مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بمتطلبات الرقابة الداخلية وأثر ذلك على أدائها المالي

علي عبدالقادر ذنيبات ونوال كفوس *

ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بمتطلبات الرقابة الداخلية الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم (315) ومدى تأثير ذلك على الأداء المالي لهذه الشركات. لتحقيق أهداف الدراسة. تم تصميم استبانة لتجميع البيانات الأولية اللازمة، وزعت على (50) شركة صناعية مساهمة عامة مدرجة في بورصة عمان. تمت معالجة هذه البيانات باستخدام الإحصائيات الوصفية، كما تم استخدام اختبار One Sample T-test وتحليل الإنحدار المتعدد Multiple Regression لاختبار الفرضيات.

من خلال تحليل بيانات الدراسة تبين أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تلتزم بتطبيق جميع مقومات الرقابة الداخلية الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم (315). وبينت نتائج الدراسة عدم وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين مدى التزام الشركات الصناعية الأردنية بمقومات الرقابة الداخلية وبين الأداء المالي مقاسا بنسب العائد على الأصول، والعائد على حقوق المساهمين، والعائد على المبيعات كل على حدة، بينما توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين مدى الإلتزام بمقومات الرقابة الداخلية وبين الأداء المالي مقاسا بنسبة مجمل الربح.

كما بينت النتائج وجود تأثير ذي دلالة احصائية للحجم على العلاقة بين مدى توافر مقومات الرقابة الداخلية وبين الأداء المالي مقاساً بنسبة العائد على الأصول والعائد على حقوق المساهمين والعائد على المبيعات كل على حدة، في حين لم تظهر النتائج وجود تأثير ذي دلالة احصائية للحجم على العلاقة بين مدى توافر مقومات الرقابة الداخلية وبين الأداء المالي للشركات المبحوثة مقاساً بنسبة مجمل الربح. وعلى ضوء النتائج التي تم التوصل إليها، يوصي الباحثان بضرورة قيام الشركات الصناعية الأردنية بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة لديها بشكل مستمر، اضافة إلى العمل على إيجاد قسم خاص للرقابة على جودة أعمال دائرة التدقيق الداخلي.

الكلمات الدالة: الرقابة الداخلية، الأداء المالي، البيئة الرقابية، معايير التدقيق الدولية.

مقدمـة

إن التطور الذي شهده النشاط الإقتصادي في العالم دفع منشآت الأعمال إلى مواكبة هذا النمو من خلال إيجاد وسيلة تضبط وتحمي بها ممتلكاتها من الضياع، وتضمن لها الإستمرار لتحقيق الأهداف المسطرة مسبقاً من قبل الإدارة، وبالتالي تنظيم شامل لطرق أداء العمل والإشراف عليه وتوجيهه ومراجعته ومحاسبة القائمين بالأعمال لضمان صحة التنفيذ والتطبيق. فالمنشأة عبارة عن تنظيم يقوم على توافر مجموعة محددة من الأفراد والموارد المالية، يتم فيها توجيه جهود هذه المجموعة لاستغلال تلك الموارد بطريقة رشيدة في تحقيق أهداف المنشأة المحددة مسبقا، حيث تقوم الإدارة المشرفة على هذا التنظيم بممارسة وظائف التخطيط والتنظيم والرقابة لهذه الموارد لتحقيق تلك الأهداف (الرمحي، 1983).

وتعد الرقابة باعتبارها نشاطاً تنظيمياً إحدى الوظائف الرئيسة، هدفها الأول خدمة الإدارة ومساعدتها في التأكد من إنجاز الأهداف المرسومة، حيث تركز إدارة أية منشأة على نظام الرقابة الداخلية باعتباره نظاماً يساعدها في تحقيق أهدافها وكذلك الإلتزام بمسؤولياتها (السقا، 1997)، لكن وبالرغم من ارتباط الوظائف الإدارية بعضها ببعض، إلا أن لوظيفة الرقابة أهمية خاصة باعتبارها الوسيلة التي يمكن عن طريقها الإطمئنان إلى حسن استخدام وتوجيه الموارد المادية والبشرية المتاحة نحو تحقيق الأهداف، حيث يعتبر نظام الرقابة الداخلية بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة وكافة الأطراف ذات الصلة بالمنشأة.

* كلية الأعمال، الجامعة الأردنية. تاريخ استلام البحث 2010/6/28، وتاريخ قبوله 2011/5/30.

© 2012 عمادة البحث العلمي/ الجامعة الأردنية. جميع الحقوق محفوظة.

فهو يعمل على توفير الحماية لعملية إنتاج المعلومات المالية التي يمكن الإعتماد عليها في اتخاذ قرارات الإستثمار والإئتمان السليمة (Carmichael, 2004).

ويعتبر نظام الرقابة الداخلية في أية منشأة بمثابة الدعامة الأساسية التي من خلالها يمكن التأكد من تنفيذ الخطط وتطبيق الأنظمة والسياسات وتحقيق الأهداف المرسومة من قبل الإدارة، وبالتالي فنظام الرقابة الداخلية يعد من الأدوات التي تمكن الإدارة من حسن استخدام واستغلال وكذلك توجيه مواردها الإقتصادية الأمر الذي سوف ينعكس على تحسين وتعزيز أداء المنشأة. وقد بينت معايير التدقيق الدولية أهمية نظام الرقابة الداخلية مقوماته التي ينبغي توفيرها من أجل تحقيق أهداف المنشأة.

ونظراً لأهمية الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف المنشأة وتحسين أدائها جاءت هذه الدراسة للتحقق من التزام الشركات الصناعية في الأردن بتوفير متطلبات الرقابة الداخلية الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم (315)، وأثر هذا الالتزام على الأداء المالي لهذه الشركات.

مشكلة الدراسة:

إن ازدياد حالات الإفلاس والفشل المالي للعديد من الشركات في السنوات الأخيرة وحدوث فضيحة شركة Enron للطاقة في عام 2001 في الولايات المتحدة الأمريكية أدت إلى الإهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية في الشركات خاصة تلك التي تتداول أوراقها المالية في بورصات الأوراق المالية، فقد ترتب على زيادة حالات الإفلاس والتعثر المالي ضعف الثقة بين المتعاملين وذلك بسبب ضعف أنظمة الرقابة الداخلية في هذه الشركات (الصحن وآخرون، 2008).

ونظراً للدور الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية في تحقيق الأداء الفعال من خلال ضمان حسن استغلال الموارد الإقتصادية المتاحة في المنشأة فإنه يمكن بلورة أسئلة البحث في النقاط التالية:

1- إلى أي مدى تلتزم الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن بتبني متطلبات الرقابة الداخلية من خلال توفير مقومات النظام الفعال الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم (315)؟

2- هل لنظام الرقابة الداخلية أثر في الأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية؟

3- هل يختلف تأثير نظام الرقابة الداخلية على الأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية باختلاف حجم الشركة؟

أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من كونها تعالج موضوعاً على قدر كبيرمن الأهمية، اضافة إلى أن نتائجها ستخدم عدداً من الفئات والأطراف التي لديها تعاملات مع الشركة. ويتوقع أن تخدم نتائج الدراسة بشكل كبير إدارات الشركات الصناعية في الأردن من خلال تحديد طبيعة العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية والأداء المالي لهذه الشركات من جهة، ومن جهة أخرى ستحدد مدى التزام هذه الشركات بتوفير متطلبات الرقابة الداخلية الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم (315)، ومن ثم ستوجه المجهودات المستقبلية لهذه الإدارات لاتخاذ بعض الإجراءات التصحيحية في نظام الرقابة الداخلية من خلال إظهار ثغرات ونقاط الضعف في هذه الأنظمة.

أهداف الدراسة:

بناءً على ما ذكر في مقدمة الدراسة وأهميتها فإنه يمكن تلخيص الأهداف المرجوة منها في النقاط التالية:

1. قياس مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن بمتطلبات الرقابة الداخلية من خلال توفير مقومات النظام وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (315).
2. تحديد أثر نظام الرقابة الداخلية على الأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
3. تحديد ما إذا كان أثر نظام الرقابة الداخلية على الأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية يختلف باختلاف الحجم.

الدراسات السابقة:

من خلال مراجعة الدراسات السابقة التي تتعلق بموضوع الدراسة يمكن تصنيف هذه الدراسات إلى مجموعتين: تناولت المجموعة الأولى موضوع الرقابة الداخلية بمختلف جوانبه وعملية تقييمها، حيث حاولت معرفة واقع الرقابة الداخلية في منشآت الأعمال وتحديد علاقتها بعملية التدقيق، من بين هذه الدراسات (بركات،2007؛ زيدان، 2001؛ أبو عياش، 2000؛ الشراري، 2006؛ خلف، 2004؛ O'Leary et al., 2006؛ الججاوي، 2006؛ العجمي، 2009؛ القضاة، 2006).

وتطرقت المجموعة الثانية إلى موضوع الأداء المالي لمنشآت الأعمال، حيث حاولت تحديد طبيعة العلاقة بين بعض جوانب الرقابة الداخلية المطبقة في المنشآت والأداء المالي لهذه الأخيرة، ونجد من بين هذه الدراسات (Wijewardena et al, 2004؛ علاونة، 2005؛ شناق، 1994؛ Weill, 1992؛ أبو دلبوح، 2006؛ Kim and Yoon, 2007؛ الطراونة، 1996؛ Weiner and Mahoney, 1981؛ Grinyer et al., 1980؛ الشاهد، 1989؛ الحياصات، 2005).

وتجدر الإشارة إلى أن ترتيب الدراسات تسلسلياً تم وفقا

لطبيعة الموضوع الذي تناولته الدراسة وليس وفقاً لتاريخ إجرائها.

أما فيما يتعلق بالمجموعة الأولى فقد قام (بركات، 2007) بدراسة بعنوان "مدى إدراك الشركات الأردنية المساهمة العامة لأهمية الرقابة الداخلية"، هدفت إلى تحديد مدى إدراك الشركات المساهمة العامة الأردنية لأهمية الرقابة الداخلية. طبقت الدراسة على عينة مكونة من (60) شركة أردنية مدرجة في سوق عمان المالي من مختلف الأنشطة الإقتصادية. تم تجميع البيانات اللازمة لتحقيق أهداف الدراسة من خلال تصميم استبانة أعدت خصيصاً لهذا الغرض، استخدم الباحث تحليل التباين الأحادي لتحليل البيانات وكذلك اختبار T-test لاختبار فرضيات الدراسة. أشارت النتائج إلى توافر أنظمة الرقابة الداخلية في شركات عينة الدراسة، اضافة إلى توافر لجان التدقيق لدى الشركات المساهمة الأردنية.

