

الهيئة الاستشارية

ريتشارد روي

جامعة جورج تاون - الولايات المتحدة الأمريكية

مارك هولتزبلات

جامعة كليفلاند الحكومية - الولايات المتحدة الأمريكية

حسان فوزي

جامعة سيلاس ماريت - أندونيسيا

وليد عبد القادر

كلية الأعمال في نورث سيدني - أستراليا

حسام أبو خضرة

جامعة روزفلت - الولايات المتحدة الأمريكية

عمر عيسى الجهماني

جامعة البحرين - البحرين

محمد أبو نصار

الجامعة الأردنية - الأردن

تركي الحمود

جامعة اليرموك - الأردن

موسى درايسة

الجامعة الأمريكية - الشارقة

محمد الرحالة

جامعة آل البيت - الأردن

قواعد النشر:

تنشر المجلة البحوث والدراسات الأصيلة والمبتكرة ذات الصلة بالمحاسبة والتدقيق والحوكمة لأعضاء الهيئات التدريسية والباحثين في الجامعات الأردنية والعربية والدولية، وتقبل أيضاً الأبحاث المقدمة إلى مؤتمرات علمية محكمة وملخصات الكتب من الإصدارات الحديثة القيمة، وذات العلاقة بالباحثين والممارسين للمهنة في مجال المحاسبة والتدقيق.

يرجى من الباحثين الراغبين بنشر بحوثهم التقيد بالضوابط التالية:

- تقبل الأبحاث باللغتين العربية والإنجليزية.
- أن يتسم البحث بالأصالة، ومنصباً في مجال اختصاص المجلة.
- يُقدم البحث مكتوباً ببرنامج Word ويُرسل عبر البريد الإلكتروني للمجلة بحيث لا يتجاوز 25 صفحة A4، بما في ذلك الأشكال والجداول والملاحق والمراجع.
- المقال المكتوب باللغة العربية بخط "Simplified Arabic" حجم 14 تباعد بين الأسطر (1.15) والمقال المكتوب باللغة الانجليزية بخط «Times New Roman» حجم 12 تباعد اسطر (1.15).
- تتضمن الصفحة الأولى بالضرورة عنوان البحث واسم الباحث والرتبة العلمية ومؤسسة الارتباط والبريد الإلكتروني وملخصين للمقال أحدهما باللغة العربية والآخر بالإنجليزية في حدود (150) كلمة لكل ملخص.
- يقدم الباحث تعهداً خطياً بان البحث غير مقدم للنشر إلى جهات أخرى بأي شكل من الأشكال.
- توضع الجداول والأشكال والرسومات المعدة بالصيغة الآلية لبرنامج "Word" في نهاية البحث مع الإشارة إلى أماكنها في المتن.
- تكتب الهوامش مرتبة ترتيباً أبجدياً في نهاية المقال. أما في المتن فيكتفي الباحث بذكر المؤلف، سنة النشر والصفحة والكل بين قوسين، مثلاً: (الدهامنة، 2014، ص 157).
- يزود الباحث الذي يتم نشر بحثه نسخة من عدد المجلة التي نشر فيها بحثه إضافة إلى عشر مستلآت منه.
- البحوث المرسله للمجلة لا تعاد إلى أصحابها سواء نشرت أم لم تنشر.
- تحتفظ هيئة التحرير بحقها في تعديل شكل المقال إذا لزم الأمر.
- المقالات المنشورة لا تعبر إلا عن آراء أصحابها.

ما ورد في هذه المجلة يعبر عن آراء المؤلفين ولا يعكس بالضرورة آراء هيئة التحرير أو الجامعة أو سياسة اللجنة العليا للبحث العلمي أو وزارة التعليم العالي والبحث العلمي.

المراسلات:

ترسل البحوث والمراسلات إلى سكرتير
هيئة تحرير مجلة المحاسبة والتدقيق والحوكمة
سلام محاسنة

جامعة جرش - محافظة جرش - المملكة الأردنية الهاشمية
مكتب بريد جامعة جرش - الرمز البريدي 26150
هاتف: 00962 2 6350059
فاكس: 00962 2 6350520
البريد الإلكتروني: Jaag@jpu.edu.jo

إن جامعة جرش وقد مضى على تأسيسها ما يقارب ربع قرن وهي حافلة بالعطاء العلمي، تجد لزاماً عليها مواصلة هذا العطاء بوتيرة متصاعدة لترتقي إلى مصاف الجامعات العالمية، وهذا الطموح مستمد من عزيمة ودأب القائمين عليها وتصميمهم في ابتكار آفاق بحثية جديدة تمثلت في إصدار هذا العدد الأول من مجلة المحاسبة والتدقيق والحوكمة وبذلك تكون جامعة جرش حققت هدفاً غالياً طال التطلع إليه.

تعد هذه المجلة الوحيدة على المستوى العربي التي تلبي احتياجات الأكاديميين والمهنيين والباحثين في الأردن والدول العربية الصديقة، وتعمل على ترسيخ الوعي العلمي في مجال المحاسبة والتدقيق والحوكمة حيث تعد المحاسبة من الأدوات المهمة التي تساعد القائمين عليها على اتخاذ القرارات الصائبة التي تكفل استمرار تلك المنشآت ومساهمتها في تقوية وتدعيم الاقتصاد الوطني.

كثيرون هم الذين ينتمون إلى مهنة المحاسبة والتدقيق ويفخرون بهذا الانتماء لأن مهنة المحاسبة والتدقيق من المهن التي تلعب دوراً مميزاً وهادفاً في خدمة المجتمع، وخاصة في عصر العولمة والتدويل وثورة تكنولوجيا المعلومات والتجارة الإلكترونية.

لقد زادت الحاجة إلى تطبيق مبادئ الحوكمة وتفعيل آلياتها في كل من منشآت الأعمال وكذلك المنشآت غير الهادفة للربح. وقد صدر العديد من الأبحاث العلمية وانعقدت الكثير من المؤتمرات وورش العمل في هذا الصدد، من بينها الشفافية والإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية، وتبني مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية وبما يتوافق مع رؤى وأهداف أصحاب المصالح على اختلاف تخصصاتهم، وتعزيز قدراتهم على اتخاذ القرارات الاقتصادية الصائبة بشأن مستقبل استثماراتهم واستمرار أنشطة مشروعاتهم وشركاتهم.

عبد الرزاق بني هاني

رئيس هيئة التحرير

مجلة المحاسبة والتدقيق والحوكمة
المجلد الأول، العدد الثالث، آيار 2016م

ارقام الصفحات	المحتويات
1	أثر التوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية من قبل منشآت الأعمال على الأداء المالي . «دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين» جميل حسن النجار
41	المحاسبة القضائية والحد من الفساد المالي والإداري في المملكة العربية السعودية دراسة تطبيقية على منطقة عسير سعد محمد عارم علي فايع محمد ال حسن
77	نجاحة قانون اوكسلي في الحد من الاحتيال في القوائم المالية للشركات المساهمة العامة - دراسة تحليلية علاء مطارنة إسامة عبد المنعم ياسر زعارير
101	إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام تكاليف دورة حياة المنتج للمعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية في منشآت الأعمال بمنطقة الخليج العربي محمد شحاته خطاب خطاب علي فايع حسن
141	دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر المدقق الضريبي في الاردن عادل حسين موسى ابو نجا الدكتور ابراهيم يوسف جوبفل

أثر التوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية من قبل منشآت الأعمال على الأداء المالي . «دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين»

The Impact of The Trend Towards Social Responsibility Activities By Business Firms on The Financial Performance

«An Empirical Study of Corporate Companies listed at Palestinian Security Exchange»

جميل حسن النجار *

تاريخ قبوله للنشر: 5/4/2016

تاريخ تقديم البحث: 2016 / 2 / 16

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة الى اختبار أثر ممارسة المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين من خلال دراسة أثر كل نشاط من الأنشطة الخاصة بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية (الأنشطة الخاصة بتنمية الموارد البيئية، الأنشطة الخاصة بخدمة المجتمع، الأنشطة الخاصة بتنمية الموارد البشرية ، الأنشطة الخاصة بالارتقاء بالمنتجات) على الأداء المالي.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام أسلوب تحليل المحتوى (المضمون)، من خلال تطبيق مؤشر يشمل الأبعاد الأربعة للمسؤولية الاجتماعية للشركات. وقد طبقت الدراسة على عينة مكونة من (28) شركة من الشركات المدرجة في بورصة فلسطين خلال الفترة الممتدة 2006-2014م ، واستخدمت الدراسة تحليل الانحدار المتعدد لتوضيح العلاقة بين متغيرات الدراسة ، وأظهرت نتائج الدراسة وجود ضعف في ممارسة الشركات الفلسطينية للأنشطة المتعلقة بالرقابة على البيئة، وأن أنشطة المسؤولية الاجتماعية المتعلقة بالرقابة على البيئة تؤثر ايجاباً على الأداء المالي (العائد على الأصول، معدل العائد على حقوق الملكية، معدل دوران الأصول)، في حين لا يوجد أثر لممارسة أنشطة المسؤولية الاجتماعية كافة على القيمة السوقية.

الكلمات المفتاحية: أنشطة المسؤولية الاجتماعية، الأداء المالي ، القيمة السوقية

* أستاذ مشارك كلية العلوم الإدارية والاقتصاد جامعة القدس المفتوحة- فرع شمال غزة

Abstract

The study aimed to investigate the impact of Corporate Social Responsibility (CSR) on the Financial Performance of Corporate Companies Listed at Palestinian Securities Exchange, by studying the impact of each activity of the CSR (Environmental Issues, Community Relations , Human Resources, and Product Quality) on the Financial Performance. In order to achieve the study objectives, a content analysis design was adopted, and a CSR index was constructed covering all the activities related to the four dimensions above. The study was applied on a sample of 28 Palestinian corporations listed at Palestinian Security Exchange during the period 2006-2014. Multiple regression analysis was used to ascertain the relationship between the study variables. The results of the study showed that, There is a weakness in the exercise of the Palestinian Companies for activities related to the control of the environment, and CSR activities concerning with the control of the environment have positive significant effect on the financial performance (ROA, ROE, assets turnover), while there is no effect of CSR activities on the market value.

Keywords: Corporate Social Responsibility activities, Financial Performance, Market Value .

1. المقدمة

يمثل القطاع الخاص الجزء الأكبر والأساسي في النظام الاقتصادي لأغلب الدول ومنها فلسطين، وعليه فقد أصبح الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية من الموضوعات الهامة وذلك للحد من المشاكل الاقتصادية وفي مقدمتها الفقر والبطالة من خلال التزام شركات القطاع الخاص بتوفير البيئة المناسبة وعدم تبديد الموارد، والقيام بعمليات التوظيف والتدريب ورفع القدرات البشرية بما يؤهلها للمشاركة في عملية التنمية .

ومن جانب آخر فإن توجه منظمات الأعمال نحو تركيز جزء مهم من أنشطتها وعملياتها تجاه مسؤوليتها الاجتماعية من المتوقع أن يكون له أثر هام على أدائها المالي ونتائج أعمالها السنوية وذلك بسبب الثقة التي سوف تكتسبها من العملاء وزيادة الولاء من قبلهم هذا بالإضافة على الأثر المتوقع على القيمة السوقية لتلك المنشآت والذي ينعكس بسعر السهم داخل البورصة (Bennett et al, 2000, & Valas, 2005)

ويعتمد نجاح الشركات للقيام بدورها في المسؤولية الاجتماعية على التزامها بأربعة معايير هي: الاحترام والمسؤولية تجاه العاملين وأفراد المجتمع، ودعم المجتمع ومساندته، وحماية البيئة من حيث المبادرة بتقديم ما يخدم البيئة، ويحسن من الظروف البيئية في المجتمع ويعالج المشاكل البيئية المختلفة ، بالإضافة الى التركيز على تحسين المنتج والذي يمثل المخرجات الأساسية المقدمة للمجتمع، وترتبط المسؤولية الاجتماعية للقطاع الخاص ارتباطاً وثيقاً بمفهوم "التنمية المستدامة (Gray, 2002,)

وتقوم هذه الدراسة بالتركيز على بيان أثر الالتزام بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية على المنشآت الاقتصادية نفسها ، حيث يسعى الباحث من خلال هذه الدراسة الى تسليط الضوء على واقع توجه الشركات ومنظمات الأعمال في فلسطين نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية ومن ثم بيان أثر ذلك على الأداء المالي والقيمة السوقية لتلك المنشآت .

1.1 مشكلة الدراسة :

تتمثل مشكلة الدراسة في الإجابة على الأسئلة التالية :

السؤال الرئيس الأول

ما أثر التوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي مقاساً بمؤشرات الأداء المالي التقليدية (العائد على الأصول ، العائد على حقوق الملكية ، العائد على المبيعات، معدل دوران الأصول) للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين؟.

وينبثق عن السؤال الرئيس الأول الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما أثر التوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية على العائد على الأصول للشركات المساهمة

- العامة المدرجة في بورصة فلسطين ؟
2. ما أثر التوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية على العائد على حقوق الملكية للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين ؟
3. ما أثر التوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية على العائد على المبيعات للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين ؟
4. ما أثر التوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية على معدل دوران المبيعات للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين ؟

السؤال الرئيس الثاني

هل يوجد أثر للتوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية على القيمة السوقية للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين مقاساً حسب نموذج Tobin's q

السؤال الرئيس الثالث

هل يختلف أثر التوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي باختلاف القطاع الذي تنتمي اليه الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين ؟

2.1 أهمية الدراسة :

تنبع أهمية هذه الدراسة كونها تركز على كشف واقع التوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية من قبل الشركات المساهمة العامة الفلسطينية ، ومن ثم بيان أثر ممارسة أنشطة المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي والقيمة السوقية لمنشآت الأعمال، وبيان العلاقة بين التوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية والقطاع الاقتصادي الذي تنتمي اليه منشآت الأعمال .

كما يمكن أن تقدم هذه الدراسة نتائج ذات علاقة يستفاد منها في عملية اتخاذ القرارات المالية من قبل الإدارة ، وكذلك قد تساعد نتائج هذه الدراسة الإدارة في التنبؤ بالآثار المتفاوتة لأنشطة المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي، وبالتالي المساعدة في وضع استراتيجيات للمسؤولية الاجتماعية أكثر ملاءمة من ناحية تطبيقها في الشركات.

3.1 أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة الى تحقيق الأهداف التالية :

1. تحديد مدى التوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية من قبل الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين .
2. تحديد طبيعة العلاقة بين التوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين .

3. تحديد طبيعة العلاقة بين التوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية والقيمة السوقية للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين .
4. كشف العلاقة بين التوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية والقطاع الاقتصادي الذي تنتمي إليه منشآت الأعمال المدرجة في بورصة فلسطين .
5. تقديم الاقتراحات المناسبة المتعلقة بتفعيل التوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية من قبل منشآت الأعمال المدرجة في بورصة فلسطين.

4.1 حدود الدراسة

1. اختبرت هذه الدراسة التوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية وأثرها على الأداء المالي.
2. طبقت هذه الدراسة على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين.
3. تقوم الدراسة على البحث في المؤشرات المالية للشركات، وبالتالي فإنها استخدمت البيانات المالية المستخرجة من التقارير المالية المنشورة في الفترة الممتدة من عام 2006 وحتى 2014م .

2. الاطار النظري

بعد الحرب العالمية الثانية، ظهر اتجاه قوي في المجتمعات الرأسمالية يدعو إلى ضرورة التزام المنظمة تجاه المجتمع الذي تعمل فيه، وقد ساهم ذلك في تطور مفهوم المسؤولية الاجتماعية حتى أصبح في يومنا هذا أحد الركائز الأساسية لبقاء وإستمرارية المنظمة وتحقيق التميز لها، لذا يعتبر مفهوم المسؤولية الاجتماعية مفهوم متغير ودائم التطور، وهو يرتبط بالتنمية المستدامة حيث يوجب على منشآت الأعمال الاهتمام بالبيئة والمشاركة بالتنمية الاقتصادية والاجتماعية الى جانب هدف تحقيق الأرباح.(المرسى وادريس، 2005، ص487) ، وهناك من يرى بأن المسؤولية الاجتماعية تمتد من داخل المؤسسة الى خارجها ، فالمسؤولية الاجتماعية الداخلية ترتبط بالأفراد والموارد المستخدمة والمرتبطة بالأداء المحقق للعمل داخل المنظمة، والذي يساهم في تطوير العاملين وتحسين نوعية حياة العمل المهنية، أما المسؤولية الاجتماعية الخارجية فهي ترتبط بالمشاكل التي يعاني منها المجتمع ومحاولة معالجتها ومحاربتها. (فلاق، 2013، ص30)

1.2 مفهوم المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال

اجتهد الباحثون في تعريف وتحديد نطاق المسؤولية الاجتماعية، فقد عرفت بأنها « التزام المنشأة تجاه المجتمع الذي تعمل فيه بفعل ما هو اجتماعي » (Drucker, 1977, P.584)، وقد شكل هذا التعريف الأساس الذي انطلقت منه التعريفات اللاحقة، فقد عرفها(Lioui, and Sharma,2012) بأنها تمثل التزام على منشأة الأعمال تجاه المجتمع الذي تعمل فيه وذلك عن طريق المساهمة بمجموعة كبيرة من الأنشطة الاجتماعية مثل محاربة الفقر وتحسين الخدمات الصحية ومكافحة التلوث وخلق فرص عمل وحل مشكلة الإسكان والمواصلات وغيرها. وقد عرف البنك الدولي المسؤولية الاجتماعية على أنها التزام أصحاب النشاطات التجارية بالمساهمة في التنمية المستدامة من خلال العمل مع موظفيهم و عائلاتهم و المجتمع المحلي و المجتمع ككل لتحسين مستوى معيشة الناس بأسلوب يخدم التجارة و يخدم التنمية في آن واحد.(World Bank,2005)

وعرفت الغرفة التجارية العالمية المسؤولية الاجتماعية على أنها جميع المحاولات التي تساهم فيها

الشركات لتحقيق تنمية بسبب اعتبارات أخلاقية واجتماعية (McWilliams and Siegel, 2001) وبالتالي فإن المسؤولية الاجتماعية تعتمد على المبادرات الحسنة من الشركات دون وجود إجراءات ملزمة قانونياً. ومن هنا فإن المسؤولية الاجتماعية تتحقق من خلال الإقناع والتعليم . كما عرفها مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة بأنها الالتزام المستمر من قبل مؤسسات الأعمال بالتصرف أخلاقياً والمساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية والعمل على تحسين نوعية الظروف المعيشية للقوى العاملة وعائلاتهم، إضافة إلى المجتمع المحلي والمجتمع ككل. (World Business Council for Sustainable Development, 1999,P.3).

وقد أشارت العديد من الدراسات الى أن بروز وتنامي مفهوم المسؤولية الاجتماعية جاء نتيجة العديد من التحديات كان من أهمها: العولمة، وتزايد الضغوط الحكومية والشعبية من خلال التشريعات التي تنادي بضرورة حماية المستهلك والعاملين والبيئة، والكوارث والفضائح الأخلاقية للشركات، والتطورات التكنولوجية المتسارعة. (الحمدي، 2003)

وتمثل البحوث الرائدة لـ: Carroll نقلة مهمة في تعريف المسؤولية الاجتماعية، حيث أضاف مسؤوليات أخرى لمنظمة الأعمال علاوة على مسؤولياتها الاقتصادية والقانونية، وهذه المسؤوليات هي: (العصفور، 2005)

- المسؤولية الخيرة (رفاه المجتمع): وهي مبادرات طوعية غير ملزمة للمنظمة تبادر فيها بشكل إنساني وتطوعي والذي يشتمل على مجمل التبرعات والهبات من المنظمات التي تخدم المجتمع والبيئة ولا تهدف للربح من خلالها، حيث في إطار هذا الجانب قد تتبنى منظمة الاعمال قضية أساسية من قضايا المجتمع والبيئة وتخدمها مثل تمويل جمعيات خيرية ورياضية ومستشفيات لمكافحة أمراض مستعصية، وتمويل مشاريع لإنشاء محميات بيئية.
- المسؤولية الأخلاقية: إحترام الجوانب القيمية والأخلاقية والسلوكية والمعتقدات في المجتمعات التي تعمل فيها. هذه الجوانب لم تؤطر بعد بقوانين ملزمة لكن إحترامها يعتبر أمراً ضرورياً لزيادة سمعة المنظمة في المجتمع وقبولها. ومن بين الأمور المتعلقة بهذه المسؤولية مراعاة مبدأ تكافؤ الفرص في التوظيف، ومراعاة حقوق الإنسان، واحترام العادات والتقاليد، ومراعاة الجوانب الأخلاقية في الاستهلاك.

وما من شك أن التطور الحادث في بيئة الأعمال ألقى بظلاله على تطور مفهوم المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال ، وهذا أدى الى وجود تنافس بين منشآت الأعمال بشكل عام وكبيرة الحجم بشكل خاص أن تتنافس فيما بينها لاحتلال مكانة مرموقة بالنسبة للمسؤولية الاجتماعية، وقد حاولت جميع الدراسات السابقة الاجتهاد للوصول الى تعريف وتحديد دقيق لمفهوم المسؤولية الاجتماعية. (Iqbal, 2013) et al. وقد قدم (Davis, 1960) المسؤولية الاجتماعية للشركات باعتبارها أداء وقرار يتم اتخاذه من قبل الإدارة لدى منشآت الاعمال الى جانب القرارات المتعلقة بتوجيه الموارد الاقتصادية لتلك المنشآت ، ومنذ السبعينات من القرن الماضي والكثير من المؤلفين حاولوا تغيير الاهتمام من المسؤولية الاجتماعية للشركات (CSR) الى الأداء الاجتماعي للشركات (CSP) (Carroll , 1979)، وقد وضع (Carroll, 1979) أربعة أبعاد للأداء الاجتماعي للشركات تتمثل في المسؤولية الاقتصادية ،

والمسؤولية التقديرية ، والمسؤولية الأخلاقية والمسؤولية القانونية .

2.2 أهداف المسؤولية الاجتماعية للشركات

هنالك عدة أهداف للمسؤولية الاجتماعية للشركات يمكن تحديدها في التالي : (العشماوي،2009)؛ (D'Amato, et al, 2009) ؛ (Toms,2002) ؛ (Schroth,2003).

1. استجابة الشركة الى التغير في توقعات الأطراف الخارجية الراصدة لرسالة الشركة.
2. تحقيق التوازن في التزامات الشركة بين حملة الأسهم والمجتمع.
3. تعظيم الأثار الإيجابية وتقليل الأثار السلبية لأنشطة الشركة تجاه المجتمع.
4. تخفيض حدة التضارب بين أصحاب المصالح المتعارضة من حملة الأسهم والعاملين والمديرين والعملاء وأطراف المجتمع المختلفة.
5. المشاركة الإيجابية من قبل المحاسبين في قياس وتقييم الأداء الاجتماعي للشركات لإمكانية تحقيق التوازن النسبي بين العلاقة الاقتصادية (انتاج السلع والخدمات) والعلاقة الاجتماعية (دعم البعد الاجتماعي) .
6. تحديد وقياس صافي المساهمة الاجتماعية للمنظمة بحيث لا تشمل فقط عناصر التكاليف والمنافع الخاصة والداخلية للمنظمة، وانما أيضاً تتضمن عناصر التكاليف والمنافع الخارجية الاجتماعية والتي لها تأثير على فئات المجتمع.
7. الإفصاح عن العلاقة التي تقيّمها الشركات ليس فقط مع عملائها وموظفيها بل أيضاً مع المجموعات المجتمعية الأخرى باعتبار أن جميع هذه المجموعات أطرافاً معنية بالشركات .
8. مراقبة أعمال الشركات من قبل المشاركين من الإدارة والمساهمين والعاملين والعملاء والموردين والمجتمع الأهلي والمدني كمثلين عن الأطراف المجتمعية .
9. دعم البعد الاجتماعي بمعرفة الشركة أكثر من مجرد الالتزام التشريعي .
10. القدرة على قياس أنشطة العقد الاجتماعي للشركة بشكل فعال يرقى الى وضعها بالمواطنة الصالحة مجتمعياً.
11. اكتساب ثقة الجمهور وارضاء المستهلكين وحمائتهم والتفاعل مع الرأي العام وتحسين صورة الشركة وسمعتها وتنمية ودعم قدرتها التنافسية في الأسواق المحلية والإقليمية والدولية .
12. رعاية العاملين وتحقيق استقرارهم النفسي وتنمية قدراتهم الفنية والإنتاجية وتوفير الأمن الصناعي والرعاية الصحية والاجتماعية لهم.
13. التوازن النسبي بين رفاهية المجتمع ورفاهية الشركة في اطار تأدية الأعمال التجارية.
14. الإفصاح عن الدور المؤسسي في عمليات النمو الاقتصادي والتقدم الاجتماعي وحماية البيئة.
15. قيام الشركات بمقابلة توقعات المجتمع وتقدير متطلباته والافصاح في تقاريرها عن نتائج ذلك.

3.2 الأنشطة المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية

هناك اتفاقاً عاماً بين الأدبيات على أربعة أنشطة اجتماعية أساسية يمكن أن تمارس من

خلالها الشركات مسؤولياتها الاجتماعية تتمثل في التالي :

أولاً: الأنشطة الخاصة بتنمية الموارد البيئية:

تعتبر الأنشطة الخاصة بتنمية الموارد البيئية من أهم ممارسات المسؤولية الاجتماعية للشركات وتتضمن ضرورة قيام منشآت الأعمال ضمن أهدافها الاهتمام بالبيئة وذلك من خلال الرقابة على التلوث أثناء تنفيذ أنشطتها، والحد من الآثار السلبية الناجمة عن ممارسة الشركة لنشاطاتها التي تؤثر على البيئة، بهدف المحافظة على سلامة البيئة المحيطة بالشركة والمحافظة على الموارد الطبيعية. ومن أهم الممارسات التي تناط بالشركات في هذا المجال : عمل برامج لترشيد استهلاك الطاقة والماء والموارد الطبيعية، وعمل برامج لحد من تلوث الهواء والماء والتربة، والتشجير وزيادة المساحات الخضراء، وإنتاج منتجات صديقة للبيئة، وتطوير عمليات صناعية أكثر كفاءة في استغلال الطاقة، وحماية الثروات الطبيعية وتقليل أثر الصناعات على البيئة، وتحويل النفايات إلى مواد قيمة. (Patil, 2014)

ثانياً : الأنشطة الخاصة بخدمة المجتمع

للمجتمع المحلي والبيئة المحلية في نظر المؤسسات اعتباراً خاصاً، فهي تنظر إليه على أنه شريحة مهمة تتطلع إلى تمتين علاقاتها معه وتعزيزها، الأمر الذي يتطلب منها بذل الجهود والنشاطات المضاعفة تجاهه، والعمل على زيادة الرفاهية العامة لهذا المجتمع، وذلك من خلال النشاطات التي قد تشمل: المساهمة في دعم البنية التحتية كإنشاء الجسور والحدائق، ومن خلال المساهمة في الحد من مشكلة البطالة بالتركيز على تشغيل أبناء المجتمع المحلي في مشاريعها، ودعم بعض النشاطات الأخرى مثل الأندية الترفيهية لهذا المجتمع مع احترام العادات والتقاليد، ودعم مؤسسات المجتمع المدني، وتقديم العون المادي لذوي الاحتياجات الخاصة، هذا بالإضافة الى الدعم المتواصل للمراكز العلمية كمراكز البحوث والمستشفيات. وعادة ما ينظر إلى مسؤولية المنظمة تجاه المجتمع المحلي من زوايا مختلفة، فقد تشمل رعاية الأعمال الخيرية، والرياضية والفنية، والتعليمية، والتدريبية، وإقامة المشاريع المحلية ذات الطابع التنموي. ويلاحظ إن غالبية الأنشطة تتسم بالإختيارية والالتزام الطوعي من قبل الشركة مما يعزز من استمرارية الشركة وتواصلها مع المجتمع المحلي في تحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية . (Gray and Lavers,1995)

ثالثاً: الأنشطة الخاصة بتنمية الموارد البشرية:

تعتبر الأنشطة المتعلقة بتنمية الموارد البشرية من الأنشطة الهامة لتطوير وازدهار عمل منشآت الأعمال ، فالعلاقة بين المنشأة والعاملين علاقة مصالح متبادلة، فإذا قامت المنشأة برعاية مصالح العاملين بالشكل المناسب الذي يرضيهم، فإن اخلاصهم للعمل في المنشأة سيزداد وبالتالي تتحقق مصالح الطرفين، ومن أهم ما يمكن أن تتضمنه أنشطة المسؤولية الاجتماعية تجاه الموارد البشرية هو: تبني نظام المشاركة بالأرباح، والاهتمام بنظام وخطط

المعاشات، والاهتمام بنظام الحوافز والمكافآت المتبع في داخل المنشأة، والمساهمة في ملكية المنشأة عند إجراء التوسعات من خلال تمكين العاملين لامتلاك الاسهم بتخصيص جزء من الأسهم الجديدة للعاملين، وعدالة المعاملة بين العاملين من حيث السن والجنس ومستوى التعليم وغيرها، وملاءمة بيئة العمل فيما يتعلق بالأثاث ومعدات العمل، وملاءمة العمل فيما يتعلق بالتهوية والإضاءة والضوضاء، واعداد برامج الرعاية الصحية للعاملين. (وهيئة، 2011)

رابعاً: الأنشطة الخاصة بالارتقاء بالمنتجات والخدمات:

من حق العملاء الحصول على منتجات وخدمات مميزة وأن يتم الإعلان عن تلك المنتجات والخدمات بكل صدق وأمانة، وأن يتم تقديم منتجات صديقة وأمنة، مع إرشادات واضحة بشأن استخدام المنتج، مع الالتزام بمعالجة الأضرار التي تحدث بعد البيع، والالتزام بتطوير مستمر للمنتجات التي تتوافق مع الاحتياجات المستجدة لهذا المجتمع، بالإضافة الى الالتزام الأخلاقي بعدم خرق قواعد العمل مثل الاحتكار. (Biehal and Sheinin, 2007) وتشمل الأنشطة الخاصة بالارتقاء بالمنتجات والخدمات، العمل على تحقيق رضا العملاء، و تيسير سياسات وإجراءات تقديم الخدمات للعملاء، وتقديم الخدمة لهم في المكان المناسب، وتيسير اداء الخدمات في الوقت المناسب للمتعاملين، وإيضاح المنافع الخاصة بخدمات المؤسسة للمتعاملين معها، والمحافظة على سلامة الخدمات المقدمة، وبث الثقة عند المتعاملين في تصميم وتكوين وجودة الخدمات المقدمة، وإعداد البحوث لدراسة دوافع وسلوكيات المتعاملين، والإهتمام بمقترحات وارهاء المتعاملين، والإهتمام بشكاوى المتعاملين والرد عليها وإعلانها. (Chung et al, 2015)

4.2 المسؤولية الاجتماعية والأداء المالي

توصلت العديد من الأبحاث والدراسات السابقة لوجود أثر لأنشطة المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي قصير الأجل والذي يقاس بمقاييس الربحية قصيرة الأجل والمبنية على الأرقام المحاسبية، مثل العائد على الأصول وتكلفة التمويل، فعلى سبيل المثال أكدت مجموعة من الدراسات على توفر دليل ميداني على وجود علاقة ارتباط طردية جوهرية بين المسؤولية الاجتماعية للشركات وكل من العائد على الأصول المستثمرة بها والعائد على حقوق الملكية. (Dawkins & Ngunjiri, 2008) ؛ (Dhaliwal, et al, 2012) ؛ (Ghoul, et al, 2011)؛ (Goss, and Roberts, G., 2011) ، على النقيض من ذلك أكدت دراسة (Lee, and Park , 2010) ، على عدم وجود علاقة ارتباط بين قيام الإدارة العليا بممارسة المسؤولية الاجتماعية والأداء المالي لها. (Dhaliwal, et al, 2012) وكذلك أكدت الكثير من الدراسات السابقة وجود علاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات ومجموعة من مقاييس الربحية طويلة الأجل والمبنية على ردود أفعال المتعاملين بالأسواق المالية مثل القيمة السوقية والعائد على أسهم الشركات ، فعلى سبيل المثال قدمت مجموعة من الدراسات المحاسبية دليلاً ميدانياً على وجود انعكاسات إيجابية للمسؤولية الاجتماعية للشركات على القيمة السوقية لها وتحسين السيولة في الأسواق المالية. (Fatemi and Fooladi, 2013) ؛ (Dimson et al, 2013). وعلى النقيض من ذلك فقد قدمت مجموعة أخرى من الدراسات وجود علاقة ارتباط عكسية بين

التقرير عن المسؤولية الاجتماعية للشركات والقيمة السوقية لها . (Stanwick & Dragomir, 2010) .
(Stanwick, 1998); (Peng & Yang, 2014) .

3. الدراسات السابقة

قام الباحث بتصنيف الدراسات السابقة الى دراسات تناولت الكشف عن واقع المسؤولية الاجتماعية، وأخرى تناولت الإفصاح عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية في التقارير المالية ودراسات هدفت لبيان أثر المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي.

فحول مدى تطبيق الشركات لمسؤوليتها الاجتماعية قام (فلاق ، 2013) بدراسة مدى التزام الشركات النفطية العربية لمفهوم المسؤولية الاجتماعية، وتوصلت الدراسة الى أن الشركات النفطية العربية تساهم في تنمية مجتمعاتها المحلية عن طريق دعم الأنشطة الاجتماعية والثقافية والرياضية بدرجة متوسطة، وأن هناك تبايناً واضحاً في الأداء الاجتماعي للشركات. وكذلك قامت كل من (الحنيطي و حسن ، 2012) بدراسة تهدف الى تحديد مدى تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية في البنوك الإسلامية الأردنية، حيث شملت عينة الدراسة (62) من المدراء ومساعديهم ، وتوصلت الدراسة الى أن إدارات البنوك الإسلامية في الأردن تطبق محاسبة المسؤولية الاجتماعية بدرجات متفاوتة، وقد احتل مجال العلاقة بالعملاء درجة مرتفعة، في حين أن مجال خدمة المجتمع والعاملين كان بدرجة متوسطة، أما في مجال حماية البيئة فكان التطبيق ضعيفاً.

وقد طبقت دراسة (الرازم وآخرون، 2010) على عملاء شركات الاتصالات الخلوية العاملة في الأردن (شركة زين الأردن، وشركة أورانج موبايل، وشركة أمنية)، حيث تم اختيار 50% من أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الرسمية في إقليم الشمال والبالغ عددهم 2251 عضو كعينة من العملاء، وتوصلت الدراسة الى أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية لدرجة مراعاة المسؤولية الاجتماعية في مجال التسعير، والترويج، والتوزيع للخدمات من قبل شركات الاتصال، في حين لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية لدرجة مراعاة المسؤولية الاجتماعية في مجال جودة الخدمة، وأن الشركات لا تعطي المسؤولية الاجتماعية في مجال التسويق نفس المقدار من الأهمية.

وقد قام (فارس، 2011) بهدف تحديد مستوى ممارسة البنوك المصرية لبنود الاتفاق العالمي للأمم المتحدة للمسؤولية الاجتماعية من وجهة نظر الإدارة العليا، وتوصلت الدراسة الى ارتفاع مستوى ممارسات المسؤولية الاجتماعية كما وردت في الاتفاق العالمي من حيث مستوى ممارسة المسؤولية الاجتماعية تجاه حقوق الانسان، ومعايير العمل، وتجاه البيئة، ومكافحة الفساد، كما تبين وجود أثر للمتغيرات التنظيمية (شكل الملكية، وحجم رأس المال، وعمر المنظمة) على ممارسة المسؤولية الاجتماعية.

وبهدف معرفة مدى الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية قام (القرني، 2014) بدراسة طبقت على الشركات المساهمة العامة السعودية لتحديد مدى الإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية التي تعكس الأداء الاجتماعي نحو تحقيق التنمية المستدامة، ومدى تأثير حجم رأس مال الشركة على مستوى الإفصاح عن برامج المسؤولية الاجتماعية، وقد طبقت الدراسة على جميع الشركات المدرجة بسوق الأسهم السعودية بعينة قوامها 158 شركة موزعة على 15 قطاعاً،

وقد توصلت الدراسة أن المسؤولية الاجتماعية مازالت غائبة لدى كثير من الشركات المساهمة العامة السعودية حيث بلغ عدد الشركات التي لا تفسح عن برامجها الاجتماعية 85 شركة بنسبة %54 من عينة الدراسة، أظهرت الدراسة عدم وجود تأثير لحجم رأس المال على مستوى الإفصاح عن البرامج المجتمعية للشركات. وبشكل معاكس توصلت دراسة (Ibrahim, & Bushara, 2012) والتي تم تطبيقها على عينة قوامها (200) فرد من الأكاديميين ومدققي الحسابات ومن المديرين الماليين يمثلون الشركات الصناعية والزراعية والخدمية المدرجة في بورصة الأوراق المالية السعودية، إلى أن الشركات السعودية تقوم بالخدمات الاجتماعية من محافظة على البيئة ومحاربة الفقر والبطالة وتقديم الخدمات الصحية وتقوم بالإفصاح عنها.

وحول أثر الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بأنشطة المسؤولية الاجتماعية على قرارات مستخدمي القوائم المالية توصلت دراسة (عنيزة و علي، 2013) إلى أن مستخدمي القوائم المالية يهتمون بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية وأن هذا الإفصاح يؤثر في قراراتهم، وتم التوصل إلى اختلاف الأهمية النسبية لمجالات المسؤولية الاجتماعية لمستخدمي القوائم المالية حيث حظي مجال حماية المستهلك للمنتج النهائي بالاهتمام الأكبر.

وقد قام (خشارمة، 2007) بتحليل مستوى الإفصاح عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، وقد تم استخدام أسلوب مؤشر الإفصاح عن التقارير السنوية لقياس مستوى الإفصاح عن عناصر المسؤولية الاجتماعية، وتوصلت الدراسة إلى انخفاض مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية حيث بلغ متوسط الإفصاح لدى كافة الشركات %12.9 ، وأن خصائص الشركة المتعلقة بحجم الأصول تؤثر في مستوى الإفصاح عن عناصر المسؤولية الاجتماعية، في حين أن نسبة المديونة وحصة السهم من الأرباح فلا يوجد لها تأثير على مستوى الإفصاح .

وبهدف التعرف على أهم معوقات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال في المملكة العربية السعودية قام (القرنى، 2014) بإجراء دراسة ميدانية على عينة قوامها (100) من مراجعي الحسابات وبعض مستوحي المسؤولية الاجتماعية في القطاع الخاص، وتوصلت الدراسة إلى وجود عدد من المعوقات التنظيمية والتشريعية، العلمية والمهنية، والثقافية والاجتماعية، والمالية والإدارية.

وحول تأثير ممارسة أنشطة المسؤولية الاجتماعية على الأداء قام (عمر وآخرون، 2014) باختبار أثر الإفصاح عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من خلال دراسة أثر كل نشاط من الأنشطة الخاصة بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية (الأنشطة الخاصة بتنمية الموارد البيئية، الأنشطة الخاصة بتنمية الموارد البشرية، الأنشطة الخاصة بخدمة لمجتمع، الأنشطة الخاصة بالارتقاء بالمنتجات) على الأداء المالي. وقد تم استخدام أسلوب تحليل المحتوى (المضمون)، من خلال تطبيق مؤشر معد خصيصاً وقد طبقت الدراسة على عينة قوامها 58 شركة خلال الفترة الواقعة ما بين 2005-2009 ، ومن خلال نتائج تحليل الانحدار المتعدد توصلت الدراسة إلى أن الإستثمار في الأنشطة الخاصة بالارتقاء بالمنتجات يؤدي إلى تحسين الأداء المالي، ولم يؤثر في باقي الأنشطة الخاصة بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي. وفي نفس السياق توصلت دراسة (Chetty, et al, 2015) من خلال دراسة طبقت على مجموعة من الشركات المدرجة في بورصة جوهانزبرق بجنوب أفريقيا خلال الفترة 2004-2013 توصلت الدراسة أن الالتزام

بالمسؤولية الاجتماعية لا يقود الى أثر جوهري في الأداء المالي للشركات .
 في المقابل فقد قام (Hirigoyen, & Rehm,2015) بدراسة العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية ممثلة بـ (الموارد البشرية، حقوق الانسان، المسؤولية تجاه المجتمع، والمسؤولية تجاه البيئة، والحوكمة) والأداء المالي مقاسا بـ (ROA ، ROE، نسبة القيمة السوقية الى القيمة الدفترية)، وقد تم تطبيق الدراسة على عينة قوامها 329 من الشركات موزعة بين الولايات المتحدة الأمريكية، والاتحاد الأوروبي، وآسيا خلال الفترة ما بين 2009-2010 وتوصلت الدراسة الى وجود علاقة عكسية بين أنشطة المسؤولية الاجتماعية والأداء المالي

وقد قام كل من (Al- Dmour & Askar, 2011) بدراسة بيان أثر ممارسة المسؤولية الاجتماعية على الأداء من قبل الشركات في الأردن وذلك بالتطبيق على عينتين الأولى شركات محلية والثانية شركات أجنبية، وقد توصلت الدراسة الى اختلاف مستوى أنشطة المسؤولية الاجتماعية بين الشركات المحلية والشركات الأجنبية، حيث تبين أن الشركات الأجنبية تطبق أنشطة البيئة بشكل أكبر من الشركات المحلية، في حين لم تظهر الدراسة أي اختلاف بين الشركات الأجنبية والمحلية، من حيث تأثير تطبيق المسؤولية الاجتماعية على أداء الأعمال .

وحول أثر تبني المسؤولية الاجتماعية من قبل الشركات على ولاء العملاء للعلامة التجارية، قام كل من (عبد الرحمن، و قنديل، 2009) بدراسة اختبرت العلاقة بين رؤية العملاء لبرامج المسؤولية الاجتماعية ودرجة الولاء للعلامة التجارية، وقد توصلت الدراسة لوجود علاقة بين رؤية العملاء لبرامج المسؤولية الاجتماعية للشركات ودرجة ولائهم للعلامة التجارية، هذا بالإضافة لوجود علاقة بين خصائص المسؤولية الاجتماعية وولاء العميل للعلامة التجارية . وفي نفس السياق توصلت دراسة (Raman et al,2012) والتي طبقت على 100 شركة من الشركات الماليزية الى أن زيادة أنشطة المسؤولية الاجتماعية من قبل الشركات تؤدي الى زيادة ولاء العملاء ، وزيادة الميزة التنافسية للشركة بالإضافة وجود علاقة إيجابية بين ممارسة المسؤولية الاجتماعية والأداء المالي لتلك الشركات.

وقد قام (Karagiorgos, 2010) بمحاولة استكشاف العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات والأداء المالي للشركات اليونانية بالاعتماد على نظرية الملكية، وهل تحسين أنشطة المسؤولية يؤدي الى زيادة عوائد الأسهم، وقد أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة إيجابية بين ممارسة الأنشطة الاجتماعية من قبل الشركات وعوائد الأسهم. في المقابل قام (El Ghoula et al,2011) بفحص العلاقة بين ممارسة أنشطة المسؤولية الاجتماعية من قبل عينة من الشركات الأمريكية وتكلفة الملكية، وتوصلت الدراسة بأن الشركات التي كانت درجة ممارستها لأنشطة المسؤولية الاجتماعية مرتفعة كانت تكلفة الملكية لديها منخفضة .

وقد توصلت دراسة (Servaes,2013) أن قيام المنشأة بمسؤوليتها الاجتماعية ترتبط بعلاقة إيجابية بقيمة المنشأة في الحالة التي يتسم فيها عملاء المنشأة بالوعي الكافي، في حين أن العلاقة تتحول الى سلبية في الحالة التي يتسم بها عملاء المنشأة بمستوى منخفض من الوعي، وبالتالي فإن ممارسة الأنشطة الاجتماعية تؤثر ايجاباً على قيمة المنشأة ولكن ضمن ظروف محددة.

وقد أجرى (Mwangi & Jerotich, 2013) دراسة على الشركات المدرجة في سوق نيروبي للأوراق المالية ضمن القطاع الصناعي وقطاع الخدمات خلال الفترة 2007-2011 ، وقد تم تطبيق أسلوب

تحليل المضمون من خلال تطوير مقياس لقياس المسؤولية الاجتماعية من قبل الشركات وقد توصلت الدراسة بوجود علاقة ارتباط قوية بين المسؤولية الاجتماعية ومؤشر العائد على الأصول.

ما يميز دراسة الباحث

تتميز هذه الدراسة عن الدراسات في أنها تحاول الربط بين ممارسة الأنشطة الاجتماعية من قبل منشآت الأعمال ومؤشرات الأداء المالي والقيمة السوقية، بالإضافة لبيان أثر القطاع الاقتصادي التي تنتمي اليه تلك المنشآت على حجم ونوعية أنشطة المسؤولية الاجتماعية، هذا بالإضافة الى أنه لم يسبق اعداد دراسة في فلسطين لبيان أثر ممارسة أنشطة المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي والقيمة السوقية لمنشآت الأعمال.

4. منهجية وفرضيات الدراسة

1.4 منهجية الدراسة

لإختبار فرضيات الدراسة، ولتحقيق أهداف الدراسة، استخدم الباحث منهجية متعارف تقوم على الوصف ومن ثم اختبار البيانات الحقيقية المنشورة من قبل الشركات .

- وسائل جمع البيانات

قام الباحث بجمع البيانات اللازمة للدراسة من واقع سجلات بورصة فلسطين، ومراجعة البيانات المالية الخاصة بالشركات ضمن عينة الدراسة، ومن واقع التقارير المالية المدققة والمنشورة من قبل هذه الشركات خلال الفترة من 2006م وحتى 2014م .

4-2 فرضيات الدراسة

تختبر الدراسة الفرضيات التالية :

الفرضية الرئيسية الأولى

H0.1 لا يوجد أثر للتوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي مقاساً بمؤشرات الأداء التقليدية (العائد على الأصول، العائد على حقوق الملكية، العائد على المبيعات، معدل دوران الأصول) لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين .

وانبثق عن الفرضية الرئيسية الأولى الفرضيات الفرعية التالية:

1. لا يوجد أثر للتوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية على العائد على الأصول للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين .
2. لا يوجد أثر للتوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية على العائد على حقوق الملكية للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين .
3. لا يوجد أثر للتوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية على العائد على المبيعات للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين .
4. لا يوجد أثر للتوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية على معدل دوران الأصول للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين .

