



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي - تبسة -



الرقم التسلسلي:/2026

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)

في العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة ومالية

فعالية نظم الرقابة الداخلية في تخفيض التكاليف غير المنتجة
وتحسين الأداء المالي " بالاعتماد على مؤشرات الأداء في شركة
سوميفوس - بئر العاتر -

تحت إشراف

د. جوال مروى

من إعداد الطلبة

أكرم بونوارة

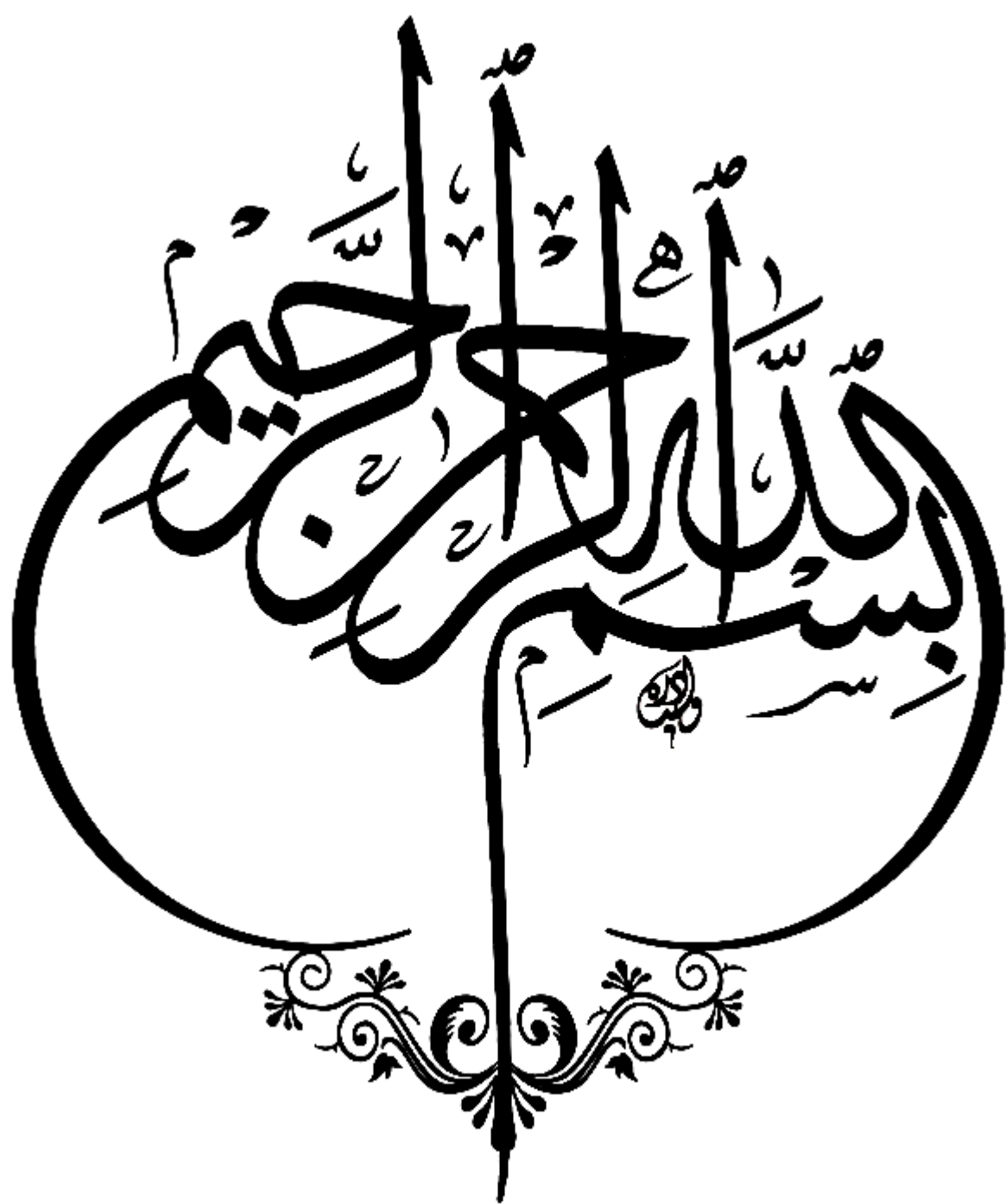
دكية موسى إسحاق

تناقش علنا بتاريخ جوان 2025

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
خلدون حجيلا	أستاذ محاضر - أ -	رئيس
جوال مروى	أستاذ محاضر - ب -	مشرفا ومقررا
عبيد خديجة	أستاذ محاضر - ب -	عضوا مناقشا

السنة الجامعية 2025/2026



شكر وعرفان

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف المرسلين
وسيد الخلق وعلى آله وصحبه أجمعين وعلى أصحابه الأكرمين ومن
تبعهم بإحسان إلى يوم الدين
الحمد والشكر لله على نعمه وتوفيقه وتسييره كل السبل لإنجاز
هذا البحث

بداية نتقدم بجزيل الشكر والتقدير والاحترام إلى الأستاذة
الفاضلة الدكتورة " جوال مروي " ليس لتفضلها بالإشراف على
هذا البحث فحسب، وإنما لعلمها الواسع وتوجيهاته السديدة
وإرشاداتها القيمة التي كانت لها أكبر الأثر في إنجاز هذا البحث.
كما يشرفنا أن نتقدم بفائق الشكر والتقدير إلى السادة أعضاء
اللجنة على قبولهم مناقشة هذه المذكرة من أجل قراءتها وإبداء
ملاحظاتهم داعين من الله عز وجل أن يحفظهم ويرعاهم.
عسى الله أن يجعل خطواتنا سديدة ويوفقنا لما فيه خير لنا.

الإهداء

إلى من كان دعاؤهما سرّ نجاحي،
إلى القلبين اللذين زرعاً فيّ الأمل ومنحاني القوة لأواصل الطريق...
إلى أبي الغالي وأمي الحبيبة، حفظهما الله،
أهديكما ثمرة هذا الجهد المتواضع، عربون حبّ ووفاء،
فهما كتبت من كلمات لن أوفيكما حقكما.
إلى عائلتي التي كانت دائماً مصدر دفء وسند،
إلى كل من آمن بي وساندني في لحظات التعب والتردد.
إلى أصدقائي الذين شاركوني تفاصيل هذا المشوار،
وإلى كل روح طيبة تركت أثراً جميلاً في حياتي.
أهدي هذا العمل بكل امتنان ومحبة،
راجياً أن يكون بداية طريق مليء بالنجاح والأحلام المحققة.

أكرم

الإهداء

إلى من كان دعاؤهم سندي، وصبرهم قوتي، ووجودهم نعمة لا تُقدَّر بثمن...
إلى والديّ العزيزين، حفظهما الله، اللذين غرسا فيّ حب العلم والاجتهاد، وكانا خير داعم
في كل مراحل حياتي الدراسية.
إلى عائلتي الكريمة، وكل من وقف بجاني وشجعني ولو بكلمة طيبة.
كما أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى أساتذتي الأفاضل، الذين لم يخلوا عليّ بعلمهم
ونصائحهم وتوجيهاتهم، وكان لهم الفضل الكبير في إنجاز هذا العمل.
وأخص بالشكر كل من ساهم في مساعدتي من قريب أو بعيد طوال مسيرتي الجامعية.
أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع إليكم جميعاً، راجياً من الله أن يكون بداية خير ونجاح
قادم.

موسى

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مدى مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تخفيض التكاليف غير المنتجة وتحسين الأداء المالي بمؤسسة "سوميفوس" -بئر العاتر-، من خلال التعرف على نظام الرقابة الداخلية وأنشطته الرقابية المتنوعة، والتعرف على مختلف مؤشرات الأداء المالي، بالإضافة إلى توضيح طبيعة العلاقة والوساطة الهيكلية بين نظام الرقابة الداخلية والأداء المالي. وقد تم استقصاء آراء الموظفين بمؤسسة "سوميفوس" -بئر العاتر- ومن ثم معالجتها إحصائياً من خلال إعداد نموذج المعادلات الهيكلية وتفسيره، وقد توصلت الدراسة إلى ثبوت وجود وساطة كاملة لمتغير التكاليف غير المنتجة في العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية والأداء المالي بقيمة (0.613) بمؤسسة سوميفوس -بئر العاتر-.

الكلمات المفتاحية: نظام الرقابة الداخلية، التكاليف غير المنتجة، الأداء المالي، الوساطة الكاملة، مؤسسة سوميفوس.

Abstract

This study aims to highlight the contribution of the internal control system to reducing unproductive costs and enhancing financial performance at the "SOMIPHOS" enterprise -Bir El Ater-. This is achieved by exploring the internal control system and its various control activities, identifying different financial performance indicators, and clarifying the nature of the relationship and structural mediation between the internal control system and financial performance. To achieve this, the perspectives of employees at the "SOMIPHOS" enterprise -Tébessa- were surveyed and statistically analyzed by constructing and interpreting a structural equation model. The study concluded that there is a confirmed full mediation effect of the unproductive costs variable in the relationship between the internal control system and financial performance, with a value of (0.613) for the enterprise.

Keywords: Internal Control System, Unproductive Costs, Financial Performance, Full Mediation, SOMIPHOS Enterprise.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

شكروعرفان

إهداء

I.....	ملخص
II.....	فهرس المحتويات
VIII.....	قائمة الجداول
IX.....	قائمة الأشكال
أ.....	مقدمة عامة
	الفصل الأول: الإطار النظري لنظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في تخفيض التكاليف غير المنتجة وتحسين الأداء المالي
9.....	
2.....	تمهيد
3.....	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لنظم الرقابة الداخلية، التكاليف غير المنتجة والأداء المالي
3.....	المطلب الأول: مدخل إلى نظام الرقابة الداخلية
3.....	أولاً: ماهية نظام الرقابة الداخلية
6.....	ثانياً: أنواع وأدوات نظم الرقابة الداخلية
8.....	ثالثاً: مقومات ومعايير تقييم نظم الرقابة الداخلية
12.....	المطلب الثاني: مدخل التكاليف غير المنتجة
12.....	أولاً: تخفيض التكاليف
14.....	ثانياً: تعريف وخصائص التكاليف غير المنتجة
15.....	ثالثاً: أنواع التكاليف غير المنتجة
16.....	المطلب الثالث: أساسيات الأداء المالي
16.....	أولاً: ماهية الاداء المالي

17.....	ثانيا: مدخل لتقييم الاداء المالي
19.....	ثالثا: نسب ومؤشرات تقييم الاداء المالي وعلاقته بنظام الرقابة الداخلية
المبحث الثاني: الإطار النظري للعلاقة بين نظم الرقابة الداخلية وتحسين الأداء المالي من خلال تخفيض	
24.....	التكاليف غير المنتجة
24.....	المطلب الأول: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الاداء المالي
26.....	المطلب الثاني: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الاداء المالي من خلال التكاليف غير المنتجة
28.....	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني: الدراسة القياسة لفعالية نظم الرقابة الداخلية في تخفيض التكاليف غير المنتجة
29.....	وتحسين الأداء المالي في مؤسسة سوميفوس -بئر العاتر-
30.....	تمهيد
31.....	المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة
31.....	المطلب الأول: تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة
31.....	أولا: التعريف بمؤسسة سوميفوس -بئر العاتر- ومراحل تطورها
32.....	ثانيا: مهام ومبادئ مؤسسة سوميفوس -بئر العاتر-
34.....	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوميفوس -بئر العاتر-
36.....	المطلب الثالث: تقييم الأداء المالي لمؤسسة سوميفوس -بئر العاتر-
38.....	المبحث الثاني: الاجراءات المنهجية للدراسة التطبيقية
38.....	المطلب الأول: الأدوات المستخدمة في الدراسة
38.....	اولا: الإستبانة كأداة جمع البيانات
39.....	ثانيا: أدوات تحليل البيانات
40.....	المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة
43.....	المطلب الثالث: مخطط الإطار الفرضي للدراسة
44.....	المبحث الثالث: عرض نتائج الدراسة التطبيقية
44.....	المطلب الأول: عرض نتائج تحليل الإستبيان

44.....	أولاً: تحليل البيانات الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة
51.....	ثانياً: عرض وتحليل نتائج محاور الدراسة
59.....	المطلب الثاني: إختبار الفرضيات
59.....	أولاً: قياس شروط صلاحية النموذج
62.....	ثانياً: إختبار الفرضيات
67.....	ثالثاً: الإختبارات البعدية للنموذج
69.....	المطلب الثالث: مناقشة نتائج الدراسة على ضوء الدراسات السابقة
70.....	أولاً: مناقشة المسار المباشر الأول (أثر نظام الرقابة الداخلية في التكاليف غير المنتجة)
70.....	ثانياً: مناقشة المسار المباشر الثاني (أثر التكاليف غير المنتجة في الأداء المالي)
70.....	ثالثاً: مناقشة الوساطة بين المتغيرات
72.....	خلاصة الفصل الثاني
73.....	الخاتمة
77.....	قائمة المراجع
82.....	الملاحق

قائمة الجداول

- الجدول رقم 1: النسب المالية المستخدمة في قياس الأداء المالي.....20
- الجدول رقم 2: تطور مؤشرات الأداء المالي لمؤسسة SOMIPHOS.....36
- الجدول رقم 4: مقياس ليكارت الخماسي.....39
- الجدول رقم 5: طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي.....39
- الجدول رقم 6: اختبار ألفا كرونباخ لأداة الدراسة.....41
- الجدول رقم 7: مؤشرات قبول الفرضيات.....42
- الجدول رقم 8: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير الجنس.....44
- الجدول رقم 9: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير العمر.....45
- الجدول رقم 10: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي.....47
- الجدول رقم 11: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير المركز الوظيفي.....48
- الجدول رقم 12: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير القسم.....49
- الجدول رقم 13: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية.....50
- الجدول رقم 14: آراء المبحوثين حول المحور الأول.....52
- الجدول رقم 15: آراء المبحوثين حول المحور الثاني.....54
- الجدول رقم 16: آراء المبحوثين حول المحور الثالث.....57
- الجدول رقم 17: اختبار اعتدالية توزيع البيانات (شاير-ويلك).....60
- الجدول رقم 18: نتائج اختبار التعددية الخطية.....62
- الجدول رقم 19: نتائج اختبار جودة النموذج.....63
- الجدول رقم 20: نتائج تحليل المسارات المباشرة.....64
- الجدول رقم 21: تفكيك الأثر المباشر وغير المباشر.....65
- الجدول رقم 22: نتائج اختبار الأثر غير المباشر.....66

قائمة الأشكال

- الشكل رقم 1: معايير نظام الرقابة الداخلية 12
- الشكل رقم 2: علاقة نظام الرقابة الداخلية بالأداء المالي 26
- الشكل رقم 3 : تطور مؤشرات الأداء المالي لمؤسسة SOMIPHOS 37
- الشكل رقم 4: مخطط الإطار الفرضي للدراسة 43
- الشكل رقم 5 : توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير الجنس 45
- الشكل رقم 6: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير العمر 46
- الشكل رقم 7: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي 47
- الشكل رقم 8: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير المركز الوظيفي 49
- الشكل رقم 9: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير القسم 50
- الشكل رقم 10: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية 51
- الشكل رقم 11: توزيع القيم المتطرفة لمتغيرات الدراسة 60
- الشكل رقم 12: تحليل الارتباط باستخدام Heatmap 61
- الشكل رقم 13: مخطط المسارات النهائي للنموذج 67
- الشكل رقم 14: مخطط انتشار البواقي المعيارية 68
- الشكل رقم 15: مخطط دالة الارتباط الذاتي للبواقي 69

مقدمة عامة

1. تمهيد

في ظل التسارع غير المسبوق في التحول نحو الحوكمة الرشيدة الذي يشهده العالم برز نظام الرقابة الداخلية كأحد الركائز الأساسية التي أعادت تشكيل إدارة المؤسسات الاقتصادية، وفي مقدمتها المؤسسات الصناعية المنجمية من خلال السعي نحو ضبط العمليات التشغيلية، هذا النظام الذي يعتمد على مؤشرات الأداء لتأمين الموارد وتحقيق الكفاءة أصبح محط أنظار المديرين والمحللين، مقدما حلولا عملية لمواجهة التكاليف غير المنتجة التي تستنزف ربحية المؤسسة، حيث أن تفعيل آليات الرقابة الداخلية أصبح ضرورة حتمية تستدعي الفهم والتحليل المعمق والعوامل المؤثرة في تحسين الأداء المالي، خاصة مع التطور المستمر في أساليب الرقابة الحديثة وضرورة الاعتماد على مؤشرات دقيقة لقياس الفعالية وتطوير التنافسية.

2. طرح الإشكالية

تواجه المؤسسات الصناعية، وخاصة المنجمية منها، تحديات كبيرة في ضبط مسارات الإنفاق مع السعي لتحسين أدائها المالي وتقليل تكاليفها، تعمل هذه الشركات في بيئات تتميز بتعقيد العمليات الميدانية، وضخامة الاستثمارات مما يرفع من احتمالية ظهور تكاليف غير منتجة تؤثر سلبا على المردودية وأداءها المالي، وعلى الرغم من أهمية وجود أطر تنظيمية يواجه العديد من الشركات صعوبة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بشكل كفاء، مما يحد من قدرتها على محاصرة الهدر المالي والرفع من كفاءة الأداء.

من هنا، تبرز الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة:

إلى أي مدى تؤثر فعالية نظم الرقابة الداخلية على تحسين الأداء المالي من خلال الدور الوسيط للتكاليف غير

المنتجة في مؤسسة سوميفوس- بئر العاتر-؟

ولكي يتسنى لنا التطرق لمختلف جوانب الموضوع إرتأينا تجزئة هذه الإشكالية إلى التساؤلات الجزئية أدناه:

- ما مدى تأثير فعالية نظام الرقابة الداخلية في الحد من التكاليف غير المنتجة في مؤسسة سوميفوس - بئر العاتر-

- هل يؤدي خفض التكاليف غير المنتجة إلى تحسين الأداء المالي لمؤسسة سوميفوس- بئر العاتر-

- هل يوجد أثر مباشر لنظم الرقابة الداخلية على الأداء المالي في مؤسسة سوميفوس - بئر العاتر-

3. فرضيات البحث

كمحاولة مبدئية للإجابة عن تساؤلات البحث تم صياغة الفرضيات الموالية:

• يؤثر نظام الرقابة الداخلية على الأداء المالي من خلال وساطة التكاليف غير المنتجة في مؤسسة سوميفوس - بئر العاتر-

- يؤثر نظام الرقابة الداخلية تأثيرا معنويا سلبا على التكاليف غير المنتجة مؤسسة سوميفوس -- بئر العاتر-؛

- تؤثر التكاليف غير المنتجة تأثيرا معنويا سلبا على الأداء المالي في مؤسسة سوميفوس - بئر العاتر-؛

- يؤثر نظام الرقابة الداخلية تأثيرا معنويا مباشرا على الأداء المالي مؤسسة سوميفوس - بئر العاتر-

4. أسباب اختيار البحث

يعود إختيار موضوع هذا البحث إلى عدة إعتبارات تبرز أهميته يذكر منها ما يلي:

- أهمية الموضوع كون نظم الرقابة الداخلية من اهم الوظائف التي تركز عليها المؤسسات؛
- حاجة المؤسسة الجزائرية إلى تطوير النقائص التي تعاني منها في مجال الرقابة الداخلية من خلال إدراك أهميتها في التسيير؛
- أهمية تحسين الأداء المالي وتخفيض التكاليف غير المنتجة بإعتبارهما المؤشرين الدالين على النجاح أو الفشل في تنفيذ الأهداف المالية للمؤسسة محل الدراسة؛
- كون الموضوع يدخل في صميم التخصص.

5. أهداف البحث

الهدف الأساسي لهذا البحث هو فهم الدور الذي تلعبه نظم الرقابة الداخلية على تخفيض التكاليف غير المنتجة وتحسين الأداء المالي كونه الأساس في إزدهار المؤسسات ويمكن تلخيص أهم أهداف البحث فيما يلي:

- تسليط الضوء على كيفية تأثير نظم الرقابة الداخلية سلبا على التكاليف غير المنتجة؛
- تسليط الضوء على كيفية تأثير التكاليف غير المنتجة سلبا على الأداء المالي؛
- محاولة البحث في وجود أثر مباشر لنظام الرقابة الداخلية على الأداء المالي؛
- تبين كيفية تأثير نظم الرقابة الداخلية على الأداء المالي بشكل غير مباشر عبر تخفيض التكاليف غير المنتجة.

6. أهمية البحث

تكمُن أهمية الموضوع في كونه يعالج جانباً محورياً من عمليات التحكم الجيد في المؤسسات، وهو نظام الرقابة الداخلية ومدى تأثيره على تخفيض التكاليف غير المنتجة وتحسين الأداء المالي للمؤسسة، فهذه الأخيرة وبحكم طبيعتها الصناعية المنجمية، بحاجة ماسة إلى آليات رقابية دقيقة وقائمة على مؤشرات أداء فعلية، لاستعمالها في أغراض تحليل وتقييم المردودية المالية كما تبرز الأهمية في ضرورة الرقابة المحكمة على جميع الأنشطة داخل المؤسسة وذلك لتجنب أي هدر أو أعباء مالية غير مبررة من شأنها التأثير على أداء المؤسسة بشكل عام وقدرتها التنافسية بشكل خاص.

7. حدود البحث

تمثلت فيما يلي:

- الحدود الزمنية: الفترة من 03 ماي 2026 إلى 10 ماي 2026
- الحدود المكانية: شركة سوميفوس -بئر العاتر- كدراسة حالة.
- الحدود المعرفية: يركز البحث على ثلاث مفاهيم رئيسية: نظام الرقابة الداخلية، التكاليف غير المنتجة، الأداء المالي.

8. صعوبات البحث

من بين الصعوبات التي واجهت الطالبين أثناء إعداد البحث ما يلي:

- شح المراجع والدراسات السابقة التي تتناول موضوع التكاليف غير المنتجة بشكل خاص؛
- تعذر الوصول إلى البيانات المالية الكافية اللازمة لقياس متغيرات الدراسة ذات الطبيعة الكمية مما توجب التوجه إلى أدوات الإستبيان؛
- صعوبة حصر وقياس التكاليف غير المنتجة، وكذا نظام الرقابة الداخلية نظراً لطبيعتهم النوعية؛

9. الدراسات السابقة

يتم من خلال هذا العنصر التطرق إلى الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع دراستنا الحالية.

1-الدراسات باللغة العربية

1.1 دراسة (غالية متلج، 2025)

بعنوان "دور الرقابة الداخلية في تعزيز الحوكمة وتحسين الأداء الإداري والمالي - تطبيق على شركات النفط والغاز في لبنان": ركزت هذه الدراسة على تحديد العلاقة التكاملية بين أنظمة الرقابة الداخلية ومبادئ الحوكمة، وأثرهما المشترك في تحسين كفاءة الأداء المالي والإداري. واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وبرنامج التحليل الإحصائي لمعالجة بيانات الاستبيان الموزع على أقسام التدقيق والرقابة. وتوصلت إلى أن نشاط الرقابة والتدقيق الداخلي يمتلك القدرة العالية على تقييم المخاطر بدقة، مما يساهم بشكل ملموس في رفع كفاءة الأداء المالي وتقليل التكاليف غير الضرورية.

2.1 دراسة (محمد حيدر شعت، 2017)

بعنوان "أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية (دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين)": هدفت هذه الدراسة لفحص مدى تأثير الالتزام بإطار (COSO) للرقابة الداخلية على جودة وأداء التقارير المالية. واعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي باستخدام أداة الاستبيان الموجه للمدققين والمحاسبين. وأكدت النتائج أن جميع مكونات نظام الرقابة الداخلية تؤثر إيجاباً وبقوة على جودة المخرجات المالية، مما يساعد الإدارة العليا في اتخاذ قرارات مالية ورشيدة ترفع من أداء المؤسسة المالي وتحد من تكاليف الأخطاء والتلاعبات.

3.1 دراسة (على شيتور، 2014)

بعنوان "ساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة التسيير السياحي بسكرة (E.G.T.B)": هدفت هذه الدراسة إلى تبيان مدى مساهمة نظام الرقابة الداخلية في الرفع من مستوى الأداء المالي للمؤسسات السياحية. وقد اعتمد الباحث على الاستبيان كأداة لجمع البيانات، بالإضافة إلى تحليل القوائم والمؤشرات المالية للمؤسسة محل الدراسة. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود علاقة طردية بين كفاءة نظام الرقابة الداخلية وتحسين الأداء المالي، حيث يساهم النظام في حماية الأصول وضمان دقة المعلومات المالية مما ينعكس إيجاباً على ربحية المؤسسة.

2- الدراسات باللغة الإنجليزية

1.2 دراسة (Daniel Wachira, 2022)

INFLUENCE OF INTERNAL CONTROL SYSTEMS ON THE FINANCIAL " بعنوان

PERFORMANCE OF CLASSIFIED HOTELS IN THE NAIROBI COUNTY: سعت هذه الدراسة إلى تقييم أثر الضوابط الرقابية (الوقائية، الكشفية، والتصحيحية) على النجاح والأداء المالي للمؤسسات الفندقية. واعتمد الباحث على الاستبيان وتحليل البيانات الكمية والنوعية لعينة من الفنادق المصنفة. وأكدت النتائج أن تطبيق إجراءات الرقابة الكشفية والوقائية يساهم بشكل كبير ومباشر في تقليل الهدر المالي وتحسين الكفاءة التشغيلية للمؤسسات، مما يعزز الأداء المالي الكلي ويقلص التكاليف غير المنتجة.

2.2 دراسة (Bivee Nlam Rosaline Melaine, 2020)

CONTRIBUTION DU CONTROLE INTERNE A LA GESTION DES RISQUES " بعنوان

OPERATIONNELS AU SEIN DES ETABLISSEMENTS DE MICROFINANCES: هدفت هذه الدراسة إلى تبين مدى مساهمة نظام الرقابة الداخلية في إدارة المخاطر التشغيلية التي قد تؤدي إلى تكاليف وخسائر غير منتجة. وقد طبقت الباحثة منهج دراسة الحالة على مؤسسة مالية باستخدام المقابلات والاستبيان لجمع البيانات الميدانية. وتوصلت الدراسة إلى أن تبني نظام رقابة داخلية فعال يمثل الأداة الأنجع للتحكم في المخاطر، حماية الأصول، وتقليل الخسائر الناتجة عن سوء التسيير، مما يدعم الاستقرار والأداء المالي للمؤسسة.

3.2 دراسة (Chepkirui Lily, 2017)

INTERNAL CONTROL SYSTEMS AND FINANCIAL PERFORMANCE OF " بعنوان

COMMERCIAL BANKS LISTED AT NAIROBI SECURITIES EXCHANGE, KENYA: هدفت هذه الدراسة إلى بحث العلاقة بين مكونات نظام الرقابة الداخلية (مثل بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، وأنشطة الرقابة) ومؤشرات الأداء المالي في القطاع المصرفي. واستخدمت الدراسة منهج المسح الوصفي بالاعتماد على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات من البنوك التجارية. وخلصت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين قوة أنظمة الرقابة الداخلية وتحسن المؤشرات المالية (مثل العائد على الأصول وحقوق الملكية)، موصية بضرورة تعزيز آليات الرقابة لتفادي الهدر المالي والتكاليف الإضافية..

3- الدراسات باللغة الفرنسية

1.3 دراسة (Bivee Nlam Rosaline Melaine, 2020)

بعنوان " CONTRIBUTION DU CONTROLE INTERNE A LA GESTION DES RISQUES OPERATIONNELS AU SEIN DES ETABLISSEMENTS DE MICROFINANCES: CAS DU CREDIT DU SAHEL: هدفت هذه الدراسة إلى تبين مدى مساهمة نظام الرقابة الداخلية في إدارة المخاطر التشغيلية داخل مؤسسات التمويل الأصغر، مع التركيز على حالة مؤسسة "Crédit du Sahel". واعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي ومنهج دراسة الحالة، حيث استخدمت المقابلات والاستبيان لجمع البيانات الميدانية من الموظفين والمسؤولين. وتوصلت الدراسة إلى أن وجود نظام رقابة داخلية فعال وقوي يعد أداة أساسية للتحكم في المخاطر التشغيلية، وحماية أصول المؤسسة، وتقليل احتمالات الخسائر المالية الناتجة عن سوء التسيير أو الثغرات الإجرائية، مما يدعم في النهاية الاستقرار المالي للمؤسسة.

