمساهمة النسبية بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة وممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية على النحو التالي:
جدول رقم (4)

قيم الارتباط بين التخصص الصناعي وحجم مكتب المراجعة وممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية

ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية (Y _i)		المتغير	رمز المتغير
R ² (%)	R		
34.34	-0.586**	التخصص الصناعي لمراجع الحسابات	X ₁
17.57	-0.413*	حجم مكتب المراجعة	X ₂
22.85	0.478*	حجم الشركة	X ₃
6.00	0.245	الرافعة المالية	X ₄
39.44	-0.628**	الربحية	X ₅

** ارتباط معنوي عند مستوى 1 % * ارتباط معنوي عند مستوى 5 %

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

بفحص بيانات الجدول رقم (4) لوحظ وجود علاقة ارتباط عكسية بين كل من (الربحية، والتخصص الصناعي لمراجع الحسابات) وممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وذلك عند مستوى 1 % بمعامل ارتباط (-0.628، -0.586) على الترتيب، وقد ترجع العلاقة العكسية بين الربحية وممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية إلى أن تحقيق الشركة لأرباح يؤدي إلى زيادة الموارد اللازمة لتنفيذ نظام الرقابة الداخلية وانخفاض قدرة الإدارة على ممارسات إدارة الأرباح، ويتفق ذلك مع دراسة (Arthur, et al., 2015).

كما قد ترجع العلاقة العكسية بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية إلى ما يوفره التخصص الصناعي من قدرات ومهارات متميزة تساعد مراجع الحسابات على اكتشاف تعمد الممارسات الخاطئة، كما أن تفهم المراجع لطبيعة صناعة العميل يساعد على الإلمام بكافة ممارسات إدارة الأرباح، ويتفق ذلك مع دراسة (رضوان، 2013).

بينما لوحظ وجود علاقة ارتباط طردية بين حجم الشركة وممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وذلك عند مستوى 5 % بمعامل ارتباط (0.478)، وقد ترجع العلاقة الطردية بينهما إلى أن الشركات كبيرة الحجم تتمتع بمزيد من القدرة على مساومة مراجعي الحسابات للتغاضي عن اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، فضلاً عن قدرتها على اختراق نظم الرقابة الداخلية نظراً لما تملكه من أصول وإدارة قوية، بالإضافة إلى زيادة ميل الشركات كبيرة الحجم لتجنب مواجهة الضغوط الناتجة عن تحمل أعباء ضريبة مرتفعة، الوفاء بمسئوليتها الاجتماعية تجاه المجتمع، ومقابلة توقعات المحللين الماليين، ويتفق ذلك مع دراسة (Uwuigbe, et al., 2015).

في حين لوحظ وجود علاقة ارتباط عكسية بين حجم مكتب المراجعة وممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وذلك عند مستوى 5 % بمعامل ارتباط (-0.413)، وقد ترجع العلاقة العكسية بينهما إلى

ما تتميز به تلك المكاتب من السمعة الجيدة التي تدفعها إلى اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح دون مراعاة الجوانب المادية وفقدان العملاء، توافر الموارد والإمكانيات اللازمة للقيام بعملية المراجعة، فضلاً عن توافر الكفاءة والمهارة والتدريب للقائمين بعملية المراجعة، ويتفق ذلك مع دراسة (Memis & Çetenak, 2012). كما لوحظ عدم وجود علاقة ارتباط معنوية بين الرافعة المالية وممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، وقد يرجع ذلك إلى انخفاض معدل التغير للرافعة المالية للشركات محل الدراسة.

يتبين مما سبق أنه يمكن رفض الفرض الأول القائل بأنه لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة وممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية» حيث أثبتت الدراسة وجود أربعة عوامل ترتبط ارتباطاً معنوياً بممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وهي (الربحية، التخصص الصناعي لمراجع الحسابات، حجم الشركة، وحجم مكتب المراجعة) مما يشير إلى أهمية الاعتماد على هذه العوامل في تقدير وممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية بدقة عالية.

تحليل علاقة الارتباط بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة وممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات لتحليل علاقة الارتباط وتقدير المساهمة النسبية بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة وممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات، يتم التحقق من مدى صحة الفرض الثاني القائل بأنه «لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة وممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات»، وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب تحليل ارتباط بيرسون لاختبار مدى صحة هذا الفرض حيث يهدف إلى تحديد اتجاه وقوة العلاقة بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة وممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات، فضلاً عن تقدير المساهمة النسبية للتخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة، ويوضح الجدول رقم (5) قيم الارتباط والمساهمة النسبية بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة وممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات على النحو التالي:

جدول رقم (5)

قيم الارتباط بين التخصص الصناعي وحجم مكتب المراجعة وممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات

ممارسات إدارة الأرباح على أساس (Y ₁) الاستحقاقات		المتغير	رمز المتغير
R ² (%)	R		
32.95	-0.574**	التخصص الصناعي لمراجع الحسابات	X ₁
18.92	-0.435*	حجم مكتب المراجعة	X ₂
17.31	0.416*	حجم الشركة	X ₃
3.88	0.197	الرافعة المالية	X ₄
27.98	-0.529**	الربحية	X ₅

** ارتباط معنوي عند مستوى 1 % * ارتباط معنوي عند مستوى 5 %

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

بفحص بيانات الجدول رقم (5) لوحظ وجود علاقة ارتباط عكسية بين كل من (التخصص الصناعي لمراجع الحسابات، والربحية) وممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات وذلك عند مستوى 1 % بمعامل ارتباط (-0.574، -0.529) على الترتيب، وقد ترجع العلاقة العكسية بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات إلى ما يوفره التخصص الصناعي من قدرات ومهارات متميزة تساعد مراجع الحسابات على اكتشاف تعمد الممارسات الخاطئة، كما أن تفهم المراجع لطبيعة صناعة العميل يساعد على الإلمام بكافة ممارسات إدارة الأرباح.

كما قد ترجع العلاقة العكسية بين الربحية وممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات إلى أن تحقيق الشركة لأرباح يؤدي إلى زيادة الموارد اللازمة لتفعيل نظام الرقابة الداخلية وانخفاض قدرة الإدارة على ممارسات إدارة الأرباح.

في حين لوحظ وجود علاقة ارتباط عكسية بين حجم مكتب المراجعة وممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات وذلك عند مستوى 5 % بمعامل ارتباط (-0.435)، وقد ترجع العلاقة العكسية بينهما إلى ما تتميز به تلك المكاتب من من الخبرة ومتابعة مستجدات معايير المحاسبة والمراجعة، السمعة الجيدة التي تدفعها إلى اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح دون مراعاة الجوانب المادية وفقدان العملاء، توافر الموارد والإمكانيات اللازمة للقيام بعملية المراجعة، فضلاً عن توافر الكفاءة والمهارة والتدريب للقائمين بعملية المراجعة.

بينما لوحظ وجود علاقة ارتباط طردية بين حجم الشركة وممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات وذلك عند مستوى 5 % بمعامل ارتباط (0.416)، وقد ترجع العلاقة الطردية بينهما إلى أن الشركات كبيرة الحجم تتمتع بمزيد من القدرة على مساومة مراجعي الحسابات للتغاضي عن اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، فضلاً عن قدرتها على اختراق نظم الرقابة الداخلية نظراً لما تملكه من أصول وإدارة قوية، بالإضافة إلى زيادة ميل الشركات كبيرة الحجم لتجنب مواجهة الضغوط الناتجة عن تحمل أعباء ضريبية مرتفعة، الوفاء بمسئوليتها الاجتماعية تجاه المجتمع، ومقابلة توقعات المحللين الماليين. كما لوحظ عدم وجود علاقة ارتباط معنوية بين الرافعة المالية وممارسات إدارة على أساس الاستحقاقات، وقد يرجع ذلك إلى انخفاض معدل التغير للرافعة المالية للشركات محل الدراسة.

يتضح مما سبق أنه يمكن رفض الفرض الثاني القائل بأنه «لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة وممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات» حيث أثبتت الدراسة وجود أربعة عوامل ترتبط ارتباطاً معنوياً بممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات وهي (التخصص الصناعي لمراجع الحسابات، الربحية، حجم مكتب المراجعة، وحجم الشركة) مما يشير إلى أهمية الاعتماد على هذه العوامل في تقدير وممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات بدقة عالية.

4- اختبار مدى تأثير التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية لاختبار مدى تأثير التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية يتم التحقق من مدى صحة الفرض الثالث القائل

بأنه «لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية»، وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب الانحدار المرحلي لتحديد أهم العوامل المؤثرة على ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية لغرض صياغة نموذج مكون من أهم العوامل التي يمكن من خلالها تقدير ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية بدقة عالية، ويمكن توضيح نتائج تحليل الانحدار المرحلي لأهم العوامل المؤثرة على ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية من خلال الجدول رقم (6) التالي:

جدول رقم (6)

نتائج تحليل الانحدار لأهم العوامل المؤثرة على ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية

رمز المتغير	المتغير	معامل الانحدار	الخطأ القياسي	المعنوية	تضخم التباين	التباين المسموح به
X ₅	الربحية	-0.186	0.114	0.004	1.022	0.978
X ₁	التخصص الصناعي لمراجع الحسابات	-0.128	0.038	0.009	1.181	0.847
X ₃	حجم الشركة	0.109	0.006	0.014	1.204	0.830
الثابت		0.114-				
مقاييس تقييم دقة تقدير ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية						
معامل الارتباط المتعدد (R)		0.679				
معامل التحديد (R ²)		% 46.1				
معامل التحديد المعدل (adj. R ²)		% 41.2				
درجات الحرية (df)		(3,201)				
F المحسوبة		**12.317				
F الجدولية		3.88				
المعنوية (sig.)		0.008				
Durbin-Watson		1.744				

** معنوى عند مستوى 1 %

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

بفحص نتائج الجدول رقم (6) لوحظ أن تحليل الانحدار المرحلي قام بتحديد أهم العوامل المؤثرة على ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية التي لا يوجد بينها ارتباط ذاتي لبناء النموذج وهي (الربحية، التخصص الصناعي لمراجع الحسابات، وحجم الشركة)، وقد يرجع ذلك إلى زيادة التغيرات الخاصة بتلك العوامل من شركة إلى أخرى خلال فترة الدراسة وما يستتبعه من زيادة المساهمة النسبية لها في تقدير

ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، كما استبعد تحليل الانحدار المرحلي كل من (حجم مكتب المراجعة، والرافعة المالية) وذلك لعدم وجود ارتباط قوى ومعنوى مع ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، وقد يرجع ذلك إلى انخفاض معدل التغير الخاص بتلك المتغيرات من شركة إلى أخرى خلال فترة الدراسة وما يستتبعه من ضعف المساهمة النسبية لها في تقدير ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، ويمكن صياغة نموذج الإنحدار بين العوامل المؤثرة على ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية كما يلي:

$$Y_1 = -0.114 - 0.186 X_5 - 0.128 X_1 + 0.109 X_3$$

كما يتبين من نتائج تقييم دقة نموذج الانحدار المرحلي على تقدير ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية أن قيمة معامل الارتباط المتعدد بلغت (0.679) والمساهمة النسبية لها بلغت (46.1%)، وقد يرجع ذلك إلى زيادة التغيرات في العوامل التي تم اختيارها في تحليل الانحدار المرحلي خلال فترة الدراسة والمتمثلة في (الربحية، التخصص الصناعي لمراجع الحسابات، وحجم الشركة)، كما لوحظ تقارب قيمة معامل التحديد التي بلغت (46.1%) مع قيمة معامل التحديد المعدل التي بلغت (41.2%) مما يشير إلى أن حجم عينة الدراسة كان مناسباً للاعتماد عليه في تحليل النتائج وتعميمها، كما بلغت قيمة F المحسوبة (12.317) وهى أكبر من قيمة F الجدولية التي بلغت (3.88) عند مستوى 1%، فضلاً عن دقة النموذج واستقلالية العوامل المؤثرة على ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية حيث لوحظ أن قيم تضخم التباين للمتغيرات المستقلة والحاكمة أقل من (10)، وأن قيم التباين المسموح به أكبر من (0.05)، مما يشير إلى عدم وجود مشكلة التداخل الخطى وقوة نموذج الدراسة، كما بلغت قيمة Durbin-Watson (1.744) وهى تقع داخل المدى (1.5: 2.5) مما يشير إلى عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي التى تؤثر على دقة نتائج نموذج الدراسة. يتضح مما سبق أنه يمكن رفض الفرض الثالث القائل بأنه «لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية»، حيث أثبتت الدراسة أن هناك ثلاثة عوامل أساسية تؤثر على ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وبالتالي يمكن الاعتماد عليها في صياغة نموذج لتقدير ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية.

5- اختبار مدى تأثير التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات.

لاختبار مدى تأثير التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات يتم التحقق من مدى صحة الفرض الرابع القائل بأنه «لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات»، وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب الانحدار المرحلي لتحديد أهم العوامل المؤثرة على ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات لغرض صياغة نموذج مكون من أهم العوامل التى يمكن من خلالها تقدير ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات بدقة عالية، ويمكن توضيح نتائج تحليل الانحدار المرحلي لأهم العوامل المؤثرة على ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات من خلال الجدول رقم (7) التالى:

جدول رقم (7)

نتائج تحليل الانحدار لأهم العوامل المؤثرة على ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات

المتغير	المتغير	معامل الانحدار	الخطأ القياسي	المعنوية	تضخم التباين	التباين المسموح به
X ₅	الربحية	-0.326	0.214	0.013	1.022	0.978
X ₁	التخصص الصناعي لمراجع الحسابات	-0.221	0.071	0.000	1.181	0.847
X ₂	حجم مكتب المراجعة	-0.150	0.066	0.030	1.075	0.930
X ₃	حجم الشركة	0.125	0.012	0.043	1.204	0.830
الثابت		0.119				
مقاييس تقييم دقة تقدير ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات						
معامل الارتباط المتعدد (R)		0.752				
معامل التحديد (R ²)		% 56.6				
معامل التحديد المعدل (R ² adj.)		% 51.7				
درجات الحرية (df)		(4,200)				
F المحسوبة		**13.708				
F الجدولية		3.41				
المعنوية (sig.)		0.002				
Durbin-Watson		1.923				

** معنوى عند مستوى 1 %

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

بفحص نتائج الجدول رقم (7) لوحظ أن تحليل الانحدار المرحلي قام بتحديد أهم العوامل المؤثرة على ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات التي لا يوجد بينها ارتباط ذاتي لبناء النموذج وهي (الربحية، التخصص الصناعي لمراجع الحسابات، حجم مكتب المراجعة، وحجم الشركة)، وقد يرجع ذلك إلى زيادة التغيرات الخاصة بتلك العوامل من شركة إلى أخرى خلال فترة الدراسة وما يستتبعه من زيادة المساهمة النسبية لها في تقدير ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات، كما استبعد تحليل الانحدار المرحلي الرافعة المالية وذلك لعدم وجود ارتباط قوى ومعنوى مع ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات، وقد يرجع ذلك إلى انخفاض معدل التغير للرافعة المالية من شركة إلى أخرى خلال فترة الدراسة وما يستتبعه من ضعف المساهمة النسبية لها في تقدير ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات، ويمكن صياغة نموذج الإنحدار بين العوامل المؤثرة على ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات كما يلي:

$$Y_2 = 0.119 - 0.326 X_5 - 0.221 X_1 - 0.150 X_2 + 0.125 X_3$$

كما يتبين من نتائج تقييم دقة نموذج الانحدار المرحلي على تقدير ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات أن قيمة معامل الارتباط المتعدد بلغت (0.752) والمساهمة النسبية لها بلغت (56.6%)، وقد يرجع ذلك إلى زيادة التغيرات في العوامل التي تم اختيارها في تحليل الانحدار المرحلي خلال فترة الدراسة والمتمثلة في (الربحية، التخصص الصناعي لمراجع الحسابات، حجم مكتب المراجعة، وحجم الشركة). كما لوحظ تقارب قيمة معامل التحديد التي بلغت (56.6%) مع قيمة معامل التحديد المعدل التي بلغت (51.7%) مما يشير إلى أن حجم عينة الدراسة كان مناسباً للاعتماد عليه في تحليل النتائج وتعميمها، كما بلغت قيمة F المحسوبة (13.708) وهي أكبر من قيمة F الجدولية التي بلغت (3.41) عند مستوى 1%، فضلاً عن دقة النموذج واستقلالية العوامل المؤثرة على ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات حيث لوحظ أن قيم تضم التباين للمتغيرات المستقلة والحاكمة أقل من (10)، وأن قيم التباين المسموح به أكبر من (0.05)، مما يشير إلى عدم وجود مشكلة التداخل الخطي وقوة نموذج الدراسة، كما بلغت قيمة Durbin-Watson (1.923) وهي تقع داخل المدى (1.5: 2.5) مما يشير إلى عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي التي تؤثر على دقة نتائج نموذج الدراسة.

