أثر تطبيق متطلبات نظام الرقابة الداخلية على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

أ. كبلوتي حمزة
جامعة باجي مختار عنابة؛ الجزائر
hamzakeb@yahoo.fr
أ. سعيداني محمد السعيد
جامعة غرداية؛ الجزائر
saidanimouha@gmail.com

Received: Jan 2018 *Accepted: Fèv 2018* *Published: Mar 2018*

ملخص:
إن الهدف الرئيسي لهذه الدراسة يتمثل في محاولة الكشف عن مدى تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات الرقابة الداخلية. و من ثم البحث عن اثر تطبيق هذه المتطلبات على الأداء المالي لهذه المؤسسات. ولتحقيق هذا الهدف تم تطوير أداة دراسة (استبانة) تكونت من 25 فقرة حيث تم توزيع الاستبانة على العينة الممثلة لمجتمع الدراسة وهم المدققين الداخلين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، وكانت النتائج عدم وجود تأثير لتطبيق متطلبات نظام الرقابة الداخلية على الأداء المالي مقاس بالنسبة إلى معدل العائد على الأصول، ومعدل العائد على المبيعات، ومعدل العائد على حقوق الملكية.

الكلمات المفتاحية: نظام الرقابة الداخلية، الأداء، الأداء المالي، المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

Abstract:
The main objective of this study is focused on the ability to implement the internal control requirements in the Algerian economic enterprise, as well as their impact on the financial performance. To do a study tool (the questionnaire) was performed which consists of 25 paragraphs. The representative sample of the population studied are the internal auditor's economic companies selected, our case does not affect the financial performance of the size compared to return on assets, the rate of return sales and the rate of return on the equity ratio.
Keywords: Internal Control System, Performance, Financial Performance, The Algerian Economic Enterprise.

مقدمة :

تعتبر الرقابة نشاطا تنظيميا و إحدى الوظائف الرئيسية في المؤسسة هدفها خدمة الإدارة و مساعدتها في التأكد من انجاز الأهداف المرسومة. لكن و بالرغم من ارتباط الوظائف الإدارية ببعضها البعض، إلا أن لوظيفة الرقابة أهمية خاصة باعتبارها الوسيلة التي يمكن عن طريقها الاطمئنان إلى حسن استخدام و توجيه الموارد المادية و البشرية المتاحة نحو تحقيق الأهداف. حيث تركز إدارة أية مؤسسة على نظام الرقابة الداخلية باعتباره نظاما يساعدها في تحقيق أهدافها و كذلك الالتزام بمسؤولياتها.

بالإضافة إلى ذلك يعتبر نظام الرقابة الداخلية بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة و كافة الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة، فهو يعمل على توفير الحماية لعملية إنتاج المعلومة المالية، التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات الاستثمار و الائتمان السليمة.

نظرا لأهمية الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة و تحسين أدائها جاءت هذه الدراسة للتعرية عن واقع تطبيق الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، و اثر هذا التطبيق على أدائها المالي.

إشكالية الدراسة

استنادا إلى العرض المقدم تتضح معالم إشكالية الدراسة التي يمكن صياغتها كالتالي:

ما مدى تطبيق المؤسسة الاقتصادية جزائرية لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية و ما اثر ذلك على أدائها المالي؟

وحتى يمكن الإحاطة بكل جوانب الموضوع ارتأيت إلى طرح الأسئلة الفرعية التالية:

أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها من كونها تعالج موضوع على قدر كبير من الأهمية خاصة بعد التحولات التي طرأت على البيئية الاقتصادية الجزائرية و توجه المؤسسة إلى تطبيق نظام المحاسبي المالي الجديد و السعي إلى تطبيق مبادئ الحكم الراشد، فالمؤسسة في حاجة إلى أداة رقابية تقوم على تبيان الانحرافات و اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب. أداة تحمي أصول المؤسسة من جميع أنواع الغش المحتملة. و أداة تعمل على تعزيز موثوقية القوائم المالية و تحقيق أهداف المؤسسة.

أهداف الدراسة

بناء على ما ذكر في مقدمة الدراسة و أهميتها فانه يمكن تلخيص الأهداف المرجوة منها في النقاط التالية:

–إلقاء الضوء على مفهوم نظام الرقابة الداخلية و تطبيقه في مؤسسات عينة الدراسة؛

–إبراز أهمية هيكل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛

–التعريف بمفهوم الأداء المالي في المؤسسة و أهم العوامل المؤثرة فيه؛

–التعرف على مؤشرات تقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية؛

– محاولة إبراز العلاقة بين تطبيق نظام الرقابة الداخلية والأداء المالي للمؤسسات عينة الدراسة.

تقسيمات الدراسة :

وللإجابة على الاشكالية المطروحة تم تقسيم الدراسة الى محورين :

المحور الاول : الاطار النظري للدراسة

المحور الثاني :الدراسة الميدانية

المحور الأول : الاطار النظري للدراسة

أولا.ماهية الرقابة الداخلية :

1. ماهية الرقابة

الرقابة وظيفة من وظائف الإدارة تتمثل في التحقق من العمليات الانجاز و التأكد من مسايرتها للخطط و البرامج السابق وضعها، ومن ثم تهتم وظيفة الرقابة بتحديد المعايير التي يمكن الاعتماد عليها لقياس الأداء و مقارنتها بالمعايير السابق تحديدها. و بعد ذلك يمكن تحديد الانحرافات و اتخاذ القرار بتصحيحها.[1]

ينصرف أيضا مفهوم الرقابة كذلك إلى مجموعة العمليات و الأساليب التي يتم بمقتضاها التحقق من أن الأداء على النحو الذي حددته الأهداف و المعايير الموضوعة[2].