2.3 دراسة (Maghnem Mohamed et Berrag Mohamed, 2019)

بعنوان " Le rôle du contrôle interne dans l'amélioration de la qualité de l'information financière, cas d'un échantillon d'entreprises algériennes: سعت هذه الدراسة إلى استكشاف العلاقة بين فعالية أنظمة الرقابة الداخلية ورفع جودة المعلومات المالية الصادرة عن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. ولتحقيق هذا الغرض، تم تصميم استبيان وتوزيعه على عينة تشمل 60 مؤسسة اقتصادية، مع معالجة البيانات باستخدام برنامج "SPSS". وأظهرت نتائج الدراسة أن للرقابة الداخلية دوراً جوهرياً ومباشراً في تحسين جودة وصدق المعلومة المالية، حيث تساهم الإجراءات الرقابية في ضمان شفافية القوائم المالية وتقليل الأخطاء المحاسبية، وهو ما يعزز من كفاءة الأداء المالي العام للمؤسسة.

3.3 دراسة (Mehenni Yasmine et Yadrudj Ilyes, 2018)

بعنوان " La contribution du contrôle interne à la performance financière de l'entreprise: Étude de cas: Société Générale Maritime GEMA: ركزت هذه الدراسة على تحليل أثر آليات الرقابة الداخلية في تعزيز الأداء المالي للمؤسسات، واتخذت من الشركة العامة البحرية "GEMA" نموذجاً للدراسة التطبيقية. واعتمد الباحثان على تحليل القوائم المالية واستخدام نسب الربحية والسيولة، بالإضافة إلى دراسة ميدانية لإجراءات الرقابة المتبعة. وخلصت الدراسة إلى أن نظام الرقابة الداخلية يساهم بفعالية في تحسين الأداء المالي من خلال ترشيد النفقات، وتحسين استخدام الموارد، والحد من التكاليف غير الضرورية، مما ينعكس إيجاباً على المؤشرات المالية للشركة وقدرتها التنافسية.

• الفجوة البحثية بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

من خلال مراجعة الدراسات السابقة المتناولة لدور أنظمة الرقابة الداخلية وعلاقتها بتحسين الأداء والمالي، تبين أن السمة الغالبة على تلك الدراسات تمثلت في التركيز على فحص الأثر المباشر لآليات الرقابة الداخلية، وهذا ما يبين أن هناك فجوة بحثية واضحة، ومن هنا تبرز القيمة العلمية المضافة للدراسة الحالية، حيث تنفرد بالبحث في نموذج هيكلي متكامل يتجاوز مجرد رصد العلاقة المباشرة، بل يتعمق في قياس الأثر غير المباشر لنظام الرقابة الداخلية على الأداء المالي عبر توسيط "التكاليف غير المنتجة".

10. هيكل البحث

قصد الإلمام والإحاطة بمختلف جوانب الدراسة، تم تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين عالجن فيها مباحث ومطالب، يتناول كل منهما جانباً من جوانب الموضوع وذلك بتخصيص فصل نظري وفصل للجانب التطبيقي بالإضافة إلى مقدمة وخاتمة، حيث تناولنا في الفصل الأول الإطار النظري لنظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في تخفيض التكاليف غير المنتجة وتحسين الأداء المالي، أما الفصل الثاني يأتي للتطرق إلى الجانب التطبيقي، حيث تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث المبحث الأول كان عرضاً للمؤسسة محل الدراسة أما المبحث الثاني فتم فيه تبين الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة أما المبحث الأخير فكان لعرض وتحليل نتائج الدراسة.

الفصل الأول:

الإطار النظري لنظم الرقابة الداخلية
وفعاليتها في تخفيض التكاليف غير المنتجة
وتحسين الأداء المالي

تمهيد

تعد الرقابة الداخلية ركيزة أساسية في الهيكل التنظيمي للمؤسسات الحديثة، حيث لم تعد تقتصر وظيفتها على حماية الأصول من الاختلاس أو التلاعب فحسب، بل أصبحت صمام أمان يضمن كفاءة العمليات التشغيلية، وفي ظل التحديات الاقتصادية الراهنة تبرز الحاجة الملحة لتفعيل نظم رقابية قادرة على رصد ومعالجة التكاليف غير المنتجة التي تشكل عبئاً يستنزف موارد المؤسسة ويعيق نموها المالي وتحسين الأداء المالي للمؤسسات.

سيتم من خلال هذا الفصل استعراض الأدبيات النظرية المتعلقة بفعالية نظام الرقابة الداخلية، وذلك عبر تسليط الضوء على ماهية هذا النظام مكوناته، وخصائصه وأنواعه وكذا التطرق إلى كل من مقوماته ومكوناته ومعايير تقييمه، مع النظر في التكاليف غير المنتجة كونها لا تضيف قيمة للمنتج والعلاقة التي تجمعها مع نظام الرقابة الداخلية، كما سنتناول مفهوم الأداء المالي ومؤشراته المختلفة وكيف يمكن للرقابة الفعالة أن تساهم بشكل مباشر في تحسين الأداء المالي وتعزيز القيمة المضافة للمؤسسة.

وللإلمام بالموضوع بشكل واضح سيتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لنظم الرقابة الداخلية، التكاليف غير المنتجة والأداء المالي.

المبحث الثاني: الإطار النظري للعلاقة بين نظم الرقابة الداخلية والأداء المالي من خلال تخفيض التكاليف غير المنتجة.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لنظم الرقابة الداخلية، التكاليف غير المنتجة والأداء المالي

إن فعالية نظام الرقابة الداخلية من المحددات الجوهرية لضمان الاستدامة في ظل تقلبات بيئة الأعمال المعاصرة إذ يتجاوز دورها البعد الإجرائي التقليدي لبرز كآلية استراتيجية تهدف إلى وحماية الأصول من الهدر، ويتمحور الدور الحيوي لهذا النظام في قدرته على تحجيم التكاليف غير المنتجة عبر التحديد الدقيق لمواطن الانحراف والقصور الرقابي، وهو ما يشكل رافعة أساسية لتعزيز كفاءة تخصيص الموارد داخل المؤسسة.

المطلب الأول: مدخل إلى نظام الرقابة الداخلية

أولاً: ماهية نظام الرقابة الداخلية

يركز النجاح في أي المؤسسة على الانضباط والتنظيم، فنظام الرقابة الداخلي ليس فقط أداة إدارية ومحاسبية كاملة بل هو أيضاً ركيزة لتحقيق ريادة المؤسسة وتكمن أهمية هذا الجانب في قدرته على ضبط الأداء وتحقيق الثقة في مواجهة المشاكل من خلال تقديم التقارير المالية والعمليات التشغيلية.

1- مفهوم نظام الرقابة الداخلية

حظي نظام الرقابة الداخلية باهتمام بالغ في السنوات الأخيرة، نظراً لما يوفره من آليات دقيقة لضبط المسارات الإدارية والمالية، وضمان سلامة تنفيذ العمليات التشغيلية داخل المؤسسة.

1.1 تعريف الرقابة الداخلية

قبل التطرق إلى نظام الرقابة الداخلية لابد من التعرف على الرقابة أولاً.

عرفها المعيار الدولي لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد وأخلاقيات المهنة رقم 400 الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC على أنها " كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى أهدافها، مع ضمان إدارة المؤسسة وكفاءة عمل عالية بالإضافة إلى الالتزام بسياسات حماية الأصول، منع الغش، اكتشاف الأخطاء واختبار دقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب" (شعت، 2017، ص 23).

وقد عرفت (Committee of Sponsoring Organizations (COSO) الرقابة الداخلية " أنها جميع الوسائل والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة لحماية أصولها وموجوداتها والتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية والاحصائية لرفع الكفاءة الانتاجية في المؤسسة وتحقيق الفاعلية". (عز الدين، 2015، ص 15)

2.1 تعريف نظام الرقابة الداخلية

حسب الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة (IFAC) التي وضعت المعايير الدولية للمراجعة (IAG) فإن " نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية، ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المؤسسة، بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال، هذه الأهداف تشمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، الرقابة واكتشاف الغش والأخطاء وتحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية وكذلك الوقت المستغرق في إعداد معلومات ذات مصداقية". (حليمي، 2016، ص 05)

وقد عرفه أحد الباحثين على أنه " مجموعة من الخطط والإجراءات الموضوعة من قبل المؤسسة وإشراف المسؤولين الكبار والإدارة من أجل حماية أصولها من سوء الإستخدام وتجنب المخاطر التي تواجهها المؤسسة ووضع الطرق والأساليب الكفيلة لمعالجة تلك المخاطر، وتجنب حالات الخروج عن القوانين للوصول إلى تقارير مالية أكثر شفافية تتضمن معلومات عن كافة الأنشطة التشغيلية والتمويلية والتدفقات النقدية بما يرضى المستثمرين ويساعدهم على اتخاذ قرارات موثوقة". (شعت، 2017، ص 24).

من التعاريف السابقة يمكن القول إن نظام الرقابة الداخلية هو عبارة عن مجموعة السياسات والخطط والإجراءات التي تهدف لضبط المسار وحماية ممتلكات المؤسسة من الضياع أو التلاعب، مع الحرص على أن المعلومات والبيانات المالية التي يجب أن تكون دقيقة وموثوقة. والأهم من هذا كله، إنها الأداة التي تضمن للمؤسسات أنها في الطريق الصحيح لتحقيق الأهداف التي سطرتها، وبأعلى كفاءة ممكنة.

ويمتاز نظام الرقابة الداخلية بعدة خصائص نوجزها فيما يلي (مايو، 2016، صفحة 08):

- الحصول على تأكيد معقول وغير مطلق لكل الأعمال المنجزة لتحقيق الأهداف المطلوبة؛
- لا يتحمل المشروع تكلفة أكبر من المنافع المنتظرة من جراء تطبيق نظام الرقابة الداخلية؛
- مسؤولية الإدارة في تبني النظام وحمايته لتحقيق الفعالية والتقليل من الأخطاء والتجاوزات؛
- يستقبل مجموعة من المعلومات ذات نوعية موثقة قابلة للتحيين والمقارنة باستمرار من حيث الوقت والعرض مع احترام المعايير المتفق عليها؛
- تتميز التعليمات بالوضوح والشمولية، غير متحيزة الطرف ما وقابلة للتنفيذ على أرض الواقع.

2- أهداف نظام الرقابة الداخلية

يمكن تلخيصها فيما يلي:

-التحكم في المؤسسة:

إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة، وفي عوامل الإنتاج داخلها، وفي نفقاتها وتكاليفها وعوائدها، وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه، يوجب عليها تحديد أهدافها وهياكلها، وأيضاً طرقها وإجراءاتها، من أجل الوقوف على عمليات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها. (ابختي ومكي، 2018، ص 03)

-التأكد من نوعية المعلومات:

تحتاج إدارة المؤسسة لمعلومات أكيدة وكاملة وبصورة مستمرة باعتبارها الأساس الذي تتخذ عليه القرارات، فوجود نظام رقابة داخلية يضمن قدر المستطاع صحة ومصداقية المعلومات المسجلة والحد من حدوث الأخطاء والغش أو الاختلاس. (عبد النبي ورواني، 2022، ص 94)

-توفير الحماية اللازمة للأصول:

وذلك عبر حماية أصوله من السرقة أو الاختلاس أو الضياع والمحافظة عليها في الأجل الطويل والمساهمة في تنميتها، فالمؤسسة مطالبة بتسيير قروضها تسييراً محكماً كونها تعد عنصراً أساسياً من أصولها. (أزهر، 2020، صفحة 204)

-تشجيع العمل بكفاءة:

إن إحكام نظام للرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل والكفاء لموارد المؤسسة، ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات فقط بل يعطي تحسناً في مردودية المؤسسة. (ابختي ومكي، 2018، ص 03)

ثانيا: أنواع وأدوات نظم الرقابة الداخلية

1-أنواع نظم الرقابة الداخلية

تنقسم أنواع نظم الرقابة الداخلية إلى نظام الرقابة الإدارية ونظام الرقابة المحاسبية وهي كالتالي (ياغي، 2013، ص 20):

1.3 نظام الرقابة الادارية

تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات التي تهتم أساسا بتحقيق أكبر كفاية ممكنة عن طرق ضمان الالتزام بالسياسيات الإدارية، وتحقق الرقابة الإدارية من خلال تطبيق عدة وسائل، سيتم ذكر أهمها في يلي (ياغي، 2013، ص 20):

- الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية؛
- التحليل الإحصائي؛
- دراسة الأعمال (دراسة الوقت والحركة)؛
- الرقابة على الجودة؛
- تقارير الأداء والكفاءة؛
- استخدام الخرائط والرسوم البيانية وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين.

والجدير بالذكر أن هذه الوسائل والإجراءات متعلقة بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية والمالية.

2.3 نظام الرقابة المحاسبية

الخطة التنظيمية التي تضعها المؤسسة والتي تبين فيها الإجراءات المتبعة والمستخدم من أجل حماية الأصول، والتأكد من صحة بياناتها ومعلوماتها المحاسبية والمالية لتحديد درجة الاعتماد عليها، ولكل مؤسسة سواء كانت إنتاجية أو خدماتية طريقة رئيسية في كيفية تنفيذ وتسجيل أنشطتها المختلفة وإثباتها محاسبيا، وتتضمن أساليب الرقابة المحاسبية نظما لتفويض السلطات ومنح الصلاحيات وكذلك الفصل بين المسؤوليات الوظيفية التي تتعلق بإمسك السجلات والتقارير المحاسبية وتلك التي تتعلق بالعمليات أو الاحتفاظ بالأصول.

2- أدوات نظام الرقابة الداخلية

لنظام الرقابة الداخلية عدة أدوات أو وسائل يعتمد عليها لاختبار مدى تحقيقه للأهداف المنوطة به، والتي تتمثل فيما يلي (لخلفي وقحام، 2022، ص ص. 16-17):

-التفتيش الداخلي : يكون عادة مرتبطا بالإدارات العليا في المؤسسة ويقدم تقارير إلى هذه الإدارات، ويقوم جهاز التفتيش الداخلي بزيارات ميدانية إلى جميع فروعها وغالبا ما تكون هذه الزيارات فجائية ويعتمد الجهاز المذكور أسلوب العينات في تدقيقه.

- المراجعة الداخلية: لكي تحقق الرقابة الداخلية الأهداف المرجوة لابد من أن تكون هناك أدوات رقابية يمكن استخدامها لتحقيق هذه الأهداف وتأتي المراجعة الداخلية في طليعة الأساليب التي يعتمد عليها نظام الرقابة الداخلية لتحقيق أهدافه، وتهدف المراجعة الداخلية إلى التحقق من مدى اتباع موظفيه لسياسات وإجراءات الإدارة الداخلية وأنها ملائمة وكافية لتحقيق فعالية التشغيل وشمولية معالجة البيانات.

-الموازنات التخطيطية: نظرا لأن الموازنات التخطيطية تحتوي على تقديرات كمية ومالية لكافة العمليات المتوقع حدوثها خلال الفترة الزمنية القادمة، فهي بذلك تحتوي على الأهداف المنتظر تحقيقها، وبالتالي فهي تستعمل كوسيلة للرقابة الداخلية حيث يتم مقارنة الأرقام الفعلية مع الأرقام المستهدفة، ويتم الوقوف على الفروق بينها وتقصي أسبابها وتحديد المسؤولين عنها، وبالتالي معرفة نقاط القوة والضعف وعلاجها أو مناطق القوة وتطويرها.

-الرسوم والبيانات والجداول الإحصائية: وهي إحدى وسائل عرض المعلومات على الإدارة فقد يتم عرض تطور إنجاز والمؤسسات عن عدة فترات سابقة في شكل بياني الأعمدة مثلا، أو جداول إحصائية تظهر بيانات مجمعة ومقارنة... الخ.

-تقارير الكفاية الدورية : يتم رفعها إلى الإدارة على فترات دورية متضمنة مجموعة من البيانات التاريخية مقارنة مع بيانات تاريخية لفترات زمنية مختلفة أو مع أرقام مستهدفة، وعلى ضوء هذه البيانات يمكن الحكم على كفاءة الأداء واتخاذ القرارات المناسبة.

-أسلوب الكشوفات والبيانات الشهرية : تقوم الفروع بناء على طلب الإدارات العليا بتزويدها بكشوفات وبيانات عن أعمال الفرع خلال الشهر الواحد لتدقيق ومراجعة الكشوفات من قبل أجهزة الإدارة العليا.

-دراسة الحركة والزمن : وتعتبر من وسائل الرقابة الإدارية التي تهدف إلى تنمية كفاءة الموظفين عن طريق الدراسة العلمية لكافة الخطوات والحركات اللازمة للعمل، وذلك لغرض تحديد الخطوات والحركات المثلى للأداء، والعمل على استبعاد العناصر غير الضرورية وبالتالي استنفاد القدر الأدنى من الموارد البشرية والعمل في أقل وقت ممكن.

- البرامج التدريبية للعمال والموظفين: وهي تهدف إلى رفع الكفاءة في أداء العاملين وذلك عن طريق إمدادهم بكل ما هو جديد ومستحدث من المعلومات الملائمة من حين لآخر.

- الرقابة على الجودة: وذلك عن طريق عمليات الرقابة الإحصائية على الجودة باستخدام خرائط الرقابة على الجودة، هذا بالإضافة إلى عناصر الرقابة المحاسبية المتمثلة في المراجعة المستندة على المراجعة الفنية، الرقابة المالية والمراجعة الداخلية للنظام المحاسبي.

ثالثاً: مقومات ومعايير تقييم نظم الرقابة الداخلية

لا يمكن الحديث عن نظام رقابي قوي دون النظر في العناصر الأساسية التي يقوم عليها، فهي التي تحدد ملامح القوة الإدارية والمالية داخل المؤسسة، وفيما يلي المقومات ومعايير نظم الرقابة الداخلية:

1- مقومات (إجراءات) نظام الرقابة الداخلية

تندرج مقومات نظام الرقابة الداخلية تحت التقسيم التالي:

1.1 المقومات المحاسبية والمالية لنظام الرقابة الداخلية

ويمكن تقسيمها إلى:

-المقومات المحاسبية:

وعني وجود أساس سليم لتقديم بيانات إجمالية لها أهمية في مجال التحليل والمقارنات اللازمة لأغراض الرقابة، حيث يتم تقسيم هذه البيانات إلى حسابات رئيسية وأخرى فرعية، كما يتم شرح كيفية تشغيل هذا الحساب وبيان طبيعة العمليات التي تسجل فيه، ويعتمد تبويب الحسابات المستخدمة على درجة معينة من التفصيل، تكون ضرورية لجمع البيانات لتشغيلها فيما بعد يدوياً أو إلكترونياً، وأيضاً لتحويلها إلى معلومات تكون مفيدة لعملية اتخاذ القرارات بواسطة إدارة المؤسسة. (الصحن وسرايا، 2004، ص 378)

-المجموعة الدفترية:

وفق طبيعة المؤسسة وأنشطتها، تعد وتجهز مجموعة دفترية متكاملة تراعي النواحي القانونية كذلك يجب مراعاة بعض المتطلبات الرئيسية عند تجهيز المجموعة الدفترية، مثل ترقيم الصفحات قبل استعمالها لأغراض الرقابة والتركيز على إثبات العمليات وقت حدوثها كلما أمكن ذلك، كذلك ينبغي أن تتميز المجموعة الدفترية بالبساطة

في التصميم قصد سهولة الاستخدام والإطلاع والفهم وقدرتها على توفير البيانات المطلوبة. (معمرى، 2018، صفحة 23)

-الدورة المستندية:

يتطلب تحقيق نظام جيد للرقابة الداخلية وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة طالما أنها تمثل المصدر الأساسي للقيد وأدلة الإثبات، ولذلك يجب عند تصميم المستندات مراعاة النواحي القانونية والشكلية، بالإضافة إلى أن يحقق المستند المعين الهدف من تصميمه وتداوله وأيضا ترقيم هذه المستندات لتسهيل عملية الرقابة، وضمان عدم ازدواجية المستندات تحقيقا للرقابة من ناحية ومنع المسؤولية المزدوجة عنها، كذلك ينبغي تمييز المستندات بالوضوح والبساطة في التصميم والاستخدام. (بوطورة، 2007، ص. 26)

-الموازنات التخطيطية:

الموازنة تمثل خطة كمية ومالية للمشروع ككل، ولوحداته الفرعية وذلك خلال فترة زمنية معينة، ويمكن القول أن الموازنة ما هي إلا تعبير مالي عن خطة معينة، فالموازنة بالإضافة إلى دورها التخطيطي، فإن لها دور رقابي من خلال إجراء مقارنة بين الأداء الفعلي وما تشمله الموازنة من بيانات تقريرية موضوعة مسبقا، ثم تحديد الانحرافات وتحليلها وتحديد المسؤول عنها. (معمرى، 2018، صفحة 24)

2.1 المقومات الادارية والتنظيمية لنظام الرقابة الداخلية

وهي كالتالي:

- الهيكل التنظيمي الكفاء:

إن وجود هيكل تنظيمي كفؤ يعد نقطة البداية لنظام الرقابة الداخلية فعال كونه يحدد مسؤوليات بدقة وعاملا أساسيا لتحقيقها، فوجود خطة تنظيمية سليمة توضح الإدارات الرئيسية وتحدد مسؤوليات وسلطات هذه الأخيرة بدقة تامة وتبدأ عملية التنظيم بتوصيف الأنشطة المختلفة ووضعها في مجموعات متجانسة، بعدد الإدارات والأقسام، ويكون هناك مسؤول عن كل منها ويسأل أمام مستوى الإدارة أعلى منه في الخرائط التنظيمية. (حمر العين، 2023، صفحة 41)

-اختيار موظفين أكفاء:

تعتمد فعالية نظام الرقابة الداخلية على درجة كفاءة الموظفين بالمؤسسة، والذين تقع عليهم مسؤولية تنفيذهم لعملهم، إذ يجب على المؤسسة أن تتبع سياسات سليمة في تعيين موظفين جدد، أو ترقية موظفيها الحاليين من خلال إعداد برامج تدريبية لهم بصفة مستمرة لتطوير كفاءاتهم ومهاراتهم، إلى جانب ضرورة توفر المؤهلات الكافية لدى موظفي المؤسسة، يجب التأمين على المسؤولين، عن الاحتفاظ بالأصول وحيازتها ضد خيانة الأمانة. (بوطورة، 2007، ص. 24)

-معايير أداء سليمة:

إن وجود هيكل كفء وعمالة مدربة وذات قدرات وكفاءات عالية، لا يعني التخلي عن توافر معايير القياس أداء هؤلاء العاملين، وذلك في محاولة المقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات والإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات. (حراتي وحمير العين، 2023، صفحة 44)

- قسم المراجعة الداخلية:

من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد، وجود قسم تنظيمي إداري داخل الوحدة يطلق عليه قسم المراجعة الداخلية، يهدف هذا القسم إلى الفحص المستمر للسياسات والإجراءات الموضوعية من طرف الإدارة، وكذا التأكد وبشكل مستمر من مدى دقة وسلامة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام، أيضا التحقق من عدم وجود أوجه تلاعب أو مخالفات، وبصورة مختصرة فإن المهمة الرئيسية لقسم المراجعة الداخلية هي التأكد من تطبيق مهمات الرقابة الداخلية (معمرى، 2018، صفحة 22)

2- معايير (مكونات) نظام الرقابة الداخلية

يقصد بالمكونات الرئيسية في أي نظام رقابي، مجموعة القواعد التي ينبغي توفرها كحد أدنى لقيام نظام سليم وفعال للرقابة الداخلية.

وقد قدمتها COSO على الشكل التالي (الوقاد، وديان، 2010، ص 177):

- البيئة الرقابية (Control Environment) :

تعد البيئة الرقابية بمثابة مجموعة من المعايير والعمليات والهياكل التي تشكل الأساس لتنفيذ الرقابة الداخلية في جميع أنحاء المؤسسة. ويضع مجلس الإدارة والإدارة العليا النبرة في القمة - فيما يتعلق بأهمية الرقابة الداخلية، بما في ذلك معايير السلوك المتوقعة. كما تعمل الإدارة على تعزيز هذه التوقعات على مختلف مستويات المؤسسة. (COSO، 2013، ص 31)

-تقييم المخاطر(Risk Assessment) :

يتضمن تقييم المخاطر عملية ديناميكية متكررة لتحديد المخاطر المتعلقة بتحقيق الأهداف وتقييمها وتقاس تلك المخاطر من كافة أنحاء المؤسسة بالنسبة لدرجة تحمل المخاطر المحددة وثم يشكل تقييم المخاطر أساساً لتحديد أسلوب إدارة المخاطر كما يتطلب تقييم المخاطر دراسة أثر التغيرات المحتملة في البيئة الخارجية وداخل المؤسسة نفسها، مما قد يجعل الرقابة الداخلية غير فعالة. (COSO، 2013، ص59)

-الأنشطة الرقابية(Control Activities) :

الأنشطة الرقابية هي الإجراءات والتدابير التي يتم وضعها من خلال السياسات والعمليات، والتي تساعد في ضمان تنفيذ توجهات الإدارة الرامية للتخفيف من المخاطر التي تعيق تحقيق الأهداف. تُنفذ الأنشطة الرقابية على جميع مستويات الوحدة التنظيمية، وفي مراحل مختلفة ضمن العمليات التشغيلية، وعبر البيئة التقنية (التكنولوجية). (COSO، 2013، ص87)

-المعلومة والاتصال(Information & Communication) :

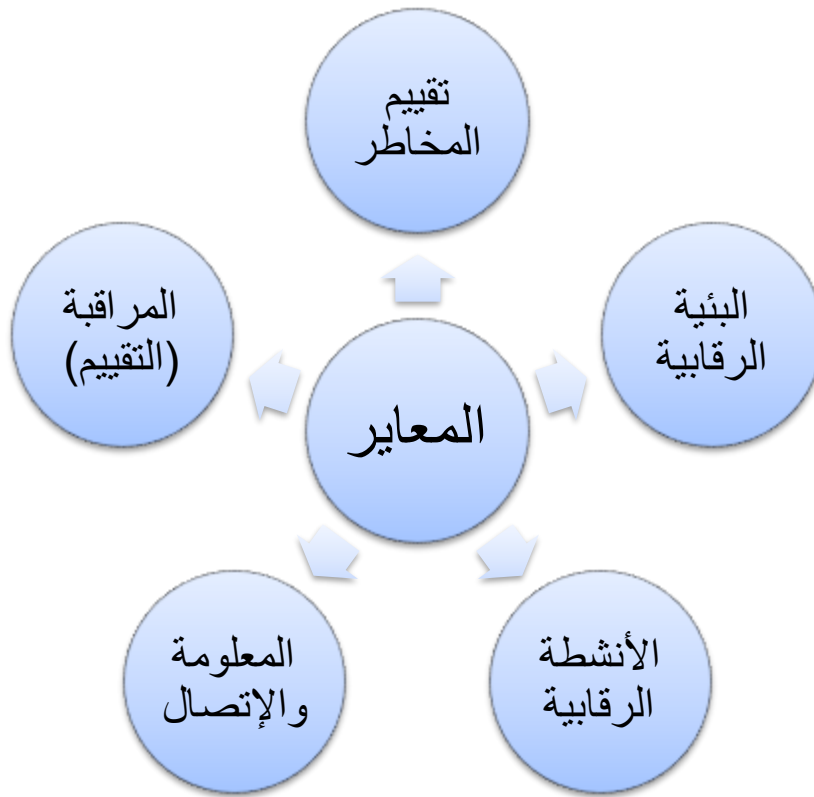
تعد المعلومات ضرورية للمؤسسة للقيام بمسؤوليات الرقابة الداخلية التي تدعم تحقيق أهدافها، أما الاتصال (Communication)، فهو عملية مستمرة ومتكررة لتوفير وتبادل والحصول على المعلومات الضرورية. (COSO، 2013، ص105)

-المراقبة والتقييم (Monitoring Activities) :

توفر التقييمات المستمرة، المدمجة في العمليات التشغيلية على مختلف مستويات المؤسسة، معلومات في الوقت المناسب. أما التقييمات المنفصلة، التي تُجرى بشكل دوري، فتختلف في نطاقها وعدد مراتها بناءً على تقييم المخاطر، وفعالية التقييمات المستمرة واعتبارات إدارية أخرى.