يتضح مما سبق أنه يمكن رفض الفرض الرابع القائل بأنه «لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات»، حيث أثبتت الدراسة أن هناك أربعة عوامل أساسية تؤثر على ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات وبالتالي يمكن الاعتماد عليها في صياغة نموذج لتقدير ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات.

عاشراً: نتائج الدراسة:

ارتفاع نسبة الشركات التي تم مراجعتها بواسطة مكاتب المراجعة ذات التخصص المهني، ونسبة الشركات التي تم مراجعتها بواسطة مكاتب المراجعة الأربح الكبرى حيث بلغت (63.4%، 58%) على الترتيب، حيث لوحظ ارتفاع نسبة شركات العينة التي تم مراجعتها بواسطة مكاتب المراجعة ذات التخصص المهني، والتي تم مراجعتها بواسطة مكاتب المراجعة الأربح الكبرى عن الشركات المقيدة في العديد من أسواق الأوراق المالية الأخرى.

انخفاض متوسط ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية خلال فترة الدراسة حيث بلغ (0.01) بحد أدنى وحد أعلى (-0.26، 1.43) على الترتيب، فضلاً عن ارتفاع نسبة ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات حيث بلغت (30.7%)، وذلك مقارنة بالشركات المقيدة في العديد من أسواق الأوراق المالية الأخرى. وجود علاقة ارتباط عكسية ومعنوية بين كل من (الربحية، التخصص الصناعي لمراجع الحسابات، وحجم مكتب المراجعة) وممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية بمعاملات ارتباط بلغت (-0.628، -0.586، -0.413) على الترتيب، فضلاً عن وجود علاقة ارتباط طردية ومعنوية بين حجم الشركة وممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية بمعامل ارتباط (0.478)، مما يشير إلى أهمية الاعتماد على هذه العوامل في تقدير ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية. وجود علاقة ارتباط عكسية ومعنوية بين كل من (التخصص الصناعي لمراجع الحسابات، الربحية، وحجم مكتب المراجعة) وممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات بمعاملات ارتباط بلغت (-0.574، -0.529، -0.435) على الترتيب، فضلاً عن وجود علاقة ارتباط

طردية ومعنوية بين حجم الشركة وممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات بمعامل ارتباط (0.416)، مما يشير إلى أهمية الاعتماد على هذه العوامل في تقدير ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات. وجود تأثيراً معنوياً للتخصص الصناعي لمراجع الحسابات على ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية حيث أثبتت نتائج الدراسة ارتفاع مستوى المعنوية بمعامل انحدار بلغت قيمته (-0.128)، فضلاً عن وجود تأثيراً معنوياً لكل من (الربحية، وحجم الشركة) على ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية بمعامل انحدار (-0.186، 0.109) على الترتيب. وجود تأثيراً معنوياً للتخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات حيث أثبتت نتائج الدراسة ارتفاع مستوى المعنوية بمعامل انحدار (-0.221، -0.150) على الترتيب، فضلاً عن وجود تأثيراً معنوياً لكل من (الربحية، وحجم الشركة) على ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات بمعامل انحدار (-0.326، 0.125) على الترتيب.

حادي عشر: توصيات الدراسة:

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة فإنه يمكن تقديم مجموعة من التوصيات التالية: ضرورة اهتمام شركات قطاع المواد الأساسية المقيدة في سوق الأوراق المالية السعودي بتعزيز دور التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وما يستتبعه من ارتفاع مستوى جودة الأرباح في التقارير المالية .

قيام الهيئات الرقابية بوضع التشريعات وفرض العقوبات للحد من ممارسات إدارة الأرباح مما يؤدي إلى ارتفاع مستوى جودة الأرباح للشركات السعودية وزيادة ثقة أصحاب المصالح المختلفة. العمل على زيادة الوعي لدى مديري الشركات بالآثار السلبية في الأجل الطويل الناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح من خلال عقد الدورات التدريبية حول مدى تأثير ممارسات إدارة الأرباح على الشركات في المستقبل، وكيفية الحد من تلك الممارسات اعتماداً على التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة.

ثاني عشر: مجالات الدراسة المستقبلية:

في ضوء ما توصلت إليه نتائج الدراسة يمكن اقتراح العديد من المجالات التي تمثل أساساً لدراسات مستقبلية والتي تتمثل في التالي:

دراسة وتحليل دور نظم الرقابة الداخلية وآليات الحوكمة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وإدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات.

تقييم أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة في الحد من الأساليب الأخرى لممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية والتي تتمثل في الأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية.

إجراء المزيد من الدراسات حول أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح في قطاعات اقتصادية أخرى مثل قطاع البنوك وقطاع الخدمات المالية بغرض التعرف على مدى الاختلاف بين تلك القطاعات حول أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وحجم مكتب المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح.

الهوامش:

- (1) الديب، رشا سعد فؤاد، (2014)، «دور التخصص الصناعي للمراجع في الحد من ممارسات إدارة الربح: دراسة نظرية وتطبيقية على الشركات المصرية المقيدة بالبورصة المصرية»، المجلة العلمية للبحوث التجارية، كلية التجارة بقنا، جامعة جنوب الوادي، المجلد الثاني، العدد الأول، يونيو، ص ص 163-226.
- (2) الرزين، عبد الرحمن بن محمد، (2014)، «دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة ميدانية على الشركات المساهمة السعودية»، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة بالرياض، المجلد الرابع والخمسون، العدد الرابع، أغسطس، ص ص 669-748.
- (3) المصطفي، محمد بهيج محمد، وسويدان، ميشيل سعيد، (2010)، «أثر حوكمة الشركات على ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي»، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الأردن.
- (4) باسودان، يوسف عبد الله، والمالكي، خالد حسن، (2016)، «دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات إدارة الإرباح: دراسة ميدانية على الشركات المساهمة السعودية»، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الرابع، ص ص 2-50.
- (5) جاسم، طلال عيسى فالح، والحذب، محمد مفلح سالم، (2017)، «أثر جودة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الكويتية المساهمة العامة»، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة آل البيت، الأردن.
- (6) حماد، مصطفى أحمد محمد أحمد، (2017)، «أثر استخدام الأنشطة الحقيقية لإدارة الأرباح REM على الأداء التشغيلي اللاحق للشركات المصرية- دراسة تطبيقية»، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد الواحد والعشرون، العدد الأول، أبريل، ص ص 62-9.
- (7) رضوان، أحمد جمعة أحمد، (2013)، «أثر جودة المراجعة على أساليب إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على شركات المساهمة السعودية»، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد السابع والثلاثون، العدد الثالث، ص ص 347-419.
- (8) شتيوي، أيمن أحمد، (2009)، «دراسة تطبيقية لتحليل تأثير العوامل الاقتصادية على ممارسات إدارة الأرباح بالشركات المصرية»، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ص ص 115-179.
- (9) صقر، أحمد علي غازي، الفداوي، علياء عبد البديع محمد، زغلول، أحمد حسن محمد، (2016)، «أثر جودة عملية المراجعة على الإدارة الحقيقية للأرباح: دراسة تطبيقية»، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد الثامن والثلاثون، العدد الأول، ص ص 15-49.
- (10) عطية، فاتن سيد خميس، (2018)، «دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات إدارة

- الأرباح بالأنشطة الحقيقية»، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد الثاني والعشرون، العدد الثاني، يوليو، ص ص 790-829.
- (11) عوض، أمال محمد محمد، (2006)، «قياس أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري»، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الثلاثون، العدد الأول، ص ص 171-237.
- (12) عيسى، سمير كامل محمد، (2008)، «أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية»، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الخامس والأربعون، العدد الثاني، يوليو.
- (13) مرسي، هبة سعيد السيد، درويش، حنان محمد مصطفى، منصور، بهاء محمد حسين، (2015)، «أثر استخدام استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على جودة المراجعة للحد من ممارسات إدارة الأرباح»، *مجلة إدارة الأعمال*، جمعية إدارة الأعمال العربية، العدد المائة وتسع وأربعون، يونيو، ص ص 62-72.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية:

- (1) Ahmad, M., Anjum, T. & Azeem, M., (2014), "Investigating the Impact of Corporate Governance on Earning Management in the Presence of Firm Size; Evidence from Pakistan", *International Interdisciplinary Research Journal*, Vol. 3, No. 2, PP. 84-90.
- (2) Akbari, R., (2014), "Financial Reporting Quality Measures with the Effect of Audit Quality Indicators Accepted at TSE", *Indian Journal of Fundamental and Applied Life Sciences*, Vol. 4, No. 4, PP. 2503-2513.
- (3) Aledwan, B., Yaseen, A. & Alkubisi, A., (2015), "The Role of Audit Quality on the Relationship between Auditor's and Financial Performance Quality of Selected Cement Firm in Jordan", *International Journal of Business and Social Science*, Vol. 6, No. 12, December, PP. 138-146.
- (4) Alhadab, M., Clacher, I. & Keasey, K., (2016), "A Comparative Analysis of Real and Accrual Earnings Management around Initial Public Offerings under Different Regulatory Environments", *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol. 43, Nos. 7-8, July/August, PP. 849-871.
- (5) Ali, B. & Kamardin, H., (2018), "Real Earnings Management: A Review of Literature and Future Research", *Asian Journal of Finance & Accounting*, Vol. 10, No. 1, PP. 440-456.

- (6) Al khabash, A. & Al Thuneibat, A., (2009) "Earnings Management Practices from the Perspective of External and Internal Auditors: Evidence from Jordan", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24, No. 1, PP.58-80.
- (7) Al-Shattarat, B., Hussainey, K. & Al-Shattarat, W., (2018), "The Impact of Abnormal Real Earnings Management to Meet Earnings Benchmarks on Future Operating Performance", *International Review of Financial Analysis*, PP. 1-15.
- (8) Amoah, N., (2012), "Option Grants and Investor Reaction to Restatement-Induced Litigation ", *Review of Accounting and Finance*, Vol. 11, No. 1, PP. 40-52.
- (9) Apadore, K. & Noor, M., (2013), "Determinants of Audit Report Lag and Corporate Governance in Malaysia", *International Journal of Business and Management*, Vol. 8, No. 15, PP. 151-163.
- (10) Arthur, N., Tang, Q. & Lin, Z., (2015), "Corporate Accruals Quality during the 2008-2010 Global Financial Crisis", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 25, PP. 1-15.
- (11) Barton, J. & Simko, P., (2002), "The Balance Sheet as an Earnings Management Constraint", *The Accounting Review*, Vol. 77, PP. 1-27.
- (12) Bassiouny, S., Soliman, M. & Ragab, A., (2016), "The impact of Firm Characteristics on Earnings Management: An Empirical Study on the Listed Firms in Egypt", *The Business and Management Review*, Vol. 7, No. 2, February, PP. 91-101.
- (13) Bhundia, A., (2012), "A Comparative Study between Free Cash Flows and Earnings Management", *Business Intelligence Journal*, Vol. 5, No.1, PP.91- 124.
- (14) Braam, G., Nandy, M., Weitzel, U. & Lodh, S., (2015), "Accrual-Based and Real Earnings Management and Political Connections", *The International Journal of Accounting*, Vol. 50, PP. 111-141.
- (15) Burnett, B., Cripe, B., Martin, G. & McAllister, B., (2012), "Audit Quality and the Trade-Off between Accretive Stock Repurchases and Accrual-Based Earnings Management", *The Accounting Review*, Vol. 87, No. 6, November, PP. 1861-1884.

- (16) Chen, H., Jory, S. & Ngo, T., (2019), "Earnings Management under Different Ownership and Corporate Governance Structure: A Natural Experiment with Master Limited Partnerships", *The Quarterly Review of Economics and Finance*, PP. 1-18.
- (17) Available at: <https://doi.org/10.1016/j.qref.2019.05.005>
- (18) Chen, J. & Zhang, H., (2014), "The Impact of the Corporate Governance Code on Earnings Management -Evidence from Chinese Listed Companies", *European Financial Management*, Vol. 20, No. 3, June, PP. 596-632.
- (19) Clikeman, P., (2003), "Where Auditors Fear to Tread: Internal Auditors Should be Proactive in Educating Companies on the Perils of Earnings Management and in Searching for Signs of its Use", *Internal Auditor*, Vol. 60, No. 4, August, PP. 75-79.
- (20) Cohen, D. & Zarowin, P., (2010), "Accrual-Based and Real Earnings Management Activities Around Seasoned Equity Offerings", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 50, PP. 2-19.
- (21) Cupertino, C., Martinez, A. & da Costa, N., (2015), "Earnings Manipulations by Real Activities Management and Investors' Perceptions", *Research in International Business and Finance*, Vol. 34, May, PP. 309-323.
- (22) Dechow, P., Kothari, S. & Watts, R., (1998), "The Relation between Earnings and Cash Flows", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 25, No. 2, May, PP. 133-168.
- (23) Dechow, P., Sloan, R. & Sweeney, A., (1995), "Detecting Earnings Management", *The Accounting Review*, Vol. 70, No. 2, April, PP. 193-225.
- (24) D'Souza, J., Jacob, J. & Ramesh, K., (2001), "The Use of Accounting Flexibility to Reduce Labor Renegotiation Costs and Manage Earnings", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 30, No. 2, October, PP. 187-208.
- (25) El-Helaly, M., Georgiou, I. & Lowe, A., (2018), "Government Affiliation, Real Earnings Management, and Firm Performance: The Case of Privately Held Firms", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 32, PP. 47-60.
- (26) Gomez, G., Rivas, A. & Bolanos, E., (2014), "The Determinants of Capital Struc-

ture in Peru”, *Academia Revista Latinoamericana de Administracion*, Vol. 27, No. 3, PP. 341-354.

(27) Graham, J., Harvey, C. & Rajgopal, S., (2005), “The Economic Implications of Corporate Financial Reporting”, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 40, No. 3, PP. 3-73.

(28) Gray, P., Koh, P. & Tong, Y., (2009), “Accruals Quality, Information Risk and Cost of Capital: Evidence from Australia”, *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 36, No.1/2, January/ March, PP. 51-72.

(29) Gunny, K., (2010), “The Relation Between Earnings Management Using Real Activities Manipulation and Future Performance: Evidence from Meeting Earnings Benchmarks”, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 27, No. 3, PP. 855-888.

(30) Habib, A. & Bhuiyan, M., (2011), “Audit Firm Industry Specialization and the Audit Report Lag”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 20, No. 1, PP. 32-44.