كذلك عرفت الرقابة على أنها قياس الأداء و مقارنته بالمعايير الموضوعة في الخطة و تحديد الانحرافات إن وجدت و اتخاذ إجراءات التصحيح[3].

إن من بين التعاريف المتقدمة للرقابة تعريف هنري فايول الذي يعتبر أن الرقابة هي." التحقق إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطط الموضوعة و التعليمات المحددة و المبادئ، من اجل تصحيحها ومع تكرارها حيث تشمل عملية الرقابة كل من الأشخاص والتصرفات و الأشياء.[4]

من خلال التعاريف السابقة يمكننا تقديم التعريف التالي لوظيفة الرقابة "هي الوظيفة التي تتأكد من أن ما جرى عبر التخطيط هو الذي تم تنفيذه. بمعنى التأكد من أن الأداء المحقق هو الذي تم تخطيطه وفقا معايير كمية و نوعية.

2. أهمية الرقابة

هناك عوامل و تحديات كثيرة تواجه المؤسسات اليوم و تجعل عملية الرقابة في غاية الأهمية لضمان حسن سير العمل و تقرير ما إذا كان هناك حاجة لتحسين و التطوير و في أي المجالات و ما حجم هذا التطور و سرعته، وهل هو عاجل أم لا[5].

و من أهم الأمور التي تسهم في أهمية العملية الرقابية في المؤسسة[6]:

–كونها عملية ضرورية للتأكد من حسن سير العمل و التأكد من أن الانجاز يسير حسبما هو مقرر له؛

–كونها تساعد الإدارة في الكشف عما قد يحدث هناك من مشكلات تعترض تنفيذ عمل ما، أو الانحرافات أو الأخطاء في مسار التنفيذ و معرفة أسبابها و معالجتها قبل أن يستفحل الأمر . كما تساعده في التنبؤ بالأخطاء و الانحرافات المحتمل حدوثها و اتخاذ ما يلزم من إجراءات لمنع حدوثها؛

–كونها عملية ديناميكية شاملة بمعنى أنها ذات علاقة بكل عنصر من عناصر العملية الإدارية في المؤسسة و خاصة التخطيط و اتخاذ القرارات . كما أنها تنصب على جميع مدخلات المنظمة الأفراد الأموال الأجهزة المواد مصادر المعلومات، السياسات الخطط وغيرها، و مخرجاتها و تشمل أيضا جميع المستويات الإدارية فيها.

3. أنواع الرقابة

هناك العديد من أنواع الرقابة و يمكننا التعرف عليها حسب المعيار المستخدم في تصنيفها مثلا حسب معيار الزمن، الكمية، النوعية، التكلفة، الشمولية. وسوف نستعرض بعض هذه الأنواع باستخدام المعايير السالفة الذكر وهي على أية حال معايير شائعة ومعروفة[7].

أ. الرقابة من حيث توقيت حدوثها

–الرقابة الوقائية

– الرقابة المتزامنة

– الرقابة اللاحقة

ب. الرقابة حسب المستويات الإدارية

–الرقابة الإستراتيجية

–الرقابة الهيكلة

–الرقابة العملياتية و التشغيلية

ج. الرقابة من حيث مصدرها

–الرقابة الداخلية

–الرقابة الخارجية

4. ماهية نظام الرقابة الداخلية

1.4 تعريف الرقابة الداخلية

هذه مجموعة من التعاريف صاغتها عدة لجان و جمعيات محاسبية مهنية دولية تنشط في هذا المجال:

أ . تعريف اللجنة الراعية للمنظمات (COSO)

قدمت اللجنة التعريف التالي " بأنها الإجراءات المطبقة من قبل مجلس الإدارة ومن تحت مسؤولياتهم من اجل توفير ضمانة معقولة بأن الأهداف الرقابية التالية محققة[8]:

- تحقيق و إتمام العمليات؛
- تأكيد الالتزام بالإجراءات و القوانين الموضوعة؛
- موثوقية المعلومة المالية.

ب . تعريف مجمع المحاسبين الأمريكي (AICPA)

تعرف الرقابة الداخلية بأنها " مجموعة المقاييس و الطرق التي تتبنها المؤسسة بقصد حماية أصولها من نقدية وغيرها، و ضمان الدقة المحاسبية لما هو مقيد بالدفاتر و السجلات[9]."

ت . تعريف الهيئة الفرنسية للخبراء المحاسبين (ECCA).

الرقابة الداخلية هي مجموعة الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من اجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية، و الاتقاء على الأصول و نوعية المعلومات، و تطبيق تعليمات الإدارة و تحسين الأداء، و يبرز ذلك بالتنظيم و تطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من اجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة.[10]"

ث . جاء في الفقرة 42 من المعيار 315 من المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق و التأكيد و قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين في تعريف الرقابة الداخلية (IFAC)

الرقابة الداخلية هي العملية المصممة و المنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة و الإدارة و الموظفين الآخرين، لتوفير تأكيد معقول بشان تحقيق أهداف المؤسسة فيما يتعلق بموثوقية تقديم التقارير المالية و فاعلية كفاءة العمليات و

الامتثال للقوانين و الأنظمة المطبقة، و يتبع ذلك أن الرقابة الداخلية يتم تصميمها و تنفيذها لتناول مخاطر العمل المحددة التي تهدد تحقيق هذه الأهداف[11].