تستخدم التقييمات المستمرة، أو التقييمات المنفصلة، أو مزيج من الاثنين معاً، للتأكد مما إذا كان كل مكون من مكونات الرقابة الداخلية موجوداً وقائماً بعمله. (COSO، 2013، ص153)

الشكل رقم 1: معايير نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من أعداد الطالبين بالإعتماد على ما سبق

المطلب الثاني: مدخل إلى التكاليف غير المنتجة

تمثل التكاليف غير المنتجة التحدي الذي يواجه المؤسسات، حيث إن تراكمها غالباً ما يكون مؤشراً على وجود فجوات في هيكل الرقابة.

أولاً: تخفيض التكاليف

تسعى المؤسسة دائماً إلى تخفيض التكلفة وهي خطوة إستراتيجية حساسة نظراً للسعي المستمر لتعزيز التنافسية وتحسين الأداء المالي.

1 مفهوم تخفيض التكاليف

ويقصد بتخفيض التكاليف أو التحكم فيها بتخفيض مجالات الإسراف والتبذير من الأنشطة التي تنشئ عنها تكاليف خفية كتكلفة نقص الجودة، ضعف كفاءة المورد البشري الخ، بحيث يكون التخفيض بصفة مستمرة لتكلفة الأنشطة التي يزاولها المشروع أو تكلفة الأنشطة المسؤولة عن إيجاد الوحدة المنتجة دون التأثير في جودة المنتج أو وظائفه. مبادئ تخفيض التكاليف. (درويش، 2016، ص. 11)

وتزداد أهمية تخفيض التكاليف خاصة في القطاعات التي تتميز بالمنافسة الشديدة وذلك من خلال: (بوريش، 2019، ص ص. 41-42)

- زيادة أرباح المؤسسة باعتبار أن هامش الربح يعد من المؤشرات التي تساهم في استمرارية ونمو المؤسسات الاقتصادية
- زيادة الإنتاجية والمبيعات
- الاستخدام الأمثل لما هو متوفر من إمكانيات متاحة للمؤسسة وبالشكل الذي يحقق وفورات مالية مناسبة
- المساهمة في تحقيق الرقابة على المؤسسة والوصول إلى المستوى الذي يعزز مركزها التنافسي
- إيجاد أفضل السبل للاستثمار الأمثل للطاقات الإنتاجية المتاحة في المؤسسة.

2. مبادئ تخفيض التكاليف

حتى يتم القيام بعملية التخفيض في التكاليف بنجاح وفعالية لابد من مراعات هذه المبادئ (رحمة الله، 2014، ص. 66):

- التركيز أولاً على العناصر التي تحتل التخفيض الأكبر في التكاليف بأقل المجهودات مقارنة مع العناصر الأخرى
- يجب ألا تكون تكلفة دراسة وتحليل التكاليف وتطبيق المقترحات أكبر من التخفيض في التكاليف
- يجب ألا يؤدي التخفيض في التكاليف إلى تخفيض الجودة مما يؤثر على إجمالي الإيرادات
- يجب ألا يؤدي تخفيض التكاليف إلى اتخاذ قرارات استراتيجية خاطئة كالاستغناء عن أصل ثابت قد يحتاجه المشروع في المستقبل القريب.
- يجب ألا يؤدي تخفيض التكاليف إلى إضعاف الروح المعنوية لدى العاملين مما يؤثر على الإنتاجية. وعليه من الضروري أن يتم التخفيض في التكاليف منذ بداية مرحلة التخطيط والتصميم .
- يجب ألا يؤدي تخفيض التكاليف إلى التأثير على حجم المبيعات، أو حصة المؤسسة في السوق وبالتالي إلى أضعاف قدرتها التنافسية؛
- يجب ألا يؤدي تخفيض التكاليف إلى إضعاف الروح المعنوية للعاملين وبالتالي التأثير في العملية الإنتاجية

ثانياً: تعريف وخصائص التكاليف غير المنتجة

تقسم التكاليف وفقاً لمدى ملاءمة إنفاقها إلى تكاليف منتجة وتكاليف غير منتجة؛ والتكاليف غير المنتجة تنشأ عندما يحدث خلل في التكنولوجيا أو قصور في تنظيم الإنتاج، وغير ذلك من العوامل التي تؤدي إلى إهدار الموارد دون عائد إنتاجي فعال

1. تعريف التكاليف غير المنتجة

تعرف التكاليف غير المنتجة بأنها تلك التكاليف التي لا تعد حتمية من الناحية الاقتصادية، ولكنها تنشأ نتيجة لضعف التكنولوجيا وتنظيم الإنتاج، وتعتبر خسارة للمنشأة. (Klius,2018,p15)

2. خصائص التكاليف غير المنتجة

وهي كالتالي (Horngren,2015,p488):

عدم رغبة العميل في الدفع Customer Non-willingness to Pay

تمثل هذه التكاليف أعباء ناتجة عن أنشطة لا يرى العميل أنها ترفع من جودة المنتج أو تزيد من منفعته الوظيفية؛ وبالتالي، فإن العميل لا يجد مبرراً لتحمل تكلفة إضافية مقابل القيام بهذه الأنشطة، مما يجعلها هدراً للموارد.

إمكانية الاستغناء Eliminability

تتصف هذه الأنشطة بكونها غير جوهرية؛ أي أنه يمكن حذفها تماماً أو تقليص حجمها إلى أدنى مستوياته دون أن يؤثر ذلك سلباً على الخصائص النهائية للمنتج أو كفاءة الأداء العام للشركة، مما يجعل التخلص منها هدفاً استراتيجياً لتحسين الربحية.

الارتباط المباشر بالهدر Waste Linkage

ترتبط هذه التكاليف ارتباطاً وثيقاً بعناصر الهدر التقليدية التي لا تخدم العملية التصنيعية الفعلية، ومن أبرز أمثلتها:

- وقت الانتظار (Waiting Time): التوقفات غير المبررة في خط الإنتاج.
- التخزين (Storage): الاحتفاظ بمخزون زائد يستهلك مساحة وتكاليف دون داعٍ.
- المناولة (Moving): حركات النقل الزائدة للمواد أو المنتجات التي لا تضيف قيمة للمنتج النهائي.

استهلاك الموارد دون خلق قيمة Resource Consumption without Value Creation

تعرف بأنها تكاليف "ماصة" للموارد المالية والبشرية؛ حيث تستنزف مدخلات الشركة من جهد ووقت ومال دون أن يقابل ذلك أي تحسين ملموس في خصائص السلعة أو جودتها، مما يجعلها استهلاكاً سلبياً للموارد.

التكرار Redundancy

غالباً ما تتعلق بأنشطة مكررة مثل إعادة العمل (Rework) بسبب العيوب، أو التفتيش (Inspection) الزائد عن الحاجة.

الارتباط بالتعقيد Complexity-driven

تنتج هذه التكاليف عن تعقيد العمليات الإدارية أو التصنيعية غير المبرر؛ حيث تؤدي الإجراءات المتشابكة والخطوات الإضافية غير الضرورية إلى ضياع الوقت والجهد البدني والذهني، مما يعيق انسيابية العمل ويزيد من التكاليف التشغيلية.

ثالثاً: أنواع التكاليف غير المنتجة

تقسم التكاليف غير المنتجة إلى ما يلي (Hilton, 2020, p197):

تكاليف التخزين (Storage Costs)

التكاليف المرتبطة بالاحتفاظ بالمواد الخام أو المنتجات التامة، حيث يرى المؤلف أن التخزين في حد ذاته "نشاط لا يضيف قيمة".

تكاليف المناولة والتحرك (Moving Costs)

التكاليف الناتجة عن نقل المواد من مكان لآخر داخل المصنع، وهي تعتبر نوعاً من التكاليف غير المنتجة لأنه يمكن تقليلها بتحسين تخطيط المصنع.

تكاليف وقت الانتظار (Waiting Time Costs)

التكاليف الناتجة عن بقاء الموارد (عمال أو آلات) عاطلة بانتظار المرحلة التالية من الإنتاج.

تكاليف الفحص والرقابة (Inspection Costs)

إن القيام بالفحص هو اعتراف بوجود خلل محتمل، لذا فهو نشاط غير منتج، والأفضل هو الإنتاج الصحيح من المرة الأولى.

المطلب الثالث: أساسيات الأداء المالي

إن التطور الذي عرفه مفهوم الوظيفة المالية كان له تطور كبير في مفهوم الأداء المالي فالأداء المالي واكب هذا التطور الحاصل، حيث ربطه الباحثون بمؤشرات ذات علاقة مباشرة وغير مباشرة حيث أن قياس هذه المؤشرات هو بمثابة قياس الأداء المالي

أولاً: ماهية الاداء المالي

يشكل الأداء المالي المرآة العاكسة للكفاءة التشغيلية والوضع الاقتصادي العام للمؤسسة ولا يقتصر مفهومه على تحقيق الأرباح فحسب، بل يمثل ضمان الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة لتعظيم القيمة السوقية للمؤسسة وتلبية تطلعات أصحاب المصلحة.

1- تعريف الاداء المالي وخصائصه

1.1 تعريف الاداء

يعرف الدكتور توفيق محمد عبد المحسن "الأداء على أنه المخرجات والأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقه، لذا فهو مفهوم يعكس كلا من الأهداف والوسائل اللازمة لتحقيقها، أي أنه مفهوم يربط بين أوجه النشاط وبين الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها داخل المؤسسة" (بهلول، 2016، ص74).

2-1 التعريف الاداء المالي

الأداء المالي هو الكفاءة والفعالية معا للنشاط المالي المتعلق بالمؤسسة أي القدرة على تحقيق النتائج التي تتطابق مع الخطط والأهداف المرسومة بالاستغلال الأمثل للموارد الموضوعة تحت التصرف، حيث تختلف المعايير والمؤشرات المستعملة في تقييم الأداء المالي للمؤسسات، ومن بين هذه المؤشرات مؤشرات التوازن التقليدية رأس المال العامل احتياجات رأس المال العامل الخزينة، وتحليل وتقييم الأداء المالي بواسطة النسب (بلعباس وبوطالبي، 2023، ص ص 2-1).

3-1 خصائص الاداء المالي

الأداء المالي هو آلية تمكن من نجاح المؤسسة الاقتصادية في الإستخدام الأمثل للوسائل المالية المتاحة في المؤسسة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة وعليه فإن الأداء المالي يتسم بـ(نوبلي، 2015، ص150):

– الأداء المالي أداة تعطي صورة واضحة على الوضع المالي القائم في المؤسسة الاقتصادية؛

- الأداء المالي يحفز الإدارة لبذل المزيد من الجهد لتحقيق أداء مستقبلي أفضل من سابقته؛
- الأداء المالي أداة تدارك الانحرافات والمشاكل التي قد تواجه المؤسسة وتحديد مواطن القوة والضعف؛
- الأداء المالي وسيلة جذب المستثمرين للتوجه للاستثمار في المؤسسة؛
- الأداء المالي آلية أساسية وفعالة لتحقيق أهداف المؤسسة.

2- أهمية الاداء المالي

تنبع أهمية الأداء المالي بشكل عام في أنه يهدف الى تقويم أداء المؤسسات من عدة زوايا وبطريقة تخدم مستخدمي البيانات ممن لهم مصالح مالية في المؤسسة لتحديد جوانب القوة والضعف في المؤسسة والاستفادة من البيانات التي يوفرها الأداء المالي لترشيد قرارات المالية للمستخدمين.

وتنبع أهمية الأداء المالي أيضا وبشكل خاص في عملية متابعة أعمال المؤسسات وتفحص سلوكها ومراقبة أوضاعها وتقييم مستويات أدائها وفعاليتها وتوجيه الأداء نحو الاتجاه الصحيح والمطلوب من خلال تحديد المعوقات وبيان أسبابها واقتراح اجراءاتها التصحيحية وترشيد الاستخدامات العامة للمؤسسات واستثمارتها وفقا للأهداف العامة لها والمساهمة في اتخاذ القرارات السليمة للحفاظ على الاستمرارية والبقاء والمنافسة.

ومنه فإن الموضوع الأساسي للأداء المالي هو الحصول على معلومات تستخدم الأغراض التحليل المناسبة لصنع القرارات واختيار السهم الأفضل من وقت لآخر من خلال مؤشرات الأداء المالي للمؤسسات. (الخطيب، 2009، ص46)

ثانيا: مدخل لتقييم الاداء المالي

لا يستقيم تحسين الأداء المالي دون تشخيص مسبق، لذلك فتقييم الأداء هو البوصلة التي تحدد مسار التحسين وتضمن فاعلية القرارات المتخذة وهي الخطوة التمهيدية والأساس الفعال لتحسين الاداء المالي للمؤسسة.

1- مفهوم وأهمية تقييم الاداء المالي

1.1 تعريف تقييم الأداء المالي

ينظر الكثير من الباحثين إلى عملية تقييم الأداء على أنها "مرحلة أو جزء من عملية المراقبة من طرف المؤسسة من خلال قياس النتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محددة سلفا"، ويهدف إلى (كلاش وهلول، 2021، ص441):

- تحديد مستوى الأهداف من خلال قياس ومقارنة النتائج، مما يسمح بالحكم على الفعالية؛
- تحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على الكفاءة.

2.1 أهمية تقييم الاداء المالي

تتمثل أهمية تقييم الأداء المالي فيما يلي (بومصباح، 2021، ص 221):

- تقييم ربحية المؤسسة والهدف منه هو تعظيم قيمة المؤسسة وثروة المساهم؛
- تقييم سيولة المؤسسة والهدف منه تحسين قدرة المؤسسة في الوفاء بالالتزامات؛
- تقييم تطور نشاط المؤسسة والهدف منه معرفة سياسة المؤسسة في توزيع الأرباح؛
- تقييم مديونية المؤسسة من خلال معرفة مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الخارجي؛
- تقييم تطور حجم المؤسسة من أجل تحسن القدرة الكلية للمؤسسة.

2- العوامل المؤثرة على تقييم الاداء المالي

هناك عوامل عديدة تؤثر على الأداء المالي للشركات وبدرجات متفاوتة، وتقسم تلك العوامل الى مجموعتين رئيسيتين وهما (عبد الرحمن والشريبي، 2020):

-العوامل الداخلية:

- **حجم المؤسسة:** يعني تصنيفها إلى صغيرة أو متوسطة أو كبيرة، ويُقاس بعدة مؤشرات مثل إجمالي الأصول أو المبيعات أو الودائع أو القيمة الدفترية. ويُعد الحجم من العوامل المؤثرة في الأداء المالي إذ قد يؤدي كبر الحجم إلى تعقيد الإدارة وانخفاض الكفاءة أحياناً، لكنه في المقابل يزيد من اهتمام المحللين الماليين بالمؤسسة.
- **عمر المؤسسة:** يقصد به عدد السنوات التي مرت منذ تأسيس المؤسسة، حيث تم قياسه على أساس عدد السنوات التي مرت على المؤسسة منذ تأسيسها
- **نسبة التداول:** تشير الأصول المتداولة إلى الموارد التي تتحول إلى نقد خلال سنة، مثل النقدية والمخزون والمدينين، بينما تمثل الخصوم المتداولة الالتزامات قصيرة الأجل كالدائنين والقروض والضرائب. وتُقاس السيولة بنسبة التداول من خلال قسمة الأصول المتداولة على الخصوم المتداولة.

- **الرافعة المالية:** تعني اعتماد المرسدة على الديون إلى جانب حقوق المساهمين لتمويل أصولها بهدف زيادة أرباح الملاك. وتُقاس من خلال نسبة الديون التي تمثل جزء الأصول الممول بالديون، وتحسب بقسمة مجموع الخصوم على مجموع الأصول. وكلما ارتفعت هذه النسبة زاد اعتماد المؤسسة على التمويل بالدين، مما يعزز العوائد المحتملة لكنه يزيد من المخاطر المالية، خاصة مع الالتزامات طويلة الأجل.

-العوامل الخارجية:

ويقصد بها مجموعة العوامل والمتغيرات من خارج المؤسسة وتؤثر عليها، والتي يصعب السيطرة عليها والتحكم في مجراها، وعلى إدارة المؤسسة التكيف مع تلك العوامل، وتشمل المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والبيئية وغيرها.

ثالثاً: نسب ومؤشرات تقييم الاداء المالي وعلاقته بنظام الرقابة الداخلية

المؤشرات والنسب المالية الأداة التحليلية الأكثر دقة في قياس الكفاءة للمؤسسات، حيث تحول البيانات المحاسبية الصماء إلى دلالات رقمية تخدم عملية اتخاذ القرار.

1- نسب تقييم الاداء المالي

هي من أقوى الأدوات المستخدمة في التحليل المالي حيث انها من الأساليب الأكثر شيوعاً في عالم الأعمال وذلك لإمكانية الاعتماد عليها في تقييم الاداء المالي للمؤسسة.

حيث تم تقسيم النسب المالية إلى خمسة أقسام كالتالي (فروش وآخرون، 2021، ص 251):

- **نسب السوق:** يطلق عليها اسم نسب الأسهم لأنها تخدم محللي الأسهم عند أداء مهامهم ذات العلاقة بتقييم الأداء، كما تخدم هذه النسب المستثمرين الحاليين والمحتملين في التعرف على اتجاهات الأسعار السوقية للأسهم، وتقيس العائد والمخاطرة؛
- **نسب الربحية:** تعرف نسب الربحية على أنها النسب التي نقيس مدى كفاءة إدارة المؤسسة في استغلال موارد المؤسسة استغلالاً أمثل لتحقيق الأرباح، وهو مؤشر لتحسين أداء المؤسسة المالي ويؤكد على قدرة المؤسسة على مواكبة النمو والتطور العالمي، وتقيس نسب الربحية بشكل أساسي العائدة؛
- **نسب السيولة:** يمكن تعريف السيولة المالية بشكل عام على أنها القدرة على تحويل الأصول المتداولة إلى سيولة نقدية بغرض الوفاء بالالتزامات المستحقة، وعليه فهي النسب التي من خلالها تحكم على سيولة

المؤسسات وقدرتها على سداد الديون قصيرة الأجل وتحديد إلى أي درجة توفر القياس المالي في الوقت المناسب، وهي مقياس للمخاطرة بشكل أساسي؛

- **نسب المديونية أو الرفع المالي:** تسمى كذلك نسب هيكل التمويل، بحيث تبين مدى اعتماد المؤسسة على الديون في تمويل إجمالي أصولها، وتحليل السياسة التمويلية للمؤسسة، وتساهم بشكل أساسي في قياس المخاطرة، يلجأ إليها عادة الأطراف الذين يقومون بمنح القروض الطويلة الأجل مثل حملة السندات، كما يهتم المساهمون أيضاً لأجل معرفة أثر القروض على مصالحهم في المؤسسة؛
- **نسب النشاط:** هي نسب تقيس مدى نجاح المؤسسة في إدارة أصولها والتزاماتها، أي القدرة على تحويل حسابات الميزانية العمومية إلى مبالغ نقدية أو مبيعات لتقييم مدى نجاح المؤسسة في إدارة الموجودات والمطلوبات، أي أنها تعكس مدى كفاءتها في اقتناء الموجودات ومن ثم مدى قدرتها على الاستخدام الأمثل لهذه الموجودات، ولذلك تم تسميتها بنسب التشغيل بحيث تتم بتقييم كفاءة أداء المؤسسة على مختلف الأصعدة التشغيلية كإدارة المخزون، والدعم المدينة والأصول الثابتة. وسنبين هذه النسب في الجدول الموالي:

الجدول رقم 1: النسب المالية المستخدمة في قياس الأداء المالي.

النسبة / التصنيف	الصيغة الرياضية	مؤشرات الارتفاع أو الانخفاض
نسب السيولة		
نسبة التداول	الأصول المتداولة / الالتزامات المتداولة	يكون مؤشر الارتفاع جيداً ويبين قدرة المنشأة على سداد ديونها القصيرة الأجل من أصولها المتداولة
نسبة السيولة السريعة	(الأصول المتداولة - المخزون) / الالتزامات المتداولة	يشير ارتفاع النسبة إلى إمكانية سداد الالتزامات المتداولة من الأصول السريعة التحول ودون اللجوء إلى المخزون في ذلك
نسبة النقدية	النقدية وما يعادلها / الالتزامات المتداولة	مؤشر الارتفاع بين امتلاك المنشأة للسيولة والنقدية اللازمة لسداد ديونها في المدى القصير
نسب المديونية أو الرفع المالي		
نسبة المديونية	إجمالي الالتزامات / حقوق الملكية	مؤشر الارتفاع غير جيد ويبين عدم قدرة المؤسسة على خدمة دينها مما يزيد من مخاطر أصحاب القروض والمستثمرين
نسبة إجمالي الديون للموجودات	إجمالي الالتزامات / إجمالي الأصول	مؤشر الانخفاض إيجابي من وجهة نظر المقرضون لأن ذلك الانخفاض يتيح لهم هامش أمان أكبر
نسبة الديون الطويلة الأجل إلى الأصول الثابتة	إجمالي الالتزامات الثابتة / إجمالي الأصول الثابتة	مؤشر الارتفاع بين المساهمة الكبيرة للالتزامات الطويلة الأجل في تمويل امتلاك الأصول الثابتة وهو مؤشر مقلق لأصحاب الصلة وخاصة المقرضين والمستثمرين

نسبة تغطية الفوائد	صافي الدخل قبل الفوائد والضريبة / مصروف الفائدة السنوية	مؤشر الارتفاع بين قدرة المنشأة على سداد فوائد التزاماتها وفروضها دون أية ارتباك
نسب الربحية		
نسبة مجمل الربح الى المبيعات	مجل الربح / صافي المبيعات	المؤشر العالي بين نجاح المنشأة في تحقيق الأرباح اللازمة من النشاط الرئيسي بعد سيطرتها على عناصر كلفة المبيعات.
نسبة مصاريف التشغيل الى المبيعات	مصاريف التشغيل / صافي المبيعات	المؤشر العالي يعتبر مؤشرا سلبيا على عدم قدرة المنشأة على السيطرة على مصاريف التشغيل
نسبة صافي الربح الى المبيعات	صافي الربح / صافي المبيعات	بين المؤشر المرتفع لهذه النسبة الأداء العام الجيد للمنشأة في مجمل انشطتها.
العائد على الأصول	صافي الربح / مجموع الأصول	إن الحصول على مؤشر مرتفع لهذه النسبة بين الكفاءة التشغيلية لإدارة المنشأة ونجاحها في استخدام أصولها بكفاءة
العائد على حقوق الملكية	صافي الربح / حقوق الملكية	يوضح المؤشر العالي لهذه النسبة قدرة إدارة المنشأة على تعظيم عائد المستثمرين، كما تبين نجاح هذه الإدارة في استخدام حقوق الملكية بشكل مربح.
نسب السوق		
عائد السهم العادي	(صافي الدخل - توزيعات الأسهم) / المتوسط المرجح للأسهم	النسبة العالية لعائد السهم العادي تبين الكمية العالية من الأرباح لكل سهم لذا فإن المؤشر العالي لها يعد مؤشرا إيجابياً.
توزيعات السهم العادي	توزيعات حملة الأسهم العادية / المتوسط المرجح للأسهم	المؤشر العالي لهذه النسبة بين المقدار النقدي العالي الذي سيحصل عليه كل سهم عادي وهو إيجابي بالنسبة للمساهمين.
نسبة توزيعات الأرباح	التوزيعات النقدية المعلنة / صافي الربح بعد الضريبة	ارتفاع هذا المؤشر بشكل ثابت يبين السياسة التي تتبعها المنشأة في توزيع أرباح نقدية جيدة لمساهميها من إجمالي الربح المتحقق.
نسبة سعر السهم الى ربحه	السعر السوقي للسهم العادي / عائد السهم	ارتفاع مؤشر هذه النسبة يعتبر مؤشرا إيجابيا للمستثمرين والمساهمين ويقاس توقعاتهم لأداء المؤسسة الجيد في المستقبل.
القيمة الدفترية للسهم	حقوق المساهمين / عدد الأسهم العادية	المؤشر المرتفع لهذه النسبة يعد مؤشرا إيجابيا ويدل على أداء المؤسسة الجيد والنمو المستمر فيها.
القيمة السوقية الى القيمة الدفترية للسهم	السعر السوقي للسهم / القيمة الدفترية للسهم	المؤشر العالي لهذه النسبة يعد مؤشرا جيدا ويعكس النظرة الجيدة لمستثمرين تجاه أداء المنشأة.
نسب النشاط		
معدل دوران المخزون	كلفة المبيعات / متوسط المخزون	الزيادة في معدل دوران المخزون تشير إلى كفاءة الإدارة في إدارة مخزونها وسرعتها في تحويل ذلك المخزون إلى نقدي.
متوسط فرق التخزين	360 / معدل دوران المخزون	الزيادة في متوسط فترة التخزين يعتبر مؤشر غير جيد ويشير إلى فشل المنشأة في إدارة مخزونها

معدل دوران الذمم	المبيعات الآجلة / متوسط الذمم المدينة	معدل الدوران العالي هنا يعتبر مؤشرا إيجابيا ويدل على سرعة حركة الاستثمار في المنشأة
فترة التحصيل	360 / معدل دوران الذمم المدينة	كلما انخفضت فترة التحصيل كلما كان ذلك مؤشرا جيدا على كفاءة المنشأة في تحصيل ذممها المدين
معدل دوران الموجودات	صافي المبيعات / اجمالي الموجودات	يبين المؤشر العالي لمعدل دوران الموجودات أن الإدارة تستغل أصولها بكفاءة وفعالية
معدل دوران صافي رأس المال العامل	صافي المبيعات / صافي رأس المال العامل	يشير المؤشر العالي لهذه النسبة إلى كفاءة الإدارة في استخدام صافي رأس مالها العامل في توليد الإيرادات

المصدر: بلعباس حمادي، وبوطالي هشام، (2023)، ورقة بحثية بعنوان: الأداء المالي وطرق قياسه، الملتقى الوطني الافتراضي الأول حول: إدارة الأداء في المؤسسات الجزائرية واقع ومجال للتحسين، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر. ص ص 7-8

2- مؤشرات تقييم الاداء المالي

هناك عدة مؤشرات يستند عليها المسير المالي الإبراز مدى توازن المؤسسة ومنها (حياهم و صالح، 2022، ص56):

- رأس المال العامل (الصافي أو الدائم): يطلق عليه هامش أمن المؤسسة حيث يظهر مقدار ما تحتاط به المؤسسة للظروف الطارئة التي قد تواجهها.