Ho.2 الفرضية الرئيسة الثانية

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية على القيمة السوقية للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين باستخدام نموذج Tobin's q.

Ho.3 الفرضية الرئيسة الثالثة .

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأثر التوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي يعزى الى القطاع الاقتصادي الذي تنتمي اليه الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين.

3.4 نموذج الدراسة

النموذج التالي يوضح النموذج المقترح لقياس أثر التوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية من قبل الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين .

5- الدراسة التطبيقية

1-5 مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات المساهمة العامة المسجلة في بورصة فلسطين حتى نهاية العام 2015، وذلك وفقاً لسجلات بورصة فلسطين والجدول رقم(1) يوضح مفردات مجتمع الدراسة حسب القطاعات الاقتصادية.

جدول رقم (1) : توزيع مفردات مجتمع الدراسة على حسب القطاعات الاقتصادية

النسبة	العدد	القطاع
16.3%	8	البنوك والخدمات المالية
26.5%	13	الصناعة
14.3%	7	التأمين
18.4%	9	الاستثمار
24.5%	12	الخدمات
100%	49	المجموع

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات التداول المنشورة من قبل بورصة فلسطين حتى نهاية العام 2015.

2-5 عينة الدراسة

قام الباحث باختيار عينة الدراسة من الشركات التي نشرت تقاريرها المالية حسب الأصول ولمدة تسع سنوات على الأقل خلال الفترة من 2006 ولغاية 2014م ، وبعد استيفاء الشروط التالية:

1. توفر بياناتها المالية مدققة ومنشورة طيلة فترة الدراسة من سنة 2006 ولغاية 2014م.

2. لم تشارك في أي اندماج مع شركة أخرى طيلة فترة الدراسة.
 3. مدرجة في التداول طيلة فترة الدراسة.
 4. توفر أسعار إغلاق أسهمها في نهاية كل عام من مدة الدراسة.
 5. عدم تعرض أسهمها للإيقاف عن التداول.
 6. أن تكون نسب الأداء المالي للشركة ذات دلالة لقياس الأداء المالي، بحيث يتم استثناء النسب ذات القيم المضللة (مثال على ذلك، النسب التي توجد بها قيم سالبة في البسط والمقام لمؤشرات الأداء المالي، حيث أن هذه القيم تظهر بناتج موجب مما يؤدي إلى نتائج مضللة).
- بناء على ما تقدم تم إجراء الدراسة على عينة تتكون من (28) شركة ما يعادل 57% من مجتمع الدراسة. والجدول الآتي رقم (2) يبين توزيع عينة الدراسة على القطاعات الاقتصادية .

جدول رقم (2). توزيع مفردات عينة الدراسة

النسبة	العدد	القطاع
25%	7	البنوك والخدمات المالية
32.14%	9	الصناعة
10.71%	3	التأمين
21.43%	6	الاستثمار
10.71%	3	الخدمات
100%	28	المجموع

فترة الدراسة

غطت الدراسة الفترة الواقعة بين العام 2006م وحتى العام 2014م وقد تم اختيار هذه الفترة لتوفر بيانات منشورة لدى معظم مفردات مجتمع الدراسة خلال هذه الفترة .

أداة الدراسة

استخدم الباحث بيانات القوائم المالية المنشورة من قبل الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين خلال فترة الدراسة من 2006م وحتى 2014م، وقد تم تشغيل البيانات التي تم الحصول عليها باستخدام البرنامج الإحصائي المعروف (SPSS. V20) وقد بلغ عدد المشاهدات التي تم (التقارير المالية) التي تم تحليل بياناتها 252 مشاهدة.

3.5 قياس أنشطة المسؤولية الاجتماعية من قبل الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين .

بالرغم من اختلاف التصنيفات التي تواجه عملية تحديد الأنشطة الخاصة بحاسبة المسؤولية الاجتماعية، إلا أن هناك اتفاقاً عاماً بين الدراسات على أربعة أنشطة اجتماعية أساسية يمكن أن تمارس

من خلالها الشركات مسؤولياتها الاجتماعية: الأنشطة الخاصة بتنمية الموارد البيئية، الأنشطة الخاصة بخدمة المجتمع، الأنشطة الخاصة بتنمية الموارد البشرية، الأنشطة الخاصة بالارتقاء بالمنتجات (الفضل واخرون، 2002 ص 171 ؛ حنان، 2003 ، ص 255) ، (عمر وآخرون، 2014) وبناء على ذلك قام الباحث بتطوير مقياس بهدف رصد توجه الشركات المساهمة العامة نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية وقد تم الأخذ بعين الاعتبار القوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها في فلسطين عند تطوير هذا المقياس، وقد تم التركيز عند تطوير هذا المقياس بالتركيز على استكشاف واقع الأنشطة الخاصة بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية، من خلال تسليط الضوء على الجوانب الإيجابية للأنشطة الخاصة بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية حول الأداء فيما تم تجاهل الكشف عن أية نتائج سلبية وهذا يتوافق مع دراسة. (جوكرن، 2009)

وبهدف التأكد من سلامة المقياس تم عرضه على مجموعة من الأكاديميين للاسترشاد بأرائهم وخبراتهم ، وقد توزع المقياس على (39) فقرة لقياس أنشطة المسؤولية الاجتماعية موزعة كالتالي: (9) فقرات لقياس الأنشطة المتعلقة بالرقابة على البيئة، و(10) فقرات لقياس الأنشطة المتعلقة بخدمة المجتمع، و(10) فقرات لقياس الأنشطة المتعلقة بتنمية الموارد البشرية، و(10) فقرات متعلقة بتحسين المنتج. وقد تم تقييم توجه الشركة نحو الأنشطة الاجتماعية من خلال رصد الإفصاح عن النشاط المتعلق بالفقرة داخل المقياس ويتم وضع درجة (1) في حال الإفصاح عن النشاط المتعلق بالفقرة ودرجة (0) في حال عدم الإفصاح عن النشاط المتعلق بالفقرة ، بحيث تحظى جميع الفقرات على نفس درجة الأهمية. (Hossain et al, 2006)

4.5 الاختبارات التمهيدية

قبل البدء باختبار صحة الفرضيات لابد من التحقق من صحة البيانات وذلك من خلال مجموعة من الاختبارات :

جدول رقم (3) الاحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

عدد المفردات	أعلى قيمة	أقل قيمة	الانحراف المعياري	الوسيط	الوسط الحسابي	
252	0.778	0.000	0.168	0.000	0.098	الأنشطة المتعلقة بالرقابة على البيئة
252	1.000	0.000	0.332	0.500	0.524	الأنشطة المتعلقة بخدمة المجتمع
252	0.900	0.200	0.194	0.500	0.536	الأنشطة المتعلقة بالموارد البشرية
252	1.000	0.200	0.206	0.600	0.606	الأنشطة المتعلقة بتحسين المنتج
252	0.265	-0.323	0.067	0.025	0.035	ROA
252	0.400	-0.340	0.096	0.064	0.071	ROE
252	52.128	-18.499	3.812	0.153	0.166	ROS
252	2.166	-0.026	0.360	0.249	0.313	معدل دوران الأصول
252	163.853	0.231	10.277	0.973	1.832	Tobins q

جدول رقم (4) الوسط الحسابي لمتغيرات الدراسة

المتغير	قطاع الخدمات	قطاع التأمين	قطاع البنوك	قطاع الاستثمار	القطاع الصناعي	اجمالي عدد المشاهدات	الوسط الحسابي العام
الأنشطة المتعلقة بالرقابة على البيئة	0.086	0.082	0.085	0.088	0.124	252	0.098
الأنشطة المتعلقة بخدمة المجتمع	0.456	0.359	0.663	0.354	0.607	252	0.524
الأنشطة المتعلقة بتنمية الموارد البشرية	0.485	0.419	0.597	0.417	0.623	252	0.536
الأنشطة المتعلقة بتحسين المنتج	0.500	0.496	0.697	0.504	0.675	252	0.606
ROA	0.082	0.034	0.012	0.012	0.055	252	0.035
ROE	0.125	0.113	0.068	0.017	0.077	252	0.071
ROS	0.189	0.247	0.113	0.248	0.117	252	0.166
معدل دوران الأصول	0.413	0.287	0.057	0.134	0.608	252	0.313
Tobins q	1.163	1.856	1.176	0.916	3.169	252	1.832

يتضح من الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي لبعض المتغيرات اختلف باختلاف القطاع الاقتصادي ، وأن أنشطة الشركات المتعلقة بالرقابة على البيئة هي ضعيفة ومحدودة جداً حيث بلغ المتوسط العام 9.8% وهذه النسبة كانت متقاربة بين القطاعات حيث تراوحت ما بين 8% و12% وهذا يشخص مواطن ضعف الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية من قبل منشآت الأعمال في فلسطين، في المقابل فقد بلغ المتوسط العام للأنشطة المتعلقة بخدمة المجتمع 52.4% وهو أداء متوسط وقد اختلفت هذه النسبة بين القطاعات حيث بلغت لدى قطاع الاستثمار 35.4% في حين بلغت النسبة لدى قطاع البنوك 66.3% ، في المقابل فان الأنشطة المتعلقة بتحسين المنتج قد حققت أفضل أداء لدى منشآت الأعمال حيث بلغ المتوسط العام لهذه الأنشطة 60.6% وهو متوسط جيد الى حد ما . وقد بلغ المتوسط العام للعائد على الأصول 3.5% وقد سجل قطاع الخدمات أعلى متوسط للعائد على الأصول حيث بلغ متوسط العائد على الأصول 8.2%، في المقابل فقد بلغ المتوسط العام للقيمة السوقية مقاساً بـ Tobins q 1.83 وهذا يعني أن الشركات ضمن عينة الدراسة في المتوسط قد ولدت وأضاف قيمة الى ثروة الملاك بما يعادل 83 % من قيمة استثماراتهم وهذا المؤشر يعكس قوة اداء اذا ما أخذ بعين الاعتبار فترة الدراسة الممتدة من 2006 م وحتى 2014 م ، وقد لوحظ أن القطاع الصناعي قد حقق أعلى قيمة سوقية خلال فترة الدراسة حيث بلغ مؤشر Tobins q لهذا القطاع 3.169

6. تحليل البيانات واختبار الفرضيات

1.1: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى

لا يوجد أثر للتوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي مقاساً بمؤشرات الأداء التقليدية (العائد على الأصول، العائد على حقوق الملكية، العائد على المبيعات، معدل دوران الأصول) للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين .

1 . اختبار الفرضية الفرعية الأولى

1. لا يوجد أثر للتوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية على العائد على الأصول للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين .

يظهر الجدول رقم (5) نتائج تحليل الانحدار المتعدد لأثر التوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية على العائد على الأصول للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين

جدول رقم (5) نتائج اختبار تحليل الانحدار لأثر التوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية على العائد على الأصول

Model Summary		ANOVA						
Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	
.0499325	.056	.071	.001 ^b	4.733	.012	4	.047	Regression
--	--	--	--	--	.002	247	.616	Residual
--	--	--	--	--	--	251	.663	Total

Sig.	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
.076	1.783		.011	.020	(Constant)	
.001	3.324	.357	.028	.095	الأنشطة الرقابة على البيئية	1
.670	-.427	-.045	.016	-.007	الأنشطة المجتمعية	
.100	-1.651	-.174	.026	-.043	أنشطة تحسين المنتج	
.000	13.459		.003	.044	(Constant)	2

a. Dependent Variable: ROA

يتضح من الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة لنموذج اختبار أثر أنشطة المسؤولية الاجتماعية على العائد على الأصول يساوي 0.001 وهو أقل من (0.05) ، وبالتالي يتم رفض الفرض العدمي والقول بأنه يوجد أثر لأنشطة المسؤولية الاجتماعية على معدل العائد على الأصول لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين.

يوضح الجدول رقم (5) أعلاه أثر أنشطة المتعلقة بالرقابة على البيئة الأداء المالي (العائد على الأصول) حيث يظهر ذلك من خلال Path coefficient = 0.357 ، (P) ، وهذا يعني أن ممارسة الأنشطة المتعلقة بالرقابة على البيئة تؤثر إيجاباً على معدل العائد على الأصول، وقد أظهرت نتائج تحليل الانحدار أن قيمة (t) المحسوبة تساوي (3.324) في حين أن قيمة (t) الجدولية تساوي (df = 1.962

($n-2, p\text{-value} = 0.05$) وبالتالي فإن قيمة (t) المحسوبة أكبر من قيمة (t) الجدولية . وأن قيمة $\text{Sig} = 0.001$) وهي أقل من $p\text{-value} = 0.05$ وهذا يشير لوجود أثر إيجابي لممارسة الأنشطة المتعلقة بالرقابة على البيئة الأداء المالي (العائد على الأصول) وبالتالي فإن زيادة الأنشطة المتعلقة بالرقابة على البيئة سيؤدي الى زيادة معدل العائد على الأصول وهذا يتفق مع ما توصلت اليه دراسة (2014 Malik, Nadeem ,

ويتضح من الجدول رقم (5) أيضاً أن قيمة مستوى الدلالة لتأثير ممارسة الأنشطة المجتمعية على العائد على الأصول لدى الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين (0.670) وهي أكبر من $p\text{-value} = 0.05$ وقيمة (t) المحسوبة تساوي (-0.427) وهي أقل من قيمة من قيمة (t) الجدولية. وأن قيمة مستوى الدلالة لتأثير ممارسة الأنشطة المتعلقة بتحسين المنتج على العائد على الأصول لدى الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين (0.100) وهي أكبر من $p\text{-value} = 0.05$ وقيمة (t) المحسوبة تساوي (-0.174) وهي أقل من قيمة من قيمة (t) الجدولية.

وقد قام البرنامج الاحصائي بحذف المتغير المتعلق بتنمية الموارد البشرية عند استخراج نتيجة تحليل هذا النموذج مما يدل على أنه أقل المتغيرات اسهاماً في النموذج وعدم وجود أثر معنوي هام وذو دلالة إحصائية لهذا المتغير . مما سبق تقديمه يمكن قبول الفرض الصفري ورفض الفرض البديل والقول « لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية المتعلقة بخدمة المجتمع والأنشطة الخاصة بتحسين المنتج والأنشطة الخاصة بتنمية الموارد البشرية على العائد على الأصول لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين.

2 . اختبار الفرضية الفرعية الثانية

لا يوجد أثر للتوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية على العائد على حقوق الملكية للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين .

يظهر الجدول رقم (6) نتائج تحليل الانحدار المتعدد لأثر التوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية على العائد على حقوق الملكية للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين .

جدول رقم (6) نتائج اختبار تحليل الانحدار لأثر التوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية على العائد على حقوق الملكية .

Model Summary		ANOVA						
Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	
.0499325	.056	.071	.001 ^b	4.733	.012	4	.047	Regression
--	--	--	--	--	.002	247	.616	Residual
--	--	--	--	--	--	251	.663	Total

Sig.	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B	
.017	2.400		.016	.039	(Constant)
.014	2.472	.261	.042	.103	الأنشطة البيئية
.081	1.754	.183	.024	.042	الأنشطة المجتمعية
.119	-1.563	-.162	.038	-.060	أنشطة تحسين المنتج
.000	17.045		.005	.082	(Constant)

a. Dependent Variable: ROE

يتضح من الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة لنموذج اختبار أثر أنشطة المسؤولية الاجتماعية على العائد على حقوق الملكية يساوي 0.001 وهو أقل من (0.05) ، وبالتالي يتم رفض الفرض العدمي والقول بأنه يوجد أثر لأنشطة المسؤولية الاجتماعية على معدل العائد على حقوق الملكية لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين.

وكذلك يوضح الجدول رقم (6) أعلاه أثر الأنشطة المتعلقة بالرقابة على بيئة الأداء المالي (العائد على حقوق الملكية) حيث يظهر ذلك من خلال Path coefficient = 0.261 ، وهذا يعني أن ممارسة الأنشطة المتعلقة بالرقابة على البيئة يؤثر إيجاباً على معدل العائد على حقوق الملكية، وقد أظهرت نتائج تحليل الانحدار أن قيمة (t) المحسوبة تساوي (2.472) في حين أن قيمة (t) الجدولية تساوي 1.962 (df = n-2, p-value = 0.05) وبالتالي فإن قيمة (t) المحسوبة أكبر من قيمة (t) الجدولية . وأن قيمة Sig= (0.001) وهي أقل من p-value = 0.05 وهذا يشير لوجود أثر إيجابي لممارسة الأنشطة المتعلقة بالرقابة على البيئة على الأداء المالي (العائد على حقوق الملكية) ، وبالتالي فإن زيادة الأنشطة المتعلقة بالرقابة على البيئة سيؤدي الى زيادة معدل العائد على حقوق الملكية .

ويتضح من الجدول رقم (6) أيضاً أن قيمة مستوى الدلالة لتأثير ممارسة الأنشطة المجتمعية على العائد على حقوق الملكية لدى الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين (0.081) وهي أكبر من p-value = 0.05 وقيمة (t) المحسوبة تساوي (1.754) وهي أقل من قيمة من قيمة (t) الجدولية.

وأن قيمة مستوى الدلالة لتأثير ممارسة الأنشطة المتعلقة بتحسين المنتج على العائد على حقوق الملكية لدى الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين (0.119) وهي أكبر من p-value = 0.05 وقيمة (t) المحسوبة تساوي (-1.563) وهي أقل من قيمة من قيمة (t) الجدولية.

وقد قام البرنامج الاحصائي بحذف المتغير المتعلق بتنمية الموارد البشرية عند استخراج نتيجة تحليل هذا النموذج مما يدل على أنه أقل المتغيرات اسهاماً في النموذج وعدم وجود أثر معنوي هام وذو دلالة إحصائية لهذا المتغير . مما سبق تقديمه يمكن قبول الفرض الصفري ورفض الفرض البديل

والقول « لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية المتعلقة بخدمة المجتمع والأنشطة الخاصة بتحسين المنتج والأنشطة الخاصة بتنمية الموارد البشرية على العائد على حقوق الملكية لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين.

3. اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

لا يوجد أثر للتوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية على العائد على المبيعات للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين.

يظهر الجدول رقم (7) نتائج تحليل الانحدار المتعدد لأثر التوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية على العائد على المبيعات للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين.

جدول رقم (7) نتائج اختبار تحليل الانحدار لأثر التوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية على العائد على المبيعات.

Moodle Summary				ANOVA					
Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R	Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	
.0392	-.007	.009	.097 ^a	.671 ^b	.589	6.781	4	27.125	Regression
						11.511	247	2843.286	Residual
							251	2870.41	Total

Sig.	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		
		Beta	Std. Error	B	
.205	1.271		.765	.972	(Constant)
.759	.307	.034	1.936	.594	الأنشطة البيئية
.356	-.925	-.101	1.115	-1.031	الأنشطة المجتمعية
.778	-.283	-.031	1.787	-.505	أنشطة تحسين المنتج
.028	2.213		.213	.471	(Constant)

a. Dependent Variable: ROS

يتضح من الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة لنموذج اختبار أثر أنشطة المسؤولية الاجتماعية على العائد على المبيعات يساوي 0.671 وهو أكبر من (0.05)، وبالتالي يتم قبول الفرض العدمي والقول بأنه لا يوجد أثر لأنشطة المسؤولية الاجتماعية على معدل العائد على المبيعات لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين.

وكذلك يتضح من الجدول رقم (7) أيضاً أن قيمة مستوى الدلالة لتأثير ممارسة الأنشطة المتعلقة بالرقابة على البيئة على العائد على المبيعات لدى الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين

(0.759) وهي أكبر من $p\text{-value} = 0.05$ وقيمة (t) المحسوبة تساوي (0.307). وهي أقل من قيمة من قيمة (t) الجدولية.

ويوضح من الجدول رقم (7) أيضاً أن قيمة مستوى الدلالة لتأثير ممارسة الأنشطة المجتمعية على العائد على المبيعات لدى الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين (0.356) وهي أكبر من $p\text{-value} = 0.05$ وقيمة (t) المحسوبة تساوي (-0.925) وهي أقل من قيمة من قيمة (t) الجدولية. وأن قيمة مستوى الدلالة لتأثير ممارسة الأنشطة المتعلقة بتحسين المنتج على العائد على المبيعات لدى الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين (0.778) وهي أكبر من $p\text{-value} = 0.05$ وقيمة (t) المحسوبة تساوي (-0.283) وهي أقل من قيمة من قيمة (t) الجدولية.

وقد قام البرنامج الاحصائي بحذف المتغير المتعلق بتنمية الموارد البشرية عند استخراج نتيجة تحليل هذا النموذج مما يدل على أنه أقل المتغيرات اسهاماً في النموذج وعدم وجود أثر معنوي هام وذو دلالة إحصائية لهذا المتغير . مما سبق تقديمه يمكن قبول الفرض الصفري ورفض الفرض البديل والقول « لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية المتعلقة بمراقبة البيئة والأنشطة المتعلقة بخدمة المجتمع والأنشطة الخاصة بتحسين المنتج والأنشطة الخاصة بتنمية الموارد البشرية على معدل العائد على المبيعات لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين.

اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

لا يوجد أثر للتوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية على معدل دوران الأصول للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين.

. يظهر الجدول رقم (8) نتائج تحليل الانحدار المتعدد لأثر التوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية على معدل دوران الأصول للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين .

جدول رقم (8) نتائج اختبار تحليل الانحدار لأثر التوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية على معدل دوران الأصول

model Summary			ANOVA					
Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R	Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	
0.0349	.062	.278 ^a	.001 ^b	5.165	.627	4	2.509	Regression
					.121	247	30.00	Residual
						251	32.509	Total

Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		
		Beta	Std. Error	B	
.303	1.032		.079	.081	(Constant)
.018	2.391	.256	.199	.475	الأنشطة البيئية
.719	.361	.038	.115	.041	الأنشطة المجتمعية
.985	-.019	-.002	.184	-.003	أنشطة تحسين المنتج
.000	13.829		.023	.314	(Constant)

يتضح من الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة لنموذج اختبار أثر أنشطة المسؤولية الاجتماعية على معدل دوران الأصول يساوي 0.001 وهو أقل من (0.05)، وبالتالي يتم رفض الفرض العدمي والقول بأنه يوجد أثر لأنشطة المسؤولية الاجتماعية على معدل دوران الأصول لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين.

يوضح الجدول رقم (8) أعلاه أثر الأنشطة المتعلقة بالرقابة على البيئة على الأداء المالي (العائد على حقوق الملكية) حيث يظهر ذلك من خلال Path coefficient ، $P = 0.256$ ، وهذا يعني أن ممارسة الأنشطة المتعلقة بالرقابة على البيئة يؤثر إيجاباً على معدل دوران الأصول، وقد أظهرت نتائج تحليل الانحدار أن قيمة (t) المحسوبة تساوي (2.391) في حين أن قيمة (t) الجدولية تساوي 1.962 ($df = n-2$, $p\text{-value} = 0.05$) وبالتالي فإن قيمة (t) المحسوبة أكبر من قيمة (t) الجدولية وأن قيمة (Sig) = (0.018) وهي أقل من $p\text{-value} = 0.05$ وهذا يشير لوجود أثر إيجابي لممارسة الأنشطة المتعلقة بالرقابة على البيئة على الأداء المالي (معدل دوران الأصول)، وبالتالي فإن زيادة الأنشطة المتعلقة بالرقابة على البيئة سيؤدي إلى زيادة معدل دوران الأصول.

ويتضح من الجدول رقم (8) أيضاً أن قيمة مستوى الدلالة لتأثير ممارسة الأنشطة المجتمعية على معدل دوران الأصول لدى الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين (0.719) وهي أكبر من $p\text{-value} = 0.05$ وقيمة (t) المحسوبة تساوي (0.361) وهي أقل من قيمة من قيمة (t) الجدولية.

وأن قيمة مستوى الدلالة لتأثير ممارسة الأنشطة المتعلقة بتحسين المنتج على معدل دوران الأصول لدى الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين (0.985) وهي أكبر من $p\text{-value} = 0.05$ وقيمة (t) المحسوبة تساوي (-0.019) وهي أقل من قيمة من قيمة (t) الجدولية.

وقد قام البرنامج الإحصائي بحذف المتغير المتعلق بتنمية الموارد البشرية عند استخراج نتيجة تحليل هذا النموذج مما يدل على أنه أقل المتغيرات اسهاماً في النموذج وعدم وجود أثر معنوي هام وذو دلالة إحصائية لهذا المتغير. مما سبق تقديمه يمكن قبول الفرض الصفري ورفض الفرض البديل والقول « لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية المتعلقة بخدمة المجتمع والأنشطة الخاصة بتحسين المنتج والأنشطة الخاصة بتنمية الموارد البشرية على معدل دوران الأصول لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين.

2.6: اختبار الفرضية الرئيسة الثانية
لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية على القيمة السوقية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين باستخدام نموذج Tobin's q

. يظهر الجدول رقم (9) نتائج تحليل الانحدار المتعدد لأثر التوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية على القيمة السوقية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين باستخدام نموذج Tobin's q .

جدول رقم (9) نتائج اختبار تحليل الانحدار لأثر التوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية على القيمة السوقية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين باستخدام نموذج Tobin's q

Model Summary			ANOVA ^a						
Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R	Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares		Model
0.0349	.062	.278 ^a	.922 ^b	.094	10.084	4	40.335	Regression	1
					107.167	247	26470.30	Residual	
						251	26510.64	Total	

Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B	(Constant) 1
.468	.727		2.334	1.696	الأنشطة البيئية
.913	-.110	-.012	5.907	-.649	الأنشطة المجتمعية
.922	.098	.011	3.402	.333	أنشطة تحسين المنتج
.868	.166	.018	5.453	.904	(Constant) 2
.005	2.829		.647	1.832	

a. Dependent Variable: القيمة السوقية

يتضح من الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة لنموذج اختبار أثر أنشطة المسؤولية الاجتماعية على العائد على المبيعات يساوي (0.684) وهو أكبر من (0.05)، وبالتالي يتم قبول الفرض العدمي والقول بأنه لا يوجد أثر لأنشطة المسؤولية الاجتماعية على القيمة السوقية لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين.

ويتضح من الجدول رقم (9) أيضاً أن قيمة مستوى الدلالة لتأثير ممارسة الأنشطة المتعلقة بالرقابة على البيئة على القيمة السوقية لدى الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين (0.9130) وهي

أكبر من ($p\text{-value} = 0.05$) وقيمة (t) المحسوبة تساوي (-0.110) وهي أقل من قيمة من قيمة (t) الجدولية.

ويتضح من الجدول رقم (9) أيضاً أن قيمة مستوى الدلالة لتأثير ممارسة الأنشطة المجتمعية على القيمة السوقية لدى الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين (0.9220) وهي أكبر من $p\text{-value}$ (0.05) = وقيمة (t) المحسوبة تساوي (0.098) وهي أقل من قيمة من قيمة (t) الجدولية. وأن قيمة مستوى الدلالة لتأثير ممارسة الأنشطة المتعلقة بتحسين المنتج على القيمة السوقية لدى الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين (0.8680) وهي أكبر من $p\text{-value}$ (0.05) وقيمة (t) المحسوبة تساوي (0.1660) وهي أقل من قيمة من قيمة (t) الجدولية.

وقد قام البرنامج الإحصائي بحذف المتغير المتعلق بتنمية الموارد البشرية عند استخراج نتيجة تحليل هذا النموذج مما يدل على أنه أقل المتغيرات اسهاماً في النموذج وعدم وجود أثر معنوي هام وذو دلالة إحصائية لهذا المتغير. مما سبق تقديمه يمكن قبول الفرض الصفري ورفض الفرض البديل والقول « لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية المتعلقة بمراقبة البيئة والأنشطة المتعلقة بخدمة المجتمع والأنشطة الخاصة بتحسين المنتج والأنشطة الخاصة بتنمية الموارد البشرية على القيمة السوقية لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين.

3.6 اختبار الفرضية الرئيسة الثالثة .

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأثر التوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي يعزى الى القطاع الاقتصادي الذي تنتمي اليه الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين . لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) والنتائج موضحة بالجدول رقم (10).

جدول رقم (10) نتائج تحليل التباين الأحادي للفروق في الانحراف المعياري

Sig. مستوى الدلالة		F قيمة	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	
غير دالة إحصائياً	.580	.719	.020	4	.082	بين المجموعات	الأنشطة البيئية
			.028	247	7.020	داخل المجموعات	
				251	7.102	الإجمالي	
دالة إحصائياً	.000	11.099	1.054	4	4.215	بين المجموعات	الأنشطة المجتمعية
			.095	247	23.448	داخل المجموعات	
				251	27.662	الإجمالي	
دالة إحصائياً	.000	15.241	.529	4	2.116	بين المجموعات	أنشطة تحسين المنتج
			.035	247	8.574	داخل المجموعات	
				251	10.690	الإجمالي	
دالة إحصائياً	.000	42.253	3.302	4	13.208	بين المجموعات	أنشطة الموارد البشرية
			.078	247	19.302	داخل المجموعات	
				251	32.509	الإجمالي	

قيمة F الجدولية لدرجات حرية (4، 251) عند مستوى دلالة 0.05 = 2.37

يتبين من الجدول رقم (10) أعلاه أن قيمة مستوى الدلالة لأثر ممارسة أنشطة الرقابة على البيئة لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين كان أكبر من مستوى الدلالة المقبول في هذه الدراسة وهو 0.05 ، وأن قيمة F المحسوبة أقل من قيمة F الجدولية، وهذا يشير لعدم لوجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بالنسبة لأثر لممارسة أنشطة المسؤولية الاجتماعية (الرقابة على البيئة) على الأداء المالي يعزى الى القطاع الصناعي الذي تنتمي اليه الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين . بناء على ذلك يمكن قبول الفرض الصفري ” لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية المتعلقة بالرقابة على البيئة على الأداء المالي يعزى الى القطاع الاقتصادي الذي تنتمي اليه الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين .“

يتبين من الجدول رقم (10) أيضاً أن قيمة مستوى الدلالة لممارسة أنشطة المسؤولية الاجتماعية (الأنشطة المتعلقة بخدمة المجتمع وأنشطة تحسين المنتج والأنشطة المتعلقة بتنمية الموارد البشرية) على الأداء المالي لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين كان أقل من مستوى الدلالة المقبول في هذه الدراسة وهو 0.05 ، وأن قيمة F المحسوبة لتلك الأنشطة كانت أكبر من قيمة F الجدولية ، وهذا يشير لوجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لأثر ممارسة

أنشطة المسؤولية الاجتماعية (الأنشطة المجتمعية وأنشطة تحسين المنتج والأنشطة المتعلقة بتنمية الموارد البشرية) على الأداء المالي يعزى الى القطاع الصناعي الذي تنتمي اليه الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين .
ولمعرفة اتجاه الفروق قام الباحث باستخدام اختبار شيفيه البعدي والجداول التالية توضح ذلك .

جدول رقم (11)

اختبار شيفيه لتحديد الفروق البعدية بين بالنسبة لمتغيرات الدراسة

Sig.	Std. Error	Mean Difference (I-J)		المتغيرات
0.858	0.084	0.096	قطاع التأمين	قطاع الخدمات
0.075	0.071	-0.208	قطاع البنوك	
0.742	0.073	0.102	قطاع الاستثمار	
0.299	0.068	-0.152	القطاع الصناعي	قطاع التأمين
0.858	0.084	-0.096	قطاع الخدمات	
0.001	0.071	-.3042328 [*]	قطاع البنوك	
1.000	0.073	0.006	قطاع الاستثمار	قطاع البنوك
0.012	0.068	-.2481481 [*]	القطاع الصناعي	
0.075	0.071	0.208	قطاع الخدمات	
0.001	0.071	.3042328 [*]	قطاع التأمين	قطاع البنوك
0.000	0.057	.3097884 [*]	قطاع الاستثمار	
0.882	0.052	0.056	القطاع الصناعي	
0.742	0.073	-0.102	قطاع الخدمات	قطاع الاستثمار
1.000	0.073	-0.006	قطاع التأمين	
0.000	0.057	-.3097884 [*]	قطاع البنوك	
0.000	0.054	-.2537037 [*]	القطاع الصناعي	القطاع الصناعي
0.299	0.068	0.152	قطاع الخدمات	
0.012	0.068	.2481481 [*]	قطاع التأمين	
0.882	0.052	-0.056	قطاع البنوك	قطاع الاستثمار
0.000	0.054	.2537037 [*]	قطاع الاستثمار	

1.000	0.051	0.004	قطاع التأمين	قطاع الخدمات	أنشطة تحسين المنتج
0.000	0.043	-.1968254 [*]	قطاع البنوك		
1.000	0.044	-0.004	قطاع الاستثمار		
0.001	0.041	-.1765432 [*]	القطاع الصناعي	قطاع التأمين	
1.000	0.051	-0.004	قطاع الخدمات		
0.000	0.043	-.2005291 [*]	قطاع البنوك		
1.000	0.044	-0.007	قطاع الاستثمار	قطاع البنوك	
0.001	0.041	-.1802469 [*]	القطاع الصناعي		
0.000	0.043	.1968254 [*]	قطاع الخدمات		
0.000	0.043	.2005291 [*]	قطاع التأمين	قطاع الاستثمار	
0.000	0.035	.1931217 [*]	قطاع الاستثمار		
0.981	0.031	0.020	القطاع الصناعي		
1.000	0.044	0.004	قطاع الخدمات	قطاع الاستثمار	
1.000	0.044	0.007	قطاع التأمين		
0.000	0.035	-.1931217 [*]	قطاع البنوك		
0.000	0.033	-.1728395 [*]	القطاع الصناعي	القطاع الصناعي	
0.001	0.041	.1765432 [*]	قطاع الخدمات		
0.001	0.041	.1802469 [*]	قطاع التأمين		
0.981	0.031	-0.020	قطاع البنوك		
0.000	0.033	.1728395 [*]	قطاع الاستثمار		

0.733	0.047	0.067	قطاع التأمين	قطاع الخدمات	أنشطة الموارد البشرية
0.098	0.040	-0.112	قطاع البنوك		
0.586	0.041	0.069	قطاع الاستثمار		
0.013	0.038	-1382716 [*]	القطاع الصناعي	قطاع التأمين	
0.733	0.047	-0.067	قطاع الخدمات		
0.001	0.040	-1783069 [*]	قطاع البنوك		
1.000	0.041	0.002	قطاع الاستثمار	قطاع البنوك	
0.000	0.038	-2049383 [*]	القطاع الصناعي		
0.098	0.040	0.112	قطاع الخدمات		
0.001	0.040	.1783069 [*]	قطاع التأمين	قطاع الاستثمار	
0.000	0.032	.1801587 [*]	قطاع الاستثمار		
0.932	0.029	-0.027	القطاع الصناعي		
0.586	0.041	-0.069	قطاع الخدمات	قطاع التأمين	
1.000	0.041	-0.002	قطاع التأمين		
0.000	0.032	-1801587 [*]	قطاع البنوك		
0.000	0.030	-2067901 [*]	القطاع الصناعي	قطاع الاستثمار	
0.013	0.038	.1382716 [*]	قطاع الخدمات		
0.000	0.038	.2049383 [*]	قطاع التأمين		
0.932	0.029	0.027	قطاع البنوك	قطاع الصناعي	
0.000	0.030	.2067901 [*]	قطاع الاستثمار		

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

يتضح من الجدول رقم (11) أعلاه والجدول رقم (3) والذي يظهر المتوسط الحسابي لمتغيرات الدراسة أن هناك فروق بالنسبة لمتغير ممارسة الأنشطة الاجتماعية بين قطاع الخدمات وباقي القطاعات الاقتصادية لصالح قطاع البنوك، وأن هناك فروق بين قطاع التأمين من جهة وكل من قطاع البنوك والقطاع الصناعي لصالح القطاع الصناعي، وكذلك هناك فروق بين قطاع البنوك وكل من قطاع التأمين وقطاع الاستثمار لصالح قطاع البنوك، وأن هناك فروق بين قطاع الاستثمار وكل من قطاع البنوك والقطاع الصناعي لصالح القطاع الصناعي، وأن هناك فروق بين القطاع الصناعي من جهة وكل من قطاع التأمين والقطاع الاستثمار لصالح القطاع الصناعي.

وبالنسبة لمتغير الأنشطة المتعلقة بتحسين المنتج تبين وجود فروق بين قطاع الخدمات وكل من قطاع البنوك والقطاع الصناعي لصالح القطاع الصناعي. وأن هناك فروق بين قطاع التأمين من جهة وكل من قطاع البنوك والقطاع الصناعي لصالح القطاع الصناعي، وأن هناك فروق بين قطاع الاستثمار وقطاع الخدمات وقطاع البنوك والقطاع الصناعي لصالح القطاع الصناعي، وأن هناك فروق بين القطاع الصناعي من جهة وكل من قطاع البنوك والقطاع الصناعي لصالح القطاع الصناعي، وأن هناك فروق بين القطاع الصناعي من جهة وكل من قطاع التأمين والقطاع الاستثمار وقطاع الخدمات لصالح القطاع الصناعي.

أما بالنسبة لمتغير أنشطة الموارد البشرية فتبين وجود فروق بين قطاع الخدمات والقطاع الصناعي

لصاح القطاع الصناعي. وأن هناك فروق بين قطاع التأمين من جهة وكل من قطاع البنوك والقطاع الصناعي لصالح القطاع الصناعي، وأن هناك فروق بين قطاع البنوك من جهة وكل من قطاع التأمين وقطاع الاستثمار لصالح قطاع البنوك، وأن هناك فروق بين قطاع الاستثمار من جهة وكل من قطاع البنوك والقطاع الصناعي لصالح القطاع الصناعي، وأن هناك فروق بين القطاع الصناعي من جهة وكل من قطاع التأمين والقطاع الاستثمار وقطاع الخدمات لصالح القطاع الصناعي.

7. النتائج والتوصيات

1.7 النتائج

بعد استعراض نتائج التحليل الإحصائي توصل الباحث إلى ما يلي:

1. هناك ضعف في ممارسة أنشطة المسؤولية الاجتماعية المتعلقة بالرقابة على البيئة لدى معظم الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، وأن معظم الأنشطة تمحورت في خدمة المجتمع، وتحسين المنتج، والأنشطة المتعلقة بتنمية الموارد البشرية.
2. تبين من خلال نتائج التحليل الإحصائي وجود علاقة ارتباط إيجابية بين ممارسة أنشطة المسؤولية الاجتماعية المتمثلة بالرقابة على البيئة والعائد على الأصول، في المقابل لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية المتعلقة بخدمة المجتمع والأنشطة الخاصة بتحسين المنتج والأنشطة الخاصة بتنمية الموارد البشرية على العائد على الأصول لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين.
3. أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن ممارسة أنشطة المسؤولية الاجتماعية المتعلقة بالرقابة على البيئة يؤثر إيجاباً على العائد على حقوق الملكية، في حين لا يوجد أثر دال إحصائياً لممارسة أنشطة المسؤولية الاجتماعية المتعلقة بخدمة المجتمع والأنشطة الخاصة بتحسين المنتج والأنشطة الخاصة بتنمية الموارد البشرية على العائد على حقوق الملكية لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين.
4. تبين من نتائج التحليل الإحصائي عدم وجود أثر لممارسة كافة أنشطة المسؤولية الاجتماعية (الرقابة على البيئة، خدمة المجتمع، تحسين المنتج، تنمية الموارد البشرية) على معدل العائد على المبيعات لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين..
5. أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن ممارسة أنشطة المسؤولية الاجتماعية المتعلقة بالرقابة على البيئة يؤثر إيجاباً على معدل دوران الأصول، في حين لا يوجد أثر دال إحصائياً لممارسة أنشطة المسؤولية الاجتماعية المتعلقة بخدمة المجتمع والأنشطة الخاصة بتحسين المنتج والأنشطة الخاصة بتنمية الموارد البشرية على معدل دوران الأصول لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين.
6. تبين من نتائج التحليل الإحصائي عدم وجود أثر لممارسة كافة أنشطة المسؤولية الاجتماعية (الرقابة على البيئة، خدمة المجتمع، تحسين المنتج، تنمية الموارد البشرية) على

7. القيمة السوقية لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية المتعلقة بالرقابة على البيئة على الأداء المالي يعزى الى القطاع الاقتصادي الذي تنتمي اليه الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين. في المقابل تبين وجود فروق ذات دلالة إحصائية لأثر ممارسة أنشطة المسؤولية الاجتماعية (الأنشطة المجتمعية وأنشطة تحسين المنتج والأنشطة المتعلقة بتنمية الموارد البشرية) على الأداء المالي يعزى الى القطاع الصناعي الذي تنتمي اليه الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين .

2.7 التوصيات

في ضوء ما توصلت إليه الدراسة من نتائج، يقدم الباحث التوصيات الآتية:

1. ضرورة قيام إدارة الشركات في فلسطين بزيادة التوجه نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية وخاصة فيما يتعلق بالبعد البيئي وذلك بسبب أثره الإيجابي على الأداء المالي لتلك المنشآت .
2. من الضروري قيام الحكومة بإقرار تعديلات على القوانين الاقتصادية النافذة لتشجيع الشركات للتوجه أكثر نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية وخاصة المتعلقة بالرقابة على البيئة .
3. أن القانون الضريبي الفلسطيني الساري المفعول يسمح للشركات تنزيل تبرعات بما يعادل 20% من الدخل الضريبي، لذا فان زيادة توجه منشآت الأعمال في فلسطين نحو تخصيص جزء من أرباحها لخدمة المجتمع سوف يؤدي الى تحقيق وفر ضريبي، وتحسين صورة المنشأة داخل المجتمع، ومن ثم زيادة الولاء من قبل العملاء. ومن جانب آخر هناك ضرورة لاجراء تعديل على بند التنزيلات في القانون الضريبي رقم 8 لسنة 2011 بحيث يشمل السماح لمنشآت الأعمال تنزيل كافة تكاليف الأنشطة ذات المسؤولية الاجتماعية وخاصة المتعلقة بالحفاظ على البيئة وخدمة المجتمع.
4. ضرورة تطوير التشريعات القانونية المتعلقة بالإفصاح عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية بما يلبي احتياجات المستفيدين، حيث أن التشريعات الحالية فيها شئ من القصور، فعلى سبيل المثال جاءت تعليمات الإفصاح المعمول بها وفقا لنظام الإفصاح لبورصة فلسطين في المادة (20)، الفقرة (10،11،12) والتي يجب الالتزام بها وفقا لنصوص قانون الأوراق المالية رقم 12 لعام 2004 ، ضرورة الافصاح عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية بالتركيز على البيئة والمجتمع فقط واهمال الأبعاد الأخرى للمسؤولية الاجتماعية ، كذلك اقتصار الإفصاح على معلومات وصفية وليست كمية.
5. من الضروري أن تقوم إدارة بورصة فلسطين بالزام الشركات المدرجة بالافصاح عن كافة الأنشطة المتعلقة بمسؤوليتها الاجتماعية سواء المتعلقة بالنواحي الإيجابية مثل عدم استخدام الموارد غير الصديقة للبيئة، أو استخدام الطاقة النظيفة، مع ضرورة وجود تحديد

- كمي للموارد المالية المستخدمة ضمن كل بعد من أبعاد المسؤولية الاجتماعية، وذلك بهدف زيادة جودة معلومات القوائم المالية وتكون أكثر ملاءمة لعملية اتخاذ القرارات.
6. تعزيز مفهوم المسؤولية الاجتماعية لدى ملاك ومدراء وموظفي الشركات بحيث يتم التركيز على توحيد مصالح الملاك والمدراء والموظفين وتعزيزها اجتماعياً، وذلك لأن عدم وجود أثر للمسؤولية الاجتماعية أو وجود أثر سلبي على الأداء المالي للشركات قد يكون سببه تضارب مصالح الملاك والإدارة والموظفين، وهذا سببه عدم وجود وعي لدى هؤلاء بمفهوم المسؤولية الاجتماعية.
7. على الجهات الحكومية في فلسطين تعميم ومنح جوائز للتميز في أداء المسؤولية الاجتماعية لتحفيز روح التنافسية بين الشركات في تحقيق وتوسيع نطاق أنشطة المسؤولية الاجتماعية .
8. ضرورة وجود ادارات متخصصة داخل الشركات العاملة في فلسطين تتولى تخطيط وتنفيذ البرامج والتنسيق مع الجهات ذات العلاقة، على أن تتبع الإدارة العليا مباشرة، وتبادل الخبرات والتجارب العملية فيما بينها والتعرف على نقاط القوة والضعف لتطبيق أفضل الأساليب جدوى في مجالات المسؤولية الاجتماعية.
9. على الجهات المهنية والأكاديمية في فلسطين تنظيم العديد من المؤتمرات و الندوات والأيام الدراسية وورشات العمل الهادفة الى توجيه اهتمام المستثمرين نحو المعلومات الواردة في التقارير المالية السنوية بما يساهم في ترشيد قراراتهم الاستثمارية، وذلك من خلال توعيتهم بضرورة توجيه اهتمامهم على كافة البنود الواردة في التقارير المالية السنوية المالية منها وغير المالية، وعدم تركيزهم على بعض المؤشرات المالية فقط.
10. إجراء المزيد من الدراسات العلمية المتخصصة في فلسطين والمتعلقة بتحديد العوامل المؤثرة على زيادة توجه الشركات نحو أنشطة المسؤولية الاجتماعية ومن ثم وإظهار الآثار المترتبة على تلك الأنشطة على المركز التنافسي، ونمو وتطور تلك الشركات، مع ضرورة أن تشمل الدراسات الشركات المساهمة العامة غير المدرجة في بورصة فلسطين.

