ISSN 2307-7662

جامعة الناصر
AL-NASSER UNIVERSITY

دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي

دراسة ميدانية على شركات الاتصالات اليمنية

أ.عبد الوهاب احمد عبدالله مسعود عياش
محاسب قانوني وباحث في المحاسبة والتمويل

AUTHORIZED BY AL-NASSER UNIVERSITY'S RESEARCH OFFICE
جميع حقوق النشر محفوظة لمكتب البحوث والنشر بجامعة الناصر

دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي

دراسة ميدانية على شركات الاتصالات اليمنية

أ.عبد الوهاب احمد عبدالله مسعود عياش
محاسب قانوني وباحث في المحاسبة والتمويل

الملخص

5

هدفت الدراسة إلى التعرف على عناصر هيكل الرقابة الداخلية، وتقويم نظم الرقابة الداخلية في شركات الاتصالات اليمنية ومعرفة مدى وجود علاقة بين عناصر الرقابة الداخلية وكفاءة الأداء المالي في شركات الاتصالات اليمنية، وقد تم استخدام المنهج الوصفي لوضع الإطار النظري للدراسة ،كما تم إجراء دراسة ميدانية لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم خلالها جمع البيانات من خلال استبانة وزعت على شركات الاتصالات اليمنية.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

1 - أظهرت الدراسة تمتع شركات الاتصالات اليمنية بهياكل رقابة داخلية جيدة ومقبولة.

2 - أكدت الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين عناصر الرقابة الداخلية وكفاءة الأداء المالي.

3 - إن وجود عناصر رقابة داخلية جيدة يؤدي بالضرورة الى تحسين الخصائص النوعية للبيانات والمعلومات المالية التي تساعد الإدارة على ترشيد ودعم قراراتها.

وقدمت الدراسة مجموعة من التوصيات أبرزها:

1 - استمرار عملية التحديث والتطوير لهيكل الرقابة الداخلية في شركات الاتصالات اليمنية.

2 - الالتزام بالسياسات والإجراءات التنظيمية في شركات الاتصالات اليمنية وتحديث تلك السياسات والإجراءات.

تمهيد:

تعد ثورة الاتصالات والمعلومات هي السمة الأبرز التي تميز هذا العصر، وليست الجمهورية اليمنية ببعيد عن تأثيرات هذه الثورة – رغم تفاوت تأثيراتها من بلد لآخر – ولذا فقد شهدت اليمن خلال السنوات الأخيرة تأسيس (6) ست شركات تعمل في مجال الاتصالات بمختلف أنواعها – الثابتة، المتنقلة، الدولية – ولعل أهم ما يميز قطاع الخدمات عموماً والاتصالات على وجه الخصوص هي مجموعة من السمات أبرزها سرعة تقادم التقنيات المطبقة في هذا القطاع، استحالة تخزين المنتجات والخدمات، وجود منافسة شديدة، محدودية السوق المستهدفة ، تلك السمات وغيرها تمثل تحدياً أمام شركات الاتصالات يستدعي إيجاد نظم رقابة داخلية جيدة وملائمة لطبيعة أنشطتها، ومن هنا رأى الباحث ضرورة دراسة دور نظام الرقابة الداخلية وتأثيراته في رفع كفاءة الأداء المالي للشركات التي تعمل في هذا القطاع.

مشكلة الدراسة:

تتلخص مشكلة الدراسة في التساؤلات الآتية:

1 - هل تتمتع شركات الاتصالات اليمنية بالعناصر الكافية و الملائمة لوجود هيكل رقابة داخلية جيده؟
2 - ما مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية في كفاءة الأداء المالي للشركة؟
3 - هل يؤدي وجود نظام رقابة داخلية كفء إلى تحسين الخصائص النوعية للمعلومات التي تساعد في اتخاذ القرار؟

أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

1 - التعرف على عناصر هيكل الرقابة الداخلية.
2 - التعرف على واقع نظم الرقابة الداخلية في شركات الاتصالات اليمنية.
3 - التعرف على مدى وجود علاقة بين عناصر الرقابة الداخلية (بوصفه متغيراً مستقلاً) وكفاءة الأداء المالي (بوصفه متغيراً تابعاً).

أهمية الدراسة: وتكمن أهمية هذه الدراسة في ندرة الدراسات التي تناولت مفهوم الرقابة الداخلية خصوصاً في شركات الاتصالات نظراً لحداثة هذا القطاع نسبياً وبالتالي لم يأخذ نصيبه من الدراسة والبحث

منهجية الدراسة: اعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي في دراسة الأدبيات المتعلقة بكل من الرقابة الداخلية وتقويم كفاءة الأداء المالي، وذلك من خلال استعراض المراجع والمصادر المختلفة، كالكتب، والدوريات، والبحوث والدراسات، والرسائل الجامعية، والنشرات والإصدارات المهنية المختلفة ومواقع الإنترنت سواءً العربية أو الأجنبية – الانجليزية -، وعلى المنهج الاستقرائي من خلال إعداد استبانة للتعرف على آراء المعنيين في هذا المجال.

فرضيات الدراسة: تقوم الدراسة على الفرضيات الآتية:

1 - لا تتمتع شركات الاتصالات اليمنية بهيكل كفء وجيد للرقابة الداخلية.
2 - لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين عناصر الرقابة الداخلية وكفاءة الأداء المالي.
3 - وجود نظام رقابة داخلية كفء لا يؤدي إلى تحسين الخصائص النوعية للمعلومات التي تساعد في اتخاذ القرار.

حدود الدراسة ونطاقها: تعد الدراسة على شركات الاتصالات العاملة في الجمهورية اليمنية التي تقدم خدمات الاتصالات الثابتة أو المتنقلة أو خدمة الاتصالات الدولية، وعلى وجه الخصوص المراكز الرئيسة لتلك الشركات الواقعة في النطاق الجغرافي للعاصمة صنعاء، وتغطي الفترة من عام 2000 إلى 2010م

ثانياً: الدراسات السابقة:

1 - دراسة شاكر عبدالكريم هادي البلداوي (1998)[1]

هدفت الدراسة إلى التعرف على اثر هيكل الرقابة الداخلية في أداء الوحدات الاقتصادية من خلال دراسة عينة من الشركات الصناعية العراقية، ومن أبرز ما اوصت به الدراسة ضرورة قيام الشركات بوضع سياسات وإجراءات رقابية سليمة، ضرورة تطوير فلسفة الإدارة خصوصاً فيما يتعلق بدعم إدارات الرقابة والمراجعة الداخلية والاهتمام بتدريب منتسبيها وتحديد موقع هذه الإدارات في مكان ملائم في الهيكل التنظيمي للمنشأة.

[1] - شاكر عبد الكريم هادي البلداوي"اثر هيكل الرقابة الداخلية في فاعلية أداء الوحدات الاقتصادية – دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية العراقية" رسالة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة ، الجامعة المستنصرية،1998م.