وانطلاقاً من فكرة أن نظام الرقابة الداخلية يلعب دوراً مهماً في تحقيق الأداء الفعال، جاءت دراسة (الشراري، 2006) بعنوان "العلاقة بين الرقابة الداخلية وأداء الموظفين في المؤسسة العامة للتقاعد في المملكة العربية السعودية من وجهة نظر الموظفين". هدفت الدراسة إلى تحليل العلاقة بين الرقابة الداخلية وأداء الموظفين في المؤسسة العامة للتقاعد في المملكة العربية السعودية في المستويات الإدارية المختلفة، حيث تم توزيع إستبانة على جميع الأفراد العاملين في المؤسسة.

استخدم الباحث الأساليب الإحصائية الوصفية اضافة إلى معامل الإرتباط والإنحدار المتعدد لتحليل البيانات، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين عناصر الرقابة الداخلية مجتمعة والمتمثلة في التشريعات، وكفاءة الموارد البشرية، والتكنولوجيا المستخدمة، والحوافز، وأهداف نظام الرقابة الداخلية وبين أداء الموظفين في المؤسسة العامة للتقاعد، كما توصلت الدراسة إلى وجود علاقة بين الرقابة الذاتية وبين أداء الموظفين، وكذلك بين البيئة التنظيمية المحيطة وبين أداء الموظفين.

وباعتبار أن عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية هي نقطة البداية في عملية التدقيق، وبما أن المدقق مطالب بدراسة وفهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية فقد قام (O'Leary et al., 2006) بدراسة بعنوان " The Relative Effects of Elements of Internal Control on Auditors Evaluations of Internal Control"، طبقت على شركات أسترالية إفتراضية، حيث استخدم المنهجية الاختبارية. هدفت إلى تحديد أثر عناصر الرقابة الداخلية على تقييم المدققين الخارجيين لنظام الرقابة الداخلية. حاولت الدراسة في البداية معرفة كيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل المدققين الخارجيين، بالإضافة إلى محاولة تحديد الأهمية النسبية لعناصر أو مقومات نظام الرقابة الداخلية، حيث اعتمد الباحثون على ثلاثة مقومات لنظام الرقابة الداخلية والمتمثلة أساساً في البيئة الرقابية، ونظام المعلومات، والإجراءات الرقابية. استخدم الباحثون في الدراسة الأسلوب التجريبي، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أبرزها أن البيئة الرقابية هي العنصر أو المقوم الأكثر أهمية من وجهة نظر المدققين، وأن البيئة الرقابية الضعيفة تدفع المدقق إلى تقييم كل المقومات الأخرى على أنه لا يمكن الإعتماد عليها. كما توصلت الدراسة إلى أن درجة الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية تكون ضعيفة إذا كان أي مقوم من مقومات النظام ضعيفاً.

أما (الجحاوي، 2006) فقد قام بدراسة بعنوان " تحليل أهمية عناصر الرقابة الداخلية لمراقبي الحسابات: دراسة استكشافية لعينة من مراقبي الحسابات بالعراق"، هدفت إلى تحديد آراء عينة من مراقبي الحسابات في العراق بخصوص أهمية عناصر الرقابة الداخلية وتحليل هذه الأهمية عند تخطيط إجراءات التدقيق، شملت الدراسة عينة مختارة عشوائيا من مراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين العاملين في القطاع الخاص. اعتمد الباحث على أسلوب الإستبانة للحصول على البيانات اللازمة لإجراء الدراسة.

أوضحت النتائج أنه لا توجد فروق معنوية ذات دلالة احصائية بين المجيبين من أفراد عينة الدراسة فيما يتعلق بدرجة أهمية كل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية، كما أن مراقبي الحسابات يضعون نظام المعلومات والإتصال بالمرتبة الأولى بناءاً على درجة أهميته يليه عنصر الأنشطة الرقابية ثم المتابعة والإشراف ثم البيئة الرقابية وأخيراً عنصر تقييم المخاطر.

أما المجموعة الثانية التي تطرقت للعلاقة بين الرقابة الداخلية والأداء المالي، فنجد أن بعض الدراسات فيها قد ركزت على تقييم تكنولوجيا المعلومات من خلال تبيان أثرها على الأداء المالي للشركات، وذلك باختبار العلاقة بين تكنولوجيا المعلومات وبين العائد على حقوق الملكية والعائد على الأصول وغيرها من مقاييس الأداء المحاسبية.

وقام (Wijewardena et al, 2004) بدراة بعنوان " The Impact of Planning and Control Sophistication on Performance of Small and Medium- Sized Enterprises: Evidence from Sri Lanka"، هدفت إلى تحديد العلاقة بين تعقيد عمليتي التخطيط والرقابة وبين الأداء المالي للشركات الصناعية الصغيرة

ومتوسطة الحجم، من خلال فحص العلاقة بين عملية إعداد الموازنات التقديرية والرقابة عليها وبين الأداء. تم تجميع البيانات اللازمة لتحقيق أهداف الدراسة من خلال تصميم استبانة. أستخدم الباحث الأساليب الاحصائية الوصفية وتحليل الانحدار، وأوضحت نتائج الدراسة وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين تعقيد عملية التخطيط ونسبة التغير في المبيعات، اضافة إلى وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين تعقيد عملية الرقابة وبين نسبة التغير في المبيعات.

وفي دراسة (شناق، 1994) بعنوان " نظم المعلومات الإدارية على الأداء المؤسسي للشركات المساهمة العامة الأردنية "، حاول الباحث تحديد مدى توافر نظم المعلومات الإدارية لدى الشركات المساهمة العامة الأردنية ودرجة الإستفادة منها، وكذلك درجة تأثيرها على الأداء المؤسسي لهذه الشركات. تم قياس المتغير المستقل في هذه الدراسة من خلال استخدام أربعة معاييرلنظام المعلومات الإدارية تتمثل في أجهزة وبرامج الحاسوب، والعوامل السلوكية، والعوامل الهيكلية، والعوامل البيئية، أما المتغير التابع والمتمثل في الأداء المؤسسي فقد تم قياسه باستخدام مؤشر العائد على الإستثمار (ROI) للفترة الممتدة من (1990–1992) حيث تم حساب قيمة العائد المتوسط للسنوات الثلاث واستعماله لكي يعكس صورة عن الأداء المؤسسي.

لوحظ أن معظم الشركات في قطاع الصناعة التي توجد فيها دائرة أو قسم نظم المعلومات الإدارية لها عائد على الإستثمار أعلى من الشركات الأخرى في نفس القطاع والتي لايوجد فيها مثل هذه الدائرة أو القسم، ولكن هذه الملاحظة لم تظهر في بقية القطاعات. كما أظهرت الدراسة عدم وجود أثر إيجابي لنظام المعلومات الإدارية على الأداء المؤسسي، وأن أجهزة وبرامج الحاسوب المستخدمة في نظام المعلومات الإدارية لا تؤثر في الأداء، إضافة إلى عدم وجود تأثير إيجابي للعوامل السلوكية والعوامل الهيكلية والعوامل البيئية المؤثرة في تطوير واستخدام وإدامة نظام المعلومات الإدارية على الأداء المؤسسي.

وقام (أبو دلبوح، 2006) بدراسة بعنوان "أثر فاعلية الرقابة المالية على الأداء المالي للمؤسسات العامة المستقلة الأردنية" هدفت إلى معرفة تأثير أجهزة الرقابة المالية في الأردن على الأداء المالي للمؤسسات العامة المستقلة وقياس مدى ضرورة وجود جهاز رقابي فعال في الأردن للقيام بمسؤولياته. حاول الباحث من خلال هذه الدراسة تحديد أثر الرقابة المالية والتي تشتمل على التشريعات والكادر الوظيفي المؤهل والموازنة كأداة رقابية وبرامج المراجعة والتقييم الدوري والأنظمة المحاسبية والقواعد المالية (متغيرات مستقلة) على الأداء المالي للمؤسسات العامة المستقلة. توصلت الدراسة إلى أن التشريعات الملائمة والكوادر الوظيفية ومدى تأهيلها تؤثر إيجاباً في الأداء المالي في الأقسام المالية في المؤسسات العامة المستقلة، كما وجدت الدراسة أن مستوى الرقابة المالية الخارجية يؤثر وبنفس الإتجاه في الأداء المالي مقاساً بمدى وجود وحدة مختصة للرقابة الداخلية وتوفر المظاهر المختلفة للرقابة الداخلية والتقييم والمراجعة الدورية.

وفي دراسة (Kim and Yoon, 2007) والتي كانت بعنوان "حوكمة الشركات والأداء في كوريا" فقد هدفت في الأساس إلى تحديد طبيعة العلاقة التي تربط بين حوكمة الشركات وأداء هذه الأخيرة في كوريا. حيث قام الباحثان بدراسة العلاقة بين متغيرات أو آليات حوكمة الشركات والمتمثلة في لجان التدقيق ومشاركة المديرين الخارجيين في اجتماعات مجلس الإدارة والتي تمثل المتغيرات المستقلة في هذه الدراسة، والأداء المالي للشركات الكورية والذي يمثل المتغير التابع. وقد استخدم الباحثان أسلوب تحليل الإنحدار المتعدد في تحليل بيانات الدراسة. تم قياس أداء الشركات في هذه الدراسة باستخدام مجموعة من النسب المالية مثل العائد على الموجودات (ROA) وكذلك التكاليف على رأس المال (COC) حيث تم حسابها من خلال أخذ مجموع كل من التوزيعات النقدية وكذلك مصروف الفائدة وقسمته على الإيرادات. توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها عدم وجود فروق في الأداء المالي للشركات التي يوجد بها لجان للتدقيق مقارنة بتلك الشركات التي لا تضم لجاناً للتدقيق خلال نفس الفترة، وهذا يعني أن لجان التدقيق ليس لها تأثير كبير على مستوى الأداء، وحسب الباحثين فإن هذه النتيجة تتضمن إشارة إلى أن الفائدة من وجود لجان التدقيق في الشركات لم تتجاوز تكاليف تبني هذه اللجان. كما توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية ذات دلالة احصائية بين مشاركة المديرين الخارجيين في اجتماعات مجلس الإدارة وبين ربحية شركات عينة الدراسة (العائد على الموجودات).