المراجع العربية

1. جوكرن، سوير، (2009)، مؤثر البيئة والمجتمع والحوكمة (ESG)، للأسواق الناشئة» بحث مقدم في المؤتمر الثاني بعنوان المسؤولية الاجتماعية للشركات «الاستثمار وممارسات العمل المسئول، القاهرة، 23 آذار 2009.
2. الحمدي، فؤاد محمد حسين.(2003). الأبعاد التسويقية للمسؤولية الاجتماعية للمنظمات وانعكاساتها على رضا المستهلك، جامعة بغداد، رسالة دكتوراه غير منشورة .
3. حنان، رضوان حلوة، (2003)، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، عمان: دار وائل للنشر.
4. الحنيطي، هناء محمد هلال؛ حسن، أنعام محسن.(2012). مدى تطبيق محاسبة المسؤولية

- الاجتماعية في البنوك الاسلامية العاملة في الأردن، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد(16)، العدد(2)، مصر، ص ص.42-63
5. خشارمة، حسين علي.(2007). تحليل مستوى الإفصاح عن محاسبية المسؤولية الاجتماعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية- دراسة تحليلية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد(31)، العدد(2)، مصر، ص ص.97-118
6. الرازم ، هديل جمال؛ الحوري، سليمان؛ الجوازنة، بهجت.(2010). مدى تطبيق ممارسات المسؤولية الاجتماعية في شركات الاتصالات الخلوية في الأردن. مجلة المنارة للبحوث والدراسات، جامعة ال البيت، المجلد(16)، العدد(العدد(1) ، الأردن. ص ص. 213-250.
7. عبد الرحمن ،أشرف جمال الدين ؛ قنديل، نهلة أحمد محمد.(2009). تبني فلسفة المسؤولية الاجتماعية داخل الشركات وأثرها على ولاء العملاء للعلامات التجارية. دراسة تطبيقية على شركات المحمول. المؤتمر العلمي السنوي الثالث عشر - التوجهات الاستراتيجية للمسؤولية الاجتماعية للقطاع الخاص تجاه المشكلات الاقتصادية والاجتماعية- ص ص 179-213.
8. العشاوي، محمد عبد الفتاح .(2009). اطار محاسبي مقترح لدور المسؤولية الاجتماعية في تقييم الأداء الاستراتيجي للشركات المساهمة المقيدة في بورصة الأوراق المالية- مدخل التوازن بين العائد الاجتماعي والاقتصادي، مجلة آفاق جديدة للدراسات التجارية، المجلد (21)، العدد(2)، مصر ، ص ص .49-81.
9. العصفور، صالح.(2005). التقييم البيئي للمشاريع، مجلة جسر التنمية، العدد 43، المعهد العربي للتخطيط، الكويت،
10. عمر، بلال فايز؛ الشعار، اسحق محمود؛ زلوم؛ نضال عمر.(2014). أثر الإفصاح عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد(41)، العدد(2)، الأردن. ص ص. 240-258.
11. عنيزة، حسين هادي ؛ علي، ماهر ناجي.(2013). تأثير الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في قرارات مستخدمي هذه القوائم دراسة تطبيقية واستطلاعية ، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية ، كلية الإدارة والاقتصاد، العدد(26)، جامعة الكوفة ، العراق.
12. فارس، حسن إسماعيل.(2011). مستوى ممارسة البنوك التجارية المصرية لبنود الإتفاق العالمي للأمم المتحدة للمسؤولية الاجتماعية من وجهة نظر الإدارة العليا .كلية التجارة ، جامعة سوهاج، المجلد(25)، العدد(1) ، مصر. ص ص.112-181.

13. الفضل، مؤيد وعبد الناصر نور، وعلي الدوغجي،(2002)، المشاكل المحاسبية المعاصرة، عمان: دار المسير للنشر والتوزيع.
14. فلاق ، محمد .(2013). المسؤولية الاجتماعية للشركات النفطية العربية. شركتي «سوناطراك الجزائرية، أرامكو السعودية » أمودجاً، مجلة الباحث ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، العدد(12)، الجزائر .ص ص.29-38
15. القرني، أحمد بن عبد القادر.(2014). معوقات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال في السعودية (آراء المراجعين الخارجيين والشركات)، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد (10) ، العدد(3)، ص ص 453- 472
16. القرني، أحمد عبد القادر.(2014). مدى إفصاح الشركات السعودية عن بيانات تعكس أداءها الاجتماعي نحو تحقيق التنمية المستدامة، مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية، المجلد(40) ، العدد (154)، الكويت، ص ص.157-206 .
17. المرسي، جمال الدين محمد؛ ادريس، ثابت عبد الرحمان.(2005)، التسويق المعاصر، الدار الجامعية، الإسكندرية.
18. وهيبة،مقدم .(2011). سياسات و برامج المسؤولية الاجتماعية تجاه الموارد البشرية في منظمات الأعمال (دراسة حالة ثلاثة شركات عربية) ، بحث مقدم إلى الملتقى الدولي الخامس حول رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في ظل الاقتصاديات الحديثة، الذي نظمته كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة شلف 13-14 ديسمبر 2011.

المراجع الأجنبية

1. Al- Dmour, Hani H. and Askar, Hayat A. (2011). **The Impact of Corporate Social Responsibility on Companies Perceived Performance: A Comparative Study Between Local and Foreign Companies in Jordan**, Jordan Journal of Business Administration, Volume (7), No. (1), PP. 95-115
2. Bennett et al., (2000), **Trust, Commitment, and Attitudinal Brand loyalty: Key Constructs in Business to Business Relationships**, ANZMAC Visionary Marketing for the 21st Century: Facing the Challenge.
3. Biehal ,G.J.and. Sheinin,D.A.,(2007). **The Influence of Corporate Messages on The Product Portfolio**, Journal of Marketing, vol. (71), No. (2), pp. 12-25,
4. Carroll, A. B. (1979). **A three Dimensional Model of Corporate Performance**. Academy Of Management Review, (4), 497-505.
5. Chetty, Sukanya؛ Naidoo,Rebekah ؛ Seetharam, Yudhvir.(2015). **The Impact of Corporate Social Responsibility on Firms' Financial Performance in South Africa**, Electronic Copy Available at: <http://ssrn.com> Vol. (9) Issue (2) PP.193-214 .
6. Chung, Ki-Han؛ Yu, Ji-Eun ؛ Guk Choi, Myeong-؛ and Jae-Ik Shin.(2015). **The Effects of CSR on Customer Satisfaction and Loyalty in China: The Moderating Role of Corporate Image**, Journal of Economics, Business and Management, Vol. (3), No. (5),PP. 542-547.
7. D'Amato, Alessia؛ Henderson, Sybil ؛ Florence,Sue. (2009). **Corporate Social Responsibility and Sustainable Busines**, A Guide to Leadership Tasks and Functions, Center for Creative Leadership Greensboro, North Carolina, Published by CCL Press.
8. Davis, K. (1960). **Can business Afford to Ignore Social Responsibilities?** California Management Review,Vol. (2), PP.70-76.
9. Dawkins, C., and Ngunjiri, W., F.,(2008). **Corporate Social Responsibility**

- Reporting In South Africa, Journal of Business Communication**, Vol. (45), PP. 286-307.
10. Dhaliwal, D.S., Radhakrishnan, A. Tsang, and Y.G. Yang,(2012). **Nonfinancial Disclosure and analyst Forecast Accuracy** : International evidence On Corporate Social Responsibility Disclosure The Accounting Review ,Vol.87, No.3, PP.723-759.
 11. Dimson, E. O. Karakaş, and X. Li, (2013). **Active ownership**. SSRN working paper: <http://ssrn.com/abstract=2154724>
 12. Dragomir, V., (2010). **Environmentally Sensitive Disclosure and Financial Performance In European Setting** , **Journal of Accounting & Organizational Change**, Vol. (6), No.(3), PP. 359-388.
 13. Drucker, Peter F, (1977). **An Introductory view of Management**, Harpers College press, U.S.A.
 14. El Ghoula,Sadok, Guedhami,Omrane, Kwok Chuck C. Y. Kwokb,* , Mishrac Dev R.(2011), **Does corporate social responsibility affect the cost of capital?** , **Journal of Banking & Finance**, Volume (35), Issue (9),PP. 2388-2406
 15. Fatemi, A.M., and I.J Fooladi, (2013). **Sustainable finance: A new paradigm**. **Global Finance Journal**Vol.(24), PP.101-113.
 16. Ghoul, S., E, Guedhami, O., Kwok, C., C,and Mishra, D., R.,(2011). **Does Corporate Social Responsibility Affect The Cost Of Capital ?** **Journal of Banking & Finance** ,Vol.(35),PP.2388-2406.
 17. Goss, A., and Roberts, G., S.,(2011). **The Impact Of Corporate Social Responsibility On The Cost Of Bank Loans**, **Journal Of Banking and Finance**, Vol.(35), PP. 1794-1810.
 18. Gray, R., (2002), **The Social Accounting Project and Accounting Organizations and Society: Accounting Is Applied in the Financial Statements of Companies in Gaza Strip**. **Journal of Islamic university:**

- Human studies series. Vol. (15), Issue (I), p. 239-281.
19. Gray, R., Kouhy, R. and Lavers, S. (1995), **Corporate Social and Environmental Reporting: A review of The Literature and A longitudinal Study of UK Disclosure**, Accounting Auditing and Accountability Journal, Vol.(8), No.(2), PP.47-77.
 20. Hirigoyen, Gérard, & Rehm, Thierry Poulain-. (2015). **Relationships Between Corporate Social Responsibility and Financial Performance: What is the Causality?**, Journal of Business & Management, Volume (4), Issue (1), PP. 18-43
 21. Hossain, M. Islam, K. and Andrew, J. (2006). **Corporate Social and Environmental Disclosure in Developing Countries: Evidence From Bangladesh**.in Proceedings of The Asian Pacific Conference on International Accounting. Hawaii, October.
 22. Ibrahim ,Mohammed Al Moutaz Al Mujtaba and Bushara, Nimat Mohamed Saeed .(2012). **The Role of Saudi Participant Companies In The Activities Of Social Responsibilities And The Extent Of Accounting Disclosure: Applied study**, AMARABAC, Journal of American Arabic Academy for Sciences and Technology, Volume (3), Number (7), PP. 143-164.
 23. Iqbal, N., Ahmad, N., & Kanwal, M. (2013). **Impact of Corporate Social Responsibility on Profitability of Islamic and Conventional Financial Institutions**. *Applied mathematics in Engineering, Management and Technology* ,Vol.(1),No.(2),PP. 26-37.
 24. Karagiorgos, Theofanis .(2010). **Corporate Social Responsibility and Financial Performance: An Empirical Analysis on Greek Companies**, European Research Studies, Volume XIII, Issue (4), PP. 85-108
 25. Lee, S., and Park , S. (2010). **Financial Impact Of Socially Responsible Activities On Airline Companies** , Journal of Hospitality & Tourism Research, Vol. (34), No.(2,)PP.185-203
 26. Lioui, A., and Sharma, Z., (2012). **Environmental Corporate Social**

- Responsibility and Financial Performance : Disentangling Direct and Indirect Effect** , Ecological Economics , Vol.(78), PP.100-111.
27. Malik1, M. Shoukat : Nadeem, Muhammad.(2014). **Impact of corporate social responsibility on the financial performance of banks in Pakistan**, International Letters of Social and Humanistic Sciences, Vol. (21), pp 9-19
28. McWilliams, A., & Siegel, D. (2001). **Corporate social responsibility and financial performance: correlation or misspecification?**. Strategic Management Journal, Vol.(21),No.(5),PP. 603-609
29. Mwangi, Cyrus Iraya & Jerotich, Oyenje, Jane .(2013). **The Relationship Between Corporate Social Responsibility Practices and Financial Performance of Firms in the Manufacturing, Construction and Allied Sector of the Nairobi Securities Exchange**, International Journal of Business, Humanities and Technology, Vol. (3) No. (2),PP. 81-90
30. Patil, Yuvraj Dilip. (2014) . **Corporate Social Responsibility Towards Environmental Management**, Social Science Research Network , Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2403680>.
31. Peng, C.W & Yang, M.L (2014) 'The Effect of Corporate Social Performance on Financial Performance: The Moderating Effect of Ownership Concentration' Journal of Business Ethics, Vol. (123), Issue (1), pp. 171-182
32. Raman, Murali, Lim ,Wayne and Nair, Sumitra.(2012). **The Impact Of Corporate Social Responsibility On Consumer Loyalty**, Kajian Malaysia, Vol. (30), No.(2), PP.71-93
33. Schroth ,P.,(2003) “ **Fostering Informed and Responsible Management: The Failure Of The Corruption Treaties Provisions On Accounting and Control**”, Social Responsibility & Corporate Governance Issues Research in International Business and Financ,vol.(17),New York, ,PP.35-169
34. Servaes, Henri & Tamayo, Ane.(2013). **The Impact of Corporate Social Responsibility on Firm Value: The Role of Customer Awareness** , Journal

- of Management Science, Vol.(59), No.(5), PP. 1045-1061.
35. Stanwick, P.A & Stanwick, S.D (1998) **’The Relationship Between Corporate Social Performance, and Organizational Size, Financial Performance, and Environmental Performance: An Empirical Examination’** Journal of Business Ethics, Vol. (17), Issue(2), pp. 195–204
 36. Toms.N.,(2002). **Firm Resources, Quality Signals and Environmental Reputation: Some United Kingdom Evidence.** British Accounting Review, Vol. (34), p. 52- 70
 37. Valas Elly., (2005), **Small business Survives.** Dealerscope;Vol.(47), No.(1),P.54.
 38. World Bank,(2005). **Opportunities And Options For Governments to Promote Corporate Social Responsibility in Europe and Central Asia: Evidence From Bulgaria, Croatia and Romania.** Working Paper, March 2005..p1
 39. World Business Council for Sustainable Development (WBCSD)(1999). **Meeting Changing Expectations: Corporate social responsibility.**



المحاسبة القضائية والحد من الفساد المالي والإداري في المملكة العربية السعودية دراسة تطبيقية على منطقة عسير

The Concept of Fovensic Accounting and is Role in The Reduction of Administrative and Financial Corruption in The Region of Asir

سعد محمد عارم*

علي فايع محمد ال حسن**

تاريخ تقديم البحث 2016 / 11 / 8

تاريخ قبوله للنشر: 2016 / 5 / 4

ملخص الدراسة

تهدف هذه الدراسة للتعرف على مفهوم المحاسبة القضائية ودورها في الحد من الفساد الاداري والمالية بالتطبيق على منطقة عسير.

وتوصلت الدراسة الى عدة نتائج كما يلي:

- 1) هنالك تأكيد بنسبة (96%) من عينة الدراسة بوجود علاقة بين المحاسبة القضائية وبين باقي فروع المحاسبة.
- 2) (82%) من عينة الدراسة يؤكدون بأن هنالك اختلاف بين مهارات المحاسب القضائي عن المحاسب القانوني.
- 3) (96%) من عينة الدراسة يؤكدون بأن هنالك دور للمحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي والإداري ويتطلب وجود قسم للمحاسبة القضائية لدى المحاكم الإدارية المتخصصة و أجهزة الرقابة على المال العام وهيئات مكافحة الفساد والتحقيق في جرائم الأموال .
- 4) (84%) من عينة الدراسة يؤكدون بأن هنالك عوائق تواجه تطبيق المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية.

المصطلحات المستخدمة : المحاسبة القضائية

* باحث ماجستير محاسبة - كلية العلوم الادارية والمالية - جامعة الملك خالد.

** استاذ مساعد - بقسم المحاسبة كلية العلوم الادارية والمالية - جامعة الملك خالد.

Abstract

This study aims to identify the concept of forensic accounting and its role in the reduction of administrative and financial corruption in the region of Asir.

The study found several results as follows:

1. There is a confirmation by (96%) of the study sample of a link between forensic accounting and the rest of the branches of accounting.
2. (82%) of the sample of the study contend that there is a difference between forensic accountant skills chartered accountant.
3. (96%) of the sample of the study contend that there is the role of the forensic accounting to the reduction of financial and administrative corruption and requires a division of forensic accounting to the specialized administrative courts and control of public money and bodies of anti-corruption bodies and investigate money crimes.
4. (84%) of the sample of the study emphasize that there are obstacles facing the application of forensic accounting in the Kingdom of Saudi Arabia.

Key Words: Forensic Accounting

الفصل الأول : الإطار العام للدراسة:

المقدمة

نتيجة لزيادة شكوك المستفيدين في مخرجات التقارير المحاسبية حول وجود تلاعب في القوائم المالية ، مما صاحب ذلك ارتفاع معدل الدعاوى القضائية والمنازعات ومن ثم حابه القضاء الى خبراء أو مستشارين محاسبين يمكن الاستفادة من خبراتهم حول الدعاوى القضائية التي تختص بالمخالفات المالية والغش في القوائم المالية وهذا ما أدى إلى ظهور المحاسبة القضائية. وهي محاسبة تهتم بإعداد محاسبين مؤهلين قضائياً على درجة كافية من التأهيل العلمي والعملى للعمل كخبراء أو مستشارين لتأييد الدعاوى القضائية ومساعدة القضاء ومعاونته في توضيح الحق وإقرار العدالة بما يمتلكون معرفه متخصصة بمجال المحاسبة والمراجعة ومهارتهم في التحريات المبنية على معرفة القواعد والأنظمة القانونية (السيسى،2006).

لذا برز دور وأهمية المحاسبة القضائية في أنها احد المجالات الهامة والحديثة التي تحمل فرصاً عديدة لاحتياجات المستقبل وتحدد المهارات المطلوبة والمتطلبات الأساسية في المحاسب القضائي. كما أنها تمثل إطار متكامل للمحاسبة والقانون معا للعمل معا على تقديم تحريات أكثر عمقا وأكثر ارتباطا بالدعاوى القضائية. لذلك تهدف هذه الدراسة للتعرف على الجانب النظري للمحاسبة القضائية مع التعرف على دور المحاسبة القضائية للحد من الفساد الاداري والمالي بالتطبيق على منطقة عسير.

مشكلة الدراسة

تكمن مشكلة الدراسة في انتشار حالات الفساد المالي والإداري في كثير من المؤسسات بالرغم من ظهور المحاسبة القضائية والتي ترتبط بمجلات المحاسبة الأخرى التي تهدف إلى الإفصاح والشفافية.

عليه يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

- ❖ هل هناك علاقة بين المحاسبة القضائية وباقي فروع المحاسبة؟
- ❖ هل تختلف مهارات ومؤهلات المحاسب القضائي عن مهارات ومؤهلات باقي المحاسبين المتخصصين؟

- ❖ هناك علاقة بين المحاسبة القضائية والحد من عمليات الفساد المالي والإداري؟
- ❖ هل هناك عوائق تواجه المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية ؟

أهمية الدراسة

تستمد الدراسة أهميتها من خلال الاعتبارات التالية :

- ❖ إضافة الى الدراسات السابقة خاصة بعد ظهور الجرائم والكوارث المحاسبية المالية ومنها ما يتم في البيئة الرقمية.
- ❖ يساهم موضوع المحاسبة القضائية في زيادة كفاءة أداء وظيفة المراجعة الخارجية، وطمأنة مستخدمي القوائم المالية حول عدم وجود غش أو تضليل في القوائم المالية .
- ❖ صدور أنظمه ولوائح قضائية جديدة في المملكة العربية السعودية، واستحداث محاكم أكثر تخصصاً، كالمحاكم التجارية والمرورية .

أهداف الدراسة

- تهدف الدراسة إلى التعرف على المحاسبة القضائية وذلك من خلال الأهداف الفرعية التالية:
- ❖ التعرف على الجانب النظري للمحاسبة القضائية وتاريخ نشأتها ومجالاتها، والمهارات المطلوبة لممارستها ومجالات تطبيقها.
 - ❖ مدى شمول نطاق المراجعة الحالية في المملكة العربية السعودية لبعض جوانب المحاسبة القضائية والفرق بين المحاسب القضائي والمحاسب القانوني .
 - ❖ التعرف على مفهوم الفساد المالي والإداري وما دور المحاسبة القضائية في الحد منه.
 - ❖ التعرف على الصعوبات والمعوقات التي قد تواجه ممارسة المحاسبة القضائية.

فرضيات الدراسة

اشتمل البحث على أربع فرضيات رئيسية على النحو التالي:

الفرض الأول: ليس هناك علاقة بين المحاسبة القضائية وباقي فروع المحاسبة.

الفرض الثاني: لا تختلف مهارات ومؤهلات المحاسب القضائي عن مهارات ومؤهلات باقي المحاسبين المتخصصين.

الفرض الثالث: ليس هناك علاقة إحصائية ذات دلالة معنوية بين المحاسبة القضائية ودورها في الحد من عمليات الفساد المالي والإداري .

الفرض الرابع: ليس هناك عوائق تواجه المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية منهجية الدراسة

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لبيان « دور المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي والإداري » من خلال دراسة تطبيقية على منسوبي الهيئات القضائية وأجهزة مكافحة الفساد فرع منطقة عسير .

الفصل الثاني : الإطار النظري والدراسات السابقة ويشمل:

أولاً- مفهوم المحاسبة القضائية :

لقد ظهرت في مجال الفقه المحاسبي محاولات عدة لتطوير المحاسبة والمعلومات المحاسبية وكان أبرزها تلك التي نادت بالربط بين المحاسبة والقانون من جهة وبين احتياجات القضاء من المعلومات المحاسبية من جهة أخرى. من هنا أطلقت الدعوات في عدد من البلدان المتقدمة حول الحاجة إلى خدمات المحاسبة القضائية، وهذا المفهوم الجديد يختلف عن المحاسبة القانونية، وعن التدقيق الخارجي الذي تمارسه الأجهزة الحكومية الرسمية أو مكاتب مراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين في القطاع الخاص، فمخرجات

- ❖ تعرف المحاسبة القضائية على إنها تطبيق المعرفة المتخصصة في مجال فحص حالات الغش المالي أو إنها مهارة محددة للعثور على أدلة من المعاملات الاقتصادية. (Joshi,2003, p.6).
- ❖ كما تعرف المحاسبة القضائية أيضا على أنها مزيج متكامل من علوم المحاسبة والمراجعة الخارجية مع مهارات التحقيق، وهي المحاسبة الملائمة لوجهة النظر القانونية لما تتمتع به من أعلى مستويات التأكد. (Crumbley, 2006, p.12).
- ❖ يلاحظ من تلك التعريفات أن المحاسبة القضائية عبارة عن مزيج من مهارات المحاسبة القانونية بالإضافة إلى مهارات المراجعة الداخلية والتحري والتدقيق بالإضافة إلى الخبرات القانونية والتي من شأنها أن تعطى لرجال القضاء صورة شاملة وواضحة عن قضايا الفساد والغش المالي والإداري وكذلك الحد من أعمال الاحتيال والفساد المالي.

المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية

على الرغم من وجود أجهزه رقابية متعددة في المملكة مثل ديوان المراقبة العامة وهيئة الرقابة والتحقيق وهيئة مكافحة الفساد (نزاهة) وجهاز المباحث الإدارية بالإضافة إلى صدور الأمر الملكي الكريم رقم وتاريخ القاضي باستحداث إدارة للمراجعة الداخلية بكل وزاره من وزارات الدولة والأجهزة التابعة للوزارات، وبما تتميز به تلك الوزارات من إمكانيات ماديه وبشريه إلا إنها لا تمتلك السلطة القضائية، وان أعضاء هذه الأجهزة لا يملكون سلطات قانونيه تتيح لهم التحفظ على الأموال وإحالة الدعوى إلى المحكمة الإدارية مباشره، بل لابد من بعثها إلى هيئة التحقيق والادعاء العام، والتي قد تفتقر إلى وجود الخبير المالي القانوني الذي يستطيع معرفة حالات الغش والتلاعب المالي لاسيما في القضايا المالية الكبيرة التي ترتبط بقوائم ماليه وتحريفات بتلك القوائم المالية مما يستدعي الاستعانة بأحد مكاتب المحاسبين القانونيين (Kranacher &)

(Others, 2008, p.11).

أهمية واهداف المحاسبة القضائية

وتبرز أهمية المحاسبة القضائية في أنها تلبى احتياجات كل من القضاء والأجهزة الرقابية والمستثمرين والمقرضين وغيرهم، وإلى الحد الذي يمكن معه تخفيض معدل الجرائم المالية وتأييد الدعاوي القضائية والحد من الغش والاحتيال المالي. وتتزايد أهمية المحاسبة القضائية للأسباب التالية (سعد الدين, 2010)

- ❖ عدم كفاية الإجراءات الواردة من معايير التدقيق لاكتشاف ومنع الغش والتلاعب الجوهري في القوائم المالية .
 - ❖ تزايد الحاجة للمحاسبين القضائيين لمتحاجي التدقيق ذوي المخاطر المرتفعة للمساعدة في تفسير نتائج الاختبارات القضائية ودعم الرقابة المانعة .
 - ❖ تتضمن المحاسبة القضائية التأكد من مدى التزام الشركة بالتشريعات والقوانين إلى جانب المراجعة المالية للصفقات المهمة التي تظهر ضمن البنود داخل الميزانية وخارجها بهدف تحديد القيمة الحقيقية للشركة، وما إذا كان هناك حالات غش أم لا، بالإضافة إلى تحديد مسؤولية هذا الغش ونتائجه .
 - ❖ تساعد المحاسبة القضائية على تضييق فجوة التوقعات وتقليل سوء الفهم بين الإدارة والمستثمرين مما يؤدي إلى طمأنة الجمهور ونيل ثقتهم في التقرير المالي .
- مما سبق يتبين أهمية المحاسبة القضائية أن المحاسبة القضائية تمثل خط الدفاع الأول ضد الفساد بأنواعه، وإن أهميتها تنبع من هذه النقاط المذكورة، بالإضافة لأهميتها فان للمحاسبة القضائية أهداف محدد لا تبعد كثيراً عن أهميتها ومنها: اتباع بعض الأساليب الخاصة بها ومن أهمها التدقيق بعد انجاز العمليات وتمثل بالمراجعة والالتزام بالنظم وإجراء الفحص لتحديد المخاطر الناتجة عن الغش والتحري عن الحقيقة من خلال التحريات اللازمة عن الأنشطة غير القانونية (الجليلي, 2012, ص.33)

ثانياً- الدراسات السابقة :

اولاً: الدراسات العربية

- 1) دراسة (أحمد، 2013) دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي. هدف الدراسة إبراز دور المحاسب القضائي في الحد من ممارسات الفساد المالي وذلك من خلال استهداف مجموعه من المنتمين إلى المحاسبة القضائية . وقد توصلت الدراسة الى ان المحاسبة القضائية تقوم على أساس مجموعه من مهارات متخصصة متكاملة في المحاسبة والمراجعة وبراعة ومهارة التحريات وهي تنظر دائماً إلى ما وراء الأرقام . كما يجب أن يتوافر لدى المحاسب القضائي تأهيل علمي وعملي يختلف عن المحاسب الذي يعد القوائم المالية.
- 2) دراسة (السعد ، 2013) المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية الممارسة الحالية والنظرة والمستقبلية: دراسة ميدانية (استكشافية). قام الباحث بدراسة موضوع المحاسبة القضائية من حيث النظرية والتجربة للكشف عن حتمية وجود المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية وذلك بالتأصيل للجانب النظري من خلال العمل على تحديد مجالات المحاسبة القضائية والمعوقات التي تعوق من تنفيذها في المملكة العربية السعودية . وكانت عينة البحث مجموعة من الأكاديميين والمحاسبين القانونيين. وتوصلت الدراسة الى ضرورة تطوير المناهج المحاسبية وإضافة مسار خاص لتعليم المحاسبة القضائية لخلق جيل جديد له القدرة على البحث والتحري والتدقيق والمراجعة , كذلك ضرورة وجود مراكز بحثية متخصصة في مجال المحاسبة القضائية تضمن الخبرات الأكاديمية والاستشارية بهدف الوصول لفكر محاسبي قضائي واضح ومتجدد .
- 3) دراسة (شبلي، 2013) دور الحوكمة والمحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي والإداري. وضحت خطورة الفساد المالي والإداري والأخطار الناتجة منه على المجتمعات بشكل عام . وقد أوصت الدراسة بضرورة تشكيل لجنة رئيسية تكون ذات استقلالية لإعداد الخطط لتطبيق نظام الحوكمة تضم العديد من الخبراء الاكاديميين والاستشاريين في تخصصات المحاسبة والتدقيق والقانون والإدارة لمراجعة القواعد والقوانين المعمول بها في الوقت

الحاضر لمعرفة صلاحية التشريعات والقوانين الحالية بالإضافة إلى رفع التوصيات لتعديل تلك القوانين مستقبلاً. ونظراً لتطور أساليب الفساد المالي والإداري وما تبعه من حالة من عدم الثقة في النظام المحاسبي الأمر الذي يتطلب أن يكون المحاسب القضائي على قدر المسؤولية وأن يكون على إطلاع واسع بالمستجدات المحاسبية والتشريعية وأن يتطور دائماً لمواجهة تلك التحديات. كذلك كان من ضمن التوصيات وجود حملة تثقيفية حول أهمية الحوكمة لمواجهة تحديات الغش والفساد المالي والإداري.

(4) دراسة (عبد العزيز، 2012) بعنوان الإطار العلمي لمهنة المحاسبة القضائية بهدف تحقيق جودة الأداء لخبراء المنازعات التجارية. هدفت الدراسة لوضع إطار علمي لمهنة المحاسبة القضائية يعمل على خدمة خبراء المنازعات التجارية وخدمة رجال القضاء في وضع أحكام تخدم الصالح العام بناءً على معلومات صحيحة من جانب المحاسب القضائي. وتوصلت الدراسة إلى أن من أهم الدوافع التي أدت إلى ظهور المحاسبة القضائية هي تزايد حالات الغش والفساد المالي وأن تطبيق المحاسبة القضائية في البيئة المصرية مرتبط بوجود خبراء ومستشارين في المحاسبة القضائية ليكونوا عوناً لرجال القضاء في الدعاوي المتعلقة بالفساد المالي والإداري وتقديم المذكرات القانونية التي تعمل على تحديد الجوانب القانونية بالإضافة إلى الجوانب المالية.

(5) دراسة (الجيلي، 2012) المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في العراق. ركزت الدراسة على إمكانية تطبيق المحاسبة القضائية في العراق وتوصلت الدراسة للعديد من النتائج لعل من أهمها: توجه عالمي للمطالبة بوجود كيان محاسبي جديد يهتم بالعلاقات القضائية والتدقيق نتيجة مخالقات الشركات الكبرى على مستوى العالم. لذلك اوصت الدراسة بضرورة وجود تشريع يحدد مهام وواجبات عمل المحاسب القضائي في كل من المحاكم. وضرورة الاهتمام بعمل الخبير حتى يحقق متطلبات عمل المحاسبة القضائية. كذلك ضرورة انتشار التوعية بالمحاسبة القضائية وخلق مسارات في الجامعات والمعاهد المتخصصة في ظل وجود مراكز تدريب معتمدة لتأهيل المحاسبين القانونيين ليصبحوا محاسبين قضائيين. كذلك اوصت الدراسة بتأسيس جمعية مهنية تضم في عضويتها كل من

يعمل بالمحاسبة القضائية.

(6) دراسة (حسين, 2010) استخدام مبادئ الحوكمة في بناء إطار علمي للمحاسبة القضائية مع دراسة ميدانية . حيث ركزت على مشكلة الغش والفساد المالي والإداري الذي حدث في القوائم المالية مما دعا إلى وجود اهتمام عالمي متزايد بأهمية الحكومة في ترسيخ مبادئ المحاسبة القضائية مما يزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية ولعل من أهم مبادئ الحوكمة التي استعان بها الباحث في دراسته هي: أ. مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) ومبادئ حوكمة الشركات الصادرة من معهد التمويل الدولي (IIF). وقد قام الباحث بتوزيع استبانته على بيئة الأعمال المصرية المختصة في هذا المجال. وكانت نتائج الدراسة إن تطبيق المحاسبة القضائية في ضوء مبادئ حوكمة الشركات يتطلب بعض المهارات في المحاسب القضائي من أهمها النزاهة والعدالة والذكاء والحكمة في اتخاذ القرارات. كما أن هناك علاقة عكسية بين المحاسبة القضائية في ضوء مبادئ حوكمة الشركات وظاهرة الغش في القوائم المالية، كما أن أساليب وإجراءات المحاسبة القضائية في ضوء مبادئ حوكمة الشركات تتكون من أساليب وإجراءات المراجعة الخارجية المتعارف عليها و الأساليب والإجراءات القانونية اللازمة من التحريات والتحقيقات اللازمة للوصول إلى الحقيقة المطلوبة.

(7) دراسة (السيسي, 2006) دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية) . ناقشت الدراسة العديد من الجوانب المتعلقة بضرورة وجوب إنشاء محاسبية قضائية نتيجة الفضائح المالية العالمية التي تمت علي مدار العقد المنصرم , وتوصلت الباحثة إلى أن هناك اختلاف بين مفهوم المحاسبة القضائية وبين مفهوم المراجعة الخارجية. أيضاً هناك معوقات وصعوبات تعوق تطبيق المحاسبة القضائية في البيئة المصرية أهمها عدم وجود تشريع أو جهة معينه ملزمه بتطبيق المحاسبة القضائية , وعدم كفاية التأهيل العلمي والعملية للمحاسب القانوني وعدم توافر الإمكانيات اللازمة للتأهيل .

ثانياً: الدراسات الاجنبية

(1) دراسة (Ramamoorti, 2008) والتي تناولت الأسباب والعوامل النفسية والسلوكية

والاجتماعية التي قد تؤثر على سلوك مرتكبي جرائم الغش والاحتيال ، ومدى الاستفادة منها وتوظيفها بجعلها ضمن المناهج التعليمية للمحاسبة القضائية. وسلطت الدراسة الضوء على بعض النظريات والمتغيرات النفسية التي تكون مفيدة في الاستفادة من علم النفس وعلم الاجتماع لفهم نفسية المجرمين. وقد خلصت الدراسة إلى أهمية دراسة العلوم السلوكية بما في ذلك علم الأعصاب أو البرمجة العصبية بهدف مساعدة المحاسب القضائي في فهم عقليات المجرمين من ذوي الياقات البيضاء وإرشاده الى كيفية التعامل معهم .

(2) دراسة (Heitger , 2008) اشارت الى ضرورة تدريس المحاسبة القضائية في أقسام المحاسبة والكليات والجامعات وتضمينها ضمن المناهج الدراسية للطلاب في تخصص المحاسبة. كما تناولت الدراسة دور المحاسبين في دعم الدعاوي القضائية وتقديم شهادتهم كخبراء سواء بطب من المحامين أو من المحاكم او العملاء. كما تناولت الدراسة امثلة لبعض الخبرات والمهارات والإجراءات الهامة للطلاب في هذا المجال بالإلمام بالجوانب المحاسبية بمعنى ان يكون محاسباً قضائياً في المستقبل.

(3) دراسة (Pearson and Singleton,2008) والتي تهدف الى التعرف على دور وأهمية فحص الغش والمحاسبة القضائية في البيئة الرقمية من الناحية النظرية. كذلك هدفت الدراسة الى ضرورة تدريس المحاسبة القضائية في الجامعات وان يكونوا على دراية بأهمية المعلومات في البيئة الرقمية لان كثير من الجرائم المالية قد حدثت خلال استخدام البيانات الرقمية أو التقنيات. كذلك شددت الدراسة على أهمية إلمام المحاسب القضائي بالبيئة الرقمية القوانين والتشريعات ذات العلاقة.

(4) دراسة (DiGabriele, 2008) قام الباحث بدراسة ميدانية للتعرف على المهارات المطلوبة لممارسة المحاسبة القضائية. حيث تم توزيع 500 مفردة على أعضاء هيئة التدريس من أقسام المحاسبة في جامعات مختلفة في جميع أنحاء الولايات المتحدة الأمريكية , 500 مفردة لكل من الممارسين المعتمدين في مجال المحاسبة القضائية وفاحصي الغش ، 500 مفردة لمجموعة من المحامين ممن يزاولون الدعاوي القضائية التجارية أو دعاوي تقدير

الأضرار وحالات الغش المالي . و كانت نتائج الدراسة على أتفاق الممارسين والأكاديمين على أن مهارة التفكير النقدي الإبداعي في مقدمة مهارات المحاسبة القضائية ، يلي ذلك القدرة على حل المشكلات، والمرونة في اجراء التحقيقات, كما انه هناك شبه اتفاق بين مجتمع الدراسة على أهمية الاتصال الشفهي والكتابي, وان يتحلى المحاسب القضائي بالهدوء عندما يتعرض للضغط أو الاستفزاز.

(5) دراسة (Ramaswamy, 2007) والتي تناولت الفضائح المالية والانهيارات التي تعرضت لها الشركات مثل شركة إنرون، وورلدكوم، وتايكو، وزيروكس ، وأدلفيا وغيرها من الشركات الكبرى، وعلاقة تلك الفضائح ببعض مكاتب المراجعة، وماترتب على ذلك من زيادة عدد الدعاوي والمحاكمات القضائية التي تجرى كل يوم. كذلك اشارت الدراسة ونتيجة لوجود الغش والشك والجرائم المالية أصبح هناك طلب كبير على نوع جديد من المحاسبين وهم: المحاسبون القضائيون إذ زاد الطلب عل هؤلاء في السنوات الأخيرة من قبل المصارف وشركات التأمين والجهات الأمنية. كذلك اوصت الدراسة بضرورة تدريس المحاسبة القضائية في الجامعات واستمرار الدورات وتدريب الدارسين من خلال الفصول الافتراضية على القيام بمحاكمات صورية، إضافة إلى تدريب الدارسين على تحليل بعض المقابلات التي تم إجراؤها مع بعض مجرمي المال، وكيفية تحليل الخطوط والتحقيق في جرائم التهرب الضريبي.

(6) دراسة (Carnes and Gierlasinski, 2001) والتي درست التفاوت بين العرض والطلب على المراجعين من ذوي المهارات في مجال المحاسبة القضائية . وأظهرت الدراسة زيادة الحاجة الى مضاعفة مسئولية مراقبي الحسابات لمنع التلاعب في القوائم المالية, مما ادى الى استجابة مكاتب المراجعة لهذا الطلب . ومع ذلك لم تكن الاستجابة من قبل الجامعات سريعة بتصميم مناهج دراسية هدفها كشف التلاعب في القوائم المالية. وكان من النتائج الهامة للدراسة اعطاء اهتمام اكبر لإيجاد مناهج دراسية تغطي موضوعات الغش ومهارات المراجعة القضائية (الشرعية).

(7) دراسة (Lawrence, 1998) والتي درست سمعة المحاسبة القضائية في كندا باعتبارها مورداً هاماً من موارد المجتمع الكندي ومن الخدمات الجديدة التي برزت في المحاسبة

المهنية الكندية في السنوات الماضية. وقد استهدفت الدراسة 22 عينة من مكاتب المراجعة والمحامين و بعض الجهات الأمنية في كندا بهدف التعرف على طبيعية العلاقة بين المحاسبين القضائيين وعملائهم وغيرهم من المهنيين، وكذلك القواعد والأعراف والممارسات المرتبطة بالمحاسبة القضائية والصفات اللازمة فيمن يمارس المحاسبة القضائية . وخلصت الدراسة الى ضرورة الحفاظ على سمعة المحاسبة القضائية باعتبارها مورد هام في المجتمع الكندي.

مجتمع وعينة الدراسة:

اشتمل مجتمع الدراسة على جميع منسوبي الهيئات القضائية وأجهزة مكافحة الفساد فرع منطقة عسير كما يلي:

جدول رقم (1) مجتمع وعينة الدراسة

مجتمع الدراسة المستهدف بالدراسة	حجم المجتمع الكلي	نوع عينة الدراسة المستخدمة	حجم عينة الدراسة المستهدفة بالدراسة	عدد الاستبانات الموزعة	عدد الاستبانات المسترجعة	عدد الاستبانات المستبعدة	العينة النهائية للدراسة	%
منسوبي الهيئات القضائية وأجهزة مكافحة الفساد فرع منطقة عسير	ملائمة	60	60	54	4	50	83.3%

جدول رقم (2) التكرارات والنسب المئوية لخصائص عينة الدراسة - وفقاً للوظيفة

المتغير	الفئات	العدد	%
نوع الوظيفة	قاضي	10	20
	محقق	21	42
	مراقب	5	10
	محاسب	8	16
	أخرى	6	12
	المجموع	50	100

جدول رقم (3) التكرارات والنسب المئوية لخصائص عينة الدراسة - وفقاً للخبرة العملية

المتغير	الفئات	العدد	%
الخبرة العملية	أقل من 5 سنوات	10	20
	من 5 - 10 سنوات	17	34
	من 10 - 15 سنة	11	22
	من 15 - 20 سنة	9	18
	من 20 - 25 سنة	2	4
	أكثر من 25 سنة	1	2
	المجموع	50	100

جدول رقم (4) التكرارات والنسب المئوية لخصائص عينة الدراسة - وفقاً للمؤهل العلمي

المتغير	الفئات	العدد	%
المؤهل العلمي	بكالوريوس	34	68
	ماجستير	15	30
	دكتوراه	1	2
	المجموع	50	100

جدول رقم (5) التكرارات والنسب المئوية لخصائص عينة الدراسة - وفقاً للتخصص العلمي

المتغير	الفئات	العدد	%
التخصص العلمي	شريعة	21	42
	قانون	11	22
	محاسبة	15	30
	علوم إدارية	3	6
	المجموع	50	100

أداة الدراسة:

بناء على طبيعة البيانات، وعلى المنهج المتبع في الدراسة، والوقت المسموح به، وجد الباحث أن الأداة الأكثر ملاءمة لتحقيق أهداف هذه الدراسة هي « الاستبانة »، وبناءً على ذلك فقد تم بناء أداة الدراسة بالرجوع إلى الأدبيات والدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة.

صدق أداة الدراسة:

صدق الاستبانة يعني التأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه (العساف، 1995، ص. 429). و يقصد بالصدق " شمول أداة الدراسة لكل العناصر التي يجب أن تحتويها الدراسة

من ناحية، وكذلك وضوح فقراتها من ناحية أخرى ، تكون مفهومه لمن يستخدمها،(عبيدات وآخرون, 2001 ص.172).

صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة:

بعد التأكد من الصدق الظاهري لأداة الدراسة قام الباحث بتطبيقها ميدانياً على عينة من مجتمع الدراسة ومن ثم عمد الباحث إلى حساب معامل ارتباط بيرسون لمعرفة الصدق الداخلي للاستبانة حيث تم حساب معامل الارتباط بين درجة كل بعد مع الدرجة الكلية للاستبانة كما يلي:

جدول رقم (6) ارتباط بيرسون بين درجة كل محور والدرجة الكلية للاستبانة

م	مضمون المحور	الارتباط بالدرجة الكلية
	علاقة المحاسبة القضائية بباقي فروع المحاسبة	
	درجة الاختلاف ما بين مهارات ومسئوليات المحاسب القضائي وبين المحاسب العادي	
	دور المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي والإداري	
	عوائق تواجد المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية	

(**) دال عند مستوى معنوية (0.01)

يتضح من المؤشرات الإحصائية للجدول (6)، أن معاملات الاتساق الداخلي بين الدرجة الكلية لكل محور والدرجة الكلية لأداة الدراسة تتراوح بين (0.46** إلى 0.80**) وهي جميعها دالة عند مستوى (0.01)** وبناءً على ذلك فإن الباحث يخلص إلى أن محاور أداة الدراسة تتمتع بمعاملات اتساق داخلي دالة إحصائياً.

ثبات أداة الدراسة

تحقق الباحث من ثبات إستبانة الدراسة من خلال حساب معامل ألفا كرونباخ كما هو مبين

بالجدول التالي:

جدول (7) نتائج ألفا كرونباخ لثبات أداة الدراسة ومحاورها

م	مضمون المحور	عدد الفقرات	معامل الفا كرونباخ
1. 1	علاقة المحاسبة القضائية بباقي فروع المحاسبة	3	0.61
2. 2	درجة الاختلاف ما بين مهارات ومسئوليات المحاسب القضائي وبين المحاسب العادي	5	0.48
3. 3	دور المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي والاداري	12	0.81
4. 4	عوائق تواجه المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية	7	0.76
	الاستبانة ككل	27	0.81

يتضح من النتائج المبينة بالجدول (7) أن معامل ثبات كرونباخ ألفا لمحاور استبانته الدراسة تتراوح بين (0.48 إلى 0.81) وعلى نطاق الاستبانة ككل يساوي (0.81) وبناءً على ذلك يخلص الباحث إلى أن استبانته الدراسة ومحاورها تتمتع بمعاملات ثبات يمكن الوثوق بها في تطبيق الدراسة الحالية، ملحوظة: تم استبعاد الفقرات (س5، س9، س15، س28) عند حساب الثبات ويرجع الباحث ذلك إلى أنها لا تتبع توزيع مقياس ليكرت لأداة الدراسة.

الاساليب الاحصائية المستخدمة:

1. التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة.
2. معامل ارتباط بيرسون لحساب صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة.
3. اختبار كرونباخ ألفا لحساب ثبات المحاور المختلفة لأداة الدراسة.

4. المتوسطات الحسابية لاستجابات أفراد الدراسة عن المحاور الرئيسة (متوسطات العبارات).
5. الانحراف المعياري للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة .

جدول (8) سلم تفسير النتائج من اجل عرض النتائج وتفسيرها , تفسير المتوسط والحساسية والنسب المئوية ودرجة الاستجابة

م	المتوسط الحسابي	النسب المئوية	مستوى الاستخدام
1	5-4	80 % فأكثر	موافق بشده
2	3,99-3,5	79,9%-70%	موافق
3	3,49-3	69,9%-60%	محايد
4	2,99-2,5	59,9%-50%	غير موافق
5	أقل من 2,5	أقل من 50%	غير موافق بشده

تحليل البيانات

المحور الأول : ليس هناك علاقة بالمحاسبة القضائية وباقي فروع المحاسبة

السؤال	فئات الإجابة	العدد	%
هل تعتقد بوجود علاقة بين المحاسبة القضائية وبين باقي فروع المحاسبة	نعم	48	96
	لا	2	4
	المجموع	50	100

جدول (10)

المتوسط واختبار(ت) لتبيان معنوية علاقة المحاسبة القضائية بباقي فروع المحاسبة

ترتيب الاستبانة	مضمون الفقرة	المتوسط	نسبة الموافقة	الموافقة	قيمة ت	الدلالة
8	لابد من المعرفة بالقواعد القانونية والتشريعية لسهولة عمل المحاسب القضائي.	4.48	90%	موافق بشدة	4.001	0.028
7	تشابه الطرق المحاسبية في المحاسبة القضائية مثلها مثل باقي فروع المحاسبة	3.56	71%	موافق		
6	المحاسبة القضائية تتضمن نفس مفاهيم وأهداف باقي فروع المحاسبة.	3.56	71%	موافق		
	المتوسط العام	3.87	77%	موافق		
من 1 إلى أقل من 1.80 غير موافق بشدة		من 1.80 إلى أقل من 2.60 غير موافق				
من 2.60 إلى أقل من 3.40 محايد		من 3.40 إلى أقل من 4.20 موافق		من 4.20 إلى 5 موافق بشدة		

يتضح من المؤشرات الإحصائية للجدول(11) وفيما يتعلق بعلاقة المحاسبة القضائية بباقي فروع المحاسبة الحقائق التالية :

1. تؤكد عينة الدراسة بشدة وبمتوسط (4.48) وبنسبة (90%) من إجمالي عينة الدراسة وهي من مؤشرات الفئة الخامسة للمتوسط(4.19 إلى 5) وهي تأكيد من عينة الدراسة أنه ” لابد من المعرفة بالقواعد القانونية والتشريعية لسهولة عمل المحاسب القضائي أولاً.