وحسب رأس المال العامل وفق طريقتين:

رأس مال العامل = الأموال الدائمة - الأصول الثابتة

رأس مال العامل = الأصول المتداولة - الديون قصيرة

ويضم الأنواع التالية:

- رأس المال العامل الخاص يسمح بمعرفة مدى تحويل الأصول الثابتة بواسطة الأموال الخاصة، دون الاعتماد على الديون، ويحسب بطرح الأموال الخاصة من الأصول الثابتة.
- رأس المال العامل الأجنبي: يمثل فائض الأصول المتداولة على الأموال الخاصة
- رأس المال العامل الإجمالي: يتمثل في مجموع الأصول المتداولة.
- احتياجات رأس المال العامل: تدرس احتياجات رأس المال العامل في الأجل القصير، وتصبح الديون قصيرة الأجل ما لم يحن موعد تسديدها، وتحسب حسب العلاقة التالية:

احتياجات رأس مال العامل = (الأصول المتداولة - القيم الجاهزة) -
(الديون قصيرة الأجل - السلفيات المصرفية)

- **الخزينة الصافية:** تعتبر الخزينة المحور الأساسي في تسيير السيولة، وهي مجموع الأموال التي في حوزتها لمدة دورة الاستغلال، زيادة قيمة الخزينة تزيد من مقدرة المؤسسة على تسديد المستحقات، وتحسب بالعلاقين التاليين:

$$\text{الخزينة الصافية} = \text{القيمة الجاهزة} - \text{السلفيات المصرفية}$$

$$\text{الخزينة الصافية} = \text{رأس مال العامل} - \text{احتياجات رأس المال العامل}$$

- **التمويل الذاتي والتدفق النقدي:** يقصد بالأول مقدرة المؤسسة على تمويل نفسها من مصادرها الداخلية دون اللجوء إلى المصادر الخارجية، يعتبر هذا التمويل دليلاً على قدرة المؤسسة مالياً، وهو معيار تستند عليه الأطراف الخارجية عند التعامل مالياً مع المؤسسة ويحسب بإحدى العلاقتين:

$$\text{إجمالي التمويل الذاتي} = \text{النتيجة الصافية} + \text{الاهتلاكات} + \text{ملونات الخسائر والأعباء طويلة الأجل}$$

$$\text{صافي التمويل الذاتي} = \text{النتيجة الغير موزعة} + \text{الاهتلاكات} + \text{مؤونات الخسائر والأعباء طويلة الأجل}.$$

المبحث الثاني: الإطار النظري للعلاقة بين نظم الرقابة الداخلية وتحسين الأداء المالي من خلال تخفيض التكاليف غير المنتجة

تتجسد العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية والأداء المالي في كون الرقابة هي العمود الفقري الذي يستند إليه الاستقرار المالي وخاصة عند تخفيض التكاليف التي تهدد تحسين أدائها المالي فهي لا تقتصر على كشف الأخطاء فحسب بل تمتد لتشمل تحسين كفاءة استخدام الموارد المتاحة ومنع الهدر من خلال تفعيل إجراءات رقابية صارمة، تضمن المؤسسة دقة التقارير المالية التي تبني عليها النسب والمؤشرات، مما يعزز من موثوقية هذه المؤشرات أمام المستثمرين وأصحاب المصلحة.

المطلب الأول: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الاداء المالي

لا يمكننا النظر إلى نظام الرقابة الداخلية بمعزل عن عملية تقييم الأداء المالي فهما في الحقيقة وجهان لعملة واحدة والعلاقة بينهما وثيقة لدرجة أن أحدهما يكمل ما بدأه الآخر، ومن الناحية العملية يعد تقييم الأداء القلب النابض لنظام الرقابة فبينما تهتم الرقابة بوضع الضوابط ومتابعة سير العمل وتصحيح المسارات أولا بأول يأتي دور تحسين الاداء في الخوض في النتائج المحققة ويسلط الضوء بكل شفافية على مكان القوة لتعزيزها، ونقاط الضعف لمعالجتها.

إن عملية تحسين الأداء هي عملية تصحيحية، أي تؤدي إلى تدارك الأخطاء، كما أنها تتطلب اتخاذ إجراءات معينة، حيث أن عملية التحسين تركز أساسا على نتائج تقييم الأداء (حيمر، 2015، ص. 333)، وإن عملية تقييم الأداء هي جزء من عملية الرقابة، فقد عرفها أحد الباحثين على أنها عملية توجيه الأنشطة داخل التنظيم لكي تصل إلى هدف محدد، وإن تقييم الأداء هو استقرار دلالات ومؤشرات المعلومات الرقابية لكي يتم إتخاذ القرارات جديدة لتصحيح مسارات الأنشطة في حالة انحرافها أو تأكيد مساراتها الفعلية إذا كانت تتجه فعلا إلى الإنجازات المرغوبة، أي أن العملية الرقابية الشاملة بما فيها تقييم الأداء تختص أساسا بوظيفتين هما (رضوان، 2013، ص. 10):

– محاولة رفع الأنشطة في الاتجاهات المحققة للأهداف ومنعها من الانحراف

– تصحيح مسارات الأنشطة، وهذا هو تقييم الأداء

لقد تم وضع الرقابة الداخلية من أجل الحفاظ على سير المؤسسة نحو أهدافها وتحقيق مهمتها، بحيث تسمح هذه الآلية للإدارة بالتعامل مع التطور السريع في البيئات الاقتصادية والتنافسية، تحويل طلبات وأولويات الزبائن، وإعادة هيكلة النمو في المستقبل، ونظرا لكون الرقابة الداخلية تخدم عدة أغراض مهمة، هناك تزايد في المناداة بأنظمة رقابة داخلية جيدة، كما ينظر إلى الرقابة الداخلية أكثر فأكثر كحل للعديد من المشكلات المحتملة (صبيعات وبراق،

2018، ص 129)، حيث يلعب نظام الرقابة الداخلية دورا هاما في تحسين المعلومات المحاسبية وذلك من خلال متابعته وصيانته لنظام المعلومات المحاسبي، حيث يعمل هذا الأخير على توفير معلومات ذات مصداقية معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات (بوناب وبوناب، 2023، ص. 314).

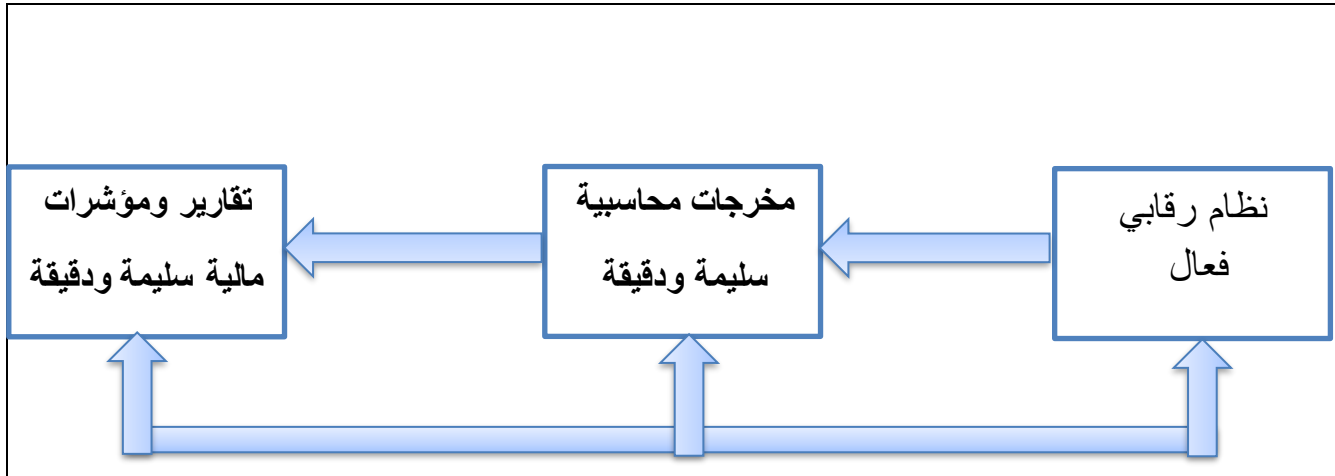
فأي خلل يطفوا على نظام المعلومات المحاسبية فانه يشكل مصدرا أساسيا لعدة مشاكل من المشاكل التشغيلية التي تواجهها كثير من المؤسسات الاقتصادية، والتي تكون عادة سببا في اختفاء البعض منها، وينتج هذا الخلل في النظام عن التواني في توصيل المعلومات المالية الهامة، أو عدم توصيلها في الوقت المناسب لاتخاذ القرار، ونظرا لاعتماد كثير من القرارات على المعلومات المحاسبية والمالية، فإن فشل نظام المعلومات المحاسبية والمالية في تزويد الإدارة بهذه المعلومات في الوقت المناسب، يؤدي إلى عدم كفاءة أعمال المؤسسة، وبالتالي إلى نشأة المشاكل التشغيلية.

لذا يمكن اعتبار المعلومات أحد عوامل الانتاج داخل المؤسسة إذ تدخل البيانات في شكلها الخام مثلها مثل المواد الأولية، بعدها تخضع هذه البيانات إلى عملية معالجة لتخرج في شكلها النهائي كمنتج جديد معلومات صالحة للاستعمال، حيث تعتبر المعلومات المحاسبية الأداة الأساسية لعملية اتخاذ القرار، ويتوقف نجاح هذه الأخيرة بدرجة كبيرة على مدى صحة ومصداقية المعلومات ودقتها في تمثيل الواقع الذي يعتبر من محددات القرار السليم.

ولكي تتصف هذه المعلومات المحاسبية بالصحة والمصداقية والدقة وحتى تكون معبرة عن المركز المالي للمؤسسة ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، فإنها يجب أن تكون مصادق عليها من طرف مدقق حسابات، والذي بعد قيامه بفحص وتدقيق ورقابة الأعمال بالمؤسسة وبعد اتمام برنامج التدقيق فإنه يعد تقريرا عن مدى صحة ودقة مخرجات المحاسبة والمتمثلة أساسا في الميزانية وجدول حسابات النتائج وعن الملاحظات والتوصيات التي يراها ضرورية. (مجنح، 2006، ص. 83).

تتجلى العلاقة الجوهرية بين الرقابة الداخلية وعملية تحسين الأداء المالي في كونهما حلقة وصل مترابطة فاعتماد المؤسسة على نظام رقابي فعال ومتناسك يعد الضمانة الأساسية لاستخراج بيانات محاسبية دقيقة ومخرجات مالية تتسم بالموثوقية وهذا ما ستوضحه في الشكل التالي:

الشكل رقم 2: علاقة نظام الرقابة الداخلية بالأداء المالي



المصدر: مجنح، عتيقة. (2006). دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير. جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر. ص 83

المطلب الثاني: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الاداء المالي من خلال التكاليف غير المنتجة

إن التخطيط المتكامل يبدأ بوضع أهداف استراتيجية واضحة تضمن الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، وبدون نظام رقابة داخلية صارم يتبع هذا التخطيط، تفقد الموازنات التقديرية قيمتها الفعلية فمن خلال الرقابة المستمرة على مراحل الأنشطة، يتم رصد التكاليف غير المنتجة والعمل على تخفيضها، مما يمنع تحولها إلى أعباء مالية تعيق تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة وتؤثر سلباً على كفاءة الأداء المالي.

وإن جوهر عملية الرقابة يتجسد في المقارنة المنتظمة بين النتائج الفعلية والأهداف المسطرة، حيث تساهم هذه الآلية في كشف مواطن الإسراف والفاقد في العمليات التشغيلية. ومن هنا، تبرز أهمية تقييم الأداء ليس فقط كأداة للمراجعة، بل كوسيلة لإعادة توجيه الموارد من مراكز التكلفة غير المنتجة إلى الأنشطة ذات القيمة المضافة، وهو ما يعزز القدرة التنافسية للمؤسسة.

ويمكن تلخيص دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي من خلال الأهداف التالية (الصحن وسرايا، 2003، ص ص 344-345 بتصرف):

1. تحقيق الكفاءة المالية: عبر تخفيض التكاليف غير المنتجة وضمان توجيه النفقات نحو الأنشطة التي تساهم مباشرة في زيادة العائد.
2. التحقق من التزام المستويات الإدارية: بمعدلات الأداء الموضوعة مسبقاً، وضمان تنفيذ المسؤوليات بأعلى جودة وأقل تكلفة ممكنة.

3. تحليل الانحرافات :رصد الأسباب التي تؤدي إلى ظهور تكاليف زائدة أو غير مبررة، واقتراح الإجراءات التصحيحية الكفيلة بالقضاء على مسببات الهدر.
4. تطوير معايير القياس :الاعتماد على مقاييس موضوعية تسمح بالتمييز الدقيق بين التكاليف الضرورية للإنتاج وتلك التي تمثل ضياعاً للموارد.
5. تعزيز جودة التقارير :توفير بيانات دقيقة حول تكاليف النشاط ومعدلات الأداء، مما يساعد الإدارة في اتخاذ قرارات مالية سليمة مبنية على واقع مالي خالٍ من الأعباء غير المنتجة.

خلاصة الفصل الأول

يتضح لنا جلياً من خلال هذا الفصل الأهمية البالغة لنظم الرقابة الداخلية في بيئة الأعمال المعاصرة كونها تمثل الصمام الأمني والإطار الهيكلي الذي يضمن سلامة العمليات وحماية الأصول من الهدر والضياع، فلولا وجود نظام رقابي متماسك لما تحققت الكفاءة التشغيلية اللازمة لترشيد الاستغلال الأمثل للموارد، ونظراً لكونها تؤثر بشكل مباشر على ضبط المسارات الإدارية والمالية، فيعد تخفيض التكاليف غير المنتجة والقضاء على أوجه الانحراف من أبرز الأهداف التي تسعى هذه النظم لتحقيقها، مما ينعكس إيجاباً على تحسين الأداء المالي وضمان دقة التقارير المحاسبية.

الفصل الثاني:

الدراسة القياسة لفعالية نظم الرقابة
الداخلية في تخفيض التكاليف غير المنتجة
وتحسين الأداء المالي في مؤسسة
سوميفوس -بئر العاتر-

تمهيد

بعد التطرق في الفصل الأول إلى أهم المفاهيم والأدبيات النظرية المتعلقة بفعالية نظم الرقابة الداخلية في تخفيض التكاليف غير المنتجة وتحسين الأداء المالي بالإعتماد على مؤشرات الأداء سنحاول من خلال هذا الفصل اسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي ومن ثم تحليل ومناقشة النتائج المتحصل عليها من خلال دراستنا.

ولانتمام الجانب التطبيقي ارتأينا أن نتناول هذا الفصل من خلال ثلاث مباحث حيث يتناول المبحث الأول عرضاً للمؤسسة محل الدراسة، أما الثاني فكان لتقديم مصادر جمع البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة، أما المبحث الثالث فقد خصص لعرض النتائج المتعلقة بالدراسة ولتحليل ومناقشة تلك النتائج المتحصل عليها وذلك على النحو التالي:

المبحث الأول: تقديم للمؤسسة محل الدراسة

المبحث الثاني: الاجراءات المنهجية للدراسة التطبيقية

المبحث الثالث: عرض نتائج للدراسة التطبيقية

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة

مؤسسة مناجم الفوسفات 'سوميفوس بئر العاتر-' من المؤسسات الرائدة التي تعمل في قطاع التعدين، وهي مؤسسة اقتصادية حيوية تهدف أساساً إلى الاستغلال الأمثل وتطوير تقنيات استخراج ومعالجة الفوسفات، ومن خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى: التعريف بالمؤسسة ونشاطها، توصيف مهام الهيكل التنظيمي للمؤسسة، أهدافها

المطلب الأول: تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة

مؤسسة مناجم الفوسفات 'سوميفوس بئر العاتر-' من المؤسسات الرائدة التي تعمل في قطاع التعدين، وهي مؤسسة اقتصادية حيوية تهدف أساساً إلى الاستغلال الأمثل وتطوير تقنيات استخراج ومعالجة الفوسفات، ومن خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى: التعريف بالمؤسسة ونشاطها، توصيف مهام الهيكل التنظيمي للمؤسسة، أهدافها

أولاً: التعريف بمؤسسة سوميفوس -بئر العاتر- ومراحل تطورها

1. التعريف بمؤسسة سوميفوس -بئر العاتر -

تشهد مؤسسة مناجم الفوسفات "سوميفوس-بئر العاتر-" نمواً قوياً فهي تعتبر من المؤسسات الرائدة في قطاع التعدين والمناجم في الجزائر، حيث توفر وتنتج كميات ضخمة من خامات الفوسفات المعالج لتلبية احتياجات عملائها في السوق الوطنية والدولية، وهي شركة ذات أسهم برأسمال عام تعمل في مجال استخراج، معالجة، وتسويق الفوسفات.

بدأت الشركة ممارسة نشاطها بشكل مستقل عن (FERPHOS) بتاريخ 01/01/2005ء يبلغ رأس مالها 1.600.000.000، وحداتها هي:

- المركب المنجمي جبل العنق (CMDO) يوجد على مستواه منجم استخراج الفوسفات الطبيعي ومصنع للمعالجة ببئر العاتر؛
- المنشأة المينائية بعنابة (IPA) وهي وحدة مهمتها حمل وشحن منتجات الفوسفات الموجهة للتصدير
- مركز الدراسات والأبحاث التطبيقية للتنمية: (CERAD) مهمته العمل على فهم ومتابعة الأداء الداخلي لعناصر المؤسسة؛
- مقر الإدارة العامة لمؤسسة مناجم الفوسفات (DUS) وهي مركز للمراقبة والتسيير الوحدات؛

- وحدة النقل البري (UTR) وهي وحدة مهمتها نقل منتجات الفوسفات الموجهة للتصدير من بئر العاتر إلى عنابة.

2. مراحل تطور مؤسسة سوميفوس -بئر العاتر-

نظرا لأن SOMIPHOS تمثل فرعاً من المؤسسة الرئيسية FERPHOS، فإن تأسيسها جاء نتيجة للتطورات والتغييرات الهيكلية التي شهدتها البنية التنظيمية لـ FERPHOS، لذا سيتم تناول مختلف هذه التغييرات حتى نصل إلى ولادة SOMIPHOS.

بدأت المؤسسة نشاطها عام 1962 تحت إشراف المكتب الجزائري لاستغلال وبحوث المعادن BAREM حتى تاريخ 06 ماي 1966، حين تم تأميم الثروات الوطنية وتأسست مؤسسة تحت مسمى SONAREM، ليتم بعد ذلك إنشاء المؤسسة الوطنية للحديد والفوسفات FERPHOS كنتيجة للتغييرات الهيكلية لـ SONAREM، بموجب المرسوم التنفيذي رقم 73-441 الصادر في 16 جويلية 1983 وحولت على إثره FERPHOS إلى مؤسسة مساهمة - مؤسسة عمومية اقتصادية - بتاريخ 22 ماي 1990 برأسمال مبدئي يقدر بـ 50000000 دج ثم زاد إلى 300000000 دج ثم 1000000000 دج نهاية إلى 2241000000 دج وفي 08 أكتوبر 2001 وبعد الانفتاح الرأسمالي الذي شهده الاقتصاد الوطني أبرمت المؤسسة عقد شراكة مع متعامل هندي، وأصبح مساهم في منجمي الحديد ونزة وبوخضرة FERPHOS بنسبة 70% وبنسبة 30% في رأس مال الكيان الجديد الناتج عن الشراكة والذي أطلق عليه اسم ISPAT TEBESSA، ليتم بعد ذلك إعادة تنظيم FERPHOS سنة 2004 وأصبحت تتكون من سبعة مؤسسات فرعية تابعة، توجه وتقاد من طرف الإدارة العامة للمجموعة FERPHOS.

3. الأهداف العامة لمؤسسة سوميفوس -بئر العاتر-

تسعى المؤسسة بصفة عامة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف منها:

- البحث وتطوير الإنتاج والتصدير والتوزيع للمنتجات الفوسفاتية؛
- العمل على رفع إمكانيات الشركة حتى تتمكن من تنمية واستغلال احتياطي الفوسفات؛
- تحقيق المردودية الاقتصادية والمالية وزيادة حجم النشاط الإنتاجي والبيع من خلال متابعة توسيع؛
- القطاعات السوقية وخلق حركية للشراكة والتعاون؛
- المحافظة على الزبائن الحاليين والعمل على جذب آخرين من خلال متابعة تطور رغباتهم.

ثانيا: مهام ومبادئ مؤسسة سوميفوس -بئر العاتر-

تعتبر مؤسسة سوميفوس -بئر العاتر- من أهم المؤسسات العمومية الاقتصادية في الوطن حيث وصلت إلى مكانة وطنية وعالمية من شأنها أن تسهم في تطوير الاقتصاد الوطني.

1. مهام مؤسسة سوميفوس -بئر العاتر-

لا يقتصر نشاط مؤسسة سوميفوس -بئر العاتر- على الأنشطة الإنتاجية وإنما يتعدى ليشمل الأنشطة التجارية الخدمية والتطويرية، وهذا من أجل بلوغ الأهداف المسطرة، وتمثل نشاطات المؤسسة في الأنشطة الإنتاجية الخدمية التطويرية والتجارية.

تتمحور الأنشطة الإنتاجية أساسا في استخراج الفوسفات من جبل العنق الذي يعد أهم منجم لدى المؤسسة، إذ انه يحتوي على ثروة معدنية ضخمة، ويقع على مسافة 5 كلم جنوب غرب بئر العاتر و90 كلم عن تبسة و340 كلم عن ميناء عنابة، وتسمح هذه المعطيات للمركب المنجمي بجبل العنق ينقل وتوزيع مادة الفوسفات المنتج هذا بعد تنظيف هذه المادة للحصول على أنواع مختلفة من الفوسفات وبإمكان المؤسسة إنتاج أربعة أنواع تلائم الطلب الخارجي تتمثل في:

• النوع الأول 65%/bp163

• النوع الثاني: 68%/bp166

• النوع الثالث: 69%/bpl 72

• النوع الرابع: 77%/bp173

2. مبادئ مؤسسة سوميفوس -بئر العاتر-

تعتمد مؤسسة سوميفوس -بئر العاتر- عند القيام بأنشطتها على جملة من المبادئ يمكن حوصلتها فيما يلي:

- تقديم سلع وخدمات ذات نوعية جيدة لإرضاء وجلب العملاء
- العمل على تطوير قدرات المستخدمين واحترامهم؛
- السعي من اجل الانخراط في منظمات اجتماعية مهتمة بالصحة الأمن، المحيط والتنمية
- العمل على تحقيق النمو والتسيير الحسن للمؤسسة، وذلك بالاعتماد على مبادئ وسلوك أخلاقية في قيادة الأعمال.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوميفوس -بئر العاتر-

يضم الهيكل التنظيمي للشركة المديريات والأقسام التالية:

1. الرئيس المدير العام

هو رئيس ومدير مجلس الإدارة، ويمثل هرم المسؤولية لشركة مناجم الفوسفات ومن مهامه:

- تحقيق الأهداف والمخططات المسطرة
- تنفيذ الأوامر وتوجيهات مجلس الإدارة
- ترأس اجتماع مجلس المديرية ومتابعة تنفيذ مقرراته؛
- تسيير قضايا العمال والاهتمام بالصحة والعمل
- ضبط ضمان توجيه الإدارة التسيير العام للمؤسسة)
- المصادقة على الاستراتيجيات الخاصة بتسيير الميزانية
- الاتصال المباشر بالهيئات العليا باعتباره الممثل الرئيسي للشركة في الخارج

الأمانة: يحتوي مكتب المدير العام على أمانة تقوم بكل الأعمال المتعلقة بالسكرتارية والتنظيم والاستقبال.

2. المساعد التقني

يعتبر إطار سامي يتولى إعداد الملفات التقنية الموكلة إليه من طرف المدير العام والخاصة بمتابعة نشاطات الوحدات الإنتاجية مركب المنجمي جبل العنق)

3. مساعد تسيير الجودة

يتولى الإشراف ومتابعة تسيير الجودة والبيئة ويعد الوثائق اللازمة والإجراءات وتوزيعها على مختلف الهياكل

4. مديرية التدقيق الداخلي في سوميفوس -بئر العاتر-

تم انشاء هذه المديرية سنة 2017 ومقرها في مدينة عنابة تتكون من 18 موظف تقوم بمهمة التدقيق لجميع وحدات المؤسسة بما فيها المديرية العامة وتمس عملية التدقيق جميع الوظائف المالية، التسويق الموارد البشرية، التقنية.

– من مهام ومسؤوليات مديرية التدقيق الداخلي:

- تقييم نظام التدقيق الداخلي والحسابي وذلك بهدف التأكد من أن النظام المحاسبي ونظام التدقيق الداخلي سليم؛
- التأكد من أن هذا النظام هو الأنسب للمؤسسة
- اقتراح التحسينات لهذه النظام أولاً بأول
- تقييم الخطط والإجراءات؛

5. مساعد الاتصال والتخليص

من مهامه التكفل بالأعمال الإحصائية وتلقي التقارير السنوية من طرف وحدات الإنتاج وإعداد تقرير إجمالي للشركة يقدم للمدير العام؛

6. مدير مركز الدراسات

وهو من ضمن وحدات الشركة يشرف عليه مدير برتبة إطار سامي مكلف بانجاز الدراسات الصالح الشركة

7. مديرية الموارد

تتكفل هذه المديرية بما يلي:

- رسم استراتيجيات الشركة في مجال تسيير الموارد البشرية
- إعداد مخططات التكوين والتوظيف ومخططات المسار المهني
- الإشراف الوظيفي على مصالح المستخدمين للوحدات التابعة للشركة والتنسيق بينهم؛
- إعداد القانون الداخلي للشركة وإعداد التقارير الدورية وعرضها على المدير العام.

8. مديرية التسويق

تتولى هذه المديرية ما يلي:

- القيام بتسويق منتوج الفوسفات حسب البرنامج المسطرة
- البحث عن أسواق وزبائن جدد من أجل توزيع منتوج الشركة

- دراسة المتغيرات الحاصلة في الأسواق العالمية وضرورة التكيف معها؛
- تحقيق هدف إرضاء الزبون من خلال تلبية احتياجاته
- استقبال الوفود والزبائن الدوليين
- إعداد التقارير الدورية وتبليغها إلى السلم الرئاسي.

9. مديرية المحاسبة والمالية

وتتكفل بما يلي:

- القيام بحسابات مختلفة على مستوى الشركة
- إعداد المخططات الحسابية والحصيلة الدورية السنوية

تم عرض الهيكل التنظيمي للمؤسسة في الملحق رقم 04

المطلب الثالث: تقييم الأداء المالي لمؤسسة سوميفوس -بئر العاتر-

الجدول رقم 2: تطور مؤشرات الأداء المالي لمؤسسة SOMIPHOS

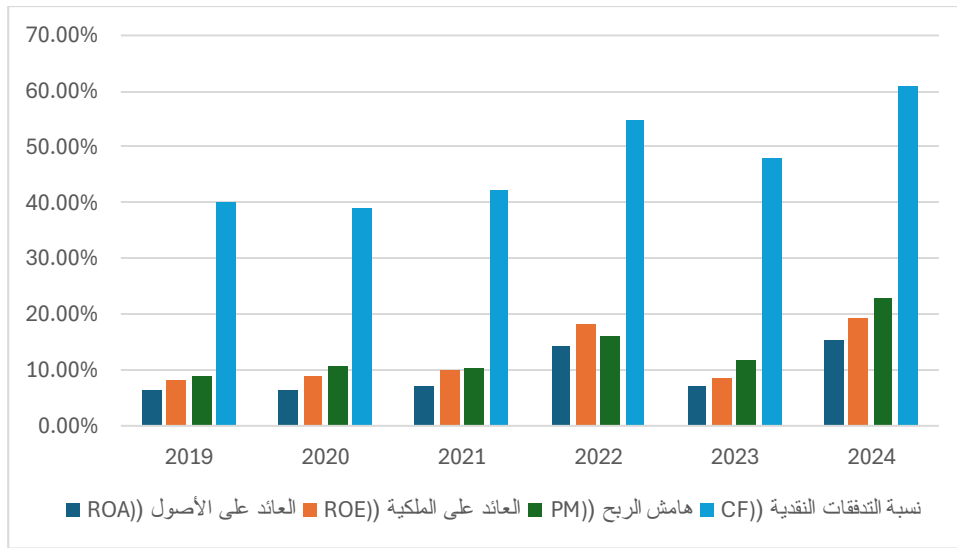
السنة	العائد على الأصول (ROA)	العائد على الملكية (ROE)	هامش الربح (PM)	نسبة التدفقات النقدية (CF)
2019	%6.39	%8.29	%9.08	%40.00
2020	%6.57	%9.06	%10.70	%39.00
2021	%7.27	%10.10	%10.46	%42.13
2022	%14.15	%18.21	%16.26	%55.00
2023	%7.21	%8.73	%11.88	%48.00
2024	%15.29	%19.46	%22.90	%61.00

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

حيث أن:

- العائد على الأصول (ROA) = (النتيجة الصافية ÷ إجمالي الأصول) × 100.
- العائد على الملكية (ROE) = (النتيجة الصافية ÷ مجموع حقوق الملكية) × 100.
- هامش الربح (PM) = (النتيجة الصافية ÷ رقم الأعمال) × 100.
- نسبة التدفقات النقدية (CF) = (صافي التدفقات من أنشطة الاستغلال ÷ الخصوم المتداولة) × 100.

الشكل رقم 3: تطور مؤشرات الأداء المالي لمؤسسة SOMIPHOS



المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات برنامج EXEL

تظهر البيانات المالية لمؤسسة SOMIPHOS خلال الفترة من عام 2019 إلى عام 2024 مساراً تطورياً واعداً يعكس كفاءة الإدارة في تعظيم القيمة المالية واستغلال الموارد، فبعد مرحلة تذبذب حادة في عام 2023 حيث تراجعت أغلب المؤشرات، تمكنت المؤسسة في عام 2024 من استعادة توازنها وتحقيق نتائج مالية قياسية في كافة الأصعدة.