وقد ركز العديد من الباحثين على دراسة الأداء المؤسسي وتقييمه والعوامل المؤثرة عليه بغرض تحسينه ومن ثم ضمان بقاء المنشآت والمحافظة على ازدهارها في ظل المنافسة الخارجية. حيث قام (الطراونة، 1996) بدراسة بعنوان "أثر العوامل الداخلية الإدارية والفنية على أداء الشركات الصناعية المساهمة العامة" هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى تأثير مجموعة من العوامل الداخلية الإدارية والفنية على أداء الشركات الصناعية في الأردن، تمثلت هذه العوامل بالهيكل

التنظيمي والمناخ التنظيمي وتصنيف التكنولوجيا المستخدمة من قبل الشركات (تكنولوجيا الإنتاج حسب الطلب، تكنولوجيا الإنتاج الكبير، تكنولوجيا الإنتاج المستمر....) والحجم. اعتمدت الدراسة على معدل العائد على الإستثمار (ROI) كمقياس للأداء، أما الحجم فقد تم قياسه من خلال بعدين هما رأس المال وعدد العاملين.

خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها عدم وجود علاقة بين كل من الهيكل التنظيمي والمناخ التنظيمي والتكنولوجيا والحجم من جهة وأداء الشركات الصناعية من جهة أخرى، حيث أن معظم اتجاهات تأثير أبعاد هذه المتغيرات على الأداء كانت سالبة،

وفي السياق ذاته قام (Grinyer et al, 1980) بدراسة تحت عنوان " الإستراتيجية، الهيكل، البيئة والأداء المالي"، هدفت إلى تحديد العلاقة بين كل من الإستراتيجية، والهيكل التنظيمي، والبيئة وبين الأداء المالي. شملت عينة الدراسة (48) شركة كبرى في المملكة المتحدة، وقد تم قياس الأداء باستخدام العائد على الإستثمار، والربح الصافي، ونمو المبيعات، ونمو رأس المال المستثمر. افترضت هذه الدراسة أن الربط والتنسيق الجيد بين الإستراتيجية والهيكل التنظيمي من شأنه أن يحسن أداء المنشأة. وقد توصل الباحثون إلى وجود علاقة إيجابية وذات دلالة احصائية بين الإستراتيجية والهيكل التظيمي، كما أوضحت الدراسة أن هناك ارتباطاً مستقراً بين الهيكل التنظيمي والإستراتيجية وهو ارتباط سلبي مع الأخذ بعين الإعتبار واقع البيئة المحيطة ولكن بدون ارتباط مع الأداء المالي.

ونلاحظ من خلال استعراض الدراسات السابقة أنها تناولت موضوع الرقابة الداخلية من أبعاده المختلفة، فالبعض منها ركز على تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وذلك بدراسة واقع هذه الأنظمة في مختلف القطاعات الصناعية منها والخدمية لتحديد مدى فاعلية وقوة ومتانة هذه الأنظمة، وتحديد العوامل المؤثرة في هذه الأنظمة. أما البعض الآخر فقد تناول جانباً محدداً من جوانب الرقابة الداخلية كدراسة الجانب الإداري فقط دون البحث في الجانب المالي لنظام الرقابة الداخلية، كما ركزت دراسات أخرى على فحص وتشخيص العلاقة التي تجمع بين الرقابة الداخلية وعملية التدقيق، وعدالة القوائم المالية....الخ، في حين أن دراسات أخرى حاولت البحث في سبل تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة لدى منشآت الأعمال. وركزت بعض الدراسات السابقة على دراسة موضوع الأداء المالي، من حيث إيجاد علاقة بين بعض جوانب الرقابة الداخلية وبين الأداء، فالبعض منها تناول تأثير نظم المعلومات المحاسبية على الأداء المالي، والبعض الآخر تطرق لتأثير تكنولوجيا المعلومات، في حين تناولت دراسات أخرى تأثير إدارة الموارد البشرية وغيرها من العوامل التي من شأنها التأثير على الأداء المالي للمنشأة.

ما يميز هذه الدراسة:

تلتقي الدراسة الحالية مع الكثير من الدراسات السابقة في تناولها لموضوع حظي في السنوات الأخيرة باهتمام واسع من طرف الباحثين والدارسين وهو موضوع الرقابة الداخلية، لكن هناك ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة يمكن تلخيصه في النقاط التالية:

- تتطرق هذه الدراسة إلى موضوع الرقابة الداخلية من جانب مختلف لم تتناوله الدراسات السابقة، حيث سيتم التركيز على مقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (315) والذي قسم مقومات النظام إلى خمسة مقومات أو ركائز أساسية.
- تعد هذه الدراسة، حسب علم الباحثين، من أولى الدراسات في الأردن التي تحاول تحديد العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية والأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن.

فرضيات الدراسة:

بالإعتماد على مشكلة الدراسة المطروحة سابقاً يمكن صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية الأولى: لا تلتزم الشركات الصناعية في الأردن بتطبيق أو تبني مقومات الرقابة الداخلية الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم (315).

الفرضية الرئيسية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بمقومات الرقابة الداخلية الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم (315) وبين الأداء المالي لتلك الشركات.

من هذه الفرضية سوف تتفرع أربع فرضيات فرعية كما يلي:

الفرضية الفرعية الأولى:لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين مدى التزام الشركات الصناعية الأردنية بمتطلبات الرقابة الداخلية وبين الأداء المالي مقاساً بنسبة العائد على الأصول.

الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين مدى التزام الشركات الصناعية الأردنية بمتطلبات الرقابة الداخلية وبين الأداء المالي مقاساً بنسبة العائد على حقوق المساهمين.

الفرضية الفرعية الثالثة: لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين مدى التزام الشركات الصناعية الأردنية بمتطلبات

الرقابة الداخلية وبين الأداء المالي مقاساً بنسبة العائد على المبيعات.

الفرضية الفرعية الرابعة: لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بمتطلبات الرقابة الداخلية والأداء المالي مقاساً بنسبة مجمل الربح.

الفرضية الرئيسية الثالثة: لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية في العلاقة بين مدى توفر مقومات الرقابة الداخلية وبين الأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تعود إلى الحجم.

مجتمع الدراسة وعينتها:

يشمل مجتمع الدراسة جميع الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن المدرجة في بورصة عمان والتي يقدرعددها بـ (70) شركة صناعية وفقاً للتقرير السنوي لبورصة عمان لسنة 2008. وتتكون عينة الدراسة من كافة الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية خلال سنة 2008 لدراسة، بحيث تكون مدرجة في السوق الأول أو السوق الثاني وأن لا يتم شطب إدراج أسهم الشركة خلال فترة الدراسة. وبناءً هذه الشروط فقد تكونت عينة الدراسة من (50) شركة صناعية مساهمة عامة أردنية، حيث تم توزيع (50) استبانة على الشركات الصناعية الأردنية استرد منها (46) استبانة فقط. وقد تم اختيار الشركات الصناعية في هذه الدراسة كون القطاع الصناعي يعد من القطاعات الحيوية الهامة في اقتصاد معظم دول العالم بما في ذلك الدول العربية ومن بينها الأردن.

مصادر البيانات:

اعتمدت هذه الدراسة على مصدرين من مصادر البيانات:

- البيانات الثانوية: تم الإعتماد على التقارير المالية السنوية المنشورة للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية بهدف قياس المتغير التابع في الدراسة والمتمثل في الأداء المالي لتلك الشركات، كما تم الرجوع إلى الكتب والدوريات والمجلات المتخصصة التي تناولت موضوع الدراسة والتي من الممكن أن تخدم أهداف البحث.
- البيانات الأولية: للحصول على البيانات الأولية اللازمة لتحقيق أغراض هذه الدراسة تم تصميم استبانة خصيصاً، والهدف الأساسي من إعداد هذه الإستبانة هو قياس المتغير المستقل في الدراسة والمتمثل في نظام الرقابة الداخلية.

الأساليب الإحصائية:

تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي كالتكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص عينة الدراسة. تم استخدام اختبار المصداقية (Reliability test) من خلال معامل كرونباخ ألفا لقياس درجة صدق وثبات أداة الدراسة، اضافة إلى استخدام اختبار التوزيع الطبيعي من خلال اختبار Kolmogorov-Smirnov (K-S) لبيان مدى اتباع البيانات للتوزيع الطبيعي.

وتم اختبار الفرضية الأولى من خلال استخدام اختبار (One Sample T-Test)، بحيث تم رفض الفرضية الصفرية إذا كان المتوسط الحسابي يزيد عن نقطة القطع (3) بدلالة احصائية. كما تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي كالمتوسط الحسابي لقياس متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الإستبانة، وكذلك الإنحراف المعياري لقياس التشتت أو الإنحراف لإجابات مفردات عينة الدراسة عن وسطها الحسابي.

أما الفرضية الرئيسة الثانية فقد تم اختبارها من خلال استخدام تحليل الإنحدار الخطي المتعدد (Multiple linear Regression)، والذي عادة ما يتم استخدامه عندما يراد فحص التأثير على المتغير التابع من قبل عدة متغيرات مستقلة في وقت واحد (الهيتي، 2006)، لمعرفة مدى تفسير كل من هذه المتغيرات للتغير في المتغير التابع، وفي هذه الدراسة استعمل هذا النوع من التحليل للوقوف على أثر الرقابة الداخلية بدلالة مقوماتها الخمسة كمتغيرات مستقلة على الأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية كمتغير تابع.

أما عن مشكلة الإرتباط بين المتغيرات المستقلة (Multicollinearity) فقد تم احتساب معامل تضخم التباين Variance Inflation Factor (VIF) للتأكد من عدم وجود ارتباط عال وتداخل بين المتغيرات المستقلة، إذ يجب أن لا تكون معاملات ارتباط المتغيرات المستقلة بعضها ببعض مرتفعة، فإذا كان معامل تضخم التباين (VIF) يتجاوز (10) فهذا يدل على أن هناك مشكلة ارتباط بين المتغيرات المستقلة، والتي من شأنها التأثير على نتائج تحليل الإنحدار (Cooper and Schindler, 2003).

أما الفرضية الرئيسة الثالثة فقد تم اختبارها باستخدام تحليل الإنحدار المتعدد غير الخطي لفحص الإختلافات في العلاقة بين مدى توافر مقومات الرقابة الداخلية وبين الأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية باختلاف الحجم. فإذا كان إجمالي موجودات الشركة أكبر من قيمة الوسيط، فإن الشركة تصنف على أنها شركة كبيرة وبالتالي تأخذ القيمة (1). أما إذا كانت قيمة إجمالي موجودات الشركة أقل من قيمة الوسيط، فإن الشركة تصنف على أنها شركة صغيرة وبالتالي تأخذ الرقم (0).

الإطار النظري للدراسة

يقصد بالرقابة الداخلية بمعناها الواسع الخطة التنظيمية

وجميع الوسائل والإجراءات التي تتبع داخل المنشأة والتي من شأنها المحافظة على أصولها، والحصول على بيانات مالية ذات مصداقية، وتحقيق أكبر قدر من الكفاءة الإنتاجية في عمليات المنشأة، والإلتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة (محمود وآخرون، 1994).