2 - دراسة فريدة فائق مظهر (2000) [1]

تناولت هذه الدراسة مشكلة ضعف أنظمة الرقابة الداخلية في قطاع النقل البري في جمهورية والذي يرجع إلى ضعف الوعي الرقابي لأغلب الإدارات بأهمية دور النظم الرقابية، وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها: عدم قيام الإدارة المعنية بالرقابة الداخلية برفع تقارير دورية عن نتائج أعمالها واقتراح المعالجات الملائمة

3 - دراسة عادل محمد عشي (2002)[2]

تناولت الدراسة قياس وتقويم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية وقد قام الباحث بتقييم الأداء المالي لمؤسسة صناعة الكوابل ببسكرة باستخدام مجموعة من المعايير والمناهج المختلفة، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات مفادها ضرورة العناية عند اختيار معايير ومؤشرات تقييم الأداء المالي لكي تعكس تلك المقاييس الأداء الفعلي للمؤسسة.

4 - دراسة حسان عبد الغني كعدان (2002)[3]

تناولت الدراسة الإطار العام للرقابة الداخلية في المؤسسات المصرفية، كما استعرضت آليات وأدوات تقويم الأداء في القطاع المصرفي، وخلص الباحث إلى مجموعة من النتائج و التوصيات أبرزها ضرورة تفعيل دور البنك المركزي السوري والمؤسسات الرقابية الأخرى في رقابتها على المؤسسات المصرفية العاملة في السوق السورية.

5 - دراسة ماجد عبد الفتاح محمد العويسي (2003)[4]

تناولت هذه الدراسة منشآت القطاع الخاص في الجمهورية اليمنية، وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات كان أبرزه ضرورة الاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية واستقلاليتها، تضمين قانون الشركات اليمني نصاً يلزم الشركات بتكوين لجنة مراجعة، تأسيس منظمة مهنية محلية للمراجعين الداخليين.

---

1 -فريدة فائق مظهر"تقويم نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة للنقل البري – العراق -" بحث دبلوم عالي في المحاسبة، غير منشورة، جامعة بغداد،2000م.

2 -عادل محمد عشي"الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية: قياس وتقييم – دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل ببسكرة" رسالة ماجستير في الإدارة، غير منشورة، جامعة خيضر – بسكرة، الجمهورية الجزائرية،2002م.

3 -حسان عبد الغني كعدان "الرقابة وتقييم الأداء في القطاع المصرفي مع دراسة حالة تطبيقية على المصرف التجاري السوري" رسالة دكتوراه في المحاسبة،غير منشورة، جامعة دمشق ،2002م.

4 -ماجد عبد الفتاح محمد العويسي"دور المراجعة الداخلية في مراقبة وتحسين الأداء في منشآت القطاع الخاص اليمنية" رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، جامعة الملكة اروي، صنعاء،2003م.

6 - **دراسة نهلة إبراهيم عبد الكريم (2008)**[1] تتمحور مشكلة البحث في أن الرقابة يجب أن تمارس على جميع أوجه النشاط بالمشروع، وكان من أهداف هذه الدراسة التأكد من إمكانية الحصول على بيانات مالية يمكن الاعتماد عليها، وقد اقترح الباحث عدداً من التوصيات كان أهمها رفع كفاءة العنصر البشري من العاملين عن طريق التدريب المتقدم في استخدام الحاسبات الآلية وبرمجتها، الحاجة لتقويم نظام الرقابة الداخلية بشكل دوري للتأكد من كفاءته وفاعليته، يجب على المراجع الداخلي فحص نظم الرقابة الداخلية، وإعداد تقارير عن كفاءتها وفاعليتها.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

من خلال استعراض الدراسات السابقة يمكن القول إن أبرز ما يميز هذه الدراسة عن سابقاتها يتمثل في الآتي:

1 - أن الدراسات السابقة تناولت دراسة وتقويم نظم الرقابة الداخلية في مؤسسات صناعية ومصرفية ومؤسسات تقدم خدمات النقل بينما خصص الباحث دراسته هذه لدراسة دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي في مؤسسات تقدم خدمات حديثة نسبياً – الاتصالات - وتحكمها مجموعة من العوامل والمتغيرات التي تعطي هذه المؤسسات طابعاً خاصاً لنظمها الرقابية

2 - أن بعض تلك الدراسات اقتصرت على جزئية معينة من مكونات الرقابة الداخلية – كالمراجعة الداخلية – بينما شملت هذه الدراسة كافة مكونات وعناصر الرقابة الداخلية.

3 - أن كثيراً من تلك الدراسات توسعت في دراسة أثر الرقابة الداخلية على المؤسسات الاقتصادية لتشمل كافة التأثيرات على تلك المؤسسات بينما اقتصرت هذه الدراسة على دراسة الأثر على الأداء المالي.

هذا وقد استفاد الباحث من الدراسات السابقة سواءً في الإطار النظري للدراسة أو في بناء النموذج الذي اعتمده في جمع البيانات – الإستبانة -كما سعى الباحث جاهداً لتناول بعض الجوانب التي لم تتناولها الدراسات السابقة.

1 _ نهلة إبراهيم عبد الكريم، 2008" اثر الرقابة الداخلية في زيادة الكفاءة والفعالية بالمنشآت الصناعية دراسة حالة مصنع بوهيات المهندس " رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

مفهوم وأهداف وأهمية وهيكل الرقابة الداخلية

مفهوم الرقابة: الرقابة لغة: تعني الرقابة في اللغة العربية الحراسة، الرصد، الانتظار، الحذر[1]

أما في اللغة الانجليزية تشير كلمة الرقابة Control إلى معنيين هما السلطة والفحص حسب قاموس Harraps Standard)[2]

تعريف الرقابة الداخلية: عرفت لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA الرقابة الداخلية "بأنها خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة الشركة والتي تهدف إلى المحافظة على أصول الشركة وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين بالسياسات التي وضعتها الإدارة"[3]

كما عرف المعيار رقم 400 من معايير المراجعة الدولية الرقابة الداخلية بالآتي "إن تعبير نظام الرقابة الداخلية يعني كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدفها في ضمان إدارة منظمة و كفاءةٍ في العمل، والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب ويشمل نظام الرقابة الداخلية على أمور ابعد من تلك المتصلة مباشرة بوظائف النظام المحاسبي " (ير)

أهمية الرقابة الداخلية وتطورها: لم يكن هناك ما يستدعي وجود نظم للرقابة الداخلية، حيث كانت المنشآت فردية وصغيرة الحجم يباشر إدارتها وتشغيلها المالك بنفسه، ونتيجة للعديد من الأسباب، لعل أبرزها ظهور المنشآت كبيرة الحجم ذات الأنشطة المختلفة والمتشعبة – حيث وضعت بعض الدول معايير يتم الاسترشاد بها لتحديد حجم المنشأة فمثلاً في بريطانيا تعد الوحدة الاقتصادية صغيرة الحجم إذا انطبق عليها شرطان من الثلاثة الشروط الآتية: (أن لا يتجاوز مبيعاتها السنوية مليوني جنية، أن لا

---

1 -محمد بن مكرم بن منظور الأفريقي المصري "لسان العرب"مجلد 1، دار صادر، بيروت، ص 424