(31) Haga, J., Höglund, H. & Sundvik, D., (2018a), “Stock Market Listing Status and Real Earnings Management”, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 37, PP. 420-435.

(32) Haga, J., Ittonen, K., Tronnes, P. & Wong, L., (2018b), “Is Earnings Management Sensitive to Discount Rates?”, *Journal of Accounting Literature*, Vol. 41, PP. 75-88.

(33) Hashemi, S. & Rabiee, H., (2011), “The Relation between Real Earnings Management and Accounting Earnings Management: Evidence from Iran”, *Business and Management Review*, Vol. 1, No. 8, PP. 25-33.

(34) Haw, I., Qi, D., Wu, D. & Wu, W., (2005), “Market Consequences of Earnings Management in Response to Security Regulations in China”, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 22, No. 1, Spring, PP. 95-140.

(35) Hossein, E., Adel, A. & Ardakani, N., (2010), “The Role of Auditor Industry Specialization on Earnings Management and Future Operating Performance”, *Journal of Ac-*

counting Knowledge, Vol. 1, No. 1, Summer, PP. 9-28.

(36) Ittonen, K., (2010), "Investor Reactions to Disclosures of Material Internal Control Weaknesses", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 25, No. 3, PP. 259-268.

(37) Jenkins, D., Kane, G. & Velury, U., (2006), "Earnings Quality Decline and the Effect of Industry Specialist Auditors: An Analysis of the Late 1990s", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 25, No. 1, January/February, PP. 71-90.

(38) Ji, X., Lu, W. & Qu, W., (2017), "Voluntary Disclosure of Internal Control Weakness and Earnings Quality: Evidence from China", *The International Journal of Accounting*, Vol. 52, No. 1, March, PP. 27-44.

(39) Jong, A., Mertens, G., Poel, M. & Dijk, R., (2014), "How Does Earnings Management Influence Investors' Perceptions of Firm Value? Survey Evidence from Financial Analysts", *Review of Accounting Studies*, Vol. 19, No. 2, June, PP. 606-627.

(40) Kaldonski, M., Jewartowski, T. & Mizerka, J., (2019), "Capital Market Pressure, Real Earnings Management, and Institutional Ownership Stability - Evidence from Poland", *International Review of Financial Analysis*, PP. 1-20.

(41) Available at: <https://doi.org/10.1016/j.irfa.2019.01.009>

(42) Khanh, H. & Khuong, N., (2018), "Audit Quality, Firm Characteristics and Real Earnings Management: The Case of Listed Vietnamese Firms", *International Journal of Economics and Financial Issues*, Vol. 8, No. 4, PP. 243-249.

(43) Kim, B., Lei, L. & Pevzner, M., (2010), "Debt Covenant Slack and Real Earnings Management", Working Paper, George Mason University, November, PP. 1-35.

(44) Kim, J. & Sohn, B., (2013), "Real Earnings Management and Cost of Capital", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 32, No. 6, November-December, PP. 518-543.

(45) Kim, Y., Liu, C. & Rhee, S., (2003), "The Relation of Earnings Management to Firm Size", Working Paper, University of Hawaii.

(46) Klein, A., (2002), "Audit committee, board of director characteristics, and earnings

management”, Journal of Accounting and Economics, Vol. 33, No. 3, August, PP. 375–400.

(47) Kolsi, M. & Matoussi, H., (2011), “Securitization Transactions Real Manipulation and Stock Market Valuation”, International Journal of Accounting and Finance, Vol. 3, No. 2, PP. 147-164.

(48) Li, V., (2019), “The Effect of Real Earnings Management on the Persistence and Informativeness of Earnings”, The British Accounting Review, Vol. 51, PP. 402-423.

(49) Liu, B., Lin, Y., Chan, K. & Fung, H., (2018), “The Dark Side of Rent-Seeking: The Impact of Rent-Seeking on Earnings Management”, Journal of Business Research, Vol. 91, PP. 94-107.

(50) McInnis, J. & Collins, D., (2011), “The Effect of Cash Flow Forecasts on Accrual Quality and Benchmark Beating”, Journal of Accounting and Economics, Vol. 51, No. 3, April, PP. 219-239.

(51) Memis, M. & Çetenak, E., (2012), “Earnings Management, Audit Quality and Legal Environment: An International Comparison”, International Journal of Economics and Financial Issues, Vol. 2, No. 4, PP. 460-469.

(52) Monem, R., (2003), “Earnings Management in Response to the Introduction of the Australian Gold Tax”, Contemporary Accounting Research, Vol. 20, No. 4, Winter, PP. 747-774.

(53) Mongrut, S. & Winkelried, D., (2019), “Unintended Effects of IFRS Adoption on Earnings Management: The Case of Latin America”, Emerging Markets Review, Vol. 38, PP. 377-388.

(54) Pappas, K., Walsh, E. & Xu, A., (2019), “Real Earnings Management and Loan Contract Terms”, The British Accounting Review, Vol. 51, PP. 373-401.

(55) Paydarmansh, N., Salehi, M., Moradi, M. & Khorrami, M., (2014), “The Effect of Independent Audit Quality on the Quality of Financial Disclosure - Evidence from Tehran Stock Exchange”, Research Journal of Finance and Accounting, Vol. 5, No. 17, PP. 225-234.

(56) Rahman, M., Moniruzzaman, M. & Sharif, J., (2013), “Techniques, Motives and

Controls of Earnings Management”, International Journal of Information Technology and Business Management. Vol. 11, No. 1, PP. 22-34.

(57) Rahmani, S. & Akbari, m., (2013), “impact of Firm Size and Capital Structure on Earning Management: Evidence from Iran”, World of Sciences Journal, Vol. 1, No. 17, PP. 59-71.

(58) Rezaee, Z., Dou, H. & Zhang, H., (2019), “Corporate Social Responsibility and Earnings Quality: Evidence from China”, Global Finance Journal, PP. 1-21.

(59) Available at: <https://doi.org/10.1016/j.gfj.2019.05.002>

(60) Roychowdhury, S., (2006) “Earnings Management through Real Activities Manipulation”, Journal of Accounting and Economics, Vol. 42, PP. 335-370.

(61) Rusmin, R. & Evans, J., (2017), “Audit Quality and Audit Report Lag: Case of Indonesian Listed Companies”, Asian Review of Accounting, Vol. 25, No. 2, PP. 191-210.

(62) Schroeder, R., Clark, M., & Cathey, J., (2005), “Accounting Theory and Analyses”, John Wiley & Sons, Inc.

(63) Sun, J., Lan, G. & Liu, G., (2014), “Independent Audit committee Characteristics and Real Earnings Management”, Managerial Auditing Journal, Vol. 29, No. 2, PP. 153-172.

(64) Sun, Y., (2016), “Internal Control Weakness Disclosure and Firm Investment”, Journal of Accounting, Auditing & Finance, Vol. 31, No. 2, PP. 277-307.

(65) Tabassum, N., Kaleem, A. & Nazir, M., (2014), “Earnings Management through Overproduction and Subsequent Performance: An Empirical Study in Pakistan”, International Journal of Indian Culture and Business Management, Vol. 9, No. 3, PP. 267-281.

(66) Tahir, M., Ibrahim, S. & Nurullah, M., (2019), “Getting Compensation Right - The Choice of Performance Measures in CEO Bonus Contracts and Earnings Management”, The British Accounting Review, Vol. 51, PP. 148-169.

(67) Taylor, G. & Xu, R., (2010), “Consequences of Real Earnings Management on Subsequent Operating Performance”, Research in Accounting Regulation, Vol. 22, PP. 128-132.

(68) Uwuigbe, U., Ranti, U. & Bernard, O., (2015), “Assessment of the Effects of Firms’ Characteristics on Earnings Management of Listed Firms in Nigeria”, Asian Economic and Financial Review, Vol. 5, No. 2, PP. 218-228.

(69) Veronica, A., (2015), “The Influence of Leverage and Its Size on the Earnings Man-

- agement”, Research Journal of Finance and Accounting, Vol. 6, No. 8, PP. 159-167.
- (70) Wang, T., Lin, Y., Werner, E. & Chang, H., (2018), “The Relationship between External Financing Activities and Earnings Management: Evidence from Enterprise Risk Management”, International Review of Economics and Finance, Vol. 58, PP. 312-329.
- (71) Wen, Y., Huang, P., Shen, H. & Zhang, Y., (2019), “The Role of Organizational forms in Nonprofit Firms’ Real Earnings Management: Evidence from Nonprofit Hospitals in Taiwan”, Advances in Accounting, PP. 1-11.
- (72) Available at: <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2019.04.003>
- (73) Wilson, G., (2015) “The Effect of Real Earnings Management on the Information Content of Earnings”, Journal of Finance and Accountancy, Vol. 19, March, PP. 1-10.
- (74) Wiyadi, Trisnawati, R., Sasongko, N. & Fauzi, I., (2015), “The Effect of Information Asymmetry, Firm Size, Leverage, Profitability and Employee Stock Ownership on Earning Management with Accrual Model”, International Journal of Business, Economics and Law, Vol. 8, No. 2, December, PP. 21-30.
- (75) Xu, R., Taylor, G. & Dugan, M., (2007), “Review of Real Earnings Management Literature”, Journal of Accounting Literature, Vol. 26, No. 1, December, PP. 195-228.
- (76) Yaacob, N. & Che-Ahmad, A., (2012), “Adoption of FRS 138 and Audit Delay in Malaysia”, International Journal of Economics and Finance, Vol. 4, No. 1, January, PP. 167-176.
- (77) Yasar, A., (2013), “Big Four Auditors’ Audit Quality and Earnings Management: Evidence from Turkish Stock Market”, International Journal of Business and Social Science, Vol. 4, No. 17, December, PP. 153-163.
- (78) Yuanhui, L., Weiqian, N., Erwei, X. & Djajadikerta, H., (2018), “Can Banks Identify Firms’ Real Earnings Management? Evidence from China”, Finance Research Letters, Vol. 25, PP. 23-29.
- (79) Yuliana, R., Anshori, M. & Alim, M., (2015), “Real Earnings Management in Indonesian Sharia Capital Market”, **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, Vol. 211, PP. 866-873.

المشروعات الصغيرة والمتوسطة وأثرها علي التنمية الاقتصادية بمنطقة نجران - المملكة العربية السعودية (1914-2019م)

أستاذ مساعد - قسم إدارة الأعمال - كلية الاقتصاد
والعلوم الإدارية - جامعة النيل الأزرق

أستاذ مساعد-قسم إدارة الأعمال - كلية العلوم الإدارية
جامعة أفريقيا العالمية

د. عماد رجب بخيت

د. مدني سوار الذهب محمد

مستخلص :

تهدف هذا الدراسة إلى إلقاء الضوء علي المشروعات الصغيرة والمتوسطة واثرها علي التنمية الاقتصادية بمنطقة نجران ومعرفة الأهمية النسبية لهذا الاثر ، و التعرف علي المشاكل والعوائق التي تؤثر علي التوزيع المكاني للمشروعات الصغيرة والمتوسطة بالمنطقة واثرها علي التنمية , دراسة مزايا وخصائص المشروعات الصغيرة والمتوسطة ومقوماتها واثرها علي التنمية ,دراسة كل من عوامل النجاح والفشل والمخاطر والسلطة والثروة و كذلك الحصول علي المعلومات التي تساعد في اقتراح حلول لمشكلة الدراسة , استخدم الباحث المنهج التاريخي في تتبع الدراسات السابقة ونتائجها ، والمنهج الاستقرائي في تحديد طبيعة المشكلة ومحاورها ، والمنهج الاستنباطي في صياغة فرضيات البحث ، والمنهج الوصفي التحليلي في اختبار الفرضيات وقد توصلت الدراسة إلي نتائج من أهمها ان للمشروعات الصغيرة دوراً إيجابياً في خلق فرص عمل جديدة، وبالتالي تقليل معدل البطالة - تسهم المشروعات الصغيرة في تحسين مستوى الدخل وبالتالي الحد من الفقر. تعتبر المشروعات الصغيرة والمتوسطة اقل تكلفة في مراحل التشييد ، المشروعات الصغيرة تُعد فرصة للاستثمار الآمن . من اهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة التوصية بالتشغيل الذاتي للخريجين عبر المشروعات الصغيرة والمتوسطة واستقطاب السيولة النقدية من خارج الجهاز المصرفي لتمويل رواد الاعمال. يوصي البحث بتشجيع قيام وتجميع المشروعات الصغيرة في مجموعات وتوفير التمويل اللازم لتشغيلها مع التركيز علي الضمانات غير التقليدية ،الاتجاه الي زيادة نشاط المشروعات الصغيرة والمتوسطة في المجال الزراعي والصناعي ، عمل الية من اجل تأهيل وتدريب العاملين في قطاع المشروعات الصغيرة والمتوسطة من اجل التطوير. فصل الملكية عن ادارة المشروع، التعرف علي نقاط الضعف والمخاطر والاستفادة من الفرص المتاحة وتعزيز نقاط القوة.

الكلمات المفتاحية :- المشروعات الصغيرة ، التنمية الاجتماعية ، المشاكل والعوائق.

Small and medium-sized projects on the economic development in the Najran-Kingdom of Saudi Arabia (2014-AD 2019)

Dr. Imad gumma Ragab Bakhit

Dr. Medni Swareldhb Mohammed Abdelrahman

Abstract:

This study aimed to investigate the effect of small and medium-sized projects on the economic development in the Najran region and recognition of the relative importance of this effect. The study attempted to achieve the following objectives: identification of the problems and obstacles that have effect on the spatial distribution of small and medium-sized projects in Najran and their effect on Development, studying the advantages and characteristics of small and medium-sized enterprises and their components and their effect on development, studying the factors of success and failure, risks, power and wealth, as well as obtaining information that helps in solving the study problem. The study utilized the historical approach in searching for previous studies and their results, the inductive approach in defining the nature of the problem and its dimension, the deductive approach in formulating the study hypotheses, and the descriptive and analytical approach in testing the hypotheses. The study revealed that small projects have a positive role in creating new job opportunities, and therefore reducing the rate of unemployment. Besides, small projects contribute to improving the level of income and thus reducing poverty. In addition, small medium-sized enterprises are considered less expensive in the construction stages and they provide an opportunity for safe investment. The study recommended searching for self-employment of graduates through small and medium-sized enterprises and attracting cash from the banking entities to fund economic activities. The study recommends encouraging establishment of small projects into groups and providing the necessary funding for their operation, with a focus on non-traditional guarantees, increase of the activity of small and medium-sized enterprises in the agricultural and industrial field, providing a mechanism for qualifying and training of workers in the sector of small and medium-sized.