وعليه يمكن تقسيم نظام الرقابة الداخلية إلى أنظمة فرعية، فعلى سبيل المثال نظام الرقابة الداخلية على الإيرادات، نظام الرقابة الداخلية على المصروفات، نظام الرقابة الداخلية على المحزونات، نظام الرقابة الداخلية على المشتريات، ....الخ، و يمكن تقسيم هذه الأنظمة إلى أنظمة فرعية أخرى، و هذه الأنظمة في مجملها تكون نظام الرقابة الداخلية.[12]
ويتكون نظام الرقابة الداخلية من الأتي[13]:

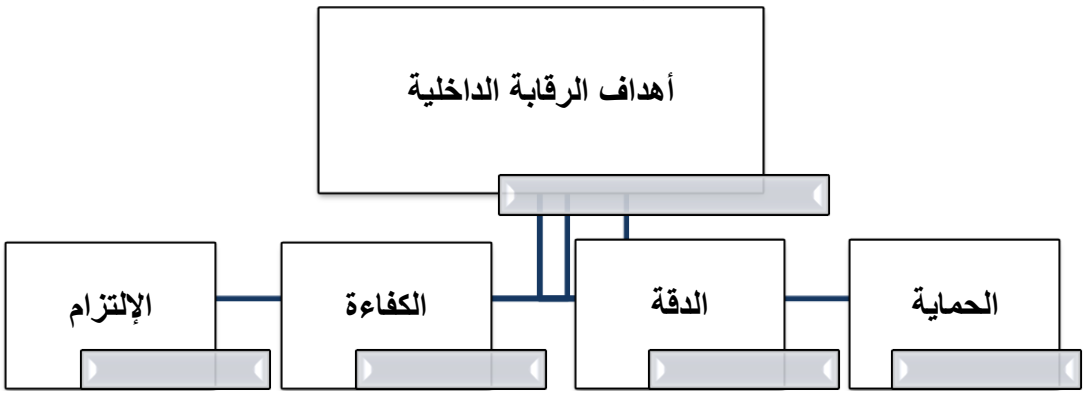
- المدخلات الرئيسية للنظام و تمثل كافة العمليات سواء مالية أو غير مالية؛
- كافة الإجراءات الرقابية الإدارية و المحاسبية التي ينفذها النظام،؛
- المعايير والمقاييس التي يقوم عليها النظام و هي عادة معايير مهنية؛

2.4.1 أهداف الرقابة الداخلية

إن المتتبع للمفهوم الحديث للرقابة الداخلية يتضح له أن أهداف الرقابة الداخلية تغطي كافة جوانب التنظيم و نشاطاته الداخلية، ليس فقط فيما يتعلق بالنظام المحاسبي وإنما الاهتمام بالنظام الإداري والوظائف المرتبطة به. و بذلك أصبحت الرقابة الداخلية بمثابة الوسيلة الفعالة التي تمكن من توفير المعلومات الملائمة والحماية اللازمة لكافة الأصول، وتقييم أداء كافة المستويات الإدارية ومراكز المسؤولية التابعة لها، ومن ثم المساعدة في اتخاذ القرارات المشتقة من أهداف المؤسسة[14].

يمكن تقديم الشكل التالي الذي يعبر عن الأهداف الأربعة الأساسية للرقابة الداخلية[15]،

الشكل رقم(01): أهداف الرقابة الداخلية.



المصدر:عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره، 2004، ص: 135.

3.4.1 مكونات نظام الرقابة الداخلية

تعددت و تطورت و جهات النظر حول عناصر الرقابة الداخلية عبر الزمن فشملت من وجهة نظر الهيكل التنظيمي و النظام المحاسبي و الأفراد و من وجهة نظر أخرى تضمنت الهيكل التنظيمي و النظام المحاسبي و التدقيق الداخلي، و نوعية وتدريب العاملين. و كلتا وجهتي النظر السابقتين قد إشارتا إلى عناصر لها قيمتها في الرقابة الداخلية. إلا أن الرقابة الداخلية قد توسعت وتطورت بشكل جعل العناصر السابقة مجرد مفردات تشكل بعضا من جوانب الرقابة الداخلية[16]

و وفقا لتقرير لجنة COSO يتكون نظام الرقابة من الداخلية من خمسة مكونات إذا ما توفرت في أي مؤسسة يمكن القول أنها لديها نظام رقابة داخلية فعال و هي[17]:

1 -بيئة الرقابة (l'environnement de contrôle)؛

2 -تقييم المخاطر (Une évaluation des risques)؛

3 -أنشطة الرقابة (Des activités des contrôle)؛

4 -المعلومات و الاتصال (Une Information et Une communication)؛

5 -المتابعة (Un pilotage).

ثانيا . ماهية الأداء المالي

1. مفهوم الأداء المالي

أعطيت عدة تعاريف للأداء المالي منها ما يلي:

يعتمد مفهوم الأداء المالي على عملية التحليل المالي التي تعرف أنها سلسلة من الأساليب المالية التي يمكن استخدامها لتحديد قوة و ضعف المؤسسة. حيث تستخدم النسب المالية بصفة رئيسية في هذا التحليل من اجل مقارنة الأداء السابق بالحالي و المتوقع ومعرفة نواحي الانحراف[18].