وارتفع العائد على حقوق الملكية ليقترّب من 20%، حيث بلغ 19.46%، بالتزامن مع طفرة كبيرة في هامش الربح الذي بلغ 22.90% هذا يعزز تمتع المؤسسة بقدرة تنافسية متينة وتحكم في تكاليفها التشغيلية.

السمة الأبرز في أداء المؤسسة تكمن في جودة الأداء النقدي حيث قفزت نسبة التدفقات النقدية لتغطي 61% من الخصوم الجارية، مما يعزز من الملاءمة المالية للمؤسسة وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها القصيرة الأجل بمرونة عالية. هذا يجعل المؤسسة في وضع مالي صلب قادر على مواجهة التقلبات الاقتصادية بأقل قدر ممكن من المخاطر.

المبحث الثاني: الاجراءات المنهجية للدراسة التطبيقية

سيتم في هذا المبحث عرض الأدوات المستخدمة في الدراسة، بالإضافة الى تحديد الأساليب الإحصائية المستخدمة، وكذلك عرض مخطط الإطار الفرضي للدراسة.

المطلب الأول: الأدوات المستخدمة في الدراسة

ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم الإعتماد على مجموعة من الأدوات، نذكرها فيما يلي:

اولا: الإستبانة كأداة جمع البيانات

نظرا لتعذر الوصول إلى البيانات الكمية لمتغيرات الدراسة، كان من الصعب جمع هذه البيانات بالطرق التقليدية المستخدمة، وبالتالي تم الإستعانة بالإستبيان كونه أحد أبرز الأدوات الأساسية في جمع البيانات والمعلومات، ويعد وسيلة فعالة لتحقيق الوصول إلى الحقائق والآراء تساعد الباحث في جمع معلومات لا يمكن رؤيتها أو الوصول إليها بطريقة مختلفة، وقد تم تقسيم استمارة الاستبيان على النحو التالي:

- الجزء الاول: تضمن البيانات الشخصية لأفراد العينة.
- الجزء الثاني: تضمن البيانات الخاصة لمتغيرات الدراسة وينقسم إلى ثلاث محاور:
 - ❖ المحور الأول: وتضمن مجموعة من العبارات التي تقيس نظام الرقابة الداخلية
 - ويضم 10 أسئلة
 - ❖ المحور الثاني: وتضمن مجموعة من العبارات التي تقيس التكاليف غير المنتجة
 - ويضم 10 أسئلة
 - ❖ المحور الثالث: وتضمن مجموعة من العبارات التي تقيس الأداء المالي
 - ويضم 10 أسئلة

وبذلك كان إجمالي العبارات التي تشكل الاستمارة 30 عبارة وتم ترميزها وإدخالها إلى البرنامج بالإعتماد على مقياس ليكارت الخماسي ويشمل المستويات الخمسة الآتية:

الجدول رقم 3: مقياس ليكارت الخماسي

الاستجابات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	05	04	03	02	01

المصدر: من اعداد الطالبين

وقد تم تحديد طول خلايا مقياس ليكارت للتدرج الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) حيث تم حساب النطاق (1-5=4) ثم يقسم على أعلى قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية أي (0.80=4/5) وبعد تم إدخال هذه القيمة في بداية المقياس وهي واحد من أجل تحديد الحد الأقصى لهذه الخلية ويمكن تفسير طول الخلايا في الجدول أدناه:

الجدول رقم 4: طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي

الإتجاه	المتوسط الحسابي	درجة المفارقة	المستوى
الإتجاه الأول	من 1 إلى أقل من 1,80	غير موافق بشدة	منخفض جدا
الإتجاه الثاني	من 1,80 إلى أقل من 2,60	غير موافق	منخفض
الإتجاه الثالث	من 2,58 إلى أقل من 3,40	محايد	متوسط
الإتجاه الرابع	من 3,37 إلى أقل من 4,20	موافق	مرتفع
الإتجاه الخامس	من 4.20 إلى 5	موافق بشدة	مرتفع جدا

المصدر: من اعداد الطالبين

ثانيا: أدوات تحليل البيانات

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها بشكل دقيق تم الاعتماد على مجموعة من الأدوات يتم تبيانها فيما يلي:

1. الحزمة الإحصائية (SPSS)

تم الإعتماد عليها في تحليل البيانات الشخصية والوظيفية من خلال استخراج التكرارات والنسب المئوية لوصف عينة الدراسة وتحليل محاور الاستبانة، حساب المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية، والرتب لتقييم اتجاهات إجابات أفراد العينة.

2. برنامج مايكروسوفت إكسيل (Microsoft Excel)

تم الإعتماد عليه في عرض الدوائر النسبية والأعمدة البيانية

3.2 أداة النمذجة (PROCESS Macro)

تم الإعتماد عليها في بناء نموذج الهيكله لاختبار العلاقات السببية والمعنوية بين متغيرات الدراسة، وكذلك اختبار أثر الوساطة بالاعتماد على تقنية Bootstrapping للتحقق من معنوية الأثر غير المباشر للمتغير الوسيط.

4.3 لغة البرمجة بايثون (python)

تم الاستعانة بلغة بايثون بالاعتماد على مكتباتها المتخصصة في تحليل وتصور البيانات (Matplotlib) وذلك لتوليد أشكال بيانية متقدمة لمجموعة من إختبارات الدراسة.

المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات، سيتم استخدام أساليب إحصائية يتم من خلالها توضيح المتغيرات وتوضيح نوع العلاقة المتواجدة بينهما، وذلك باستخدام مجموعة البرامج الإحصائية المذكورة سابقا التي تتضمن مجموعة من الاختبارات الاحصائية التي تم من خلالها استخدام عدة أساليب إحصائية على النحو التالي:

1. الاختبارات الخاصة بتحليل الإستبيان

• التكرارات والنسب المئوية:

وهذا لتحديد نسبة المشاركين في العينة الذين اختاروا كل خيار من خيارات أسئلة الاستبيان، ويتم حسابها بقسمة عدد التكرارات على المجموع الكلي للتكرارات

وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\frac{100 \times \text{تكرار المجموعة}}{\text{المجموع الكلي للتكرارات}} = \text{النسبة المئوية}$$

• معامل الثبات

بعد استرجاع كل الاستبيانات الموزعة والمقدر عددها ب 30 استبيان، قمنا بحساب معامل ألفا كرونباخ الذي

يحسب وفق العلاقة التالية:

$$a = \frac{n}{n-1} \left(1 - \frac{\sum vi}{vt} \right)$$

وكانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم 5: إختبار ألفا كرونباخ لأداة الدراسة

المجال	عدد العبارات	معامل الثبات ألفا كرونباخ
نظام الرقابة الداخلية	10	0.774
التكاليف غير المنتجة	10	0.725
الأداء المالي	10	0.858
المجموع الكلي	30	0.904

المصدر: من اعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss v27

من الجدول رقم 5 يمكن قراءة نتائج قياس الاستبيان حيث أن قيمة ألفا كرونباخ لنظام الرقابة الداخلية جاءت مساوية لـ (0.774)، ومن جهة أخرى جاءت قيم التكاليف غير المنتجة مساوية لـ (0.725) وأيضا بالنسبة لتحسين الأداء المالي كانت (0.858)، بينما جاءت قيمة ألفا كرونباخ لكل العبارات مجمعة مساوية لقيمة (0.904) وهي قيمة تدل على ثبات عبارات الاستبيان وصلاحيته كأداة للدراسة.

• المتوسط الحسابي والانحراف المعياري

المتوسط الحسابي هو مقياس للنزعة المركزية يستخدم لتحديد متوسط إجابات المشاركين في البحث، ويبين ردود فعل أفراد المؤسسة تجاه محاور وأسئلة أداة البحث.

بينما يعتبر الانحراف المعياري من أبرز مقاييس التشتت شهرة وأهمية واستخداما في التطبيقات العملية، وهو يقوم بقياس الفارق بين القيم ومعدلها الحسابي، وقد تم استخدامه لمعرفة درجة تشتت واختلاف إجابات المبحوثين حول محاور الدراسة.

2. إختبارات صلاحية النموذج

تستهدف هذه الاختبارات التحقق من مدى مطابقة البيانات للشروط الكلاسيكية للانحدار والنمذجة قبل اتخاذ القرار بشأن الفرضيات وهي كالتالي:

- إختبار تحليل الارتباط: لقياس قوة واتجاه العلاقة الخطية الأولية المتداخلة بين متغيرات الدراسة

- اختبار القيم المتطرفة: للكشف عن أي مشاهدات مستبعدة أو شاذة داخل استمارات الاستبيان قد تؤدي إلى تحريف وتشويه نتائج الانحدار الهيكلي.
- اختبار التعددية الخطية: للتأكد من استقلالية المتغيرات المفسرة وعدم وجود ارتباط خطي بين المتغير المستقل والوسيط، مما قد يرفع من قيمة الأخطاء المعيارية للتقديرات.
- اختبار تجانس تباين البواقي: للتحقق من فرضية ثبات تباين الأخطاء (البواقي) عبر جميع المشاهدات.
- اختبار الاستقلال الذاتي للبواقي: للتأكد من استقلالية الأخطاء العشوائية للمشاهدات وعدم وجود ارتباط ذاتي بين بواقي نموذج الانحدار.

3. نموذج المعادلات الهيكلية (SEM)

تم استخدام أسلوب نمذجة العلاقات الهيكلية (Structural Path Modeling) بغرض اختبار مدى جودة ومطابقة النموذج، والتحقق من شبكة العلاقات السببية المتداخلة بين متغيرات البحث، وتكمن الغاية من هذا التحليل في قياس الأثر المباشر لنظام الرقابة الداخلية (كمتغير مستقل) في الأداء المالي (كمتغير تابع)، بالإضافة إلى فحص الأثر غير المباشر بوجود التكاليف غير المنتجة (كمتغير وسيط)، وكانت مؤشرات قبوله كما يلي:

الجدول رقم 6: مؤشرات قبول الفرضيات

المؤشر	المدى المثالي
مستوى الدلالة الإحصائية (P-value)	أقل من أو يساوي 0.05 لقبول معنوية الأثر للمسار
القيمة التائية المحسوبة (T-value)	أكبر من القيمة الحرجة 1.96 (>1.96) للحكم بالمعنوية القاطعة
معامل التحديد (R^2)	كلما اقترب من 1 يعكس قوة النموذج في تفسير التغيرات الحاصلة
فترة الثقة للأثر غير المباشر (Bootstrapping 95% CI)	لا تشمل الصفر بين حديها الأدنى والأعلى (BootLLCI و BootULCI)
إشارة معامل المسار المعياري (β)	متوافقة مع التوجيه النظري للفرضية (موجبة للأثر الطردي / سالبة للأثر العكسي)

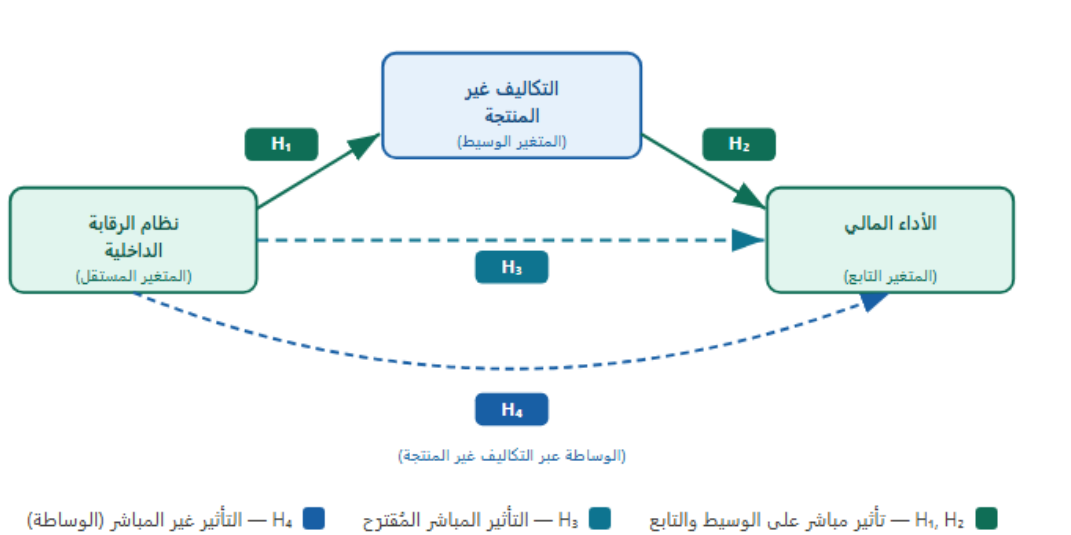
المطلب الثالث: مخطط الإطار الفرضي للدراسة

يسعى هذا النموذج المقترح إلى فهم وتحديد طبيعة العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية كمتغير مستقل، والأداء المالي كمتغير تابع، مع تتبع الدور الذي تلعبه التكاليف غير المنتجة كمتغير وسيط، ومن خلال هذا الإطار الفرضي، يتم اختبار التأثيرات المباشرة وغير المباشرة للتحقق من مدى مساهمة الرقابة الداخلية في تخفيض التكاليف غير المنتجة، مما ينعكس إيجاباً على الأداء المالي للمؤسسة.

وكانت الفرضيات على الشكل التالي:

- **الفرضية الرئيسية: (H_M)** يؤثر نظام الرقابة الداخلية على الأداء المالي من خلال وساطة التكاليف غير المنتجة في مؤسسة سوميفوس -بئر العاتر-
- **الفرضية الفرعية الأولى (H₁):** يؤثر نظام الرقابة الداخلية تأثيراً معنوياً سالباً على التكاليف غير المنتجة في مؤسسة سوميفوس -بئر العاتر-.
- **الفرضية الفرعية الثانية (H₂):** تؤثر التكاليف غير المنتجة تأثيراً معنوياً سالباً على الأداء المالي في مؤسسة سوميفوس -بئر العاتر-.
- **الفرضية الفرعية الثالثة (H₃):** يؤثر نظام الرقابة الداخلية تأثيراً مباشراً معنوياً على الأداء المالي في مؤسسة سوميفوس -بئر العاتر- وهذا ما يبينه الشكل التالي:

الشكل رقم 4: مخطط الإطار الفرضي للدراسة



المبحث الثالث: عرض نتائج الدراسة التطبيقية

يتم في هذا المبحث عرض وتحليل نتائج الدراسة المتحصل عليها من خلال مخرجات برنامج Spss v27 ولغة البرمجة python.

المطلب الأول: عرض نتائج تحليل الإستبيان

سيتم في هذا المطلب عرض وتحليل نتائج الدراسة المتعلقة بمحور الإستبيان والمتحصل عليها من خلال مخرجات برنامج Spss v27

أولاً: تحليل البيانات الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة

سيتم عرض وتحليل نتائج الدراسة المتعلقة بمحور البيانات الشخصية

1. الجنس:

يشير الجدول التالي الى توزيع آراء أفراد العينة حسب الجنس من خلال التكرارات والنسب المئوية.

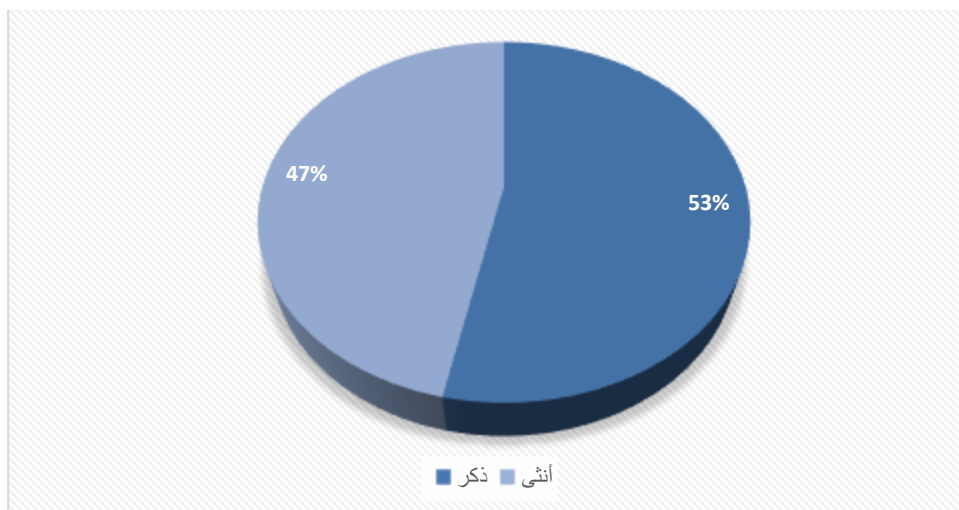
الجدول رقم 7: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرارات	النسب المئوية %
ذكر	16	53.3
أنثى	14	46.7
المجموع	30	100

المصدر: من اعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss v27

بالإعتماد على معطيات الجدول تم إعداد الشكل الآتي:

الشكل رقم 5 : توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير الجنس



المصدر: من اعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات برنامج Excel

من الجدول رقم 7 والذي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس نجد أن النسب متقاربة فقد كانت نسبة الإجابة على عبارات الاستبيان بنسبة (53.3%) ذكور، أما نسبة الإناث فكانت (46.7%)، وهذا يدل على تقارب نسبة الذكور والإناث في العينة المدروسة وأنها لا تقتصر على الذكور فقط.

2.العمر:

يشير الجدول التالي الى توزيع آراء أفراد العينة حسب العمر من خلال التكرارات والنسب المئوية.

الجدول رقم 8: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير العمر

العمر	التكرارات	النسب المئوية %
اقل من 25	2	6.7
من 25 إلى اقل من 35	8	26.7
من 35 الى اقل من 45	9	30.0
أكثر من 45	11	36.7
المجموع	30	100

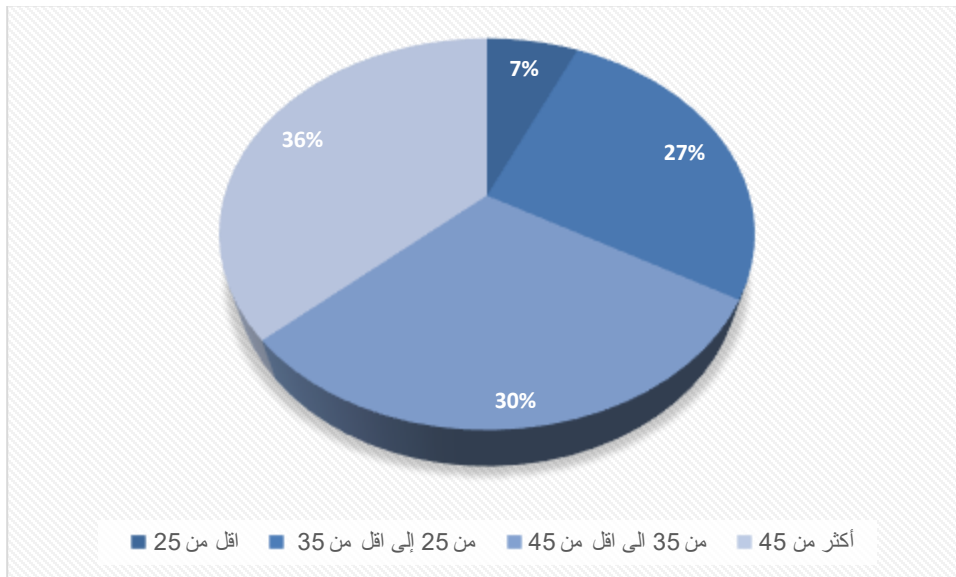
المصدر: من اعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss v27

من الجدول رقم 8 والذي يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير الفئة العمرية نجد أن الفئة العمرية (أكثر من 40 سنة) احتلت المرتبة الأولى بنسبة (36.7%)، تليها الفئة العمرية (من 35 إلى أقل من 45 سنة) بنسبة (30.0%)، وأيضا الفئة العمرية (من 25 إلى أقل من 35 سنة) بنسبة (26.7%) من وأخيرا الفئة العمرية (أقل من 25) بنسبة (6.7%)

ويمكن القول إن العينة المدروسة تمثل فئات عمرية ناضجة ومتقاربة في نسب توزيعها، مما يدل على أن فئة الكفاءات هي الأكثر تمثيلا، وهو ما يعزز من مصداقية الإجابات نظرا لامتلاك هذه الفئات الخبرة العملية والقدرة على استيعاب موضوع الدراسة.

وبالاعتماد على معطيات الجدول تم إعداد الشكل الآتي:

الشكل رقم 6: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير العمر



المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel

3. المؤهل العلمي

يشير الجدول التالي الى توزيع آراء أفراد العينة حسب المؤهل العلمي من خلال التكرارات والنسب المئوية:

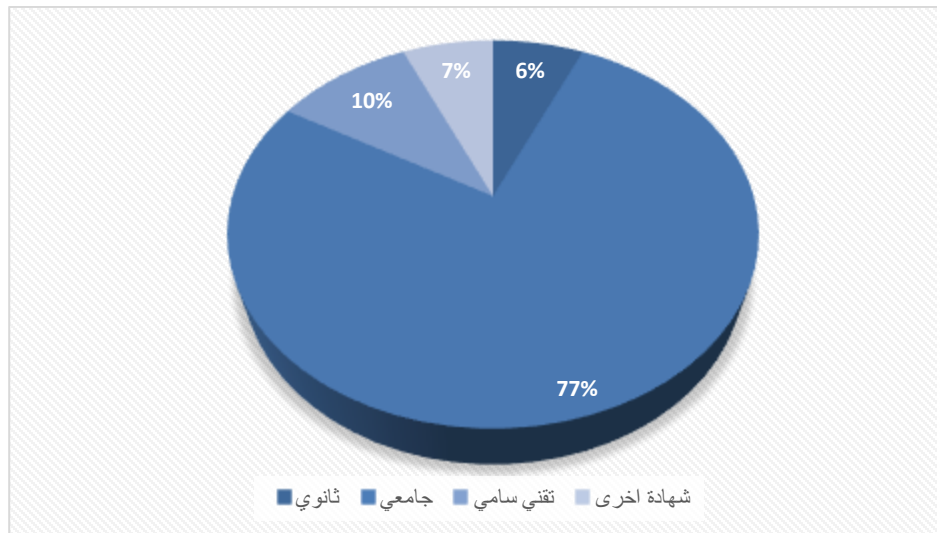
الجدول رقم 9: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرارات	النسب المئوية %
ثانوي	2	6.7
جامعي	23	76.7
تقني سامي	3	10.0
شهادة اخرى	2	6.7
المجموع	30	100

المصدر: من اعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss v27

وبالإعتماد على معطيات الجدول تم إعداد الشكل الآتي:

الشكل رقم 7: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من اعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات برنامج Excel

من الجدول رقم 9 والذي يوضح توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي نجد أن فئة (جامعي) احتلت المرتبة الأولى بنسبة (76.7%)، تليها فئة (ماستر) بنسبة (26.7%)، ثم فئة (دراسات عليا) بنسبة (24.4%)، بينما جاءت فئة (مهندس) بنسبة (11.1%)، وأخيراً فئة (تقني سامي أو شهادة مهنية) بنسبة (2.2%)

ويمكن القول إن أغلب أفراد العينة يمتلكون مستويات تعليمية جامعية وعليا، وهو ما يشير إلى أن المؤسسة تعتمد على كفاءات علمية مؤهلة قادرة على فهم واستيعاب محاور الاستبيان بوعي ودقة، مما يضفي صبغة من العلمية والمصداقية على النتائج المتوصل إليها..

3.المركز الوظيفي :

يشير الجدول التالي الى توزيع آراء أفراد العينة حسب المركز الوظيفي من خلال التكرارات والنسب المئوية

الجدول رقم 10: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغيرالمركز الوظيفي

المركز الوظيفي	التكرارات	النسب المئوية %
مدير	9	30.0
رئيس مصلحة	6	20.0
رئيس دائرة	5	16.7
إطار	10	33.3
المجموع	45	100

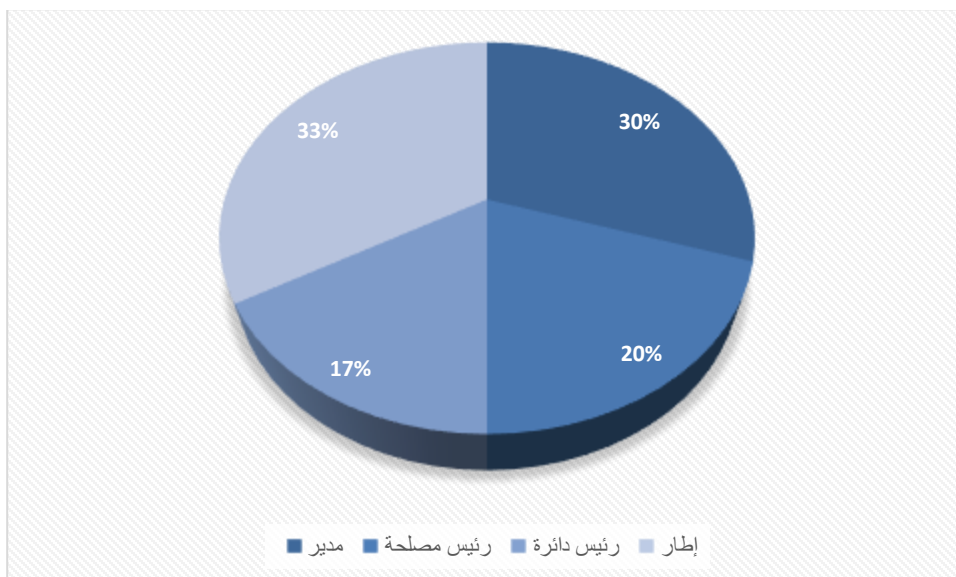
المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss v2

من الجدول رقم 10 والذي يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير المركز الوظيفي نجد أن فئة (إطار) احتلت المرتبة الأولى بنسبة (33.3%)، تليها فئة (مدير) بنسبة (30.0%)، ثم فئة (رئيس مصلحة) بنسبة (20.0%)، وأخيراً فئة (رئيس دائرة) بنسبة (16.7%).

ويمكن القول إن أغلب أفراد العينة ينتمون إلى فئة الإطارات والمناصب الإدارية والقيادية، وهذا يدل أيضاً على أن الفئات المسؤولة عن اتخاذ القرار والمتابعة في المؤسسة هي الأكثر تمثيلاً في العينة، مما يعزز من مصداقية الإجابات ودقتها.

وبالاعتماد على معطيات الجدول تم إعداد الشكل الآتي:

الشكل رقم 8: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير المركز الوظيفي



المصدر: من اعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات برنامج Excel

5. القسم

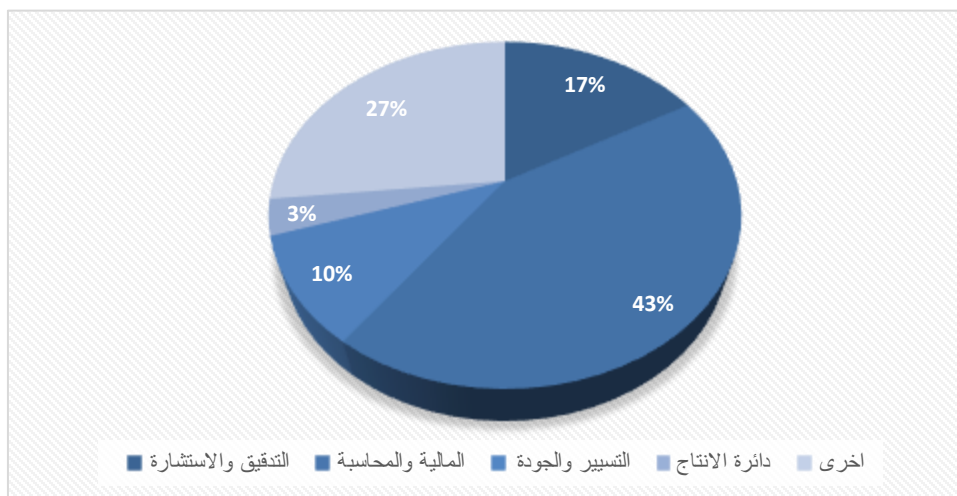
يشير الجدول التالي الى توزيع آراء أفراد العينة حسب القسم من خلال التكرارات والنسب المئوية:

الجدول رقم 11: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير القسم

القسم	التكرارات	النسب المئوية %
التدقيق والاستشارة	5	16.7
المالية والمحاسبة	13	43.3
التسيير والجودة	3	10.0
دائرة الإنتاج	1	3.3
اخرى	8	26.7
المجموع	30	100

المصدر: من اعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss v27

الشكل رقم 9: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير القسم



المصدر: من اعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات برنامج Excel

من الجدول رقم 11 والذي يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير القسم نجد أن فئة (المالية والمحاسبة) احتلت المرتبة الأولى بنسبة (43.3%)، تليها فئة (أخرى) بنسبة (26.7%)، ثم فئة (التدقيق والاستشارة) بنسبة (16.7%)، وأخيراً فئة (التسيير والجودة) بنسبة (10.0%)، و(دائرة الإنتاج) بنسبة (3.3%).