Keywrds: Small Projects- Social development - Problems and obstacles

المقدمة :

نظرا لما تلعبه المشروعات الصغيرة والمتوسطة دورا مهما في الاقتصاد وتساهم في العملية الإنتاجية وبذلك تساهم في تحقيق الأهداف الأساسية في عملية التنمية في منطقة نجران ,حيث تعتمد المشروعات الصغيرة والمتوسطة علي الموارد المحلية والمواد الخام المتوفرة بالمنطقة مما يجعلها تتكامل في الاقتصاد بشكل اكبر عكس المشروعات الصناعية الأخرى كما أن المشروعات الصغيرة والمتوسطة سواء كانت صناعية وخدمية تتمتع بعدد من الخصائص تجعلها تلعب دورا ملموسا ومستمرا في التنمية الصناعية والتجارية .. فمن الملاحظ إن الأهمية النسبة لهذه الصناعات ارتفعت في الآونة الأخيرة حيث أنها تمثل 62 % من إجمالي المنشآت العاملة في المملكة العربية السعودية-وكذلك توجد بعض العقبات التي تواجه المشروعات الصغيرة والمتوسطة تتمثل في ضعف المهارات الإدارية بين المؤسسين والإداريين والعقبات المالية والتمويل المصري وكذلك العمالة الغير ماهرة وعدم التدريب اللازم للموظفين والخلافات بين الآباء (Beare H .1993) (1) **اشكالية البحث :**

تهتم هذه الدراسة بالعوائق والمشاكل التي تواجه الصناعات الصغيرة بمنطقة نجران في المجال التنموي , حيث تواجه المنشآت صعوبات عديدة تتصل بحجم عملياتها ومواردها المحدودة بالإضافة للعوامل الاجتماعية , كما تتصل في غالب الأحيان بحدثة عهدتها وبعض المشكلات سائدة منذ سنوات عديدة في حين إن بعضها الأخر بدأ يبرز مع تغير الظروف الاقتصادية العالمية . **فرضيات الدراسة :**

تستند فرضيات الإثبات لهذا البحث إلى العلاقة الطردية بين فعالية المشروعات الصغيرة والمتوسطة ودورها الإيجابي في تحقيق التنمية الاقتصادية على النحو التالي:- تلعب المشروعات الصغيرة والمتوسطة دوراً إيجابياً في خلق فرص عمل جديدة، وبالتالي تقليل معدل البطالة. - تسهم المشروعات الصغيرة والمتوسطة في تحسين مستوى الدخل وبالتالي الحد من الفقر. - المشروعات الصغيرة والمتوسطة تُعد فرصة للاستثمار الآمن. **أهداف الدراسة :**

1. التعرف علي المشاكل والعوائق التي تؤثر علي التوزيع المكاني للمشروعات الصغيرة والمتوسطة بالمنطقة واثرها علي التنمية .
2. دراسة مزايا وخصائص المشروعات الصغيرة والمتوسطة ومقوماتها واثرها علي التنمية
3. دراسة كل من عوامل النجاح والفشل والمخاطر والسلطة والثروة
4. إيجاد الحلول المناسبة لمشكلة البحث

أهمية المشروعات الصغيرة والمتوسطة:

لها أهمية كبيرة في التنمية الاقتصادية حيث تشكل نواة أساسية وقاعدة تدريبية لتنظيم المشاريع وتسهل روح الإقدام علي تنظيم المشاريع وعلي التوسيع تدريجيا وإرساء التقاليد الصناعية , نسبة المشروعات الصغيرة والمتوسطة 85 % إلي مجموع المؤسسات والشركات ككل , كما تساعد في تحويل الفكر الاجتماعي للعمل الحر ومساهمتها في فك الاختناق النقدي للدولة (أزمة السيولة المالية) و قدرة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المواكبة مع المتغيرات والقدرة علي توفير الصناعات الصغيرة والمطلوبة للمصانع الكبيرة وإدخال التقنية واتساع استعمالها (Foley P 1989) (2)

منهجية الدراسة :

الزيارات والمقابلات الشخصية لبعض أصحاب المشروعات الصغيرة والمتوسطة من خلال المصادر الأولية و جمع بيانات وإحصاءات من مصادر أصحاب الغرف التجارية وعدد من المسؤولين ثم جمع معلومات عامة في أدبيات الموضوع لغرض التعرف علي ماهية المشروعات الصغيرة من المصادر الثانوية.

مجتمع البحث:

مجتمع البحث يتكون من جميع المشروعات الصغيرة والمتوسطة بمنطقة شرق نجران

عينة البحث:

ستقتصر هذه الدراسة علي عينة من المشروعات الصغيرة والمتوسطة حسب النشاط التجاري والصناعي والخدمي والزراعي

حدود البحث:

الحدود المكانية المشروعات الصغيرة والمتوسطة شرق منطقة نجران

مكونات البحث :- سيتم معالجة الموضوع المدروس من خلال العناصر الآتية:

1. مقدمة

2 .. تعريف المشروعات الصغيرة والمتوسطة

3 .. مزايا وخصائص المشروعات الصغيرة والمتوسطة

4 . العوامل الخارجية المؤثرة في نجاح وفشل المنشآت الصغيرة والمتوسطة

5- مفهوم التنمية الاقتصادية

6 .تحليل البيانات واختبار الفرضيات،

7 .الاستنتاجات والتوصيات

الدراسات السابقة :

هنالك بعض الدراسات السابقة تطرقت إلي بعض المشكلات والمعوقات التنموية التي تواجه

المشروعات الصغيرة والمتوسطة في معظم الدول العربية وتتمثل في الدراسات التالية :-

(دراسة الوادي محمود، 2005)، بعنوان «المشروعات الصغيرة: ماهيتها والتحديات الذاتية فيها مع

إشارة خاصة لدورها في التنمية في الأردن» للتعرف على محدودية نشاط والقدرات الإدارية والتمويل

للمشروعات الصغيرة، توصل الباحث إلى ضرورة التمييز بين المشروعات الصغيرة النامية والمشروعات الصغيرة

المستقرة، وأن التحدي الأساسي لهذه المشروعات ناجم عن نقص المهارات والقدرات الإدارية والتي يجب

العمل على تطويرها كما ركز الباحث على دور الحكومة في تذليل التحديات الخاصة بالتمويل. أما (دراسة

كنجو عبود 2007)، بعنوان «استراتيجية الاستثمار والتمويل في المشروعات الصغيرة - دراسة ميدانية

للمشروعات الصغيرة في مدينة حلب» والتي قام من خلالها الباحث بتسليط الضوء على أهم المشكلات التي

تعاني منها هذه المشروعات ومعوقات تطورها وموفاها، وتوصل الباحث إلى ان مشاكل نقص التمويل وضعف

الخبرة والإدارة كانت من أهم المشاكل التي تواجه هذه المشاريع، وفي نهاية الدراسة أوصى الباحث إلى

ضرورة إيجاد صيغ تمويلية جديدة للتعامل مع هذه المشاريع على أسس غير تقليدية، أما (دراسة ميساء

حبيب سلمان (2009) بعنوان (الأثر التنموي للمشروعات الصغيرة الممولة في ظل استراتيجية التنمية)- دراسة تطبيقية على المشروعات الممولة من قبل هيئة التشغيل وتنمية المشروعات في الجمهورية العربية السورية- تناولت الباحثة في دراستها تقييم الأثر التنموي للمشروعات الصغيرة التي تعمل في ظل استراتيجية تنموية داعمة، تلك المشروعات التي نشأت بتشجيع ودعم حكومي وفق خطة استراتيجية خاصة بتنمية المشروعات، ومدى نجاح هذه المشروعات في أداء دورها في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية. وقد أظهرت النتائج لهذه الدراسة أن المشروعات الصغيرة قادرة بشكل أكيد على توفير فرص عمل دائمة بالإضافة إلى فرص العمل الموسمية، وتحسين مستوى الدخل وبالتالي التخفيف من الفقر، كما أن المشروعات الصغيرة ساهمت في تمكين المرأة اقتصادياً في سورية. دراسة (Singh, R., Gang, S. & Deshmuck, S. 2010)، بعنوان « تنافسية المشاريع الصغيرة والمتوسطة في اقتصاد العولمة» فقد هدفت الدراسة إلى تحليل التحديات التي تواجه المشروعات الصغيرة والمتوسطة في كل من الهند والصين بعد العولمة من خلال دراسة وضع هذه المشروعات وسياسات واستراتيجيات الحكومات لتطوير التنافسية. وتوصلت الدراسة إلى أن كل من الهند والصين قد قامت بتطوير عدة برامج تشجيعية بهذا الخصوص، ولكن أوصت الدراسة إلى ضرورة العمل على تطوير المهارات الإدارية وعلاقتها بخفض التكاليف مع العمل على تحسين النوعية والتي ترتبط بشكل قوي بتحسين التنافسية. وفي (دراسة أخرى رامي زيدان 2005): بعنوان (تفعيل دور الصناعات الصناعية الصغيرة والمتوسطة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية في سورية وقد نُفذت الدراسة على المشروعات الصناعية الصغيرة والمتوسطة المسجلة لدى القطاع الخاص في سورية خلال الفترة الممتدة من 1970 - 2001، وبحثت في أهمية تفعيل دور هذه الصناعات في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية في سورية، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن الفائض الاقتصادي المتحقق في الصناعات الصغيرة والمتوسطة يشكل النسبة الأعظم من الفائض المتحقق في القطاع الصناعي الخاص، على الرغم من أن هذا الفائض دون المستوى المأمول. كذلك تبين أن المشروعات الصغيرة والمتوسطة خلال الفترة المدروسة ساهمت باستقطاب المزيد من الوافدين الجدد إلى سوق العمل، لكنها أيضاً دون المستوى المأمول، وأخيراً فيما يخص الكفاءة الاقتصادية للصناعات الصغيرة والمتوسطة تبين مدى ملاءمتها للاقتصاد السوري وتفوقها على المشروعات الكبيرة، كما أن كثيراً من المشروعات الصغيرة تعاني من منافسة شديدة وأن جزءاً منها مهدد بالانهيار في ظل العولمة واقتصاد السوق، إلا أن ذلك لا يمنع الكثير منها من الاستمرار في السوق المحلية بل النفاذ أيضاً إلى السوق العالمية. بينما في (دراسة Islam, S. 2009)، بعنوان « معوقات بداية ونمو المشروعات الصغيرة في بنغلادش» قام الباحث بالبحث في أسباب البدء بالمشروعات الصغيرة وتحليل المعوقات التي تواجه المشروع في بدايته وما بعد ذلك، وكانت من نتائج الدراسة أن الخوف من البطالة والتقاليد العائلية والخبرة السابقة في نفس المجال والنقص في التعليم العالي كانت من الأسباب الرئيسية لبدء هذه المشروعات، أما بالنسبة للمعوقات التي تواجه المشروع في بدايته وما بعد ذلك فكان من أهمها - نقص رأس المال الثابت ورأس المال العامل، والنقص في التدريب والمهارة، والضمانات غير الكافية والنقص في الأيدي العاملة الماهرة. وفي نهاية دراسته أوصى الباحث بضرورة قيام الحكومة بتوعية الأفراد بالفرص الاقتصادية المتاحة، وضرورة توفير التمويل المؤسسي بفائدة متدنية، تشجيع العاملين في هذه المشاريع من خلال الحوافز المادية، وقيام الحكومة بضمان قروض

المشروعات . (دراسة إدريس محمد صالح 2009): بعنوان المشروعات الصغيرة والمتوسطة في ليبيا ودورها في عملية التنمية وهدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور المشروعات الصغيرة وأهميتها في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية والتعرف على أهم العقبات التي تقف في طريق هذه المشروعات وتمنعها من أداء دورها في عملية التنمية، اقتراح الحلول الناجعة والمناسبة لانطلاق المشاريع الصغيرة والمتوسطة والمشاركة في تحقيق الأمن الاقتصادي والاجتماعي. وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية - عدم وجود تصنيف ثابت يمكن أن تعرف على أساسه المشروعات الصغيرة من المتوسطة في ليبيا. وأن مشكلة أصحاب المشروعات- من وجهة نظرهم- ليست في نقص الخبرة والمهارات الفنية والإدارية، وإنما في نقص الأموال الشخصية وعدم قدرتها على الإيفاء بمتطلبات العمل. أما عن صعوبة التمويل المصري فإنه يشكل أحد أهم الصعوبات التي تواجه هذه المشروعات. ويرى عدد كبير من أصحاب المشروعات الصغيرة والمتوسطة بأنهم يجدون صعوبة في التقدم للحصول على دعم مالي من المصارف.

أولاً:- الدراسة النظرية :

تعريف المشروعات الصغيرة والمتوسطة -إن المشروعات الصغيرة والمتوسطة هي تلك المنشآت المحدودة في كل من أمور العمالة الموظفة، ورأس المال والخدمة المقدمة ، وقطاع العملاء المستفيدين وفئة الموردين المتعاملين معها ، وحتى في المساحة الفعلية كموقع لها ولعل من أمثلتها المشروعات الفردية والمشروعات العائلية وشركات التوصية (بشري غنام 2000) (3) فالمشروعات الصغيرة والمتوسطة هي تلك التي تتميز بانخفاض رأس مالها وقلة العدد الذي تستخدمه من العمال وصغر حجم مبيعاتها وقلة الطاقة اللازمة لتشغيلها ، كما تتميز بارتباطها الوثيق بالبيئة واعتمادها علي الخامات المتوفرة محليا وعلي تصريف وتسويق منتجاتها في نفس المنطقة التي تنشأ بها والمناطق المجاورة لها(بشري غنام 2000 ومن هذا التعريف يتبين لنا إن هنالك مجموعة من المعايير التي ربما تساعد في الوصول إلي مفهوم مشترك نسبيا للمنشآت الصغيرة والمتوسطة ، ومن هذه المعايير ما هو كمي ومنها ما هو نوعي ، فالمعايير الكمية تهتم بتصنيف المنشآت اعتمادا علي السمات الكمية التي تبرز الفرق بين الإحجام المختلفة للمشروعات مثل حجم العمالة وقيمة الأصول وحجم المبيعات وحجم الاستهلاك السنوي من المواد الخام ومقدار القيمة المضاف فحين تهتم المعايير النوعية بتصنيف المشروعات بصورة موضوعية استنادا علي عناصر التشغيل الرئيسية مثل نمط الإدارة وملكية والتقنية المستخدمة (خالد السهلاوي 1422هـ) (4)

مزايا وخصائص المشروعات الصغيرة والمتوسطة :

سهولة الإنشاء والتأسيس والقدرة علي جذب المدخرات وسهولة الإدارة وخلق فرص عمل وكذلك الاعتماد علي السوق المحلي واستغلال الطاقة الإنتاجية و الاعتماد علي السوق المحلي واستغلال الطاقة الإنتاجية واستغلال الطاقة الإنتاجية المرونة العالية والتكيف مع المتغيرات وأداة للتدريب الذاتي والتطوير التقني قصير فترة الاسترداد لرأس المال المستثمر وكذلك التكامل الإنتاجي مع الشركات الكبيرة (خالد السهلاوي 1422هـ) .

العوامل الخارجية المؤثرة في نجاح وفشل المنشآت الصغيرة والمتوسطة :

العوامل الاقتصادية الأنظمة المصرفية وسعر الفائدة المقرر من البنك المركزي وسعر الفائدة في البنوك التجارية وكذلك الاستقرار الاقتصادي والمادي والدعم الحكومي والمصري من الحكومة و الفائض او

العجز في الميزان التجاري و سيطرة الشركات الكبيرة علي السوق و قوة المنافسة (خطة التنمية السادسة 1415هـ) بالإضافة عوامل المنافسة في كثرة المؤسسات الصغيرة وتعدادها و ارتفاع التنافس بين الشركات الموجودة في السوق والتجمعات التجارية ين فئات التجار , وكذلك الاستقرار السياسي وحالات الحروب ومدى تناسب المناهج التعليمية مع متطلبات السوق وتحديث برامج تنمية الإدارة , ثم النظرة الاجتماعية إلي كل من السلطة النجاح, الفشل , الثروة , الكسب المادي, المخاطر , مدى التعاون بين المؤسسات والتجمعات التجارية وعدم الرغبة في دخول الأفكار التجارية الجديدة بالإضافة للعوامل الدينية للإسلام يحث المسلم علي عدم اكتناز الأموال ويشجع علي العمل والاستثمار والبيع والتجارة وبحرم الربا ووضع أثقاف كبيرة علي المقترض (احمد الرفاعي (1988) (5) .