2 -جورج ليسكوبيه، "رقابة الدولة على المشروعات العامة"، ترجمة بكر قباني، مجلة العلوم الإدارية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، العدد 22، القاهرة 1968م، ص 80

3 -د.عبد الفتاح محمد الصحن، د.محمد السيد سرايا، د.شحاته السيد شحاته "الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة" الدار الجامعية،الاسكندرية،2006 م، ص15

4 -المجمع العربي للمحاسبين القانونيين - المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين – ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان 1998م، ص118

يزيد عدد العاملين فيها عن خمسين عاملاً، أن لا تزيد أصولها عن سبعة وتسعون ألفاً وخمسمائة جنيه [1]

أهداف الرقابة الداخلية: من أهداف أنظمة الرقابة الداخلية منها:

- حماية أصول المنشأة.
- ضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية المستخرجة من سجلات المنشأة - وأبرزها القوائم المالية - لزيادة درجة الاعتماد عليها.
- زيادة الكفاءة الإنتاجية في استغلال موارد وأصول المنشأة.
- التأكد من مدى التزام العاملين بالمنشأة بالسياسات التي وضعتها الإدارة.

مقومات أنظمة الرقابة الداخلية: يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الدعائم أو المقومات الأساسية [2] تتمثل في الآتي:

1 - هيكل تنظيمي كفء
2 - وجود سياسات وإجراءات لحماية الأصول
3 - وجود إجراءات للتحقق من صحة ودقة البيانات والتقارير المحاسبية
4 - وجود إجراءات لزيادة الكفاءة وتشجيع الالتزام بالسياسات الموضوعة
5 - وجود نظام محاسبي كفء وفعال
6 - حسن اختيار العاملين وتدريبهم و تقويم أعمالهم
7 - وجود قسم أو إدارة للمراجعة الداخلية
8 - الاعتماد على البرامج المحاسبية الآلية المتكاملة

هيكل الرقابة الداخلية: في التقرير رقم 55 لسنة [3] 1988 الذي أصدره معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA) ليطبق اعتباراً من بداية عام 1990 حيث استبدل هذا التقرير ولأول مرة مصطلح نظام الرقابة الداخلية بهيكل الرقابة الداخلية على اعتبار أن هذا المفهوم أكثر شمولاً من مفهوم نظام

---

1 -ياسين احمد ألعيسي "خصوصية تدقيق المنشأة الصغيرة" مجلة المدقق، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، عمان،1997م، العدد 32 ،ص. 40

2 -د. احمد محمد نور "مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرة والعلمية " مؤسسة شباب الجامعة،الاسكندرية، 1992م، ص 26

1- SAS No.55 April، 1988، Site: www.cba.org

الرقابة الداخلية.

ووفقاً للتقرير رقم (SAS 55) فقد تم تعريف الرقابة الداخلية بأنها "السياسات والإجراءات التي يتم من خلالها تحقيق أهداف الشركة التي يجب أن يهتم بها مراقب الحسابات، حتى يستطيع الحكم على مدى قدرة الشركة محل المراجعة على تسجيل وتلخيص البيانات والأحداث المالية التي قامت بها الشركة محل المراجعة"

واعتماداً على هذا التعريف الوارد بالتقرير رقم 55 يتضح أن الرقابة الداخلية تتكون من ثلاثة عناصر أساسية هي[□]:

أ - بيئة الرقابة Control Environment

ب - النظام المحاسبي Accounting System

ج - إجراءات الرقابة Control Procedure

وقد توسعت لجنة دعم المنظمات[2](COSO) في تحديد عناصر هيكل الرقابة الداخلية من خلال تقريرها التي أصدرته في عام 1992، وسمي ذلك التقرير: الرقابة الداخلية – إطار متكامل Internal Control – Integrated frame work و حدد ذلك التقرير عناصر هيكل الرقابة الداخلية بخمسة عناصر وهي:

1 - بيئة الرقابة Control Environment

2 - تقدير المخاطر Risk Assessment

3 - المعلومات والاتصال Information and Communication

4 - أنشطة الرقابة Control Activities

5 - المتابعة Monitoring

وفي عام 1995 قام معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA) بإصدار بيان معيار التدقيق رقم (SAS No. 78)[3] والذي أخذ بتوصيات لجنة (COSO) خصوصاً فيما يتعلق بمعيار التدقيق رقم (SAS No.55) سالف الذكر

---

[2] -Lemkin R. & Winters A. "SAS No. 55: The Auditor's New Responsibility for Internal Control " Journal Accountancy، May 1988. P 84-88.

2_ COSO "Internal Control –Integrated Framework Executive Summary" site: www.coso.org

[3] - SAS 78، Site: www.cba.org

مفهوم قياس و تقويم الأداء المالي: يرى بعض الباحثين [1] أن مفهوم تقويم الأداء المالي في أي منظمة يعني التأكد من مطابقة نتائج العمل مع الأهداف المحددة.

و يرى الباحث أن تقويم الأداء المالي مفهوم يشير إلى نشاط مستمر يهدف إلى التعرف على مستويات التنفيذ التي قامت بها الوحدة ألاقتصادية – وليس بالضرورة المنشأة ككل -خلال فترة محددة ومقارنة النتائج المحققة مع الأهداف المرسومة سلفاً ومعرفة الانحرافات إن وجدت وتحديد أسبابها بغرض تعضيد أسباب الانحرافات الإيجابية وتلافي ومعالجة أسباب الانحرافات السلبية مستقبلاً.

من خلال ما تقدم يلاحظ الباحث ضرورة توافر مجموعة من العناصر الهامة في أي عملية تقييم للأداء منها:

أ - أهداف واضحة ومحددة وقابلة للقياس ومرتبطة بفترة زمنية محددة.
ب - قياس موضوعي للنتائج المحققة فعلاً.
ج - إجراء المقارنة بين ما تحقق فعلاً من نتائج مع الأهداف المرسومة مسبقاً.
د - تحديد الانحرافات المتحققة.
ه - تحليل الانحرافات - الإيجابية منها والسلبية - للتعرف على أسبابها.
و - تعضيد أسباب الانحرافات الإيجابية و تلافي أسباب الانحرافات السلبية ووضع المعالجات المناسبة لها.

نبذة عن الشركات المكونة لقطاع الاتصالات في اليمن : هناك عدد ست شركات (6) تعمل في قطاع الاتصالات في الجمهورية اليمنية كما ذكرنا مسبقاً في النبذة التاريخية وتعمل هذه الشركات في تزويد السوق اليمنية بخدمات الاتصالات المختلفة سواءً الثابتة منها أو المتنقلة أو الدولية وخدمات الانترنت.