مما يبين ان افراد العينة حسب متغير القسم موزعة على اقسام عدة ولا تنتهي لأقسام معينة

6. الخبرة المهنية

يشير الجدول التالي الى توزيع آراء أفراد العينة حسب الخبرة المهنية من خلال التكرارات والنسب المئوية:

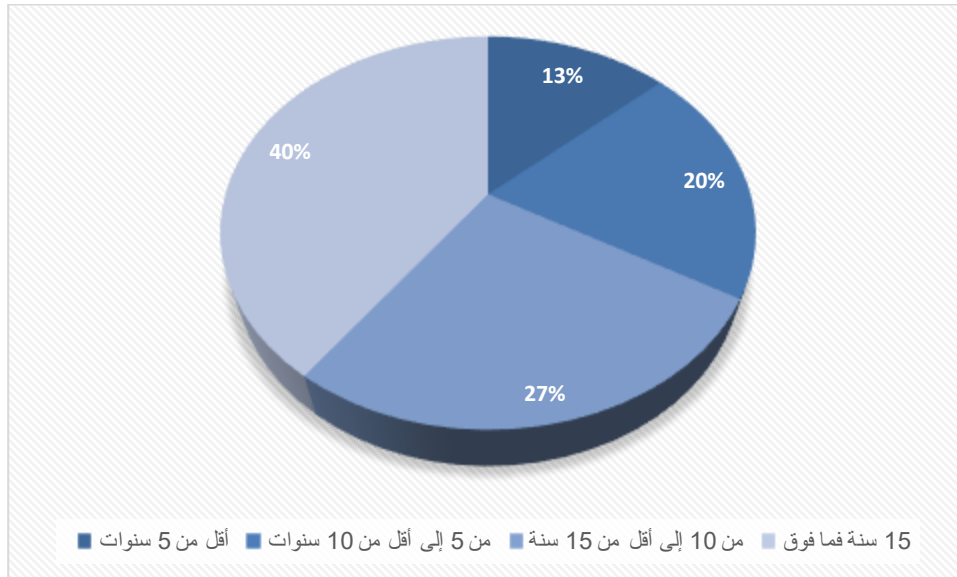
الجدول رقم 12 : توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرارات	النسب المئوية %
أقل من 5 سنوات	4	13.3
من 5 إلى أقل من 10 سنوات	6	20.0
من 10 إلى أقل من 15 سنة	8	26.7
15 سنة فما فوق	12	40.0
المجموع	45	100

المصدر: من اعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss v27

وبالاعتماد على معطيات الجدول تم إعداد الشكل الآتي:

الشكل رقم 10: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel

من الجدول رقم 12 والذي يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية نجد أن فئة (من 5 إلى أقل من 10 سنوات) احتلت المرتبة الأولى بنسبة (46.7%)، تليها فئة (15 سنة فما فوق) بنسبة (28.9%)، ثم فئة (من 10 إلى أقل من 15 سنة) بنسبة (20.0%)، وأخيراً فئة (أقل من 5 سنوات) بنسبة (4.4%)

ويمكن القول إن أغلب أفراد العينة يمتلكون خبرة ميدانية كافية، وهذا يدل أيضاً على أن الفئات ذات الخبرة المتوسطة والطويلة هي الأكثر تمثيلاً في العينة، مما يعزز من مصداقية الإجابات نظراً لخبرتهم العملية في المؤسسة وقدرتهم على تقديم آراء دقيقة حول موضوع الدراسة.

ثانياً: عرض وتحليل نتائج محاور الدراسة

سيتم عرض وتحليل نتائج محاور الدراسة

1. عرض وتحليل نتائج المحور الاول نظام الرقابة الداخلية (المتغير المستقل)

الجدول رقم 13: آراء المبحوثين حول المحور الأول

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	المستوى	اتجاه العينة
1	توجد جهات مستقلة في مؤسستكم تتولى مهام الرقابة على العمليات المالية.	4.43	0.504	3	مرتفع جداً	موافق بشدة
2	تعمل الجهات الرقابة الداخلية بصلاحيات واسعة تمكنها من كشف الانحرافات.	4.3	0.466	6	مرتفع جداً	موافق بشدة
3	تتميز الاجراءات الرقابية في مؤسستكم بالصرامة والشمولية لكافة العمليات المالية .	4.2	0.551	8	مرتفع	موافق
4	يتم توثيق كافة العمليات المالية لمؤسستكم بدقة لضمان سهولة متابعتها .	4.5	0.509	1	مرتفع جداً	موافق بشدة
5	تخضع المصاريف المالية لرقابة مسبقة من الجهات المعنية داخل المؤسسة.	4.47	0.571	2	مرتفع جداً	موافق بشدة
6	تجري الإدارة مراجعات دورية مفاجئة للتأكد من سلامة التنفيذ الميداني للعمليات المالية.	4.23	0.504	7	مرتفع جداً	موافق بشدة
7	تعتمد مؤسستكم على معايير مهنية واضحة في تقييم جودة الأداء الرقابي.	4.37	0.669	4	مرتفع جداً	موافق بشدة
8	يوفر نظام الرقابة الداخلي في مؤسستكم حماية كاملة للمعلومات والبيانات المالية من التلاعب .	4.33	0.547	5	مرتفع جداً	موافق بشدة
9	يتم الالتزام التام بالموازنة التقديرية لمؤسستكم دون تجاوزات غير مبررة.	4.13	0.434	9	مرتفع	موافق
10	تتبنى الإدارة نظاماً واضحاً للمساءلة يضمن معالجة الانحرافات الرقابية فور اكتشافها.	4.1	0.481	10	مرتفع	موافق
المجموع الكلي للمحور الاول		4.31	0.30		مرتفع جداً	موافق بشدة

المصدر: من اعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss v27

من الجدول نجد أن أفراد العينة كانت إجاباتهم على العبارات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية، حيث بلغ متوسط الموافقة على هذا المحور (4.31) وانحراف معياري قدر بـ (0.30) ويدخل هذا المتوسط ضمن الفئة الخامسة من مقياس ليكرت الخماسي، وهذا يدل على أن المحور الأول في المؤسسة محل الدراسة يتم بشكل مرتفع جداً من وجهة نظر الموظفين.

وتم ترتيب العبارات حسب درجة موافقة المستجوبين كالتالي:

جاءت العبارة رقم (04): (يتم توثيق كافة العمليات المالية لمؤسستكم بدقة لضمان سهولة متابعتها). في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يقدر بـ(4.50) وهو يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات سلم ليكارت الخماسي والتي تشير إلى خيار الموافقة بشدة، وقدّر الانحراف المعياري له بـ(0.509)

جاءت العبارة رقم (05): (تخضع المصاريف المالية لرقابة مسبقة من الجهات المعنية داخل المؤسسة). في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي يقدر بـ(4.47) وهو يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات سلم ليكارت الخماسي والتي تشير إلى خيار الموافقة بشدة، وقدّر الانحراف المعياري له بـ(0.571)

جاءت العبارة رقم (01): (توجد جهات مستقلة في مؤسستكم تتولى مهام الرقابة على العمليات المالية). في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي يقدر بـ(4.43) وهو يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات سلم ليكارت الخماسي والتي تشير إلى خيار الموافقة بشدة، وقدّر الانحراف المعياري له بـ(0.504)

جاءت العبارة رقم (07): (تعتمد مؤسستكم على معايير مهنية واضحة في تقييم جودة الأداء الرقابي). في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي يقدر بـ(4.37) وهو يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات سلم ليكارت الخماسي والتي تشير إلى خيار الموافقة بشدة، وقدّر الانحراف المعياري له بـ(0.669)

جاءت العبارة رقم (08): (يوفر نظام الرقابة الداخلي في مؤسستكم حماية كاملة للمعلومات والبيانات المالية من التلاعب). في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي يقدر بـ(4.33) وهو يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات سلم ليكارت الخماسي والتي تشير إلى خيار الموافقة بشدة، وقدّر الانحراف المعياري له بـ(0.547)

جاءت العبارة رقم (02): (تعمل الجهات الرقابة الداخلية بصلاحيات واسعة تمكنها من كشف الانحرافات). في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي يقدر بـ(4.30) وهو يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات سلم ليكارت الخماسي والتي تشير إلى خيار الموافقة بشدة، وقدّر الانحراف المعياري له بـ(0.466)

جاءت العبارة رقم (06): (تجري الإدارة مراجعات دورية مفاجئة للتأكد من سلامة التنفيذ الميداني للعمليات المالية). في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي يقدر بـ(4.23) وهو يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات سلم ليكارت الخماسي والتي تشير إلى خيار الموافقة بشدة، وقدّر الانحراف المعياري له بـ(0.504)

جاءت العبارة رقم(03): (تتميز الاجراءات الرقابية في مؤسستكم بالصرامة والشمولية لكافة العمليات المالية.) في المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي يقدر بـ(4.20) وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم ليكارت الخماسي والتي تشير إلى خيار الموافقة، وقدّر الانحراف المعياري له بـ(0.551)

جاءت العبارة رقم(09): (يتم الالتزام التام بالموازنة التقديرية لمؤسستكم دون تجاوزات غير مبررة.) في المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي يقدر بـ(4.13) وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم ليكارت الخماسي والتي تشير إلى خيار الموافقة، وقدّر الانحراف المعياري له بـ(0.434)

جاءت العبارة رقم(10): (تبنى الإدارة نظاما واضحا للمساءلة يضمن معالجة الانحرافات الرقابية فور اكتشافها.) في المرتبة العاشرة بمتوسط حسابي يقدر بـ(4.10) وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم ليكارت الخماسي والتي تشير إلى خيار الموافقة، وقدّر الانحراف المعياري له بـ(0.481).

2. عرض وتحليل نتائج المحور الثاني التكاليف غير المنتجة (المتغير الوسيط)

الجدول رقم 14: آراء المبحوثين حول المحور الثاني

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	المستوى	اتجاه العينة
11	تتحمل مؤسستكم تكاليف اضافية بسبب تعطل سير العمل الناتج عن سوء التخطيط .	4.2	0.407	4	مرتفع	موافق
12	يوجد هدر ملموس في الموارد والمستلزمات ناتج عن القصور في المتابعة والرقابة.	4.03	0.718	9	مرتفع	موافق
13	تؤدي الأخطاء البشرية المتكررة إلى تحميل مؤسستكم تكاليف إضافية لإصلاحها .	4.33	0.711	3	مرتفع جداً	موافق بشدة
14	تتحمل مؤسستكم تكاليف ناتجة عن التعطل المفاجئ للآلات أو الأنظمة.	4.37	0.615	2	مرتفع جداً	موافق بشدة
15	تتحمل مؤسستكم تكاليف ناتجة عن عدم استقرار المورد البشري وكثرة الغيابات.	4.13	0.629	5	مرتفع	موافق
16	تتعرض مؤسستكم لخسائر ناتجة عن عدم الاستغلال الأمثل لطاقتها الانتاجية.	4.37	0.556	1	مرتفع جداً	موافق بشدة
17	يؤدي التأخير في الوفاء بالالتزامات القانونية أو التعاقدية إلى خلق أعباء مالية إضافية.	4.03	0.556	6	مرتفع	موافق

18	يتم اهدار جزء من وقت العمل الرسمي في أنشطة غير ضرورية.	3.83	0.699	10	مرتفع	موافق
19	تتحمل مؤسساتكم تكاليف ناتجة عن وجود مخزون تالف أو غير صالح للاستخدام.	4.03	0.615	7	مرتفع	موافق
20	توجد مصاريف خفية لا يمكن تقديرها وربطها مباشرة بمخرجات العمل الفعلية .	4.03	0.669	8	مرتفع	موافق
المجموع الكلي للمحور الثاني		4.14	0.33		مرتفع	موافق

المصدر: من اعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss v27

من الجدول نجد أن أفراد العينة كانت إجاباتهم على العبارات المتعلقة بالتكاليف غير المنتجة، حيث بلغ متوسط الموافقة على هذا المحور (4.14) وانحراف معياري قدر بـ(0.33) ويدخل هذا المتوسط ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهذا يدل على أن المحور الثاني في المؤسسة محل الدراسة تتم بشكل مرتفع من وجهة نظر الموظفين.

وتم ترتيب العبارات حسب درجة موافقة المستجوبين كالتالي:

جاءت العبارة رقم (16): (تتعرض مؤسساتكم لخسائر ناتجة عن عدم الاستغلال الأمثل لطاقتها الانتاجية) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يقدر بـ(4.37) وهو يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات سلم ليكارت الخماسي والتي تشير إلى خيار الموافقة بشدة، وقدر الانحراف المعياري له بـ(0.556)

جاءت العبارة رقم(14): (تتحمل مؤسساتكم تكاليف ناتجة عن التعطل المفاجئ للألات أو الأنظمة). في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي يقدر بـ(4.37) وهو يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات سلم ليكارت الخماسي والتي تشير إلى خيار الموافقة بشدة، وقدر الانحراف المعياري له بـ(0.615)

جاءت العبارة رقم(13): (تؤدي الأخطاء البشرية المتكررة إلى تحميل مؤسساتكم تكاليف إضافية لإصلاحها). في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي يقدر بـ(4.33) وهو يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات سلم ليكارت الخماسي والتي تشير إلى خيار الموافقة بشدة، وقدر الانحراف المعياري له بـ(0.711)

جاءت العبارة رقم(11): (تتحمل مؤسساتكم تكاليف اضافية بسبب تعطل سير العمل الناتج عن سوء التخطيط) في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي يقدر بـ(4.20) وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم ليكارت الخماسي والتي تشير إلى خيار الموافقة، وقدر الانحراف المعياري له بـ(0.407)

جاءت العبارة رقم(15): (تتحمل مؤسساتكم تكاليف ناتجة عن عدم استقرار المورد البشري وكثرة الغيابات). في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي يقدر بـ(4.13) وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم ليكارت الخماسي والتي تشير إلى خيار الموافقة، وقدّر الانحراف المعياري له بـ(0.629)

جاءت العبارة رقم(17): (يؤدي التأخير في الوفاء بالالتزامات القانونية أو التعاقدية إلى خلق أعباء مالية إضافية). في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي يقدر بـ(4.03) وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم ليكارت الخماسي والتي تشير إلى خيار الموافقة، وقدّر الانحراف المعياري له بـ(0.556)

جاءت العبارة رقم(19): (تتحمل مؤسساتكم تكاليف ناتجة عن وجود مخزون تالف أو غير صالح للاستخدام). في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي يقدر بـ(4.03) وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم ليكارت الخماسي والتي تشير إلى خيار الموافقة، وقدّر الانحراف المعياري له بـ(0.615)

جاءت العبارة رقم(20): (توجد مصاريف خفية لا يمكن تقديرها وربطها مباشرة بمخرجات العمل الفعلية). في المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي يقدر بـ(4.03) وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم ليكارت الخماسي والتي تشير إلى خيار الموافقة، وقدّر الانحراف المعياري له بـ(0.669)

جاءت العبارة رقم(12): (يوجد هدر ملموس في الموارد والمستلزمات ناتج عن القصور في المتابعة والرقابة). في المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي يقدر بـ(4.03) وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم ليكارت الخماسي والتي تشير إلى خيار الموافقة، وقدّر الانحراف المعياري له بـ(0.718)

جاءت العبارة رقم(18): (يتم اهدار جزء من وقت العمل الرسمي في أنشطة غير ضرورية). في المرتبة العاشرة بمتوسط حسابي يقدر بـ(3.83) وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم ليكارت الخماسي والتي تشير إلى خيار الموافقة، وقدّر الانحراف المعياري له بـ(0.699).

3. عرض وتحليل نتائج المحور الثالث تحسين الأداء المالي (المتغير التابع)

الجدول رقم 15: آراء المبحوثين حول المحور الثالث

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	المستوى	اتجاه العينة
21	هناك زيادة ملحوظة للعائد على الاستثمار في القوائم المالية لمؤسستكم.	4.17	0.592	5	مرتفع	موافق
22	تحقق مؤسستكم فائضا ماليا يتجاوز التوقعات السنوية.	4.1	0.712	9	مرتفع	موافق
23	تملك مؤسستكم القدرة على التخفيض المستمر لتكاليف الإنتاج الكلية.	3.8	0.664	10	مرتفع	موافق
24	تتمتع مؤسستكم بملاءة مالية تمكنها من تمويل مشاريعها ذاتيا.	4.13	0.434	7	مرتفع	موافق
25	تسجل مؤسستكم نموا ملحوظا في الأرباح السنوية المحققة .	4.17	0.461	3	مرتفع	موافق
26	تتحسن مؤشرات الربحية في مؤسستكم بشكل منتظم ومستقر.	4.23	0.43	1	مرتفع جداً	موافق بشدة
27	تنجح المؤسسة في تحقيق استقرار مالي يحد من شدة التقلبات المفاجئة.	4.17	0.699	6	مرتفع	موافق
28	لدى مؤسستكم كفاءة عالية في استغلال مواردها المالية بما ينعكس ايجابا على نتائجها السنوية .	4.17	0.531	4	مرتفع	موافق
29	تساهم كفاءة الإدارة المالية في تعظيم القيمة السوقية للمؤسسة.	4.2	0.551	2	مرتفع	موافق
30	تحقق المؤسسة كفاءة عالية في تحصيل ديونها وحقوقها المالية لدى الآخرين.	4.13	0.571	8	مرتفع	موافق
	المجموع الكلي للمحور الثالث	4.13	0.38	-	مرتفع	موافق

المصدر: من اعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss v27

من الجدول نجد أن أفراد العينة كانت إجاباتهم على العبارات المتعلقة بتحسين الأداء المالي، حيث بلغ متوسط الموافقة على هذا المحور (4.13) وانحراف معياري قدر بـ(0.38) ويدخل هذا المتوسط ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهذا يدل على أن المحور الثالث في المؤسسة محل الدراسة يتم بشكل مرتفع من وجهة نظر الموظفين.

وتم ترتيب العبارات حسب درجة موافقة المستجوبين كالتالي:

جاءت العبارة رقم(26): (تتحسن مؤشرات الربحية في مؤسساتكم بشكل منتظم ومستقر.) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يقدر بـ(4.23) وهو يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات سلم ليكارت الخماسي والتي تشير إلى خيار الموافقة بشدة، وقدر الانحراف المعياري له بـ(0.430)

جاءت العبارة رقم(29): (تساهم كفاءة الإدارة المالية في تعظيم القيمة السوقية للمؤسسة.) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي يقدر بـ(4.20) وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم ليكارت الخماسي والتي تشير إلى خيار الموافقة، وقدر الانحراف المعياري له بـ(0.551)

جاءت العبارة رقم(25): (تسجل مؤسساتكم نموا ملحوظا في الأرباح السنوية المحققة .) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي يقدر بـ(4.17) وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم ليكارت الخماسي والتي تشير إلى خيار الموافقة، وقدر الانحراف المعياري له بـ(0.461)

جاءت العبارة رقم(28): (لدى مؤسساتكم كفاءة عالية في استغلال مواردها المالية بما ينعكس ايجابا على نتائجها السنوية .) في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي يقدر بـ(4.17) وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم ليكارت الخماسي والتي تشير إلى خيار الموافقة، وقدر الانحراف المعياري له بـ(0.531)

جاءت العبارة رقم(21): (هناك زيادة ملحوظة على العائد على الاستثمار في القوائم المالية لمؤسساتكم.) في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي يقدر بـ(4.17) وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم ليكارت الخماسي والتي تشير إلى خيار الموافقة، وقدر الانحراف المعياري له بـ(0.592)

جاءت العبارة رقم(27): (تنجح المؤسسة في تحقيق استقرار مالي يحد من شدة التقلبات المفاجئة.) في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي يقدر بـ(4.17) وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم ليكارت الخماسي والتي تشير إلى خيار الموافقة، وقدر الانحراف المعياري له بـ(0.699)

جاءت العبارة رقم(24): (تتمتع مؤسساتكم بملاءة مالية تمكنها من تمويل مشاريعها ذاتيا.) في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي يقدر بـ(4.13) وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم ليكارت الخماسي والتي تشير إلى خيار الموافقة، وقدر الانحراف المعياري له بـ(0.434)

جاءت العبارة رقم(30): (تحقق المؤسسة كفاءة عالية في تحصيل ديونها وحقوقها المالية لدى الآخرين). في المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي يقدر بـ(4.13) وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم ليكارت الخماسي والتي تشير إلى خيار الموافقة، وقدّر الانحراف المعياري له بـ(0.571)

جاءت العبارة رقم(22): (تحقق مؤسستكم فائضا ماليا يتجاوز التوقعات السنوية). في المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي يقدر بـ(4.10) وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم ليكارت الخماسي والتي تشير إلى خيار الموافقة، وقدّر الانحراف المعياري له بـ(0.712)

جاءت العبارة رقم(23): (تملك مؤسستكم القدرة على التخفيض المستمر لتكاليف الإنتاج الكلية). في المرتبة العاشرة بمتوسط حسابي يقدر بـ(3.80) وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم ليكارت الخماسي والتي تشير إلى خيار الموافقة، وقدّر الانحراف المعياري له بـ(0.664).

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات

من أجل اختبار فرضيات الدراسة سنقوم بقياس العلاقة بين المتغير المستقل والمتمثل في نظام الرقابة الداخلية والمتغير التابع المتمثل في الأداء المالي غير المتغير الوسيط التكاليف غير المنتجة وهذا باستخدام نموذج المعادلات الهيكلية

أولاً: قياس شروط صلاحية النموذج

لكي ينجح نموذج المعادلات الهيكلية وقبل اختبار الفرضيات يجب التأكد من شروطه أولاً عبر الإختبارات التالية:

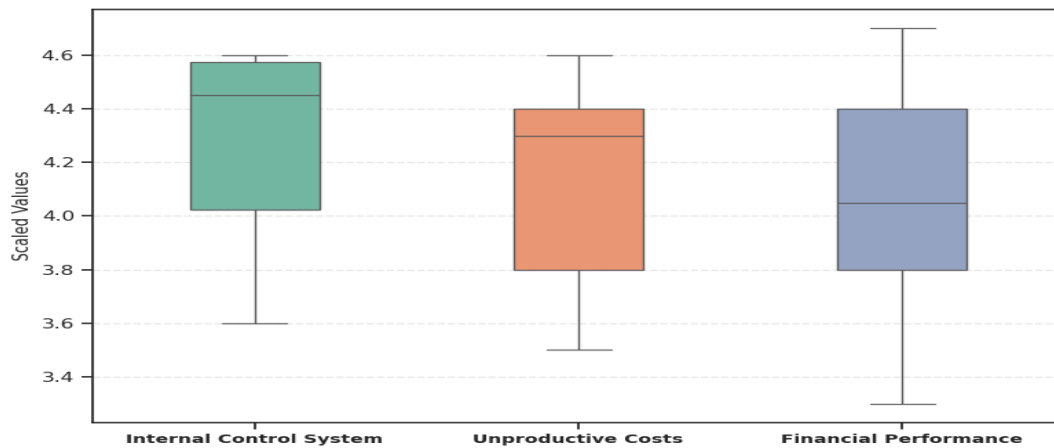
1.القيم المتطرفة

هذا الشرط يجب تحقيقه ويتم التأكد من عدم وجود القيم المتطرفة بالاستعانة باختبار مسافة ميهالانوبيس (Mahalanobis)، حيث نقوم بمقارنة أكبر قيمة لاختبار ميهالانوبيس مع القيمة الحرجة لاختبار كاي تربيع الجدولية، والتي يتم استخراجها عند مستوى معنوية 0.05 ودرجة الحرية التي تساوي عدد المتغيرات المستقلة.

ومن خلال برنامج SPSS تبين أن أكبر قيمة للميهالانوبيس هي 5.255 وعند مقارنتها بالقيمة الحرجة لاختبار كاي تربيع الجدولية عند مستوى معنوية 0.05 ودرجة حرية تساوي عدد المتغيرات المستقلة أي $df=2$ والتي تساوي 5.991، أي أن قيمة ميهالانوبيس أقل من قيمة اختبار كاي تربيع الجدولية.

ولتأكيد خلو البيانات من القيم المتطرفة على مستوى كل متغير على حدة، تم الاعتماد على الأسلوب الرسومي من خلال مخطط الصندوق والطرفين (Boxplot)، حيث يمثل الخط داخل الصندوق الوسيط بينما تمثل حافتا الصندوق الربع الأول (Q1) والربع الثالث (Q3)، والمدى بينهما هو المدى الربيعي (IQR) الذي يقيس تشتت منتصف البيانات، في حين تعبر النقاط المنفصلة خارج حدود الطرفين عن القيم المتطرفة.

الشكل رقم 11: توزيع القيم المتطرفة لمتغيرات الدراسة



المصدر: من مخرجات لغة Python باستخدام مكتبة Matplotlib

وبالنظر إلى المخطط، نجد أن جميع المشاهدات والاستجابات تقع ضمن الحدود الطبيعية المسموح بها لمتغيرات الدراسة الثلاثة، حيث لم يظهر المخطط أي نقاط شاذة أو منفصلة خارج الصناديق، وبالتالي لا وجود للقيم المتطرفة والشرط محقق

2. اختبار التوزيع الطبيعي

الجدول رقم 16: اختبار اعتدالية توزيع البيانات (شاير-ويلك)

المحور	إحصائية الاختبار (Statistic)	درجات الحرية (df)	مستوى الدلالة (.Sig)
نظام الرقابة الداخلية	0.214	30	0.954
التكاليف غير المنتجة	0.310	30	0.961
الأداء المالي	0.185	30	0.984

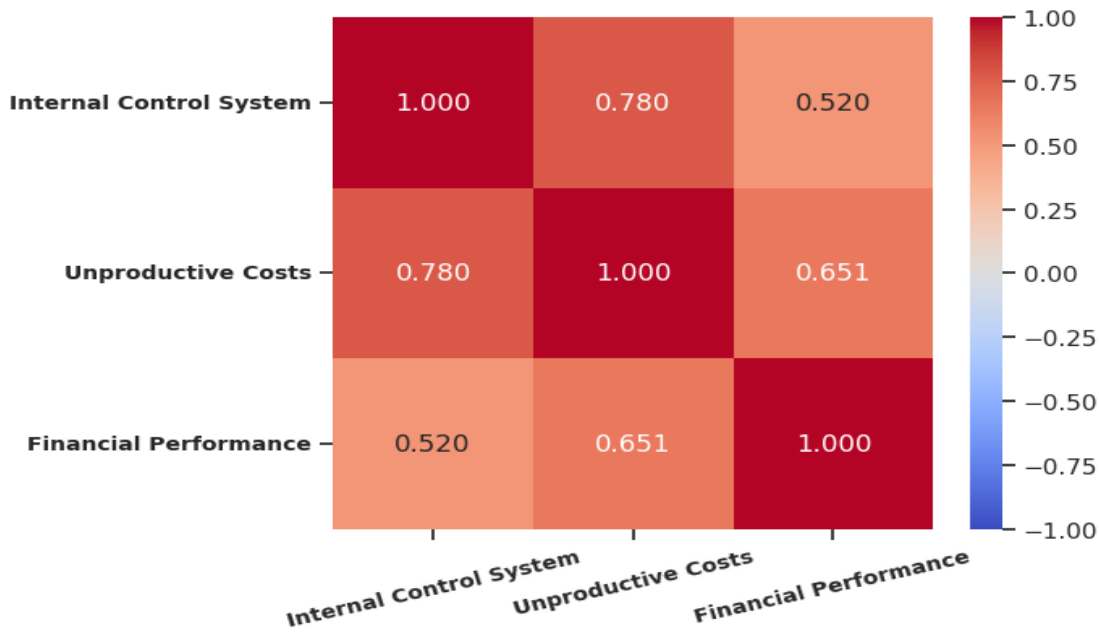
المصدر: من اعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss v27

من خلال الجدول رقم 16 وبعد إجراء اختبار شايبرو-ويلك (Shapiro-Wilk) للتحقق من اعتدالية توزيع البيانات، تبين أن قيم مستوى الدلالة Sig للمحور الأول بلغت (0.954) وللمحور الثاني (0.961) وللمحور الثالث (0.984) أن هذه القيم أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05)، فإن ذلك يشير إلى أن بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي، مما يسمح بإستكمال بقية المراحل لاختبار فرضيات الدراسة.