يعرف الأداء المالي أيضا:"هو خلاصة نتائج النشاطات المالية للمؤسسة خلال فترة زمنية محددة 19".

مما سبق يتضح أن:

- الأداء المالي وجه من أوجه الأداء المهمة التي يعتمد عليها في تقييم نشاط المؤسسة؛
- يستعمل الأداء المالي مجموعة من المؤشرات الكمية التي يمكن أن نعبر عنها أنها مؤشرات ذو طبيعة مالية؛
- يعبر الأداء المالي عن نتائج تطبيق القرارات و السياسة المالية في المؤسسة؛
- أداة للتعرف على الوضع المالي القائم في المؤسسة؛
- أداة تحفيز لاتخاذ القرارات الاستثمارية و توجيهها تجاه الشركات الناجحة فهي تعمل على تحفيز المستثمرين للتوجه إلى الشركات أو الأسهم التي تشير معاييرها المالية على التقدم و النجاح و تحقيق عائد جيد عن غيرها؛
- أداة لتدارك الثغرات و المشاكل و المعيقات التي قد تظهر مسيرة المؤسسة فالمؤشرات تدق ناقوس الخطر، إذا كانت المؤسسة تواجه صعوبات نقدية أو ربحية أو لكثرة الديون و القروض و مشكل العسر المالي و بذلك تنذر إدارتها لمعالجة الخلل.

و منه يمكن تقديم هذا التعريف :

الأداء المالي هو تعبير عن درجة نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها المرتبطة بالوظيفة المالية في المؤسسة، حيث يستخدم مجموعة من المؤشرات المالية يستند عليها في عملية التحليل المناسب الذي يقدم معلومات مهمة في حاجة إليها عدة أطراف سواء من داخل المؤسسة أو خارجها.

2. أهمية الأداء المالي

يمكن حصر أهمية الأداء المالي في انه يلقي الضوء على الجوانب التالية[20]:

- تقييم ربحية المؤسسة و تحسينها لتعظيم قيمة المؤسسة و ثروة المساهم؛
- تقييم سيولة المؤسسة لتحسين قدرة المؤسسات على الوفاء بالالتزامات؛

- تقييم تطور نشاط المؤسسة لمعرفة كيفية توزيع المؤسسة لمصادرها المالية و استثمارها؛
- تقييم المديونية لمعرفة مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الخارجي؛
- تقييم تطور حجم المؤسسة لتزويد مستخدمي البيانات المالية بمجموعة من الميزات ذات أبعاد اقتصادية بالإضافة إلى تحسين القدرة الكلية للمؤسسة.

3. العوامل المؤثرة على الأداء المالي

يعتبر الأداء المالي دالة تابعة إلى للعديد من العوامل التي تؤثر فيه سواء بالسلب أو الإيجاب، الأمر الذي دفع بالمهتمين بموضوع الأداء المالي إلى تحديد و حصر العوامل المؤثرة فيه، على نحو يمكن من التعامل معها سواء تعلق الأمر بتعظيم أثارها الايجابية أو التقليص من تلك السلبية. وتتلخص أهم العوامل المؤثرة على الأداء المالي فيمايلي:

–الحجم؛

–الهيكل التنظيمي؛

–المناخ التنظيمي؛

–العوامل التكنولوجية.

4. مفهوم عملية تقييم الأداء المالي

الجدير بالذكر أن الوظيفة المالية تبحث عن أساس منهجي سليم لتقويم استخدام الأموال بفعالية و بأعلى كفاءة في المؤسسة، كي يتسنى تحقيق الأهداف المالية المنشودة في الأجل الطويل من خلال معلومات ملائمة و طريقة تحليل علمية و عملية في بناء المؤشرات.

يعني تقييم الأداء المالي للمؤسسة تقديم حكم (**Jugement**) ذو قيمة (**Valeur**) حول إدارة الموارد الطبيعية و المادية و المالية متحدة، أي أن تقويم الأداء المالي هو قياس النتائج المحققة أو المنتظرة على ضوء معايير محددة سلفا لتحديد ما يمكن قياسه و من ثم مدى تحقيق الأهداف لمعرفة مستوى الفعالية، و تحديد الأهمية النسبية بين النتائج و الموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على درجة الكفاءة[21]. بمعنى أخر تشخيص الصحة المالية للمؤسسة ومدى قدرتها على خلق القيمة وتحقيق المردودية[22].

أن أهمية تقييم الأداء المالي للمؤسسات تكمن في أنها تساعد في توفير جانب كبير من الشفافية للمستثمرين الجدد بإضافة إلى أنها تبين جدوى الاستثمار في هذه المؤسسات[23].

5.2 معايير تقييم الأداء المالي

يستخدم المحلل المالي مجموعة من المعايير للتعبير عن مستوى الأداء المالي الايجابي منها أو السلبي منها أهم هذه المعايير:

–المعايير التاريخية؛

–المعايير المستهدفة؛

–المعايير الصناعية؛

–المصادر الخارجية.

6.2 مؤشرات تقييم الأداء المالي

يمكن تقديم أهم مؤشرات تقييم الأداء المالي في المؤسسات بالاعتماد على الطرح التالي:

- مفهوم النسب المالية و أهميتها؛
- محددات استخدام النسب المالية؛
- مؤشرات الربحية و السيولة؛
- مؤشرات النشاط و الهيكلة.