التنمية الاقتصادية :

تعرف التنمية الاقتصادية: بأنها ذلك الجانب المادي الذي تعمل الدولة على تنميته والاهتمام به لأنه من الركائز الأساسية لأي تنمية، وتعرف أيضاً على أنها العملية التي يتم من خلالها الانتقال من حالة التخلف إلى حالة التقدم وذلك يقتضي إحداث تغيير في الهياكل الاقتصادية، وبالتالي فهي تنصرف إلى إحداث زيادة الطاقة الإنتاجية للموارد ، كما تعرف على أنها عملية لرفع مستوى الدخل القومي بحيث يترتب تبعاً على هذا ارتفاع في متوسط نصيب دخل الفرد، كما أنه من مضامينها رفع إنتاجية فروع الإنتاج القائمة خاصة في دول العالم الثالث كالقطاع الزراعي وقطاع الموارد الأولية. تساعد التنمية الاقتصادية في تقدم المجتمع عن طريق استنباط أساليب إنتاجية جديدة أفضل، ورفع مستويات الإنتاج من خلال إغناء المهارات والطاقات البشرية وخلق تنظيمات أفضل. وبصفة عامة يمكن القول بأنها العملية التي من خلالها نحاول زيادة متوسط نصيب الفرد من إجمالي الناتج القومي خلال فترة زمنية محددة وذلك من خلال رفع متوسط إنتاجية الفرد واستخدام الموارد المتاحة لزيادة الإنتاج خلال تلك الفترة. ويمكن تعريف التنمية الاقتصادية إجرائياً على أنها «عمليات مخططة وموجهة في مجالات متعددة تحدث تغييراً في المجتمع لتحسين ظروفه وظروف أفراده من خلال مواجهة مشكلات المجتمع وإزالة العقبات وتحقيق الاستغلال الأمثل للإمكانات والطاقات، مما يحقق التقدم والنمو للمجتمع والرفاهية والسعادة للأفراد».(هوشيار معروف (2005) (6)

النمو الاقتصادي والتنمية الاقتصادية :

يُعد الاقتصادي «شومبيتر» أول من حاول التمييز بين النمو الاقتصادي والتنمية. فالنمو يحدث عادةً بسبب نمو السكان والثروة والادخار، في حين أن التنمية تنتج من التقدم والابتكار التقنيين، وأن النمو يتمثل في حدوث تغيرات كمية في بعض المتغيرات الاقتصادية. أما التنمية فتتضمن حدوث تغيرات نوعية في هذه المتغيرات. ويتضح من ذلك أن النمو الاقتصادي يسبق التنمية وهو ظاهرة تحدث في المدى القصير، في حين أن التنمية لا تحدث إلا على المدى الطويل، ولا يمكن الحكم عليها إلا بعد مضي فترة زمنية طويلة نسبياً. وعلى ذلك نخلص إلى أن النمو Growth هو عملية زيادة تلقائية ثابتة مستمرة وتطور بطيء تدريجي يحدث في جانب معين من جوانب الحياة، أما التنمية Development فعباره عن عملية تحقيق زيادة تراكمية متعمدة ودائمة تحدث عبر فترة من الزمن و تحتاج إلى دفعة قوية عن طريق جهود منظمة تخرج المجتمع من حالة الركود والتخلف إلى حالة التقدم والنمو. ويشير تقرير الأمم المتحدة إلى أن مشكلة البلاد المتخلفة

ليست في حاجتها إلى مجرد النمو، وإنما في حاجتها للتنمية سواء الاجتماعية أو الاقتصادية بالأسلوب الكيفي والكمي. إن الفارق المهم بين التنمية والنمو هو أن التنمية تقوم على بناء الإمكانيات ومن ثم استغلالها في حين أن النمو يكون نتيجة استغلال الإمكانيات سواء الإمكانيات المكتسبة أو الكامنة، وبذلك يمكن أن تشمل التنمية النمو وليس العكس، بمعنى أن النمو يمكن أن يكون أحد نتائج وتجليات التنمية وليس كل نتائجها، كما أن التنمية -بالمعنى الذي ذكر- تعني أنها عملية تقوم على الاستمرارية في حين أن النمو لا يقوم ولا يضمن ذلك. (نعمة الله نجيب إبراهيم 2000) (7).

الدراسة الميدانية :

منهجية الدراسة:

تعتمد الدراسة بصفة أساسية على المنهج الوصفي لكون أن المنهج الوصفي يهتم بدراسة الواقع أو الظاهرة كما تبدو في تعقدها الواقعي ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً ويعبر عنها تعبيراً كيفياً وتعبيراً كمياً، فالتعبير الكيفي يصف الظاهرة ويوضح خصائصها، أما التعبير الكمي فيعطي وصفاً رقمياً يوضح مقدار هذه الظاهرة أو حجمها ودرجات ارتباطها بالظواهر الأخرى (عبيدات وآخرون، 2004). ووفقاً للمنهج الوصفي الذي تتبناه الدراسة فإن المتغيرات الأساسية - محل الوصف والتحليل - تتمثل في المشروعات الصغيرة والمتوسطة واثراً علي التنمية الاقتصادية بمنطقة نجران. حيث عوامل النجاح والفشل والمخاطر، أما المجال المكاني للدراسة الميدانية فيقتصر علي منطقة شرق نجران والتي تقع في أقصى الطرف الجنوبي للمملكة العربية السعودية، ويتكون مجتمع الدراسة من كافة المشروعات الصغيرة والمتوسطة بمنطقة شرق نجران، والبالغ عددها 120 منشأة (اعداد الباحث) ، أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بالطريقة العشوائية البسيطة وذلك لضمان تمثيل العينة لمجتمع الدراسة، بلغ حجم العينة 30 منشأة موزعة على منطقة شرق نجران، وهي بهذا الحجم تقترب من 25 % من حجم مجتمع الدراسة. تم تصميم استبانة أولية من أجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات استناداً إلى الدراسات والبحوث السابقة، وتم عرضها على مجموعة من المحكمين الذين قاموا بتقديم النصح والإرشاد، وتم تعديل وحذف تم إجراء التعديلات المناسبة، وللتحقق من ثبات فقرات استبانة الدراسة: تم إجراء اختبار الثبات علي عينة استطلاعية اعتماداً علي طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha ، وجاءت النتائج كما هو مبين جدول(1) حيث يُشير معامل ألفا كرونباخ إلى درجة ثبات عالية لكل الفقرات، وبذلك تم التأكد من صدق وثبات استبانة الدراسة مما يعطي الثقة التامة في صلاحيتها لجمع البيانات والمادة العملية لهذا الدراسة.

جدول رقم (1) معاملات الثبات لمحاوَر أداة الدراسة

معامل الثبات	محاوَر أداة الدراسة
.932	الخصائص والمزايا
.932	عوامل النجاح
.928	المشاكل والعوائق
.917	الحلول المقترحة
.911	(جميع المحاوَر)

المصدر: اعداد الباحث من نتائج التحليل الاحصائي، 2019م

تتكون استبانة الدراسة من قسمين رئيسيين، القسم الأول يتضمن البيانات الشخصية والوظيفية ويتكون من 10 فقرات، القسم الثاني يتضمن عبارات تُعبر عن الاتجاهات نحو المشروعات الصغيرة والمتوسطة من خلال اربعة محاور الخصائص والمزايا ، عوامل النجاح، المشاكل والعوائق و الحلول المقترحة، وتم اعتماد 3 درجات للتعبير عن كل محور وفقا لمقياس ليكارت المتدرج لقياس الاتجاه نحو العبارة ووفقا للتدرج (موافق، محايد، غير موافق).

أما المعالجات الإحصائية لبيانات الدراسة فقد تم الاعتماد علي برنامج SPSS وتحديدًا تم الاعتماد علي النسب المئوية والتكرارات لوصف خصائص العينة وعرض البيانات الشخصية والوظيفية، والاعتماد علي الوسط الحسابي والانحراف المعياري لوصف الاتجاهات حول المشروعات الصغيرة والمتوسطة بمنطقة

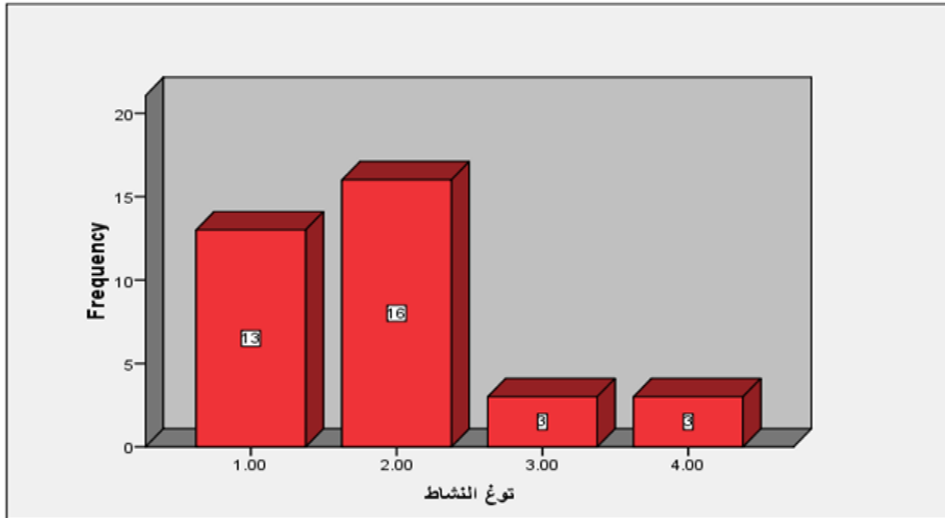
خصائص عينة الدراسة:

نوع النشاط (جدول رقم 2)

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
37.1	37.1	37.1	13	1
82.9	45.7	45.7	16	2
91.4	8.6	8.6	3	3
100.0	8.6	8.6	3	4
	100.0	100.0	35	Total

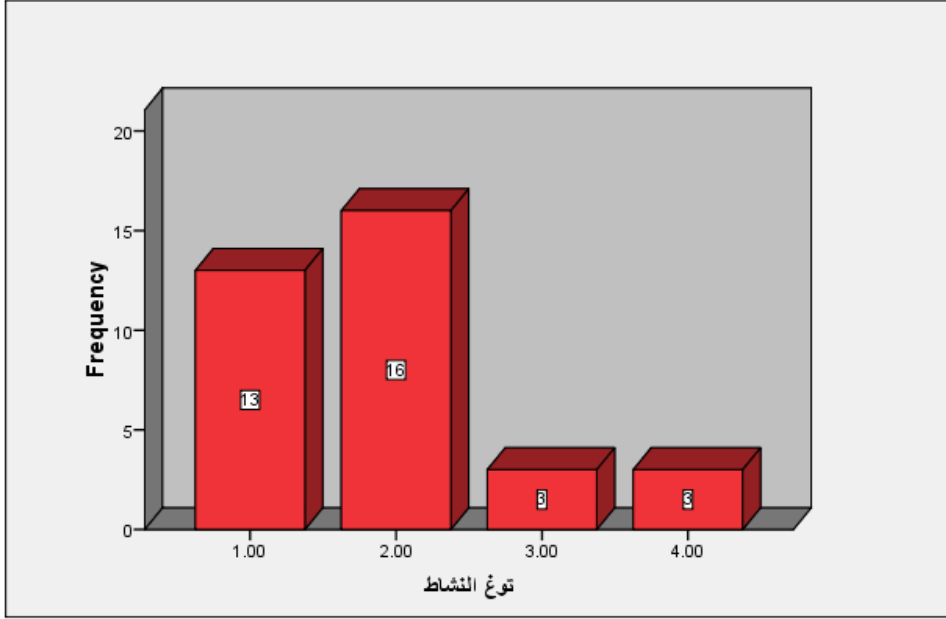
شكل رقم (1) نوع النشاط

توغ النشاط



المصدر :اعداد الباحث من نتائج التحليل الاحصائي, 2019م

توغ النشاط



المصدر: اعداد الباحث من نتائج التحليل الاحصائي, 2019م

تحليل نوع النشاط (جدول رقم 3)

النسبة	العدد	نوع النشاط
%37.1	13	نشاط خدمي
% 45.7	16	نشاط تجاري
% 8.6	3	نشاط صناعي
% 8.6	3	نشاط زراعي
%100	35	المجموع
يلاحظ من الجدول اعلاه رقم (3) ان النشاط التجاري يمثل اعلي نسبة لمجتمع العينة حيث بلغ % 46		

لمصدر: اعداد الباحث من نتائج التحليل الاحصائي, 2019م

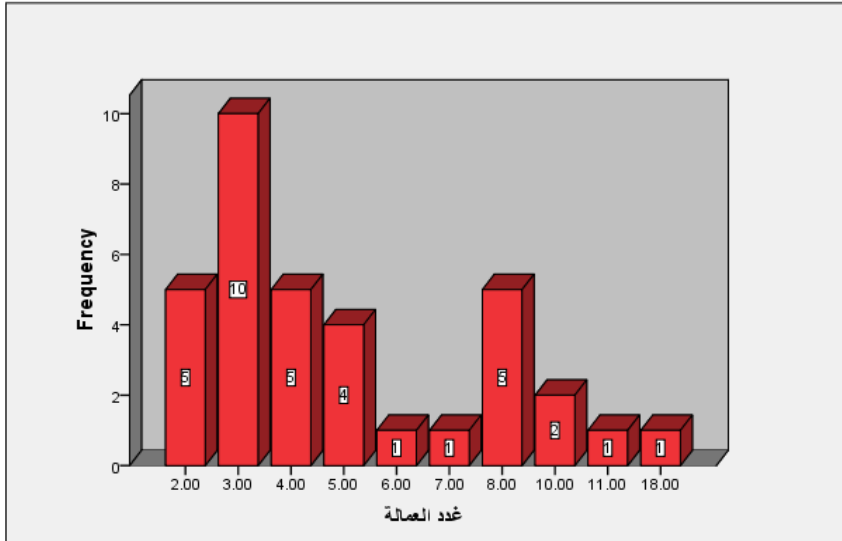
عدد العمالة جدول رقم(4)

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
14.3	14.3	14.3	5	2
42.9	28.6	28.6	10	3
57.1	14.3	14.3	5	4
68.6	11.4	11.4	4	5
71.4	2.9	2.9	1	6
			7	
74.3	2.9		1	
			2.9	
88.6	14.3	14.3	5	8
94.3	5.7	5.7	2	10
97.1	2.9	2.9	1	11
100.0	2.9	2.9	1	18
	100.0	100.0	35	Total

لمصدر: اعداد الباحث من نتائج التحليل الاحصائي, 2019م

شكل رقم (2) عدد العمال

عدد العمالة



تحليل عدد العمال جدول رقم (5)

النسبة	عدد المشاريع	عدد العمال بالمشاريع
%06	5	2
%09	10	3
%12	5	4
%14	4	5
%17	1	6
%17	1	6
%23	5	8
%29	2	10
%32	1	11
%52	1	18
المجموع	35	74

لمصدر: اعداد الباحث من نتائج التحليل الاحصائي, 2019م

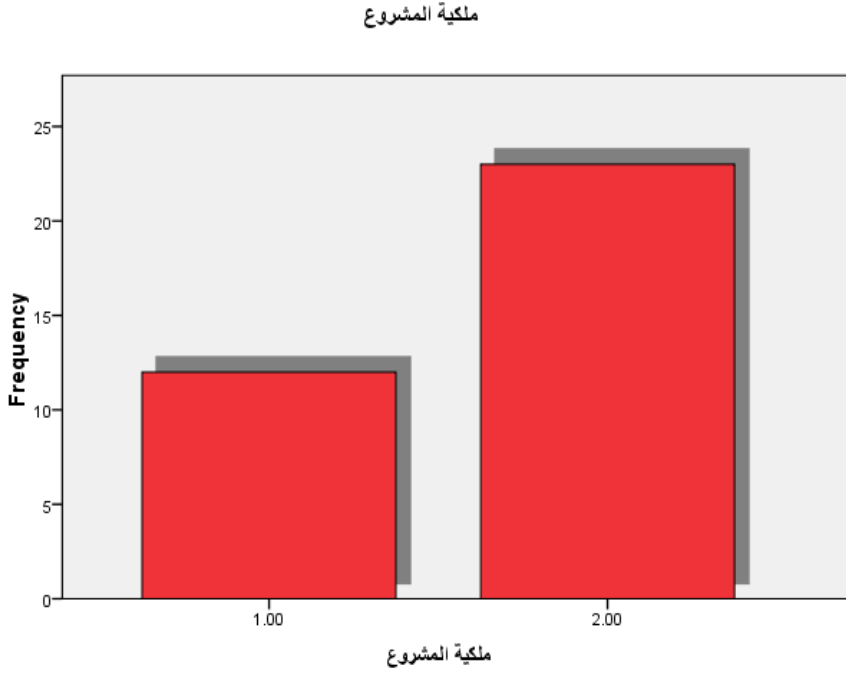
يلاحظ من الجدول اعلاه رقم(5) عدد العمال, ان (10) مشاريع نصيب كل مشروع عدد (3) عمال فقط حيث نجد اعلي نسبة عمال بلغت (18) عامل بمشروع (1) فقط هذا يدل علي ان عدد العمال بالمشاريع ضعيف جدا .