[1]- أمجد حسن عبد الرحمن "استخدام أساليب المراجعة الإدارية في تقييم كفاءة الأداء الإداري في قطاع النقل والمواصلات – بالتطبيق على هيئة النقل العام بالقاهرة " رسالة ماجستير في إدارة الأعمال غير منشورة، جامعة عين شمس، 1995م، ص. 52

جدول رقم (1)

الشركات المكونة لقطاع الاتصالات في اليمن

الشركة	نوع الملكية	تاريخ بدء النشاط	خدماتها الرئيسية	ملاحظات
1 - المؤسسة العامة للاتصالات	حكومي (عام)	1982	الاتصالات الثابتة	
2 - تيليمن	مختلط	1990	الاتصالات الدولية	
3 -سبافون	خاص	2001	الهاتف النقال GSM	
4 - أم تي إن MTN يمن	خاص	2001	الهاتف النقال GSM	تأسست تحت اسم سبيستل يمن وفي عام 2006 تم انضمامها الى ام تي إن العالمية
5 - يمن موبايل	مختلط	2004	الهاتف النقال CDMA	كانت حكومية (عامة) وتم طرح نسبة 41٪ من أسهمها للاكتتاب في عام 2006
6 - وآي	خاص	2007	الهاتف النقال GSM	

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

1 - مجتمع وعينة الدراسة

تم توزيع عدد 130 استبانة على (6) شركات للاتصالات العاملة في الجمهورية اليمنية وقد تم استعادة 103 استبانة وتمثل 79٪ من إجمالي عدد الاستبانات الموزعة وقد تم تحليل جميع الاستبانات عدا (11) استبانة لعدم صلاحيتها، والجدول الآتي يبين مستوى توزيع الاستبيان على العينة المستهدفة للدراسة.

2 - ثبات وصدق الاستبانة

أجرى الباحث خطوات اختبار الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقة الفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة لكل محور من محاور الاستبيان، وللمعدل الكلي للمحاور ويبين الجدول رقم **(2)** معاملات الفا كرونباخ والتي تدل على وجود معاملات ثبات معقولة ودالة إحصائيا حيث كانت معاملات الثبات أكبر من 0.60 وبصورة عامة فإن معاملات ثبات الاستبيان لجميع المحاور على مستوى العينة كانت أكبر من

0.60 مما يؤكد على صدق وثبات الاستبانة.

جدول رقم (2)

اختبار الثبات وفقاً لمعاملات الفاكرونباخ لكل محور من محاور الاستبيان

المحور	عدد العبارات	معاملات الفا كرونباخ
المحور الأول: تقويم نظم الرقابة الداخلية في شركات الاتصالات	41	.841
المحور الثاني: تأثير عناصر الرقابة الداخلية على كفاءة الأداء المالي	10	.929
المحور الثالث: تأثير الرقابة الداخلية على كفاءة الخصائص النوعية للمعلومات	5	.893
لجميع المحاور	56	.888

3 -خصائص العينة

فيما يلي تحليل لخصائص عينة الدراسة:

جدول رقم (3)

توزيع أفراد العينة حسب خصائصهم الديمغرافية

الخاصية الديمغرافية	البيان	القطاع العام		القطاع المختلط		القطاع الخاص		المجموع	
		العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	ما قبل البكالوريوس	-	-	1	3.6	3	5.8	4	4.3
	بكالوريوس	10	83.3	23	82.1	43	82.7	76	82.6
	دبلوم عالي	2	16.7	2	7.1	1	1.9	5	5.4
	ماجستير	-	-	1	3.6	5	9.6	6	6.5
	دكتوراه	-	-	-	-	-	-	-	-

الخاصية الديمغرافية	البيان	القطاع العام		القطاع المختلط		القطاع الخاص		المجموع	
		العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية
	المجموع	12	100.0	27	96.4	52	100.0	91	98.9
التخصص	محاسبة	9	75.0	24	85.7	40	76.9	73	79.3
	إدارة أعمال	2	16.7	1	3.6	7	13.5	10	10.9
	أخرى	1	8.3	2	7.1	5	9.6	8	8.7
	المجموع	12	100.0	27	96.4	52	100.0	91	98.9
الزمالة والعضوية	منظمات محلية	2	16.7	1	3.6	5	9.6	8	8.7
	منظمات عربية	–	–	–	–	–	–	–	–
	منظمات دولية	–	–	2	7.1	1	1.9	3	3.3
	المجموع	2	16.7	3	10.7	6	11.5	11	12.0
الوظيفة	محاسب	6	50.0	18	64.3	41	78.8	65	70.7
	رئيس حسابات	–	–	2	7.1	5	9.6	7	7.6
	مدير مالي	–	–	–	–	2	3.8	2	2.2
	مراجع	4	33.3	4	14.3	2	3.8	10	10.9
	مدير مراجعة	1	8.3	1	3.6	1	1.9	3	3.3
	أخرى	1	8.3	2	7.1	1	1.9	4	4.3
	المجموع	12	100.0	27	96.4	52	100.0	91	98.9
سنوات الخدمة	ثلاث سنوات فأقل	1	8.3	9	32.1	10	19.2	20	21.7
	4 – 6 سنوات	3	25.0	4	14.3	11	21.2	18	19.6
	7 - 9 سنوات	4	33.3	3	10.7	21	40.4	28	30.4
	10 سنوات فأكثر	4	33.3	11	39.3	8	15.4	23	25.0
	المجموع	12	100.0	27	96.4	50	96.2	89	96.7

الخاصية الديمغرافية	البيان	القطاع العام		القطاع المختلط		القطاع الخاص		المجموع	
		العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية
العمر بالسنوات	35 سنة فأقل	10	83.3	19	67.9	44	84.6	73	79.3
	36 – 45 سنة	2	16.7	4	14.3	6	11.5	12	13.0
	أكثر من 45 سنة	-	-	4	14.3	2	3.8	6	6.5
	المجموع	12	100.0	27	96.4	52	100.0	91	98.9
الجنس	ذكور	10	83.3	25	89.3	44	84.6	79	85.9
	إناث	2	16.7	2	7.1	7	13.5	11	12.0
	المجموع	12	100.0	27	96.4	51	98.1	90	97.8

ملاحظة: هناك بين (2 -3٪)من أفراد العينة لم يدلوا بكافة خصائصهم الديمغرافية

4 - عرض وتحليل البيانات

في المحور الأول تم إيجاد المتوسط الحسابي لكل بديل من بدائل كل العبارات بالمحور والنسب المئوية لتحليل عبارات الاستبانة، وتكون العبارة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة الوسط الحسابي تتجه إلى الموافقة (يزيد عن الدرجة (2))و تكون العبارة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة الوسط الحسابي تتجه إلى عدم الموافقة (يقل عن الدرجة (2))، وتكون آراء العينة في العبارة محايدة إذا كان قيمة الوسط الحسابي يساوي الدرجة (2)، والسبب في ذلك يرجع إلى اعتماد الباحث على مقياس ليكرت الثلاثي، بحيث تكون الدرجة (2) محايدة، وهي درجة مقبولة من وجهة نظر الباحث.