المحور الثاني : الدراسة الميدانية

أولا. الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

قبل تفسير و تحليل نتائج الدراسة الميدانية لا بد من تحديد الإطار العام للمنهجية العلمية المعتمدة في الدراسة، و هذا وفق لطبيعة موضوع البحث. و لتحقيق المقصد المنشود قمت من خلال هذا المبحث بتقديم أهم الإجراءات المنهجية و المتمثلة في:

1. مجتمع و حدود الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و بالتحديد شركات المساهمة. و لقد كان اختيار هذا النوع من المؤسسات مقصودا نظرا للخصوصية التي يتمتع بها نظام الرقابة الداخلية فيها.

أما عينة الدراسة فتكونت من **50** مؤسسة اقتصادية .

2. الاختبارات الخاصة بأداة الدراسة

قبل المرور لتحليل الاستبانة و اختبار الفروض كان لا بد من معرفة نوع التوزيع الذي تأخذه عينة الدراسة و ذلك حتى يحسن اختيار الاختبارات المناسبة (اللابارمترية، البارمترية)، بالإضافة إلى ذلك سأتعرض في هذا المطلب إلى مدى صدق و ثبات أداة الدراسة.

أ. اختبار التوزيع الطبيعي: استخدمت اختبار كولمجوروف– سمرنوف kolmogorov– smirnov (k-s) test لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، و كانت النتائج كما هي مبينة في جدول رقم (**01**).

جدول رقم (**01**): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

الرمز	البعد	القيمة الاحتمالية (sig)
G1	البيئة الرقابية	0.200
G2	نظام المعلومات و الاتصال	0.139
G3	تقييم المخاطر	0.200
G4	أنشطة الرقابة	0.128
G5	المتابعة	0.053

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss

نلاحظ من النتائج في جدول أن القيمة الاحتمالية (sig) لجميع مجالات الدراسة كانت اكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ وبذلك فان توزيع البيانات لهذه المجالات يتبع التوزيع الطبيعي و بذلك سيتم استخدام الاختبارات المعلمية للإجابة على فرضيات الدارسة.

ب. صدق المقياس: للتحقق من الصدق الظاهري للمقياس الحالي تم عرضه في صورته المبدئية في صورة استبانة مكونة من خمسة مستويات للتطبيق(من 1 إلى 5) سلم ليكرت، على مجموعة من الأساتذة المتخصصين في هذا المجال لإبداء أرائهم حول:

–مدى صلاحية و سلامة صياغة مفردات المقياس؛

–درجة أهمية كل مفردة من مفردات المقياس؛

–مدى شمول المقياس إلى الظاهرة المراد قياسها؛

–إضافة أو تعديل أو حذف أي مفردة من مفردات المقياس؛

و قد أشار المحكمون إلى بعض المقترحات و التي أخذت بعين الاعتبار و قمت بالتعديلات اللازمة.

ج. ثبات الاستبيان:

جدول رقم (02): ثبات أداة الدراسة

المجال	معامل ألفا كرونباخ	الثبات*
25 سؤال	0.871	0.933

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد عل مخرجات برنامج SPSS

*الثبات هو الجذر التربعي الموجب لمعامل ألفا كرونباخ.

3. اختبار فروض الدراسة

يتضمن هذا المبحث عرضا لتحليل البيانات و اختبار فرضيات الدراسة و ذلك من خلال الإجابة عليها و استعراض ابرز نتائج الاستبيان و التي تم التوصل إليها من خلال تحليل فقراته و الوقوف على دراسة المتغير المستقل (متطلبات نظام الرقابة الداخلية) قبل المرور إلى المتغير التابع و دراسة الفروض الإحصائية الخاصة به. لذا تم إجراء المعالجة الإحصائية للبيانات المتجمعة من استبيان الدراسة إذ تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية Statistical Package for the Social Sciences للحصول على نتائج الدراسة التي سيتم عرضها و تحليلها في هذا المبحث . و كانت أهم الاختبارات الإحصائية المستعملة:

- اختبار T لعينة واحدة One Sample T test .
- اختبار الانحدار الخطي المتعدد Régression *Linéaire* Multiple

أما الفروض الإحصائية التي سوف يتم اختبارها فهي كما يلي بالترتيب

- الفرضية الرئيسية: لا يوجد تأثير لتطبيق متطلبات نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على الأداء المالي.
- الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات الرقابة الداخلية و بين معدل العائد على الأصول عند مستوى ثقة 95%؛
- الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات الرقابة الداخلية و بين معدل العائد على المبيعات عند مستوى ثقة 95% ؛

- **الفرضية الفرعية الثالثة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات الرقابة الداخلية و بين معدل العائد على حقوق الملكية عند مستوى ثقة 95%.**

أ. اختبار الفرضية الفرعية الأولى

حتى يمكن الإجابة على الفرضية الرئيسية الثانية المتمثلة في:

" لا يوجد تأثير لتطبيق متطلبات نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على الأداء المالي."

لابد من الإجابة على الفرضيات الفرعية الثلاثة الباقية. و في هذا المطلب سيتم اختبار الفرضية الفرعية الأولى المتمثلة في:

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات الرقابة الداخلية و بين معدل العائد على الأصول."