ملكية المشروع (6) جدول رقم

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
34.3	34.3	34.3	12	1
100.0	65.7	65.7	23	2
	100.0	100.0	35	Total

المصدر: اعداد الباحث من نتائج التحليل الاحصائي, 2019م

شكل رقم (3) ملكية المشروع



جدول رقم (7) تحليل ملكية المشروع

النسبة	العدد	البيان (ادارة المشروع)
%34.3	23	مالك المشروع
% 65.7	12	مدير المشروع
%100	35	المجموع
<p>يلاحظ من الجدول اعلاه رقم (7) ان الملاك يديروا مشاريعهم بأنفسهم حيث يمثلوا اعلي نسبة لمجتمع العينة حيث بلغ % 66</p>		

المصدر :اعداد الباحث من نتائج التحليل الاحصائي, 2019م

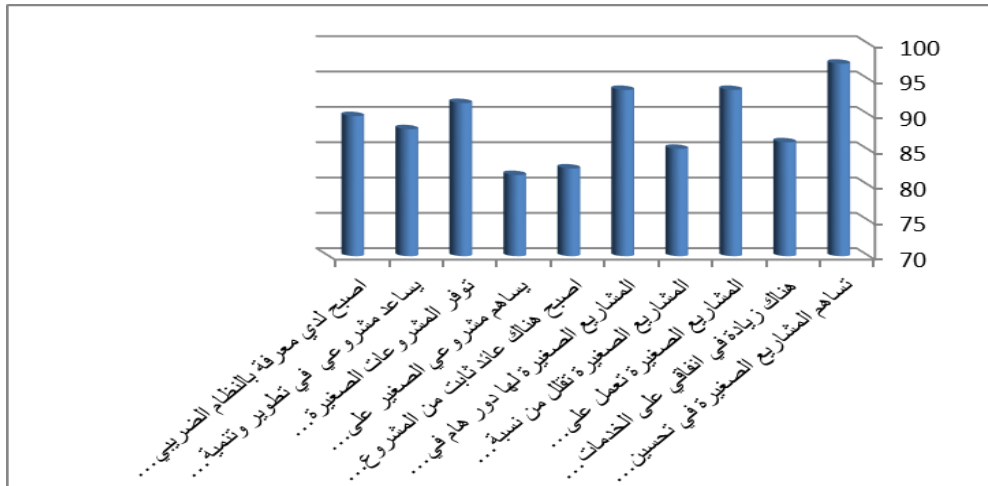
المحور الاول :- المزايا والخصائص:

(7) المزايا والخصائص جدول رقم

نسبة الموافقة عن العبارة %	العبارات
	المحور الاول: الخصائص والمزايا
97.222222	تساهم المشاريع الصغيرة في تحسين مستوي معيشة اصحابها
86.111111	هناك زيادة في انفاقي على الخدمات التعليمية والصحية بعد تأسيس المشروع
93.51852	المشاريع الصغيرة تعمل على محاربة البطالة باستيعاب قوة العمل الجديدة
85.18519	المشاريع الصغيرة تقلل من نسبة المشاركة من خريجي الجامعات في الوظائف الحكومية
93.51852	المشاريع الصغيرة لها دور هام في خلق فرص عمل جديدة
82.40741	اصبح هناك عائد ثابت من المشروع ويستوعب عدد اكبر من العمال
81.48148	يساهم مشروع الصغير على توظيف اصحاب الكفاءات
91.66667	توفر المشروعات الصغيرة والمتوسطة مصدر منافسة محتمل في الحد من التحكم في الأسعار
87.96296	يساعد مشروع صغير في تطوير وتنمية المناطق الأقل حظاً في النمو والتنمية
89.81481	اصبح لدي معرفة بالنظام الضريبي الخاص والاعفاءات المستحقة لدي من قبل الادارة المختصة
88.88888	متوسط نسب الموافقة على عبارات الخصائص والمزايا

المصدر: اعداد الباحث من نتائج التحليل الاحصائي 2019م

شكل رقم (4) الخصائص والمزايا



جدول رقم (8) الموافقة علي مزايا وخصائص المشروعات الصغيرة والمتوسطة

الرقم	العبارات	نسبة الموافقة
1	تساهم المشاريع الصغيرة في تحسين مستوي معيشة اصحابها	97%
2	يساهم مشروعى الصغير على توظيف اصحاب الكفاءات	81%
3	متوسط نسب الموافقة على الخصائص والمزايا المشروعات	88%

المصدر: اعداد الباحث من نتائج التحليل الاحصائي, 2019م

يلاحظ من الجدول اعلاه رقم (8) ان الموافقة علي مزايا وخصائص المشروعات الصغيرة والمتوسطة علي مجتمع العينة البالغة عددها 35 حصلت الدراسة علي اعلي نسبة بلغت في عبارة تساهم المشاريع الصغيرة في تحسين مستوي معيشة اصحابها 97 % بينما بلغت اقل نسبة في عبارة يساهم مشروعى الصغير على توظيف اصحاب الكفاءات 81 % بينما بلغت متوسط نسبة الموافقة مزايا وخصائص المشروعات الصغيرة والمتوسطة 88 %.

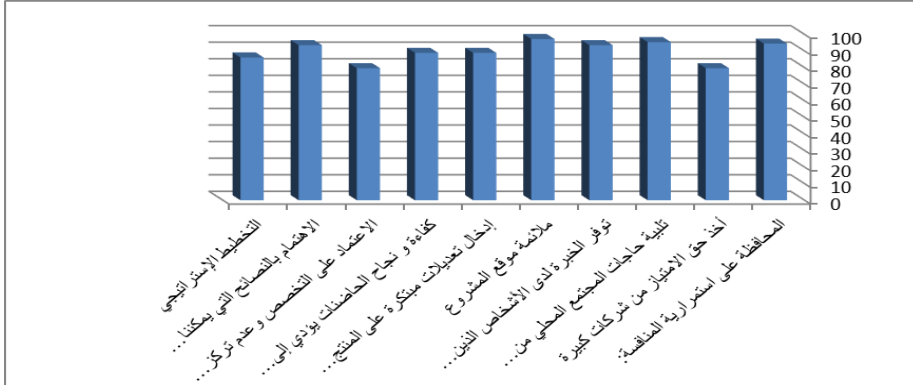
المحور الثاني :- عوامل النجاح :

جدول رقم (9) عوامل النجاح

العبارات	نسبة الموافقة عن العبارة %
المحور الثاني: عوامل النجاح	
المحافظة على استمرارية المنافسة	94.44444
أخذ حق الامتياز من شركات كبيرة	79.62963
تلبية حاجات المجتمع المحلي من السلع والخدمات	95.37037
توفر الخبرة لدى الأشخاص الذين يفكرون في إقامة المشروعات الصغيرة	93.51852
ملائمة موقع المشروع	97.22222
إدخال تعديلات مبتكرة على المنتج أو الخدمة المقدمة	88.88889
كفاءة و نجاح الحاضنات يؤدي إلى رفع مستوى نجاح المشروعات الصغير	88.88889
الاعتماد على التخصص وعدم تركيز القرارات في شخص واحد	79.62963
الاهتمام بالنصائح التي يمكننا الحصول عليها من الخبراء	93.51852
التخطيط الإستراتيجي	86.11111
متوسط نسب الموافقة عبارات عوامل النجاح	89.72222

المصدر: اعداد الباحث من نتائج التحليل الاحصائي, 2019م

شكل رقم (5) عوامل النجاح



جدول رقم (10) الموافقة علي عوامل النجاح في المشروعات الصغيرة والمتوسطة

الرقم	العبارات	نسبة الموافقة
١	ملاءمة موقع المشروع	٩٧%
٢	أخذ حق الامتياز من شركات كبيرة والاعتماد على التخصص وعدم تركيز القرارات في شخص واحد	٨٠%
٣	متوسط نسب الموافقة على عبارات عوامل النجاح	٩٠%

المصدر: اعداد الباحث من نتائج التحليل الاحصائي, 2019م

يلاحظ من الجدول اعلاه رقم (10) الموافقة علي عوامل النجاح المشروعات الصغيرة والمتوسطة علي مجتمع العينة البالغة عددها 35 حصلت الدراسة علي اعلي نسبة بلغت في عبارة ملاءمة موقع المشروع 97 % بينما بلغت اقل نسبة في عبارة أخذ حق الامتياز من شركات كبيرة والاعتماد على التخصص وعدم تركيز القرارات في شخص واحد 80% بينما بلغت متوسط نسبة الموافقة عوامل النجاح 90 %

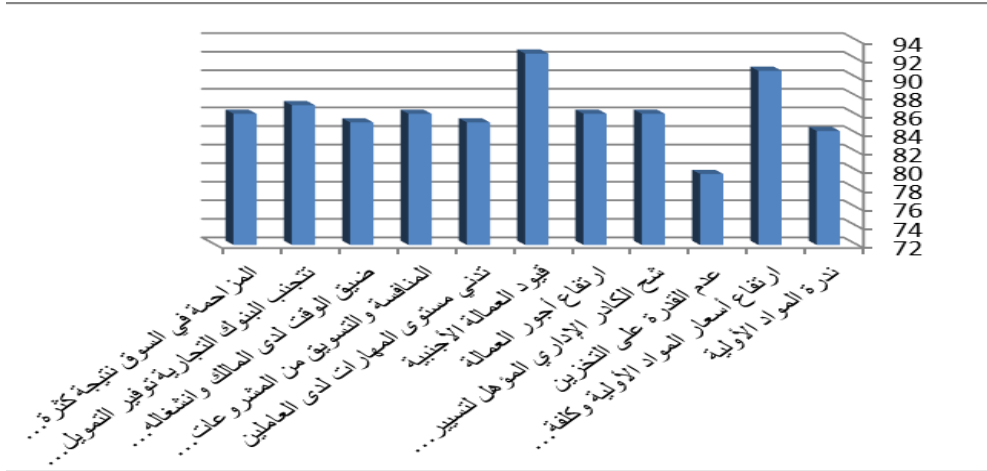
المحور الثالث :- المشاكل والعوائق:

جدول رقم (11) المشاكل والعوائق

العبارات	نسبة الموافقة عن العبارة %
المحور الثالث: المشاكل والعوائق	
ارتفاع أجور العمالة	84.25926
قيود العمالة الأجنبية	90.74074
تدني مستوى المهارات لدى العاملين	79.62963
المنافسة والتسويق من المشروعات الكبيرة	86.11111
ارتفاع أجور العمالة	86.11111

العبارات	نسبة الموافقة عن العبارة %
قيود العمالة الأجنبية	92.59259
تدني مستوى المهارات لدى العاملين	85.18519
المنافسة والتسويق من المشروعات الكبيرة	86.11111
ضيق الوقت لدى المالك وانشغاله الدائم في القيام بأعمال كثيرة	85.18519
تجنب البنوك التجارية توفير التمويل اللازم للمشروعات الصغيرة	87.03704
المزاومة في السوق نتيجة كثرة المشروعات المشابهة	86.11111
متوسط نسب الموافقة عبارات المشاكل والعوائق	86.27946

المصدر: اعداد الباحث من نتائج التحليل الاحصائي, 2019م
شكل رقم (6) عوامل النجاح



جدول رقم (12) الموافقة على المشاكل والعوائق في المشروعات الصغيرة والمتوسطة

الرقم	العبارات	نسبة الموافقة
1	قيود العمالة الأجنبية	93%
2	تدني مستوى المهارات لدى العاملين	80%
3	متوسط نسب الموافقة عبارات المشاكل والعوائق	86%

المصدر: اعداد الباحث من نتائج التحليل الاحصائي, 2019م

يلاحظ من الجدول اعلاه رقم (12) الموافقة على المشاكل والعوائق لمشروعات الصغيرة والمتوسطة على مجتمع العينة البالغة عددها 35 حصلت الدراسة على اعلي نسبة بلغت في عبارة قيود العمالة الأجنبية 93 % بينما بلغت اقل نسبة في عبارة تدني مستوى المهارات لدى العاملين 80 % بينما بلغت متوسط نسبة الموافقة المشاكل والعوائق 86 %

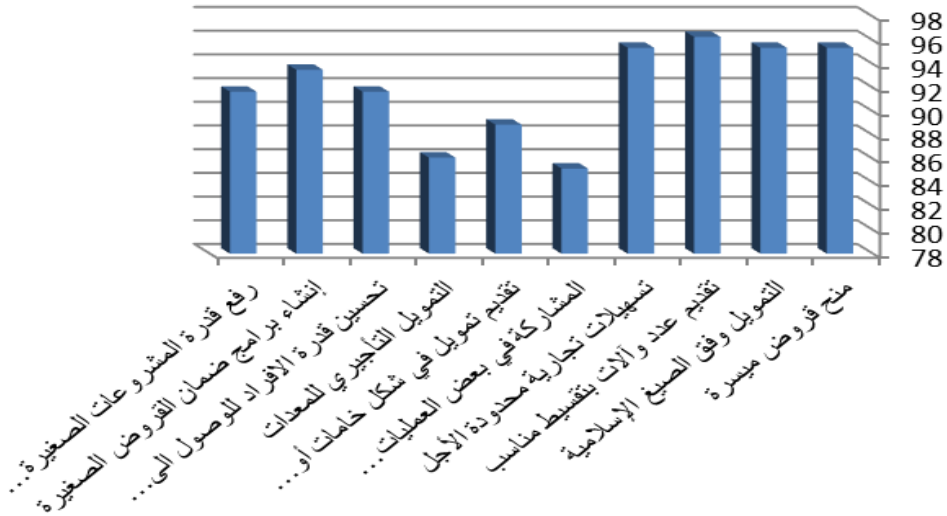
المحور الرابع: الحلول المقترحة :

جدول رقم (13) الحلول المقترحة

العبارات	نسبة الموافقة عن العبارة %
المحور الرابع: الحلول المقترحة	
منح قروض ميسرة	95.37037
التمويل وفق الصيغ الإسلامية	95.37037
تقديم عدد وآلات بتقسيم مناسب	96.2963
تسهيلات تجارية محدودة الأجل	95.37037
المشاركة في بعض العمليات التجارية أو الصناعية	85.18519
تقديم تمويل في شكل خامات أو مستلزمات مقابل بضائع	88.88889
التمويل التأجيري للمعدات	86.11111
تحسين قدرة الافراد للوصول الى المؤسسات المالية	91.66667
إنشاء برامج ضمان القروض الصغيرة	93.51852
رفع قدرة المشروعات الصغيرة والمتوسطة غالباً على توفير البيانات والسجلات المحاسبية الضرورية اللازمة لتقديمها للبنك	91.66667
متوسط نسب الموافقة عبارات الحلول المقترحة	91.94444

المصدر: اعداد الباحث من نتائج التحليل الاحصائي، 2019م

شكل رقم (7) الحلول المقترحة



جدول رقم (14) الموافقة علي الحلول المقترحة في المشروعات الصغيرة والمتوسطة

الرقم	العبارات	نسبة الموافقة
1	تقديم عدد وآلات بتقسيط مناسب	92 %
2	المشاركة في بعض العمليات التجارية أو الصناعية	85 %
3	متوسط نسب الموافقة للحلول المقترحة	92%

المصدر :اعداد الباحث من نتائج التحليل الاحصائي ,2019م

يلاحظ من الجدول اعلاه رقم (14) الموافقة علي الحلول المقترحة لمشروعات الصغيرة والمتوسطة علي مجتمع العينة البالغة عددها 35 حصلت الدراسة علي اعلي نسبة بلغت في عبارة تقديم عدد وآلات بتقسيط مناسب 96 % بينما بلغت اقل نسبة في عبارة المشاركة في بعض العمليات التجارية أو الصناعية 85 % بينما بلغت متوسط نسبة الموافقة للحلول المقترحة 92 %

المحور الخامس :- النتائج والتوصيات:

الخاتمة:

تتضمن خاتمة الدراسة اهم النتائج التي توصلت لها الدراسة واهم التوصيات التي اوصت بها

الدراسة

النتائج:

1. حسب الدراسة لمجتمع العينة الذي بلغ 35 مشروعا ان اغلبية المشروعات الصغيرة والمتوسطة بمنطقة نجران نشاطها يتمثل في النشاط التجاري حيث بلغت النسبة 46 % من مجتمع البحث .
2. يتضح من الدراسة ان عدد العاملين بالمشروعات الصغيرة والمتوسطة يتراوح بين (1-15) من عينة من مجتمع البحث.
3. يتضح من الدراسة ان ادارة المشروع حسب المقارنة التي تمت بين ملاك المشروع ومدراء المشروع نجد ان اغلبية المشاريع تمت ادارتها بواسطة الملاك بنسبة 66 % من مجتمع البحث.
4. اثبتت الدراسة ان متوسط نسبة الموافقة علي الخصائص والمشروعات الصغيرة والمتوسطة بلغت بنسبة 89 % من مجتمع البحث .
5. بينما نجد ان متوسط نسبة الموافقة علي عوامل النجاح للمشروعات الصغيرة والمتوسطة بمنطقة نجران بلغت 89 % من مجتمع البحث.