أما المحوران الثاني والثالث فقد تم إيجاد المتوسط الحسابي لكل بديل من بدائل كل العبارات بالمحور والنسب المئوية لتحليل عبارات الاستبانة وتكون العبارة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة الوسط الحسابي يتجه إلى الموافقة (يزيد عن الدرجة (3))و تكون العبارة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة الوسط الحسابي تتجه إلى عدم الموافقة (يقل عن الدرجة (3)) وتكون آراء العينة في العبارة محايدة إذا كانت قيمة الوسط الحسابي

تساوي الدرجة (3) والسبب في ذلك هو اعتماد الباحث على مقياس ليكرت الخماسي بحيث تكون الدرجة (3) محايدة وهي درجة مقبولة من وجهة نظر الباحث.

وقد أسفر التحليل الإحصائي للاستبيانات عن مجموعة من البيانات والنتائج يتناولها الباحث على النحو الآتي:

أولا: تقويم نظم الرقابة الداخلية في شركات الاتصالات اليمنية:

1 - تقويم مدى وجود هيكل تنظيمي حديث لدى شركات الاتصالات

يظهر جدول رقم (4) نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لآراء العينة المستبانة فيما يتعلق بتقويم مدى وجود هيكل تنظيمي حديث لدى شركات الاتصالات العاملة باليمن، وقد بينت النتائج من خلال القراءة لها بالجدول المذكور أن آراء العينة تتجه إلى الموافقة لجميع عبارات الجدول

جدول رقم (4)

التحليل الإحصائي لمدى وجود هيكل تنظيمي حديث لدى شركات الاتصالات

رقم العبارة (في المحور الأول)	موافق	إلى حد ما	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الآراء
1	42.2	42.4	15.2	2.3	0.71	موافقة
2	33.7	44.6	21.7	2.1	0.74	موافقة
31	52.2	43.5	4.3	2.5	0.58	موافقة

2 - تقويم مدى وجود سياسات وإجراءات لحماية أصول وممتلكات شركات الاتصالات

يظهر جدول رقم)5(نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لآراء العينة المستبانة فيما يتعلق بتقويم مدى وجود سياسات وإجراءات لحماية أصول شركات الاتصالات العاملة باليمن

جدول رقم (5)

نتائج التحليل الإحصائي تقويم مدى وجود سياسات وإجراءات لحماية الأصول

رقم العبارة (في المحور الأول)	موافق	إلى حد ما	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الآراء
30	48.9	44.6	6.5	2.4	.62	موافقة
11	52.2	35.9	12.0	2.4	.70	موافقة
17	57.6	21.7	20.7	2.4	.81	موافقة
7	46.7	41.3	12.0	2.3	.69	موافقة
14	45.7	35.9	18.5	2.3	.76	موافقة
13	44.6	35.9	19.6	2.3	.76	موافقة
10	35.9	51.1	13.0	2.2	.66	موافقة
8	30.4	30.4	39.2	1.9	.83	عدم موافقة

3 - تقويم مدى وجود إجراءات للتحقق من صحة ودقة البيانات والتقارير المحاسبية

يظهر جدول رقم **(6)** نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لآراء العينة المستبانة فيما يتعلق بتقييم مدى وجود إجراءات للتحقق من صحة ودقة البيانات والتقارير المحاسبية في شركات الاتصالات وقد بينت النتائج من خلال القراءة والترتيب لها وفق المتوسط الحسابي والانحراف المعياري أن عينة الدراسة يتفقون على وجود إجراءات للتحقق من دقة البيانات المالية

جدول رقم (6)

نتائج التحليل الإحصائي لتقييم مدى وجود إجراءات للتحقق من صحة ودقة البيانات والتقارير المحاسبية

رقم العبارة (في المحور الأول)	موافق	إلى حد ما	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الآراء
38	77.2	20.7	2.2	2.8	.48	موافقة
3	82.6	13.0	4.4	2.8	.51	موافقة
32	75.0	23.9	1.1	2.7	.47	موافقة
35	73.9	23.9	2.2	2.7	.49	موافقة
19	68.5	23.9	7.6	2.6	.63	موافقة
29	63.0	29.3	7.6	2.6	.64	موافقة
27	44.6	37.0	18.5	2.3	.75	موافقة
15	32.6	41.3	26.1	2.1	.77	موافقة

4 - تقويم مدى وجود إجراءات لزيادة الكفاءة وتشجيع الالتزام بالسياسات الموضوعية

يظهر الجدول رقم (7) نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لآراء العينة المستبانة عن مدى وجود إجراءات لزيادة الكفاءة وتشجيع الالتزام بالسياسات الموضوعية في شركات الاتصالات

جدول رقم (7)

نتائج التحليل الإحصائي لتقييم مدى وجود إجراءات لزيادة الكفاءة وتشجيع الالتزام بالسياسات الموضوعية

رقم العبارة (في المحور الأول)	موافق	إلى حد ما	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الآراء
33	71.7	25.0	3.3	2.7	.53	موافقة
24	77.2	18.5	4.3	2.7	.54	موافقة
28	53.3	35.9	10.9	2.4	.68	موافقة
18	52.2	33.7	14.1	2.4	.72	موافقة
26	47.8	38.1	14.1	2.3	.72	موافقة
9	37.0	20.7	42.4	1.9	.89	عدم موافقة

5 - تقويم مدى وجود رقابة جيدة على الأجور والمرتبات

يظهر جدول رقم **(8)** نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لآراء العينة المستبانة عن مدى وجود رقابة جيدة على مرتبات وأجور العاملين في شركات الاتصالات

جدول رقم (8)

نتائج التحليل الإحصائي لتقويم مدى وجود نظام للرقابة على المرتبات والأجور

رقم العبارة (في المحور الأول)	موافق	إلى حد ما	غير موافق	المتوسط الحسابي*	الانحراف المعياري**	إتجاه الأراء
37	58.7	32.6	8.7	2.5	.65	موافقة
40	62.0	28.3	9.8	2.5	.67	موافقة
39	50.0	39.1	10.9	2.4	.68	موافقة

6 - تقويم مدى وجود نظام محاسبي كفء وفعال

يظهر جدول رقم **(9)** نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لآراء العينة المستبانة عن مدى وجود نظام محاسبي قوي وفعال في شركات الاتصالات

جدول رقم (9)

نتائج التحليل الإحصائي لتقويم مدى وجود مدى وجود نظام محاسبي كفء وفعال

رقم العبارة (في المحور الأول)	موافق	إلى حد ما	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إتجاه الأراء
23	67.4	27.2	5.4	2.6	.59	موافقة
16	48.9	44.6	6.5	2.4	.62	موافقة
12	53.3	34.8	12.0	2.4	.70	موافقة
25	63.0	18.5	18.5	2.4	.79	موافقة
41	51.1	32.6	16.3	2.3	.75	موافقة

7 - **تقويم مدى وجود قسم أو إدارة للمراجعة الداخلية**

يظهر جدول رقم **(10)** نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لآراء العينة المستبانة عن مدى وجود مدى وجود قسم أو إدارة للمراجعة الداخلية في شركات الاتصالات

جدول رقم (10)

