

## أثر العوامل الداخلية للمنظمة في فعالية التدقيق الداخلي: دراسة ميدانية في شركات المساهمة العاملة بالجمهورية اليمنية

الاستلام : 20/ مايو/ 2023  
التحكيم : 10/ يونيو/ 2023  
القبول : 21/ يونيو/ 2023

Sultan Ali Ahmed Al-Sorih<sup>(\*,1)</sup>  
Amal Mohammed Ali Al-Dhaifani<sup>2</sup>

سلطان علي أحمد السريحي<sup>(\*,1)</sup>  
أمل محمد علي الذيفاني<sup>2</sup>

© 2023 University of Science and Technology, Sana'a, Yemen. This article can be distributed under the terms of the [Creative Commons Attribution License](#), which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original author and source are credited.

© 2023 جامعة العلوم والتكنولوجيا، اليمن، صنعاء. يمكن إعادة استخدام المادة المنشورة حسب رخصة مؤسسة المشاع الإبداعي شريطة الاستشهاد بالمؤلف والمجلة.

<sup>1</sup>Associate Professor of Accounting, University of Science and Technology, Sana'a, Yemen

<sup>1</sup> أستاذ المحاسبة المشارك، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، اليمن

<sup>2</sup>PMA scholar, Admenstrative Sciences, University of Science and Technology, Sana'a, Yemen

<sup>2</sup> باحثة في العلوم الإدارية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، اليمن

\* عنوان الرسالة : [sultan.farag@yahoo.com](mailto:sultan.farag@yahoo.com)

## أثر العوامل الداخلية للمنظمة في فعالية التدقيق الداخلي: دراسة ميدانية في شركات المساهمة العاملة بالجمهورية اليمنية

### الملخص:

هدفت الدراسة إلى تحديد أثر العوامل الداخلية للمنظمة في فعالية التدقيق الداخلي لشركات المساهمة العاملة في الجمهورية اليمنية، وتحقيق هذا الهدف تم الاعتماد على الاستبانة لجمع البيانات، حيث تم توزيع (252) استبانة على عينة قصدية بلغت (24) شركة مساهمة، ممثلة بإدارة التدقيق الداخلي، وإدارة المخاطر، ولجان التدقيق. منها (215) استبانة صالحة للتحليل الإحصائي، وقد توصلت نتيجة الفرضية الرئيسية إلى وجود أثر إيجابي للعوامل الداخلية للمنظمة في فعالية التدقيق الداخلي، كما خلصت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي مرتفع لمسؤولية لجان التدقيق لتحقيق فعالية التدقيق الداخلي، يلي ذلك استقلالية التدقيق الداخلي، التي أظهرت أثراً إيجابياً في تحقيق فعالية التدقيق الداخلي، وكذلك توصلت الدراسة إلى أنه لا يوجد أثر لحجم التدقيق الداخلي، ودعم الإدارة العليا لهذا التدقيق في فعالية التدقيق الداخلي، وأوضحت النتائج أن أكثر الأبعاد المرتبطة بفعالية التدقيق الداخلي نجدها على التوالي. وهي: الأهداف المتعلقة بالرقابة الداخلية، والأهداف المتعلقة بالحوكمة، والأهداف المتعلقة بالمخاطر، وبناء على النتائج التي توصلت إليها الدراسة، فقد أوصت الدراسة بضرورة اهتمام الإدارة العليا في شركات المساهمة بالتدقيق الداخلي بما يحقق فعاليته.

الكلمات المفتاحية: فعالية التدقيق الداخلي، العوامل الداخلية، شركات المساهمة.

## The Impact of the Organization's Internal Factors on the Effectiveness of Internal Auditing: A Field Study at Joint-Stock Companies Operating in the Republic of Yemen

### Abstract:

The study aimed to identify the impact of organization's internal factors on the effectiveness of internal auditing of joint-stock companies operating in the Republic of Yemen. To achieve this objective, (252) questionnaires were distribution to a purposive sample (24) companies, represented by the Administration of Internal Audit, Risk Management and Audit Committees, but only (115) were valid for analysis. The study findings revealed a positive impact of the organization's internal factors on the effectiveness of internal auditing, and a high statistically significant positive impact of the factor of audit committees' responsibility on achieving the effectiveness of internal auditing, followed by the factor of the internal audit independence. The findings also revealed that there is no impact of the factor of Internal auditing volume and senior management support on internal auditing. Moreover, based on the respondents' point of view, the findings revealed that the most dimensions related to the effectiveness of internal audit are the objectives related to internal control, objectives related to governance, and objectives related to risks. In light of these findings, the study recommends that the senior management of joint-stock companies should pay more attention to internal auditing in order to achieve its effectiveness.