2. هنالك علاقة للمحاسبة القضائية بباقي فروع المحاسبة تتشابه الطرق المحاسبية في المحاسبة القضائية مثلها مثل باقي فروع المحاسبة بمتوسط (3.56) ويوافق على ذلك (71%) وهي من مؤشرات الفئة الرابعة للمتوسط (3.39 إلى 4.19) والتي تعني موافقة عينة الدراسة على هذا المضمون .

3. إن المحاسبة القضائية تتضمن نفس مفاهيم وأهداف باقي فروع المحاسبة بمتوسط (3.56) ويوافق على هذا المبدأ (71%) من عينة الدراسة المستطلعة.

4. المتوسط العام والذي يساوي (3.87) مع نسبة موافقة (77%) من عينة الدراسة وهي من مؤشرات الفئة الرابعة والتي تعني إقرار عينة الدراسة بوجود علاقة بين المحاسبة القانونية وباقي فروع المحاسبة الأخرى.

5. إن قيمة (ت = 4.001) وهي دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ($0.05 > 0.028$) ، وعليه فإن الباحث يقبل الفرض البديل وهو وجود علاقة بين المحاسبة القانونية وباقي فروع المحاسبة الأخرى.

المحور الثاني: درجة الاختلاف ما بين مهارات ومسئوليات المحاسب القضائي وبين المحاسب العادي.

جدول رقم (11)

التساؤل	فئات الإجابة	العدد	%
تختلف مهارات المحاسب القضائي عن المحاسب القانوني	نعم	41	82
	لا	9	18
	المجموع	50	100

يتضح من المؤشرات الإحصائية للجدول أعلاه بأن (82%) من عينة الدراسة يؤكدون بأن هنالك اختلاف بين مهارات المحاسب القضائي عن المحاسب القانوني.

جدول (12)

المتوسط واختبار(ت) لتبيان درجة الاختلاف ما بين مهارات ومسئوليات المحاسب القضائي وبين المحاسب العادي

الترتيب الاستبانة	مضمون الفقرة	المتوسط	نسبة الموافقة	الموافقة	قيمة ت	الدلالة
11	على المحاسب القضائي تقديم تقارير مالية ذات توصيات قانونية للجهات القضائية	4.22	84%	موافق بشدة	1.168	0.295
14	يعتمد المحاسب القضائي على قدرات تحليلية قانونية وشرعية تختلف عن ما هو متطلب من المحاسب القانوني أو المالي.	3.88	78%	موافق		
12	تختلف طرق التأهيل العملي والعلمي للمحاسب القضائي عنها للمحاسب القانوني	3.34	67%	محايد		
10	متطلبات شغل وظيفة المحاسب القضائي تختلف عن متطلبات شغل وظيفة المحاسب القانوني	3.22	64%	محايد		
13	لا يتطلب العمل كمحاسب قضائي الحصول علي شهادات متخصصة في المحاسبة القضائية.	2.08	42%	محايد		
	المتوسط العام	3.35	67%	محايد		
من 1 إلى أقل من 1.80 غير موافق بشدة		من 1.80 إلى أقل من 2.60 غير موافق				
من 2.60 إلى أقل من 3.40 محايد		من 3.40 إلى أقل من 4.20 موافق				
من 4.20 إلى 5 موافق بشدة						

يتضح من المؤشرات الإحصائية للجدول(12) وفيما يتعلق بعلاقة المحاسبة القضائية

بباقي فروع المحاسبة الحقائق التالية :

1. تؤكد عينة الدراسة بشدة وبمتوسط (4.22) ونسبة (84%) من إجمالي عينة الدراسة وهي من مؤشرات الفئة الخامسة للمتوسط (4.19 إلى 5) وهي تأكيد من عينة الدراسة أنه ” على المحاسب القضائي تقديم تقارير مالية ذات توصيات قانونية للجهات القضائية.
2. توافق عينة الدراسة على أن المحاسب القضائي يعتمد على قدرات تحليلية قانونية وشرعية تختلف عن ما هو متطلب من المحاسب القانوني أو المالي بمتوسط (3.88) وتأكيد (78%) من عينة الدراسة.
3. لم تحدد العينة وجهة نظرها فيما يتعلق بالفقرات ” تختلف طرق التأهيل العملي والعلمي للمحاسب القضائي عنها للمحاسب القانوني، متطلبات شغل وظيفة المحاسب القضائي تختلف عن متطلبات شغل وظيفة المحاسب القانوني، لا يتطلب العمل كمحاسب قضائي الحصول علي شهادات متخصصة في المحاسبة القضائية ” والتي حصلت على متوسطات تراوحت بين (3.34 إلى 2.08) وهي من مؤشرات الفئة الثالثة (2.60 إلى أقل من 3.40).
4. المتوسط العام والذي يساوي (3.35) مع نسبة موافقة (67%) من عينة الدراسة وهي من مؤشرات الفئة الثالثة والتي تعني إقرار عينة الدراسة بوجود درجة اختلاف ما بين مهارات ومسئوليات المحاسب القضائي وبين المحاسب العادي بدرجة متوسطة.
5. إن قيمة (ت = 1.168) وهي غير دالة على وجود فروق عن المتوسط الفرضي لوجهة نظر عينة الدراسة بناءً على مستوى الدلالة ($0.05 < 0.295$) والتي تؤكد على أن درجة الاختلاف إن وجدت فهي ذات درجة متوسطة أو إلى حد ما.

المحور الثالث : دور المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي والإداري

جدول رقم (13)

هل يتطلب وجود قسم للمحاسبة القضائية لدى المحاكم الإدارية المتخصصة و أجهزة الرقابة على المال العام وهيئات مكافحة الفساد والتحقيق في جرائم الأموال وهل لذلك دور في الحد

من الفساد المالي والإداري ؟

التساؤل	فئات الإجابة	العدد	%
دور المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي والإداري	نعم	48	96
	لا	2	4
	المجموع	50	100

يتضح من المؤشرات الإحصائية للجدول أعلاه بأن (96%) من عينة الدراسة يؤكدون بأن هنالك دور المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي والإداري ويتطلب وجود قسم للمحاسبة القضائية لدى المحاكم الإدارية المتخصصة و أجهزة الرقابة على المال العام وهيئات مكافحة

الفساد والتحقيق في جرائم الأموال.

جدول (14)

المتوسط واختبار(ت) لتبيان دور المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي والإداري

ترتيب الاستبانة	مضمون الفقرة	المتوسط	نسبة الموافقة	الموافقة	قيمة ت	الدلالة
25	س25: وجود مختص بالمحاسبة القضائية في إدارة التحقيق في جرائم الاموال يؤدي الى رفع لوائح ادعاء عام موجهه للقضاء تكون دقيقه وعادله .	4.58	92%	موافق بشدة بشدة	19.27	0.000
27	س27 : يؤيد المسئولين على أجهزة الرقابة على المال العام ومسئولي هيئات التحقيق بجرائم الاموال وهيئات الفساد وجود محاسب قضائي ضمن العاملين لديهم	4.46	89%	موافق بشدة		
24	س24: الاعتماد على المحاسبة القضائية تؤدي إلى زيادة كفاءة وفعالية الأجهزة الرقابية المختلفة.	4.38	88%	موافق بشدة		
18	س18: تحتاج المحاكم الإدارية وجهات التحكيم المختلفة لوجود قسم خاص بالمحاسبة القضائية.	4.36	87%	موافق بشدة		

		موافق بشدة	86%	4.30	س21: تؤدي المحاسبة القضائية على توفير الخبرات الاستشارية لدى جهات التحكيم القضائية مما يعمل على دقة الحكم.	21
		موافق بشدة	86%	4.30	س26: يؤيد قضاة المحاكم الإدارية وجود محاسب قضائي في ادارات فض المنازعات التجارية واجهزة الرقابة على المال العام .	26
		موافق بشدة	86%	4.30	س20: من خلال الاستعانة بالمحاسبة القضائية تزيد من طمأنة المستثمرين والمساهمين والمقترضين في الحصول على حقوقهم القضائية .	20
		موافق بشدة	85%	4.26	س19: مع تطبيق المحاسبة القضائية تنخفض الجرائم المالية وكذلك الفساد الاداري والمالي .	19
		موافق	83%	4.16	س16: تحتاج مدة التقاضي في النزاعات المالية وقت وجهد كبير نظراً لعدم وجود خلفية محاسبية لدى القضاة	16
		موافق	82%	4.12	س17: تحتاج القضايا المالية لعرضها أولاً على محاسب قضائي لإعطاء الرأي قبل عملية التقاضي.	17

		موافق	80%	4.02	س23: وجود قواعد قانونية تعتمد في طياتها على المحاسبة القضائية تساعد على الحد من الفساد المالي.	23
		موافق	76%	3.82	س22: من أسباب وجود الفساد المالي عدم الاهتمام بالمحاسبة القضائية	22
		موافق	76%	3.82	المتوسط العام	
<p>من 1 إلى أقل من 1.80 غير موافق بشدة من 1.80 إلى أقل من 2.60 غير موافق من 2.60 إلى أقل من 3.40 محايد من 3.40 إلى أقل من 4.20 موافق من 4.20 إلى 5 موافق بشدة</p>						

يتضح من المؤشرات الإحصائية للجدول اعلاه وفيما يتعلق بدور المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي والإداري الحقائق التالية :

1. توجد موافقة بشدة أو بدرجة كبيرة جداً على نطاق مضمون الفقرات ”س25: وجود مختص بالمحاسبة القضائية في إدارة التحقيق في جرائم الأموال يؤدي إلى رفع لوائح ادعاء عام موجهه للقضاء تكون دقيقه وعادله .، س27 : يؤيد المسئولين على أجهزة الرقابة على المال العام ومسئولي هيئات التحقيق بجرائم الأموال وهيئات الفساد وجود محاسب قضائي ضمن العاملين لديهم ، س24: الاعتماد على المحاسبة القضائية تؤدي إلى زيادة كفاءة وفعالية الأجهزة الرقابية المختلفة.، س18: تحتاج المحاكم الإدارية وجهات التحكيم المختلفة لوجود قسم خاص بالمحاسبة القضائية.، س21: تؤدي المحاسبة القضائية على توفير الخبرات الاستشارية لدى جهات التحكيم القضائية مما يعمل على دقة الحكم.، س26 : يؤيد قضاة المحاكم الإدارية وجود محاسب قضائي في إدارات فض المنازعات التجارية وأجهزة الرقابة على المال العام ، س20: من خلال الاستعانة بالمحاسبة القضائية

تزيد من طمأنة المستثمرين والمساهمين والمقترضين في الحصول على حقوقهم القضائية ، س19: مع تطبيق المحاسبة القضائية تنخفض الجرائم المالية وكذلك الفساد الإداري والمالي ” ، لحصولها على متوسطات بين (4.58 إلى 4.26) والتي تنحصر ضمن فئة المتوسط الخامسة (4.19 إلى 5).

2. توجد موافقة من جانب عينة الدراسة نطاق الفقرات ” س16: تحتاج مدة التقاضي في النزاعات المالية وقت وجهد كبير نظراً لعدم وجود خلفية محاسبية لدى القضاة ، س17: تحتاج القضايا المالية لعرضها أولاً على محاسب قضائي لإعطاء الرأي قبل عملية التقاضي. ، س23: وجود قواعد قانونية تعتمد في طياتها على المحاسبة القضائية تساعد على الحد من الفساد المالي. ، س22: من أسباب وجود الفساد المالي عدم الاهتمام بالمحاسبة القضائية ” بمتوسطات تنحصر ضمن فئة المتوسط الرابعة (3.39 إلى 4.19).

3. المتوسط العام والذي يساوي (3.82) مع نسبة موافقة (76%) من عينة الدراسة وهي من مؤشرات الفئة الرابعة والتي تعني إقرار عينة الدراسة بوجود دور بدرجة كبيرة للمحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي والإداري.

4. إن قيمة (ت = 19.27) وهي دالة عند مستوى معنوية ($0.05 > 0.000$) وهو مستوى دلالة مرتفع جداً بناءً على قيمة (ت) المرتفعة والتي يخلص الباحث من خلال هذه المؤشرات إلى قبول الفرض البديل لأن ($0.05 > 0.000$) والذي بنص على وجود دور كبير جداً من وجهة نظر عينة الدراسة للمحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي والإداري.

المحور الرابع : عوائق تواجد المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية .

جدول رقم (15)

التساؤل	فئات الإجابة	العدد	%
هل يوجد عوائق تواجه تطبيق المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية	نعم	42	84
	لا	8	16
	المجموع	50	100

يتضح من المؤشرات الإحصائية للجدول أعلاه بأن (84%) من عينة الدراسة يؤكدون بأن هنالك عوائق تواجه تطبيق المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية.

جدول (16) لمتوسط واختبار (ت) لمعنوية العوائق تواجه تطبيق المحاسبة القضائية في

المملكة العربية السعودية

ترتيب الاستبانة	مضمون الفقرة	المتوسط	نسبة الموافقة	الموافقة	قيمة ت	الدلالة
24	س34: تحتاج طرق التوجه نحو وجود المحاسبة القضائية في العمل بالمملكة الكثير من الوقت لتعميمه	3.82	76%	موافق		
29	س29: يوجد شركات استشارية قانونية تعتمد على تطبيق المحاسبة القضائية.	3.46	69%	موافق		

		موافق	69%	3.44	س30: يوجد تشريعات قانونية بأهمية التوجه نحو المحاسبة القضائية داخل المحاكم الإدارية.	30
0.014	2.88	محايد	58%	2.92	س32: جميع الهيئات المالية والقضائية بالمملكة على علم تام بأهداف ومقومات المحاسبة القضائية	32
		محايد	57%	2.84	س31: يتوافر العديد من الخبرات في مجال المحاسبة القضائية لدى الجهات الحكومية.	31
		محايد	56%	2.80	س35: لا يمكن تطبيق المحاسبة القضائية في الوقت الراهن في المملكة	35
		غير موافق	50%	2.50	س33: يوجد العديد من الدورات التدريبية والتأهيلية في مجال المحاسبة القضائية.	33
		محايد	62%	3.11	المتوسط العام	
<p>من 1 إلى أقل من 1.80 غير موافق بشدة من 1.80 إلى أقل من 2.60 غير موافق</p> <p>من 2.60 إلى أقل من 3.40 محايد من 3.40 إلى أقل من 4.20 موافق</p> <p>من 4.20 إلى 5 موافق بشدة</p>						

يتضح من المؤشرات الإحصائية للجدول (16) وفيما يتعلق العوائق تواجه تطبيق المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية الحقائق التالية :

1. توافق عينة الدراسة على أن هنالك عوائق بدرجة كبيرة فيما يتعلق بـ ” س34: تحتاج

طرق التوجه نحو وجود المحاسبة القضائية في العمل بالمملكة الكثير من الوقت لتعميمها. ، س29: يوجد شركات استشارية قانونية تعتمد على تطبيق المحاسبة القضائية،، س30: يوجد تشريعات قانونية بأهمية التوجه نحو المحاسبة القضائية داخل المحاكم الإدارية.“ بمتوسطات تتراوح بين(3.82 إلى 3.44) وهي من متوسطات فئة المتوسط الرابعة(3.39 إلى 4.19).

2. تلجأ عينة الدراسة إلى الحياد أو أنها ترى أن هنالك عوائق بالدرجة المتوسطة على نطاق الفقرات ” س32: جميع الهيئات المالية والقضائية بالمملكة على علم تام بأهداف ومقومات المحاسبة القضائية ، س31: يتوافر العديد من الخبرات في مجال المحاسبة القضائية لدي الجهات الحكومية،، س35 : لا يمكن تطبيق المحاسبة القضائية في الوقت الراهن في المملكة ” بمتوسطات تنحصر ضمن فئة المتوسط(2.59 إلى 3.39) والتي تعني وجود درجة متوسطة من المعوقات.

3. تنفي عينة الدراسة فيما يتعلق بـ ” س33: يوجد العديد من الدورات التدريبية والتأهيلية في مجال المحاسبة القضائية“، والتي حصلت على متوسط(2.50) وهو من مؤشرات الفئة الثانية للمتوسط(1.79 إلى 2.59) والتي تعني عدم الموافقة على مضمون هذه العبارة.

4. إن المتوسط العام والذي يساوي(3.11) وهو من مؤشرات فئة المتوسط الثالثة (2.59 إلى 3.39) وهو يدل على أن الصورة العامة للعوائق تعتبر من الدرجة المتوسطة.

5. إن قيمة(ت =2.88) مع مستوى دلالة($0.014 > 0.05$) تؤكد على وجود عوائق تواجه تطبيق المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية ولكنها بدرجة متوسطة

أولاً: نتائج الدراسة

في ضوء نتائج التحليلات الإحصائية لتساؤلات وفروض البحث، فإن الباحث يخلص إلى النتائج التالية:

1. علاقة المحاسبة القضائية بباقي فروع المحاسبة:
 - أ. هنالك تأكيد بنسبة (96%) من جانب عينة الدراسة المستطلعة بوجود علاقة بين المحاسبة القضائية وبين باقي فروع المحاسبة.
 - ب. تؤكد عينة الدراسة بشدة وبمتوسط (4.48) وبنسبة (90%) من إجمالي عينة الدراسة أنه ” لابد من المعرفة بالقواعد القانونية والتشريعية لسهولة عمل المحاسب القضائي أولاً. وهي نتائج تتفق مع دراسة سامي، مجدي محمد، 2002 ودراسة خالد عبد الصبور محمد حسين، (2010).
 - ج. هنالك علاقة للمحاسبة القضائية بباقي فروع المحاسبة تتشابه الطرق المحاسبية في المحاسبة القضائية مثلها مثل باقي فروع المحاسبة بمتوسط (3.56) ويوافق على ذلك (71%).
 - د. إن المحاسبة القضائية تتضمن نفس مفاهيم وأهداف باقي فروع المحاسبة بمتوسط (3.56) وبتأكيد (71%) من عينة الدراسة المستطلعة.
2. درجة الاختلاف ما بين مهارات ومسئوليات المحاسب القضائي وبين المحاسب العادي:
 - أ. إن (82%) من عينة الدراسة يؤكدون بأن هنالك اختلاف بين مهارات المحاسب القضائي عن المحاسب القانوني.
 - ب. تؤكد عينة الدراسة بشدة وبمتوسط (4.22) وبنسبة (84%) من إجمالي عينة الدراسة أنه ” على المحاسب القضائي تقديم تقارير مالية ذات توصيات قانونية للجهات القضائية.
 - ج. توافق عينة الدراسة على أن المحاسب القضائي يعتمد على قدرات تحليلية قانونية وشرعية تختلف عن ما هو متطلب من المحاسب القانوني أو المالي بمتوسط (3.88) وتأكيد (78%) من عينة الدراسة وهي نتائج تتفق مع دراسة (DiGabriele,2008)
 - د. المتوسط العام (3.35) مع نسبة موافقة (67%) من عينة الدراسة وهي تعني إقرار عينة الدراسة بوجود درجة اختلاف ما بين مهارات ومسئوليات المحاسب القضائي وبين المحاسب العادي بدرجة متوسطة. وهي نتائج تتفق مع دراسة نجوى أحمد السيبي 2006 .
3. دور المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي والإداري:

أ. إن (96%) من عينة الدراسة يؤكدون بأن هنالك دور المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي والإداري ويتطلب وجود قسم للمحاسبة القضائية لدى المحاكم الإدارية المتخصصة و أجهزة الرقابة على المال العام وهيئات مكافحة الفساد والتحقيق في جرائم الأموال وهي نتائج تتفق مع دراسة مقداد أحمد الجليلي (2012).

ب. توجد موافقة بشدة أو بدرجة كبيرة جداً على أن هنالك دور المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي والإداري وبمتوسطات بين (4.58 إلى 4.26) .

ج. يوجد ميل إيجابي بدرجة كبيرة على أن ” تحتاج مدة التقاضي في النزاعات المالية وقت وجهد كبير نظراً لعدم وجود خلفية محاسبية لدى القضاة ،، تحتاج القضايا المالية لعرضها أولاً على محاسب قضائي لإعطاء الرأي قبل عملية التقاضي، وجود قواعد قانونية تعتمد في طياتها على المحاسبة القضائية تساعد على الحد من الفساد المالي، من أسباب وجود الفساد المالي عدم الاهتمام بالمحاسبة القضائية ” بمتوسطات تنحصر ضمن (3.39 إلى 4.19). وهي نتائج تتفق مع دراسة خالد محمد علي (2013).

د. بمتوسط عام (3.82) مع نسبة موافقة (76%) من عينة الدراسة فإن هنالك تأكيد من عينة الدراسة بوجود دور بدرجة كبيرة للمحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي والإداري، وهي نتائج تتفق مع دراسة ولاء محمود عبد العزيز، 2012.

4. العوائق إلى تواجه المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية:

أ. إن (84%) من عينة الدراسة يؤكدون بأن هنالك عوائق تواجه تطبيق المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية.

ب. توافق عينة الدراسة على أن هنالك عوائق بدرجة كبيرة فيما يتعلق بـ ” س34: تحتاج طرق التوجه نحو وجود المحاسبة القضائية في العمل بالمملكة الكثير من الوقت لتعميمها. ، س29: يوجد شركات استشارية قانونية تعتمد على تطبيق المحاسبة القضائية،. س30: يوجد تشريعات قانونية بأهمية التوجه نحو المحاسبة القضائية داخل المحاكم الإدارية.“ بمتوسطات تراوحت بين (3.82 إلى 3.44) ، وهي نتائج تتفق مع دراسة (1997Rezaee)

ج. هنالك عوائق بالدرجة المتوسطة فيما يخص ” س32: جميع الهيئات المالية والقضائية بالمملكة على علم تام بأهداف ومقومات المحاسبة القضائية ، س31: يتوافر العديد من الخبرات في مجال المحاسبة القضائية لدي الجهات الحكومية، س35 : لا يمكن تطبيق المحاسبة القضائية في الوقت الراهن في المملكة ” بمتوسطات تنحصر ضمن فئة المتوسط (2.59 إلى 3.39).

د. لا توجد العديد من الدورات التدريبية والتأهيلية في مجال المحاسبة القضائية، ” بمتوسط (2.50) والذي يعني عدم الموافقة على مضمون هذه البند.

هـ. أكد المتوسط العام (3.11) أن الصورة العامة للعوائق تعتبر من الدرجة المتوسطة.

ثانياً: التوصيات

في ضوء النتائج السابقة فأن الباحث يوصي بالاتي:

- لا بد من المعرفة بالقواعد القانونية والتشريعية لسهولة عمل المحاسب القضائي ، وبناء عليية ضرورة تدريس المحاسبة القضائية في الجامعات.
- ضرورة انشاء قسم للمحاسبة القضائية لدى المحاكم الإدارية المتخصصة و أجهزة الرقابة على المال العام وهيئات مكافحة الفساد والتحقيق في جرائم الأموال.

المراجع

أولاً: المراجع العربية:

1. احمد, خالد محمد أحمد (2013) « دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي» , بحث مقدم إلى المؤتمر الدولي الأول في المحاسبة والمراجعة , كلية التجارة, جامعة بني سويف بالتعاون مع اتحاد الجامعات العربية, 7-18 ابريل 2013م.
2. الجليلي, مقداد أحمد (2012) ” المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في العراق“، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد 107، المجلد 34، ص ص 21-9.
3. السعد, صالح عبد الرحمن (2013) ”المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية الممارسة الحالية والنظرة المستقبلية- دراسة ميدانية (استكشافية)“، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، م27، ع1، ص ص:3-94.
4. السيسي, نجوى بنت أحمد (2006)، ”دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية: دراسة ميدانية“، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، ع1، ص ص:33-69.
5. سامي, مجدي محمد (2002م) « دور المحاسبة القضائية في تشخيص واكتشاف عمليات الاحتيال والخداع المالي-دراسة ميدانية»، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، ع 1، المجلد 24، ص 135-171.
6. سعد الدين, إيمان محمد (2010) «دراسة تحليلية للمحاسبة الابتداعية ودور المحاسب القانوني في مواجهتها بالتطبيق على قطاع الاتصالات والتكنولوجيا المصري، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة جامعة القاهرة، ع 75، سنة 49 ص ص 255-306.
7. محمود, ولاء محمود (2012) «الإطار العلمي لمهنة المحاسبة القضائية بهدف تحقيق جودة الأداء لخبراء المنازعات التجارية»، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة جامعة بور سعيد، مصر، ع 2، ج1.

ثانياً: المراجع الإنجليزية:

1. Carnes, Kay C. and Gierlasinski, Norman J. (2001) «Forensic accounting skills: Will supply finally catch up to demand?», *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16, No. 6, pp:378-381.
2. DiGabriele, James A. (2008) “An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants”, *Journal of Education for Business*, Vol.83, No. 6,pp:331-339.
3. Heitger, Lester. E. and Heitger, Dan L. (2008) “Incorporating Forensic Accounting and Litigation Advisory Services Into the Classroom”, *Issues in Accounting Education*, Vol.23, No.4, pp:561-573.
4. Joshi, M. S. (2003). Definition of Forensic Accounting www.forensicaccounting.com.
5. Kranacher, Mary-Jo., Morris, Bonnie W., Pearson, Timothy A. and Richard A Riley Jr. (2008) “ A Model Curriculum for Education in Fraud and Forensic Accounting”, *Issues in Accounting Education* , Vol.23, No. 4, pp:505-519.
6. Lawrence, Thomas. B. (1998) “Examining resources in an occupational community: Reputation in Canadian forensic accounting”, *Human Relations: New York*, Vol.51, No.9, pp:1103-1131.
7. Pearson, Timothy. A. and Singleton, Tommie. W. (2008) “Fraud and Forensic Accounting in the Digital Environment”, *Issues in Accounting Education* , 23 (4): 545-560.
8. Ramamoorti, Sridhar (2008) “The Psychology and Sociology o Fraud: Integrating the Behavioral Sciences Component Into Fraud and Forensic Accounting Curricula”, *Issues In Accounting Education*, 23 (4): 521-534.
9. Ramaswamy, Vinita (2007) “New Frontiers: Training forensic Accountants Within Accounting Program “, *Journal of College Teaching and Learning* , 4 (9): 31-38.

نجاعة قانون اوكسلي في الحد من الاحتيال في القوائم المالية للشركات المساهمة العامة - دراسة تحليلية

The Success of Oxley Low in Redacing Fraud in The Financail Statements in
Public shareholding Companies -Analytical Study

إعداد الباحثون

د.علاء مطارنة* د.إسامة عبد المنعم** د.ياسر زعارير***

تاريخ قبوله للنشر: 5/4/2016

تاريخ تقديم البحث: 2016 / 3 / 2

الملخص:

يعتبر قانون ساربينز اوكسلي والذي صدر عام 2002 في الولايات المتحدة الأمريكية من أهم القوانين لتنظيم الأعمال، وظهر القانون نتيجة حدوث الانهيارات الكبرى للشركات الأمريكية والتي أثرت بشكل سلبي وملحوظ على الاقتصاد الأمريكي. مما دعا هذا لخلق قواعد رسميه مكتوبة لمتابعة الشركات المخالفة لغرض اتخاذ الإجراءات المحاسبية من اجل محاسبتها وإيقاع المسؤولية الشخصية على المخالفين ،والذين قاموا بعرض حساباتهم المزورة لشركاتهم .و لذلك تضمن القانون لبنود مهمة لتجنب وإزالة المخاطر الخارجية ،وحالات عدم التأكد التي يوجهها المحاسبين الممارسين والمدققين ، لذلك حاولت هذه الدراسة بيان مفهوم قانون اوكسلي و أهميته المهنية للمحاسبين والمدققين على المستوى المحلي والعالمي، مع التطرق لخصائص ونجاعة القانون وأثره في الحد من الاحتيال في القوائم المالية للشركات المساهمة العامة. وتبين للباحثين في نهاية الدراسة أن هناك انتقادات موجهة لهذا القانون والسبب أضافته لأعباء إضافية على الشركات والمتمثلة بتكاليف الامتثال دون تقديم أية تدابير حقيقية لمنع حالات الاحتيال في الشركات المختلفة ، كما إن القانون لم يفعل شيئاً لتجنب الصعوبات المالية التي تواجهها الشركات هذه الأيام. وأنه قد كتب على عجلة وفي ظل ظروف بيئية واقتصادية مختلفة عن الوقت الحالي .

* استاذ مساعد - كلية الاقتصاد والعلوم الادارية - جامعة جرش.

** استاذ مشارك - بقسم المحاسبة كلية العلوم الادارية والمالية - جامعة جرش.

** استاذ مساعد - رئيس قسم المحاسبة - جامعة جرش.

Abstract

Sarbanes Oxley law which was enacted in July 2002 in United States is considered one of the most significant legislation to organize businesses it emerge in response to major collapses of American companies and corporate governance failures, which had a significant impact on the US economy, which called to create an official written rules to follow up on violating companies with the purpose of making accounting procedures in order to question their doings and to settle the personal responsibility of offenders whom have offered their fake accounts to their companies.

Thus, the law includes an important provisions to avoid and remove external risks, and cases of uncertainty committed by accountants, practitioners and auditors. Therefore, this study tried to state the concept of Oxley Act and its importance for professional accountants and auditors at the local and global level focusing on the law characteristics and its success, and, its impact on reducing fraud in the financial statements of public shareholding companies. The researchers found that there were criticisms of this law because it added an additional burden cost on companies to compliance with the law without providing any real measures to prevent cases of fraud, and that the law did nothing to avoid the financial difficulties faced by companies these days, and it was written in haste and under different economic and environment at circumstances from present conditions

المقدمة:

كان لتشريع قانون اوكسلي اثر كبير على مهنتي المحاسبة وتدقيق الحسابات في الولايات المتحدة الامريكية حيث عمل المحاسبون ومدققو الحسابات والمديرون والمحللون الماليون على الالتزام بالقانون والتعليمات المتفرعه منه والذي يعد حجر الزاوية في بناء معلومات مالية مفيدة وموثوقة في شكل بيانات مالية يرافقها افصاح ملائم لفائدة المستخدمين الداخليين والخارجيين يستند اليها في اتخاذ افضل القرارات الاستشارية والادارية, ولكن اتضح بعد ذلك أن هناك بعض الثغرات التي توجد في هذا القانون من الممكن استغلالها من قبل بعض إدارات الشركات للمحاولة إخفاء او التلاعب في قوائمها المالية. لذلك جاءت هذه الدراسة لمحاولة تسليط الضوء عن أهم نقاط والضعف في هذا القانون ,

هدف الدراسة: تهدف الدراسة إلى:

- 1- بيان مفهوم قانون واكسلي واهميتها المهنية للمحاسبين والمدققين على المستوى المحلي والعالمي.
- 2- خصائص القانون وأثره في الحد من الاحتيال في القوائم المالية للشركات المساهمة العامة.
- 3- بيان أهم مرتكزات القانون وإبراز نقاط ضعفه .

مشكلة الدراسة:

أنّ قانون أوكسلي الصادر في الولايات المتحدة الأميركية شدّد على المدققين الخارجيين بضرورة الرقابة على مدى امتثال الشركات للقواعد والمعايير المحاسبية وزادت الحاجة إلى تركيز الاهتمام بالقوائم والتقارير المالية للمحافظة على أموال الوحدة الاقتصادية وحقوق المساهمين و هيكل رأس المال . وقد يثار التساؤل الآتي والذي يمثل مشكلة الدراسة (هل يوجد نجاعة حقيقية لقانون اوكسلي في الحد من الاحتيال في القوائم المالية للشركات المساهمة العامة

فرضية الدراسة:

تبنى الدراسة على الفرضية الرئيسة التالية: لا يوجد نجاعة حقيقية لقانون اوكسلي في الحد من الاحتيال في القوائم المالية للشركات المساهمة العامة

أسلوب الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي Analytical Descriptive Approach لموضوع الدراسة وهذا المنهج معمول به في كثير من البحوث والدارسات حيث تم الإطلاع على عدد من البحوث والدارسات المنشورة في الدوريات والمجلات العلمية المتخصصة وكذلك المنشورة على شبكة الانترنت وأخضعت للتحليل والمناقشة بما يخدم أهداف الدراسة.

الدراسات السابقة:

دراسة (إبراهيم 2009) بعنوان قياس مدى فاعلية الأساليب الهيكلية لنظام الرقابة الداخلية في سد فجوة احتياجات مستخدمي التقارير المالية في ظل بيئة قانون أوكسلي.

هدفت الدراسة إلى قياس مدى فاعلية الأساليب الهيكلية للرقابة الداخلية وفق قانون اوكسلي على تلبية احتياجات المستثمرين لبيانات التقرير المالي . وتوصلت الدراسة إلى إن أساليب الرقابة الداخلية الفعالة وأطرها المتكاملة وفق هذا القانون تعد كافية في سد فجوة احتياجات مستخدمي التقرير المالي مما يساهم في الحفاظ على ممتلكات أصحاب الملكية وبقاء المنظمة في دنيا الأعمال ومن ثم تحقيق أهدافها.

دراسة (خداش و السرطاوي،2010) بعنوان مدى إسهام بنود الاستقلالية الواردة بقانون سيربنس-أوكسلي في تعزيز استقلالية المحاسب القانوني الأردني وأثرها في تقليص فجوة التوقعات -دراسة ميدانية من وجهة نظر كل من مدققي القوائم المالية والمستثمرين المؤسسين.

استهدفت هذه الدراسة معرفة مدى إسهام بنود الاستقلالية الواردة بقانون ساربنس -أوكسلي

الأمريكي في تعزيز استقلالية المحاسب القانوني الأردني، وأثر تلك البنود في فجوة التوقعات. ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطوير استبانة وزعت على عينة من مدققي الحسابات، والمستثمرين المؤسسين. وقد تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المتمثلة في الأساليب الإحصائية الوصفية، واختبارت للعينة الواحدة، واختبارت للعينات المستقلة. وقد أظهرت نتائج الدراسة وجود إسهامات فاعلة لتعليمات الاستقلالية الواردة بقانون سيربنس-أوكسلي في تعزيز استقلالية المحاسب القانوني الأردني، وكذلك في تقليص فجوة التوقعات. وأشارت النتائج كذلك إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد عينة الدراسة حيال إسهام تعليمات الاستقلالية في تعزيز استقلالية المحاسب القانوني الأردني وقدرتها على تقليص فجوة التوقعات. وفي ضوء نتائج الدراسة أوصى الباحثان بضرورة قيام الجهات المشرفة على تنظيم المهنة بوضع قائمة بالخدمات غير التدقيقية التي يمنح مدقق الحسابات من تقديمها لعميله، والعمل على تبني تشريعات ملائمة لحماية استقلالية مدقق الحسابات الخارجي؛ إذ يمكن الاستفادة من تعليمات الاستقلالية الواردة بقانون سيربنس-أوكسلي لتحقيق ذلك. وأوصى الباحثان كذلك بضرورة تفعيل دور لجان التدقيق في الشركات الأردنية، بالإضافة إلى العمل على تثقيف المجتمع بمفهوم استقلالية مدقق الحسابات عن طريق قيام الجهات المشرفة على مهنة تدقيق الحسابات بعقد مؤتمرات علمية تتعلق بأهمية الاستقلالية ومفهومها، وعن طريق إجراء مزيد من الأبحاث المتعلقة في استقلالية مدقق الحسابات بما يساهم في تقليص فجوة التوقعات.

دراسة (الدوغجي وعلي، 2011) بعنوان دور قانون (ساربنيز-أوكسلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي.

بين الباحثان إن قانون اوكسلي الذي صدر عام 2002 يعتبر أهم قانون لتنظيم الأعمال في الولايات المتحدة الأمريكية منذ صدور قانون الأوراق المالية لسنة 1933-1934 وذلك في ضوء حدوث إخفاقات محاسبية وفضائح مالية لبعض الشركات الأمريكية، فهو يحتوي على بنود مهمة لإزالة المخاطر الخارجية وحالات عدم التأكد التي تواجه المحاسبين الممارسين للمهنة في ايفاء المحاسبة وتدقيق الحسابات للأهداف المرجوة منها. فالالتزام بقانون اوكسلي والتعليمات المتفرعة عنه يعد حجر الزاوية في بناء معلومات مالية مفيدة وموثوقة في شكل بيانات مالية يقابلها افصاح

ملائم لفائدة المستخدمين الداخليين والخارجيين، وبالتالي سيتك هذا القانون انطبعا ايجابيا على مهنة المحاسبة والتدقيق . . وقد توصل البحث إلى جملة استنتاجات أهمها :- انه عزز الرقابة على مكاتب التدقيق ومنع حالات التواطؤ مع إدارات الشركات . ,وقلل المخاطر في حالة عدم اكتشاف الاختلاسات والمخالفات في الوقت المناسب وبالتالي تخفيض حجم وحالات المخالفات المالية .

دراسة Actions SOX-y Lobbying and Securities Class بعنوان (McCarten, et al,2016) دراسة

هدفت هذه الدراسة إلى بيان تأثير القوى الضاغطة على الوقت الذي يتم استغراقه للكشف عن سوء السلوك الإداري و حجم العقوبات المرتبطة بالدعاوي القضائية قبل و بعد تشريع قانون ساربينز اوكسلي. قبل سن القانون وجد إن مديري الشركات و نتيجة قوى الضغط الخاصة بهم قد تمكنوا من التهرب لفترة أطول و إن إمكانية إقامة دعاوي ضدهم كانت هامشية أو اقل احتمالا، إلا انه و بعد سن القانون وجد إن الضغط الممارس من قبل المدراء لم يعد له تأثيرا على الوقت المستغرق للكشف عن سوء السلوك و إقامة الدعاوي القضائية. و قد أشارت نتائج الدراسة إلى إن مرحلة ما قبل سن القانون كان هناك تباين في المعلومات مما جعل الأمر أكثر صعوبة للكشف عن وجود المخالفات الإدارية. بالإضافة إلى ذلك فان قانون ساربينز اوكسلي قد حسن من شفافية الشركات مما جعل الأمر أسهل نسبيا فيما يتعلق بالكشف و أثبات سوء تصرف الشركات.

Audit Fees Post-SOX: An Auction Model بعنوان (Elitzur,et al,2015)دراسة

أظهرت الدراسات إن أجور التدقيق قد ارتفعت نتيجة حظر قانون ساربينز اوكسلي شركات التدقيق من القيام بعمليات الخدمات غير الرقابية، إلا إن السبب الحقيقي خلف هذا الارتفاع ليس واضحا لان. وهدفت هذه الدراسة إلى توفير بعض الأفكار لمرحلة ما بعد سن قانون ساربينز اوكسلي و عما إذا كان هذا الحظر اضر بمكاتب التدقيق أم لا بالإضافة إلى سد الفجوة فيما يتعلق بارتفاع أجور التدقيق من خلال تقديم شرح نظري مفصل لهذا الأمر من خلال دراسة المنافسة بين مكاتب التدقيق على عمليات التدقيق و عمليات الخدمات غير الرقابية في ما مرحلة ما قبل سن قانون ساربينز اوكسلي من جهة، و من جهة أخرى المنافسة بين مكاتب التدقيق في ما يتعلق بالاختيار فيما بين القيام بعمليات التدقيق او عمليات الخدمات غير الرقابية. و قد أظهرت الدراسة ارتفاع أجور التدقيق في

مرحلة ما بعد سن قانون ساربينز اوكسلي، بالإضافة إلى ذلك فان حظر قانون ساربينز اوكسلي شركات التدقيق من القيام بعمليات الخدمات غير الرقابية جعل من المدققين أفضل حالا.

دراسة (2012,Primack) بعنوان:

The Financial Impact of the Sarbanes-Oxley Act on Small vs. Large US Public Companies

هدفت هذه الدراسة الى بيان الأثار المترتبة على قانون ساربينز اوكسلي على كل من المشاريع الصغيرة و الشركات الامريكية الكبيرة. حيث تناقش هذه الدراسة نوعين من الشكاوي الرئيسية، أولا الرسوم المدفوعة لمكاتب التدقيق من قبل الشركات الكبيرة اعلي منها بالنسبة للمشاريع الصغيرة، ثانيا كان تأثير مشروع القانون أكثر ضررا على المشاريع الصغيرة أكثر من الشركات الكبيرة. و قد قامت الدراسة بتحليل اثر قانون ساربينز اوكسلي باستخدام بيانات الإرباح و حجم الشركات المتداولة على مدى فترات زمنية متعددة (2000 – 2010). و قد أظهرت النتائج إلى ارتفاع أجور التدقيق بشكل كبير في مرحلة ما بعد قانون ساربينز اوكسلي، حيث ساهم القانون برفع متوسط إتعايب المدققين كنسبة من الموجودات بنسبة 43% بالنسبة ل 15% من الشركات، و بنسبة 23% بالنسبة ل 85% للشركات بواقع القيمة السوقية مقابل مستويات ما قبل قانون ساربينز اوكسلي.

دراسة (2013,Wilson) بعنوان

The Effect of Sarbanes-Oxley on Earnings Management Behavior

هدفت هذه الدراسة إلى بيان تأثير قانون ساربينز اوكسلي على خيارات المدراء في عملية إدارة الإرباح (الإدارة على أساس الاستحقاق أو الإدارة على أساس الإرباح الحقيقية). حيث قام الباحث باستخدام عينة كبيرة من الشركات للفترة من عام 1987 و حتى عام 2004 و ذلك للتحقيق في ما إذا كانت الشركات قد اتجهت إلى تقليل استخدام إدارة الإرباح على أساس الاستحقاق و التوجه إلى زيادة استخدام إدارة الإرباح على أساس الإرباح الحقيقية بعد صدور قانون ساربينز اوكسلي. وبينت الدراسة إن قانون ساربينز اوكسلي يزيد من تكاليف المشاركة في عمليات الإدارة بناء على أساس الاستحقاق و ذلك بسبب زيادة المسؤولية القانونية، و زيادة استقلالية المدقق، و ازدياد الوعي العام

للمعاملات المحاسبية (الابداعية).و إن زيادة مثل هذه التكاليف يؤدي إلى استخدام المدراء لأساليب أخرى متعددة لإدارة الأرباح (على سبيل المثال, إدارة الأرباح الحقيقية من خلال التلاعب بالمبيعات, والحد من النفقات التقديرية, و الإفراط في عملية الإنتاج). و قد توصل الباحث إلى وجود علاقة و ارتباط متزايد في ما بين أنواع معينة من إدارة الأرباح على أساس الأرباح الحقيقية (و الإفراط في الإنتاج و التلاعب في المبيعات) و النزعة الإدارية في التلاعب بالأرباح و تغيير مقاييسها, كما أشار الباحث إلى إن العلاقة في ما بين المستحقات غير الطبيعية و معايير تغيير الأرباح لم تتغير بعد إصدار قانون سارينز اوكسلي.

دراسة(Kordelas,2012)بعنوان

Earnings management and Audit Quality of public firms: Evidence from the US

تهدف هذه الدراسة إلى بيان و دراسة فيما إذا كان مدققوا شركات التدقيق الأربع الكبرى و غيرهم يتقيدون بنفس المستوى من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في سوق نيويورك المالي و سوق ناسداك المالي. و للإجابة على هذا السؤال فقد تناول البحث دراسة قانون سارينز اوكسلي الصادر في عام 2002 و أثره على بيئة الأعمال في الولايات المتحدة. كما قدمت الدراسة أساليب مختلفة في عملية تقدير إدارة الأرباح عن تلك المستخدمة في البحوث السابقة, علاوة على استخدام النتائج المستخلصة في الأبحاث السابقة بهدف تطوير فهم أعمق حول مواضيع و مفاهيم و دوافع إدارة الأرباح و الاختلافات المحتملة بين مدققي شركات التدقيق الأربع الكبرى و غيرهم. كما تقوم الدراسة على دراسة مستوى استخدام إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في سوق نيويورك المالي و سوق ناسداك المالي في المرحلة ما قبل إصدار قانون سارينز اوكسلي و المرحلة التي تلي إصدار القانون. و قد تم استخدام أسلوب الانحدار المتعدد المتغيرات لتحديد العلاقة بين المستحقات التقديرية و مجموعة من المتغيرات ذات الصلة بعملية إدارة الأرباح. و قد توصلت الدراسة إلى إن استخدام المستحقات التقديرية في المرحلة التي تلي إصدار قانون سارينز اوكسلي كانت اقل, بالإضافة إلى إن عملاء شركات التدقيق الأربع الكبرى استخدموا مستحقات تقديرية اقل من نظرائهم عملاء شركات التدقيق الأخرى.

بعنوان Gray, 2013 دراسة

CHANGING INTERNAL AUDIT PRACTICES IN THE NEW PARADIGM

إن الهدف الأساسي من هذه الدراسة هو بيان اثر قانون سارينز اوكسلي على المدققين الداخليين في شركاتهم. و قد شملت هذه الدراسة أربع مجموعات أجريت مع المدققين الداخليين خلال الفترة ما بين شباط - حزيران من عام 2003. و قد أشارت هذه المجموعات إلى إن تأثير قانون سارينز اوكسلي كان نظاميا على هذه الشركات. حيث اضطر العديد من مجالس إدارة الشركات لإجراء بعض التعديلات على الاتفاقيات، وعدد الاجتماعات و مدتها. و مجموعة الأشخاص الذين يتم الاجتماع بهم. حيث كان تعيين أعضاء جدد يمثل التحدي الأكبر لهذه الشركات، لا سيما و إن الرؤساء التنفيذيين و المدراء الماليين كانوا يواجهون تحدياتهم الخاصة خصوصا مع القسم 302 و المتعلق بالمسؤوليات و التصديق. و قد كان تأثير قانون سارينز اوكسلي عميقا على وظيفة التدقيق الداخلي، حيث ارتقت نظرة مجالس الإدارة و الإدارة العليا إلى وظيفة التدقيق الداخلي، كما أصبحت وظيفة مدير التدقيق الداخلي على ملف أعمال لجنة التدقيق، وإدارات التدقيق الداخلي أصبحت تقدم تقاريرها مباشرة إلى لجنة التدقيق، وأصبحت الإدارة العليا تشجع على توظيف المزيد من الموظفين في قسم التدقيق الداخلي و دفع رواتب تنافسية و الحصول على المزيد من التدريب. هذه المسؤوليات و التشجيعات خلقت أيضا نوعا من التحديات التي تواجه إدارات التدقيق الداخلي، و من أهمها الابتعاد عن الصورة النمطية لمهنة التدقيق الداخلي و التي تمثل المدققين الداخليين على إنهم ضباط الشرطة للشركة و التركيز على الصورة الجديدة باعتبارهم شركاء و مستشارين و ذلك بسبب تركيز قانون سارينز اوكسلي على التقارير المالية و مراجعة الحسابات. على الرغم من ذلك، إلا إن أعباء و مسؤوليات المدققين الداخليين تتزايد، فالإدارة لا تزال تتوقع من المدققين الداخليين تقديم الخدمات التي كانوا يقدمونها في الماضي بالإضافة إلى الأنشطة المتعلقة بقانون سارينز اوكسلي.