رقم العبارة (في المحور الأول)	موافق	إلى حد ما	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الآراء
21	51.1	43.5	5.4	2.5	.60	موافقة
22	47.8	46.7	5.4	2.4	.60	موافقة
34	37.0	58.7	4.3	2.3	.56	موافقة
36	34.8	55.4	9.8	2.3	.62	
20	44.6	44.6	10.9	2.3	.67	موافقة
4	53.3	25.0	21.7	2.3	.81	موافقة
5	45.7	26.1	28.3	2.2	.85	موافقة
6	13.0	28.3	58.7	1.5	.72	عدم موافقة

نتائج التحليل الإحصائي لتقويم مدى وجود قسم أو إدارة للمراجعة الداخلية

ثانياً: مدى التأثير الإيجابي لعناصر الرقابة الداخلية على كفاءة الأداء المالي

الجدول رقم **(11)** يظهر نتائج التحليل الإحصائي حول مدى التأثير الإيجابي لعناصر الرقابة الداخلية على كفاءة الأداء المالي ومن قراءتنا للنتائج نجد أن آراء العينة الواحدة تتجه إلى الموافقة بقوة على جميع العبارات

جدول رقم (11)

نتائج التحليل الإحصائي عن مدى التأثير الإيجابي لعناصر الرقابة الداخلية على كفاءة الأداء المالي

رقم العبارة (في المحور الثاني)	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إتجاه الأراء
8		3.3	12.0	23.9	60.9	4.4	.83	موافقة
9		4.3	9.8	33.7	52.2	4.3	.83	موافقة
1		5.4	8.7	37.0	48.9	4.3	.85	موافقة

6		5.4	13.0	23.9	57.6	4.3	.91	موافقة
2		7.6	8.7	26.1	57.6	4.3	.93	موافقة
7		6.5	13.0	27.2	53.3	4.3	.93	موافقة
10		9.8	12.0	27.2	51.1	4.2	1.00	موافقة
3	1.1	9.8	8.7	25.0	55.4	4.2	1.04	موافقة
4		5.4	20.7	43.5	30.4	4.0	.86	موافقة
5		7.6	18.5	38.0	35.9	4.0	.93	موافقة

ثالثاً: مدى التأثير الإيجابي لوجود هيكل رقابة داخلية كفء على تحسين الخصائص النوعية للمعلومات

الجدول رقم (12) يظهر نتائج التحليل الإحصائي حول مدى التأثير الإيجابي لوجود نظام رقابة داخلية كفء على تحسين الخصائص النوعية للمعلومات والبيانات المالية

جدول رقم (12)

نتائج التحليل الإحصائي عن مدى التأثير الإيجابي لوجود نظام رقابة داخلية كفء على تحسين الخصائص النوعية للمعلومات

رقم العبارة (في المحور الثالث)	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إتجاه الأراء
5	_	1.1	8.7	38.0	52.2	4.4	.70	موافقة
1	_	1.1	8.7	38.0	52.2	4.4	.74	موافقة
2	_	3.3	7.6	39.1	50.0	4.4	.76	موافقة
4	_	2.2	15.2	34.8	47.8	4.3	.80	موافقة
3	_	5.4	10.9	33.7	50.0	4.3	.87	موافقة

5 - اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى:

تقيس مدى وجود هياكل تنظيمية كفء وجيدة للرقابة الداخلية لدى شركات الاتصالات العاملة بالجمهورية اليمنية

حيث نصت الفرضية العدمية بأنه (لا تتمتع شركات الاتصالات العاملة بالجمهورية اليمنية بهيكل كفء وجيد للرقابة الداخلية)

يمثل الجدول رقم **(13)** نتائج One-Sample Test للعينة الواحدة حيث تبين أن قيمة المتوسط الحسابي 2.3 والذي يشير إلى اتجاه موافقة آراء المبحوثين عن وجود هياكل تنظيمية كفؤة لدى شركات الاتصالات لإدارة الرقابة الداخلية كانت أكبر من الدرجة 2 وفقا لمقياس ليكرت ذي النقاط الثلاث النقاط والذي تشير إلى الحيادية

وبما أن قيمة T المحسوبة كانت كبيرة وموجبة حيث بلغت 5.92 وأن مستوى الدلالة كانت قيمة صغيرة حيث بلغت 0.000 وهي أقل من مستوى الثقة 0.05 ويعني بأن (الفرق جوهري بين المتوسط الحسابي والدرجة 2) وبناءاً على ما سبق يتم رفض الفرضية العدمية التي تنص على أنه (لا تتمتع شركات الاتصالات العاملة بالجمهورية اليمنية بهيكل كفء وجيد للرقابة الداخلية) وقبول الفرضية البديلة المناقضة لهذه الفرضية ونستنتج بأن شركات الاتصالات العاملة بالجمهورية اليمنية تتمتع بهيكل رقابة داخلية كفء و جيد.

جدول رقم (13)

نتائج اختبار الفرضية الأولى على مستوى العينة الكلية

الفرضية الأولى	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار T	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية
لا تتمتع شركات الاتصالات العاملة بالجمهورية اليمنية بهيكل كفء وجيد للرقابة الداخلية	2.3	0.47	5.92	0.000	رفض الفرضية

وبحسب طبيعة ملكية هذه الشركات أظهرت نتائج الجدول رقم **(14)** اختبار One-Sample Test

لكل عينة على حدة للتعرف على مدى وجود هيكل رقابة داخلية كفء.

جدول رقم (14)

نتائج اختبار الفرضية الأولى على مستوى العينة الجزئية (حسب ملكية الشركة: حكومي، مختلط، خاص)

طبيعة ملكية الشركات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار T	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية
شركات الاتصالات التابعة للقطاع الحكومي	2.5	0.36	4.78	0.001	رفض الفرضية
شركات الاتصالات التابعة للقطاع المختلط	2.0	0.51	0.12	0.902	قبول الفرضية
شركات الاتصالات التابعة للقطاع الخاص	2.4	0.41	6.96	0.00	قبول الفرضية

ويلاحظ من النتائج بالجدول السابق **(14)** أن الفرضية العدمية قد تم رفضها لعينتي كل من شركات الاتصالات التابعة للقطاع الحكومي، الخاص بمستوى دلالة (0.05>0.001، 0.000) على التوالي وقبولها لدى عينة الشركات التابعة للقطاع المختلط بمستوى دلالة (0.050< 0.902) وهذا يشير إلى أنه يوجد هيكل كفء للرقابة الداخلية لدى كل من شركات الاتصالات التابعة للقطاعين الحكومي والخاص بينما ثبت عدم وجود هيكل رقابة داخلية كفء لدى شركات الاتصالات التابعة للقطاع المختلط.

معرفة ما إذا كان اختلاف طبيعة ملكية شركات الاتصالات (حكومية – مختلطة – خاصة) لها تأثير على مدى كفاءة هياكلها الرقابية

يظهر جدول **(15)** تحليل التباين ANOVA الآتي نتائج اختبار F لمعرفة ما إذا كان اختلاف طبيعة ملكية هذه الشركات لها تأثير على كفاءة هياكلها الرقابية

جدول رقم (15)

تحليل التباين ANOVA لمعرفة تأثير ملكية الشركة على كفاءة هيكل الرقابة الداخلية

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	.Sig
Between Groups	3.225	2	1.613	8.532	000.
Within Groups	16.823	89	189.		
Total	20.048	91			

ومن قراءة النتائج بالجدول **(15)** يتبين أن قيمة F المحتسبة كانت كبيرة حيث بلغت 8.532 وأن مستوى دلالة هذا الاختبار (Sig.) أقل من مستوى الثقة 0.05 وهذا يعني بوجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين اختلاف طبيعة ملكية شركات الاتصالات وكفاءة هياكلها الرقابية.