يتطلب إعداد نظام للرقابة الداخلية في أي منشأة ضرورة توافر مجموعة من العناصر الأساسية واللازمة لتنفيذه بكفاءة عالية وذلك في ضوء الظروف المحيطة بالمنشأة وطبيعة نشاطها. حيث تعد هذه المقومات والدعائم بمثابة مقاييس يتم على أساسها تقييم كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالمنشأة. وتتكون الرقابة الداخلية وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم (315) من خمسة مقومات أساسية هي كالتالي:

أولاً: البيئة الرقابية: Control Environment

البيئة الرقابية تتضمن وظائف الادارة والمسؤولين عن التحكم المؤسسي، بالاضافة إلى إتجاهاتهم ومواقفهم وتصرفاتهم حيال الرقابة الداخلية للمنشأة وأهميتها. إن البيئة الرقابة تحدد الاطار العام للمنشأة ولمكونات الرقابة الأخرى، وعلى المدقق ان يقوم بدراسة وفهم البيئة الرقابية، لأن نتيجة التقييم تنعكس على تصميم وفاعلية تطبيق مقومات الرقابة الداخلية، وتتكون البيئة الرقابية من الأمور التالية:

1.توصيل وفرض القيم الأخلاقية والاستقامة: إن إلتزام الإدارة والمسؤولين عن التحكم المؤسسي بالإستقامة والأمانة والإخلاص، ووضع الإجراءات التي تشجع العاملين على الإلتزام بذلك هو من أهم الأسس في توفير بيئة رقابية تشكل مظلة لبقية مكونات الرقابة الداخلية.

2. الالتزام بالكفاءة: وذلك بأن تلتزم الإدارة بالعمل على تسليح العاملين لديها بكافة أنواع الخبرات والمهارات الضرورية لأداء العمل على أفضل وجه.

3. مشاركة كل من له علاقة بالتحكم المؤسسي: وهذا يشمل مشاركة الادارة ومجلس الإدارة والعاملين في عملية ممارسة دورهم التنفيذي والرقابي لتحقيق أهداف المنشأة.

4. فلسفة الادارة ونظام (نموذج) التشغيل، من حيث القدرة على مواجهة المخاطر، وتشجيع العاملين على الإقدام واتخاذ القرارت المناسبة لتحقيق الأهداف، وأن تكون الإدارة أنموذجاً يحتذى من قبل العاملين.

5. الهيكل التنظيمي: حيث تحدد الإدارات والأقسام والاختصاصات ومسؤوليات الأفراد.

6. تحديد المسؤوليات والصلاحيات.

7. السياسات والاجراءات الخاصة بالموارد البشرية: هذه السياسات تتعلق بتحديد مؤهلات الموظفين وبتعيينهم وتدريبهم وترقيتهم وتحديد رواتبهم وعلاواتهم.

ثانياً: الإجراءات الرقابية: وتشمل مجموعة من الاجراءات الرقابية التي تساعد في تحقيق فاعلية بقية مكونات الرقابة الأخرى، ومن أهمها: **مراجعة أو تقييم الأداء ومعالجة البيانات وإجراءات الرقابة المادية وفصل المهام و** التفويض.

ثالثاً: تقييم المخاطر: وهو نشاط تقييمي تقوم به الادارة، حيث يتم تحديد وتحليل المخاطر ذات الصلة بإعداد البيانات المالية بما يتفق مع المعايير المحاسبية، ومن ثم تقوم الادارة بتحديد طرق الاستجابة لهذه المخاطر بما يساعد في تخفيف آثارها على البيانات المالية.

رابعاً: نظام المعلومات والتوصيل: ويشمل كافة نظم المعلومات، ولكن بشكل خاص النظام المحاسبي الذي يتكون من السياسات والإجراءات والوسائل الموضوعة من قبل الإدارة لجمع وتحليل وتسجيل وتصنيف البيانات المالية وإعداد التقارير وتوصيل النتائج.

خامساً: الإشراف والتوجيه: ويشمل الإجراءات اللازمة لمتابعة تطبيق مختلف الجوانب الرقابية للتحقق من أنها تعمل حسب ما خطط لها. ويمكن أن يقوم بهذه المهمة دائرة التدقيق الداخلي أو دائرة التفتيش.

العلاقة بين الرقابة الداخلية وأداء الشركات:

لما كان نظام الرقابة الداخلية بمثابة أداة لتحقيق كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية في المنشأة من خلال ضمان حسن استغلال وتوجيه الموارد المتاحة المادية منها والمالية والبشرية في الأغراض المحددة لها، الأمر الذي سينعكس إيجاباً على أداء المنشأة، فقد حاولت بعض الدراسات إيجاد علاقة بين نظام الرقابة الداخلية وبين الأداء. فقد أشارت نتائج دراسة (المعمري، 1999) إلى وجود علاقة إيجابية وذات دلالة احصائية بين نظام الرقابة الداخلية وبين معدل العائد على الأصول، ووجود علاقة إيجابية ذات دلالة احصائية بين نظام الرقابة الداخلية وبين معدل العائد على حقوق الملكية. كما بينت النتائج كذلك وجود علاقة إيجابية قوية وذات دلالة احصائية بين نظام المعلومات ومعدل العائد على الأصول، في حين كانت هناك علاقة إيجابية بين نظام المعلومات وبين معدل العائد على حقوق الملكية ولكنها ليست ذات دلالة احصائية، هذا ولم يعط الباحث أي تفسير لهذه النتائج.

وفي دراسة مشابهة قامت بها (ديب، 1994) خلصت إلى وجود علاقة عكسية غير مهمة احصائيا بين نظام الرقابة الداخلية وبين معدل العائد على الأصول، اضافة إلى وجود علاقة إيجابية بين نظام المعلومات المستخدم وبين معدل العائد على الأصول وإن كانت غير دالة احصائياً.

وفي إطار دراسة العلاقة بين أقسام الرقابة الداخلية وبين الأداء، بينت نتائج دراسة (عبد القادر، 2004) وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة احصائية بين كل من الوسائل والأساليب الرقابية التي تستخدمها الرقابة الإدارية في عملها، واهتمام الإدارة العليا بالرقابة، وتعدد الجهات الرقابية الداخلية والخارجية من جهة، وبين الأداء المؤسسي للشركات الصناعية الأردنية من جهة أخرى مقاساً بنسبة العائد على الإستثمار. أما فيما يتعلق بالرقابة الداخلية المحاسبية فقد توصل (المحاميد، 1999) في دراسته إلى عدم وجود علاقة بين نظام الرقابة الداخلية المحاسبية وأداء الشركات الصناعية مقاساً بالانتاجية الكلية كما في المعادلة التالية (الانتاجية الكلية = المبيعات/ (صافي الموجودات الثابتة + الرواتب والأجور + قيمة المواد)، في حين تم إيجاد علاقة بين الرقابة الداخلية المحاسبية والأداء مقاساً بالانتاجية الكلية كما في المعادلة التالية (الانتاجية الكلية = الناتج (المخرجات)/(رأس المال + الرواتب والأجور+ قيمة المواد)، دون أن يعطي الباحث تفسيرات لهذه النتائج.

ومما يلاحظ من نتائج مختلف الدراسات السابقة التي تم ذكرها أنه يمكن أن نصل إلى نتيجة مفادها أن نظام الرقابة الداخلية يلعب دوراً مهماً في أي منشأة كانت، وهذا من خلال تمكينها من ضمان حسن استخدام وتوجيه مواردها المتاحة لتحقيق أهدافها المسطرة والمرسومة في خطتها، الأمر الذي من شأنه أن ينعكس إيجاباً على أدائها المالي. كما أن وجود نظام فعال ومتين للرقابة الداخلية ضروري لنجاح المنشآت، ومن ثم ضمان البقاء والإستمرار في خضم المنافسة الحادة التي تميز بيئة الأعمال في وقتنا الراهن.

تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

يبين الجدول رقم (1) أن ما نسبته 80.4% من المجيبين ينتمون إلى تخصص المحاسبة. ويلاحظ من الجدول أن غالبية المجيبين عن أسئلة الدراسة هم من حملة شهادة البكالوريوس حيث بلغ عددهم 37 مجيباً وبنسبة 80.4%، في حين أن 13.1% من المجيبين يحملون مؤهلات علمية عليا تتمثل في شهادتي الماجستير والدكتوراه. كما يبين الجدول رقم (1) أن الغالبية العظمى من المجيبين عن أسئلة الإستبانة يتمتعون بخبرات طويلة تقدر بـ 5 سنوات فأكثر، حيث بلغ عددهم 40 مجيباً وبنسبة 87%. إن هذه الخصائص تعزز قدرة المجيبين على فهم واستيعاب أسئلة الإستبانة للإجابة عليها بكل موضوعية وبالتالي زيادة درجة مصداقية هذه الإجابات وإمكانية الإعتماد عليها لدعم نتائج الدراسة، ومن جهة أخرى فإن هذه الخصائص تعكس اهتمام إدارات الشركات الصناعية الأردنية بتوظيف الكفاءات والأفراد ذوي التأهيل العلمي المناسب لشغل الوظائف الإدارية.

الجدول 1. الخصائص الديموغرافية للمجيبين عن أسئلة الإستبانة.

التخصص	محاسبة	37	80.4
	إدارة أعمال	2	4.4
	علوم مالية ومصرفية	4	8.7
	اقتصاد	3	6.5
المؤهل العلمي	دكتوراه	1	2.2
	ماجستير	5	10.9
	دبلوم عالي	3	6.5
	بكالوريوس	37	80.4
الخبرة	أقل من 5 سنوات	6	13.0
	5–أقل من 10 سنوات	13	28.3
	10– أقل من 15 سنة	14	30.4
	15 سنة فأكثر	13	28.3
	المجموع	46	100.0

صدق الأداة وثباتها:

تم اختبار صدق وثبات أداة الدراسة احصائياً من خلال إخضاع أسئلة الإستبانة لاختبار قوة الثبات باستخدام معامل كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) وقواعد هذا الإختبار هي أنه كلما كان المعامل قريبا للواحد كان ذلك أفضل، ويبين الجدول رقم (2) نتائج هذا الإختبار.

يلاحظ من خلال الجدول رقم (2) أن معامل كرونباخ ألفا لمقياس الإلتزام بمتطلبات الرقابة الداخلية بشكل عام بلغ 0.954 وهي قيمة مرتفعة وتعني أنه لو تم توزيع الإستبانة مرة أخرى على نفس مجتمع الدراسة فهناك احتمال 0.954 للحصول على نفس البيانات.