الجانب التحليلي للدراسة

أسباب تشريع قانون اوكسلي SOX :

كان لانهييار شركة انرون في أواخر عام 2001 ، وما تبعها من شركات أخرى مثل شركة كومس وشركة كويست وتايكو وشركة جلوبال كروسينغ وشركة وورلد كوم الأثر الكبير والواضح على الاقتصاد الأمريكي الذي يمتاز بكونه اكبر الأسواق المالية وأكثرها تطوراً وتنظيماً في العالم، حيث إن هذا الانهييار أدى إلى حدوث كارثة أصابت الأسواق المالية نظراً لأهمية هذه الشركات وخاصة شركة انرون التي تخصصت في صناعة الطاقة و التي هوت وتزامنت بعد إحداه الحادي عشر من أيلول في نيويورك وواشنطن وقد قدرت الخسائر المالية بأكثر من 100 بليون دولار أمريكي شملت مليار دولار منها مدخرات الموظفين (صناديق المعاشات). وقد شكلت حالة إفلاس شركة انرون العملاقة أكبر حالة للإفلاس بين الشركات الكبرى وأحدثت نتائج سلبية على البيئة المحاسبية حيث أنها أثبتت فشل وإخفاق الجهات المراقبة للشركات من مدققي الحسابات ومصارف الاستثمار، ووكالات التصنيف والمحللين، وتبعها غلق إحدى أكبر شركات تدقيق الحسابات في العالم وهي (شركة آرثر أندرسون). لذلك يرى الباحثين إن انهيار كبرى الشركات الأمريكية كان له اثر سلبي على الاقتصاد الأمريكي فقد تميزت بيئة الأعمال بعدم الثقة في الإفصاحات المالية للشركات و انتشار حالة من عدم اليقين بمدى صحة هذه الإفصاحات، مما دعا إلى وضع معايير جديدة تعزز معايير الشفافية لمجالس الإدارة و لجان التدقيق، ووجوب متابعة الشركات المخالفة و اتخاذ الإجراءات المناسبة بحققها من اجل إحداث تغيير ايجابي في مناخ الاستثمار من خلال خلق تغييرات كبيرة في مجالات سلوك الإدارة و حوكمة الشركات و الممارسات التجارية. (Kordelas , 2012, p 7).

أهمية تشريع قانون اوكسلي :

كان لانهييارات كبرى الشركات الأمريكية اثر سلبي على الاقتصاد الأمريكي، مما دعا إلى إيجاد قواعد رسمية مكتوبة كقوانين حقوق المساهمين وقانون التعاقدات ، ووجوب متابعة الشركات المخالفة واتخاذ الإجراءات المناسبة من اجل محاسبتها وإيقاع المسؤولية الشخصية على الرؤساء التنفيذيين للشركات بسبب تقديم حسابات مضللة لشركاتهم، وأن تكون هذه القوانين قادرة على إحداث تغيير

ايجابي في مناخ الاستثمار.

وفي يوم 31 من تموز لعام 2002 صادق الكونغرس الأمريكي على قانون يسمى (بقانون سارينز - أوكسلي) نسبة إلى الأشخاص الذين أنيطت بهم مهمة إعداد هذا القانون ,وهما عضوان في السلطة التشريعية الأمريكية (أعضاء الكونغرس) . وينص القانون على تشكيل هيئة للرقابة مهمتها مراقبة أداء المدققين القانونيين الذين يدققون القوائم المالية للشركات العامة، كما انه يقضي بوجوب إنشاء لجنه للتدقيق في كل شركة عامة، وأن تصدر إدارة الشركة ضمن التقارير المالية السنوية المنشورة تقريراً يسمى تقرير الرقابة الداخلية يؤكد لمجلس الإدارة بموجبه مسؤوليته عن احتفاظ الشركة بنظام رقابة داخلي وأن ينفذ هذا النظام بفاعلية . كما يقضي القانون بتقديم المدقق القانوني للشركة تقريراً يسمى بتقرير فحص التأكيدات ويتم استخدامه لإيضاح رأي هذا المدقق حيال ما تضمنه التأكيد المتقدم من مجلس الإدارة حول الرقابة الداخلية للشركة . كما يطلب القانون من هيئة سوق المال الأمريكية إن تطالب الشركات المساهمة الإفصاح عما إذا كانت الشركة قد تبنت قواعد السلوك المهني وأداب مزاوله عمل المدراء التنفيذيين في الشركة والإفصاح عن القواعد التي تتبناها الشركة . (Minter& Smith, 2003, P32-35).

الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها قانون اوكسلي:

يتضمن قانون اوكسلي جملة من الأهداف الداعية إلى النهوض بالبيئة المحاسبية واكتساب ثقة المستثمرين واسترجاعها ومنها الأتي :

1. الشفافية في تقديم المعلومات المالية ؛ حيث تتحقق الشفافية بدراسة القوائم المالية السنوية والأولية قبل اعتمادها ونشرها، بغرض التوصل إلى قناعة بأنها لا تتضمن إي عبارات أو بيانات غير صحيحة، وان تكون ذات أهمية نسبية، والتأكد من أنه لم يحذف من هذه القوائم إي بيانات أو معلومات أو مبالغ من شأنها إن تجعل من هذه القوائم مضللة .
2. التحقق من صحة وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في الشركة ، ومدى فاعليته في الحد من عمليات الغش والأخطاء واكتشافها فور وقوعها، وقدرتها على القيام بتنفيذ الأنشطة الرقابية بطريقة تمكن من التحقق من جودة تنفيذ هذه الأنشطة والثبات في تنفيذها .

3. دراسة السياسات المحاسبية التي تتبناها الشركة، وأي تغيير في هذه السياسات المتبعة، والأخذ بعين الاعتبار مدى ملائمة هذه السياسات لطبيعة عمل الشركة وإثرها على المركز المالي ونتائج أعمالها .
4. الإشراف على عمليات التقصي والبحث عن الغش والأخطاء التي من شأنها أن تحدث في الشركة .
5. دراسة التقارير والملاحظات التي يقدمها المحاسب القانوني والأخذ بالآراء الواردة فيها .
6. التحقق من استقلالية مدققي الحسابات الداخليين، ووضع نظام للتدقيق الداخلي في الشركة ونطاق الفحص والتقارير الصادرة عنها.
7. تقديم اقتراحات من شأنها تأكيد الاستقلالية لمدققي الحسابات الداخليين والرفع من كفاءة ما يقومون به من الأعمال .
8. اتخاذ التدابير اللازمة في حالة مخالفة إحدى الشركات للأنظمة والقوانين حيث تفرض أشد العقوبات على المدراء والرؤساء وفرض إجراءات صارمة على جميع الخدمات المقدمة من المدققين. (Coates et all, 2007, p1-7)

الغرض من قانون SOX : استجابة لازمة الثقة بين المستثمرين كان لا بد من اعتماد إلزامية قانون ساربينز اوكسلي، حيث كان الهدف الأساسي من هذا القانون هو حماية مصالح المستثمرين و استعادة ثقتهم في نزاهة التقارير المالية للشركات من خلال التأكيد على إن الشركات تقدم افصاحات دقيقة ذات جودة عالية و بتوقيت مناسب ,و تعزيز العقوبات في الجرائم المالية و الاختلاسات. (Kordelas , 2012, p8) في عام 2002 أصدر الكونغرس قانون ساربينز اوكسلي (SOX) و الذي يتطلب إن تقوم الشركات بتقديم تقارير تبين الضوابط التشغيلية الداخلية على التقارير المالية، بالإضافة إلى قيام مدقق الحسابات الخارجي بتقديم تقرير تقييمي عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية للشركة، كما يتطلب القانون قيام مدقق الحسابات بتقديم تقرير عن نظام الرقابة الداخلية لإدارة الشركة (Sarbanes-Oxley,2003,p107-204).و.(tAckett , et al , 2006,P. 63) حيث تعتبر هذه التقارير التي تتضمن قياس كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية صلب جهود الكونغرس لردع فشل عمليات التدقيق في الشركات.

فوائد قانون ساربينز اوكسلي: للقانون اوكسلي فوائد عديدة منها:

1. موثوقية المعلومات: إن الهدف الأساسي من سن و تشريع قانون ساربينز اوكسلي هو استعادة ثقة الجمهور في البيانات المالية المعدة من قبل الشركات العامة من خلال إصدار معلومات مالية موثوقة. إن من أهم متطلبات قانون ساربينز اوكسلي هو الحفاظ على فعالية و كفاءة ضوابط الرقابة الداخلية(كلما كانت ضوابط الرقابة الداخلية أكثر فعالية كانت المعلومات المنتجة أكثر موثوقية).
2. تعزيز إلية حوكمة الشركات: إن الشركات التي تمتلك آليات حوكمة قوية تتميز بوجود هيكل ضمني متين للشركة ككل, فضلا عن توفير الانضباط للموظفين , و أيضا إبراز القيم الأخلاقية للشركة و التي تدل على الصدق في الأداء. و قد أظهرت العديد من الدراسات وجود علاقة ايجابية بين حوكمة الشركات و الأداء المالي.
3. الحد من الاحتيال في القوائم المالية: إن الدافع الأساسي لسن قانون ساربينز اوكسلي هو الحد و منع حالات الاحتيال في البيانات المالية الذي أدى إلى ضياع المليارات من الدولارات ,و بالتالي تخفيض ثقة المستثمرين. ومنذ صدور قانون ساربينز لم يتم الإعلان عن وجود إي فضيحة مالية في الشركات المحلية الكبرى. علاوة على ذلك, تشير الدراسات إلى إن حالات الغش قد انخفضت بشكل ملموس عما كانت عليه سابقا.(Jahmani, & Dowling,. 2008 P. 57 – 66)
4. نموذج لشركات القطاع الخاص و المنظمات غير الربحية: لقد اجتذبت متطلبات القانون العديد من الشركات الخاصة و المنظمات غير الربحية لتنفيذ إحكام القانون على الرغم من إن متطلبات القانون لا تستهدف الشركات غير العامة و المنظمات غير الربحية. إن أهم النتائج المرتبطة بالامتثال لمتطلبات القانون من قبل شركات القطاع الخاص هي تحسين إلية التوثيق و عملية الاختبارات,فضلا عن تعزيز إجراءات الحكم للشركات , وتعزيز السلوكيات الأخلاقية, واعتماد على أفضل الممارسات المحاسبية والتدقيقية . كما إن العديد من الشركات تنظر إلى القانون على انه إلية صيانة مسبقة للحد من المشاكل وتقديم الحلول المقنعة لها بدلا من حلها في وقت لاحق.بمعنى آخر تقديم الحلول الفورية لجميع المشاكل التي تواجه الشركات دوت الانتظار لحين تفاقم المشاكل..(Tackett , et al , 2006,P 66)

الانتقادات الموجهة لقانون اوكسلي بخصوص أنظمة الرقابة الداخلية لحد من الاحتيال في الشركات المساهمة العامة:

أولاً: إن من أهم النقاط التي لم يشملها قانون ساربنز اوكسلي هي عدم وجود شرط باستعانة لتوظيف مدقق الحسابات مختص بأمور الاحتيال إثناء قيامه بعملية التدقيق. حيث يرى الباحثون هنا حدوث الفشل في عملية التدقيق نتيجة وجود نية مسبقة لتلاعب من قبل الإدارة، والذي يؤدي إلى تشويه صارخ في البيانات المالية، وان عملية تواطؤ الاداره سيجعل من عملية الرقابة الداخلية غير فعالة نسبياً، ذلك إن الإدارة بمختلف مستوياتها ستعمل كفريق واحد لتزوير الوثائق، و تغيير السجلات، و اختلاق سيناريوهات معينه لخداع مدقق الحسابات لتدفعه للاعتقاد بصحة القوائم المالية. وهنا سوف تعتبر الرقابة على التقارير المالية للشركات غير فعالة إذا تم التعرف على وجود قصور في نظام الرقابة الداخلية على التقارير المالية للشركات.

ثانياً: من الملفت للنظر إن هنالك خلل في قانون ساربنز اوكسلي يتعلق بمسؤولية الإدارة عن نظام الرقابة الداخلية، حيث يبني القانون توقعاته على صدق الإدارة في تقديم تقاريرها المتعلقة بالرقابة الداخلية. وان الاستفادة من هذه التقارير في ظل وجود تواطؤ من قبل الاداره يجعل من عملية الحد من الغش و الاحتيال عبارة عن وهم.

ويرى الباحثون انه يمكن ردع تواطؤ الاداره في بعض الحالات و لكن لا يمكن القضاء عليه كلياً. لذلك يجب القيام بتطوير طرق أكثر فاعلية لردع و كشف تواطؤ الإدارة. خصوصاً إذا علمنا إن، هناك أربعة عوامل تكشف عن وجود تواطؤ الإدارة في إي شركة وهي:

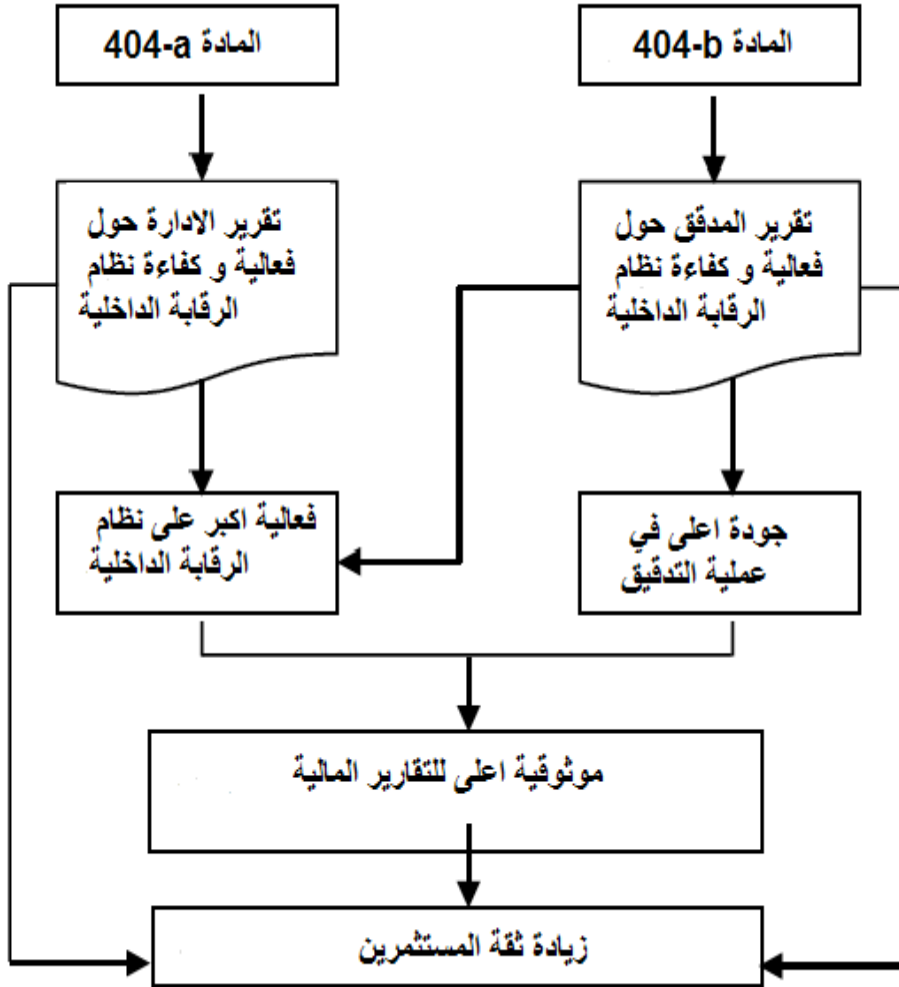
1. وجود مؤامرة و اتفاق مسبق بين أعضاء الإدارة لتحريف و تشويه البيانات المالية. P,2006 , (tAckett , et al -68).

2. السجلات المحاسبية و المالية تم تعديلها لتتوافق مع البيانات التي تم تحريفها.

3. قيام الإدارة بتشويه الحقائق الشفوية و الكتابية المقدمة للمدقق لدعم البيانات التي تم تحريفها.

4. فشل أو إهمال أو عدم كفاءة المدقق في اكتشاف مثل هذه التحريفات.

إن العوامل الثلاث الأولى لا يمكن منعها لأنها تحت سيطرة الإدارة. لذلك، فإن الطريقة التي يتعامل بها المدقق في البحث عن الخداع اللفظي و الخداع في البيانات المقدمة تعتبر عنصرا حاسما في منع فشل عملية التدقيق.



ويرى الباحثون انه يمكن القول ان القسم 404 ربما يكون الجانب الاكثر اثاره للجدل في قانون ساربينز اوكسلي و ذلك بسبب تكاليف الامتثال المرتفعة و قد قام العديد من الباحثين بتصنيف تكاليف الامتثال لقانون ساربينز اوكسلي الى فئات مختلفة: فقد قام (Rittenberg, & Miller, 2005,p12)

بتصنيف تكاليف الامتثال الى تكاليف اعادة كسب ثقة الجمهور، و تكاليف توثيق عمليات الرقابة و الاختبارات الجارية. اما بالنسبة الى كل من (Tacket,tatel, 2006, P317-323) فقد قام بتصنيفها الى تكاليف نقدية،و تكاليف غير نقدية،ولكن (Sneller& .Langendijk 2007,p110 -111) يفضلون تقسيم تكاليف الامتثال الى تكاليف التقييم (العمل الداخلي) و تكاليف الشهادة. بينما Foster (atel, 2007, P. 661-673.) قاموا بتصنيف تكاليف الامتثال الى تكاليف الانشاء الاولية، و تكاليف الرقابة المتكررة.بالاضافة الى ذلك قام (Krishnan, et al 2008,p169) بتصنيف تكاليف الامتثال الى ثلاث فئات، اولاً تكاليف العمالة الداخلية و تتعلق بنفقات و رواتب الموظفين الحاليين و الجدد ثانياً تكاليف الاستشارات و التكنولوجيا حيث اختارت معظم الشركات الاستعانة بمصادر خارجية لتنظيم عملية الرقابة الداخلية و الانفاق على التكنولوجيا اللازمة لتطوير انظمة البرمجيات الخاصة بها او شراء برامج جديد مصممة خصيصاً لمتطلبات القانون، و اخيراً تكاليف الشهادة و تتعلق بالاعمال الاضافية لمدققي الحسابات نتيجة الامتثال لمتطلبات القانون (تقييم انظمة الرقابة الداخلية بالاضافة الى تقرير الادارة عن الرقابة الداخلية). ما يمكن من ملاحظة هنا ان تكاليف الامتثال لمتطلبات القانون تتضمن اتعاب التدقيق، و تكاليف الاستشارات و التعاقد مع الاستشاريين للمساعدة في تنفيذ القانون، و التكاليف الداخلية لاجراءات تقييم واختبار كل من فعالية نظام الرقابة و تقرير الادارة.

ومن الملاحظ ايضاً برأى الباحثون ان اتعاب التدقيق لمتطلبات الامتثال للقانون تشكل العبء الاكبر لتكاليف الامتثال و مرجع ذلك كله الى انها تمثل و تشكل الجزء الرئيسي من المادة 404 و المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية و فحص تقرير الادارة عن كفاءة النظام. و في دراسة اجراها (Krishnan, et al . 2008,p169) على عينة من الشركات خلال الفترة من كانون الثاني 2003 و حتى ايلول 2005 و التي تقوم بالنشر الطوعي و الاختياري لمعلومات تكاليف الامتثال للقانون فقد وجدو ان تكاليف الامتثال بلغت 2.2 مليون دولار منها 1.5 مليون دولار (70%) اجور و اتعاب التدقيق كما تبين ان اجور و اتعاب التدقيق تضاعفت مقارنة بالعام السابق و استناداً الى دراسة قام بها الاتحاد الدولي للماليين التنفيذيين وجد ان متوسط الزيادة في اتعاب التدقيق كان 1.3 مليون دولار و تشير الدراسة ايضاً الى ان ساعات العمل الداخلية و الخارجية (باستثناء الرسوم المدفوعة لشهادة مدقق الحسابات) 3.1 مليون دولار.

و قد اشار (Ho, Shih-Jen,etal,2007,p7) لشركتي LMN وUVX الى ان تكاليف الامتثال لشركة LMN بلغت 18.1 مليون دولار منها 7.1 مليون دولار لمُدقق حساباتها الخارجي لاعمال تتعلق بالقانون اما بالنسبة لشركة UVX فانها قامت بدفع ما يقارب 20 مليون دولار للامتثال لمُتطلبات القانون. بينما وجد (Sneller&Langendijk, 2007,p110) ان اجور التدقيق زادت بمقدار 65% بين عامي 2003 – 2004, كما ان عدد الساعات الداخلية التي تنفق على التقييم كانت ما يقرب 12 مره اعلى من التقديرات التي ادلت بها هيئة الاوراق المالية اما (Tackett, 2006.p69) اشار الى ان اجور التدقيق ازدادت ما يقارب 50% نتيجة للامتثال للقانون. و في دراستهم اشار كل من (Foster,etal 2007,p650), ان اجور التدقيق زادت ما بين عامي 2003 – 2004 حوالي 73% و ما بين عامي 2004 – 2005 الى حوالي 99% بينما الشركات التي لم تكن مطابقة بالامتثال الى المادة 404 فقد شهدت ارتفاعا في اتعاب التدقيق بمقدار 15%. و في دراستهما التي اجراها على عينة مكونة 660 شركة صناعية اشار (Raghunandan&Rama, 2006,p99) الى ان متوسط اتعاب التدقيق للعام 2004 اعلى ب 86% منه في عام 2003.

وتبين للباحثين وبالاعتماد على ماذكر سابقا ان هنالك اجماع ان تكاليف الامتثال و خاصة اتعاب التدقيق قد ارتفعت و بشكل كبير نتيجة لتنفيذ قانون ساربينز اوكسلي، و اسباب هذا الارتفاع براي كل من هي: (Fischer, B, , et al , 2014,P43. -55):

1. النقص في منهجية توثيق الرقابة الداخلية و التدقيق في فترة ما قبل الامتثال لقانون ساربينز اوكسلي.
2. عدم وجود اتجاه واضح لطبيعة العمل المراد القيام به (الذي يتعين اداؤه).
3. ضغوط الوقت الكبيرة لاكمال العمل (Rittenberg. & Miller,. 2005 ,p8)
4. التعريفات الصارمة في معايير التدقيق فيما يتعلق بعيوب الرقابة المادية. فضلا عن وجود اسباب اخرى قد تعود الى ازدياد اجور التدقيق الا وهي:

1. يتاثر مقدار اتعاب التدقيق بمقدار جهود عملية التدقيق.

2. مدى تعرض مدقق الحسابات المستقل للمساءلة القانونية في حال فشله بتقييم ضعف نظام الرقابة الداخلية.

ولقد ادى الامتثال للقسم 404 الى اتساع نطاق عملية التدقيق و بالتالي زيادة المسؤولية القانونية على المدقق المستقل في حال فشله في تحديد اوجه الضعف في نظام الرقابة الداخلية, و بالتالي في حال فشل الادارة و مدقق الحسابات في تحديد اوجه الضعف في نظام الرقابة الداخلية و التي قد تؤدي الى عملية اعادة اعداد و عرض القوائم المالية, فان هذا بدوره سوف يؤدي الى رفع دعاوي قضائية ضد الادارة و مدققي حسابات الشركة (Chan, , et al, 2008,p 161). في استطلاع قامت به منظمة المدراء الماليين التنفيذيين (Financial Executives International (FEI) في العام 2007 على 185 شركة, تبين ان تكاليف الامتثال للمادة 404 من القانون قد بلغت 1.7 مليار دولار, وبلغت الكلفة المقدره للامتثال من قبل هيئة الأوراق المالية الأمريكية حوالي 91000 دولار لكل شركة, إلا أنها قامت بإعادة عملية التقدير لاحقا لتصبح 2.87 مليون دولار لكل شركة (Stanton, S, 2012, p 6)

خامسا: في مقابلة أجراها النائب Micheal G. Oxley مع صحيفة International Herald Tribune أشار إلى إن القانون قد صدر على عجلة. وأيضا أشار كل من Gingrich and Kralik إلى إن القانون اوكسلي: (Gingrich, . &Kralik, 2008, , 6,p7):

1. لم يكن القانون كافيا في منع حالات الإفلاس في بعض الشركات مثل Bear Sterns, Lehman Bros., American International Group (AIG) and Merrill Lynch
2. إن العقوبات الجزائية التي وضعها من قبل القانون ساهمت في صعوبة إيجاد أشخاص ذوي كفاءة لإدارة الشركات.
3. بعض الشركات أصبحت تفكر في الخصخصة و ذلك نتيجة ارتفاع تكاليف الامتثال.
4. هجرة الشركات إلى الأسواق العالمية الأخرى مثل سوق لندن المالي.

ومن الملاحظ هنا وفي دراسة أجراها مكتب محاماة Foley & Lardner LLP (Hartman,T,etal,2007,p12) على 114 شركة من القطاع العام لدراسة أثر القانون فقد وجد

إن 21% من الشركات تفكر في الخصخصة، 10% يفكرون في بيع الشركة، 8% يفكرون في الاندماج مع شركات أخرى (معظم عينات الدراسة تبلغ إيراداتها اقل من 1 مليار دولار سنويا). وإن زيادة الإجراءات القانونية و ارتفاع تكاليف الامتثال حد من التنافسية للشركات الأمريكية مقارنة مع الشركات الأجنبية في الأسواق العالمية. حيث شكلت هذه الأمور حواجز و عوائق عند محاولة تسجيل الشركات الجديدة في الأسواق المالية. و في مقالها الافتتاحي أشارت Wall Street Journal إلى إن قانون ساربينز اوكسلي قد قتل إمكانية إنشاء شركات عامة جديدة في الولايات المتحدة، و إن الشركات أصبحت تتجه نوح سوق لندن المالي مما كلف الصناعة الأمريكية ما يقرب أكثر من 200 مليار دولار. وفقا للرابطة الوطنية لراس المال فان الشركات التي تم تسجيلها في العام 2008 بلغت 6 شركات مقارنة مع 269 شركة في العام 1999 و 272 في العام 1996 و 365 في العام 1986. (MALONE, 1986). (M, 2008,p7) وكذلك بين عضو مجلس النواب الأمريكي Ron Paul إلى إن المادة 404 من القانون هي السبب الرئيسي في قيام بعض الشركات بجمع الأموال النقدية عوضا عن استثمارها في المشاريع الجديدة. بالإضافة إلى المادة 404 قد رفعت من تكاليف ممارسة الأعمال، مما تسبب في انسحاب الشركات الأجنبية من الأسواق الأمريكية وتأخير عجلة النمو الاقتصادي. (Stanton, S, 2012, p8) كما أشار Huntsman حاكم ولاية ليوتا و المرشح الرئاسي لعام 2012 بان القانون قد أضاف أعباء إضافية على الشركات دون تقديم أية تدابير حقيقية لمنع حالات الاحتيال في الشركات، كما إن القانون لم يفعل شيئا لتجنب الصعوبات المالية التي تواجهها الشركات هذه الأيام. كما انه أشار إلى إن القانون قد كتب على عجلة.

سادسا:ومن الانتقادات الموجهة للقانون هو عدم توجيه أية اتهامات ضد بنك Lehman Brothers Holdings أو أية شركة شاركت في إفلاس البنك في حادثة تعد الأكبر في تاريخ الولايات المتحدة، حيث أفلس بنك Lehman Brothers Holdings في العام 2008 نتيجة قيامه بتشويه الموقف المالي للبنك من خلال إخفاء المعاملات خارج إطار الميزانية العمومية و التي قدرت بملايين الدولارات في مخالفة صريحة لنص المادة 401 من القانون و التي تشير إلى ضرورة الإفصاح عن العمليات خارج إطار الميزانية العمومية. كما أثارت الحادثة العديد من التساؤلات الأخرى حول فعالية PCAOB و التي كان من المتوقع منها إن تقوم بوظيفتها بمراقبة شركات التدقيق و ذلك للكشف عن الدور الذي

لعبته شركة Ernst & Young في عملية الاحتيال المتعلقة بالبنك, مما أعاد إلى الأذهان شركة Arthur Andersen و التي سقطت نتيجة معرفتها بالأمور الاحتيالية لشركة انرون.

ويتضح جليا للباحثين إن البيئة الاقتصادية المتغيرة في الأيام الحالية تختلف عن تلك في العام 2002 عند صدور قانون سارابينز اوكسلي مما أثار تساؤلا حول صلة القانون بالبيئة الحالية, وهذا جاء متفقا مع اعتراف Michael Oxley (موجود بالقانون) إلى إن القانون بحاجة إلى بعض التغييرات حيث أشار إلى إن القانون لم يكتب على الحجارة ولا يتغير مطلقا وإنما يجب إن يتغير حسب التغييرات البيئة الاقتصادية المحيطة بشركات العالم المختلف و يعتقد هنا انه من المرجح و المفيد القيام ببعض التنقيحات فيما يخص ذلك القانون ليتلاءم مع التغييرات الاقتصادية الجوهرية المختلفة. لذلك يظهر وجود نجاعة حقيقية لقانون اوكسلي في الحد من الاحتيال في القوائم المالية للشركات المساهمة العامة وبالتالي ترفض فرضية الدراسة بأنه لا توجد نجاعة من قانون اوكسلي في الحد من الاحتيال في القوائم المالية, لذلك يرى الباحثون على الرغم من كفاءة وموضوعية القانون لكن يوجد بعض من الثغرات القانونية التي من الممكن أن تستغل من قبل إدارات بعض الشركات لاحتيال في عرض مفردات قوائمها المالية والسبب أضافته لأعباء إضافية على الشركات والمتمثلة بتكاليف الامتثال دون تقديم أية تدابير حقيقية لمنع حالات الاحتيال في الشركات, كما إن القانون لم يفعل شيئا لتجنب الصعوبات المالية التي تواجهها الشركات هذه الأيام. كما إن القانون قد كتب على عجلة وفي ظل ظروف بيئية واقتصادية مختلفة عن الوقت الحالي. وإنه يجب إحداث تكامل ريادي ومنطقي وفكري ما بين هذا القانون و ما تمخضت عنه توجهات لجان محاسبية وتدقيقية عالمية كلجنة COSO و لجنة COBIT, لتعزيز من قوة وكفاءة أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات للحد من الاحتيال فيها.

المراجع والمصادر:

- ابراهيم، نبيل عبد الرؤوف 2009، "قياس مدى فاعلية الاساليب الهيكلية لنظام الرقابة الداخلية في سد فجوة احتياجات مستخدمي التقارير المالية في ظل بيئة قانون أوكسلي".
www.infotechaccountants.com
- الدوغجي .علي حسين وعلي ,اسامة عبد المنعم,2011, دور قانون (ساربنيز-أوكسلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي,مجلة الإدارة والاقتصاد, الجامعة المستنصرية, العدد 86,بغداد,العراق.
- خدش حسام الدين و السرطاوي عبد المطلب ,2010, مدى إسهام بنود الاستقلالية الواردة بقانون سيربنس-أوكسلي في تعزيز استقلالية المحاسب القانوني الأردني وأثرها في تقليص فجوة التوقعات -دراسة ميدانية من وجهة نظر كل من مدققي القوائم المالية والمستثمرين المؤسسين,المجلة الاردنية في إدارة الاعمال, الجامعة الاردنية, المجلد 6,العدد3,عمان,الاردن
- Chan, K., Farrell, B., & Lee, P. 2008. Earnings management of firm reporting material internal control weaknesses under Section 404 of the Sarbanes-Oxley Act. Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 27: PP. 161-180.
- .Elitzur, R., Gavius, A., &Minchuk, Y. 2015. Audit Fees Post-SOX: An Auction Model. www.SSRN.com
- Fischer, B., Gral, B., &Lehner, O. 2014. Evaluating SOX Section 404: Costs, Benefits and Earnings Management. ACRN Journal of Finance and Risk Perspectives, Vol. 3(No. 1): PP. 43 - 55.
- Foster, B. P., Ornstein, W., &Shastri, T. 2007. Audit costs, material weaknesses under SOX Section 404. Managerial Auditing Journal, Vol. 22(No. 7): PP. 661-673.
- Gray, Glen L. 2003, CHANGING INTERNAL AUDIT PRACTICES IN THE NEW

PARADIGM , Working Paper September 27, www.csun.edu

- Gingrich, N. &Kralik, D. 2008. Repeal Sarbanes-Oxley, San Francisco Chronicle. Available: <http://www.sfgate.com/politics/article/Repeal-Sarbanes-Oxley-3186747.php>. [accessed 1 January 2016].
- Hartman, T Foley & Larder, LLP. 2007. The cost of being public in the era of Sarbanes-Oxley
- Ho, Shih-Jen, Kathy,Oddo, Alfonso R. (2007), Lessons Learned from Section 404 of the Sarbanes-Oxley Act, CPA Journal, June. <https://www.questia.com/magazine/1P3-1290877711/lessons-learned-from-section-404-of-the-sarbanes-oxley>
- Jahmani, Y. & Dowling, W. A. 2008. The Impact Of Sarbanes-Oxley Act. Journal of Business & Economics Research, Vol. 6(No. 10): PP. 57 - 66.
- Jain, P. K. &Rezaee, Z. 2006. The Sarbanes-Oxley Act of 2002 and capital-market behavior: Early evidence. Cotemporary Accounting Research/, Vol. 23(No. 3): PP. 629-654.
- -John C. Coates (2007), the Goals and Promise of the Sarbanes–Oxley Act Congress Journal of Economic Perspectives—Volume 21, Number 1—winter 2007. www.Homepage.univie.as.at
- Kordelas, G. 2012. Earnings management and Audit Quality of public firms: Evidence from the US. Erasmus University Rotterdam, Rotterdam,..
- Krishnan, J., Rama, D., & Zhang, Y. 2008.Costs to comply with SOX Section 404.Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 27(No. 1): PP. 169-186. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1091902
- MALONE, M. S. 2008. Washington Is Killing Silicon Valley, The Wall Street Journal. Available:<http://www.wsj.com/articles/SB122990472028925207>. [accessed 1 January 2016].

- McCarten .Matthew , Rainey ,van Diaz& Roberts ,Helen.2016, Lobbying and Securities Class Actions Pre- and Post-SOX,www.ssrn.com
- minter, Frank C. & Smith, Douglas L, (2003) Journal of Strategic finance, March
- Primack, S. 2012. The Financial Impact of the Sarbanes-Oxley Act on Small vs. Large US Public Companies. University of California, Berkeley.
- Raghunandan, K. & Rama, D. 2006. SOX Section 404 material weakness disclosures and audit fees. Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 25: PP. 99-114.
- Rittenberg, L. E. & Miller, P. K. 2005. Sarbanes-Oxley Section 404 Work: Looking at the Benefits: The Institute of Internal Auditors Research Foundation..
- Sarbanes-Oxley Act of 2003., United State Code. United State.
- SARBANES-OXLEY SECTION 404,2008.: A Guide for Management by Internal Controls Practitioners: The Institute of Internal Auditors.
- Sneller, L. &Langendijk, H. 2007. Sarbanes Oxley Section 404 Costs of Compliance: a case study. Corporate Governance: an international review, Vol. 15(No. 2): PP. 101-111.
- Stanton, S. S. 2012. SOX TURNS 10: ANALYZING THE RELEVANCE OF THE SARBANES-OXLEY ACT IN 2012. Texas State University-San Marcos, Texas.
- Tackett, J. A., Wolf, F. M., & Claypool, G. A. 2006. Fraud Specialists On Independent Audits. Journal of Business & Economics Research, Vol. 4(No. 7): PP. 63-68.
- Tackett, J. A., Wolf, F., & Claypool, G. A. 2006. Internal control under Sarbanes-Oxley: a critical examination. Managerial Auditing Journal, Vol. 21(No. 3): PP. 317-323.
- Wilson, G. R. 2013. The Effect of Sarbanes-Oxley on Earnings Management Behavior. Journal of Accounting, Finance and Economics.



إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام تكاليف دورة حياة المنتج للمعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية فى منشآت الأعمال بمنطقة الخليج العربى

A Proposed Framework of Integration between Activity-Based Costing and Life-Cycle Costing for Accounting Treatment of Environmental Costs in the Arabian Gulf Businesses

علي فابع حسن **

محمد شحاته خطاب * خطاب

تاريخ قبول النشر 2016/4/5

تاريخ تقديم البحث : 2016/1/24

مستخلص

ونظام تكاليف دورة حياة المنتج (ABC) يهدف البحث الى إبراز دور نظام التكاليف على أساس النشاط لمنشآت الأعمال بمنطقة الخليج العربى وتحفيزها نحو الالتزام (EC) فى معالجة التكاليف البيئية (LCC) بالمعايير البيئية (الأيزو 14000)، من خلال وضع إطار مقترح يتضمن مجموعة من العوامل والمتغيرات التى تساعد منشآت الأعمال فى كيفية وتحديد وأهمية ومراعاة القضايا البيئية والمشاركة فى علاجها. وقد تم اختبار فروض الدراسة عن طريق توزيع استبيان الكتروني لعينة من الشركات فى منطقة الخليج العربى، وخلصت الدراسة الى عدة نتائج تتوافق مع فرضيات الدراسة كما يلي:

لم تعد القضايا البيئية محلية فحسب بل أصبحت إقليمية وعالمية، وزاد الاهتمام بالتكاليف البيئية نتيجة تعدد المنظمات الدولية التى اهتمت بالبيئة والمشاكل المرتبطة بصحة الإنسان، وإن نظام تكاليف دورة حياة المنتج (LCC) يأخذ فى الاعتبار كل تكاليف دورة حياة المنتج من مرحلة البحوث والتطوير حتى مرحلة التخلص من المنتج، كما أن تحليل التكاليف البيئية من خلال تحليل أنشطة دورة حياة المنتج واستخدام نظام التكاليف على أساس النشاط يساعد الشركات فى تحديد الأنشطة التى تحقق ربحية أفضل والأنشطة التى تحقق محافظة على البيئة مما يساعد فى معالجة أفضل للتكاليف البيئية.

كما أشارت النتائج الى صحة الفروض، حيث أن الشركات محل الدراسة تعترف بأن تكاليف دورة حياة المنتج (LCC) يساعد بشكل كبير فى تحديد ومعالجة التكاليف البيئية بدقة أكبر، وأن نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) يساعد أيضاً بشكل كبير فى معالجة إجمالى تكلفة المنتجات (تقليدية- بيئية) بدقة أعلى، وأن التكامل بين نظام تكاليف دورة حياة المنتج (LCC) ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) سيساعد بشكل كبير فى معالجة التكاليف الكلية (تقليدية - بيئية) بدقة أعلى ويمكن منشآت الأعمال من تحديد تشكيلة المنتجات (الأكثر ربحية والأقل ضرراً للبيئة)، ويساعد منشآت الأعمال من الحصول على الأيزو 14000 ومن ثم يساعد فى تعزيز القدرة التنافسية للشركة.

الجهة الممولة للبحث: «تم تمويل هذا المشروع بدعم كامل من مؤسسة الكويت للتقدم العلمى تحت رقم 04- 1103 - 2013»

* استاذ مشارك بقسم المحاسبة - كلية العلوم الادارية - جامعة الملك خالد.

** استاذ مساعد رئيس - كلية العلوم الادارية - جامعة الملك خالد.

Abstract

This study undertakes an investigation of the prominent role of activity-based costing (ABC) and product life cycle costing (LCC) in treating the environmental costs (EC) of Arabian Gulf Businesses and encouraging them to abide by environmental standards (ISO 14000) through establishing a proposed framework. Such a framework includes a set of factors and variables that help businesses scrutinize the significance of environmental issues to treat them appropriately. The study hypotheses were tested through an electronic questionnaire of sample of companies in the region Gulf Arabian. The findings of the study can be summed up as follows: Environmental issues are no longer local, but they have become a regional and global, A noticeable attention is drawn towards environmental costs as a result of the multiplicity of international organizations concerned with the environmental and human health problems. The product life cycle costing (LCC) underscores total product life cycle costs from the stage of research and development to that of product disposal. Furthermore, the environmental cost analysis through analyzing the product life cycle activities and the use of the activity-based costing help companies identify activities that achieve better profitability and protect the environment, which in turn, help in treating environmental costs properly.

The Results also pointed out the truthfulness of hypotheses, as the companies under study acknowledges that a product life-cycle costing (LCC) greatly and accurately helps to identify and address environmental costs. Besides, the activity-based costing (ABC) greatly and accurately helps to address the total product costs (traditional - environmental). Furthermore, the integration between the product life cycle costing (LCC) and the activity-based costing (ABC) will significantly and precisely help address the overall costs (Traditional - environmental). This will enable businesses to identify the product mix (the most profitable and least harmful to the environment), and help them obtain ISO 14000 and boost the competitiveness of the company.

Funder: "The Project was Fully Funded by Kuwait Foundation for the Advancement of Sciences under project code: 2013-1103-04"

المصطلحات المستخدمة Key Words

[نظام التكاليف على أساس النشاط Activity-Based Costing (ABC) ، ونظام تكاليف دورة حياة المنتج Life-Cycle Costing (LCC) ، التكاليف البيئية Environmental Costs (EC) ، الأيزو ISO 14000 14000 ، البيئة الخضراء Green Environment ، المنتجات الخضراء Green Products ، الصناعة الخضراء Green Manufacturing ، المحاسبة البيئية Environmental Accounting ، المحاسبة الإدارية البيئية Environmental Managerial Accounting]

1. الإطار العام للبحث

1-1. المقدمة

تواجه الشركات الصناعية الحديثة منافسة عالمية حادة، حيث أصبح التقدير الدقيق لتكاليف المنتج يشكل هدف استراتيجي تسعى إليه كل المنشآت، فنظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) هو الطريقة المنهجية التي تساعد الإدارة على تقدير تكاليف المنتج بشكل أدق وظهر على السطح مفهوم جديد للتنافسية بين المنشآت يتمثل في تحقيق بيئة خضراء (خالية من التلوث بكل أشكاله) والذي سيكون عاملاً حاسماً لدعم الشركات نحو تحقيق التنمية المستدامة، لذلك بدأ الاهتمام بالنواحي البيئية والتي أصبح لزاماً وعبئاً على نظام التكاليف قياس التكاليف الناجمة عن مراعاة النواحي البيئية، وبالتالي أصبح لنظام تكاليف دورة حياة المنتج دوراً كبيراً في تقييم وتتبع والتنبؤ بتلك التكاليف [Fet et al., 1996].

ففي الوقت الحالي بدأ أصحاب المصالح الاهتمام والتركيز على النشاط البيئي للمنشأة وكذلك أداء المحاسبة البيئية والتي تعتبر أداة اتصال مهمة، فكثيراً من المنشآت اتجهت نحو التركيز على نظام محاسبة التكاليف البيئية (ECA) نظراً لتزايد أهمية تكاليف التطابق مع التنظيمات البيئية، ومن المتوقع أن يكون من أهم محددات المنافسة بين الشركات تأثير المنظمات المهتمة بالقضايا البيئية على تكاليف الإنتاج، ونظراً لضغوط تلك المنظمات على التكاليف أطلقت العديد من الشركات محاولات تساعد في زيادة الكفاءة وتخفيض الأثر السلبي على البيئة، ونتيجة لذلك يتم وضع إطار للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) ونظام تكاليف دورة حياة المنتج (LCC) من أجل تدعيم نظم محاسبة التكاليف البيئية (ECA) بشكل يساعد أكثر في معالجة التكاليف البيئية ويحقق ميزة تنافسية مستدامة.

وقد أكد Lee في دراسته أن المحافظة على البيئة أصبح أمراً ضرورياً لتلبية لجهود تلك المنظمات حيث يحتم على المنشأة ضرورة المفاضلة بين تخصيص الموارد للأنشطة الإنتاجية وأنشطة منع التلوث، وأن الاهتمام بالأنظمة البيئية سيؤثر على إنتاجية المنشأة، وقد أثبت ذلك بالتطبيق على الصناعات التحويلية الكورية [Lee, 2007, p. 91].

إن جهود المنشآت التي تهتم بالبيئة كانت وراء الاهتمام بالتكاليف البيئية، وحث الشركات على ضرورة إظهارها في سجلاتها، وأنها لا بد أن تكون جزءاً أساسياً من نظامها التكاليفي وإلا ستخرج من نطاق المنافسة العالمية في مجال البيئة، ومن هنا جاءت فكرة إجراء هذا البحث لتقديم إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام تكاليف دورة حياة المنتج للمعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية في منشآت الأعمال بمنطقة الخليج العربي.

2-1. مشكلة الدراسة

بدأ في الآونة الأخيرة جدلاً كبيراً حول مهنة المحاسبة على المستوى المحلي والدولي، ومدى تأثيرها بالعديد من وجهات النظر التي دارت حول كيفية قيام المحاسبة بتنظيم الأثر البيئي، ففي الماضي كان تناول المحاسبة للآثار البيئية محدود، وكانت تمثل الانعكاسات التي تحدث على موارد وممتلكات

الوحدة الاقتصادية، لذلك بدأ يقفز على السطح في المحاسبة عدة مصطلحات مثل الأنشطة البيئية Environmental Activities والأنشطة الاجتماعية Social Activities، مما أدى الى ظهور المحاسبة البيئية Environmental Accounting منذ عام 1970 م وبالتالي تزايد الاهتمام بالقضايا البيئية [Todea, et al., 2010, p. 72]، مما زاد من أهمية نظام التكاليف وألقى على عاتقه مهمة تحديد وقياس التكاليف البيئية وإبرازها في السجلات المحاسبية، كما أن للأيزو 14000 وتقييم دورة حياة المنتج من الناحية البيئية الأثر الكبير في مراحل تصميم وتصنيع المنتجات [Emblemsvåg & Bras, 1998].