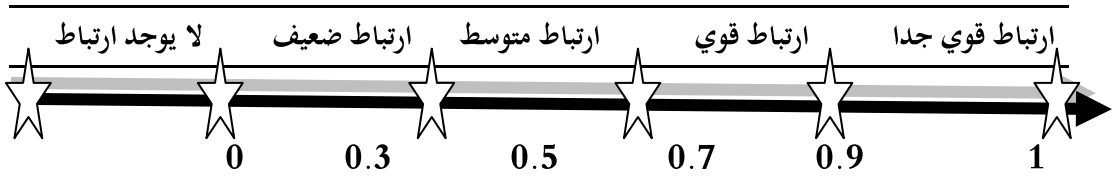
سيتم الإجابة على هذا الفرض من خلال الاختبار الإحصائي الانحدار الخطي المتعدد الذي يعتبر مقياس لنوعية العلاقة بين متغيرين، و في كثير من الدراسات تكون العلاقة بين أكثر من متغيرين هي علاقة اعتماد (انحدار). و يعتبر الانحدار الخطي المتعدد من الأساليب الإحصائية التي تستخدم في قياس العلاقة بين متغيرين على هيئة علاقة دالة، يسمى احد المتغيرات متغير تابع والأخر متغير مستقل و هو المتسبب في تغير المتغير التابع، و تمثل هذه العلاقة بمعادلة الخط المستقيم.

وفي حالة هذه الدراسة نجد أن المتغيرات المستقلة هي متطلبات الرقابة الداخلية الخمسة والتي سبق قياس مدى تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية، والمتغير التابع هو مجموعة من مؤشرات الأداء المالي. وبغية إتمام الدراسة سوف يتم دراسة تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع عن طريق الاختبار الإحصائي الانحدار الخطي المتعدد، وقد تحصلنا على النتائج التالية والتي ستستخدم في التحليل.

يتضح من خلال الجدول الذي تم إعداده من خلال مخرجات برنامج spss أن طريقة المربعات الصغرى هي المتبعة في تحليل الانحدار الخطي و أن المغيرات المستقلة هي كما يلي G1, G2, G3, G4, G5 و أن المتغير التابع هو TRA يمكن ملاحظة من خلال معامل الارتباط R ومعامل التحديد الذي يساوي مربع قيمة معامل الارتباط R deux أن معامل الارتباط الخطي بين متطلبات الرقابة الداخلية و الأداء المالي مقاس بمعدل العائد على الأصول هو (0.358)، في حين أن مدى الدقة في تقدير المتغير التابع (معدل العائد على الأصول) هي (12.8%).

أما إذا أردنا تفسير معامل الارتباط بين كل من المتغيرين يمكننا الاستعانة بالمقياس التالي:

الشكل رقم(02): مقياس معامل الارتباط



المصدر: وليد عبد الرحمن الفرا، تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الاحصائي spss، منشورات الندوة العالمية للشباب الاسلامي، ادارة البرامج و الشؤون الخارجية، 2009، ص: 30

يتضح أن قيمة معامل الارتباط التي تساوي 0.358 تقع بين 0.3–0.5 و هو ارتباط ضعيف.

يدرس الجدول رقم (03) أيضا مدى ملائمة خط انحدار البيانات و فرضيته الصفرية التي تنص على أن خط الانحدار لا يلاءم البيانات المعطاة و النتائج كما يلي:

- قيمة اختبار تحليل التباين لخط الانحدار هو 0.763؛
- مستوى دلالة الاختبار Sig = 0.585 و هي اكبر من مستوى دلالة الفرضية الصفرية (0.05) فنقبلها و بالتالي خط الانحدار لا يلاءم البيانات.
- الفرضية الفرعية الأولى مقبولة و عليه:

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات الرقابة الداخلية و بين معدل العائد على الأصول."

جدول رقم (03): نتائج الاختبار الإحصائي الانحدار الخطي المتعدد بين تطبيق متطلبات الرقابة الداخلية و معدل العائد على الأصول.

طريقة تحليل الانحدار الخطي	المتغيرات المستقلة	المتغير التابع	معامل الارتباط	معامل التحديد	قيمة اختبار تحليل التباين	مستوى دلالة الاختبار
طريقة المربعات الصغرى	G1, G2, G3, G4, G5	TRA	0.358	0.128	0.763	0.585

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

ب. اختبار الفرضية الفرعية الثانية

باستعمال نفس الاختبار الإحصائي السابق في الإجابة على الفرضية الفرعية الثانية التي تقول بان:

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات الرقابة الداخلية و بين معدل العائد على المبيعات."

كانت نتائج الاختبار الإحصائي الانحدار الخطي المتعدد عن هذه الفرضية كما يلي:

جدول رقم(04): نتائج الاختبار الإحصائي الانحدار الخطي المتعدد بين تطبيق متطلبات الرقابة الداخلية و معدل العائد على المبيعات.

طريقة تحليل الانحدار الخطي	المتغيرات المستقلة	المتغير التابع	معامل الارتباط	معامل التحديد	قيمة اختبار تحليل التباين	مستوى دلالة الاختبار
طريقة المربعات الصغرى	G1, G2 G3, G4, G5	TRV	0.239	0.057	0.314	0.900

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم (04) أن طريقة المربعات الصغرى هي المتبعة في تحليل الانحدار الخطي و أن المتغيرات المستقلة هي (G1,G2,G3,G4,G5)، و أن المتغير التابع هو TRV.