3. تحليل الارتباط

تم استخدام خريطة الارتباط الحرارية (Correlation Heatmap) لتصور العلاقات الخطية بين متغيرات الدراسة وتقدير قوتها الكمية باستخدام معاملات الارتباط لبيرسون (Pearson Correlation)، وذلك لاستكشاف طبيعة الأنماط والروابط المشتركة بين المتغيرات، حيث تقدم هذه الخريطة انطبعا بصريا دقيقا حول قوة واتجاه العلاقات قبل الانتقال إلى اختبار النموذج

الشكل رقم 12: تحليل الارتباط باستخدام Heatmap



المصدر: من مخرجات لغة Python باستخدام مكتبة Matplotlib.

ومن خلال قراءة المؤشرات الواردة في مصفوفة الارتباط في الشكل أعلاه، يتضح أن طبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة جاءت إيجابية ودالة إحصائية، حيث تراوحت معاملات الارتباط لبيرسون ما بين 0.520 و 0.651 بالنسبة للعلاقة التي تربط المتغيرات المستقل والوسيط مع الأداء المالي

أما فيما يتعلق بالعلاقة بين المتغيرين المستقل نظام الرقابة الداخلية والوسيط التكاليف غير المنتجة، فقد بلغت قيمة معامل الارتباط بينهما 0.780 وبما أن هذه القيم أقل من الحد الحرج البالغ (0.80)، ويؤكد استقلالية كل متغير في تفسير التباين الحاصل

2. التعددية الخطية

الجدول رقم 17: نتائج اختبار التعددية الخطية

المتغيرات المستقلة	مستوى التسامح (Tolerance)	معامل تضخم التباين (VIF)
نظام الرقابة الداخلية	0.392	2.554
التكاليف غير المنتجة	0.392	2.554

المصدر: من اعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss v27

يلاحظ من الجدول أعلاه أن جميع قيم معامل تضخم التباين (VIF) كانت (2.554)، وهي قيمة أقل بكثير من القيمة الحرجة 5 كما أن قيم التسامح (Tolerance) كانت أكبر من 0.05 وبناء على هذه النتائج يتضح خلو نموذج الدراسة من مشكلة الازدواج الخطي بين المتغير المستقل والوسيط مما يؤكد عدم وجود تعددية خطية وصلاحية النموذج.

ثانياً: اختبار الفرضيات

1. جودة النموذج

قبل تفكيك التأثيرات، يوضح الجدول التالي القوة التفسيرية للنموذج وقدرته على تفسير المتغيرات التابعة والوسيط:

الجدول رقم 18: نتائج اختبار جودة النموذج

المتغير التابع والوسيط	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R-Square)	قيمة (F) المحسوبة	مستوى الدلالة (P-value)	النتيجة الإحصائية
التكاليف غير المنتجة	0.78	0.608	43.499	0.000	دال إحصائيا
الأداء المالي	0.652	0.425	10.012	0.003	دال إحصائيا

المصدر: من اعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss v27

يظهر الجدول أعلاه أن نموذج الانحدار الخاص بالتنبؤ بالتكاليف غير المنتجة من خلال نظام الرقابة الداخلية يتمتع بقوة تفسيرية عالية، حيث بلغ معامل التحديد (0.608) وهذا يعني أن نظام الرقابة الداخلية لوحده يفسر ما نسبته (60.84%) من التباين والتغير الحاصل في التكاليف غير المنتجة. كما أن قيمة F البالغة (43.499) دالة إحصائيا ($p=0.0000$) مما يثبت الصلاحية المعادلة الأولى.

بلغت قيمة معامل التحديد للنموذج المشترك ($R^2 = 0.4258$)، وهو ما يشير إلى أن نظام الرقابة الداخلية والتكاليف غير المنتجة مجتمعين يفسران (42.58%) من التغيرات الحاصلة في الأداء المالي للشركة، وهي نسبة ومقبولة في، وتدعمها قيمة F التي كانت دالة إحصائيا ($p=0.0032$).

2. اختبار الفرضيات الفرعية

بعد التأكد من صلاحية النموذج صلاحيته، تم الانتقال إلى مرحلة اختبار الفرضيات ولتحقيق أعلى مستويات الدقة الإحصائية، تم استخدام تقنية (Bootstrapping) بمعدل 5000 عينة فرعية، للكشف عن معنوية مسارات التأثير بين نظام الرقابة الداخلية كمتغير مستقل، والتكاليف غير المنتجة كمتغير وسيط، والأداء المالي كمتغير تابع.

الجدول رقم 19: نتائج تحليل المسارات المباشرة

المسار	رمز المسار	المعامل (B)	الخطأ المعياري (se)	قيمة t	مستوى الدلالة (p)	النتيجة
نظام الرقابة الداخلية ← التكاليف غير المنتجة	(a)	0.862	0.130	6.595	0.000	دالة إحصائية
التكاليف غير المنتجة ← الأداء المالي	(b)	0.711	0.264	2.688	0.0122	دالة إحصائية
نظام الرقابة الداخلية ← الأداء المالي	(الأثر المباشر c')	0.039	0.292	0.134	0.8939	غير دالة إحصائية

المصدر: من اعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss v27

وكانت نتائج إختبار الفرضيات الفرعية على الشكل التالي:

• الفرضية الفرعية الأولى

من خلال الجدول السابق تشير نتائج تحليل PROCESS إلى وجود تأثير معنوي لنظام الرقابة الداخلية على التكاليف غير المنتجة، إذ بلغ معامل المسار (a) القيمة ($B = 0.862$)، وهو تأثير دال إحصائياً عند مستوى معنوية ($p = 0.000 < 0.05$) بقيمة t محسوبة بلغت (6.595)، ويفيد ذلك بأن كل وحدة واحدة من تعزيز نظام الرقابة الداخلية تقلص التكاليف غير المنتجة بمقدار (0.86) وحدة.

وبناء على النتائج السابقة نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة القائلة: "يؤثر نظام الرقابة الداخلية تأثيراً معنوياً سالباً على التكاليف غير المنتجة في مؤسسة سوميفوس -بئر العاتر-".

• الفرضية الفرعية الثانية

بينت النتائج وجود تأثير معنوي للتكاليف غير المنتجة على الأداء المالي، حيث بلغ معامل المسار (b) القيمة ($B = 0.711$)، وهو دال إحصائياً عند مستوى ($p = 0.012 < 0.05$) بقيمة t بلغت (2.688)، حيث أن انخفاض التكاليف غير المنتجة بوحدة واحدة يحسن الأداء المالي بمقدار (0.71) وحدة.

وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة القائلة: "تؤثر التكاليف غير المنتجة تأثيراً معنوياً سالباً على الأداء المالي في مؤسسة سوميفوس -بئر العاتر-".

• الفرضية الفرعية الثالثة

تكشف النتائج أن الأثر المباشر لنظام الرقابة الداخلية على الأداء المالي (المسار c') جاء غير دال إحصائياً ($p = 0.893 > 0.05$, $B = 0.039$)، وبقيمة t ضعيفة ولا تتجاوز (0.129)، مما يرسخ فكرة عدم المعنوية لهذه الفرضية، غير أن رفض هذه الفرضية لا تبين نقصاً في النموذج بل هو شرط إحصائي ضروري لإثبات نمط الوساطة الكلية، يعني هذا أن تأثير نظام الرقابة الداخلية على الأداء المالي لا يتحقق مباشرة بل يسلك مساراً غير مباشر عبر تخفيض التكاليف غير المنتجة.

ومنه نرفض الفرضية البديلة القائلة "يؤثر نظام الرقابة الداخلية تأثيراً معنوياً مباشراً على الأداء المالي مؤسسة سوميفوس -بئر العاتر-". ونقبل الفرضية العدمية، وهو ما يدعم نموذج الوساطة الكلية.

2. اختبار الفرضية الرئيسية

للتأكد من الفرضية الرئيسية للدراسة، تم تفكيك الأثر الإجمالي إلى أثر مباشر وأثر غير مباشر باستخدام فترات ثقة البوتسترايينج، كما هو موضح أدناه:

الجدول رقم 20: تفكيك الأثر المباشر وغير المباشر

نوع الأثر	المسار الإحصائي	قيمة الأثر	الخطأ المعياري	القيمة (P) / فترات الثقة	النتيجة
الأثر الإجمالي	نظام الرقابة الداخلية -> الأداء المالي	0.652	0.202	$P = 0.0032$	دال إحصائياً
الأثر المباشر	نظام الرقابة الداخلية -> الأداء المالي	0.039	0.292	$P = 0.8939$	غير دال
الأثر غير المباشر	نظام الرقابة الداخلية -> التكاليف غير المنتجة -> الأداء المالي	0.613	0.235	$[0.2815, 1.1992]$	وساطة كاملة

يوضح جدول السابق طبيعة العلاقة بين المتغيرات؛ حيث يتبين أن الأثر الإجمالي لنظام الرقابة الداخلية في الأداء المالي كان موجبا ودالا إحصائيا بقيمة (0.652) ولكن عند إدخال المتغير الوسيط (التكاليف غير المنتجة) في المعادلة، انقسم هذا الأثر إلى شقين:

- **تلاشي الأثر المباشر:** تراجع الأثر المباشر للرقابة على الأداء ليصبح منعهداً وغير دال إحصائيا (0.039) $p = (0.8939)$
 - **ثبوت الأثر غير المباشر:** تركز التأثير بالكامل عبر المتغير الوسيط (التكاليف غير المنتجة) بقيمة بلغت (0.613) وثبتت معنويته إحصائياً عبر فترات الثقة للبوسترايينج التي جاءت موجبة بالكامل ولم تتضمن الرقم صفر بين الحد الأدنى (0.2815) والحد الأعلى (1.1992) .
- وهذا يعد بمثابة دليل إحصائي مباشر على الوساطة الكلية، ويتربط على ذلك أن شركة سوميفوس-بئر العاتر- لا تحسن أداءها المالي بمجرد امتلاك نظام رقابة داخلي، وإنما بشرط أن يترجم هذا التحسين إلى تخفيض فعلي في التكاليف غير المنتجة أولاً.

الجدول رقم 21: نتائج اختبار الأثر غير المباشر

المسار	المسار	المعامل (B)	الخطأ المعياري (se)	قيمة t	مستوى الدلالة (p)	النتيجة
نظام الرقابة الداخلية ← التكاليف غير المنتجة ← الأداء المالي	(الأثر غير المباشر ab)	0.613	0.235	2.608	0.009	دالة إحصائيا

المصدر: من اعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss v27

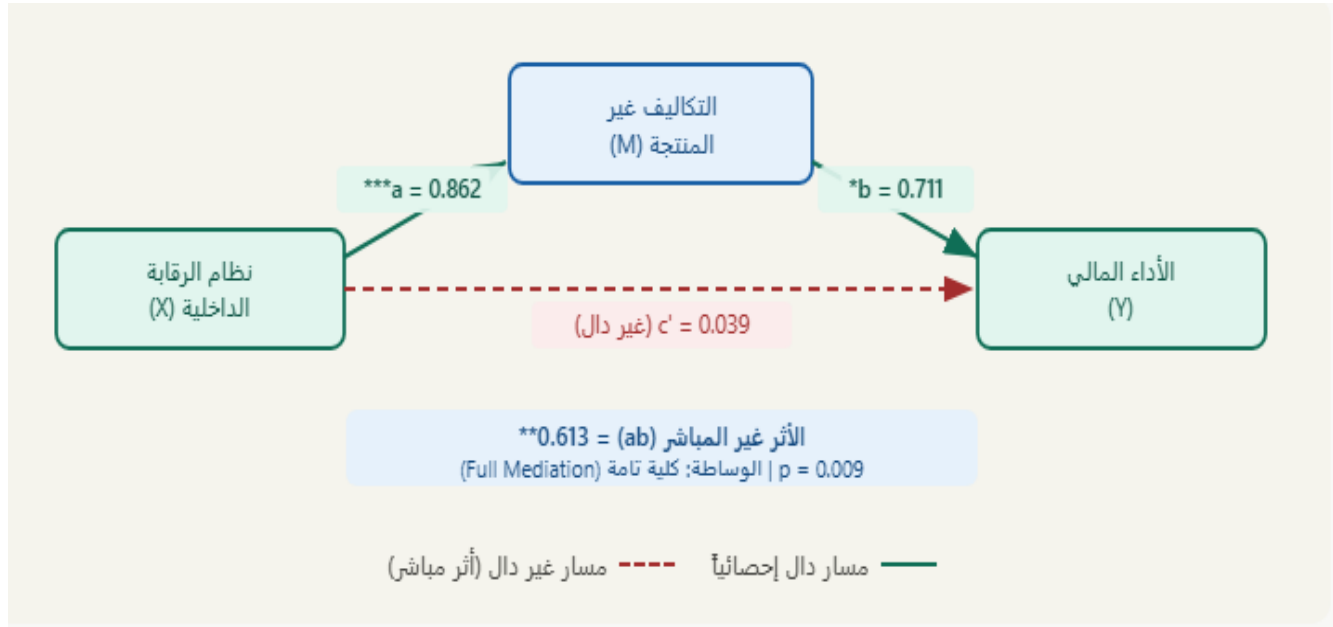
أثبتت نتائج تحليل الوساطة بتقنية Bootstrapping (5000 عينة) وجود تأثير غير مباشر معنوي للتكاليف غير المنتجة كوسيط بين نظام الرقابة الداخلية والأداء المالي، حيث بلغ الأثر غير المباشر (0.613) وهو تأثير دال إحصائيا عند مستوى معنوية ($p = 0.009 < 0.05$) بقيمة t محسوبة بلغت (2.608).

وبما أن فترة الثقة المحسوبة بنسبة 95% هي [0.2815، 1.1992] أن هذه الفترة لا تتضمن القيمة الصفر، فإن ذلك يثبت معنوية الأثر الوسيط وفق معيار Preacher & Hayes .

وهذا ما يثبت الوساطة الكلية الكاملة ومنه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة القائلة " يؤثر نظام الرقابة الداخلية على الأداء المالي من خلال وساطة التكاليف غير المنتجة في مؤسسة سوميفوس -بئر العاتر-".

ويوضح الشكل التالي مسارات النموذج النهائية:

الشكل رقم 13: مخطط المسارات النهائي للنموذج



المصدر: من مخرجات لغة Python باستخدام مكتبة Matplotlib.

حيث أن:

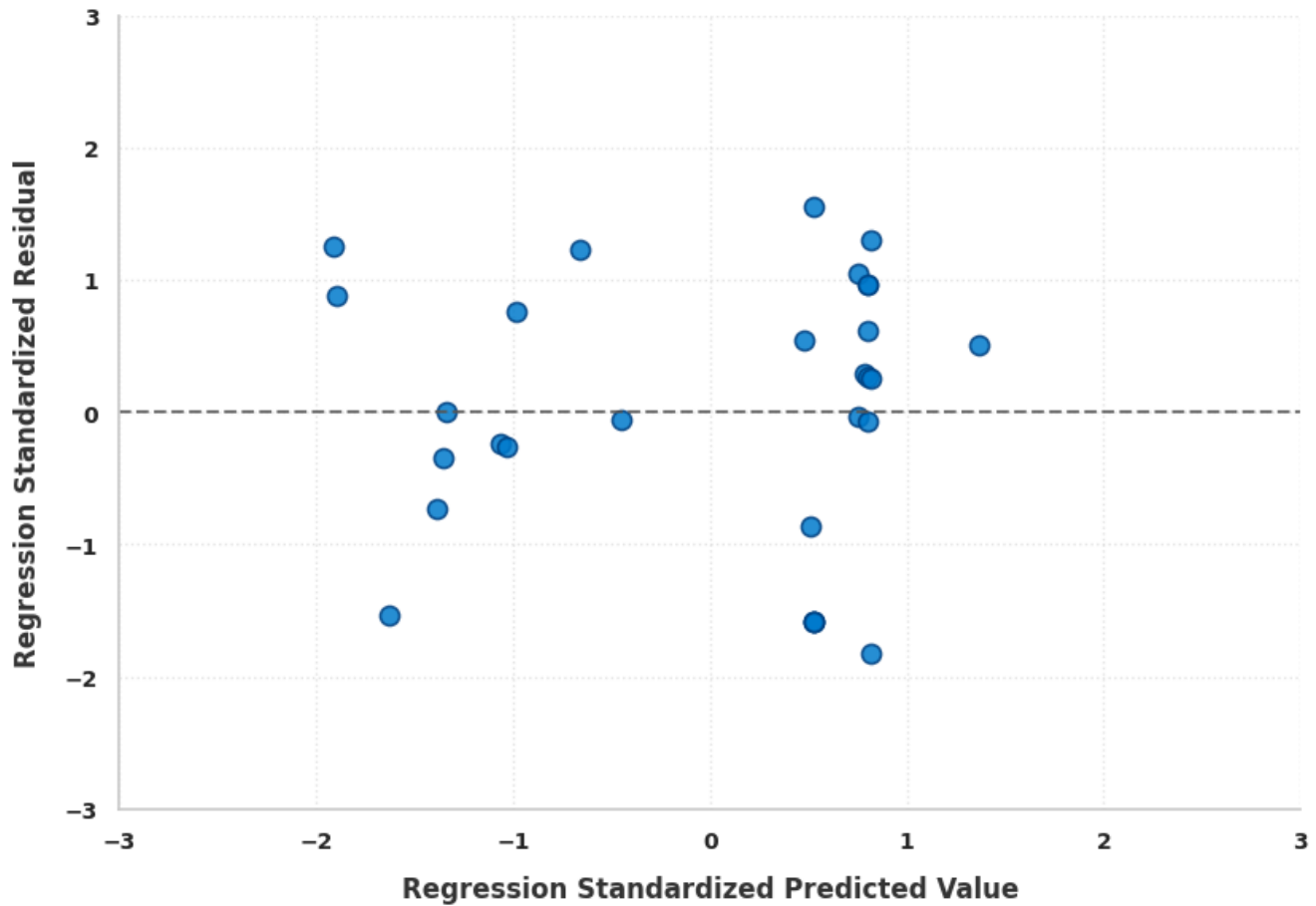
- الأثر الإجمالي قبل الوساطة $c = 0.6525^{**}$:
- الأثر غير المباشر عبر البوتستراپ $ab = 0.6131 [0.2815, 1.1992]$ / وساطة كاملة
- مستويات الدلالة: $***p < 0.001$ / $*p < 0.05$ / $**p < 0.01$

ثالثاً: الإختبارات البعدية للنموذج

بعد الانتهاء من تقدير معاملات المسار واختبار الفرضيات لنموذج الوساطة بالاعتماد على أداة (PROCESS Macro)، تقتضي السلامة المنهجية إخضاع النموذج الهيكلي لاختبارات التشخيصية البعدية.

1. إختبار تجانس تباين البواقي

الشكل رقم 14: مخطط انتشار البواقي المعيارية

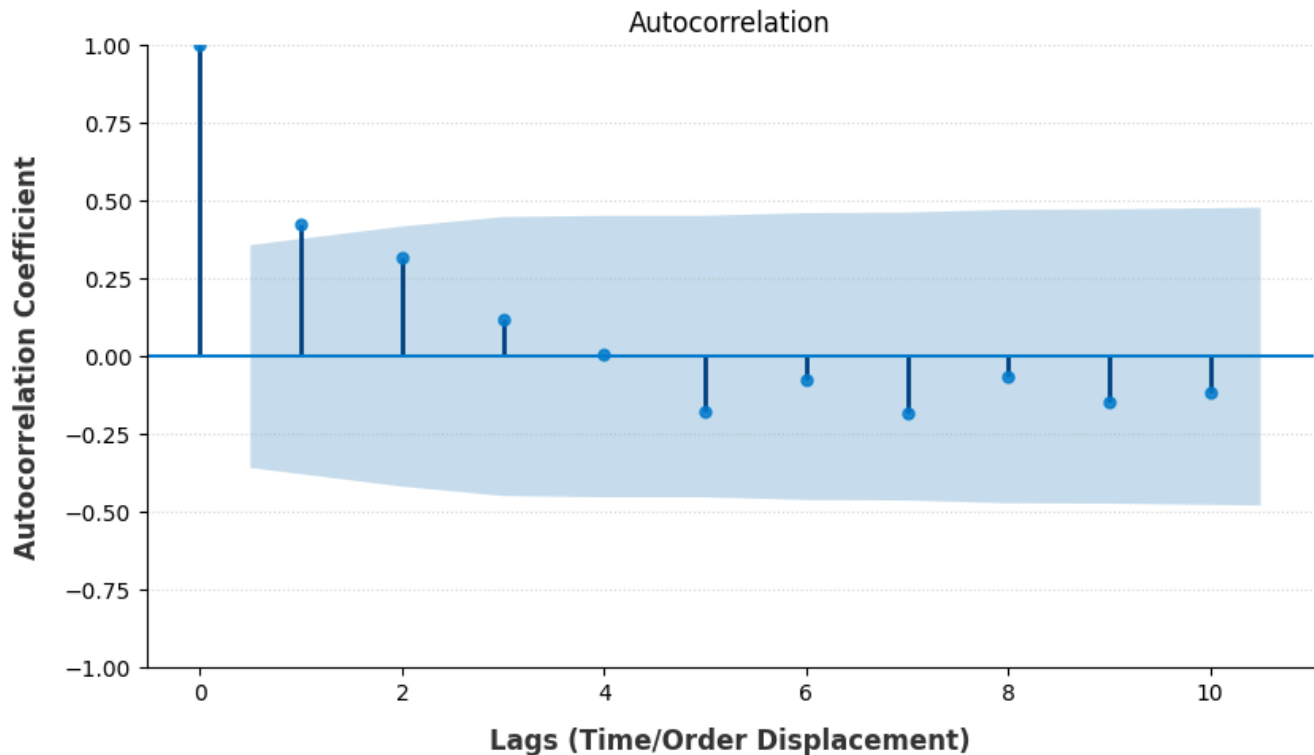


المصدر: من مخرجات لغة Python باستخدام مكتبة Matplotlib.

يمثل الشكل السابق اختبار تجاني البواقي حيث يعتبر كأداة تشخيصية للحكم على ثبات وتجانس تباين البواقي العشوائية للنموذج، ومن خلال القراءة لطبيعة التوزيع وانتشار النقاط، يتضح أن هذه النقاط تشتت وتوزع بطريقة عشوائية وغير منتظمة في الفراغ المحصور بين الحدين الإحصائيين (-3 و +3) حول خط الصفر المرجعي الأفقي أي خلوه من أي شكل منظم وهذا يعني دليلا على تحفف شرط تجانس البواقي

2. اختبار الاستقلال الذاتي للأخطاء

الشكل رقم 15: مخطط دالة الارتباط الذاتي للبواقي



المصدر: من مخرجات لغة Python باستخدام مكتبة Matplotlib.

تم الإعتماد على مخطط دالة الارتباط الذاتي للبواقي (Autocorrelation Function - ACF Plot) الموضح في الشكل السابق للتحقق من شرط استقلالية الأخطاء العشوائية وتشير القراءة لمكونات المخطط أنه فإن جميع أعمدة ومعاملات الارتباط اللاحقة للملاحظات (من Lag 1 إلى Lag 10) تقع بالكامل داخل نطاق منطقة الثقة، ولا يوجد بروز عشوائي خارج الحدود الحرجة العليا أو الدنيا، مما يثبت استقلالية مشاهدات عينة الدراسة، وخلوها من الارتباط الذاتي.

المطلب الثالث: مناقشة نتائج الدراسة على ضوء الدراسات السابقة

أظهرت النتائج التطبيقية للدراسة الحالية صحة النموذج القياسي كونه أداة تفسيرية متكاملة لشرح طبيعة العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية والأداء المالي في المؤسسة سوميفوس -بئر العاتر-. ومن خلال تتبع المؤشرات الإحصائية وتحليل المسارات عبر أداة PROCESS Macro وبعتماد تقنية البوتسترايبينج (Bootstrapping) بـ 5000 عينة فرعية، بينت الدراسة وجود وساطة كاملة للتكاليف غير المنتجة في هذا النموذج، وتم مناقشة ذلك مع الأدبيات السابقة على النحو الآتي:

أولاً: مناقشة المسار المباشر الأول (أثر نظام الرقابة الداخلية في التكاليف غير المنتجة)

أثبتت النتائج وجود أثر سالب قوي وذا دلالة إحصائية عالية لنظام الرقابة الداخلية على مستويات التكاليف غير المنتجة، حيث بلغ معامل المسار المعياري (-0.862) بمستوى دلالة معنوي ($p = 0.000$)، وقيمة t محسوبة بلغت (6.595)،

وتتفق هذه النتيجة موضوعياً وسياقياً مع ما توصلت إليه دراسة (Daniel Wachira, 2022) والتي أكدت أن تطبيق إجراءات الرقابة الكشفية والوقائية يساهم بشكل مباشر وملحوس في تقليل الهدر المالي وتحسين الكفاءة التشغيلية للمؤسسات التشغيلية، كما تتقاطع هذه النتيجة مع أطروحة (Mehenni & Yadroudj, 2018) التي خلصت إلى أن فاعلية آليات الرقابة الداخلية تسهم في ترشيد النفقات والحد من التكاليف غير الضرورية. وتحكي هذه النتيجة أيضاً ما جاءت به دراسة (Bivee Nlam Rosaline Melaine, 2020) التي أشارت إلى أن غياب الرقابة الفعالة على المخاطر التشغيلية يؤدي إلى تكبد تكاليف وخسائر غير منتجة نتيجة سوء التسيير والثغرات الإجرائية.

ثانياً: مناقشة المسار المباشر الثاني (أثر التكاليف غير المنتجة في الأداء المالي)

أوضحت النتائج وجود أثر دال إحصائياً للتكاليف غير المنتجة على الأداء المالي بمعامل مسار دال بلغ 0.711 وعند مستوى دلالة ($p = 0.0122$)، مما يثبت أن التحكم في التكاليف غير المنتجة وضبطها يعد محددًا رئيسيًا ومباشراً لتحسين بالأداء المالي وتعظيم ربحية المؤسسة.

وتدعم هذه النتيجة دراسة (Chepkirui Lily, 2017) التي أوصت بضرورة تعزيز آليات الرقابة لتفادي الهدر المالي والتكاليف الإضافية التي تستنزف العائد على الأصول وحقوق الملكية، كما تندرج مع الخلفية النظرية لدراسة (شعنت 2017) ودراسة (شيتور 2014) اللتين ربطتا بين انضباط النفقات وتحسن دالة الربحية والأداء العام للمؤسسات الاقتصادية.

ثالثاً: مناقشة الوساطة بين المتغيرات

تكمن الفجوة البحثية بين الدراسة الحالية وكافة الأدبيات السابقة التي لم تتناول جلها الأثر الغير مباشر لتأثير متغيرات الدراسة وهذا ما يميز دراستنا الحالية عن بقية الدراسات، حيث كشفت النتائج الحالية أن الأثر المباشر لنظام الرقابة الداخلية على الأداء المالي جاء وغير دال إحصائياً، حيث بلغ معامل الأثر المباشر ($c' = 0.039$) وبمستوى دلالة غير معنوي ($p = 0.8939$) وفي المقابل جاء الأثر غير المباشر دالاً إحصائياً، حيث بلغ ($ab = 0.6131$) وبمستوى

دلالة ($p = 0.009$) مع ثبوت معنويته الكاملة نظرا لوقوع فترة الثقة لالبوتسترايينج عند مستوى 95% بين الحدين [0.2815 , 1.1992] وهي فترة تخلو تماما من الصفر.