**Keywords:** effectiveness of internal auditing, organization's internal factors, joint-stock companies.

## المقدمة:

إن التدقيق الداخلي يُعدُّ أحد العناصر المهمة في الهيكل التنظيمي لأي منظمة، وتحقيق فعالية التدقيق يساعد على بقاء المنظمة واستمرار أهدافها، وعدم فعالية التدقيق الداخلي في المنظمات قد يسهم في عدم درء المخاطر واكتشاف أوجه القصور في الأنظمة الرقابية التي قد تؤدي إلى الإفلاس والانهيار، كما أن عدم فعالية التدقيق الداخلي يُعدُّ السبب الرئيس للاختلالات المالية والمحاسبية التي تنشأ عنها المخالفات المالية والتضليل المحاسبي الذي يترتب عليه حدوث الانهيارات المالية لأكبر المؤسسات والشركات في العالم، وهناك نماذج متعددة كان أحد الأسباب الرئيسة لانهيارها القصور والضعف لفعالية التدقيق الداخلي، ومنها شركة California Micro Devices في أمريكا، ومجموعة شركات Mirror في بريطانيا، وشركة Zhengzhou Baiwen في الصين (Shamki & Alhajri, 2017؛ النافعي، 2017).

وتعرف فاعلية التدقيق الداخلي وفق المعهد الدولي للمدققين الداخليين بأنها: الدرجة التي تتحقق فيها الأهداف المحددة للمنظمة (Institute of Internal Auditors [IIA], 2010). وقد اقتضت الضرورة تحقيق فعالية التدقيق الداخلي؛ لأنها تُعدُّ مطلباً أساسياً لتحقيق أهداف المنظمة (Udeh & Nwadiolor, 2016). ونظراً لأهمية تحقيق فعالية التدقيق الداخلي، فقد صدر قانون (Sarbanes Oxley-SOX) الذي أكد على ضرورة أن تتبع الشركات آليات دورية واضحة لتحقيق العلانية والشفافية الفعالة في تعزيز وتفعيل التدقيق الداخلي. ويُعدُّ SOX أداةً للتوازن في العلاقات ما بين المدقق الداخلي والإدارة العليا والمدقق الخارجي ولجان التدقيق؛ مما يعزز فعالية التدقيق الداخلي لحماية حقوق المساهمين أصحاب المصلحة (غنيمي، 2013).

ونتيجة لانتشار ظاهرة الإفلاس المالي للعديد من الشركات فقد زادت أهمية الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين التي تمثل أدلة إرشادية متكاملة تساعد في ضمان تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي بشكل فعال، وتهدف بشكل عام إلى تحديد الكيفية التي تمارس بها وظيفة التدقيق الداخلي، فهي بمثابة مقياس لمستوى الأداء المطلوب من التدقيق الداخلي؛ وذلك لمواجهة متغيرات بيئة الأعمال. وتحقيق الأهداف المتوخاه من التدقيق الداخلي، ليكون أداةً لإضافة قيمة للشركة من خلال الخدمات التأكيدية والاستشارية التي يقدمها، وهو ما ينعكس مباشرة على زيادة الاهتمام بالتدقيق الداخلي، حيث يُعدُّ وسيلة تقييم مستقلة، تسهم في تعزيز فعالية سير العمليات وكفاءتها، لتساعد الشركات على تحقيق أهدافها (Drogalas, Arampatzis, & Anagnostopoulou, 2016, 113).