يبين هذا الجدول كذلك أن معامل الارتباط بين المتطلبات الخمسة لنظام الرقابة الداخلية و الأداء المالي مقاس بالنسبة إلى معدل العائد على المبيعات يساوي (0.239) و هو معامل ارتباط ضعيف، أما معامل التحديد (0.057) و الذي يرمز إلى مدى الدقة في تقدير المتغير التابع بـ 5.7%.

بالإضافة إلى النتائج السابقة تم استخراج النتائج التالية:

- قيمة اختبار تحليل التباين لخط الانحدار هو 0.314؛
- مستوى دلالة الاختبار 0.900 و هو اكبر من مستوى دلالة الفرضية الصفرية 0.05 فنقبلها و بالتالي فان خط الانحدار لا يلاءم البيانات.
- الفرضية الفرعية الثانية مقبولة و عليه:

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات الرقابة الداخلية و بين معدل العائد على المبيعات."

ج. اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

من خلال هذه النقطة سيتم اختبار الفرضية الفرعية الثالثة بنفس الطريقة التي سبق اختبار بها الفرضيات الفرعية السابقة حيث تقول الفرضية الفرعية الثالثة ما يلي:

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات الرقابة الداخلية و بين معدل العائد على حقوق الملكية."

كانت نتائج الاختبار الإحصائي الانحدار الخطي المتعدد عن هذه الفرضية كما يلي:

جدول رقم(05): نتائج الاختبار الإحصائي الانحدار الخطي المتعدد بين تطبيق متطلبات الرقابة الداخلية و معدل العائد على حقوق الملكية

طريقة تحليل الانحدار الخطي	المتغيرات المستقلة	المتغير التابع	معامل الارتباط	معامل التحديد	قيمة اختبار تحليل التباين	مستوى دلالة الاختبار
طريقة المربعات الصغرى	G1, G2, G3, G4, G5	TRC	0.339	0.114	0.971	0.454

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم (05) أن طريقة المربعات الصغرى هي المتبعة في تحليل الانحدار الخطي و أن المتغيرات المستقلة هي (G1,G2,G3,G4,G5)، و أن المتغير التابع هو TRC.

يبين هذا الجدول أيضا أن معامل الارتباط بين المتطلبات الخمسة لنظام الرقابة الداخلية و الأداء المالي مقاس بالنسبة إلى معدل العائد على حقوق الملكية يساوي (0.339) و هو معامل ارتباط ضعيف، أما معامل التحديد (0.114) و الذي يرمز إلى مدى الدقة في تقدير المتغير التابع بـ 11.4%.

من خلال هذا الجدول تم استخراج مجموعة من النتائج بالإضافة إلى النتائج السابقة وكانت كما يلي:

- قيمة اختبار تحليل التباين لخط الانحدار هو 0.971؛
- مستوى دلالة الاختبار 0.454 وهو اكبر من مستوى دلالة الفرضية الصفرية 0.05 فنقبلها وبالتالي فان خط الانحدار لا يلاءم البيانات.

الفرضية الفرعية الثالثة مقبولة وعليه: " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات الرقابة الداخلية و بين معدل العائد على حقوق الملكية."

من خلال الإجابة على الفرضيات الفرعية الثلاثة والتي كانت مقبولة في إجمالها. نستنتج انه لا توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات الرقابة الداخلية وبين الأداء المالي مقاسا أولا بالنسبة إلى معدل العائد على الأصول ومقاس ثانيا بالنسبة إلى معدل العائد على المبيعات ومقاس ثالثا بالنسبة إلى معدل العائد على حقوق الملكية. ومنه يمكن الإجابة على الفرضية الفرعية الرئيسية الثانية، والفرضية الرئيسية الثانية صحيحة ومقبولة و عليه: " لا يوجد تأثير لتطبيق متطلبات نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على الأداء المالي."

خاتمة:

بالرجوع إلى محور إشكالية الدراسة والمعبرة عن مدى تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات الرقابة الداخلية و اثر ذلك على أدائها المالي، حاولت قدر الإمكان تقديم معالجة تكون شاملة بعناصر الإشكالية، ولقد اتبعت منهجية علمية حيث تطلب الأمر إعداد دراسة ميدانية عن طريق الاستبيان. و كانت نتائج الدراسة كما يلي :

نتائج الدراسة: تم التوصل إلى مجموعة الاستنتاجات من خلال الدراسة النظرية و التطبيقية و ذلك في ضوء أهم المفاهيم التي تم التطرق إليها:

- إن بيئة الرقابة هي أساس نظام الرقابة الداخلية بكامله إذ أن عدم توفر بيئة رقابة داخلية يؤدي إلى نظام رقابة داخلية غير فعال حتى في حالة وجود المكونات الأربعة الأخرى؛
- إن جوهر عمل الرقابة الداخلية هو تحديد المخاطر التي تواجه تحقيق أهداف المؤسسة ثم تحديد الأولويات لإدارة تلك المخاطر؛
- لكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعالا يجب أن يكون لدى المؤسسة معلومات ملائمة وموثوقة سواء المالية أو غير المالية فيما يتعلق بالأحداث الداخلية و كذلك الخارجية.
- إن من أهم أنشطة التدقيق الداخلي فحص و تقييم مدى ملائمة و كفاية و فاعلية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة فيها؛
- يجب على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لعينة الدراسة إتباع مجموعة الإرشادات التي سيتم إدراجها ضمن جملة التوصيات لدعم تطبيق متطلبات نظام الرقابة الداخلية.
- لا يوجد تأثير لتطبيق متطلبات نظام الرقابة الداخلية في مؤسسات عينة الدراسة على الأداء المالي.