وقد تراوحت معاملات كرونباخ ألفا لمقومات الرقابة الداخلية المستخدمة في هذه الدراسة بين 0.914 لبعد البيئة الرقابية وبين 0.937 لبعد الإشراف والمتابعة، ويظهرمن الجدول رقم (2) أن جميع قيم معاملات الثبات كانت مرتفعة وتعتبر مقبولة لأغراض الدراسة حيث أنها تزيد عن القيمة المقبولة لمثل هذه الدراسة 0.60 (Sekaran, 2003). كما يلاحظ بأن قيمة ألفا للدرجة الكلية للإلتزام بمتطلبات الرقابة الداخلية كانت أعلى من قيم ألفا لمقومات الرقابة الداخلية كل على حدة، ويمكن تفسير ذلك باختلاف عدد الأسئلة التي تم إخضاعها لهذا الإختبار، والتي كانت أكبر بالنسبة لمتغير الدرجة الكلية

للإلتزام بمتطلبات الرقابة الداخلية إذ بلغ عددها (81) سؤالاً، مقارنة بعدد الأسئلة التي تم طرحها لقياس كل بعد من أبعاد الرقابة الداخلية.

اختبار التوزيع الطبيعي:

تم استخدام اختبار Kolmogorov-Smirnov لاختبار مدى اتباع بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي، حيث تتبع البيانات التوزيع الطبيعي إذا كانت مستويات دلالتها أكبر من مستوى الدلالة المقبول 0.05، والجدول رقم (3) يبين نتائج اختبار K-S لفحص سوية بيانات الأداء المالي ومتطلبات الرقابة الداخلية.

الجدول 2. معاملات ثبات الإتساق الداخلي لمجالات الإستبانة

	ألفا		ألفا
البيئة الرقابية	0.914	نظام المعلومات والإتصال	0.918
تقييم المخاطر	0.917	الإشراف والمتابعة	0.937
الإجراءات الرقابية	0.921	الدرجة الكلية للإلتزام بمتطلبات الرقابة الداخلية	0.954

الجدول 3. اختبار K-S لفحص سوية بيانات الأداء المالي و متطلبات الرقابة

	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة K-S	مستوى الدلالة
العائد على الأصول	%0.11-	%6.88	0.94	0.342
العائد على حقوق المساهمين	%0.99-	%11.64	1.20	0.114
العائد على المبيعات	%1.06-	%11.73	1.32	0.061
نسبة مجمل الربح	%15.29	%11.95	0.83	0.496
البيئة الرقابية	4.00	0.52	0.96	0.310
تقييم المخاطر	3.62	0.70	0.60	0.862
الإجراءات الرقابية	3.98	0.55	0.46	0.983
نظام المعلومات والإتصال	4.29	0.53	0.94	0.344
الإشراف والمتابعة	3.78	0.73	0.93	0.356
الدرجة الكلية للإلتزام بمتطلبات الرقابة الداخلية	3.96	0.46	0.75	0.630

يظهر الجدول رقم (3) أن جميع مستويات الدلالة لمقومات الرقابة الداخلية الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم (315) ولمؤشرات الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية قد كانت أعلى من 0.05، مما يعني أن جميع هذه البيانات تتبع التوزيع الطبيعي. ويلاحظ من الإنحرافات المعيارية لمؤشرات الأداء المالي وجود تباين في مستوى أداء شركات عينة الدراسة، ويمكن إرجاع هذه الإختلافات إلى تفاوت إمكانيات هذه الشركات، اضافة إلى اختلاف المستوى التكنولوجي للشركات الأردنية وكذلك الظروف المحيطة بنشاطها.

اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: لا تلتزم الشركات الصناعية في الأردن بتطبيق أو تبني مقومات نظام الرقابة الداخلية الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم (315):

لفحص هذه الفرضية تم استخدام اختبار One Sample T-test بحيث ترفض الفرضية الصفرية إذا كان المتوسط الحسابي يزيد عن نقطة القطع بدلالة احصائية، وفي دراستنا هذه نقطة القطع 3.0 تمثل منتصف تدريج سلم الإجابة الخماسي في استبانة الدراسة. وقاعدة القرار إذا كان المتوسط أكبر من 3 ومستوى الدلالة أقل من 0.05 فإننا نرفض الفرضية الصفرية.

الجدول 4. اختبار One Sample T-test لفحص التزام الشركات الصناعية في الأردن بتطبيق مقومات الرقابة الداخلية.

	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	الترتيب	درجة الأهمية النسبية
البيئة الرقابية	4.00	0.52	13.14	0.000	الثاني	مرتفعة
تقييم المخاطر	3.62	0.70	6.09	0.000	الخامس	متوسطة
الإجراءات الرقابية	3.98	0.55	12.00	0.000	الثالث	مرتفعة
نظام المعلومات والإتصال	4.29	0.53	16.43	0.000	الأول	مرتفعة
الإشراف والمتابعة	3.78	0.73	7.25	0.000	الرابع	مرتفعة
الدرجة الكلية للإلتزام بمتطلبات الرقابة الداخلية	3.96	0.46	14.24	0.000	–	مرتفعة

يتبين من الجدول رقم (4) أن متوسط درجة التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بمتطلبات الرقابة الداخلية مجتمعة بلغ 3.96 وهو أكبر من 3 وبإنحراف معياري قدر بـ 0.46، وقد أظهر اختبار T-test أن هذا المتوسط ذو دلالة احصائية باعتبار أن مستوى الدلالة أقل من 0.05 (0.000) مما يعني أن هناك التزاماً من قبل الشركات الصناعية الأردنية وبدرجة مرتفعة بتطبيق مقومات نظام الرقابة الداخلية الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم (315) بشكل عام.

كما يتبين من الجدول أن جميع متوسطات أبعاد الرقابة الداخلية المستخدمة في هذه الدراسة قد تراوحت بين 3.62 لبعد تقييم المخاطر وبين 4.29 لبعد نظام المعلومات والإتصال وهي جميعها تزيد عن 3، في حين تراوحت قيم الإنحراف المعياري لمقومات الرقابة الداخلية بين 0.52– 0.73 مما يعني أن هناك انسجاماً بين إجابات الأفراد عن أسئلة استبانة الدراسة، كما أظهرت نتائج اختبار T-test أن جميع هذه المتوسطات كانت ذات دلالة احصائية عند مستوى أقل من 0.05، وبالتالي فإن هناك التزاماً وبدرجة مرتفعة من قبل الشركات الصناعية الأردنية بتطبيق جميع مقومات الرقابة الداخلية الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم (315).

ووفقاً لقاعدة القرار فإن الفرضية العدمية الأولى يتم رفضها وبذلك نستنتج أن الشركات الصناعية في الأردن تلتزم بتطبيق مقومات الرقابة الداخلية الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم (315).

ويلاحظ من الجدول رقم (4) أن الشركات الصناعية الأردنية تلتزم بالدرجة الأولى بتوفير نظام المعلومات والإتصال كمقوم من مقومات الرقابة الداخلية، ويمكن تفسير ذلك بأن هذه الشركات تولي أهمية كبيرة للرقابة الداخلية المحاسبية التي تهدف إلى حماية الأصول وكذلك التأكد من دقة البيانات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية المنشورة. وفي المرتبة الثانية تلتزم الشركات الأردنية بمقوم البيئة الرقابية وفي هذا دلالة بأن الشركات تعي جيداً بأن جوهر الرقابة يكمن في اتجاهات إداراتها بخصوص أهمية الرقابة الداخلية، لذلك فهي تسعى إلى توفير العناصر الأساسية لخلق بيئة رقابية سليمة لتكون هذه الإدارات قدوة لباقي الأفراد العاملين فيها، الأمر الذي من شأنه أن ينعكس إيجاباً على أداء هؤلاء العاملين ومن ثم أداء الشركات بشكل عام لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقاً.

الفرضية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بمقومات الرقابة الداخلية الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم (315) وبين الأداء المالي لتلك الشركات:

لاختبار الفرضيات الفرعية المنبثقة عن هذه الفرضية الرئيسة استخدم تحليل الإنحدار الخطي المتعدد Multiple Linear Regression والذي يستخدم عادة للتنبؤ بقيمة المتغير التابع من خلال مجموعة من المتغيرات المستقلة، بحيث تقبل الفرضية الصفرية إذا كانت قيمة مستوى الدلالة أكبر من 0.05 وترفض إذا كانت قيمة مستوى الدلالة أقل من .0.05

1– الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين مدى التزام الشركات الصناعية الأردنية بمتطلبات الرقابة الداخلية وبين الأداء المالي مقاساً بالعائد على الأصول.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (5) بأن معامل الإرتباط المتعدد بين مقومات الرقابة الداخلية مجتمعة والعائد على الأصول قد بلغ 0.41، في حين بلغ مربع معامل الإرتباط 0.16 أما معامل Adj. R^2 فقد بلغ 0.06، وهذا يعني أن مقومات الرقابة الداخلية مجتمعة قادرة على تفسير ما نسبته

06% من تباين العائد على الأصول للشركات الأردنية، وقد تبين من قيمة F أنه لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين مقومات الرقابة الداخلية مجتمعة ونسبة العائد على الأصول، إذ قدرت قيمة F بـ 1.57 ومستوى دلالة 0.190 وهو يزيد عن مستوى الدلالة المقبول في هذه الدراسة 0.05.

الجدول 5. تحليل الإنحدار للعلاقة بين مقومات الرقابة الداخلية والعائد على الأصول

Sig.	F value	Adj. R Square	R Square	R
0.190	1.57	0.06	0.16	0.41

ويتبين من الجدول رقم (6) أنه لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين أي من مقومات الرقابة الداخلية وبين نسبة العائد على الأصول، حيث كانت جميع مستويات الدلالة لهذه المقومات أعلى من مستوى الدلالة المقبول 0.05، وبذلك فإنه يتم قبول الفرضية الفرعية العدمية الأولى.

كما يشير الجدول رقم (6) أن قيم (VIF) لجميع مقومات الرقابة الداخلية كانت أقل من (10)، فقد تراوحت بين (1.3-3.2) وبذلك يمكن القول أنه لا توجد مشكلة حقيقية تتعلق بوجود الإرتباط بين المتغيرات المستقلة في هذه الدراسة والتي من شأنها التأثير على نتائج تحليل الإنحدار المتعدد.

2- الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين مدى التزام الشركات الصناعية الأردنية بمتطلبات الرقابة الداخلية وبين الأداء المالي مقاسا بالعائد على حقوق المساهمين.