وتتمثل مشكلة الدراسة في محاولة الاستفادة من نظام تكاليف دورة حياة المنتج (LCC) ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) في الوصول الى معالجة أفضل للتكاليف الكلية (التقليدية والبيئية) في كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج، وحث الشركات على أهمية مراعاة الآثار البيئية للمنتجات بما يُمكن من الحصول على شهادة الأيزو 14000 ويعزز من قدرتها التنافسية على مستوى عالمي. ويمكن صياغة مشكلة الدراسة بالأسئلة التالية:

1. ما دور نظام تكاليف دورة حياة المنتج في تحديد ومعالجة التكاليف البيئية؟
2. ما أهمية نظام التكاليف على أساس النشاط في تحديد ومعالجة إجمالي التكاليف؟
3. كيف يمكن الاستفادة من التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام تكاليف دورة حياة المنتج في الوصول الى معالجة أدق للتكاليف الكلية (تقليدية وبيئية)؟
4. هل إتباع منشآت الأعمال لإطار التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام تكاليف دورة حياة المنتج سيعزز من فرصها نحو الالتزام بالمعايير البيئية (ISO 14000)؟

3-1. أهمية البحث

للبحث أهمية منتظرة من حيث تأثيره على مهنة المحاسبة، حيث يلقي الضوء على جوانب وقضايا بيئية كثيراً ما تناولها الباحثين وحاولوا معالجة التكاليف البيئية، ولكن يضيف الباحثان إطار مقترح يلقي العبء على النظام المحاسبي بصفه عامة ونظام التكاليف بصفه خاصة في كيفية الوصول الى معالجة أدق للتكاليف الكلية بما فيها التكاليف البيئية، وهذا يستوجب ضرورة قيام المنظمات والجمعيات المهتمة بالشأن المحاسبي بضرورة إضافة معيار محاسبي لمعالجة التكاليف البيئية والآثار البيئية لمنشآت الأعمال ودورها في مشاركة الحكومات في تحمل عبء من تكاليف الأثر البيئي والاجتماعي، ومراعاة تطبيق الإطار المقترح في الشركات للاستفادة منه في الوصول الى المعالجة المحاسبية السليمة للتكاليف البيئية وحث الشركات نحو تحمل عبء من الأثر البيئي، وللبحث أهمية علمية وعملية:

الأهمية العلمية: إن الوصول الى إطار مقترح يجمع بين مزايا كل من نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) ونظام تكاليف دورة حياة المنتج (LCC) سيساعد بشكل أفضل في الوصول الى معالجة أدق للتكاليف الكلية (تقليدية - بيئية) ويكون بمثابة مساهمة علمية متواضعة يستفيد منها الباحثين في ذلك المجال، ويضيف الى المكتبة العربية.

الأهمية العملية: إن تطبيق الإطار المقترح الذي يقوم على الوصول الى معالجة أدق للتكاليف الكلية (تقليدية - بيئية) لمنشآت الأعمال، ستستفيد منه تلك المنشآت في الوصول الى تشكيلة منتجات مربحة وفي نفس الوقت صديقة للبيئة، كما يبرز الدور البيئي الفعال لخدمة المجتمع لمعالجة القضايا البيئية ومدى التزامها بالمعايير البيئية، ويساعدها في مجال المحافظة على البيئة في سوق تتسم بالمنافسة الحادة من زوايا عديدة تتمثل في: التكلفة والسعر والجودة وأخيراً المجال البيئي الذي أصبح الركن الأهم في جميع المجتمعات والصناعات، والذي قد يعنى تحقيقه تحقق الزوايا الأخرى.

4-1. أهداف الدراسة

يهدف البحث أساس الى إبراز دور نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام تكاليف دورة حياة المنتج في معالجة التكاليف البيئية لمنشآت الأعمال بمنطقة الخليج العربي وتحفيزها نحو الالتزام بالمعايير البيئية (الأيزو 14000 14000 ISO)، من خلال وضع إطار مقترح يتضمن مجموعة من العوامل والمتغيرات التي تساعد منشآت الأعمال في كيفية وتحديد وأهمية ومراعاة القضايا البيئية والمشاركة في علاجها. وذلك من خلال الأهداف الفرعية الآتية:

1. الكشف عن دور نظام تكاليف دورة حياة المنتج في تحديد ومعالجة التكاليف البيئية.
2. التعرف على أهمية نظام التكاليف على أساس النشاط في تحديد ومعالجة إجمالي التكاليف.
3. إمكانية الاستفادة من التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام تكاليف دورة حياة المنتج في الوصول الى معالجة أدق للتكاليف الكلية (تقليدية وبيئية).
4. إتباع منشآت الأعمال لإطار التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام تكاليف دورة حياة المنتج سيعزز من فرصها نحو الالتزام بالمعايير البيئية (الأيزو 14000).

1-5. فرضيات الدراسة

في ضوء أسئلة مشكلة الدراسة، صاغ الباحثان الفرضيات التالية:

الفرض الأول: إن نظام تكاليف دورة حياة المنتج يساعد في تحديد ومعالجة أدق للتكاليف البيئية.
الفرض الثاني: إن نظام التكاليف على أساس النشاط يساعد في معالجة إجمالي تكلفة المنتجات (تقليدية- بيئية) بدقة أعلى.

الفرض الثالث: إن التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام تكاليف دورة حياة المنتج يُمكن من معالجة التكاليف الكلية (تقليدية - بيئية) بدقة أعلى تُمكن منشآت الأعمال من تحديد تشكيلة المنتجات (الأكثر ربحية والأقل ضرراً للبيئة).

الفرض الرابع: إن التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام تكاليف دورة حياة المنتج يُمكن منشآت الأعمال من الحصول على الأيزو 14000 ومن ثم يعزز القدرة التنافسية للشركة.

6-1. خطة البحث

في إطار محاولة البحث للإجابة عن مجموعة الأسئلة البحثية، ولتحقيق هدف البحث، قام الباحثان بتنظيم خطة البحث على النحو الآتي:

- الإطار النظري للدراسة.

- منهجية الدراسة.
- تحليل البيانات، واختبار الفرضيات.
- النتائج والتوصيات.
- المراجع باللغة العربية، والانجليزية.

2. الإطار النظري للدراسة

1-2. الدراسات السابقة

قام الباحثان بالاطلاع على العديد من المراجع العلمية التي تناولت موضوع التكاليف البيئية والمراجع الأخرى التي تناولت موضوع نظام تكاليف التكاليف على أساس النشاط ونظام تكاليف دورة حياة المنتج، ووجد أن هناك ترابط واضح بين التكاليف البيئية ونظام تكاليف دورة حياة المنتج. وقد تناول الباحثان الدراسات السابقة على النحو التالي:

(1) دراسة United States Environmental Protection Agency, 2000

أوضحت الدراسة أن نظم المعلومات بالشركات يخفى عادة على متخذ القرار ما يتعلق بالتكلفة/ العائد المرتبطة بالأداء البيئي، والصحة والسلامة، وهذه التكاليف تتضمن ليس فقط التكاليف التاريخية المرتبطة بالبيئة والصحة والسلامة، ولكن أيضاً تلك التكاليف المرتبطة باستخدام المواد والعمل والموارد الرأسمالية. وأوضحت أن تزايد الاعتراف بهذه التكاليف نتيجة مداخل المحاسبة الإدارية البيئية Environmental Managerial Accounting، وتلك التكاليف غالباً ما تكشف عن فرص فعالية التكلفة لمنع التلوث والقضاء على النفايات وتشجع على القرارات التي تؤدي إلى تحقيق مزايا مالية للمنشأة ومنافع للبيئة على حدٍ سواء، وأوضحت الدراسة أيضاً أن العديد من المنشآت تسعى نحو الاستراتيجيات التي تركز على الكفاءة البيئية Eco-efficiency مثل تحسين استخدام المواد لكل وحدة إنتاج، وكيفية تحسين ممارسات إدارة سلسلة التوريد من خلال تحديد الأثر المالي للأنشطة التي لها تأثير على الأداء البيئي للمنشأة، وقدمت الدراسة دراسات حالة لثلاثة شركات في تخصصات متعددة. وتوصلت إلى أن ما يحسن من الأداء البيئي والتكاليفي للمنشأة أن تدير سلسلة التوريد بكفاءة وتستخدم أساليب المحاسبة الإدارية البيئية من خلال توسيع الجهود لتشمل المشتريات وإدارة المخزون ومناولة المواد والتخلص من العيوب والخدمات اللوجستية، وذلك للتعرف على وتحديد الفرص الأكثر قدرة على البقاء.

(2) دراسة Kumaran, et al., 2001

تناولت هذه الدراسة نموذج تحليل تكاليف دورة حياة المنتج بيئياً Life Cycle Environmental Cost Analysis (LCECA) الذي يهدف إلى إدخال التكاليف البيئية ضمن التكاليف الكلية للمنتجات، وتم تقسيم التكاليف البيئية Eco-costs إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة للآثار البيئية التي تسببها المنتجات خلال كل دورة من دورات حياة المنتج، حيث قسمت التكاليف البيئية إلى ثمانية مجموعات هي: تكاليف الرقابة على النفايات، وتكاليف معالجة النفايات، وتكاليف التخلص من النفايات، وتكاليف نظم الإدارة البيئية، والتكاليف الناتجة عن العقوبات البيئية، وتكاليف إعادة التأهيل (تكاليف الأضرار الصحية والحوادث وخسائر الإنتاج)، وتكاليف الطاقة، وتكاليف وفورات

إعادة الاستخدام وإعادة التصنيع.

كما طورت الدراسة نموذجاً للتكاليف الملائمة والبدايل الممكنة في آن واحد من خلال تحديد العديد من المعايير البيئية التي تؤكد على نوعية المنتجات التي تعتبر صديقة للبيئة، وتحديد مؤشرات الآثار البيئية (EII) Environmental Impact Indices والتي ستكون الأساس في اختيار البديل المناسب، وتوصلت إلى نموذج رياضي لتحليل تكاليف دورة حياة المنتج بيئياً يساعد في تخفيض التكاليف الكلية للمنتجات، من خلال تعريف العلاقة بين التكاليف الكلية للمنتجات والتكاليف البيئية المختلفة في كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج، وتحديد المنتجات الصديقة للبيئة.

(3) دراسة Assaf, et al., 2002

تناولت هذه الدراسة مشاكل تطبيق نظام تكاليف دورة حياة المنتج في مشروعات المقاولات بالمملكة العربية السعودية، وتوصلت إلى وجود 26 مشكلة تم تحديدها وتصنيفها في خمسة مجموعات، وقامت الدراسة على استطلاع آراء من عينة تشمل 11 وكالة حكومية و12 مكتب استشاري ممن يطبقون أسلوب تكاليف دورة حياة المنتج في مشروعات المقاولات من خلال استبيان أعد خصيصاً لهذه الدراسة، وجاءت نتائج الدراسة تشير إلى اتفاق كل من الوكالات الحكومية والمكاتب الاستشارية بأن السبب الرئيسي لعدم تطبيق نظام تكاليف دورة حياة المنتج هو الضغط الذي يمارس على العميل أو الإدارة للوفاء باعتماد التصميمات المطلوبة في الوقت المحدد، وكذلك عدم توافر الموارد البشرية ذات المهارات الخاصة بالموارد المادية وارتفاع تكلفة الحصول عليها.

(4) دراسة النشار 2005

هدفت الدراسة إلى بناء إطار لاستخدام أسلوب دورة حياة المنتج في تحسين التكاليف من خلال دراسة العلاقة التكاملية بين أسلوب دورة حياة المنتج وبين أدوات إدارة التكلفة المختلفة، بهدف خفض التكاليف وزيادة فعالية معلومات التكاليف في مجال اتخاذ القرارات، وتوصلت الدراسة من خلال الإطار المقترح إلى أن الأخذ في الاعتبار كل من وجهة النظر التسويقية، والإنتاجية، والعميل، والاجتماعية (بما يتطلب مراعاة التكاليف البيئية)، تؤدي إلى أسلوب دورة الحياة الكاملة للمنتج، وهذا الأسلوب بتكامله مع أدوات إدارة التكلفة استراتيجياً، ومراعاته لبيئة الإنتاج الحديثة، ومراعاته لتطبيق نظام إدارة تكاليف دورة حياة المنتج، سيؤدي إلى خفض التكاليف وزيادة منفعة المعلومات التكاليفية مما يؤدي إلى تحسين التكاليف.

(5) دراسة Steen, 2005

هدفت الدراسة إلى دراسة إمكانية استخدام أسلوب تقدير دورة حياة المنتج Life Cycle Assessment (LCA) لتحديد وتقدير التكاليف والمنافع البيئية خلال دورة حياة المنتج، واهتمت بضرورة إدخال التكاليف البيئية في حسابات الشركات، من خلال الاستمرار في تحديد التكاليف البيئية الخارجية والداخلية ومحاولة تقدير التكاليف البيئية الداخلية، ووجدت الدراسة أن بعض بنود التكاليف في دورة حياة المنتج يكون لها علاقة مباشرة بزيادة أو نقص المبيعات، وكلاهما من الصعب تقديرهما بسهولة، وتوصلت إلى أن استخدام أسلوب تقدير دورة حياة المنتج Life Cycle

(LCA) Assessment يُمكن من تحديد الحلول الملائمة التي تساعد في تقدير التكاليف والمنافع. وجاءت نتائج الدراسة توضح أن هناك فائدة متزايدة من التكامل بين أسلوب تقدير دورة حياة المنتج (LCA) ونظام تكاليف دورة حياة المنتج (LCC) لجمعية علم السموم الإيكولوجية والكيمياء (SETAC) Society for Ecotoxicology and Chemistry التي تعمل بنظام الفريق، وساهمت في وضع توقعات وهياكل جديدة لعمل هذه الجمعية.

(6) دراسة JMOE (Japan's Ministry of the Environment), 2005

أشارت وزارة البيئة اليابانية إلى أن المحاسبة البيئية سوف تساعد في تحقيق التنمية المستدامة Sustainable Development والحفاظ على علاقة ايجابية مع المجتمع ومتابعة فعالية أنشطة الحفاظ على البيئة، على اعتبار أن المحاسبة البيئية تساعد في تحديد تكلفة المحافظة على البيئة أثناء القيام بالأعمال العادية للتعرف على المزايا المكتسبة من تلك الأعمال لتوفير أفضل الطرق والأساليب الممكنة للقياس الكمي للأنشطة (في شكل قيم أو وحدات مادية) وتدعيم توصيل نتائج القياس. وتوصلت الدراسة إلى تصنيف التكاليف البيئية وفقاً لأنشطة الأعمال الملائمة والتي تتمثل في أنشطة ترتبط بعمليات الشراء والإنتاج والتوزيع، وأنشطة إدارية ونشاط البحوث والتطوير والأنشطة الاجتماعية، وقسمت التكاليف البيئية إلى: تكلفة مجال الأعمال Business Area Cost ، التكاليف القبلية والبعدية Upstream/Downstream Costs، التكاليف الإدارية Administration Cost، تكاليف البحوث والتطوير R&D Cost، تكاليف الأنشطة الاجتماعية Social Activity Cost، تكاليف المعالجة البيئية Environmental Remediation Cost.

(7) دراسة Korpi & Ala-Risku, 2008

هدفت الدراسة إلى استعراض تقارير لتطبيقات عملية عن استخدام نظام تكاليف دورة حياة المنتج باستعراض حالات لتطبيق نظام تكاليف دورة حياة المنتج في الكتابات الأكاديمية والممارسات العملية، مع القيام بعقد مقارنة بين كل حالة بحالة أخرى وكذلك مقارنتها بما ورد في المقالات التي تتناول نفس المجال، ولاحظت الدراسة أن معظم التقارير التي وردت عن تطبيقات نظام تكاليف دورة حياة المنتج بعيدة عن المثالية، وألقت الضوء على صعوبة إجراء تحليل تكاليف دورة حياة المنتج بشكل موثوق فيه، وتوصلت إلى عدة مشاكل ينبغي مراعاتها بعناية قبل استخلاص النتائج المترتبة على تطبيق نظام تكاليف دورة حياة المنتج.

وخلصت الدراسة إلى أن التطبيق العملي لنظام تكاليف دورة حياة المنتج لا يغطي كل التكاليف في دورة حياة المنتج، وأن تقدير التكاليف اعتمد على مستوى إجمالي إلى حد ما دون الدخول في مستويات تفصيلية لتقديرها، وأن هذا التقدير للتكاليف جاء استناداً إلى الخبرة بدلاً من الاعتماد على الأساليب الإحصائية، كما اعتمد التطبيق العملي لنظام تكاليف دورة حياة المنتج على تقديرات محددة للتكاليف في كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج بدلاً من استخدام أسلوب تحليل الحساسية الذي قد يكون أكثر فائدة، إلا أن هذه الدراسة لم تأخذ في الاعتبار التكاليف البيئية.

(8) دراسة Tsai , et al., 2010

هدفت الدراسة إلى تقديم إستراتيجية شاملة للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط

(ABC) ونظم محاسبة التكاليف البيئية (ECA) Environmental Cost Accounting ، وتعطى أفكار للمهتمين بكيفية استفادات الشركات من تنفيذ هذا التكامل، كما تناولت الدراسة الفرق بين نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC)، وتوصلت الى أن نجاح الشركات في تطبيق نظام محاسبة التكاليف البيئية (ECA) يتحقق عند تكامله مع نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC). وتوصلت الدراسة أيضاً الى أن نظام محاسبة التكاليف التقليدي يؤدي الى نتائج غير دقيقة وأن استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) هو أكثر عملية ومناسب لتخصيص التكاليف البيئية، كما ساعد الإطار المقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) ونظم محاسبة التكاليف البيئية (ECA) على فهم الإدارة لكيفية تخصيص التكاليف البيئية لكل منتج على حدة بشكل أكثر دقة من خلال مسببات تكلفة Cost Drivers أكثر ملائمة.

(9) دراسة خطاب 2012

هدفت الدراسة الى وضع إطار مقترح لبيان الدور الذي يلعبه نظام تكاليف دورة حياة المنتج على أساس النشاط في تفعيل المحاسبة عن التكاليف البيئية، مع توضيح كيفية الاستفادة من مراحل دورة حياة المنتج في بيان تحديد وتقدير التكاليف البيئية التي تنشأ في كل مرحلة من تلك المراحل، مع بيان مدى إمكانية الوصول الى معالجة أفضل للتكاليف البيئية في ضوء استخدام أسلوب تكاليف دورة حياة المنتج على أساس النشاط، وقامت بإجراء دراسة ميدانية لاختبار مدى أهمية ودور نظام تكاليف دورة حياة المنتج على أساس النشاط في تفعيل المحاسبة عن التكاليف البيئية من أجل الوصول بالشركة الى تحقيق المعايير العالمية للبيئة الخاصة بمراعاة الظروف البيئية في ظل بيئة تتسم بزيادة حدة المنافسة من نواحي عديدة تتمثل في: تكلفة المنتج، وجودة المنتج، وسعر المنتج، وأخيراً المحافظة على البيئة.

وتوصلت الدراسة الى أهمية استخدام نظام تكاليف دورة حياة المنتج على أساس النشاط في إبراز التكاليف البيئية وضرورة مراعاتها والاهتمام بها وبالتالي زيادة فرص الحصول على شهادة النظم البيئية (الأيزو 14000) مما يضع الشركة في وضع تنافسي عالمي يزيد من قدرتها التنافسية.

التعليق على الدراسات السابقة: حاولت كل دراسة من الدراسات السابقة التي تناولها الباحثان التركيز على جانب واحد أو اثنين لموضوع الدراسة باستثناء الدراسة الأخيرة التي اقتربت أكثر من موضوع الدراسة، وللإجابة على أسئلة الدراسة التي تمثل المشكلة الحقيقية للبحث وإمكانية اختبار فروض البحث حاول الباحثان الجمع بين مزايا الأساليب المتعددة في إطار مقترح يبرز التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) ونظام تكاليف دورة حياة المنتج (LCC) من أجل التوصل الى معالجة أفضل للقضايا البيئية التي لا يخلو منها أي مجتمع والتوصل الى معالجة أدق للتكاليف البيئية التي أصبحت تمثل محور رئيسي من محاور المنافسة في عالم اليوم، حيث لا يقبل في عالم اليوم التمسك بمنتجات أكثر ربحية وفي نفس الوقت أكثر ضرراً للبيئة.

2-2. دور المنظمات المهنية من القضايا البيئية

تعددت المنظمات الدولية التي اهتمت بالبيئة والمشاكل المرتبطة بصحة الإنسان مما كان له الأثر الكبير حول ضرورة الاهتمام بالتكاليف البيئية، حيث أقترحت وكالة حماية البيئة الأمريكية United

States Environmental Protection Agency (USEPA) التابعة للحكومة الفدرالية للولايات المتحدة الأمريكية في عام 1970م وهى مكلفة بحماية صحة الإنسان والبيئة عن طريق كتابة وإنفاذ الأنظمة القائمة على القوانين التى يقرها الكونجرس، كما تأسس برنامج الأمم المتحدة للبيئة United Nations Environment Program (UNEP) عام 1972م كهيئة رئيسية تابعة للأمم المتحدة فى مجال البيئة والذي كان من أولوياته تقديم المعلومات والتقييم والبحث الخاص بالبيئة، ودعم تنسيق الاتفاقيات البيئية، كما اهتمت المنظمة العالمية للمعايرة (القياس الموحد) International Organization for Standardization (ISO) ومقرها جنيف بإصدار عائلة من المعايير المتعلقة بالجودة (ISO 9000) وعائلة أخرى من المعايير المتعلقة بالبيئة (ISO 14000)، وكان الهدف من إصدار المعايير المتعلقة بالبيئة (الأيزو 14000) مساعدة المنشآت فى عدة نواحى ترتبط بالبيئة.

كما أن اهتمام المملكة العربية السعودية بالشأن البيئي ليس جديداً إذ ينطلق في الأساس من تعاليم الدين الإسلامي الحنيف ومن تكليف الله سبحانه وتعالى بعناية الأرض. وقد تضمن النظام الأساسي للحكم في المملكة العربية السعودية مادة محددة بهذا الخصوص (المادة 32 من الفصل الخامس) نصّها «تعمل الدولة على المحافظة على البيئة وحمايتها وتطويرها ومنع التلوث عنها» كما تم إصدار النظام العام للبيئة الصادر بقرار مجلس الوزراء المؤقر رقم (193) وتاريخ 1422 / 7 / 7هـ. وفي هذا الإطار فقد حرصت المملكة على الأخذ بمفهوم المحافظة على البيئة من أجل تحقيق التنمية المستدامة، وتعميق ذلك الفهم على كل المستويات لضمان المشاركة الفعالة من قبل مختلف شرائح المجتمع في صون وحماية البيئة ويأتي تأسيس جمعية البيئة السعودية كمكماً لهذه الجهود. وتأسست جمعية البيئة السعودية كمؤسسة وطنية لا ربحية عام 1427هـ بقرار وزارة الشؤون الاجتماعية رقم (37440)، وبموجب هذا القرار فقد حولت الجمعية عدد من الصلاحيات أهمها تنمية البيئة السعودية والعمل على تحسين أوضاع سكان المناطق والمحافظات التي تعاني من مشاكل بيئية وذلك بالعمل على إيجاد برامج تنمية مستدامة. إضافة إلى العمل على تنمية العمل التطوعي وذلك بإيجاد قاعدة عريضة من المتطوعين والمساهمة في تعزيز دور القطاع الخاص لخدمة قضايا البيئة في مجالات حماية البيئة والمحافظة على الموارد الطبيعية والحياة الفطرية.

وجاءت رسالة جمعية البيئة السعودية العمل على مشاركة الجهد الحكومي من خلال تقديم خدمات استشارية، بحثية، تعليمية وتوعوية بالمشاركة مع القطاعين العام والخاص ومؤسسات المجتمع المدني في المملكة العربية السعودية وتوطيد أواصر التعاون وتنسيق جهود المحافظة على البيئة فيما بينها بما يساهم في تحقيق التنمية البيئية المستدامة وفق المعايير الدولية. وكانت الرؤية أن تكون الجمعية مع نهاية عام 1433 مؤسسة وطنية رائدة لا ربحية ومركز بيئي نموذجي ومتميز لها مساهمة فاعلة في الحفاظ على البيئة وتحقيق التنمية البيئية المستدامة من خلال شراكة حقيقية مع كافة الفئات المستهدفة في مجتمع المملكة العربية السعودية بما يتناسب مع المعايير العالمية وفق المعايير الدولية للبيئة وقيم المجتمع ومبادئ الدين الحنيف. كما وضعت الجمعية قيماً جوهرية منبثقة من النظام الإسلامي هي:

(1) الاحترام (Respect) لبيئتنا الطبيعية وتحقيق التوازن بين متطلبات تحسين البيئة والمتطلبات

- التنمية للمجتمع بما يتناسب ويحافظ على القيم العربية والإسلامية.
- (2) المسؤولية (Responsibility) نحو الالتزام بأهداف تحسين البيئة ومعاييرها المحلية والدولية ومواكبة المستجدات.
- (3) الشراكة (Partnerships)، والتعاون (Collaboration) والشفافية مع أفراد المجتمع والجهات المعنية.
- (4) الجودة (Quality)، والفعالية في العمل (Practicality) والتطوير المستمر والقدرة على استيعاب التغيرات الحاصلة على الصعيدين الوطني والدولي (Continuous Improvement)
- (5) تحديد الأهداف (Focus) والتركيز على المخرجات والنتائج النهائية (Result and output Oriented).

كما حرصت المملكة على منح جائزة المملكة العربية السعودية للإدارة البيئية وهي واحدة من أهم وأرفع الجوائز المعنية بالبيئة في الوطن العربي، تمنحها رئاسة الأرصاد وحماية البيئة في المملكة العربية السعودية بالتعاون مع المنظمة العربية للتنمية الإدارية. وتهدف الجائزة إلى ترسيخ المفهوم الواسع للإدارة البيئية في الوطن العربي، وتحفيز الدول العربية للاهتمام بمفهوم التنمية المستدامة، وللتعريف بالجهود المتميزة والممارسات العربية والدولية الناجحة في مجال الإدارة البيئية وتعميمها على الدول العربية للاستفادة منها. وتمثل الجائزة إحدى الدعائم الهامة في تشجيع العمل البيئي ونشر الوعي، وحافزاً لكافة المؤسسات والأفراد نحو تأمين مستقبل أبنائنا في المنطقة العربية ولصالح الإنسانية جمعاء.

ويرى الباحثان أن وجود تلك المنظمات والجمعيات سيلقى عبء أكبر في إلزام الشركات بتحمل تكاليف بيئية مما يجعلها تبحث عن أساليب محاسبية لمعالجة تلك التكاليف بدقة أعلى.

2-3. دور نظام تكاليف دورة حياة المنتج في معالجة التكاليف البيئية

إن نظام تكاليف دورة حياة المنتج (LCC) يأخذ في الاعتبار كل تكاليف دورة حياة المنتج من مرحلة البحوث والتطوير حتى مرحلة التخلص من المنتج، ويلاحظ أن معظم تكاليف المنتجات الجديدة تحدث عند مرحلة التصميم لذلك تمثل تكاليف التصنيع جزءاً أقل بالنسبة لإجمالي تكاليف المنتج، ويساعد نظام تكاليف دورة حياة المنتج (LCC) في قياس كل التكاليف وليس فقط تلك التي تحدث أثناء الإنتاج، حيث يجب أن يؤخذ في الاعتبار ضمن تكاليف دورة حياة المنتج المسؤولية الناتجة عن الآثار البيئية والتخلص من المخلفات الضارة، لذلك يتم حصر جميع تكاليف المنتج خلال دورة حياته وخصمها للوصول إلى قيمتها الحالية حتى يسهل مقارنتها مع المنتجات الأخرى المنافسة، والفائدة من وراء ذلك أننا قد نكتشف بأن تكلفة شراء المنتج جاهز ربما تكون أقل من تكاليف تشغيله وصيانته ومراعاة نصيبه من التكاليف البيئية وتكاليف التخلص منه، [Kreuze & Newell, 1994, P. 38] وبالتالي يجب تحديد وتجميع وتقدير كل تكاليف الأنشطة التي تحمل على المنتجات خلال دورة حياتها.

وقد اقترح Emblemssvag عام 2002 طريقة جديدة لنظام تكاليف دورة حياة المنتج -Life Cycle Costing (LCC) يطلق عليها نظام تكاليف دورة حياة المنتج على أساس النشاط -Activity

دورة حياة المنتج على أساس النشاط مع مراعاة عدم التأكد الذي يلازم نظام تكاليف دورة حياة المنتج [Emblemsvag, 2001].

ويرى الباحثان ضرورة الاهتمام بالتكاليف البيئية وأخذها في الاعتبار في مراحل دورة حياة المنتج، لذلك ظهر مفهوم تحليل دورة حياة المنتج بيئياً Environmental Life Cycle Analysis والذي يمثل أداة منهجية تستخدم لتقييم الآثار البيئية المقترنة بمنتجات أو خدمات معينة، حيث يحقق هذا التحليل أهداف عدة تتمثل في الشكل التالي (شكل رقم 1):

المصدر [Ciambrome, 1997, P. 4]

فتحليل التكاليف البيئية من خلال تحليل أنشطة دورة حياة المنتج واستخدام نظام التكاليف على أساس النشاط سيساعد الشركات في تحديد الأنشطة التي تحقق ربحية أفضل والأنشطة التي تحقق محافظة على البيئة مما يساعد في معالجة أفضل للتكاليف البيئية.

4-2. دور نظام التكاليف على أساس النشاط في معالجة التكاليف

يوفر نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) الوسيلة لكيفية تحديد تكاليف الأنشطة بفعالية وتخصيصها على المنتجات بدقة أكبر، حيث يقوم هذا النظام (ABC) على تخصيص التكاليف بناء على طلب المنتجات على خدمات الأنشطة لأن عدم تخصيص التكاليف على موضوعات القياس التكاليفي الملائمة appropriate cost objects سيؤدي الى تخصيص خاطئ لموارد المنشأة ولقرارات تشكيلية المنتجات وتسعرها.

ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) يقوم على تخصيص التكاليف بناء على الخاصية الدرجية للأنشطة Hierarchies of Activities والتي فيها تقسم الأنشطة الى أربعة مستويات هي: أنشطة ترتبط بوحدات الإنتاج Unit-Level Activities، أنشطة ترتبط بدفعات الإنتاج Batch-Level Activities، أنشطة ترتبط بدعم المنتج ككل Product-Sustaining Activities، أنشطة مدعمة لعمليات المنشأة ككل Facility-Sustaining Activities، ويلاحظ أن التكاليف البيئية يمكن أن تحدث في أي مستوى من مستويات الخاصية الدرجية للأنشطة، كما تحدث أيضاً خلال مراحل دورة حياة المنتج Product Life Cycle .

وبدراسة التكاليف في كل مراحل دورة حياة المنتج من مرحلة التقديم Introduction Phase الى مرحلة النضج Maturity Phase يمكن تطوير طرق تصميم وإنتاج واستراتيجيات تسويقية وخيارات تخلص أفضل تساعد في حماية البيئة والمحافظة عليها وبالتالي تساعد في تخفيض جزء كبير من التكاليف (المتمثل في تكاليف علاج الأضرار البيئية) مما يؤدي الى تقدير أدق لتكلفة المنتجات وتقليل احتمالات الخطأ في تقدير تلك التكاليف وبالتالي توفير معلومات أكثر دقة عن تكلفة المنتجات مما يساعد في تمكين الإدارة من تحقيق ربحية أعلى لمنتجاتها.

فالمعلومات الملائمة عن تكلفة المنتجات تساعد المحاسبين الإداريين في تحديد التكاليف المرتبطة بالأنشطة التي لا تضيف قيمة وكذلك إمكانية تحديد الالتزامات البيئية الطارئة والمحتملة، كما أن

من المناسب والمفيد تشكيل فريق عمل يجمع بين المحاسبين الإداريين والمهندسين والاستشاريين في المجال البيئي والقانونيين وغيرهم من التخصصات يساعد في دراسة وتقييم ربحية المنتجات المنافسة، لذلك تظهر أهمية للجمع بين نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) ونظام محاسبة التكاليف البيئية (ECA) ،

2-5. التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام تكاليف دورة حياة المنتج لمعالجة التكاليف البيئية

أصبحت التكاليف التي تنفقها المنشآت للمحافظة على البيئة من التلوث وتسجيلها في الدفاتر وكذلك الخاصة برصد الامتثال للوائح والمنظمات الحكومية المهمة بالبيئة متغيرات هامة للحكم على صحة الموقف المالي للمنشأة، وهنا يجب التركيز الأولى على الخسائر الكبيرة المحتملة من جراء المشاكل البيئية، وقد برز دور المحاسبين الإداريين في مساعدة إدارة الشركات في التعامل مع مشاكل المخلفات الخطرة التي تنجم عن قيام الشركة بأعمالها.

ويجب على إدارة الشركات التشجيع المستمر للعاملين في مجالات الإنتاج المختلفة على إيجاد سبل فعالة للحد من المخلفات الخطرة والرقابة عليها والتخلص منها، كما يجب دائماً البحث عن طرق بديلة للإنتاج تكون أقل ضرراً بالبيئة وطرق للتخلص من المخلفات بأقل تكلفة ممكنة عند مستوى مقبول من المخاطر، ويتطلب الأمر ضرورة الحاجة الى تحديد كيفية تخصيص التكاليف البيئية وهنا يظهر دور نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) ونظام تكاليف دورة حياة المنتج (LCC) كأساليب لتخصيص التكاليف البيئية على المنتجات، فعن طريق تحديد تكاليف الأنشطة يمكن حذف أو الحد من تكاليف تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتجات.

والشكل التالي (شكل رقم 2) يبين نظام التكاليف على أساس النشاط في معالجة التكاليف البيئية.

2-6. الإطار المقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) ونظام تكاليف دورة حياة المنتج (LCC) لمعالجة التكاليف الكلية (تقليدية - بيئية)

1-6-2. لماذا الإطار المقترح

يمثل الإطار المقترح من وجهة نظر الباحثان خطوة على طريق المعالجة الأدق للتكاليف البيئية من خلال تضمينها مع التكاليف التقليدية في نظام التكاليف على أساس النشاط في كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج، لذلك يجمع الإطار المقترح بين مزايا عديدة تتمثل في:

- (1) الاستفادة من مزايا كل من نظام تكاليف دورة حياة المنتج (LCC) ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC).
- (2) مراعاة التكاليف البيئية وجعلها ثقافة عامة للعاملين بالشركات ومطلب أساسي تسعى إدارة الشركات نحو تحقيقه.
- (3) الوصول الى معالجة أدق للتكاليف البيئية مع التكاليف التقليدية.
- (4) الوصول الى تكلفة أدق للمنتجات.

(5) المساهمة في اتخاذ قرارات تشكيلة المنتجات ومعرفة أى المنتجات يجب إنتاجها وبأى كمية (الأكثر ربحية والأقل ضرراً بالبيئة)؟ وأى المنتجات التى يجب التوقف عن إنتاجها (الأقل ربحية والأكثر ضرراً بالبيئة)؟.

(6) مساعدة الشركات في الحصول على شهادة الأيزو 14000 (ISO 14000).

(7) تعزيز القدرة التنافسية للشركة في سوق عالمية يتسم بالمنافسة الحادة.

2-6-2. متغيرات الإطار المقترح

يمكن تقسيم عناصر الإطار المقترح على النحو التالى:

1. نظام تكاليف دورة حياة المنتج (LCC).
2. نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC).
3. تكلفة أدق للمنتجات.
4. الحصول على شهادة الأيزو 14000 (ISO 14000).
5. تعزيز القدرة التنافسية للشركة.

2-6-3. الهيكل العام للإطار المقترح لإبراز دور نظام تكاليف دورة حياة المنتج ونظام التكاليف على أساس في معالجة التكاليف الكلية (تقليدية - بيئية)

يوضح الشكل التالى (شكل رقم 3) الهيكل العام للإطار المقترح لإبراز دور نظام تكاليف دورة حياة المنتج (LCC) ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) في معالجة التكاليف الكلية التقليدية والبيئية، حيث يجمع الإطار المقترح بين عدة أساليب ونظم تفيد في معالجة التكاليف الكلية وإبراز أهميتها في مراعاة متطلبات المنظمات التى تسعى للمحافظة على البيئة وحمايتها، مما يدعم القدرة التنافسية للشركات في مجال البيئة. وسوف يتناول الباحثان متغيرات الإطار المقترح وتحديد أهمية كل متغير.

2-6-4. الإجراءات والخطوات التنفيذية للإطار المقترح

لتنفيذ الإطار المقترح في الشكل السابق (شكل رقم 3) يجب إتباع الخطوات التالية:
الخطوة الأولى: التأكد من إتباع الشركة لنظام تكاليف دورة حياة المنتج (LCC) ونشر ثقافة الحفاظ على البيئة بين الأفراد العاملين داخل الشركة.
الخطوة الثانية: دراسة مراحل دورة حياة المنتج وتقسيمها الى مرحلة ما قبل الإنتاج ومرحلة الإنتاج ومرحلة ما بعد الإنتاج.
الخطوة الثالثة: تحديد أنشطة كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج سواء كانت أنشطة مرتبطة بالبيئة أو أنشطة أخرى تشغيلية.
الخطوة الرابعة: ربط أنشطة مراحل دورة حياة المنتج بالخاصية الدرجية للأنشطة تمهيداً لتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC).
الخطوة الخامسة: تحديد موارد المنشأة وتخصيصها على مراكز الأنشطة باستخدام مسببات استخدام

الموارد مع تقسيم أنشطة مراكز التكلفة الى أنشطة فرعية ترتبط بالخاصية الدرجية للأنشطة. الخطوة السادسة: تخصيص تكاليف الأنشطة (تقليدية - بيئية) على المنتجات باستخدام مسببات استخدام الأنشطة.

الخطوة السابعة: حساب تكلفة المنتجات.

الخطوة الثامنة: تصنيف المنتجات الى:

- ← منتجات أكثر ربحية وأقل ضرراً بالبيئة وهي التي يجب الإبقاء عليها.
 - ← منتجات أكثر ربحية وأكثر ضرراً بالبيئة، وتتطلب إعادة النظر في أساليب التصنيع ووضع السبل التكنولوجية التي تجعلها صديقة للبيئة .
 - ← منتجات أقل ربحية وأقل ضرراً بالبيئة، وتتطلب إعادة النظر في أساليب التصنيع ووضع السبل التكنولوجية التي تخفض من التكاليف وتجعلها أكثر ربحية.
 - ← منتجات أقل ربحية وأكثر ضرراً بالبيئة وهي التي يجب التوقف عن إنتاجها.
- الخطوة التاسعة: تحديد ما إذا كانت الشركة التزمت بالمعايير الدولية للمحافظة على البيئة وأن لديها إمكانية الحصول على الأيزو 14000 أم لا؟
- الخطوة العاشرة: تحديد ما إذا كانت الشركة قد عززت من قدرتها التنافسية في السوق العالمية أم لا؟ ويتناول الباحثان في الجزء التالي دراسة ميدانية لاختبار فروض البحث واختبار مدى قبول الإطار المقترح للتطبيق ومدى استفادة الشركات منه.

3. منهجية الدراسة

اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وذلك باستخدام الاتجاه الاستقرائي الذي يشتمل على مجموعة من أساليب البحث العلمي للتعرف على النظام التكاليفي الذي تطبقه الشركات ومدى تطبيق منشآت الأعمال لنظام التكاليف على أساس النشاط ونظام تكاليف دورة حياة المنتج، ومدى اهتمامها بالتكاليف البيئية التي تساعد في حل جزء من القضايا البيئية للمجتمع التي تقع في نطاقه، من خلال استبانته تعد للتعرف على تلك النواحي، والمنهج الاستنباطي للوصول الى ما يجب أن يكون عليه النظام التكاليفي الذي يجمع بين نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام تكاليف دورة حياة المنتج للوصول الى معالجة أدق للتكاليف الكلية (تقليدية - بيئية)، والوصول الى ما يجب أن تكون عليه تشكيلة المنتجات (الأكثر ربحية والأقل ضرراً للبيئة)، والوصول الى ما يجب أن تكون عليه منشآت الأعمال لتحقيق متطلبات المنظمات البيئية، مما يساعد في الحصول على الأيزو 14000. واعتمد الباحثان على قائمة استقصاء (استبيان) كوسيلة لجمع البيانات اللازمة لتحقيق عدة أهداف تتمثل في الأهداف الفرعية للبحث والتي ستؤدي إلى تحقيق الهدف العام للبحث، تمهيداً لاختبار فروض البحث.

وتم تصميم استمارة الاستقصاء على أساس مقياس ليكرت الخماسي Five- Point Likert Scale من أجل تحديد وتحليل إجابات أفراد عينة البحث بحيث تشير الدرجة (5) إلى أوافق بشدة، والدرجة (4) إلى أوافق، والدرجة (3) إلى الرأي المحايد، والدرجة (2) إلى لا أوافق، والدرجة (1) إلى لا أوافق بشدة.

- واعتمد الباحثان على حزمة البرامج الإحصائية (SPSS Version 16) في تحليل البيانات المجمعة من استمارات الاستقصاء لتحقيق أهداف البحث، من خلال استخدام الاختبارات الآتية:-
- (1) اختبار ألفا- كرونباخ Cronbach's Alpha لأغراض تحليل مدى التجانس بين البنود المستخدمة في قياس المتغيرات.
- (2) اختبار T للحكم على مدى قبول أو رفض فروض البحث.

4. تحليل البيانات واختبار الفرضيات

4-1. عينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة من الشركات الصناعية بمنطقة الخليج العربي وقد وقع اختيار عينة الدراسة على أربعة قطاعات صناعية بمنطقة الخليج العربي هم: صناعة الخزف، وصناعة الأسمنت، وصناعة الحديد والصلب، وصناعة الأدوية، منطقة الرياض وجدة والدمام والمنطقة الجنوبية وبعض الشركات التي تنتمي لتلك القطاعات الأربعة المنتشرة في أنحاء المملكة، وكذلك في دولة الكويت والإمارات العربية وسلطة عمان والبحرين من خلال تصميم استبيان إلكتروني أرسل للعديد من الشركات التي تنتمي لتلك القطاعات مع التواصل مع عدد من العاملين، وجاء سبب اختيار الباحثان لعدد من الشركات التي تنتمي لتلك القطاعات الأربعة لأن طبيعة عمل تلك القطاعات تسبب آثار واضحة على البيئة، ويصبح عليها مسؤولية اجتماعية نحو المساهمة في حل المشاكل التي تسبب أضرار للبيئة، وسوف يتم تحليل البيانات التي تم تجميعها باستخدام برنامج حزمة البرامج الجاهزة للعلوم الاجتماعية SPSS.

ولقد روعى في اختيار عينة البحث أن تكون عينة غير متحيزة Unbiased وأن تكون ممثلة Representative للمجتمع الذي سحبت منه. حيث بلغ عدد الردود 121 استبانته، وشملت عينة الدراسة 52 منشأة تعمل في صناعة الخزف تمثل 43% من إجمالي الردود، 29 منشأة تعمل في صناعة الأسمنت تمثل 24% من إجمالي الردود، 23 منشأة تعمل في صناعة الحديد والصلب تمثل 19% من إجمالي الردود، 17 منشأة تعمل في صناعة الأدوية تمثل 14% من إجمالي الردود.

وتجدر الإشارة إلى أن 19 من المشاركين في الاستقصاء (16% من إجمالي الردود) كانوا يعملون كمحاسبى تكاليف؛ وأن 28 من المشاركين في الاستقصاء (23% من إجمالي الردود) كانوا يعملون كمحاسبين ماليين؛ بينما 13 من المشاركين في الاستقصاء (11% من إجمالي الردود) كانوا يعملون كمراجعين داخليين؛ بينما 18 من المشاركين (15% من إجمالي الردود) كانوا يعملون كرؤساء أقسام؛ بينما 15 من المشاركين في الاستقصاء (12% من إجمالي الردود) كانوا يعملون كمديري الإنتاج والعمليات، بينما 10 من المشاركين في الاستقصاء (8% من إجمالي الردود) كانوا يعملون كمديرين عموميين، ومثلهم كمراقبين عموميين، أما ثمانية من المشاركين (7% من إجمالي الردود) كانوا يشغلون وظائف أخرى. ومن ثم فإنه يمكن القول بأن عينه البحث تعد عينة ممثلة للهيكال الوظيفى فى المنشآت الصناعية المختارة كعينة للدراسة (جدول رقم 1).

عينة البحث حسب الوظيفة			عينة البحث حسب نوع الصناعة		
النسبة	العدد	الوظيفة	النسبة	العدد	نوع المنشأة
16	19	محاسب تكاليف			الخزف الأسمت الحديد والصلب الأدوية
23	28	محاسب مالي	43	52	
11	13	مراجع داخلي	24	29	
15	18	رئيس قسم	19	23	
12	15	مدير الإنتاج والعمليات	14	17	
8	10	مدير عام			
8	10	مراقب عام			
7	8	أخرى			
100,0	121		100,0	121	الإجمالي

4-2. اختبار تحليل المصدقية Reliability Analysis

يتم هذا الاختبار عن طريق استخدام اختبار ألفا- كرونباخ Cronbach's Alpha الذي يبين مدى تجانس بنود المتغيرات المستخدمة في قياس ظاهرة معينة، وفي ضوء هذا الاختبار تتوافر المصدقية Reliability لأداه جمع البيانات، ويكون هناك تجانس واتساق كبير بين المتغيرات كلما اقتربت قيمة Alpha من الواحد الصحيح، بينما يكون هناك عدم تجانس كلما اقتربت قيمة Alpha من الصفر.

أولاً: مدى تجانس مجموعة المتغيرات المستخدمة ككل

حيث تتمثل مجموعة متغيرات الدراسة المستخدمة ككل في المتغيرات من X7 الى X55، والجدول رقم (2) التالي يبين نتيجة اختبار ألفا-كرونباخ للمتغيرات ككل:

Reliability Statistics	
N of Items	Cronbach's Alpha
49	.995.

من الجدول رقم (2) نجد أن عدد المتغيرات ككل 49 متغير وتدل نتيجة اختبارات مجموعة متغيرات الدراسة أن هناك درجة عالية من التجانس والاتساق تعكسها قيمة Alpha والتي تبلغ 99,5% مما يدل على حسن اختيار مجموعة متغيرات الدراسة ككل.

ثانياً: مدى تجانس المتغيرات المرتبطة بنظام تكاليف دورة حياة المنتج (LCC) حيث تتمثل مجموعة متغيرات الدراسة المرتبطة بنظام تكاليف دورة حياة المنتج (LCC) في المتغيرات من X7 الى X22، والجدول رقم (3) التالي يبين نتيجة اختبار ألفا-كرونباخ للمتغيرات المرتبطة بنظام تكاليف دورة حياة المنتج (LCC) :

Reliability Statistics	
N of Items	Cronbach's Alpha
16	98.

من الجدول رقم (3) نجد أن عدد المتغيرات المرتبطة بنظام تكاليف دورة حياة المنتج (LCC) 16 متغير وتدل نتيجة اختبارات مجموعة المتغيرات أن هناك درجة عالية من التجانس والاتساق تعكسها قيمة Alpha والتي تبلغ 98% مما يدل على حسن اختيار مجموعة متغيرات نظام تكاليف دورة حياة المنتج (LCC).