وهذا يعكس أن نظام الرقابة الداخلية لا يقوم على تحسين الأداء المالي للمؤسسة بشكل مباشر، بل إن أثره الإيجابي ينحصر ويتحقق عبر قدرته على خفض التكاليف غير المنتجة أولا، والتي تقوم بدورها بنقل هذا الأثر في شكل تحسن في الأداء المالي الكلي.

خلاصة الفصل الثاني

من خلال هذا الفصل تم إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي بمعالجة بيانات الاستبيان عبر أداة PROCESS Macro في برنامج SPSS V27 لاختبار مسارات النموذج الهيكلي، وقد أسفرت النتائج عن قدرة تفسيرية قوية لنظام الرقابة الداخلية برهنت عليها قيمة معامل التحديد (0.608) للتنبؤ بالتغيرات في التكاليف غير المنتجة، و(0.425) للنموذج الكلي، مع ثبوت معنوية المسارات المكونة للنموذج، وهذه النتائج أثبتت تحقق نمط الوساطة الكاملة لمتغير التكاليف غير المنتجة في العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية والأداء المالي نظراً لعدم معنوية الأثر المباشر (0.039) وثبوت المعنوية الفائقة للأثر غير المباشر (0.613) عبر عينة البوتسترايينج، مما يبين أن فاعلية نظام الرقابية لا تنعكس على تحسين الأداء المالي للمؤسسة بشكل ومباشر، بل يتم ذلك من خلال نجاح النظام في خفض التكاليف غير المنتجة.

الخاتمة

خاتمة

في ظل التغيرات الاقتصادية المتسارعة التي يشهدها العالم، أصبح نظام الرقابة الداخلية أداة حتمية لضبط النفقات وتحقيق الكفاءة داخل المؤسسات الاقتصادية، ومن خلال الدراسة النظرية والتطبيقية المنجزة، تبين أن تصميم وتفعيل نظام الرقابة الداخلية يساهم بشكل ملموس في إدارة المخاطر، تسريع الوصول إلى المعلومات، والحد من الخسائر. وبالتالي يمكن القول إن الرقابة الداخلية لا تعد مجرد إجراءات روتينية، بل هي آلية أساسية تمكن المؤسسة من السيطرة على التكاليف والهدر المالي، مما ينعكس إيجابيا على تحسين الأداء المالي ويضمن استقرار المؤسسة واستمرارها.

1. نتائج الدراسة

تنقسم نتائج الدراسة إلى قسمين:

1.1 نتائج الجانب النظري:

- يعد نظام الرقابة الداخلية تمثلا نظاما متكاملا لحماية أصول المؤسسة وضمان دقة وصحة بياناتها المالية.
- يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى الالتزام بالسياسات الإدارية والمحاسبية لتعزيز الكفاءة والشفافية في العمل.
- تؤدي التكاليف غير المنتجة إلى استنزاف الموارد المتاحة للمؤسسة وتؤثر سلبا على ربحيتها وقدرتها التنافسية.

2.1 نتائج الجانب التطبيقي:

- وجود أثر معنوي سالب لنظام الرقابة الداخلية في تخفيض التكاليف غير المنتجة بمؤسسة "سوميفوس" -بئر العاتر-، حيث بلغ معامل المسار (0.862)، وهو أثر عكسي قوي يدل على أن قوة النظام الرقابي تقلص الهدر المالي.
- وجود أثر معنوي سالب للتكاليف غير المنتجة في الأداء المالي، حيث بلغ معامل المسار (0.711)، مما يعكس أن زيادة التكاليف غير المنتجة تضعف الأداء المالي للمؤسسة.

- عدم وجود أثر معنوي لنظام الرقابة الداخلية على الأداء المالي بشكل مباشر، حيث بلغت قيمة الأثر المباشر (0.039) بمستوى دلالة غير دال (0.893).
- ثبوت وجود وساطة كاملة لمتغير التكاليف غير المنتجة في العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية والأداء المالي بقيمة (0.613) مما يعني أن الرقابة الداخلية تمر على تخفيض التكاليف غير المنتجة لكي يتم تحسن الأداء المالي.
- يفسر نظام الرقابة الداخلية ما نسبته 60.8% من التغيرات في التكاليف غير المنتجة، في حين يفسر النموذج الكلي ما نسبته 42.5% من التغيرات الحاصلة في الأداء المالي للمؤسسة.

2.التوصيات

يمكن تقديم التوصيات المتعلقة بالدراسة في النقاط التالية:

- ضرورة الاستمرار في دعم وتطوير بيئة الرقابة الداخلية داخل مؤسسة "سوميفوس" لضمان الالتزام الكامل بالقوانين والسياسات المالية.
- التركيز على تصميم أنشطة رقابية صارمة تستهدف مراجعة التكاليف والنفقات لتحديد التكاليف غير المنتجة والحد منها.
- أهمية تنظيم دورات تدريبية دورية لفائدة موظفي أقسام التدقيق والمحاسبة، بهدف تطوير مهاراتهم في الكشف المبكر عن الهدر المالي.
- تعزيز أنظمة المعلومات والاتصال لضمان تدفق بيانات دقيقة وسريعة تساعد الإدارة العليا في اتخاذ قرارات مالية ورشيدة.
- ضرورة المراجعة والتقييم المستمر لآليات الرقابة الداخلية لتحديثها بما يتوافق مع حجم التحديات والمخاطر التي تواجهها المؤسسة.

3. آفاق الدراسة

في ختام هذه الدراسة يمكن أن نقترح بعضاً من المواضيع نذكر منها:

- أثر أبعاد نظام الرقابة الداخلية (COSO) في تحسين جودة التقارير المالية بالمؤسسات الاقتصادية.
- دور التدقيق الداخلي في الحد من التكاليف غير المنتجة وتحسين ربحية الشركات.
- مدى مساهمة حوكمة الشركات في تعزيز الفعالية الرقابية والارتقاء بالأداء المالي المؤسسي.

قائمة المراجع

تلخيصها

أولاً: الكتب

- الصحن عبد الفتاح وسرايا، محمد السيد (2004) الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- رضوان محمود عبد الفتاح (2013) تقييم أداء المؤسسة في ظل معايير الأداء المتوازن، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، مصر.
- خالد مقدم عبد الله مايو (2016) نظام الرقابة الداخلية، مطبوعة مقدمة للطلبة، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.
- الوقاد سامي محمد وديان لوي محمد (2010) تدقيق الحسابات، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن.
- ياغي محمد عبد الفتاح (2013) الرقابة في الإدارة العامة (ط. 2)، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.

ثانياً: أطروحات الدكتوراه

- ابختي نور الإسلام ومكي، عبد المالك (2018) تقييم نظام الرقابة الداخلية وتفعيله في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: دراسة ميدانية بمؤسسة سوفيا ولاية الوادي، أطروحة دكتوراه، جامعة غرداية، الجزائر.
- بوطورة فضيلة (2007) دراسة وتقييم فعالية الرقابة الداخلية في البنوك، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر.
- بوريش ممي (2019) أساسيات لتخفيض التكاليف وأهميتها في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة باتنة، الجزائر.

- حراتي جيهان وحمير العين حنان (2023) دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية: دراسة حالة مؤسسة الديوان الوطني لتسيير العقاري OPGI بمستغانم، أطروحة دكتوراه، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر.
- حليمي نبيل (2016) تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية للتحصيل بالمؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة شركة توزيع الكهرباء والغاز وسط - ورقلة حضري، أطروحة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.
- حياهم يسرى وصالح صالح ذكرى (2022) أثر التدقيق الداخلي على تحسين الأداء المالي: دراسة ميدانية بمطاحن مرمورة ومجمع عمر بن عمر، أطروحة دكتوراه، جامعة 8 ماي 1945 قالمة، الجزائر.
- رحمة الله هبة عبد الوهاب التوم (2014) التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ونظام الإنتاج في الوقت المحدد ودوره في خفض تكاليف الإنتاجية، أطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
- رويش عمار (2016) محاسبة الأنشطة كبديل استراتيجي للتحكم في تكاليف المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجيلالي الياابس سيدي بلعباس، الجزائر.
- شعت محمد حيدر موسى (2017) أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، أطروحة دكتوراه، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين.
- لخليفي خولة وقحام سارة (2022) أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية: دراسة حالة البنوك العمومية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل، الجزائر.
- مجنح عتيقة (2006) دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.

- معمري الحاج العيد (2018) أثر نظام الرقابة الداخلي على جودة المعلومات المحاسبية: دراسة حالة لمؤسستي (تسوية وأشغال الطرق - سونلغاز)، أطروحة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.

ثالثا: المقالات العلمية

- بلعباس حمادي وبوطالبي هشام (2023) الأداء المالي وطرق قياسه، الملتقى الوطني الافتراضي الأول حول: إدارة الأداء في المؤسسات الجزائرية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر.
- بومصباح صافية (2021) تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام النسب المالية: دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر للهاتف النقال (موبيليس)، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، 8(2)، الجزائر.
- بوناب لطفي وبوناب محمد (2023) أهمية الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسة نفطال للوقود CBR سكيكدة، مجلة إيليزا للبحوث والدراسات، 8(1)، الجزائر.
- حيمر حمود (2015) أهمية عملية تحسين أداء الموارد البشرية بالمؤسسات ومعوقاتها، حوليات جامعة بشار في العلوم الاقتصادية، 5(1)، الجزائر.
- عبد النبي فتيحة ورواني بوحفص (2022) تقييم نظام الرقابة الداخلية للبنوك التجارية في ظل معيار تقرير محافظ الحسابات NRCAC07، مجلة إضافات اقتصادية، 6(2)، الجزائر.
- عبد الرحمن نجلاء إبراهيم والشريبي آلاء ناصر (2020) العوامل المؤثرة على الأداء المالي لشركات التأمين السعودية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المجلد 4، العدد 15.
- علي عماد محمد أزهر (2020) آلية نظام الرقابة الداخلية في البنوك المصرفية، المجلة الأكاديمية للأبحاث والنشر العلمي، العدد السابع عشر.
- قروش عيسى وتمار توفيق وفضيلي سمية (2021) تقييم ومقارنة الأداء المالي لشركات الأدوية في الجزائر، مجلة الباحث الاقتصادي، 9(2)، الجزائر.

رابعاً: المراجع باللغة الاجنبية

- COSO (2013) Internal Control – integrated frame work, Framework and Appendices, USA.
- Drury, C (2018) Management and Cost Accounting (10th ed.), Cengage Learning.
- Horngren, C. T., Datar, S. M. & Rajan, M. V (2018) Cost Accounting: A Managerial Emphasis (16th ed.), Pearson Education.
- Klius, Y (2018) Accounting and analytical and management tasks for the classification of industrial enterprises, Baltic Journal of Economic Studies, 4(1).

الملاحق



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي - تبسة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم المالية والمحاسبة



استمارة استبيان

سيدي (تي) الكريم (ة)؛

تحية طيبة وبعد:

يسرنا أن نضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذي صمم لجمع المعلومات اللازمة للدراسة التي نقوم بإعدادها والمعنونة بـ " فعالية نظام الرقابة الداخلية في تخفيض التكاليف غير المنتجة وتحسين الأداء المالي بالاعتماد على مؤشرات الأداء في شركة سوميفوس -بئر العاتر- "، وذلك استكمالا للحصول على شهادة ماستر أكاديمي (ل م د) في العلوم المالية والمحاسبة.

نأمل منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة، حيث أن صحة النتائج تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجاباتكم، لذلك نطلب منكم أن تولوا هذا الاستبيان اهتمامكم، فمشاركتكم ضرورية ورأيكم عامل أساسي في نجاحها. ونحيطكم علما أن جميع إجاباتكم لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط. تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير.

تحت إشراف

د. جوال مروى

الباحثين

بونوارة أكرم

دكية موسى إسحاق

البريد الإلكتروني لأي استفسار علمي: imedsahraoui111@gmail.com



أولاً: محور البيانات الشخصية

يرجى التكرم باختيار علامة (X) أمام الإجابة المناسبة:

• الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

• الفئات العمرية:

أقل من 25 سنة ☐ من 25 إلى 35 سنة ☐

من 35 إلى 45 سنة ☐ أكثر من 45 سنة ☐

• المستوى التعليمي:

ثانوي فأقل ☐ جامعي ☐

تقني سامي ☐ شهادة أخرى ☐

• المركز الوظيفي:

مدير ☐ رئيس مصلحة ☐

رئيس دائرة ☐ إطار ☐

• القسم:

التدقيق والاستشارة ☐ المالية والمحاسبة ☐

تسيير الجودة ☐ دائرة الإنتاج ☐

قسم آخر ☐

• سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات ☐ من 10 إلى 15 سنة ☐

من 5 إلى 10 سنوات ☐ 15 سنة فأكثر ☐

ثانياً: محاور الدراسة

بعد قراءة العبارات بتمعن، يرجى منكم إبداء موافقتكم على مدى توافر ما يلي في مؤسستكم بوضع علامة (x)

في الخانة المناسبة:

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
المحور الأول: نظام الرقابة الداخلية						
1	توجد جهات مستقلة في مؤسساتكم تتولى مهام الرقابة على العمليات المالية.					
2	تعمل الجهات الرقابة الداخلية بصلاحيات واسعة تمكنها من كشف الانحرافات.					
3	تتميز الاجراءات الرقابية في مؤسساتكم بالصرامة والشمولية لكافة العمليات المالية.					
4	يتم توثيق كافة العمليات المالية لمؤسساتكم بدقة لضمان سهولة متابعتها.					
5	تخضع المصاريف المالية لرقابة مسبقة من الجهات المعنية داخل المؤسسة.					
6	تجري الإدارة مراجعات دورية مفاجئة للتأكد من سلامة التنفيذ الميداني للعمليات المالية.					
7	تعتمد مؤسساتكم على معايير مهنية واضحة في تقييم جودة الأداء الرقابي.					
8	يوفر نظام الرقابة الداخلي في مؤسساتكم حماية كاملة للمعلومات والبيانات المالية من التلاعب.					
9	يتم الالتزام التام بالموازنة التقديرية لمؤسساتكم دون تجاوزات غير مبررة.					
10	تتبنى الإدارة نظاما واضحا للمساءلة يضمن معالجة الانحرافات الرقابية فوراكتشافها.					

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
المحور الثاني: التكاليف غير المنتجة						
11	تتحمل مؤسساتكم تكاليف اضافية بسبب تعطل سير العمل الناتج عن سوء التخطيط.					
12	يوجد هدر ملموس في الموارد والمستلزمات ناتج عن القصور في المتابعة والرقابة.					
13	تؤدي الأخطاء البشرية المتكررة إلى تحميل مؤسساتكم تكاليف إضافية لإصلاحها.					
14	تتحمل مؤسساتكم تكاليف ناتجة عن التعطل المفاجئ للآلات أو الأنظمة.					
15	تتحمل مؤسساتكم تكاليف ناتجة عن عدم استقرار المورد البشري وكثرة الغيابات.					
16	تعرض مؤسساتكم لخسائر ناتجة عن عدم الاستغلال الأمثل لطاقتها الانتاجية.					
17	يؤدي التأخير في الوفاء بالالتزامات القانونية أو التعاقدية إلى خلق أعباء مالية إضافية.					
18	يتم اهدار جزء من وقت العمل الرسمي في أنشطة غير ضرورية.					
19	تتحمل مؤسساتكم تكاليف ناتجة عن وجود مخزون تالف أو غير صالح للاستخدام.					
20	توجد مصاريف خفية لا يمكن تقديرها وربطها مباشرة بمخرجات العمل الفعلية.					

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
المحور الثالث: تحسين الأداء المالي						
21	هناك زيادة ملحوظة للعائد على الاستثمار في القوائم المالية لمؤسستكم.					
22	تحقق مؤسستكم فائضا ماليا يتجاوز التوقعات السنوية.					
23	تملك مؤسستكم القدرة على التخفيض المستمر لتكاليف الانتاج الكلية.					
24	تتمتع مؤسستكم بملاءة مالية تمكنها من تمويل مشاريعها ذاتيا.					
25	تسجل مؤسستكم نموا ملحوظا في الأرباح السنوية المحققة.					
26	تتحسن مؤشرات الربحية في مؤسستكم بشكل منتظم ومستقر.					
27	تنجح المؤسسة في تحقيق استقرار مالي يحد من شدة التقلبات المفاجئة.					
28	لدى مؤسستكم كفاءة عالية في استغلال مواردها المالية بما ينعكس ايجابا على نتائجها السنوية.					
29	تساهم كفاءة الإدارة المالية في تعظيم القيمة السوقية للمؤسسة.					
30	تحقق المؤسسة كفاءة عالية في تحصيل ديونها وحقوقها المالية لدى الآخرين.					

**** شكرا على حسن تعاونكم ****

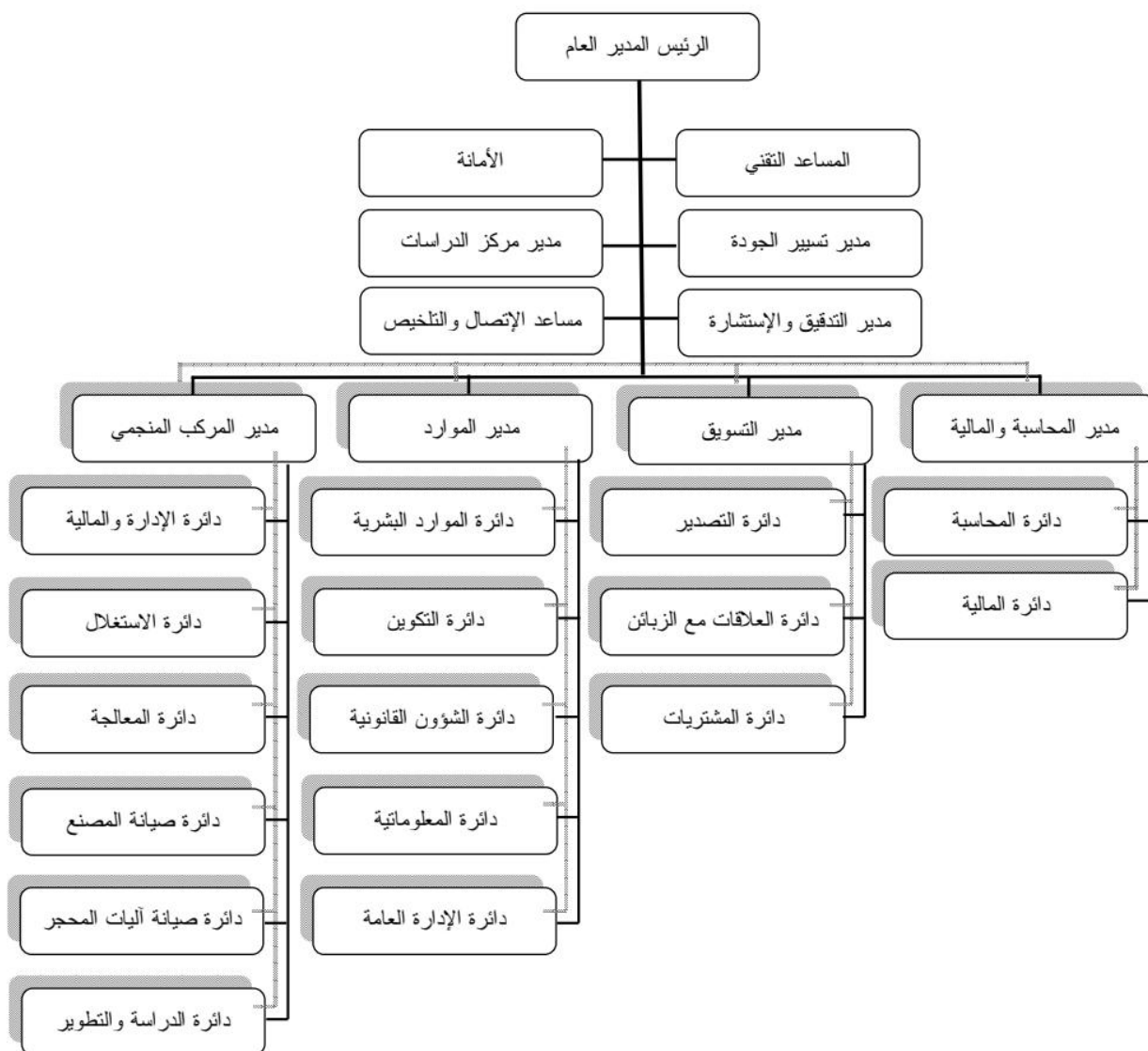
الملحق رقم 2: قائمة الأساتذة المحكمين

الدرجة العلمية	إسم الأستاذ
أستاذ	جابو سليم
أستاذ محاضر-ب-	قوفي فاطمة الزهراء
أستاذ محاضر-ب-	منيجل جميلة

الملحق رقم 3: القوائم المالية للمؤسسة



الملحق رقم 4: الهيكل التنظيمي للمؤسسة



الملحق رقم 5: معامل الثبات

- نظام الرقابة الداخلية

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.774	10

- التكاليف غير المنتجة

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.725	10

- الأداء المالي

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.858	10

- الثبات الكلي

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.904	30

الملحق رقم 6: اختبار التوزيع الطبيعي

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
NRD	.112	30	.200	.954	30	.214
TGM	.125	30	.180	.961	30	.310
AMa	.108	30	.200	.984	30	.185

a. Lilliefors Significance Correction

الملحق رقم 7: اختبار التعددية الخطية

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	1.016	.798		1.274	.214		
	NRD	.039	.292	.031	.135	.894	.392	2.554
	TGM	.711	.264	.627	2.688	.012	.392	2.554

a. Dependent Variable: AMa

الملحق رقم 8: إختبار botsooping

OUTCOME VARIABLE:

TGM

Model Summary

R	R-sq	MSE	F	df1	df2	p
.7800	.6084	.0455	43.4990	1.0000	28.0000	.0000

Model

	coeff	se	t	p	LLCI	ULCI
constant	.4229	.5644	.7492	.4600	-.7334	1.5791
NRD	.8623	.1307	6.5954	.0000	.5945	1.1302

Standardized coefficients

coeff
NRD .7800

Covariance matrix of regression parameter estimates:

	constant	NRD
constant	.3186	-.0736
NRD	-.0736	.0171

OUTCOME VARIABLE:

AMa

Model Summary

R	R-sq	MSE	F	df1	df2	p
.6518	.4248	.0890	9.9700	2.0000	27.0000	.0006

Model

	coeff	se	t	p	LLCI	ULCI
constant	1.0161	.7978	1.2736	.2137	-.6209	2.6531
NRD	.0394	.2924	.1346	.8939	-.5606	.6393
TGM	.7110	.2645	2.6882	.0122	.1683	1.2537

Standardized coefficients

coeff
NRD .0314
TGM .6270

Covariance matrix of regression parameter estimates:

	constant	NRD	TGM
constant	.6365	-.1187	-.0296
NRD	-.1187	.0855	-.0603
TGM	-.0296	-.0603	.0700

***** TOTAL EFFECT MODEL *****

OUTCOME VARIABLE:

AMa

Model Summary

R	R-sq	MSE	F	df1	df2	p
.5204	.2709	.1088	10.4009	1.0000	28.0000	.0032

Model

	coeff	se	t	p	LLCI	ULCI
constant	1.3168	.8734	1.5077	.1428	-.4723	3.1058
NRD	.6525	.2023	3.2250	.0032	.2380	1.0669

Standardized coefficients

```

      coeff
NRD      .5204

```

Covariance matrix of regression parameter estimates:

```

      constant      NRD
constant      .7628      -.1763
NRD           -.1763      .0409

```

***** TOTAL, DIRECT, AND INDIRECT EFFECTS OF X ON Y *****

Total effect of X on Y

Effect	se	t	p	LLCI	ULCI	c'_cs
.6525	.2023	3.2250	.0032	.2380	1.0669	.5204

Direct effect of X on Y

Effect	se	t	p	LLCI	ULCI	c'_cs
.0394	.2924	.1346	.8939	-.5606	.6393	.0314

Indirect effect(s) of X on Y:

	Effect	BootSE	BootLLCI	BootULCI
TGM	.6131	.2354	.2815	1.1992

Completely standardized indirect effect(s) of X on Y:

	Effect	BootSE	BootLLCI	BootULCI
TGM	.4890	.1697	.2508	.9240

الملحق رقم 9: إتفاقية التربص



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي - تبسة



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
تجاية عمادة الكلية مكلفة بالبرامج والمسابقات المرتبطة بالطلبة
مصلحة التعليم والتقييم

اتفاقية التبرص

المادة الأولى: هذه الاتفاقية تضبط علاقة جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي - تبسة - ممثلة من طرف عميد كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.

مع المؤسسة: شركة صناعات الفوسفات تبسة
مقرها: (بئر العاتش) حي جاك الحريف تبسة
ممثلة من طرف: حزبي حياة
الوظيفة: رئيس قسم الحواري

هذه الاتفاقية تهدف إلى تنظيم تبرص تطبيقي للطلبة الآتية أسماؤهم:

1- بوتواردة آكرم 2- ديكيه موسى إسحاق
مستتر التخصص: مسابقات رياضية

عنوان المذكرة: تجارب الرغبات الرياضية في التبرص
الاسماء: الاسماء: بوتواردة آكرم، ديكيه موسى إسحاق، بوتواردة آكرم، ديكيه موسى إسحاق
المشرف (ة): م. سويقي

حوال مروي

هذه الاتفاقية تهدف إلى تنظيم تبرص تطبيقي للطلبة الآتية أسماؤهم:

1- 2- 3-
4- 5-

ليسانس التخصص:

عنوان تقرير التبرص:

الاستاذ (ة) المشرف(ة) :

وذلك طبقا للمرسوم رقم : 90-88 المؤرخ في : 1988/05/03 القرار الوزاري المؤرخ في ماي 1989.

المادة الثانية : يهدف هذا التريض الى ضمان تطبيق الدراسات المعطاة في القسم والمطابقة للبرنامج والمخططات التعليمية في تخصص الطلبة المعنيين .

المادة الثالثة : التريض التطبيقي يجري في مصلحة :

الفترة من : 03 ماي 2026 الى 10 ماي 2026

المادة الرابعة : برنامج التريض المعد من طرف الكلية مراقب عند تنفيذه من طرف جامعة تبسة والمؤسسة المعنية

المادة الخامسة :

على غرار ذلك تتكفل المؤسسة بتعيين عون أو أكثر بمتابعة تنفيذ التريض التطبيقي هؤلاء الأشخاص مكلفون أيضا بالحصول على المسابقات الضرورية للتنفيذ الامثل للبرنامج وكل غياب للمتريض ينبغي أن يكون على استمارة السيرة الذاتية المسلمة من طرف الكلية.

المادة السادسة : خلال التريض التطبيقي والمحدد بثلاثين يوما يتبع المتريض مجموع الموظفين في وجباته المحددة في النظام الداخلي وعليه يحسب على المؤسسة أن توضع للطلبة عند وصولهم أماكن تريضهم مجموع التدابير المتعلقة بالنظام الداخلي في مجال الامن والنظافة وتبين لهم الأخطاء الممكنة.

المادة السابعة : في حالة الاخلال بهذه القواعد فالمؤسسة لها الحق في انهاء تريض الطالب بعد إعلام القسم عن طريق رسالة مسجلة ومؤمنة الوصول.

المادة الثامنة : تأخذ المؤسسة كل التدابير لحماية المتريض ضد مجموع مخاطر حوادث العمل وتسهر بالخصوص على تنفيذ كل تدابير النظافة والامن المتعلقة بمكان العمل المعين لتنفيذ التريض.

المادة التاسعة : في حالة حادث ما على المتريضين بمكان التوجيه يجب على المؤسسة أن تلجأ الى العلاج الضروري كما يجب أن ترسل تقريرا مفصلا مباشرة الى القسم.

المادة العاشرة : تتحمل المؤسسة التكفل بالطلبة في حدود إمكانياتها وحسب مجمل الاتفاقية الموقعة بين الطرفين عند الوجوب وإلا فإن الطلبة يتكفلون بأنفسهم من ناحية النقل ، المسكن ، المطعم.

ادارة المؤسسة المستقلة