الجدول 6. معاملات الإنحدار الخطي المتعدد لمتغيرات مقومات الرقابة الداخلية على العائد على الأصول

	معامل الإنحدار	قيمة β	T	Sig.	*VIF
قيمة الثابت	22.2-		2.4-	0.022	
البيئة الرقابية	0.7-	0.05-	0.2-	0.826	2.7
تقييم المخاطر	1.6	0.16	0.9	0.370	1.6
الإجراءات الرقابية	2.2	0.18	0.7	0.495	3.2
نظام المعلومات والإتصال	1.4	0.11	0.6	0.573	1.8
الإشراف والمتابعة	1.2	0.12	0.8	0.449	1.3

* جميع قيم VIF تقل عن 10 وهي تشير الى عدم وجود مشكلة الإرتباط الذاتي. (Cooper and Schindler, 2003)

كما ظهر من الجدول رقم (7) بلغ معامل الإرتباط المتعدد بين مقومات الرقابة الداخلية والعائد على حقوق المساهمين 0.35، ونسبة التباين المفسر 0.12 في حين بلغت قيمة Adj. R^2 0.01 مما يعني أن مقومات الرقابة الداخلية مجتمعة قادرة على تفسير ما نسبته 01% من تباين نسبة العائد على حقوق المساهمين، ومن خلال قيمة F فقد تبين بأنه لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين مقومات الرقابة الداخلية مجتمعة ونسبة العائد على حقوق المساهمين لسنة 2008، إذ بلغت قيمة F 1.09 ومستوى دلالة 0.381 يزيد عن مستوى الدلالة المقبول 0.05.

الجدول 7. تحليل الإنحدار الخطي المتعدد للعلاقة بين مقومات الرقابة الداخلية والعائد على حقوق المساهمين

Sig.	F value	Adj. R Square	R Square	R
0.381	1.09	0.01	0.12	0.35

كما يبين الجدول رقم (8) أنه لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين أي من مقومات الرقابة الداخلية ونسبة العائد على حقوق المساهمين فقد كانت جميع مستويات الدلالة أعلى من 0.05، وبذلك فإنه يتم قبول الفرضية الفرعية الثانية.

الجدول 8. معاملات الإنحدار الخطي لمتغيرات مقومات الرقابة الداخلية على العائد على حقوق المساهمين

	معامل الإنحدار	قيمة β	T	Sig.	*VIF
قيمة الثابت	23.0-		1.4-	0.161	
البيئة الرقابية	6.3-	0.28-	1.1-	0.264	2.7
تقييم المخاطر	1.9	0.11	0.6	0.548	1.6
الإجراءات الرقابية	8.5	0.40	1.5	0.136	3.2
نظام المعلومات والإتصال	0.7	0.03	0.2	0.875	1.8
الإشراف والمتابعة	1.0	0.06	0.4	0.720	1.3

* جميع قيم VIF تقل عن 10 وهي تشير الى عدم وجود مشكلة الارتباط

الذاتي.

3- الفرضية الفرعية الثالثة: لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين مدى التزام الشركات الصناعية الأردنية بمتطلبات الرقابة الداخلية وبين الأداء المالي مقاسا بالعائد على المبيعات.

نلاحظ من الجدول رقم (9) أن معامل الإرتباط المتعدد بين مقومات الرقابة الداخلية مجتمعة والعائد على المبيعات قد بلغ 0.25 ونسبة التباين المفسر 0.06 أما قيمة $Adj. R^2$ فقد بلغت 0.05، وهذا يعني أن مقومات الرقابة الداخلية مجتمعة قادرة على تفسير ما نسبته 5% من تباين العائد على المبيعات للشركات الصناعية الأردنية، ومن خلال قيمة F التي بلغت 0.53 ومستوى دلالة 0.751 يتضح بأنه لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين مقومات الرقابة الداخلية مجتمعة وبين نسبة العائد على المبيعات لسنة 2008.

الجدول 9. تحليل الإنحدار للعلاقة بين مقومات الرقابة الداخلية والعائد على المبيعات

Sig.	F value	Adj. R Square	R Square	R
0.751	0.53	0.05	0.06	0.25

كما يتضح من خلال الجدول رقم (10) أنه لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين أي من مقومات الرقابة الداخلية وبين نسبة العائد على المبيعات، فقد كانت جميع مستويات الدلالة لهذه المقومات تزيد عن مستوى الدلالة المقبول 0.05، وبذلك فإنه يتم قبول الفرضية الفرعية الثالثة.

الجدول 10. معاملات الإنحدار الخطي المتعدد لمتغيرات مقومات الرقابة الداخلية على العائد على المبيعات

	معامل الانحدار	قيمة β	T	Sig.	*VIF
قيمة الثابت	55.4-		1.5-	0.134	
البيئة الرقابية	0.9-	0.02-	0.1-	0.940	2.7
تقييم المخاطر	1.6	0.04	0.2	0.817	1.6
الإجراءات الرقابية	2.5	0.06	0.2	0.841	3.2
نظام المعلومات	9.6	0.20	1.0	0.330	1.8
والإتصال					
الإشراف والمتابعة	0.2-	0.01-	0.0	0.971	1.3

* جميع قيم VIF تقل عن 10 وهي تشير الى عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي.

4- الفرضية الفرعية الرابعة: لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين مدى التزام الشركات الصناعية الأردنية بمتطلبات الرقابة الداخلية وبين الأداء المالي مقاسا بنسبة مجمل الربح.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (11) أن معامل الإرتباط المتعدد بين مقومات الرقابة الداخلية مجتمعة ونسبة مجمل الربح قد بلغ 0.57، في حين بلغت نسبة التباين المفسر 0.32 أما قيمة $Adj. R^2$ فقد بلغت 0.24، وبذلك فإن مقومات الرقابة الداخلية مجتمعة قادرة على تفسير ما نسبته 24% من تباين نسبة مجمل الربح للشركات الصناعية الأردنية، ومن خلال قيمة F يتبين لنا وجود علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى 0.05 بين مقومات الرقابة الداخلية مجتمعة ونسبة مجمل الربح فقد بلغت قيمة F 3.83 ومستوى دلالة 0.006 أقل من مستوى الدلالة المقبول 0.05.

الجدول 11. تحليل الإنحدار الخطي المتعدد للعلاقة بين مقومات الرقابة الداخلية ونسبة مجمل الربح

Sig.	F value	Adj. R Square	R Square	R
0.006	3.83	0.24	0.32	0.57

ويتبين من الجدول رقم (12) وجود علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى 0.05 بين تقييم المخاطر أحد مقومات الرقابة الداخلية الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم (315) وبين نسبة مجمل الربح حيث بلغت قيمة T 2.2 ومستوى دلالة 0.033 أقل من 0.05، في حين لم تظهر مثل هذه العلاقة بين باقي مقومات الرقابة الداخلية وبين نسبة مجمل الربح فقد كانت جميع مستويات دلالتها أعلى من 0.05، ووفقاً لقاعدة القرار فإنه يتم رفض الفرضية الفرعية الرابعة. كما يتبين من خلال قيم β في الجدول رقم (12) أن متطلب تقييم المخاطر كان المتغير الأكثر تأثيراً على نسبة مجمل الربح لشركات عينة الدراسة والوحيد ذا دلالة احصائية، حيث بلغت قيمة β 0.36 وعند مستوى الدلالة 0.033 وهذا يعني أن زيادة المتغير المستقل المتمثل في تقييم المخاطر درجة واحدة ترافقه زيادة في نسبة مجمل الربح بمقدار 0.36.

ثالثا: اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة:

"لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية في العلاقة بين مدى توفر مقومات الرقابة الداخلية وبين الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة تعود إلى الحجم."

1- العائد على الأصول:

يبين الجدول رقم (13) نتائج تحليل الإنحدار غير الخطي للعلاقة بين مقومات الرقابة الداخلية والعائد على الأصول حسب حجم الشركة.

الجدول 12. معاملات الإنحدار الخطي المتعدد لمتغيرات مقومات الرقابة الداخلية على نسبة مجمل الربح

	معامل الإنحدار	قيمة β	T	Sig.	*VIF
قيمة الثابت	36.7-		2.5-	0.016	
البيئة الرقابية	0.2	0.01	0.0	0.975	2.7
تقييم المخاطر	6.1	0.36	2.2	0.033	1.6
الإجراءات الرقابية	3.5	0.16	0.7	0.492	3.2
نظام المعلومات والإتصال	2.4	0.11	0.6	0.546	1.8
الإشراف والمتابعة	1.3	0.08	0.6	0.580	1.3

* جميع قيم VIF تقل عن 10 وهي تشير الى عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي.

الجدول 13. تحليل الإنحدار غير الخطي المتعدد للعلاقة بين مقومات الرقابة الداخلية والعائد على الأصول التي تعود إلى الحجم

المتغير	حجم الشركة	R Square	F value	Sig.	معامل الإنحدار	T	Sig.
العائد على الأصول	صغيرة	0.559	4.306	0.010	2.54-	- 2.05	0.047
	كبيرة	0.198	0.841	0.539			

يظهر من الجدول أنه يوجد فرق ذو دلالة احصائية في العلاقة بين مدى التزام الشركات الصناعية الأردنية بتوفير مقومات الرقابة الداخلية وبين العائد على الأصول بين الشركات ذات الحجم الصغير والشركات ذات الحجم الكبير حيث بلغت قيمة T -2.05 ومستوى دلالة 0.047 أقل من 0.05، وقد بلغت نسبة التباين المفسر R^2 لدى الشركات الصغيرة 55.9% في حين بلغت لدى الشركات الكبيرة 19.8% مما يعني أن القدرة التنبؤية لمقومات الرقابة الداخلية لمؤشر العائد على الأصول لدى الشركات الصغيرة أعلى منها لدى الشركات الكبيرة، فالشركات الصغيرة تتميز بصغر حجمها وكذلك محدودية العمليات التي تقوم بها وبالتالي فإن توافر ضوابط الرقابة الداخلية فيها من شأنه أن يمكن إداراتها من ممارسة الرقابة على هذه العمليات بكفاءة عالية، ومن ثم ضمان التنفيذ الكفؤ لها من خلال تخفيض التكاليف المتعلقة بها، على عكس الشركات الكبيرة التي تتميز بكبر حجمها وباتساع نطاق عملياتها الأمر الذي قد يخلق صعوبة في متابعة تنفيذ هذه العمليات بكفاءة عالية وفي ضبط التكاليف المرتبطة بها.