التوصيات:

1. الاتجاه الي زيادة نشاط المشروعات الصغيرة والمتوسطة في المجال الزراعي والصناعي .
2. عمل الية من اجل تأهيل وتدريب العاملين في قطاع المشروعات الصغيرة والمتوسطة من اجل التطوير.
3. فصل الملكية عن ادارة المشروع .
4. التعرف علي نقاط الضعف والمخاطر والاستفادة من الفرص المتاحة وتعزيز نقاط القوة .
5. خلق فرص عمل جديدة من اجل زيادة العمالة.

6. الاستفادة من الخبرات والكفاءات لتطوير المشروعات الصغيرة والمتوسطة
7. يوصي البحث بالتشغيل الذاتي للخريجين عبر المشروعات الصغيرة والمتوسطة واستقطاب السيولة النقدية من خارج الجهاز المصرفي لتمويل الناشطين اقتصادياً.
8. يوصي البحث بزيادة حجم التمويل للمشروعات الصغيرة والمتوسطة من البنوك
9. تشجيع قيام وتجميع المشروعات الصغيرة في مجموعات وتوفير التمويل اللازم لتشغيلها ، مع التركيز علي الضمانات غير التقليدية ، وضمان الاتحادات

الهوامش:

- (1) Beare H. (1993), How-to Avoid Business Failure. London. Sheldon Press.
- (2) Foley .P Green H . (1985) , Small Business Success .London Pull Chapman Publishing Ltd
- (3) بشري غنام ,وفاء المبيرك , مقترح تطوير منهج إداري لدعم قرارات تمويل منظمات الأعمال الصغيرة .مجلة التعاون الصناعي في الخليج العربي العدد يناير
- (4) خالد السهلاوي , (200 م) , الإدارة العامة . معدل وانتشار المنشآت الصغيرة والمتوسطة في المملكة العربية السعودية . المجلد 41 . العدد الثاني . خطة التنمية السادسة- 1415- 1420هـ المملكة العربية السعودية
- (5) احمد الرفاعي , (1988م) , الفجوة الادخارية - الاستثمارية في دول الخليج مجلة التعاون الصناعي في الخليج العربي العدد 74
- (6) هوشيار معروف (2005)، دراسات في التنمية الاقتصادية، جامعة البلقاء التطبيقية، دار صفاء للنشر، ط1، ص11.
- (7) نعمة الله نجيب إبراهيم (2000)، أسس علم الاقتصاد، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ص499.

المراجع :- References

- (1) صالح، إدريس محمد (2009)، (المشروعات الصغيرة والمتوسطة في ليبيا ودورها في عملية التنمية)، رسالة ماجستير، الأكاديمية العربية في الدمامك.
- (2) زيدان، رامي (2009)، تفعيل دور الصناعات الصناعية الصغيرة والمتوسطة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية في سورية، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، جامعة دمشق
- (3) الوادي، محمود،(2005)، «المشروعات الصغيرة: ماهيتها والتحديات الذاتية فيها مع إشارة خاصة لدورها في التنمية في الأردن»، المجلة العربية للإدارة، مجلد 25.
- (4) كنجو عبود , (2007) . استراتيجية الاستثمار والتمويل في المشروعات الصغيرة (دراسة ميدانية للمشروعات الصغيرة في مدينة حلب) , بحث مقدم للمؤتمر العلمي الخامس لجامعة فيلادلفيا , كلية العلوم الادارية والمالية , عمان
- (5) عبيدات واخرون , (2004 م) البحث العلمي مفهومه وادواته وأساليبه , دار الفكر العربي, عمان , الاردن , ط 8.
- (6) سلمان، ميساء حبيب (2009)، (الأثر التنموي للمشروعات الصغيرة الممولة في ظل استراتيجية التنمية)- دراسة تطبيقية على المشروعات الممولة من قبل هيئة التشغيل وتنمية المشروعات في الجمهورية العربية السورية، رسالة ماجستير، الأكاديمية العربية في الدمامك
- (7) Islam, Serazul,(2009),” Start-up and growth constraints on small-scale trading in Bangladesh”, Journal of Chinese entrepreneurship

- (8) Singh, Rajesh, Gang, Suresh & Deshmuck, S.(2010)” The competitive-ness of SMEs in a globalized economy”, Management Research Preview
- (9) enterprises for development , separating ownership from project management, identifying weaknesses and risks, taking advantage of available opportunities, and enhancing strengths.

The influence of participation in decision making on teaching staff's performance in the Faculty of Education, University of Khartoum, Sudan

Prof.Samir Mohammed Ali Hassan Alredaisy

Faculty of Education
University of Khartoum,

Abstract

Universities seek continuous development to achieve their goals; objectives; efficiency; and effectiveness, where participation in decision making of staff members is considered important. The objectives of this research, with reference to staff members of faculty of education, university of Khartoum, are to resolve the influence of participation in decision making on teaching staffs' performance, and to boost extra attention on its importance. Analytical and descriptive methods were applied. A questionnaire was designed to detail respondents' general characteristics and tolerate hypothesis testing. The sample size was 40 subjects (respondents) out of a population of 200 subjects. SPSS was used for data analysis. Results depicted statistically significant positive influence of participation in decision making on staff's performance. In addition, males constituted the majority; the two mid-age two groups of 30-39 and 40-49 constituted 31% of the subjects which equals percentages of 20-28 yrs and 50+ years age groups; academic qualifications were Bachelor Degree (7.5%); Masters Degree (35%) and PhD (57.5%); years of experience vary with prevalence of 5-10 years of experience; academic status were Lecturer (25%); Assistant Professor (45%); Associate Professor (22.5%); and Full Professor (7.5%). Future strategies in the University of Khartoum could

use potential opportunities of participation in decision making for staff development and promotion.

Key words: human resource, participation, decision making, academic promotion.

أثر المشاركة في صنع القرار على أداء أعضاء هيئة التدريس بكلية التربية جامعة

الخرطوم - السودان

د. سمير محمد علي حسن الرديسي- جامعة الخرطوم - كلية التربية

مستخلص:

تبحث الجامعات عن التنمية المستمرة لتحقيق الأهداف، والإتقان، والفعالية حيث يعتبر المساهمة في صنع القرار من قبل أعضاء هيئة التدريس مهماً. تتمثل أهداف هذا البحث، بالمرجعية لأعضاء هيئة التدريس بكلية التربية جامعة الخرطوم، لتبيان تأثير المشاركة في صنع القرار على أداء أعضاء هيئة التدريس، ولتعزيز الاهتمام أكثر بأهميته. تم تطبيق المنهجين التحليلي والوصفي. صُممت إستبانة لتفصيل الخصائص العامة للمستجوبين ولإجراء اختبار لفرصية البحث. بلغ حجم العينة أربعون مستجوباً من جملة عدد مأتين مفردة هي مجمل المجتمع. استخدمت برمجية الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية لتحليل البيانات. أظهرت نتائج البحث وجود تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية للمشاركة في صنع القرار على أداء أعضاء هيئة التدريس. إضافة لذلك، يُكون الذكور من أعضاء هيئة التدريس الأغلبية، وتُكون المجموعتين العمريتين الوسطيين 30-39 و 49-40 نسبة 31% من المستجوبين والتي تعادل نسبة المجموعتين العمريتين 28-20 و 50 عاماً أكثر، أما مؤهلاتهم الأكاديمية فهي درجة البكالوريوس (7.5%) ودرجة الماجستير (35%) ودرجة الدكتوراه (57%)، وتختلف خبرتهم العملية مع سيادة من هم عملوا بين 10-5 سنوات، أما الوضعية الأكاديمية فهي محاضرين (25%)، أساتذة مساعدين (45%) وأساتذة مشاركين (22.5%) وأستاذ «بروفيسور» (7.5%). يمكن للاستراتيجيات المستقبلية لجامعة الخرطوم الاستفادة من فرص المشاركة في صنع القرار في تطوير وترقية أداء أعضاء هيئة التدريس.

1- Introduction

Universities are confronted with challenges to improve teaching staffs' performance; successfully meet the intense competition among universities; provide and increase quality of work; and to govern the utilization of staff resources. Participation in decision making of teaching staff has the opportunity to contribute in that to enable universities to overcome these challenges. This is because participation in decision making is the recognition of the importance of a university's staff member as a vital human resource who could effectively contribute to the work force of the university, benefit for the students, and the society.

These will enable a university to optimize its efficiency so as to achieve its objectives and goals.

2. Statement of the research problem

It is well recognized that universities have to find appropriate practices dealing with the changing work environment. The practice of participation in decision making, as part of human resource management (HRM), is considered important for organizing human resource to help a university achieving its goals; objectives; efficiency; effectiveness; and keeping on its surviving. This research takes Faculty of Education’s teaching staff as a case study to see how far the practice of participation in decision making can influence staff’s performance there. This is important since higher education institutions in Sudan are seeking for strategic practices relating to human resources development to raise staffs’ performance. By so, the research problem could be stated as: What is the influence of participation in decision making on the teaching staff’s performance in faculty of education, university of Khartoum?

3. Research hypothesis

Based on research’s question the following hypothesis was formulated (Figure 1): “there is statistically significant influence of participation in decision making on the performance of teaching staff in faculty of education, university of Khartoum”.

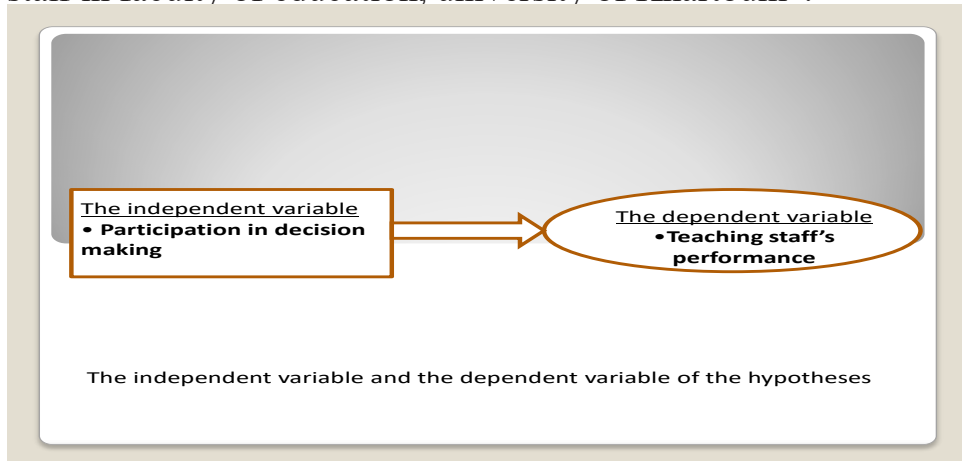


Figure 1: The independent variable and the dependent variable of the hypothesis

4. The research objectives

This research objects to:-

- i. Resolve the influence of participation in decision making on teaching staffs' performance;
- ii. Boost extra attention on the importance of participation in decision making on teaching staffs' performance.

5. The significance of the research

The significance of this research is that;

- 1- participation in decision making is essential for the achievement of a university's goals and objectives;
- 2- rapidly changing work environment imposed a necessity for accommodation of participation in decision making practices in modern universities;
- 3- Identification of the relationship between participation in decision making and teaching staffs' performance is crucial for the future development of higher education institutions.

6. Scope of the Study

The boundaries of the study will be confined to:

- 1- Concepts: studying the influence of participation in decision making practices on the teaching staff's performance in the faculty of education, University of Khartoum
- 2- Geographic area and time duration: Faculty of Education, University of Khartoum, Omdurman, 12-15 January 2023.
- 3- External validity of the study: the study will accept this since it is one of the first studies done in this field of research in the faculty of education, University of Khartoum.

7. Literature review

Participation of employees in decision making: The quick technical change in internal and external environment of an organization had complicated the role of a manager and increased his responsibilities. It is obvious that, completely centralized management an organization is essentially difficult. Due to that, collective and team work achieves an organization's objectives and solve its problems. Here, participation of employees is

important in decision making. Participation of employees in decision making can be defined as a mean for creating an environment that encourages employees to participate in problem solving that will contribute in the achievement of systematic objectives (Cangemi et al.1985). This involves co-participation of the managers and the employees in making decisions of shared interests.

Perception of the participative effectiveness and work unit and allocentrism moderated the relationship between participative decision making opportunity and group performance from the Hong Kong and U.S. branches of one organization (Lam et al. 2002). Restricted decision making autonomy was negatively associated with both managers' health and their managerial work performance over time at seven Swedish hospitals (Fallman et al. 2019). Employee participation in decision making had significant positive impact on organizational performance of selected small and medium scale enterprises in Lagos, Nigeria (Ojokuku et al. 2014). General work engagement had positive effects on analytic decision making and moderated the relationship between intuitive decision making and contextual performance (Gordon et al. 2015). Emotional intelligence and decision making simultaneously affect managerial performance, but partially decision making has a more dominant influence in 44 regional device organizations leaders in Padang Lawas Paluta district (Harahap et al. 2020). The extent of the relationship between participative decision making and employee performance in selected hotels in Owerri, Imo State, Nigeria, there is a positive relationship between leader behavior and employee commitment (Ugwu et al. 2018). Environment, experience, skills, decision making affect career (Pascariati et al. 2022). Reviewing literature on employees' participation in the organizational decision making process PDM revealed that, variables that had positive correlations with PDM were gender, education level, job experience.etc, which proved the fact that employees' PDM was one of the effective tools in enhancing

positive outcomes for organization (Shaed et al. 2015). Employee involvement in decision making and firm's performance in the manufacturing sector in Nigeria revealed a statistically significant relationship between them as well as reveal a significant difference between performance of firms whose employee involvement in decision making are deep and the performance of firms whose involvement in decision making are shallow (Kuye et al.).