الفرضية الثانية:

تقيس ما إذا كانت كفاءة الأداء المالي لها علاقة موجبة بعناصر الرقابة الداخلية حيث نصت الفرضية العدمية بأنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين عناصر الرقابة الداخلية وكفاءة الأداء المالي،ويمثل الجدول رقم **(16)** نتائج اختبار One-Sample Test حيث تبين أن قيمة المتوسط الحسابي 4.24 أكبر من الدرجة 3 وفقا لمقياس ليكرت ذي النقاط الخمس.

وبما أن قيمة T المحسوبة كانت كبيرة وموجبة حيث بلغت 16.792 وأن مستوى الدلالة كانت قيمة صغيرة حيث بلغت 0.00 وهي أقل من مستوى الثقة 0.05 ويعني ذلك أن (الفرق جوهري بين المتوسط الحسابي والدرجة 3) وبناءً على ما سبق يتم رفض الفرضية العدمية التي تنص على أنه (لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين عناصر الرقابة الداخلية وكفاءة الأداء المالي) وقبول الفرضية البديلة المناقضة لهذه الفرضية وهذا يعني وجود علاقة قوية وموجبة بين عناصر الرقابة الداخلية وكفاءة الأداء المالي.

ونستنتج بأن كفاءة الأداء المالي لشركة الاتصالات يعتمد بقوة على مدى توفر عناصر الرقابة الداخلية بفاعلية لهذه المنشأة.

جدول رقم (16)

نتائج اختبار الفرضية الثانية

الفرضية الثانية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار T	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية
لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين عناصر الرقابة الداخلية وكفاءة الأداء المالي	4.24	711.	16.792	0.000	رفض الفرضية

الفرضية الثالثة:

تقيس معرفة ما إذا كان وجود نظام رقابة داخلية كفء يؤدي إلى تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المالية التي تساعد على اتخاذ القرارات

حيث نصت الفرضية العدمية بأن وجود نظام رقابة داخلية كفء لا يؤدي إلى تحسين الخصائص النوعية للمعلومات التي تساعد في اتخاذ القرار

ويمثل الجدول رقم **(17)** نتائج اختبار T One-Sample Test حيث تبين أن قيمة المتوسط الحسابي 4.35 أكبر من الدرجة 3 وفقا لمقياس ليكرت ذي النقاط الخمس والذي يشير إلى اتجاه الموافقة

وبما أن قيمة T المحسوبة كانت كبيرة وموجبة حيث بلغت 19.863 وأن مستوى الدلالة كانت قيمة صغيرة حيث بلغت 0.00 وهي أقل من مستوى الثقة 0.05 ويعني ذلك أن (الفرق جوهري بين المتوسط الحسابي والدرجة 3) وبناءً على ما سبق يتم رفض الفرضية العدمية التي تنص (بأن وجود نظام رقابة داخلية كفء لا يؤدي إلى تحسين الخصائص النوعية للمعلومات التي تساعد في اتخاذ القرار)

ويستنتج الباحث بأن تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المساعدة في اتخاذ القرارات تعتمد بقوة على توفر نظام رقابة داخلية ذو كفاءة عالية.

جدول رقم (17)

نتائج اختبار الفرضية الثالثة

الفرضية الثالثة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار T	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية
بأن وجود نظام رقابة داخلية كفء لا يؤدي إلى تحسين الخصائص النوعية للمعلومات التي تساعد في اتخاذ القرار	4.35	0.651	19.863	0.00	رفض الفرضية

نتائج الدراسة

خلص الباحث بعد الدراسة النظرية والميدانية إلى مجموعة من النتائج تتمثل في الآتي:

1 - أظهرت نتائج الدراسة أن معظم شركات الاتصالات العاملة باليمن تتمتع بهيكل رقابة داخلية كفء وجيد حيث أظهرت النتائج أن شركات الاتصالات التابعة للقطاعين الحكومي والخاص تتمتع بهيكل رقابة داخلية ذات كفاءة جيدة أفضل من شركات الاتصالات التابعة للقطاع المختلط

2 - أكدت نتائج الدراسة وجود علاقة موجبة وقوية ذات دلالة إحصائية بين عناصر الرقابة الداخلية وكفاءة الأداء المالي لشركات الاتصالات حيث أن عناصر الرقابة الداخلية في شركات الاتصالات تهدف بالدرجة الأساس لحماية أصول وموارد الشركة وتأمينها من إي مخاطر قد تتعرض لها وأن عملها يتم وفق أسس وقواعد علمية تحكمها سياسات وإجراءات معينة مبنية على معلومات دقيقة وصادقة سوف تؤدي إلى رفع كفاءة أداء الأنظمة في تلك الشركات.

3 - أن نظام الرقابة الداخلية الكفء يساعد بدرجة قوية على تحسين الخصائص النوعية للمعلومات التي تساعد على اتخاذ القرار بدلالة إحصائية موجبة حيث أن نظام الرقابة الداخلية يعمل على تبادل البيانات والمعلومات بين مختلف مكونات الشركة وأن عملية التبادل للبيانات والمعلومات تنتج عنها معلومات مكتملة وصحيحة وواضحة وملائمة.

4 - أن معظم شركات الاتصالات العاملة بالجمهورية اليمنية تتمتع بعناصر رقابة داخلية بين الجيدة والمعقولة حيث أظهرت النتائج:

أ - وجود هياكل تنظيمية ملائمة لدى هذه الشركات ويتم تحديثها باستمرار

ب - وجود إجراءات للتحقق من صحة ودقة البيانات والتقارير المحاسبية

ج - وجود إجراءات لزيادة الكفاءة وتشجيع الالتزام بالسياسات الموضوعية.

د - وجود نظم محاسبية كفء ة وفعالة.

ه - الثبات النسبي للعاملين في تلك الشركات وانخفاض معدل دوران العمالة.

و - وجود إدارة أو قسم للمراجعة الداخلية في معظم شركات الاتصالات ولكن مستوى أدائها متواضعاً جداً.

ز - أن إدارة المراجعة الداخلية في جميع شركات الاتصالات العاملة لا تقوم بمراجعة تقنيات المعلومات المطبقة بهذه الشركات.

5 - يعتمد مستوى كفاءة هيكل نظام الرقابة الداخلية في شركات الاتصالات العاملة بالجمهورية اليمنية على طبيعة ملكية هذه الشركات بدلالة إحصائية موجبة وقوية حيث يتميز هيكل الرقابة الداخلية في الشركات الحكومية والشركات الخاصة بأنه أكثر كفاءة من شركات القطاع المختلط.