كما يلاحظ من مستوى الدلالة لاختبار نسبة التباين المفسر R^2 أن هناك علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى 0.05 بين مقومات الرقابة الداخلية وبين العائد على الأصول لدى الشركات الصغيرة في حين أن هذه العلاقة لم تظهر لدى الشركات الكبيرة. إن هذه النتيجة تعني أنه توجد فروقات ذات دلالة احصائية في العلاقة بين مدى توفر مقومات الرقابة الداخلية وبين الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية مقاساً بالعائد على الأصول تعود إلى الحجم.

2- العائد على حقوق المساهمين:يبين الجدول رقم (14) نتائج تحليل الإنحدار غير الخطي للعلاقة بين مقومات الرقابة الداخلية والعائد على حقوق المساهمين حسب حجم الشركة.

نلاحظ من الجدول رقم (14) أنه يوجد فرق ذو دلالة احصائية في العلاقة بين مقومات الرقابة الداخلية والعائد على حقوق المساهمين بين الشركات ذات الحجم الصغير والشركات

ذات الحجم الكبير، إذ بلغت قيمة T −2.00 ومستوى دلالة 0.032 وهو أقل من مستوى الدلالة المقبول 0.05. كما بلغت نسبة التباين المفسر R^2 لدى الشركات الصغيرة 55.8% في حين بلغت 23.6% لدى الشركات الكبيرة وهذا يدل أن القدرة التفسيرية لمقومات الرقابة الداخلية لتباين العائد على حقوق المساهمين لدى الشركات الصغيرة أعلى منها لدى الشركات الكبيرة. هذا ويلاحظ من مستوى الدلالة لاختبار نسبة التباين المفسر R^2 أن هناك علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى 0.05 بين مقومات الرقابة الداخلية والعائد على حقوق المساهمين لدى الشركات الصغيرة في حين انعدمت مثل هذه العلاقة لدى الشركات الكبيرة. إن هذه النتيجة تعني أنه توجد فروقات ذات دلالة احصائية في العلاقة بين مدى توفر مقومات الرقابة الداخلية وبين الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية مقاساً بالعائد على حقوق المساهمين تعود إلى الحجم، وبالتالي فإن حجم الشركات الأردنية له تأثير على العلاقة بين مقومات الرقابة الداخلية وبين العائد على حقوق المساهمين.

3. العائد على المبيعات:

يبين الجدول رقم (15) نتائج تحليل الإنحدار غير الخطي للعلاقة بين مقومات الرقابة الداخلية والعائد على المبيعات حسب حجم الشركة.

الجدول 14. تحليل الإنحدار للعلاقة بين مقومات الرقابة الداخلية والعائد على حقوق المساهمين حسب الحجم

المتغير	حجم الشركة	R Square	F value	Sig.	معامل الإنحدار	T	Sig.
العائد على حقوق المساهمين	صغيرة	0.558	4.293	0.010	2.58−	2.00−	0.032
	كبيرة	0.236	1.050	0.421			

الجدول 15. نتائج تحليل الإنحدار للعلاقة بين مقومات الرقابة الداخلية و العائد على المبيعات حسب حجم الشركة

المتغير	حجم الشركة	R Square	F value	Sig.	معامل الإنحدار	T	Sig.
العائد على المبيعات	صغيرة	0.331	1.680	0.193	2.54−	2.06−	0.045
	كبيرة	0.076	0.280	0.918			

نلاحظ من الجدول رقم (15) أنه يوجد فرق ذو دلالة احصائية في العلاقة بين مدى التزام الشركات الصناعية الأردنية بتوفير مقومات الرقابة الداخلية والعائد على المبيعات بين الشركات الصغيرة والشركات الكبيرة، حيث بلغت قيمة T − 2.06 ومستوى الدلالة أقل من 0.05 (0.045)، كما بلغت نسبة التباين المفسر لدى الشركات الصغيرة 33.1% في حين بلغت 7.6% لدى الشركات الكبيرة، وهذا يعني أن القدرة التفسيرية لمقومات الرقابة الداخلية لتباين العائد على المبيعات لدى الشركات الصغيرة أعلى منها لدى الشركات الكبيرة. إن هذه النتيجة تعني أنه توجد فروقات ذات دلالة احصائية في العلاقة بين مدى توفر مقومات الرقابة الداخلية وبين الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية مقاساً بالعائد على المبيعات تعود إلى الحجم.

4. نسبة مجمل الربح:

يوضح الجدول رقم (16) نتائج تحليل الإنحدار غير الخطي للعلاقة بين مقومات الرقابة الداخلية ونسبة مجمل الربح حسب حجم الشركة.

يتبين من الجدول رقم (16) أنه لا يوجد فرق ذو دلالة احصائية في العلاقة بين مقومات الرقابة الداخلية ونسبة مجمل الربح بين الشركات ذات الحجم الصغير والشركات ذات الحجم الكبير، حيث بلغت قيمة T −1.44 ومستوى دلالة 0.158 أعلى من مستوى الدلالة المقبول 0.05، وقد بلغت نسبة التباين المفسر لدى الشركات الصغيرة 75.9% في حين بلغت 26% لدى الشركات الكبيرة مما يعني أن القوة التفسيرية لمقومات الرقابة الداخلية لتباين نسبة مجمل الربح للشركات الصغيرة أعلى منها للشركات الكبيرة. ويلاحظ من مستوى الدلالة لاختبار نسبة التباين المفسر أن هناك علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى 0.05 بين مقومات الرقابة الداخلية ونسبة مجمل الربح لدى الشركات الصغيرة في حين أن هذه العلاقة تعتبر غير موجودة لدى الشركات الكبيرة. إن هذه النتيجة تعني أنه لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية في العلاقة بين مدى توفر مقومات الرقابة الداخلية وبين الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية مقاسا بنسبة مجمل الربح تعود إلى الحجم. إلا أنه توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين مقومات الرقابة الداخلية وبين الأداء المالي مقاساً بنسبة مجمل الربح في الشركات الصغيرة وانعدام مثل هذه العلاقة في

الشركات الكبيرة.

الجدول 16.تحليل الإنحدار للعلاقة بين مقومات نظام الرقابة الداخلية ونسبة مجمل الربح حسب حجم الشركة

المتغير	حجم الشركة	R Square	F value	Sig.	معامل الإنحدار	T	Sig.
نسبة مجمل الربح	صغيرة	0.759	10.716	0.000	1.61-	1.44-	0.158
	كبيرة	0.260	1.197	0.352			

الإستنتاجات والتوصيات

تتلخص أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة فيما يلي:

1. أظهرت نتائج الدراسة أن درجة التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بمتطلبات الرقابة الداخلية من خلال توفير مقومات النظام الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم (315) مجتمعة كانت مرتفعة، فقد بلغ المتوسط الحسابي للدرجة الكلية للإلتزام 3.96 . كما تشير النتائج إلى أن كافة مقومات الرقابة الداخلية والمتمثلة في البيئة الرقابية، والإجراءات الرقابية، ونظام المعلومات والإتصال، والمتابعة والإشراف قد توافرت في الشركات الصناعية الأردنية بدرجة مرتفعة، أما تقييم المخاطر فكان الالتزام به بدرجة متوسطة. وقد يعود ذلك إلى أن الاهتمام بتققيم المخاطر هو حديث العهد بشكل عام. وتعد هذه النتيجة مشابهة لتلك التي توصل إليها (بركات، 2007؛ الخرشة، 2001).

2. لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين مدى التزام الشركات الصناعية الأردنية بتوفير مقومات نظام الرقابة الداخلية الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم (315) وبين الأداء المالي مقاسا بنسبة العائد على الأصول (ROA) ، وتعتبر هذه النتيجة مخالفة لتلك التي توصل إليها كل من (المعمري، 1999؛ ديب، 1994)، فقد أشارت نتائج دراسة (المعمري، 1999) إلى وجود علاقة موجبة ومقبولة احصائياً بين نظام الرقابة الداخلية وبين معدل العائد على الأصول، في حين بينت نتائج دراسة (ديب، 1994) وجود علاقة عكسية غير مهمة احصائياً بين نظام الرقابة الداخلية وبين معدل العائد على الأصول. إن اختلاف نتيجة هذه الدراسة عن الدراسات السابقة قد يعود إلى زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية في الوقت الحاضر مما يجعل الشركات ذات الأداء الجيد وأيضاً ذات الأداء الضعيف كلها لديها متطلبات رقابية جيدة، وبالتالي لم يظهر أثر للرقابة الداخلية على معدل العائد على الأصول. وهذا ما قد يبرر النتائج المتباينة للدراسات السابقة نفسها، حيث بين بعضها علاقة إيجابية وبعضها بين علاقة سلبية. كذلك فإن الدراسات السابقة المذكورة أعلاه أجريت إما في بيئة أخرى (اليمن على سبيل المثال) أو طبقت على قطاع مختلف.

3. لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بمتطلبات الرقابة الداخلية وبين أدائها المالي مقاساً بنسبة العائد على حقوق المساهمين (ROE)، وتعتبر هذه النتيجة مخالفة لتلك التي توصل إليها (المعمري، 1999) والتي أشارت إلى وجود علاقة إيجابية متوسطة بين نظام الرقابة الداخلية ومعدل العائد على حقوق الملكية. وقد يعود السبب في هذا الاختلاف لما ذكر أعلاه في النقطة السابقة، علماً بان دراسة المعمري أجريت على البنوك اليمنية.

4. لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين مدى التزام الشركات الصناعية الأردنية بتوفير مقومات الرقابة الداخلية وبين الأداء المالي مقاساً بنسبة العائد على المبيعات (ROS). كذلك تبين أنه لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين أي من مقومات الرقابة الداخلية وبين نسبة العائد على المبيعات، فقد كانت جميع مستويات الدلالة لهذه المقومات تزيد عن مستوى الدلالة المقبول.

5. توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين مدى التزام الشركات الصناعية الأردنية بتوفير مقومات الرقابة الداخلية بشكلها الاجمالي وبين الأداء المالي مقاساً بنسبة مجمل الربح (GPM). ولكن أن العلاقة بين كل واحد من مقومات الرقابة الداخلية ومجمل الربح هي ليست ذات دلالة احصائية باستثناء تققيم المخاطر، حيث تبين أن العلاقة هي ذات دلالة إحصائية.

6. تبين وجود فرق ذي دلالة احصائية في العلاقة بين مدى التزام الشركات الصناعية الأردنية بتوفير مقومات الرقابة الداخلية وبين العائد على الأصول بين الشركات ذات الحجم الصغير والشركات ذات الحجم الكبير، حيث تبين أن القدرة التنبؤية لمقومات الرقابة الداخلية لمؤشر العائد على الأصول لدى الشركات الصغيرة أعلى منها لدى الشركات الكبير.