The strategic decision making process plays an important role in the effective performance of the organization (Alhawamdeh et at. 2019). There is a relationship between reward management, decision making and job satisfaction which is significant among employees of the public bank, Sri Lanka ().Jayarathna, 2014). Results reveal that trust is the only individual factor that has an influence on participation in decision making among Malaysian middle and top level managers in private sector (Singh, 2009). Participative decision making and academic rank have significant effect on lecturer performance in Yogyakarta province in Indonesia (Sukirno et al. 2011).

Sukirno, D.S., Sienghthai, S. 2011. Does participative decision making affect lecturer performance in higher education. *International journal of educational management* 25 (5): 494-508. Data management challenges such as leadership, focus, talent management, technology and organizational culture for big data are significant antecedents for big data decision making capabilities in both Chinese public and private hospitals (Nisar et al. 2021).

8- Research methods and sources of data

Analytical and descriptive methods were applied. Secondary data included documents review relevant to the study available on scientific sites, while primary data included a questionnaire consists of two parts:

- a- Part one: is general information about the interviewees included sex; age; academic qualification; years of experience; and academic status (Table 3).

- b- Part two: represents the scale phrases which measure all the elements of participation in decision making; in addition to the dependent variable under study which is staffs performance (Table 1). The scale contains **18** clauses to be analyzed according to the five-graded Likert scale which consists of five levels: completely agree (C.A); agree (A); neutral (N); disagree (D.A); completely disagree (C.D.A) as shown in table (1).

Table 1: The clauses of the independent variable and the dependent variable

Independent variable: Participation of staff members in decision making Clauses	C.A	A	N	D.A	C.D.A
1- your own views and ideas are taken into consideration by the faculty					
2- evaluation standards in the faculty takes into consideration the colleagues' own views					
3- it is mostly that the faculty implement your ideas in wok					
4- there is a committee to represent the employees in the faculty					
Depended variable :teaching staff's performance Clauses	C.A	A	N	D.A	C.D.A

1-staff members wish and ready to work outside the work hours if there is a necessity					
2-A staff members has sufficient readiness to bear complete responsibility					
3-staff members do their duties with efficiency and effectiveness					
4-staff members are competent to solve the work's problems					
5-A staff member puts a plan for his work so as to avoid spontaneous or swift works					
6-Your department achieves its objectives in a time less than expected					
7-Your department achieves its objectives with a fewer number of staff members than the required					
8-staff members seek for better ways of work and does not confine to preceding ways					
9-staff members can conveniently deal with the work pressures					
10-staff members do not ignore problems but take early actions to solve them temporarily, however not completely					

11-staff members at your department work to achieve the scheduled objectives in the proper time					
12-your department still achieving the faculty's objectives within the budget					
13-your department achieved its financial objectives in the previous year					
14-your department achieved the specified roles determined by the budget					

9- Target population, sample size; sampling techniques; and validity and reliability of instruments

The target population is the teaching staff members of faculty of education, University of Khartoum. Their number is 200 distributed within the four categories of Lecturer, Assistant Professor, Associate Professor, and Full Professor.

In order to make the sample representative, accurate, and precise which are required for valid conclusion and generalization to the population, when probability sampling procedures are used, was the one developed by Research Division of the National Education Association in the United States (Kpolovie, 2011) which pointed that when the size of the population of a research is known, the random sampling procedures are to be applied in drawing the sample, the minimum sample size can be computed with the formula (Kpolovie, 2011):

$$S = \frac{x^2 NP (1-P)}{a^2 (N-1) + x^2 P (1-P)}$$

S= sample size; x^2 = chi-square table value for one degree of freedom at the desired level of confidence; N= population size; P=population proportion, assumed to be 0.5 as it provides maximum sample size; a= level of significance, usually 0.05 at which decision

errors (type 1 and type 2) are reduced to barely minimum. This formula was reduced to:

$$S=N/1+ N (a)^2$$

S= sample size; N= population size; a= level of significance, which 0.05

The applying of this formula was as follows:

$S= 200/ 1+200 (0.0025)$; $S= 200/ 0.5025$; $S=398.0099$ which were approximated to: 40 subjects. These 40 subjects were selected from the total number of the population by using table of random numbers. Forty (40) questionnaire forms were distributed to the required target groups, and they were fully retrieved (100%). These 40 subjects were interviewed after being selected by using table of random numbers.

Measurement of validity and reliability of instruments was done by applying the square root of alpha Lekronbakh (table 2). Calculation of correlation transactions and the results of the internal consistency of the scale vertebrae have highlighted that there is an internal consistency above the average. The total correlation laboratory (Alpha = 0.89).

Table 2: Paragraph connection transactions with the total degree (internal consistency) (N =40)

Variable 1	clause	Link	Variable 2	clause	link	clause	link	clause	link
Participation in decision making	1	.44	Teaching staff's performance	5	.31	10	.58	15	.45
	2	.41		6	.12	11	.57	16	.50
	3	.32		7	.35	12	.27	17	.57
	4	.31		8	.63	13	.37	18	.49
		9	.47	14	.46				

10- Data analysis methods

SPSS was used to do statistical analysis of the study's data and the techniques used were;

- 1- Descriptive analysis of the personal (general) characteristics of the study sample subjects.
- 2- Validity and reliability: it has a standard degree comes from the entered data and it confirms the correctness of the data (when the number exceeds 1.05 – 3.00 it means

presence of validity and reliability. It can be converted to a percent).

- 3- The t- test was applied to the two variables (the two samples), and the relation between the two variable X and Y was done (Correlation to identify the extent of the influence of participation in decision making with teaching staff's performance).
- 4- Simple regression formula was used: $Y=B+X$ (Regression to identify the extent of the influence of participation in decision making on teaching staff's performance, and the confidence level of 0.05 was determined.
- 5- Residuals were calculated to all residuals of sample errors.
- 6- The relationship formula R was calculated; the R² coefficient of determination (explanation) was calculated for the relationship between the two variables; the pull – up test on the bar: the possible alternatives in the test as well as the vertical jump test of stability were determined.

11- Results and discussion

11.1. Statistical description of the sample

The general characteristics of respondents are shown by table 3. The majority of the sample is males which could be referred to the gab created since the introduction of modern education in Sudan which was almost completely males biased. In recent decades, however, this situation was almost reversed to females who, for example, constituted 64.30% of the total number of students admitted in governmental universities in Sudan compared to 35.80% for males (Alredaisy, 2021). In the academic year 2013/2014 the number of female staff members in faculties of education in governmental universities exceeded the number of males by 4.41% (Alredaisy, 2021). The age of the respondents by percent as less 2.5% for those aged 20 yrs; and 32.5% for the age group of 20- 28 yrs; and 17.5% for the age group of 30- 39 yrs; and 15% for those aged 40- 49 yrs; while those who are 50 yrs and

more were 32.5%. The mid- age two groups of 30-39 and 40-49 constitute 31% of the respondents which equals those who aged more than 50 years and to those aged between 20-28 yrs. The age of respondents distributed evenly among the age groups of the staff members in the faculty of education which means a continuation of recruitment and replacement of staff members at time of retirement which is at the age of sixty five years.

The academic qualifications are Bachelor Degree (7.5%); and Masters Degree (35%) and PhD and (57.5%). This corresponds with the distribution of the respondents by age groups where those aged 40- 49 yrs were 15% and those who aged 50 yrs and more were 32.5%. The adding of these two percent gives 49.5% which is close to 57.5% who hold PhD. The academic qualifications of the respondents correspond with the distribution of the respondents by age groups. The years of experience of the respondents specifically vary where 2.5% have 5 yrs; and 45% have 5-10 yrs; and 15% have 11-15 yrs; and 7.5% have 16-20 yrs of experience. These percents indicate to the prevalence of those who have 5-10 years of experience which exceeded other distributions and skewed on others. The years of experience is an indication to a lesser respondents who have long years of experience, and actually they are close to retirement. The academic status of the respondents distributed unevenly. The academic status of the respondents distribute as Lecturer (25%); Assistant Professor (45%); Associate Professor (22.5%); and Full Professor (7.5%). The status of Assistant Professor conforms to the statistics of the distribution of the respondents within the age groups and years of experience. The academic status of Assistant Professor conforms to the distribution of the respondents by age groups and years of experience.

Table 3: General characteristic of the study sample

A characteristic	Classification	Frequency	Percent
Sex	Male	29	72.5
	Female	11	27.5
	Total	40	100%
Age Structure	less than 20	1	2.5
	20-29	13	32.5
	30-39	7	17.5
	40-49	6	15.0
	50 and	13	32.5
	Total	40	100%
Academic Qualification	Bachelor Degree	3	7.5
	Masters Degree	14	35.0
	PhD	23	57.5
	Total	40	100%
Years of Experience	5 yrs	1	2.5
	5-10 yrs	18	45.0
	11-15 yrs	6	15.0
	16-20 yrs	3	7.5
	Total	40	100%

A characteristic	Classification	Frequency	Percent
Academic Status	Lecturer	10	25.0
	Assistant Professor	18	45.0
	Associate Professor	9	22.5
	Full Professor	3	7.5
	Total	40	100%

11.2. Statistical testing of the hypothesis: “there is statistically significant influence of participation in decision making on the performance of teaching staff in the faculty of education, university of Khartoum”.

In table (4) the value of the regression amounted to 1.700, the value of the residual was 15.744, the value of P equals 0.808, and the value of the regression R amounted to 0.326, while the coefficient of determination R² was (0.106). On the explanatory power of the model as a whole through the F statistic, and as could be noted from the table of the analysis of variance (table 4.) the high significance of the F test ($P < 0.0001$) confirms the high explanatory power of the multiple linear regression model from the statistical point of view. From table (4) a conclusion could be reached that, the independent variables (the pull-up test on the bar) was significant statistically according to the t test (at a significant level $P \leq 0.05$), while the vital capacity test was almost significant (at a significant level $P \leq 0.05$), but the independent variable (vertical jump test of stability) was not significant. Significant effect in the multiple regression models, according to the t-test, indicates to presence of a strong relationship between participation in decision-making and human resource management which proves the seventh hypothesis that: “there is statistically significant influence of participation in decision making on the performance of employees (teaching staff in the faculty of education, university of Khartoum)”. This could be referred to the facts that, the faculty of education considers the own views and ideas of the staff members; evaluation standards in the faculty takes into consideration the colleagues’ own views; it is mostly that the

faculty implement a staff member ideas in wok; there is a committee to represent the employees in the faculty; and there is a window (box) for staff members’ suggestions.

This positive influence of decision making on the performance of staff members in the faculty of education, university of Khartoum agrees with the results of the studies outlined here, such as that done in Hong Kong and U.S. branches of one organization (Lam et al. 2002); at seven Swedish hospitals (Fallman et al. 2019).; in selected small and medium scale enterprises in Lagos, Nigeria (Ojokuku et al. 2014); in 44 regional device organizations leaders in Padang Lawas Paluta district (Harahap et al. 2020); in selected hotels in Owerri, Imo State, Nigeria (Ugwu et al. 2018), and in the manufacturing sector in Nigeria (Kuye et al. 2011; Pascariati et al. 2022; Gordon et al. 2015; and Shaed et al. 2015.

Table 4: Statistical analysis of the influence of participation in decision making on performance of teaching staff members in the faculty of education, University of Khartoum

Model	Regression	Residual	F	R	R Square	T.Test	Sig.
1-your own views and ideas are taken into consideration by the faculty	1.700	15.744	.808	.326(a)	.106	6.965	.000
2-evaluation standards in the faculty takes into consideration the colleagues’ own views						-.533	.597
3-it is mostly that the faculty implement your ideas in wok						.214	.832
4-there is a committee to represent the employees in the faculty						.556	.582
5-there is a window (box) for employees’ suggestions in the faculty						.043	.966

12-Conclusions

This study performs an analysis of the influence of participation in decision making on staff's performance in the faculty of education, university of Khartoum. The results suggest that there are statistically significant influence of participation in decision making on the staffs performance if the faculty of education, University of Khartoum. This might be due to the facts that, the faculty puts into consideration views and ideas of its staff members; existence of evaluation standards in the faculty; consideration of the colleagues' own views the faculty; implementation of a staff member's own ideas in wok; presence of a committee to represent the employees in the faculty; and there is a window (box) for employees' suggestions in the faculty. These positive aspects of the independent variable would certainly; affect the academic impacts on students, scientific and research production and community service by staff members of the faculty of education, university of Khartoum. Future strategies in the University of Khartoum could use potential opportunities of participation in decision making for staff development and promotion. Yet, this research did not include all aspects of participation in decision making and that could be addressed in future research.

References

- (1) Alhawamdeh, H.M., Alsamairat, M.A.K. 2019. Strategic decision making and organization performance. *International review of management and marketing* 9 (4): 95-99.
- (2) Alredaisy, Samir Mohamed Ali. 2021. The Reality of Sudanese Faculties of education in the period 1994-2018. *Kordofan Journal for educational and humanities studies* 2(3): 9-24. Sudan.
- (3) Cangemi, J.P., Kowalski, C., Claypool, J.C.1985. Participative management: employee-management cooperation: a practical approach. Allied Books Limited
- (4) Fallman, S.L., Jutengren, G., Dellve, L. 2019. The impact of restricted decision making autonomy on health care managers' health and work performance. *Journal of nursing management* 27 (4): 706-714.
- (5) Gordon, H.J., Demerouti, E., et al. 2015. The job demands and resources decision making model. *European journal of work and organizational psychology* 24 (1): 44-58.
- (6) Haraharp, E.H., Ali, H. 2020. Managerial performance model through decision making and emotional intelligence in Paluta district
- (7) Jayarathna, SMDY. 2014. Impact of reward management and decision making on job satisfaction: case of Sri Lanka. IJSER. repository.kln.ac.IK
- (8) Kpolovie, P.J.2011. Statistical techniques for advanced research. Springfield Publishers, Ltd. New Owerri, Imo State, Nigeria.
- (9) Kuye, L.O., Sulaiman, A.A.H. 2011. Employee involvement in decision making and firms' performance in the manufacturing sector in Nigeria. *Serbian journal of management* 6(1): 1-15.
- (10) Lam, S.S., Chen, X.P., Schaubroeck, J. 2002. Participative decision making and employee performance in different cultures: the moderating effects of allocentrism/ idiocentrism and efficacy. *Academy of management journal* 45 (5): 905-914.
- (11) Nisar, Q.A., Nasir, N. et al. 2021. Big data management and environmental performance: role of big data decision-making

- capabilities and decision- making quality. *Journal of enterprise information management* 34 (4): 1061-1096.
- (12) Ojokuku, R.M., Sajuyigbe, A.S. 2014. Effect of employee participation in decision making on performance of selected small and medium scale enterprises in Lagos, Nigeria. *European journal of business and management* 6 (10): 93-97.
- (13) Pascariati, P.S., Ali, Hapzi. 2022. Literature review factors affecting decision making and career planning: environment, experience, skill. *Dinasti international journal of digital management* 3 (2): 219-231.
- (14) Shaed, M.M., Ishak, S., Ramli, Z. 2015. Employees' participation in decision making: a literature survey. *Malaysian journal of society and space* 11 (13): 142-155.
- (15) Singh, S.K.G. 2009. A study on employee participation in decision making. *Unitar- e-journal* (1): 20-38.
- (16) Ugwi, K.E., Okoroji, L.I., Chukwu, E.O. 2018. Participative decision making and employee performance in hospitality industry: a study of selected hotels in Owerri metropolis, Imo State, Nigera. *Management studies and economic systems* 4 (1): 57-70.