6 - أن مستوى كفاءة هيكل نظام الرقابة الداخلية في شركات الاتصالات العاملة بالجمهورية اليمنية له علاقة بعمر الشركة ومدة خبرتها.

7 - أظهرت الدراسة أن جميع شركات الاتصالات في اليمن لا توجد بها لجنة مراجعة ولعل ذلك يعود إلى عدم إلزامية قانون الشركات لشركات المساهمة بضرورة أن يكون لديها لجنة مراجعة، وعدم وجود إجراءات وقواعد حوكمة للشركات في الجمهورية اليمنية لارتباط ذلك بوجود سوق للأوراق المالية وهو ما لم يتوفر في اليمن حتى إعداد هذه الدراسة.

التوصيات:

بناءً على النتائج التي توصلت إليها الدراسة، يوصي الباحث بما يلي:

1 - استمرار عملية التحديث والتطوير لهيكل الرقابة الداخلية في شركات الاتصالات العاملة بالجمهورية اليمنية للرقي بكفاءة وأداء تلك الشركات، ولتحسين الخصائص النوعية للمعلومات التي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات الرشيدة.

2 - الالتزام بالسياسات والإجراءات التنظيمية والعمل على تحديثها لضمان كفاءة نظام الرقابة الداخلية في الشركات.

3 - تفعيل دور إدارة المراجعة الداخلية للقيام بواجبها بكفاءة عالية لضمان حماية أصول وموارد الشركات من الضياع وتحسين مستوى كفاءتها الإنتاجية.

4 - استحداث قسم خاص مؤهل تأهيلاً مناسباً ويعنى بمراجعة وتدقيق تقنيات وأمن المعلومات المستخدمة والمطبقة في الشركة وأن يكون هذا القسم تابعاً لإدارة المراجعة الداخلية.

5 - تشكيل لجنة مراجعة في كل شركة من شركات الاتصالات اليمنية.

6 - يوصي الباحث بإجراء الدراسات المستقبلية الآتية:

أ - دور المراجع الخارجي في تطوير أنظمة الرقابة الداخلية في المنشأة التي يقوم بمراجعتها.

ب - تقييم دور لجان المراجعة في رفع كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة.

ج - أثر بعض عناصر الرقابة الداخلية على الأداء المالي للشركة.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً المصادر باللغة العربية :

أ - الكتب:

1 -ابن منظور محمد بن مكرم الأفريقي المصري "**لسان العرب**"المجلد1، دار صادر، بيروت، بدون تاريخ نشر

2 -د.احمد محمد نور "**مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرة والعلمية** " مؤسسة شباب الجامعة ، 1992م .

3 -د.عبد الفتاح محمد الصحن ، د.محمد السيد سرايا ، د.شحاته السيد شحاته "**الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة**" الدار الجامعية،الإسكندرية ،2006 م

4 - علي فاضل "**التحليل المالي لأغراض تحليل الأداء**" موقع الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ،2006م

5 - المجمع العربي للمحاسبين القانونيين - **المعايير الدولية للمراجعة** الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين – ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 1998م

6 - وليد ناجي الحيالي "**الاتجاهات المعاصرة في التحليل المالي**" عمان ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ،2004م

ب - الدوريات:

1 - أبو بكر مصطفى بعيره "**الرقابة الإدارية في المنظمات – مفاهيم أساسية**" ، المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، عمان ،1981م

2 - جورج غاوي "**نظام الرقابة الداخلية وأثره على القوائم المالية** "مجلة المدقق ، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين ، عمان ، الأردن ، العدد 31 تموز 1997م

3 - جورج ليسكوبيه،"**رقابة الدولة على المشروعات العامة**" ،ترجمة بكر قباني،مجلة العلوم الإدارية ،المنظمة العربية للعلوم الإدارية ،القاهرة،العدد 22، 1968م

4 - ياسين احمد ألعيسي "**خصوصية تدقيق المنشأة الصغيرة**" ، مجلة المدقق ، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين ، عمان ، العدد 32 ،1997م

ج - الرسائل العلمية:

1 - أمجد حسن عبد الرحمن "**استخدام أساليب المراجعة الإدارية في تقييم كفاءة الأداء الإداري في قطاع النقل والمواصلات** – بالتطبيق على هيئة النقل العام بالقاهرة" رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة عين شمس ، القاهرة،1995م

2 - حسان عبد الغني كعدان "**الرقابة وتقييم الأداء في القطاع المصرفي مع دراسة حالة تطبيقية على المصرف التجاري السوري**" رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة دمشق،2002م

3 - شاكر عبد الكريم هادي البلداوي "**اثر هيكل الرقابة الداخلية في فاعلية أداء الوحدات الاقتصادية** – دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية العراقية" رسالة دكتوراه في المحاسبة ، غير منشورة، الجامعة المستنصرية ،1998م

4 - عادل محمد عشي"**الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية: قياس وتقييم** – دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل ببسكرة" رسالة ماجستير في الإدارة ، غير منشورة ، جامعة خيضر – بسكرة ، الجمهورية الجزائرية،2002م

5 - فريدة فائق مظهر"**تقويم نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة للنقل البري – العراق**" بحث دبلوم عالي في المحاسبة ، غير منشورة، جامعة بغداد،2000م

6 - ماجد عبد الفتاح محمد العويسي"**دور المراجعة الداخلية في مراقبة وتحسين الأداء في منشآت القطاع الخاص اليمنية**" رسالة ماجستير في المحاسبة ، غير منشورة، جامعة الملكة أروى،2003م

7 - محاسن عبد العزيز محمد "**التدقيق والرقابة الداخلية في المصارف ودورها في اكتشاف وتصحيح الأخطاء والمخالفات** " رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة ،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2000م

8 - محسن بابقي عبد القادر "**مدى اعتماد مراقب الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية**" رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة ،الجامعة المستنصرية ، 2002م

9 - نهلة إبراهيم عبد الكريم "**اثر الرقابة الداخلية في زيادة الكفاءة والفعالية بالمنشآت الصناعية دراسة حالة مصنع بوهيات المهندس**" رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،2008م

د - المصادر الالكترونية:

1 - الموقع الرسمي للمؤسسة العامة للاتصالات السلكية واللاسلكية www.ptc.gov.ye

2 - الموقع الرسمي لوزارة المواصلات وتقنية المعلومات اليمنية www.mtit.gov.ye

ثانياً : المصادر باللغة الانجليزية :

1- AICPA ، **SAS No.55** April ، 1988 ، site: www.cba.org

2- AICPA ، **SAS No.78**، 1996 ، site: www.cba.org

3- COSO "**Internal control –Integrated Framework Excutive Summary**" (1996) site: www.coso.org

4- IFAC، Handbook Technical Pronouncements ، ISA 400 ، 1999

5- IFAC، **ISA No. 101** (1994)

6- Lemkin R. & Winters A. "**SAS No. 55: The Auditor's New Responsibility for Internal Control**" Journal Accountancy،May 1988.