7. يوجد فرق ذو دلالة احصائية في العلاقة بين مقومات الرقابة الداخلية والعائد على حقوق المساهمين بين الشركات ذات الحجم الصغير والشركات ذات الحجم الكبير، حيث تبين أن القدرة التفسيرية لمقومات الرقابة الداخلية لتباين العائد على حقوق المساهمين لدى الشركات الصغيرة أعلى منها لدى الشركات الكبيرة.

8. يوجد فرق ذو دلالة احصائية في العلاقة بين مدى التزام الشركات الصناعية الأردنية بتوفير مقومات الرقابة الداخلية والعائد على المبيعات بين الشركات الصغيرة والشركات الكبيرة، حيث تبين أن القدرة التفسيرية لمقومات الرقابة الداخلية لتباين العائد على المبيعات لدى الشركات الصغيرة أعلى منها لدى الشركات الكبيرة.

9. يوجد فرق ذو دلالة احصائية في العلاقة بين مقومات الرقابة الداخلية ونسبة مجمل الربح بين الشركات ذات الحجم الصغير والشركات ذات الحجم الكبير، حيث تبين أن القوة التفسيرية لمقومات الرقابة الداخلية لتباين نسبة مجمل الربح للشركات الصغيرة أعلى منها للشركات الكبيرة.

وبناءً على ما تم التوصل من استنتاجات فإن الباحثين يوصيان بما يلي:

1. ضرورة قيام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة لديها ومراجعتها بشكل مستمر بهدف تحديد نقاط الضعف فيها ومن ثم العمل على تطويرها وتحسينها لتفعيل دورها في تحقيق أهداف هذه الشركات، خصوصاً بأننا نعلم أن أحد محددات الرقابة الداخلية هو عدم مواكبة التغيرات التكنولوجية المستمرة في بيئة الأعمال والتي تجعل نظام الرقابة الداخلية غير قادر على توفير الرقابة المناسبة ما لم يتم تحديثه وتطويره بشكل ملائم.

2. بناءاً على ما ذكر في نتائج الدراسة فيما يتعلق بمتطلبات تقييم المخاطر، فإنه ينبغي على الشركات الصناعية الأردنية ضرورة الإهتمام بإيجاد قسم خاص لإدارة المخاطر يساعدها على اكتشاف المخاطر وتحديدها قبل حدوثها، ومن ثم تمكين إدارات هذه الشركات من اتخاذ الإجراءات اللازمة والمناسبة لمواجهة هذه المخاطر بهدف التقليل من حدة تأثيرها.

3. نظراً لأهمية التدقيق الداخلي وباعتباره من أهم الركائز الأساسية للرقابة الداخلية، فإن على الشركات الصناعية الأردنية إيلاء وظيفة التدقيق الداخلي لديها مزيداً من الإهتمام والعناية وذلك من خلال عقد الدورات التدريبية المتخصصة في هذا المجال، وتدعيم دائرة أو قسم التدقيق الداخلي لديها بالعدد الكافي من الأفراد المؤهلين علمياً وعملياً، فقد لاحظت الباحثة من خلال الزيارات الميدانية لشركات عينة الدراسة وجود انخفاض في عدد موظفي دائرة التدقيق الداخلي لدى بعض الشركات الأردنية.

المراجع

أبو دلبوح، وليد ماجد، 2006، أثر فاعلية الرقابة المالية على الأداء المالي للمؤسسات العامة المستقلة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.

أبو عياش، عياش إسماعيل أحمد، 2000، تقييم واقع الرقابة الداخلية في المؤسسات الخدمية الفلسطينية من وجهة نظر إداراتها، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القدس، فلسطين.

بركات، عبد الله عزت، 2007، مدى إدراك الشركات الأردنية المساهمة العامة لأهمية الرقابة الداخلية. المجلة العربية للإدارة، مج 27 (1)، 89- 110.

الججاوي، طلال، 2006، تحليل أهمية عناصر الرقابة الداخلية لمراقبي الحسابات: دراسة استكشافية لعينة من مراقبي الحسابات بالعراق. المجلة العربية للإدارة، مج 26 (1)، 35- 63.

الحياصات، خالد محمد كايد، 2005، علاقة كفاءة وفاعلية استراتيجية إدارة الموارد البشرية بالأداء المؤسسي في المؤسسات الصحفية الأردنية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان للدراسات العليا، عمان، الأردن.

الخرشة، ياسين كاسب، 2001، مدى فاعلية الرقابة الإدارية الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.

خلف، عماد عبد القادر يوسف، 2004، مدى تأثير قوة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية على درجة مصداقية وعدالة القوائم المالية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن.

ديب، سحر سمير محمود الشيخ، 1994، الأداء المالي للشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية دراسة لمدى تطبيق نظرية الوكالة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.

الرمحي، عبد الكريم علي، 1983، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، (ط1)، عمان: شركة الشرق الأوسط للطباعة.

زيدان، زياد أمين عبد الغني، 2001، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في الجامعات الخاصة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.

السقا، السيد أحمد، 1997، المراجعة الداخلية الجوانب المالية والتشغيلية، (ط1)، الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة.

الشاهد، محمود سليمان، 1989، دراسة تحليلية لواقع العلاقة القائمة

بين الإستراتيجية والهيكل التنظيمي والأداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.

الشراري، علي عواد، 2006، العلاقة بين الرقابة الداخلية وأداء الموظفين في المؤسسة العامة للتقاعد في المملكة العربية السعودية من وجهة نظر الموظفين، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.

شناق، رفعت عودة الله أحمد، 1994، أثر نظم المعلومات الإدارية على الأداء المؤسسي للشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.

الصحن، عبد الفتاح وسرايا، محمد ونصر، عبد الوهاب وشحاته، شحاته، 2008، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الإسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع.

الطراونة، محمد، 1996، أثر العوامل الداخلية الإدارية والفنية على أداء الشركات الصناعية المساهمة العامة " دراسة تحليلية". دراسات العلوم الإدارية، مج 23 (2)، 147– 159.

عبد القادر، محمد أحمد عبد الله، 2004، الرقابة الإدارية ودورها في الأداء المؤسسي: نحو تطوير نموذج لتحسين الأداء: دراسة وصفية تحليلية على الشركات الصناعية الأردنية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن.

العجمي، محمد عبد الله حجرف، 2009، دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير نظم الرقابة الداخلية لدى البنوك التجارية الكويتية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.

علاونة، سعيد فرج، 2005، مدى تأثير الإستثمار في تكنولوجيا المعلومات على الأداء المالي للشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن.

القضاة، غسان مصطفى أحمد، 2006، أثر نظم المعلومات المحاسبية على فاعلية الرقابة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.

المحاميد، اسعود محمد فاضل، 1999، نظم الرقابة المالية وأثرها على الأداء، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.

محمود، منصور والطحان، محمد والحموي، محمد، 1994، أساسيات المراجعة، القاهرة: جامعة القاهرة.

المعمري، نبيل سعيد عبده، 1999، الأداء المالي للبنوك التجارية اليمنية في ظل نظرية الوكالة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.

Arens, A. Elder, R. and Beasley, M. 2009. Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, (13th ed), Prentice Hall.

Carmichael, Douglas R. 2004. The PCAOB and the Social Responsibility of the Independent Auditor. Accounting Horizons, 18 (2), 127- 133.

Cooper, D. and Schindler, P. 2003. Business Research Methods, (8th ed), New Delhi: Tata McGraw- Hill.

Grinyer, P. Yasai- Ardekani, M. and Al- Bazzaz, S. 1980. Strategy, Structure, the Environment, and Financial Performance in 48 United Kingdom Companies. Academy of Management Journal, 23 (2), 193- 220.

Kim, H. and Yoon, S. 2007. Corporate Governance and Firm Performance in Korea. Malaysian Accounting Review, 6 (2), 1- 17.

Meijaard, J. Brand, M. and Mosselman, M. 2005. Organizational Structure and Performance in Dutch Small Firms. Small Business Economics, 25 (1), 83- 96.

O'Leary, C. Iselin, E. and Sharma, D. 2006. The Relative Effects of Elements of Internal Control on Auditors Evaluations of Internal Control. Pacific Accounting Review, 18 (2), 69- 96.

Sekaran, Uma. 2003. Research Methods for Business: A Skill-Building Approach, (4th ed), New York: John Wiley & Sons, Inc.

Serrasqueiro, Z. and Nunes, P. 2008. Performance and Size: Empirical Evidence from Portuguese SMES. Small Business Economics, 31 (2), 195- 217.

Weill, P. 1992. The Relationship Between Investment in Information Technology and Firm Performance: A Study of the Valve Manufacturing Sector. Information Systems Research, 3 (4), 307- 333.

Weiner, N. and Mahoney, T. 1981. A Model of Corporate Performance as a Function of Environmental, Organizational, and Leadership Influences. Academy of Management Journal, 24 (3), 453- 470.

Wijewardena, H. De Zoysa, A. Fonseka, T. and Perera, B. 2004. The Impact of Planning and Control Sophistication on Performance of Small and Medium- Sized Enterprises: Evidence from Sri Lanka. Journal of Small Business Management, 42 (2), 209- 217.

The Extent of Compliance of the Jordanian Industrial Shareholding Companies with the Internal Control Requirements and its Impact on Financial Performance

Ali Al-Thuneibat and Nawel Keffous *

ABSTRACT

This study aimed at examining the extent of compliance of the Jordanian industrial companies with the internal control requirements stated in the International Standard on Auditing No.315. The study aimed also at testing the impact of internal control requirements on financial performance of the Jordanian industrial companies. To achieve the objectives of the study, a questionnaire was designed and distributed to (50) industrial companies listed in Amman Bourse. Descriptive statistics, T-test, and Multiple Regression were used to analyze the data and test the hypotheses. The study results showed a high degree of compliance with the implementation of all elements of internal control, but there is no a significant relationship between the extent of adherence of the Jordanian industrial companies with the internal control elements and the financial performance measured by the ratios of ROA, ROE, and ROS. However, there is a statistically significant relationship between the extent of compliance and the financial performance measured by GPM ratio. Furthermore, the results showed a statistically significant impact of the size on the relationship between the implementation of the internal control elements and the financial performance measured by the ratios of ROA, ROE, and ROS. However, no statistically significant differences were found in the relationship between the existence of the internal control elements and the financial performance of the companies measured by the ratio of GPM associated to the size. The study concluded many recommendations including: the need to evaluate periodically the internal control systems implemented in the Jordanian industrial companies and the try to find a special section for controlling the quality of the internal audit department activities.

Keywords: Internal Control, Financial Performance, Control Environment, International Standards on Auditing.

* Faculty of Business, University of Jordan. Received on 28/6/2010 and Accepted for Publication on 30/5/2011.