التوصيات: في ضوء الاستنتاجات التي تم توصل إليها ومن اجل دعم تطبيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نوصي بما يلي:

- يجب أن يشمل هيكل الرقابة الداخلية على خمس مجموعات من الأجزاء المتكاملة تسأل عنها الإدارة مسؤولية كاملة عن تصميمها وتشغيلها وهي المكونات التي تعرضنا لها في الدراسة؛

- ضرورة أن تعتمد الإدارة على الأسس العلمية في بناء نظامها الرقابي الداخلي و يجب أن يتوفر على الحد الأدنى من المقومات الإدارية والمحاسبية؛
- ضرورة الاهتمام بالعنصر البشري باعتباره الركيزة الأساسية لنظام الرقابة الداخلية؛
- يجب أن تقوم إدارة المؤسسات بتقييم المخاطر ويتحقق ذلك من خلال قيامها بتحديد وتحليل الأهداف؛
- يجب أن يتضمن هيكل الرقابة الداخلية الفعال أنظمة للمعلومات والاتصال للتقرير عن عمليات المؤسسة و توفر مستوى ملائم من المساءلة؛
- ضرورة إخضاع نظام الرقابة الداخلية و بصورة مستمرة للمراقبة والتقويم لان المتابعة المستمرة لنظام الرقابة الداخلية تساعد على معرفة ما إذا كان هيكل الرقابة الداخلية يعمل وفقا للتصميم الموضوع له. وما إذا كانت هناك حاجة لتعديل بعض أجزاء أو مكونات الرقابة الداخلية لتتمشى مع التغيرات في ظروف التشغيل.

الهوامش والاحالات :

1– فتحي احمد ذياب عواد، إدارة الأعمال، ط 1، دار صفاء، عمان الأردن، 2012، ص: 461.

2– سعادة راغب الخطيب، عبد الرزاق سالم الرحاحلة، المدخل العلمي الحديث للإدارة العامة، ط 1، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان الأردن، 2009، ص: 375.

3– طاهر محسن منصور الغالبي، منظمات الأعمال المتوسطة و الصغيرة، ط1، دار وائل، عمان الأردن، 2009، ص: 360.

4– عبدي نعيمة، آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات، مذكرة مقدمة لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير جامعة ورقلة، الجزائر، 2009، ص: 44.

5– حسين حريم، مبادئ الإدارة الحديثة، ط 2، دار الحامد، عمان الأردن، 2010، ص: 304.

6– ربحي مصطفى عليان، أسس الإدارة المعاصرة، ط 1، دار صفاء، عمان الأردن، 2007، ص: 195.

7– بشير العلاق، الإدارة الحديثة، دار اليازوري، عمان الأردن، 2008، ص: 26.

8- F. Bernard, Et Les Autres, **Contrôle Interne**, 3e Edition, MAXIMA, FRANCE, 2010, p : 23.

9– عباس حميد يحي، نصيف جاسم محمد علي، إجراءات الرقابة الداخلية والضبط الداخلي في هيئة التعليم التقني، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارة جامعة بغداد العراق، المجلد رقم 19، العدد رقم 71، 2013، ص: 437.

10 – بطورة فضيلة، دراسة و تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، مذكرة مقدمة لاستكمال نيل شهادة ماجستير في علوم التسير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2007، ص: 18.

11– احمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، ط2، دار صفاء، عمان الأردن، 2015، ص: 204

12– خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، ط 1، الوراق للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2014، ص: 315.

13– سطام المقرن، تصميم أنظمة الرقابة الداخلية للقطاع الحكومي، منشورات ديوان المراقبة العامة بالسعودية، 2005، ص: 4.

14– محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، 2009، ص: 209.

15– عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص: 135.

16– رشا بشير الجرد، اثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية دراسة ميدانية في سوريا، المجلة الجامعة، جامعة دمشق، سوريا، العدد رقم 15، المجلد رقم 03، 2013، ص: 225.

17- E. Bertin, Et Les Autres, **Manuel comptabilité et Audit Conforme AU SCF**, Berti Editions, Alger, 2013, p : 568- 569.

18– سرى كريم ريشان الحديثي، دور الرقابة على تكاليف جودة التصنيع في تحسين الأداء المالي لشركات الأدوية الأردنية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة ، جامعة الشرق الأوسط، عمان الأردن، 2010، ص:37.

19– المشاقبة ناصر موسى حمدان، العوامل المؤثرة على الأداء المالي للمجالس البلدية الأردنية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة أل بيت، الأردن، 2008، ص: 25.

20– ياسين لعكيكزة، مدى ملائمة مؤشرات الأداء المالي المشتقة من قائمة التدفقات النقدية لاتخاذ القرارات المالية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية، جامعة باجي مختار عنابة الجزائر، 2012، ص ص 4– 5.

21– دادن عبد الغني، قراءة في الأداء المالي و القيمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث، الجزائر، العدد 4، 2006، ص: 41.

22- H. Bruslerie, **Analyse financière : Information financière, Diagnostic Et Evaluation**, Dunod, Paris, 2010.P 69.

23– موسى عبد الهادي نوفل و آخرون، تقييم أداء الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية باستخدام معدل العائد للفترة من 1997– 2007، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية و الإدارية، الأردن، العدد 2، 2012، ص: 213.