ثالثاً: مدى تجانس المتغيرات المرتبطة بنظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) حيث تتمثل مجموعة متغيرات الدراسة المرتبطة بنظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) في المتغيرات من X23 الى X32، والجدول رقم (4) التالي يبين نتيجة اختبار ألفا-كرونباخ للمتغيرات المرتبطة بنظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) :

Reliability Statistics	
N of Items	Cronbach's Alpha
10	983.

من الجدول رقم (4) نجد أن عدد المتغيرات المرتبطة بنظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) 10 متغيرات وتدل نتيجة اختبارات مجموعة المتغيرات أن هناك درجة عالية من التجانس والاتساق تعكسها قيمة Alpha والتي تبلغ 98,3% مما يدل على حسن اختيار مجموعة متغيرات نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC).

رابعاً: مدى تجانس المتغيرات المرتبطة بالتكامل بين نظام تكاليف دورة حياة المنتج (LCC) ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC)

حيث تتمثل مجموعة متغيرات الدراسة المرتبطة بالتكامل بين نظام تكاليف دورة حياة المنتج (LCC) ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) في المتغيرات من X33 الى X55، والجدول رقم (5) التالي يبين نتيجة اختبار ألفا-كرونباخ للمتغيرات المرتبطة بالتكامل بين نظام تكاليف دورة حياة

المنتج (LCC) ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC):

Reliability Statistics	
N of Items	Cronbach's Alpha
23	.995

من الجدول رقم (5) نجد أن عدد المتغيرات المرتبطة بالتكامل بين نظام تكاليف دورة حياة المنتج (LCC) ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) 23 متغير وتدل نتيجة اختبارات مجموعة المتغيرات أن هناك درجة عالية من التجانس والاتساق تعكسها قيمة Alpha والتي تبلغ 99,5% مما يدل على حسن اختيار مجموعة متغيرات التكامل بين نظام تكاليف دورة حياة المنتج (LCC) ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC).

3-4. اختبار فروض البحث

اختبار الفرض الأول

الفرض الأول: إن نظام تكاليف دورة حياة المنتج يساعد في تحديد ومعالجة أدق للتكاليف البيئية. وحسب تصميم استمارة الاستقصاء يمكن للباحثين اختبار هذا الفرض من خلال المتغيرات المرتبطة بنظام تكاليف دورة حياة المنتج (LCC)، وتمثل في 16 متغير من X7 الى X22 كما في جدول رقم (6)، ولأغراض الاختبارات الإحصائية يتم صياغة هذا الفرض في شكل الفرض العدمي والفرض البديل كما يلي:

الفرض العدمي H_0 : إن نظام تكاليف دورة حياة المنتج لا يساعد في تحديد ومعالجة أدق للتكاليف البيئية.

الفرض البديل H_1 : إن نظام تكاليف دورة حياة المنتج يساعد في تحديد ومعالجة أدق للتكاليف البيئية.

المتغير	قيمة ت	درجات الحرية	الجوهرية	متوسط الانحرافات	فترة الثقة عند 95%	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
يوجد وعى وإدراك لدى العاملين في الشركة بدورة حياة المنتج	34,277	120	0,000	3,79339	4,0125	3,5743
هناك أهمية وضرورة للتعرف على كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج	37,067	120	0,000	3,90083	4,1092	3,6925
ترتبط عمليات الشركة بعلاقة سببية مع دورة حياة المنتج	33,300	120	0,000	3,80165	4,0277	3,5756

المتغير	قيمة ت	درجات الحرية	الجوهرية	متوسط الانحرافات	فترة الثقة عند 95%	
					الحد الأعلى	الحد الأدنى
توجد أهمية للصرف على نشاط البحوث والتطوير كأحد أنشطة مرحلة ما قبل الإنتاج	37,205	120	0,000	3,95041	4,1606	3,7402
مراعاة الأثر البيئي لأفكار المنتجات في مرحلة البحوث والتطوير يساعد في الوصول لمنتجات يتوقع أن تكون صديقة للبيئة.	37,205	120	0,000	3,95041	4,1606	3,7402
توجد أهمية للصرف على نشاط التصميم كأحد أنشطة مرحلة ما قبل الإنتاج	36,894	120	0,000	3,96694	4,1798	3,7541
نشاط مراقبة الأثر البيئي ونشاط تدريب العاملين على النواحي البيئية من الأنشطة الإدارية الهامة لمرحلة ما قبل الإنتاج	38,017	120	0,000	2,93388	4,1388	3,7290
أنشطة تصنيع المنتجات من أهم أنشطة مرحلة الإنتاج	38,095	120	0,000	3,95868	4,1644	3,7529
توجد ضرورة بالاهتمام بأنشطة منع التلوث أثناء التصنيع	37,116	120	0,000	3,96694	4,1786	3,7553
نشاط المحافظة على الطبيعة ونشاط دعم جمعيات حماية البيئة من الأنشطة الاجتماعية الضرورية في مرحلة الإنتاج	37,304	120	0,000	3,93388	4,1427	3,7251
أنشطة البيع والتوزيع من الأنشطة الضرورية في مرحلة ما بعد الإنتاج	36,980	120	0,000	3,95041	4,1619	3,7389
أنشطة خدمات ما بعد البيع من أنشطة مرحلة ما بعد الإنتاج والتي يجب المواظبة عليها حتى لا نفقد العميل	37,527	120	0,000	3,97521	4,1849	3,7655

المتغير	قيمة ت	درجات الحرية	الجوهرية	متوسط الانحرافات	فترة الثقة عند 95%	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
أنشطة إعادة تدوير المخلفات، وأنشطة التخلص من المخلفات من أنشطة مرحلة ما بعد الإنتاج التي يجب على الشركة أن توالى لها اهتمام كبير	35,583	120	0,000	3,93388	4,1528	3,7150
هناك ضرورة وأهمية لتقدير تكاليف كل نشاط في كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج	36,361	120	0,000	3,99174	4,2091	3,7744
يختلف كل منتج من منتجات الشركة في تأثيره على البيئة من ناحية الأداء البيئي النسبي	18,993	120	0,000	2,58678	2,8564	2,3171
يزيد نظام تكاليف دورة حياة المنتج من تتبع أفضل للتكاليف البيئية في كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج	34,438	120	0,000	3,93388	4,1601	3,7077

ويتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (6) أنه يجب رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، حيث جاءت متغيرات الدراسة عند مستوى معنوية أقل من 0,05 وبهذا فإن نتائج الاختبار الإحصائي تؤدي الى صحة الفرض الأول لهذا البحث، وعليه يستنتج الباحثان من هذه النتائج أن الشركات محل الدراسة تعترف بأن تكاليف دورة حياة المنتج (LCC) يساعد في تحديد ومعالجة التكاليف البيئية بدقة أكبر.

اختبار الفرض الثاني

الفرض الثاني: إن نظام التكاليف على أساس النشاط يساعد في معالجة إجمالي تكلفة المنتجات (تقليدية- بيئية) بدقة أعلى.

وحسب تصميم استمارة الاستقصاء يمكن للباحثين اختبار هذا الفرض من خلال المتغيرات المرتبطة بنظام التكاليف على أساس النشاط (ABC)، وتتمثل في 10 متغيرات من X23 الى X32 كما في جدول رقم (7)، ولأغراض الاختبارات الإحصائية يتم صياغة هذا الفرض في شكل الفرض العدمي والفرض البديل كما يلي:

الفرض العدمي H_0 : إن نظام التكاليف على أساس النشاط لا يساعد في معالجة إجمالي تكلفة المنتجات (تقليدية- بيئية) بدقة أعلى.

الفرض البديل H_1 : إن نظام التكاليف على أساس النشاط يساعد في معالجة إجمالي تكلفة المنتجات (تقليدية- بيئية) بدقة أعلى.

المتغير	قيمة ت	درجات الحرية	الجوهريّة	متوسط الانحرافات	فترة الثقة عند 95% الحد الأدنى الحد الأعلى
لا بد من التعرف على وحصر موارد الشركة تمهيداً لتخصيص تكاليفها على أنشطة الشركة.	35,781	120	0,000	3,98347	4,2039
تحديد مسببات استخدام الموارد خطوة ضرورية لتخصيص تكاليف الموارد على مراكز الأنشطة.	35,965	120	0,000	3,90083	4,1156
لا بد من تحديد وحصر أنشطة الشركة في مجموعة مراكز أنشطة بكل مركز نشاط الأنشطة المتجانسة مع بعضها.	36,901	120	0,000	3,92562	4,1363
تحديد وحصر الأنشطة التي ترتبط بوحدة الإنتاج تبعاً للخاصية الدرجة للأنشطة.	34,051	120	0,000	3,82645	4,0489
تحديد وحصر الأنشطة التي ترتبط بدفعات الإنتاج تبعاً للخاصية الدرجة للأنشطة.	35,577	120	0,000	3,83471	4,0481
تحديد وحصر الأنشطة المدعومة للمنتج ككل تبعاً للخاصية الدرجة للأنشطة.	35,816	120	0,000	3,85950	4,0729
تحديد وحصر الأنشطة المدعومة لعمليات المنشأة ككل تبعاً للخاصية الدرجة للأنشطة.	33,787	120	0,000	3,80992	4,0332
توجد ضرورة نحو تتبع كافة التكاليف تبعاً للخاصية الدرجة للأنشطة وفي كل مراحل دورة حياة المنتج.	33,162	120	0,000	3,76860	3,9936

المتغير	قيمة ت	درجات الحرية	الجوهريّة	متوسط الانحرافات	فترة الثقة عند 95% الحد الأدنى الحد الأعلى
تحديد مسببات استخدام الأنشطة خطوة ضرورية لتخصيص تكاليف الأنشطة على موضوعات القياس التكاليفي (منتجات/خدمات/عملاء/...).	29,542	120	0,000	3,63636	3,8801
يساعد نظام التكاليف على أساس النشاط على تخصيص أدق للتكاليف التشغيلية والبيئية.	36,328	120	0,000	3,95041	4,1657

ويتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (7) أنه يجب رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، حيث جاءت متغيرات الدراسة عند مستوى معنوية أقل من 0,05 وبهذا فإن نتائج الاختبار الإحصائي تؤدي إلى صحة الفرض الثاني لهذا البحث، وعليه يستنتج الباحثان من هذه النتائج أن الشركات محل الدراسة تعترف بأن نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) يساعد في معالجة إجمالي تكلفة المنتجات (تقليدية - بيئية) بدقة أعلى.

اختبار الفرض الثالث

الفرض الثالث: إن التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام تكاليف دورة حياة المنتج يمكن من معالجة التكاليف الكلية (تقليدية - بيئية) بدقة أعلى تمكن منشآت الأعمال من تحديد تشكيلة المنتجات (الأكثر ربحية والأقل ضرراً للبيئة).

وحسب تصميم استمارة الاستقصاء يمكن للباحثين اختبار هذا الفرض من خلال المتغيرات المرتبطة بالتكامل بين نظام تكاليف دورة حياة المنتج (LCC) ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC)، وتمثل في 21 متغير من X33 إلى X53 كما في جدول رقم (8)، ولأغراض الاختبارات الإحصائية يتم صياغة هذا الفرض في شكل الفرض العدمي والفرض البديل كما يلي:

الفرض العدمي H_0 : إن التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام تكاليف دورة حياة المنتج لا يمكن من معالجة التكاليف الكلية (تقليدية - بيئية) بدقة أعلى ولا يمكن منشآت الأعمال من تحديد تشكيلة المنتجات (الأكثر ربحية والأقل ضرراً للبيئة).

الفرض البديل H_1 : إن التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام تكاليف دورة حياة المنتج يمكن من معالجة التكاليف الكلية (تقليدية - بيئية) بدقة أعلى ويمكن منشآت الأعمال من تحديد تشكيلة المنتجات (الأكثر ربحية والأقل ضرراً للبيئة).

المتغير	قيمة ت	درجات الحرية	الجوهريّة	متوسط الانحرافات	فترة الثقة عند 95%	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
التكامل يقيس تكلفة المنتجات بدقة أعلى.	36,603	120	0,000	3,98347	4,1989	3,7680
التكامل يساعد في التعرف على المنتجات الأكثر ربحية والأقل ضرراً بالبيئة.	35,950	120	0,000	3,94215	4,1593	3,7250
يجب الإبقاء على المنتجات الأكثر ربحية والأقل ضرراً بالبيئة.	33,092	120	0,000	3,92562	4,1605	3,6907
التكامل يساعد في التعرف على المنتجات الأكثر ربحية والأقل ضرراً بالبيئة.	34,762	120	0,000	3,83471	4,0531	3,6163
إذا اتضح أن المنتجات أكثر ربحية وأكثر ضرراً بالبيئة يجب العودة الى مرحلة ما قبل الإنتاج وإعادة النظر في أساليب وطرق التصنيع ووضع السبل التكنولوجية التي تجعل المنتجات صديقة للبيئة.	35,396	120	0,000	3,89256	4,1103	3,6748
العودة الى مرحلة ما قبل الإنتاج وتكثيف البحث والتطوير سيساعد في تطوير المنتج وجعله يراعى الآثار البيئية الضارة التي يسببها.	35,252	120	0,000	3,96694	4,1897	3,7441

المتغير	قيمة ت	درجات الحرية	الجوهريّة	متوسط الانحرافات	فترة الثقة عند 95%	
					الحد الأعلى	الحد الأدنى
العودة الى مرحلة ما قبل الإنتاج وإعادة النظر في نشاط مراقبة الأثر البيئي ونشاط تدريب العاملين على النواحي البيئية كأنشطة إدارية ستساعد في تطوير المنتج وجعله يراعى الآثار البيئية الضارة التي يسببها.	34,470	120	0,000	3,88430	4,1074	3,6612
مراجعة أساليب وطرق الإنتاج الحالية ستساعد في وضع السبل التي تجعل المنتج غير ضار بالبيئة.	35,806	120	0,000	3,89256	4,1078	3,6773
إعادة النظر في أنشطة منع التلوث أثناء التصنيع ودراسة التكاليف اللازمة للحد من ذلك التلوث ستساعد في الحفاظ على البيئة.	34,963	120	0,000	3,94215	4,1654	3,7189

المتغير	قيمة ت	درجات الحرية	الجوهريّة	متوسط الانحرافات	فترة الثقة عند 95%	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
إعادة النظر في أنشطة المحافظة على الطبيعة ودعم جمعيات حماية البيئة كأشطة اجتماعية ودراسة التكاليف اللازمة لذلك ستساعد في الحفاظ على البيئة.	34,765	120	0,000	3,90083	4,1230	3,6787
إعادة النظر في مرحلة ما بعد الإنتاج ودراسة تكاليف تدوير المخلفات والتخلص منها بطريقة سليمة سيساعد في المحافظة على البيئة.	34,326	120	0,000	3,87603	4,0996	3,6525
التكامل يساعد في التعرف على المنتجات الأقل ربحية والأقل ضرراً بالبيئة.	34,463	120	0,000	3,85124	4,0725	3,6300
إذا اتضح أن المنتجات أقل ربحية وأقل ضرراً بالبيئة يجب العودة الى مرحلة ما قبل الإنتاج وإعادة النظر في أساليب وطرق التصنيع ووضع السبل التكنولوجية التي تجعل المنتجات أكثر ربحية.	34,463	120	0,000	3,85124	4,0725	3,6300

المتغير	قيمة ت	درجات الحرية	الجهورية	متوسط الانحرافات	فترة الثقة عند 95%	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العودة الى مرحلة ما قبل الإنتاج وتكثيف البحث والتطوير ووضع التصاميم الجذابة للعملاء سيساعد في تطوير المنتج وجعله أكثر ربحية.	34,703	120	0,000	3,87603	4,0972	3,6549
مراجعة أساليب وطرق الإنتاج الحالية ستساعد في وضع السبل التي تعمل على تخفيض التكاليف دون المساس بالجودة وتجعل المنتج أكثر ربحية.	34,957	120	0,000	3,90083	4,1218	3,6799
إعادة النظر في مرحلة ما بعد الإنتاج ودراسة تكاليف البيع والتوزيع وخدمات ما بعد البيع وترشيد تلك التكاليف دون فقد العميل سيساعد في ضبط التكاليف وتحسين ربحية المنتجات.	35,725	120	0,000	3,84298	4,0560	3,6300
التكامل يساعد في التعرف على المنتجات الأقل ربحية والأكثر ضرراً بالبيئة.	34,655	120	0,000	3,85124	4,0713	3,6312

المتغير	قيمة ت	درجات الحرية	الجوهريّة	متوسط الانحرافات	فترة الثقة عند 95%	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
يجب التوقف عن إنتاج المنتجات الأقل ربحية والأكثر ضرراً بالبيئة.	34,369	120	0,000	3,86777	4,0906	3,6450
دمج نظام التكاليف على أساس النشاط مع نظام تكاليف دورة حياة المنتج سيساعد في معالجة التكاليف البيئية بدقه أعلى.	34,173	120	0,000	3,84298	4,0659	3,6201
دمج نظام التكاليف على أساس النشاط مع نظام تكاليف دورة حياة المنتج سيساعد في معالجة التكاليف الكلية (تقليدية - بيئية) بدقه أعلى.	33,745	120	0,000	3,88430	4,1122	3,6564
دمج نظام التكاليف على أساس النشاط مع نظام تكاليف دورة حياة المنتج سيساعد في تحديد تشكيلة المنتجات (الأكثر ربحية والأقل ضرراً بالبيئة).	33,421	120	0,000	3,92562	4,1582	3,6931

ويتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (8) أنه يجب رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، حيث جاءت متغيرات الدراسة عند مستوى معنوية أقل من 0,05 وبهذا فإن نتائج الاختبار الإحصائي تؤدي الى صحة الفرض الثالث لهذا البحث، وعليه يستنتج الباحثان من هذه النتائج أن الشركات محل الدراسة ترى بأن التكامل بين نظام تكاليف دورة حياة المنتج (LCC) ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) يُمكن من معالجة التكاليف الكلية (تقليدية - بيئية) بدقة أعلى ويُمكن منشآت

الأعمال من تحديد تشكيلة المنتجات (الأكثر ربحية والأقل ضرراً للبيئة).

اختبار الفرض الرابع

الفرض الرابع: إن التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام تكاليف دورة حياة المنتج يمكن منشآت الأعمال من الحصول على الأيزو 14000 ومن ثم يعزز القدرة التنافسية للشركة.

وحسب تصميم استمارة الاستقصاء يمكن للباحثين اختبار هذا الفرض من خلال المتغيرات المرتبطة بالتكامل بين نظام تكاليف دورة حياة المنتج (LCC) ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC)، وتمثل في 23 متغير من X33 الى X55 كما في جدول رقم (9)، ولأغراض الاختبارات الإحصائية يتم صياغة هذا الفرض في شكل الفرض العدمي والفرض البديل كما يلي:

الفرض العدمي H_0 : إن التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام تكاليف دورة حياة المنتج لا يمكن منشآت الأعمال من الحصول على الأيزو 14000 ومن ثم لا يعزز القدرة التنافسية للشركة.

الفرض البديل H_1 : إن التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام تكاليف دورة حياة المنتج يمكن منشآت الأعمال من الحصول على الأيزو 14000 ومن ثم يعزز القدرة التنافسية للشركة.

المتغير	قيمة ت	درجات الحرية	الجوهريّة	متوسط الانحرافات	فترة الثقة عند 95%	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
التكامل يقيس تكلفة المنتجات بدقة أعلى.	36,603	120	0,000	3,98347	4,1989	3,7680
التكامل يساعد في التعرف على المنتجات الأكثر ربحية والأقل ضرراً بالبيئة.	35,950	120	0,000	3,94215	4,1593	3,7250
يجب الإبقاء على المنتجات الأكثر ربحية والأقل ضرراً بالبيئة.	33,092	120	0,000	3,92562	4,1605	3,6907

المتغير	قيمة ت	درجات الحرية	الجوهريّة	متوسط الانحرافات	فترة الثقة عند 95%	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
التكامل يساعد في التعرف على المنتجات الأكثر ربحية والأكثر ضرراً بالبيئة.	34,762	120	0,000	3,83471	4,0531	3,6163
إذا اتضح أن المنتجات أكثر ربحية وأكثر ضرراً بالبيئة يجب العودة الى مرحلة ما قبل الإنتاج وإعادة النظر في أساليب وطرق التصنيع ووضع السبل التكنولوجية التي تجعل المنتجات صديقة للبيئة.	35,396	120	0,000	3,89256	4,1103	3,6748
العودة الى مرحلة ما قبل الإنتاج وتكثيف البحث والتطوير سيساعد في تطوير المنتج وجعله يراعى الآثار البيئية الضارة التي يسببها.	35,252	120	0,000	3,96694	4,1897	3,7441

فترة الثقة عند 95%		متوسط الانحرافات	الجوهريّة	درجات الحرية	قيمة ت	المتغير
الحد الأدنى	الحد الأعلى					
3,6612	4,1074	3,88430	0,000	120	34,470	العودة الى مرحلة ما قبل الإنتاج وإعادة النظر في نشاط مراقبة الأثر البيئي ونشاط تدريب العاملين على النواحي البيئية كأنشطة إدارية ستساعد في تطوير المنتج وجعله يراعى الآثار البيئية الضارة التي يسببها.
3,6773	4,1078	3,89256	0,000	120	35,806	مراجعة أساليب وطرق الإنتاج الحالية ستساعد في وضع السبل التي تجعل المنتج غير ضار بالبيئة.
3,7189	4,1654	3,94215	0,000	120	34,963	إعادة النظر في أنشطة منع التلوث أثناء التصنيع ودراسة التكاليف اللازمة لحد من ذلك التلوث ستساعد في الحفاظ على البيئة.

فترة الثقة عند 95%		متوسط الانحرافات	الجوهريّة	درجات الحرية	قيمة ت	المتغير
الحد الأدنى	الحد الأعلى					
3,6787	4,1230	3,90083	0,000	120	34,765	إعادة النظر في أنشطة المحافظة على الطبيعة ودعم جمعيات حماية البيئة كأشطة اجتماعية ودراسة التكاليف اللازمة لذلك ستساعد في الحفاظ على البيئة.
3,6525	4,0996	3,87603	0,000	120	34,326	إعادة النظر في مرحلة ما بعد الإنتاج ودراسة تكاليف تدوير المخلفات والتخلص منها بطريقة سليمة سيساعد في المحافظة على البيئة.
3,6300	4,0725	3,85124	0,000	120	34,463	التكامل يساعد في التعرف على المنتجات الأقل ربحية والأقل ضرراً بالبيئة.

فترة الثقة عند 95%		متوسط الانحرافات	الجوهريّة	درجات الحرية	قيمة ت	المتغير
الحد الأدنى	الحد الأعلى					
3,6300	4,0725	3,85124	0,000	120	34,463	إذا اتضح أن المنتجات أقل ربحية وأقل ضرراً بالبيئة يجب العودة الى مرحلة ما قبل الإنتاج وإعادة النظر في أساليب وطرق التصنيع ووضع السبل التكنولوجية التي تجعل المنتجات أكثر ربحية.
3,6549	4,0972	3,87603	0,000	120	34,703	العودة الى مرحلة ما قبل الإنتاج وتكثيف البحث والتطوير ووضع التصاميم الجذابة للعملاء سيساعد في تطوير المنتج وجعله أكثر ربحية.

المتغير	قيمة ت	درجات الحرية	الجوهريّة	متوسط الانحرافات	فترة الثقة عند 95%	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
مراجعة أساليب وطرق الإنتاج الحالية ستساعد في وضع السبل التي تعمل على تخفيض التكاليف دون المساس بالجودة وتجعل المنتج أكثر ربحية.	34,957	120	0,000	3,90083	4,1218	3,6799
إعادة النظر في مرحلة ما بعد الإنتاج ودراسة تكاليف البيع والتوزيع وخدمات ما بعد البيع وترشيد تلك التكاليف دون فقد العميل سيساعد في ضبط التكاليف وتحسين ربحية المنتجات.	35,725	120	0,000	3,84298	4,0560	3,6300
التكامل يساعد في التعرف على المنتجات الأقل ربحية والأكثر ضرراً بالبيئة.	34,655	120	0,000	3,85124	4,0713	3,6312

المتغير	قيمة ت	درجات الحرية	الجوهريّة	متوسط الانحرافات	فترة الثقة عند 95%	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
يجب التوقف عن إنتاج المنتجات الأقل ربحية والأكثر ضرراً بالبيئة.	34,369	120	0,000	3,86777	4,0906	3,6450
دمج نظام التكاليف على أساس النشاط مع نظام تكاليف دورة حياة المنتج سيساعد في معالجة التكاليف البيئية بدقه أعلى.	34,173	120	0,000	3,84298	4,0659	3,6201
دمج نظام التكاليف على أساس النشاط مع نظام تكاليف دورة حياة المنتج سيساعد في معالجة التكاليف الكلية (تقليدية - بيئية) بدقه أعلى.	33,745	120	0,000	3,88430	4,1122	3,6564

المتغير	قيمة ت	درجات الحرية	الجوهرية	متوسط الانحرافات	فترة الثقة عند 95%	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
دمج نظام التكاليف على أساس النشاط مع نظام تكاليف دورة حياة المنتج سيساعد في تحديد تشكيلة المنتجات (الأكثر ربحية والأقل ضرراً بالبيئة).	33,421	120	0,000	3,92562	4,1582	3,6931
دمج نظام التكاليف على أساس النشاط مع نظام تكاليف دورة حياة المنتج سيساعد منشآت الأعمال في الحصول على الأيزو 14000.	33,200	120	0,000	3,89256	4,1247	3,6604
دمج نظام التكاليف على أساس النشاط مع نظام تكاليف دورة حياة المنتج سيساعد منشآت الأعمال في تعزيز القدرة التنافسية للشركة.	32,293	120	0,000	3,93388	4,1751	3,6927

ويتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (9) أنه يجب رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، حيث جاءت متغيرات الدراسة عند مستوى معنوية أقل من 0,05 وبهذا فإن نتائج الاختبار الإحصائي

تؤدي الى صحة الفرض الرابع لهذا البحث، وعليه يستنتج الباحثان من هذه النتائج أن الشركات محل الدراسة ترى بأن التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام تكاليف دورة حياة المنتج يُمكن منشآت الأعمال من الحصول على الأيزو 14000 ومن ثم يعزز القدرة التنافسية للشركة.

5. النتائج والتوصيات

أولاً: نتائج الدراسة

- (1) لم تعد القضايا البيئية قضايا محلية فحسب، بل أصبحت أيضاً قضايا إقليمية وعالمية.
- (2) زاد الاهتمام بالتكاليف البيئية نتيجة تعدد المنظمات الدولية التي اهتمت بالبيئة والمشاكل المرتبطة بصحة الإنسان.
- (3) إن نظام تكاليف دورة حياة المنتج (LCC) يأخذ في الاعتبار كل تكاليف دورة حياة المنتج من مرحلة البحوث والتطوير حتى مرحلة التخلص من المنتج.
- (4) أن تحليل التكاليف البيئية من خلال تحليل أنشطة دورة حياة المنتج واستخدام نظام التكاليف على أساس النشاط يساعد الشركات في تحديد الأنشطة التي تحقق ربحية أفضل والأنشطة التي تحقق محافظة على البيئة مما يساعد في معالجة أفضل للتكاليف البيئية.
- (5) جاءت نتيجة الدراسة تشير الى صحة فروض البحث، حيث أن الشركات محل الدراسة تعترف بأن تكاليف دورة حياة المنتج (LCC) يساعد بشكل كبير في تحديد ومعالجة التكاليف البيئية بدقة أكبر، وأن نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) يساعد أيضاً بشكل كبير في معالجة إجمالي تكلفة المنتجات (تقليدية- بيئية) بدقة أعلى، وأن التكامل بين نظام تكاليف دورة حياة المنتج (LCC) ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) سيساعد بشكل كبير في معالجة التكاليف الكلية (تقليدية - بيئية) بدقة أعلى ويُمكن منشآت الأعمال من تحديد تشكيلة المنتجات (الأكثر ربحية والأقل ضرراً للبيئة)، وأن التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام تكاليف دورة حياة المنتج يساعد منشآت الأعمال من الحصول على الأيزو 14000 ومن ثم يساعد في تعزيز القدرة التنافسية للشركة.

ثانياً: توصيات الدراسة

1. إنشاء إدارة خاصة بالنواحي البيئية بكل شركة تهتم بدراسة ومتابعة الآثار البيئية.
2. زيادة وتنمية الوعي البيئي لدى المسؤولين والعاملين بالشركات في منطقة الخليج العربي وجعلها ثقافة عامة بالمجتمع.
3. توسيع دور الشركات في تحمل المسؤولية الاجتماعية للمحافظة على البيئة.
4. توسيع دور محاسب التكاليف بحيث يصبح عضواً رئيسياً في لجان الشركة الخاصة بالمشاكل البيئية لترجمتها الى تكاليف تُبرز في النظام التكاليفي بالشركة.
5. استخدام الأدوات المستحدثة في إدارة التكاليف للتعامل مع التكاليف البيئية ومعالجتها بأقصى دقة يمكن تحقيقها.
6. تطبيق الإطار المقترح للتكامل بين نظام تكاليف دورة حياة المنتج ونظام التكاليف على أساس النشاط في مجالات أخرى بخلاف القطاعات محل الدراسة.

1. قائمة المراجع

أولاً : المراجع العربية

1. النشار، تهاني محمود، (2005)، «استخدام أسلوب دورة حياة المنتج في تحسين التكاليف: إطار مقترح»، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول، المجلد الثاني والأربعين، جامعة الإسكندرية.
2. خطاب، محمد شحاتة، (2012)، «دور نظام تكاليف دورة حياة المنتج على أساس النشاط في تفعيل المحاسبة عن التكاليف البيئية: دراسة نظرية وميدانية»، التجارة والتمويل- المجلة العلمية لكلية التجارة - جامعة طنطا، العدد الثاني.

ثانياً: المراجع الأجنبية

1. (1) Assaf, Sadi A., Abdulmohsen Al-Hammad, Osama A. Jannadi and Sami Abu Saad, (2002), « Assessment of the Problems of Application of Life Cycle Costing in Construction Projects “, *Cost Engineering*, Feb. Vol. 44, No. 2, PP. 17- 22.
2. (2) Ciambrone, David F. (1997), *Environmental Life Cycle Analysis* , (CRC-Press LLC 1 edition).
3. (3) Emblemsvåg, Jan, (2001), “Activity-Based Life Cycle Costing “, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16, No. 1, pp. 17-27.
4. (4) Emblemsvåg, Jan and Bert Bras, (1998), “ISO 14000 and Activity –Based Life –Cycle Assessment Environmentally Conscious Design and Manufacturing: A Comparison”, *Proceedings of DETC’98: 1998 ASME Design Engineering Technical Conferences* September 14 - 17, Atlanta, Georgia, pp. 1- 12.
5. (5) Fet, A.M., J. Emblemsvag and, J.T. Johannesen, (1996), “Environmental impacts and activity based costing during operation of a platform supply vessel”. *Alesund, Norway, Moreforskning*, December, p. A9604.
6. (6) JMOE (Japan’s Ministry of the Environment) (2005), Environmental Accounting Guidelines 2005, Available at: <http://www.env.go.jp/en/ssee/press/2005/0215a.html>. Accessed on 6 May 2006.
7. (7) Korpi, Eric and Timo Ala-Risku, (2008), “ Life Cycle Costing: a Review of Published Case Studies “, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 23, No. 3, pp. 240-261.
8. (8) Kreuze, Jerry G. and Gale E. Newell, (1994), “ABC and Life-Cycle Costing for Environmental Expenditures “, *Management Accounting*, Feb. Vol. 75, No. 8, pp. 38-42.

9. (9) Kumaran, D. Senthil; S. K. Ong; Reginald B. H. Tan and A. Y. C. Nee, (2001), “ Environmental Life Cycle Cost Analysis of Products”, *Environmental Management and Health*, Vol. 12, No. 3, pp. 260-276.
10. (10) Lee, Myunghun, (2007), “ The effect of environmental regulations: a restricted cost function for Korean manufacturing industries”, *Environment and Development Economics*, Vol. 12, PP. 91-104.
11. (11) Steen, Bengt, (2005), « Environmental Costs and Benefits in Life Cycle Costing », *Management of Environmental Quality*, Vol. 16, No. 2, pp. 107-118.
12. (12) Todea, Nicolae; Ionela Cornelia Stanciu, and Ana Maria Joldoş , (2010), “ Environmental Accounting - A Tool Used by Entity for Determining Environmental Costs “, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, Vol. 12, No. 1, PP. 207-217.
13. (13) Tsai, Wen-Hsien; W. Lin Thomas and Wen-Chin Chou (2010), “ Integrating activity-based costing and environmental cost accounting systems: a case study “, *International Journal of Business and Systems Research*, Vol. 4, No. 2, pp. 186-208.
14. (14) US Environmental Protection Agency, Office of Research and Development (1993 February), “ Life-Cycle Assessment: Inventory Guidelines and Principles”. Washington, DC, US EPA.
15. (15) United States Environmental Protection Agency, Office of Pollution Prevention and Toxics, (2000), “Environmental Accounting Project: Enhancing supply chain performance with Environmental Cost Information -Examples from Commonwealth Edison ,Andersen Corporation, and Ashland Chemical”, *EPA 742-R-00-002*, April, pp. 1-52.

دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر المدقق الضريبي في الاردن (دراسة ميدانية)*

The Role of Corporate Governance in The Reducing Tax Evasion from The Viwe
Point of The Tax Auditor in Jordan

(Field study)

عادل حسين موسى ابو نجا **

الدكتور ابراهيم يوسف جويفل ***

تاريخ تقديم البحث 2015 / 12 / 28

تاريخ قبوله للنشر: 5/4/2016

الملخص

هدفت هذه الدراسة الى بيان دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي في الاردن من وجهة نظر المدقق الضريبي، من خلال بيان دور قواعد الحوكمة والمتمثلة في: الافصاح والشفافية، المعاملة العادلة بين المساهمين، ممارسة أصحاب المصالح، مسؤوليات مجلس الادارة، الحفاظ على حقوق المساهمين، وضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات_ في الحد من التهرب الضريبي في الاردن، ولتحقيق ذلك تم إعداد إستبانه وزعت على عينة الدراسة (مدققي دائرة ضريبة الدخل (متوسطي دافعي الضرائب في الأردن))، حيث غطت الدراسة شريحة تمثل مدققي متوسطي دافعي الضرائب في مدينة عمان، وقد تم تحليل البيانات واختبار الفرضيات بأستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط، وكذلك اختبار كرونباخ الفا للتثبت من صدق أداة الدراسة. وقد توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: أن هناك دور ذو دلالة احصائية لقواعد حوكمة الشركات المتمثلة في أبعادها المذكورة اعلاه في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر المدقق الضريبي في الاردن. وخلصت إلى ضرورة تقييد الشركات في تطبيق قواعد حوكمة الشركات في الاردن كونها تحد بشكل كبير من التهرب الضريبي، وكذلك تضمن قانون ضريبة الدخل مواد تلزم الشركات بتطبيق قواعد حوكمة الشركات.

* بحث مستل من رسالة ماجستير، إعداد الطالب عادل حسين ابو نجا، اشراف الدكتور ابراهيم يوسف جويفل، نوقشت بتاريخ 2015/1/22 في قسم المحاسبة بجامعة جرش.

** مدقق ضريبي - دائرة ضريبة الدخل المبيعات.

*** أستاذ مساعد - قسم المحاسبة - جامعة جرش.

ABSTRACT

“The Role of Corporate Governance in Reducing Tax Evasion from the Viewpoint of Tax Auditor in Jordan”

-Field study-

This study aims to show the role of corporate governance in reducing tax evasion in Jordan from the checker point of view through showing the rules of corporate governance represented in: Disclosure and Transparency, fair treatment of shareholders, the stakeholders conduct, governing council responsibilities, maintaining shareholders' rights, ensuring that there is a basis of the effective framework for corporate governance in deducing the tax evasion in Jordan. To achieve this, a questionnaire was prepared to be distributed to the sample study (the income tax department checkers (the middle taxes payers in Jordan), that the study covers a part represented the middle taxes checkers and payers in Amman city. Data were analyzed and Hypotheses were examined using Simple Linear Regression and Kronbach alpha test to prove the sincerity of study tool.

The study concluded that there is a role of statistically significant among corporate governance rules represented with its mentioned dimensions above in reducing tax evasion from the checker point of view in Jordan.

In the light of the study results, they conclude a set of recommendations: the necessary of commitment by companies in applying corporate governance rules in Jordan since they have a great role in reducing tax evasion, as well as the Income Tax Act mentioning articles make the companies commit in applying corporate governance rules.

المقدمة

إهتمت الشركات مؤخراً بربط الحوكمة فيها مع جميع المعاملات التي تخص الاطراف ذات العلاقة من ملاك ومساهمين ومستثمرين، فضلا عن تطبيقها على المعاملات الحكومية، وعلى نحو خاص بعد الازمة المالية العالمية إذ اصبحت الحوكمة ميدانا خصبا للبحث والدراسة لما تقدمه من مساعدة على إنهاء التعارض بين مصالح الفئات المختلفة، وتحقيق الانسجام والتوازن فيما بينها، ومن هذه الفئات الهيئات الضريبية . وتعتبر ظاهرة التهرب الضريبي في الاردن أحد الاسباب التي تضعف من شفافية البيانات المالية ونظام سير العمل في الشركات، مما يتطلب تعزيز حوكمة الشركات لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي، حيث تعتمد دائرة ضريبة الدخل والمبيعات على التقارير المالية المقدمة من تلك الشركات للوصول الى الوعاء الضريبي، ولأجل الاعتماد على ما تحتويه تلك التقارير من معلومات لا بد أن تتصف هذه التقارير بالشفافية من خلال العلاقة بين قواعد حوكمة الشركات والمعلومات المحاسبية التي تحتويها التقارير المالية لضمان الحد من التهرب الضريبي، وتعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أكبر المعوقات التي تحد من اداء دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في رفد خزينة الدولة في الاردن والتي تعتمد اعتماداً كبيراً على تغطية نفقاتها. وحاولت هذه الدراسة تقصي دور الالتزام بقواعد الحوكمة في الحد من التهرب الضريبي في الاردن من وجهة نظر المدققين الضريبيين، والتأكد من دور قواعد حوكمة الشركات في مساعدة المدقق الضريبي بالتأكد من مصداقة وموثوقية البيانات الضريبية المقدمة من قبل تلك الشركات .

مشكلة الدراسة

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من الظواهر التي يتأثر بها الاقتصاد الوطني، وخاصة في الدول النامية التي تعتمد موازاناتها على الدخل من الضرائب، ومع تطبيق قواعد حوكمة الشركات في الكثير من المنشآت، وما لها من تأثير في تحسين ثقة جميع الاطراف في الاقتصاد الوطني من مساهمين وملاك وأصحاب المصالح، والجانب الحكومي المتمثل في دائرة ضريبة الدخل لما تحويه هذه القواعد من إضفاء الشفافية والموضوعية في تبادل البيانات بين جميع الاطراف ليتم توظيفها من كل طرف لخدمة مصالحه، والتي تساعد في تحسين العلاقة بين جميع الاطراف، مع الاخذ بالاعتبار في النهاية الى حماية المستثمرين والمساهمين دون اللجوء الى التهرب الضريبي.

ويمكن تلخيص مشكلة الدراسة بالسؤال الرئيس التالي: «هل يوجد دور للالتزام بقواعد الحوكمة في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر المدقق الضريبي في الاردن؟»

أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية مشكلة التهرب الضريبي إذ يعد موضوع التهرب الضريبي من المواضيع المهمة والمؤثرة في الاقتصاد الوطني ما يضيع أموال طائلة على خزينة الدولة في الاردن وتحتاج الى

دراسات واقتراح حلول لهذه الظاهرة، وفي حدود علم الباحثين انه لا توجد دراسات تربط موضوع حوكمة الشركات في ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل او الحد من التهرب الضريبي في الاردن.

أهداف الدراسة

- تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الاهداف الآتية:
- بيان ماهية حوكمة الشركات ومفهومها الحديث وقواعدها .
- بيان اليات تطبيق قواعد الحوكمة في الشركات وأثر ذلك في تعزيز الثقة بالقوائم المالية المقدمة للدوائر الضريبية .
- بيان دور قواعد حوكمة الشركات في تعزيز مصداقية التقارير المالية وشفافيتها للحد من التهرب الضريبي في الاردن.
- بيان ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل واسبابها وانواع التهرب الضريبي.

فرضيات الدراسة :

الفرضية الرئيسية: ”لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين قواعد الحوكمة والحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر المدقق الضريبي في الاردن“.

ويتفرع عنها الفرضيات الفرعية التالية :

الفرضية الفرعية الاولى: لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بالافصاح والشفافية والحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر المدقق الضريبي في الاردن .

الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين المعاملة العادلة والمتساوية بين المساهمين والحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر المدقق الضريبي في الاردن .

الفرضية الفرعية الثالثة: لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسة أصحاب المصالح الرقابة على الادارة والحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر المدقق الضريبي في الاردن .

الفرضية الفرعية الرابعة: لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمسؤوليات مجلس الادارة والحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر المدقق الضريبي في الاردن .

الفرضية الفرعية الخامسة: لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بحماية المستثمرين والمساهمين والحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر المدقق الضريبي في الاردن .

الفرضية الفرعية السادسة: لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين وجود اساس فعال لحوكمة الشركات والحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر المدقق الضريبي في الاردن.

الدراسات السابقة

الدراسات العربية: هدفت دراسة المجلس الاقتصادي والاجتماعي الاردني (2014) الى تحليل النظام الضريبي في الاردن، والعوامل المؤثرة في زيادة العبء الضريبي وتحديد أسباب التهرب ووسائله، وتقدير الخسائر الناجمة عن ذلك وأثره على الاقتصاد الوطني، وتم استخدام نموذج (Multiple Indicators and multiple Causes Mode) وهو متخصص في البحوث المتعلقة بالتهرب الضريبي وطرق إحصائية وإقتصادية أخرى حيث توصلت الدراسة الى الاسباب التي تدفع المكلفين في الاردن الى التهرب الضريبي منها عدم التشدد في فرض العقوبات على المتهربين وعدم توافر قاعدة بيانات ومعلومات عن نشاطات المكلفين ولم تعتن الاصلاحات الضريبية في السنوات الاخيرة بتطوير الموارد البشرية حيث أوصت الدراسة بتغليظ العقوبات على المتهربين وبناء قاعدة بيانات لجميع العاملين في المملكة والغاء الحد الأدنى للتسجيل للضريبة العامة على المبيعات والحد من الاستمرار في ادخال التعديلات على القوانين الضريبية. أما دراسة قبلان (2014) فهدفت إلى بيان أثر السياسات المحاسبية والإجراءات المتبعة في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات على الحد من التهرب الضريبي، ولتحقيق هدف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي في عرض البيانات، والمنهج التحليلي في تحليل نتائج الدراسة حيث تكون مجتمع الدراسة من مدققي دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في مديريات متوسطة دافعي الضرائب. وهدفت دراسة علي ومنصور (2013) الى بيان دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي بالتطبيق على ديوان الضرائب الاتحادي لجمهورية السودان، وكان مجتمع الدراسة مكون من 184 موظف عامل في ديوان الضرائب السوداني وبلغت عينة الدراسة 111 موظف، وزعت عليهم الاستبانة. وتم استخدام برنامج فحص المصادقية الفا كرنباخ و قد تمثلت المشكلة من واقع التطبيق العملي لضريبة ارباح الاعمال في السودان حيث ان أغلب المكلفين لا يحتفظون بدفاتر وسجلات محاسبية منتظمة وسليمة وأن النظم المحاسبية مطبقة في الوحدات الاقتصادية يشوبها نوع من الضعف او عدم الاكتمال ما يؤدي الى التهرب الضريبي حيث إعتد البحث على المنهج الاستنباطي لتحديد محاور المشكلة ووضع الفرضيات والمنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات. وقد توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها: توجد علاقة بين تطبيق قواعد الحوكمة والتهرب الضريبي، تطبيق قواعد الحوكمة يعمل على الحد من التهرب الضريبي. كما أن تطبيق الاجراءات التي يقوم به ديوان الضرائب لربط ضريبة ارباح الاعمال تؤثر على قواعد حوكمة الشركات، وتوصل البحث الى توصيات أهمها: ضرورة تأكد ديوان الضرائب الاتحادي من تطبيق قواعد حوكمة الشركات، وضرورة تدريب موظفي ديوان الضرائب على نظام حوكمة الشركات، وضرورة التزام جميع المكلفين بالدفاتر والسجلات المحاسبية المنتظمة، و تعميق ثقافة الالتزام بالقوانين والمعايير والشفافية المتفق عليه. وهدفت دراسة العيني (2012) الى بيان اثر آليات الحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية من وجهة نظر المدققين الضريبيين (مدقق، مشرف، رئيس قسم) وكان حجم العينة 119 موزعه على 101مدققا ضريبيا و 15 مشرفا ضريبيا ورئيس قسم عدد 3 بالاضافة الى 205 مدقق حسابات قانوني ، وتوصلت الدراسة الى نتائج من أهمها: أن هناك أثرا لآليات الحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية في كافة مراحلها الموجودة في الدراسة من خلال فرض الضريبة وتحصيلها ومنع التهرب من دفعها، حيث تؤثر الرقابة الضريبية

إيجابيا كأحد آليات الحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية من خلال تفعيل الإجراءات الرقابية وزيادة الرقابة الذاتية، ويؤثر الالتزام الضريبي إيجابيا كأحد آليات الحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية من خلال توجيه وإرشاد المكلفين في تأدية حقوق الإدارة الضريبية. بالإضافة إلى أن المخاطر الضريبية تؤثر كأحد آليات الحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية حيث كانت العلاقة بينهما علاقة عكسية. ومن أهم التوصيات لهذه الدراسة: تطوير عمل الإدارة الضريبية من خلال زيادة الخدمات الإلكترونية المقدمة لدى دافعي الضرائب مثل خدمة التعليم الإلكتروني عن بعد لدى المسجلين وغير المسجلين، كما أوصت الدراسة أيضا بإجراء دراسات وأبحاث أخرى فيما يخص آليات وقواعد الحوكمة الضريبية الأخرى، وأخذ بعض المتغيرات بعين الاعتبار لأهميتها، مثل التطور المستمر في الخدمات الإلكترونية، والمفاهيم الأخلاقية للضريبة في المجتمع الضريبي. وجاءت دراسة يعقوب، والغامهي (2010) لتوضيح مفهوم حوكمة الشركات وبيان تطبيق مبادئها والاستفادة من تطبيق قواعد حوكمة الشركات، ومعرفة أثر تطبيق قواعد الحوكمة من خلال آلياتها لتحسين المعلومات المحاسبية التي تحتويها، وتوصلت إلى أهم النتائج التالية: إن تطبيق قواعد حوكمة الشركات يؤثر إيجابيا في مستوى الشفافية وفي تحديد المسؤولية وتحقيق العدالة والاستقلالية، كما تساهم لجنة التدقيق في توفير المصدقية في التقارير المالية، وكذلك أهمية التزام مراقب الحسابات والمدقق الداخلي بالمعايير المحلية والدولية لاداء اعماله، وأوصت هذه الدراسة بضرورة هيئة مشرفة مسؤولة متابعة مستوى التزام الشركات بقواعد حوكمة الشركات وتشكيل لجان تتولى مراقبة عملية التطبيق.

ثانياً: الدراسات الأجنبية: هدفت دراسة (Armstrong, et. al, 2015) إلى البحث في العلاقة بين حوكمة الشركات والحوافز الإدارية، والتهرب الضريبي. واستخدمت الانحدار الربيعي لتحليل بيانات الدراسة والتي تم جمعها من عينة من الشركات الأمريكية المتوفرة في (Compustat) للسنوات المالية 2007-2011، وقد بلغ عدد العينة النهائية (3137-4128). وقد أظهرت النتائج على أنه توجد علاقة إيجابية بين التطور المالي واستقلال المجالس والتهرب الضريبي في الجزء السفلي من توزيع التهرب الضريبي، ولكن وجود علاقة سلبية في الجزء العلوي من توزيع التهرب الضريبي ومع ذلك، لا توجد علاقة بين حوكمة الشركات والتهرب الضريبي في أي من التوزيع المشروط أو المتوسط لتوزيع التهرب الضريبي. وتشير هذه النتائج إلى أن حوكمة الشركات تميل إلى خفض المستويات المرتفعة للغاية من التهرب الضريبي، وزيادة المستويات المنخفضة للغاية من التهرب الضريبي. أما دراسة (James 2012) فهدفت إلى قياس وتوضيح ورقابة التهرب الضريبي، والدروس المستفادة من النظرية والتجارب، حيث قامت بدراسة مفهوم التهرب الضريبي. وأوضحت الدراسة بأنه يوجد العديد من الثغرات في عملية فهم قياس التهرب الضريبي والسيطرة عليه من خلال وضع السياسات الضريبية التي تراعي ظروف الأشخاص والشركات وفق مجموعة من النماذج التي تم دراستها، حيث يوجد نموذجان: النموذج الأول - "نموذج إنفاذ" التقليدي - يتم التركيز حصريا على قمع السلوك غير القانوني من خلال عمليات التدقيق المتكرر وفرض عقوبات صارمة، والنموذج الآخر يقوم على نموذج محفظة تتعلق بالتهرب الضريبي استنادا إلى نظرية الاقتصاد من الجريمة. واقترحت نموذجا ثالثا يوضح أهمية الأخلاق في السلوك والالتزام الضريبي، باستخدام مصطلح "نموذج الثقة". وتناولت دراسة (Bruno Chiarini, et. al

(2008) أسعار الضرائب والتهرب الضريبي من خلال التحليل و التجريب في إيطاليا، حيث توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج كان من أهمها: وجود علاقة بين التهرب الضريبي والعبء الضريبي وخاصة على المدى البعيد، و وجود علاقة بين التهرب الضريبي والعبء الضريبي ومتوسط معدل الضريبة في إيطاليا. اي الشرائح والاسعار الضريبية، علاقه العقوبات المفروضة على التهرب الضريبي والكشف عن العقوبة وعلاقتها مع المعدلات الضريبية و حجم التهرب الضريبي، تبين وجود علاقة بين توفر الخدمات ”نموذج الخدمة“، مع التهرب الضريبي.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

مما سبق يظهر أن معظم الدراسات السابقة التي بحثت في موضوع حوكمة الشركات قد إعتمدت بشكل رئيسي على قواعد حوكمة الشركات والصادره عن منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية OECD (2004) باعتبارها الأكثر قبولاً في مختلف دول العالم. وما يميز هذه الدراسه قد تكون من اوائل الدراسات في الأردن التي تتناول دور حوكمة الشركات ممثلة في قواعدها في الحد من التهرب الضريبي في الاردن، ولم تتطرق أي من الدراسات الى أثر الحوكمة على الحد من التهرب الضريبي على مستوى الاردن، وتطرقت دراسة الصادق و المنصور (2013) الى دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي في ديوان الضرائب السوداني بينما تطرقت هذه الدراسة الى دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي في الاردن.

الإطار النظري

يعد التهرب الضريبي من أهم المظاهر التي تواجه الدول وتعرقل برامجها مما يستدعي معالجة هذه الظاهرة والحد منها، ومن القواعد التي تهتم بتنظيم عمل الادارة الضريبية والشركات على حد سواء حوكمة الشركات التي صدرت عام 1999 حيث زاد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات في الاونة الاخيرة والحث على تطبيق هذا المفهوم لما يلبي بعض متطلبات جودة المعلومات والتقارير المقدمة للدوائر الضريبية حيث تحث القواعد الوحدات الاقتصادية والمكلفين على اظهار بياناتهم المالية بالصورة الصحيحة المعبرة عن واقع الحال والالتزام بالشفافية والافصاح الكافي لهذه البيانات. ومن أكثر المستفيدين من تطبيق حوكمة الشركات دائرة ضريبة الدخل لاعتماد دوائرها على البيانات المالية للوصول الى الوعاء الضريبي الصحيح .

حوكمة الشركات

يعد مفهوم حوكمة الشركات من المفاهيم الإدارية الحديثة نسبياً التي برزت على ساحة بيئة الأعمال في الآونة الأخيرة، وبالرغم من كثرة تداول هذا المفهوم في عالم الأعمال الحديث واستخداماً في قاموس عالم الأعمال، إلا أن ذلك لم يحل دون فك الغموض الذي يلتبس هذا الموضوع، كما أنه لم يسهم في إيجاد تعريف واضح وشامل، ولعل هذا عائد إلى حداثة هذا الموضوع وخضوع قواعده ومعايره للمراجعة والتعديل المستمر. وقد تناول المحاسبون والإداريون والقانونيون والمحللون الماليون عدة تعريفات تشير إلى هذا المفهوم كل بما

يتلاءم مع وجهة نظره تجاه هذا الموضوع، فقد أشار إليه (دهمش، وأبو زر، 2003: 27) بأنه "نظام يستخدم لتوجيه منظمات الأعمال والرقابة عليها من خلال تحديد هيكل وإطار وتوزيع الواجبات والمسؤوليات في الشركة، ووضع القواعد والأحكام المساندة لاتخاذ القرارات في الأمور المتعلقة بشؤونها، كما وأشار إليه (Hitt, 2003: 308) et. al، بأنه "مجموعة من العلاقات التي تربط بين أصحاب المصالح، وتستخدم لتحديد الاتجاه الاستراتيجي للشركة والرقابة على أدائها، وتهتم بتحديد طرق لضمان اتخاذ القرارات الاستراتيجية في الشركة بشكل فعال"، وعرفه أيضاً (Hermanson & Rittenberg, 2003: 27) بأنه "منظومة من العمليات التي تجرى من خلال إجراءات تتخذ من قبل أصحاب المصالح للإشراف على المخاطر وإدارتها من خلال الإدارة، ومراقبة مخاطر المنظمة، والتأكيد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنبها، مما يؤدي إلى المساهمة المباشرة في انجاز أهداف الشركة وحفظ قيمها".

وقد بين (عطوي، 2010:5) بأن حوكمة الشركات هي "مجموعة من العلاقات التعاقدية القائمة بين إدارة الشركات والمساهمين وأصحاب المصالح من خلال العديد من الإجراءات والأساليب التي تستخدم لإدارة الشركة وتوجيه أعمالها عن طريق ضمان تطوير الأداء والإفصاح والشفافية والمساءلة بها وتعظيم فائدة المساهمين على المدى الطويل ومراعاة مصالح جميع الأطراف"، كما بين (ابو حمام، 2009:16) بأن حوكمة الشركات هي "مجموعة من القواعد التي بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها وفق اطار معين يتم توزيع الحقوق والواجبات بين جميع الاطراف من مجلس إدارة ومساهمين واصحاب علاقة".

ويرى الباحثان من التعاريف السابقة الى ان الحوكمة هي مجموعه من الانظمة والقواعد الناظمة لإدارة الشركة والرقابة على الاداء، والتي تهدف الى تنظيم العلاقة بين مختلف الاطراف من إدارة ومساهمين واصحاب مصالح، وتوجيه تلك الرقابه لفائدة اصحاب المصالح وتحديد الحقوق والواجبات بين اعضاء الادارة وفق اطار محدد وبهدف تحقيق الاستخدام الامثل والنزبه لمواردها، وضمان وجود متابعه فعاله ومستمره من قبل مجلس الادارة والادارة العليا لتحقيق الاهداف .

قواعد (مبادئ) حوكمة الشركات:

تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من القواعد والإجراءات التي تسهم في تحقيق التوازن بين مصالح مديري الشركة والمساهمين فيها، وأصحاب المصالح الأخرى ذات العلاقة، لتمنح في صورتها النهائية القواعد التي تقوم عليها حوكمة الشركات والمتمثلة في (لطفي، 2005: 758) و (الشواورة، 2009: 127):

1. **حقوق المساهمين:** ويتمثل في تأمين ملكية الأسهم، ومراجعة القوائم المالية، والإفصاح عن المعلومات، والتصويت في اجتماعات الهيئة العامة، واختيار مجلس الإدارة، والمشاركة في قرارات بيع أصول الشركات أو تعديلها، والحصول على عائد مجز من الأرباح.
2. **المعاملة العادلة للمساهمين:** ويتمثل في تحقيق التكافؤ والعدالة بين جميع المساهمين، وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية، والمشاركة في القرارات الأساسية، والاطلاع على ممارسات مجلس الإدارة.

3. دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات: ويتمثل الاعتراف بحقوق أصحاب المصلحة العامة، ومنحهم فرصة المشاركة الفعالة في الرقابة على الشركة، وتشجيع اتصالهم مع الشركات بما يساهم في اكتساب الثروة وتوفير فرص العمل، وتحقيق الاستدامة للمشروعات المستندة على أسس مالية سليمة، ومنحهم التعويضات المناسبة عند تعرضهم لحقوقهم للانتهاكات.
4. الإفصاح والشفافية: ويتمثل في تحقيق الشفافية، والإفصاح عن الأداء والوضع المالي للشركة وكافة البيانات المالية المتعلقة بها بطريقة عادلة لكافة المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب وبأقل تكلفة.
5. مسؤولية مجلس الإدارة: ويتمثل في الإشراف والرقابة الفعالة للإدارة، وضمان التوجه الاستراتيجي للشركة، وتحديد الحقوق والواجبات القانونية المتعلقة برئيس مجلس الإدارة وأعضائه، وتحقيقه لمصالح الشركة والمساهمين.
6. ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات: ويتمثل في تأمين الأسس اللازمة لتفعيل إطار حوكمة الشركات بما يتناسب مع الإطار القانوني مما يساهم في تحقيق مستوى عالٍ من الشفافية وكفاءة الأسواق، والقدرة على تحديد مسؤوليات الهيئات المسؤولة عن الإشراف والرقابة، والالتزام بتطبيق القانون.

التهرب الضريبي

يعد التهرب الضريبي بمثابة إنكار المكلف بمسؤوليته تجاه دفع الضريبة المترتبة عليه من خلال عدم تقديمه للبيانات اللازمة طبقاً للتشريعات، أو تقديم بيانات مغلوطة وغير كاملة للدوائر المالية بهدف التخلص من الضريبة، أو حرمان الدولة من إيراداتها المالية، فهو: "تخلص المكلف كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة دون نقل عبئها إلى غيره، مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة ويضيع عليها حقها" (لزرقي، 2012: 47)، وهو: "عدم دفع كل أو جزء من الضريبة المستحقة على المكلف، ويرى بعض الاقتصاديين ان التهرب الضريبي يشمل كل اشكال التخلص من الضريبة ويشمل التجنب الضريبي بحيث يشمل عدم القيام بالتصرف المنشئ لواقعة الخضوع للضريبة، واستغلال الثغرات القانونية في التشريع القانوني في عدم سداد الضريبة (التجنب)، والتحايل على القانون ومخالفته، وهذا كله بالمنظور الواسع للتهرب، حيث يرى اخرون ان التهرب بمنظوره الضيق بأنه تخلص المكلف من عبء الضريبة بوسائل تحمل في طياتها طابع الغش من خلال التحايل على القانون حيث تم تسميته بالغش الضريبي. كما عرف التهرب الضريبي (Robert, 2012: 17): هو أن يتملص المكلف بدفع الضريبة بشتى الطرق المشروعة (مستفيدا من ثغرات القانون) وغير المشروعة. وعرفه، (الوادي وكفاح، 2010) ايضاً على أنه "محاولة المكلف بعدم دفع الضريبة وذلك بإخفاء بعض العناصر كلياً أو جزئياً باستعمال طرق احتيالية أو غش يفضي بعدم دفع الضريبة في أي مرحلة من مراحلها."

ويرى الباحثان من التعاريف السابقة ان التهرب الضريبي ظاهرة اقتصادية سلوكية يقوم بها المكلف لغاية الافلات من دفع الضريبة المستحقة عليه عمداً من خلال استغلال الثغرات القانونية أو من خلال

للجوء الى طرق تحمل طابع الغش في عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً، او اي مخالفة عن قصد او غير قصد لقانون ضريبة الدخل يعتبر تهرب من الضريبة .

دور تطبيق قواعد حوكمة الشركات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية المقدمة للدوائر الضريبية:

من الاهداف الاساسية للمحاسبة تقديم التقارير المالية السليمة من الاخطاء لكي يتم الاعتماد عليها عند اجراء التدقيق الضريبي لتحديد الوعاء الضريبي للمكلفين، ومن اهم القواعد التي تؤثر على عملية التدقيق الضريبي قاعدة او مبدأ الإفصاح والشفافية حيث كلما زادت درجة المصدقية لدى المكلف عند عرضه للمعلومات المحاسبية التي ترويها التقارير المالية كمرفقات الاقرار الضريبي كلما تحققت الجودة في التدقيق الضريبي مما يؤثر على مدى صحة تحديد الوعاء الضريبي.(يعقوب، الغامهي، 2010).

إن الإلتزام بالأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات يؤثر على درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي مما يؤكد على أن الإفصاح والشفافية و مفهوم الحوكمة في الشركات وجهان لعملة واحدة يؤثر كل منهما بالآخر ويتأثر به، فإذا كان الإفصاح هو أحد وأهم قواعد الحوكمة فإن إطار الإجراءات الحاكمة للشركات يجب أن يحقق الإفصاح بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المالية والمحاسبية، كذلك فإن الأثر المباشر من تطبيق قواعد الحوكمة هو إعادة الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجة تحقيق المفهوم الشامل لهذه المعلومات باعتبار أن المعلومات التي تنتجها التقارير المالية هي من أهم الركائز التي يمكن الاعتماد عليها لقياس حجم المخاطر بأنواعها المختلفة مثل : مخاطر السوق ومخاطر السيولة ومعدل الفائدة ومخاطر الأعمال والإدارة وأسعار الصرف، فضلاً عن دورها في عملية التنبؤ، باعتبارها مدخلاً أيضاً لتحليل القرارات الاستثمارية في الأسواق المالية (العياشي،2010) .

ويرى (يعقوب، الغامهي، 2010) ان تطبيق قواعد الحوكمة في الشركات من خلال الاليات الداخلية والخارجية بشكل سليم يساعد في تخفيض الممارسات التي من شأنها أن تؤدي الى التضليل في المعلومات التي تظهرها القوائم المالي وبالتالي تقديم معلومات محاسبية ذات جودة عالية الى اصحاب المصالح لاتخاذ القرارات المناسبة والتي تساعد دائرة ضريبة الدخل للوصول الى الوعاء الضريبي المقبول ومن ثم تحديد الوعاء الضريبي بشكل سليم.

ويرى الباحثان من دراسة قواعد حوكمة الشركات والياتها انها تصب في مصلحة اعداد القوائم المالية ودقتها حيث ان تطبيق القواعد بشكل عام من افصاح وشفافية و مسؤوليات مجلس الادارة عن مرحلة اعداد التقارير وتوصيل المعلومات المحاسبية لجميع الاطراف في الاوقات المناسبة وتطبيق اليات الحوكمة الرقابية وتفعيلها مثل المدقق الداخلي ومجلس الادارة داخليا والمدقق الخارجي وتدعيمها بالركائز وعلى راسها مدونة السلوك المهني ويضمن للمدقق الضريبي عدم

التلاعب في التقارير ويمنح المدقق ثقة عند عملية اتخاذ القرار وتحديد الوعاء الضريبي للمكلفين.

الدراسة الميدانية

منهجية الدراسة: تقوم هذه الدراسة على استخدام منهجين من مناهج البحث العلمي هما: المنهج التاريخي: وذلك من خلال دراسة التطور التاريخي لقانون ضريبة الدخل في الاردن وكيفية معالجته للتهرب الضريبي.

المنهج الوصفي: وذلك لوصف وتفسير نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات ويتم ذلك من خلال أسلوبين للبحث هما: الدراسة النظرية للمراجع والابحاث في هذا المجال وتحليلها والاستفادة منها في البحث، والدراسة الميدانية من خلال تصميم استبانة وتوزيعها على مدققي دائرة ضريبة الدخل في الاردن، أما بالنسبة للمصادر الثانوية فتم الاعتماد على المراجع والكتب، والدوريات، المجلات المهنية المتخصصة، والمقالات، والدراسات السابقة التي تناولت موضوعي حوكمة الشركات والتهرب الضريبي بالإضافة إلى المواقع الإلكترونية المتخصصة.

مجتمع الدراسة وعينتها: تكون مجتمع الدراسة من مدققي مديريات ضريبة الدخل والمبيعات في مديريات متوسطة دافعي الضرائب وهي اربع مديريات، والتي تندرج تحت هذا الاسم مديريات النشاط التجاري الاولى والنشاط التجاري الثانية والنشاط الصناعي والنشاط الخدمي حيث غطت الدراسة القسم الاكبر من مدققي الضرائب من مدققي دائرة ضريبة الدخل والمبيعات على مستوى المملكة، حيث قام الباحثان في سبيل تحديد مجتمع وعينة الدراسة بزيارة مواقع المديريات وتوزيع الاستبانات على المدققين في مواقعهم، حيث يبلغ عدد المدققين (250) مدقق وتم توزيع (140) استبانة وتم استرداد (132) استبانة.

حدود الدراسة: تقتصر الدراسة على مديريات متوسطة دافعي الضرائب في الاردن ولهذا ما يبرره كونها تمثل نسبة مدققي ضرائب ذوو خبرات معقولة في مجال التدقيق الضريبي على مستوى المملكة وايضا تضم العدد الاكبر من مدققي ضريبة الدخل في الاردن .

تحليل البيانات الديمغرافية: فيما يلي تحليل العوامل الديمغرافية لعينة الدراسة :

الجندر

جدول رقم (1) توزيع عينة الدراسة حسب الجندر

الجنس	تكرار	نسبة
ذكر	115	87.1%
انثى	17	12.9%
المجموع	132	100%

نلاحظ أن (87.1%) من العينة ذكور، و(12.9%) من العينة اناث وهذا يدل على قلة عدد الاناث المشتركين في العينة، ما يعكس الطبيعة الاجتماعية لعمل المرأة في دائرة ضريبة الدخل في الاردن كمدقق ضريبي كون طبيعة عمل المدقق تتطلب التواصل المباشر مع المكلفين ما يشكل عبئا عليهن.
العمر

جدول رقم(2) توزيع عينة الدراسة حسب العمر

العمر	تكرار	نسبة
34-25	25	18.9%
44-35	61	46.2%
أكبر من 45	46	34.8%
المجموع	132	100.0%

نلاحظ أن (18.9%) من العينة من العمر 25-34، و(46.2%) من العينة من العمر (35-44). و(34.8%) من العينة من العمر أكبر من 45 سنة، حيث ان اكثر من 80% من العينة تفوق اعمارهم 35 عاما ما يشير الى نضوج فكري وحس كبير بالمسؤولية ما ينعكس ايجابا على تجاوبهم مع الدراسة .
المستوى التعليمي:

جدول رقم (3) توزيع عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي

المستوى التعليمي	تكرار	نسبة
بكالوريوس	100	75.8%
ماجستير	24	18.2%
دكتوراه	5	3.8%
أخرى	3	2.2%
المجموع	132	100%

نلاحظ أن (75.8%) من افراد العينة حاصلين على البكالوريوس، و(18.2%) من العينة حاصلين على الماجستير، و (3.8%) من العينة حاصلين على الدكتوراه، و(2.2%) من العينة أخرى، وهذا يدل على ان حوالي 98% من افراد العينة مؤهلين تأهيلا جامعيما مما ينعكس ايجابيا على نتائج الدراسة.

التخصص:

جدول رقم (4) توزيع عينة الدراسة حسب التخصص

التخصص	تكرار	نسبة
محاسبة	119	90.2%
علوم مالية ومصرفية	3	2.3%
ادارة	4	3.0%
قانون	2	1.5%
اقتصاد	4	3.0%
المجموع	132	100%

نلاحظ أن (90.2%) من العينة تخصص محاسبة، و(2.3%) من العينة تخصص علوم مالية ومصرفية، و(3.0%) من العينة تخصص ادارة، و(1.5%) من العينة تخصص قانون، و(3.0%) من العينة من حملة تخصص اقتصاد، وارتفاع نسبة تخصص المحاسبة يعتبر مؤشراً جيداً دال على مصداقية النتائج كونهم الاقرب الى موضوع الدراسة .

المركز الوظيفي

جدول رقم (5) توزيع عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي

المركز الوظيفي	تكرار	نسبة
مدير	4	3.0%
رئيس قسم	7	5.3%
رئيس شعبة	21	15.9%
مدقق	100	75.8%
المجموع	132	100%

نلاحظ أن (75.8%) من العينة مدقق، و(15.9%) من العينة رؤساء شعبة تدقيق، و(3.0%) من العينة مدراء، و (5.3%) من العينة رؤساء أقسام ، ويعزز ارتفاع نسبة مدقق ضريبي الدراسة كونهم على اتصال مباشر مع المكلفين مما يضيف مصداقية أكبر للدراسة.

المؤهل المهني

جدول رقم (6) توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل المهني

المؤهل المهني	تكرار	نسبة
CPA	0	0%
CMA	1	0.7%
JCPA	1	0.7%
لا يوجد مؤهل مهني	130	98.6%
المجموع	132	100%

يلاحظ من الجدول ان ما نسبته 0.7% يحملون المؤهل المهني (CMA) وما نسبته 0.7% يحملون المؤهل المهني (JCPA) بينما النسبة الأكبر 98.6% لا يحملون مؤهلات مهنية ما يشير الى ضعف افراد العينة في التأهيل المهني الذي يساعدهم في القيام بعملهم بالشكل المطلوب.

الخبرة

جدول رقم (7) توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة

الخبرة	تكرار	نسبة
أقل من (5) سنوات	7	5.3%
5 سنوات - أقل من 10 سنه	35	26.5%
10 سنوات- أقل 14 سنة	30	22.7%
15 سنه فأكثر	60	45.5%
المجموع	132	100%

نلاحظ أن (5.3%) من العينة تقل خبرتهم عن 5 سنوات، و(26.5%) من العينة تتراوح خبرتهم بين 5 سنوات - أقل من 10 سنوات، و (22.7%) من العينة تتراوح خبرتهم بين 10-أقل من 15 سنة، و(45.5%) من العينة تزيد خبرتهم عن 15 سنة. ويعتبر عامل الخبرة جيد الى حد ما مما ينعكس على نتائج الدراسة ايجابا. وأخيرا وبعد تفحص النتائج السابقة المتعلقة بالعوامل الديمغرافية لعينة الدراسة يمكن الإستنتاج بأن تلك النتائج في مجملها توفر مؤشرا يمكن الاعتماد عليه بشأن أهلية أفراد العينة للاجابة على الاسئلة المطروحة في الاستبانة ومن ثم الاعتماد على إجاباتهم أساسا لاستخلاص النتائج المستهدفة من الدراسة .

صدق وثبات اداة الدراسة: تم التحقق من الصدق الأولي لأداة الدراسة (الإستبانة) وذلك من خلال عرضها على مجموعة من المختصين في الجامعات الاردنية في مجال تخصص المحاسبة.

اختبار الثبات: ومن اجل التاكيد من ان الإستبانة تقيس العوامل المراد قياسها، والتثبت من صدقها، قام الباحثان بإجراء اختبار مدى الإتساق الداخلي لفقرات المقياس، حيث تم تقييم تماسك المقياس بحساب كرونباخ ألفا وذلك لان اختبار كرونباخ الفا يعتمد على اتساق أداء الفرد من فقرة على أخرى، وهو يشير الى قوة الإرتباط والتماسك بين فقرات المقياس، إضافة لذلك فإن معامل (Alpha) يعطي تقديراً للثبات وللتحقق من ثبات أداة الدراسة لهذا الإختبار، وطبقت معادلة كرونباخ الفا على درجات أفراد عينة الثبات. وعلى الرغم من عدم وجود قواعد قياسية بخصوص القيم المناسبة (Alpha) لكن من الناحية التطبيقية يعد $(\text{Alpha} \geq 0.60)$ ضعيفة وتعتبر مقبولة في حدود (0.70)، وجيدة اذا تعدت (0.80) في البحوث المتعلقة بالعلوم المالية والادارية (النجار،النجار و الزعبي،2013: 151)، حيث كانت نتيجة ثبات أداة القياس (86.7%) وهي نسبة عالية وجيدة للقيام بعملية التحليل لتحقيق أهداف الدراسة.

الجدول (8) معامل ثبات الاتساق الداخلي لابعاد الاستبانة (كرونباخ الفا)

الرقم	البعاد	قيمة (α) ألفا
1	الافصاح والشفافية	0.77
2	المعاملة العادلة بين المساهمين	0.771
3	ممارسة اصحاب المصالح	0.741
4	مسؤوليات مجلس الادارة	0.81
5	الحفاظ على حقوق المساهمين	0.80
6	ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات	0.775
	الدرجة الكلية	0.867

وتدل معاملات الثبات هذه على تمتع الاداة بصورة عامة بمعامل ثبات جيد على قدرة الاداة على تحقيق اغراض الدراسة، اذ يتضح من الجدول (8) ان اعلى معامل ثبات لابعاد الاستبانة بلغ (0.81) فيما يلاحظ ان ادنى قيمة للثبات كانت (0.74). وهو ما يشير الى امكانية ثبات النتائج التي يمكن ان تسفر عنها الاستبانة نتيجة تطبيقها .

اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى: لا يوجد دور ذو دلالة احصائية للالتزام بالافصاح والشفافية في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر المدقق الضريبي في الاردن.

لإختبار دور متغير الافصاح والشفافية في الحد من التهرب الضريبي، تم اجراء تحليل الانحدار البسيط وايجاد قيمة الاحصائي f . ويبين الجدول (9) نتائج اختبار تحليل الانحدار البسيط بين الالتزام بالافصاح والشفافية و الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر المدقق الضريبي في الاردن.

جدول (9) تحليل الإنحدار البسيط لوجود علاقة بين الافصاح والشفافية في الحد من التهرب الضريبي

المتغير	معامل الارتباط R	نسبة التأثير R ²	قيمة f	Sig
الافصاح والشفافية	0.430	18.5%	29.453	0.000

يشير الجدول اعلاه إلى وجود إرتباط طردي متوسط بين الافصاح والشفافية والحد من التهرب الضريبي، حيث بلغت قيمة معامل الإرتباط 0.430، وبلغت نسبة تأثير الافصاح والشفافية في الحد من التهرب الضريبي 18.5%، وبلغت قيمة f المحسوبة 29.453 وبدرجة معنوية 0.000 وهي اقل من مستوى الدلالة 0.05، وبذلك نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة والتي تشير إلى وجود دور للالتزام بالافصاح والشفافية في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر المدقق الضريبي في الاردن.

اختبار الفرضية الثانية: لا يوجد دور ذو دلالة احصائية للمعاملة العادلة والمتساوية بين

المساهمين في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر المدقق الضريبي في الاردن .

ولفحص دور متغير المعاملة العادلة بين المساهمين للحد من التهرب الضريبي، تم اجراء تحليل الانحدار البسيط وايجاد قيمة الاحصائي f . ويبين الجدول (10) نتائج اختبار تحليل الانحدار البسيط بين المعاملة العادلة بين المساهمين و الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر المدقق الضريبي في الاردن.

جدول (10) تحليل الإنحدار البسيط لتأثير المعاملة العادلة للمساهمين في الحد من التهرب الضريبي

المتغير	معامل الارتباط R	نسبة التأثير R ²	قيمة f	Sig
المعاملة العادلة للمساهمين	0.770	59.3%	189.691	0.000

يشير الجدول (10) إلى وجود إرتباط أعلى من المتوسط للمعاملة العادلة للمساهمين والحد من التهرب الضريبي، حيث بلغت قيمة معامل الإرتباط 0.770، وبلغت نسبة تأثير المعاملة العادلة للمساهمين في الحد من التهرب الضريبي 59.3 %، وبلغت قيمة f المحسوبة 189.691 وبدرجة معنوية 0.000 وهي اقل من مستوى الدلالة 0.05، وبذلك نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة والتي تشير إلى وجود دور للمعاملة العادلة والمتساوية بين المساهمين في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر المدقق الضريبي في الاردن.

اختبار الفرضية الثالثة: لا يوجد دور ذو دلالة احصائية لممارسة أصحاب المصالح الرقابة على الادارة في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر المدقق الضريبي في الاردن .

من أجل فحص دور متغير ممارسة أصحاب المصالح الرقابة على الادارة في الحد من التهرب الضريبي، تم اجراء تحليل الانحدار البسيط وايجاد قيمة الاحصائي f. ويبين الجدول (11) نتائج اختبار تحليل الانحدار البسيط لممارسة أصحاب المصالح الرقابة على الادارة و الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر المدقق الضريبي في الاردن.

جدول (11)تحليل الإنحدار البسيط لتأثير ممارسة اصحاب المصالح في الحد من التهرب الضريبي

المتغير	معامل الارتباط R	نسبة التأثير R ²	قيمة f	Sig
ممارسة اصحاب المصالح	0.489	23.9%	40.883	0.000

يشير الجدول (11) إلى وجود إرتباط قريب من المتوسط لممارسة أصحاب المصالح والحد من التهرب الضريبي، حيث بلغت قيمة معامل الإرتباط 0.489، وبلغت نسبة تأثير ممارسة أصحاب المصالح في الحد من التهرب الضريبي 23.9 %، وبلغت قيمة f المحسوبة 40.883 وبدرجة معنوية 0.000 وهي اقل من مستوى الدلالة 0.05، وبذلك نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة والتي تشير إلى وجود دور لممارسة أصحاب المصالح الرقابة على الادارة في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر المدقق الضريبي في الاردن .

اختبار الفرضية الرابعة: لا يوجد دور ذو دلالة احصائية للالتزام بمسؤوليات مجلس الادارة في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر المدقق الضريبي في الاردن .

ولفحص دور متغير مسؤوليات مجلس الادارة في الحد من التهرب الضريبي، تم اجراء تحليل الانحدار البسيط وايجاد قيمة الاحصائي f. ويبين الجدول (12) نتائج اختبار تحليل الانحدار البسيط بين مسؤوليات

مجلس الادارة و الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر المدقق الضريبي في الاردن.

جدول (12)

تحليل الإنحدار البسيط لتأثير مسؤوليات مجلس الإدارة في الحد من التهرب الضريبي

المتغير	معامل الارتباط R	نسبة التأثير R ²	قيمة f	Sig
مسؤوليات مجلس الإدارة	0.744	55.3%	160.854	0.000

يشير الجدول (12) إلى وجود إرتباط أعلى من المتوسط لمسؤوليات مجلس الادارة في الحد من التهرب الضريبي، حيث بلغت قيمة معامل الإرتباط 0.774، وبلغت نسبة تأثير مسؤوليات مجلس الإدارة في الحد من التهرب الضريبي 55.3 %، وبلغت قيمة f المحسوبة 160.854 وبدرجة معنوية 0.000 وهي اقل من مستوى الدلالة 0.05، وبذلك نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة والتي تشير إلى وجود دور للالتزام بمسؤوليات مجلس الادارة في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر المدقق الضريبي في الاردن . اختبار الفرضية الخامسة: لا يوجد دور ذو دلالة احصائية للالتزام بحماية المستثمرين والمساهمين في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر المدقق الضريبي في الاردن .

ولإختبار دور متغير الحفاظ على حقوق المساهمين في الحد من التهرب الضريبي، تم اجراء تحليل الانحدار البسيط وايجاد قيمة الاحصائي f. ويبين الجدول (13) نتائج اختبار تحليل الانحدار البسيط بين الحفاظ على حقوق المساهمين و الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر المدقق الضريبي في الاردن.

جدول (13) تحليل الإنحدار البسيط لتأثير الحفاظ على حقوق المساهمين في الحد من التهرب الضريبي

المتغير	معامل الارتباط R	نسبة التأثير R ²	قيمة f	Sig
الحفاظ على حقوق المساهمين	0.726	52.8%	145.173	0.000

يشير الجدول (13) إلى وجود إرتباط أعلى من المتوسط للحفاظ على حقوق المساهمين والحد من التهرب الضريبي، حيث بلغت قيمة معامل الإرتباط 0.726، وبلغت نسبة تأثير الحفاظ على حقوق المساهمين في الحد من التهرب الضريبي 52.8 %، وبلغت قيمة f المحسوبة 145.173 وبدرجة معنوية 0.000 وهي اقل من مستوى الدلالة 0.05 ، وبذلك نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة والتي تشير إلى دور للالتزام بحماية المستثمرين والمساهمين في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر المدقق الضريبي في الاردن . اختبار الفرضية السادسة: لا يوجد دور ذو دلالة احصائية لوجود اساس فعال لحوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر المدقق الضريبي في الاردن .

ولفحص دور متغير وجود أساس لإطار فعال للحوكمة من التهرب الضريبي، تم اجراء تحليل

الانحدار البسيط وايجاد قيمة الاحصائي f. ويبين الجدول (14) نتائج اختبار تحليل الانحدار البسيط بين وجود أساس لإطار فعال للحوكمة و الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر المدقق الضريبي في الاردن.

جدول (14) تحليل الإنحدار البسيط لوجود علاقة لأساس إطار فعال للحوكمة في الحد من التهرب الضريبي

المتغير	معامل الارتباط R	نسبة التأثير R ²	قيمة f	Sig
وجود أساس لإطار فعال للحوكمة	0.651	42.4%	95.855	0.000

يشير الجدول (14) إلى وجود إرتباط أعلى من المتوسط لوجود اساس لإطار فعال للحوكمة والحد من التهرب الضريبي، حيث بلغت قيمة معامل الإرتباط 0.651، وبلغت نسبة تأثير وجود أساس فعال لإطار فعال للحوكمة في الحد من التهرب الضريبي 42.4 %، وبلغت قيمة f المحسوبة 95.855 وبدرجة معنوية 0.000 وهي اقل من مستوى الدلالة 0.05، وبذلك نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة والتي تشير إلى وجود علاقة بين وجود اساس فعال لحوكمة الشركات و الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر المدقق الضريبي في الاردن .

اختبار الفرضية الرئيسية: دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر المدقق الضريبي في الاردن التالية:

ولاختبار مقدار الأثر لمتغيرات الدراسة (قواعد الحوكمة)، في الحد من التهرب الضريبي، تم اجراء تحليل الانحدار المتعدد وايجاد قيمة الاحصائي f، ويبين الجدول (15) نتائج اختبار تحليل الانحدار المتعدد لدور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر المدقق الضريبي في الاردن .

جدول (15) تحليل الإنحدار المتعدد لتأثير جميع متغيرات الدراسة في الحد من التهرب الضريبي

المتغير	معامل الارتباط R	نسبة التأثير R ²	قيمة f	Sig
جميع متغيرات الدراسة	0.812	66%	40.433	0.000

يشير الجدول (15) إلى وجود إرتباط عال بين جميع متغيرات الدراسة والحد من التهرب الضريبي، حيث بلغت قيمة معامل الإرتباط 0.812، وبلغت نسبة تأثير لجميع متغيرات الدراسة في الحد من التهرب الضريبي 66 %، وبلغت قيمة f المحسوبة 40.433 وبدرجة معنوية 0.000 وهي اقل من مستوى الدلالة 0.05، وبذلك نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة والتي تشير إلى وجود دور لحوكمة الشركات

في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر المدقق الضريبي.

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات: استنادا الى اختبار الفرضيات السابقة توصلت الدراسة الى وجود دور لقواعد

حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر مدققي الضريبة.

التوصيات: في ضوء النتائج التي أسفرت عنها هذه الدراسة، توصي الدراسة بما يأتي :

1. ضرورة تقييد الشركات بتطبيق قواعد حوكمة الشركات في الاردن كونها تحد بشكل كبير من التهرب الضريبي.
2. ضرورة تضمين قانون ضريبة الدخل مواد تلزم الشركات بتطبيق قواعد حوكمة الشركات.

المراجع

المراجع العربية

1. أبو حمام، ماجد إسماعيل، (2009)، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة .
2. دهمش، نعيم، وأبو زر، عفاف (2003)، الحاكمية المؤسسية و علاقتها بمهنة المحاسبه والتدقيق، المؤتمر العلمي المهني الخامس لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، عمان، الأردن.
3. الشواور، فيصل (2009)، قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الاردنية، مجلة جامعة دمشق، المجلد 25، العدد الثاني، 119-155.
4. العبيني، مهند محمد (2012). أثر آليات الحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية، رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن.
5. عطوي، سميرة (2010)، دور الحوكمة في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية، الملتقى العملي الدولي حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع، رهانات، وآفاق، جامعة أم البواقي، الجمهورية الجزائرية.
6. علي، الصادق علي، منصور، فتح الرحمن (2013) دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي بالتطبيق على ديوان الضرائب الإتحادي السوداني، مجلة العلوم الأنسانية والإقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، العدد الأول، المجلد 14، 135-161.
7. العياشي، زرار (2010)، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات، الملتقى الدولي الثامن حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع، رهانات، وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجمهورية الجزائرية.

8. قبلان، خالد (2014)، اثر السياسات المحاسبية والاجراءات المتبعه في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات على الحد من التهرب الضريب، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة جدارا، اربد، الاردن .
9. لزرق، لايد، (2012) ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، دراسة حالات ولاية تيارت، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجمهورية الجزائرية.
10. لطفي، أمين السيد أحمد (2005)، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.
11. المجلس الاقتصادي والاجتماعي الاردني (2014)، التهرب الضريبي اسبابه وطرقه وحجمه، عمان، الاردن .
12. النجار، فايز جمعة، النجار، نبيل جمعة، والزعبي، ماجد(2013)، أساليب البحث العلمي: منظور تطبيقي. الاردن، عمان: دار الحامد للنشر.
13. الوادي، محمود، طالب، كفاح، (2010)، الاصول العلمية والعملية للضريبة العامة على المبيعات، الطبعة الاولى، عمان، الاردن .
14. يعقوب، فيحاء عبد الله، والغامبي، فرقد فيصل جدعان (2010) أثر تطبيق حوكمة الشركات في مصداقية التقارير المالية وفي تحديد وعاء ضريبة الدخل، دراسة في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العراق.

المراجع الأجنبية

1. Armstrong, Ch., et. al. (2015) Corporate Governance, Incentives, and Tax Avoidance, **Journal of Accounting and Economics**, Volume 60, Issue 1, (1-17).
2. Bruno Chiarini, et. al. (2008) Tax Rates and Tax Evasion: An Empirical Analysis of the Structural Aspects and Long-Run Characteristics in Italy, IZA Discussion Paper No. 3447.
3. Hermanson, Dana R., & Rittenberg, Larry E. (2003). Internal Audit and Organizational Governance. *The Institute of Internal Auditors Research Foundation*.

4. Hitt, Michael A. et al. (2003). **Strategic Management: Competitiveness and Globalization** (5th ed.). South-Western Thomson.
5. James, Almm, (2012), “**Measuring, explaining, and controlling tax evasion**”: Lessons from theory, experiments, and field studies. Tulane Economics Working Paper Series.
6. OECD, (2004), **Principles of Corporate Governance**, Available: <http://www.oecd.org>.
7. Robert W.Mc.Gee (2012) “**The Ethics of Tax Evasion Perspectives in Theory and practice**”, Springer; 2012th edition.

المواقع الإلكترونية :

- www.hawkama.com.
- www.oecd.org
- دائرة ضريبة الدخل والمبيعات www.istd.gov.jo

Table of Contents	Page
The Impact of The Trend Towards Social Responsibility Activities By Business Firms on The Financial Performance «An Empirical Study of Corporate Companies listed at Palestinian Security Exchange» Jamil Hasan Al-Najar	1
The Concept of Fovensic Accounting and is Role in The Reduction of Administrative and Financial Corruption in The Region of Asir Saed Mohammed Aaarm Ali Fayeh Mohammed Al- Hasan	41
The Success of Oxley Low in Redacing Fraud in The Financail Statements in Public shareholding Companies -Analytical Study Alaa Mattarnah Osama Abdal Munem Yasser Zahareer	77
A Proposed Framework of Integration between Activity-Based Costing and Life-Cycle Costing for Accounting Treatment of Environmental Costs in the Arabian Gulf Businesses Mohammed Shehatah Khtab Khtab Ali Fayeh Al-Hasan	101
The Role of Corporate Governance in The Reducting Tax Evasion from The Viwe Point of The Tax Auditor in Jordan Adel Hussein Mousa Abu Naja Ibrahim Yousef Jwaifell	141

The Issue Opening

Jerash University was established quarter of a century ago, a period which was full of scientific accomplishments; thus, it finds its duty to continue providing more achievements in order to occupy a prominent place among universities internationally. This ambition springs out from the determinacy of its administration and academicians to create new research horizons, one of which is releasing the first issue of the Journal of Accounting, Auditing and Governance. Accordingly, Jerash University has fulfilled one of the significant and often looked forward goals.

This Journal is considered the only one of its kind on the Arab scientific level to meet the needs of the academicians, researchers and practitioners in Jordan and other Arab countries. It seeks to establish a scientific consciousness in all areas of accounting, auditing and governance. Accounting is virtually one of the important tools that help its practitioners to take the right decisions that secure the continuation of the different establishments and enhancement of the national economy.

Many are those who practice the profession of accounting and auditing and feel proud about their expertise, this is due to the fact that this profession plays a distinct role in the social service it provides, especially in the age of globalization, internationalism, information technology revolution and electronic commerce.

The need for applying the principles of governance and activating its mechanisms is increasing nowadays in business establishments as well as in non-profit establishments. Many research works have been published, and several conferences and workshops have also been held on the relevant areas. These areas include the transparency and declaration of financial and non-financial information, and adopting a set of international accounting criteria in accordance with the views and aims of the people of interests of all walks, to upgrade their abilities to take the right economic decisions for the sake of their future investments and the continuation of the activities of their projects and companies.

Abderrazaq Bani Hani

Editor

All publications in the Journal exclusively express their authors' opinions, and they do not reflect the views of the Editorial Board, the University, the policy of the Scientific Research Higher Committee or the Ministry of Higher Education and Scientific Research.

Correspondence

All manuscripts and correspondences
Should be directed to the following address:

Salam Mahasneh

Journal of Accounting, Auditing and Governance

Jerash University – P. O. Box 311

Jarash 26150 – Hashemite Kingdom of Jordan

Tel.: 00962 2 6350059 – Fax.: 00962 2 6350520

E-mail address: Jaag@jpu.edu.jo

Rules for Publications:

The Journal publishes genuinely original and innovative articles and studies within the scope of accounting, auditing and governance carried out by members of the teaching staff and researchers at Jordanian, Arab, and international universities. It also accepts research works submitted to refereed academic conferences and reviews of books of value published recently, relevant to the interests of researchers and practitioners in the fields of accounting auditing and governance.

Researchers are requested to observe the rules regulating publication in the journal:

- Research works should be written in good Arabic or English.
- Articles and studies should be original and within the academic fields of the Journal.
- They should be computer typed (Ms Word) and sent to the Journal by e-mail, and they should not exceed 25 pages including figures, tables, appendices and references.
- All works submitted in Arabic should be in Simplified Arabic (font size 14) with a space between lines (1.15); works submitted in English should be in Time New Roman (font size 12) and a space between lines (1.15).
- First page of the manuscript should necessarily include title of the work, the name of the author, the academic title, affiliation of author, the e-mail address, and two abstracts, both in Arabic and English, within 150 words each. 4 to 8 keywords should be written immediately after the abstract.
- Authors of submitted works should provide a written statement declaring that the work has not been sent to any other journal in any other form.
- Tables, figures, drawings should be in words format and placed at the end of manuscript with references to their places in the text.
- Notes should be numbered consecutively and placed at the end of the text as endnotes. The text should only include the author's name, the date, and page numbers; for instance (Al-Dalahamah, 2015, p. 157).
- Authors, whose works are accepted for publication, will receive a copy of the issue in which their works published therein, in addition to 10 off-prints.
- Manuscripts submitted to the Journal are never returned to their authors, whether accepted for publication or not.
- Editorial board reserves the right to reformulate the works in a manner that conforms to publication policy.
- Articles, studies and reviews express the viewpoints of their writers only.

Advisory Board:

Professor Richard Roe
Georgetown University – U.S.A

Professor Mark Holtzblatt
Cleveland State University – U.S.A

Professor Perm Joshi
Multimedia University – Malaysia

Professor Hasan Fauzi
Sebelas Maret University – Indonesia

Professor Waleed Abdel-Qadrah
North Sydney School of Business – Australia

Professor Husam Abu Khadrah
Roosevelt University – United States of America

Professor Omar Issa Al-Jehmani
Bahrain University – Bahrain

Professor Mohamed Abu Nassar
University of Jordan – Jordan

Professor Turki Al-Humoud
Yarmouk University – Jordan

Professor Musa Daraysah
American University – Al-Shareqah

Professor Mohamed Al-Rahahla
Al-al-Bayt University – Jordan