وقد تعددت العوامل التي تؤثر في فعالية التدقيق الداخلي بحسب الدراسات السابقة، والتي شملت: مجال أو نطاق التدقيق الداخلي، وخبرة المدقق الداخلي، واستجابة الإدارة العليا كما في دراسة Shamki وAlhajri (2017)، وشملت أيضاً جودة التدقيق الداخلي، وكفاءة فريق التدقيق، واستقلالية التدقيق، ودعم الإدارة العليا بحسب ما ورد في دراسة Drogalas et al. (2016)، بينما تضمنت هذه العوامل وفقاً لدراسة Salehi (2016) كفاءة موظفي التدقيق، وحجم التدقيق الداخلي، الاتصال بين المدقق الداخلي والخارجي، ودعم الإدارة العليا، واستقلالية فريق التدقيق الداخلي، بالإضافة إلى ما ذكرته دراسة Laila و Sakour (2015) من عوامل: وهي: استقلالية التدقيق، وكفاءة فريق التدقيق، ومجال العمل، وأداء لجنة التدقيق للعمل.

ونظراً للأهمية التي تحظى بها فعالية التدقيق الداخلي في الشركات تسعى هذه الدراسة إلى تحديد أثر العوامل الداخلية للمنظمة (استقلالية، وحجم، ودعم الإدارة، ومسؤولية لجان التدقيق) في فعالية التدقيق الداخلي.

## الإطار النظري والدراسات السابقة:

### مفهوم فعالية التدقيق الداخلي:

وفقاً لدراسة McClelland و Mujtaba، Little، Dejnaronk (2016) تعرف الفعالية بأنها الأداء الأمثل في أقل وقت وبأقل تكلفة ممكنة. كما عرفها Badara و Saidin (2013) بأنها القدرة في الحصول على نتائج تتفق مع الأهداف المخططة.

أما المعهد الدولي للمدققين الداخليين فقد عرفها بأنها الدرجة التي يتم تحقيق الأهداف المحددة لها (IIA, 2010). ووفقاً لدراسة Nwadiolor و Udeh (2016) يقصد بفعالية التدقيق الداخلي أنها: قدره الأداء التي تساعد الشركات في تحقيق الأرباح والحد من الخسائر، ولاسيما في القطاع العام، في حين يرى النافعابي (2017، 80) أن فعالية التدقيق الداخلي يقصد بها "القدرة على تحقيق الهدف من التدقيق الذي من خلاله يتم تحقيق أهداف الشركة".

وبناء على ما سبق يمكن تعريف فعالية التدقيق الداخلي بأنها: القدرة على تحقيق الهدف من التدقيق الداخلي لمساعدة المنظمات على حماية أصولها، والحد من المخاطر، وتقييم الرقابة الداخلية وتفعيل الحوكمة؛ لتحقيق أهداف المنظمات.

### أهمية فعالية التدقيق الداخلي:

تكمن أهمية تحقيق فعالية التدقيق الداخلي بوصفها أحد الأركان الرئيسية في حركة المنظمات، بالإضافة إلى تقييم وتحسين فعالية الرقابة الداخلية. وتقليل أو منع الغش والفساد. والحد من المخاطر التشغيلية. ودعم إدارة المخاطر (النافعابي، 2017). وقد أشارت دراسة Aburabe (2016) إلى أن فعالية التدقيق الداخلي تعمل على تنفيذ الاستراتيجيات؛ لتحقيق الأهداف التنظيمية. وتعزيز دور لجنة التدقيق في الشركات، وفعالية التدقيق الداخلي دور مهم في المساهمة الفعالة والموثوقة في إعداد التقارير المالية، وممارسة حوكمة الشركات. وأكدت دراسة Alkebsi، Aziz، Mohammed و Dhaifallah (2014) على أهمية فعالية التدقيق الداخلي من خلال الطلب المتزايد عليها في جميع الشركات واهتمام المنظمات المهنية بها، وأصبحت فعالية التدقيق الداخلي مهمة لا غنى عنها؛ لأنها تساعد الشركات على تحقيق أهدافها من خلال تقديم نهج منظم ومنضبط؛ لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الإدارة، وأن التدقيق الداخلي الفعال يضيف قيمة للوحد الاقتصادية من خلال تقديم مجالات متنوعة من الخدمات، كتدقيق العمليات التشغيلية على مجموعة متنوعة من القضايا.

### متطلبات فعالية التدقيق الداخلي في ضوء معايير التدقيق الداخلي الدولية:

تقوم وظيفة التدقيق الداخلي في جميع المنظمات بتقديم خدمات تأكيدية واستشارية حول نظم الحوكمة، وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية، وغايتها في ذلك هو إضافة قيمة للمنظمة، ومساعدتها على تحقيق أهدافها، ولكن تحقيق هذه الغاية يتوقف على مدى توفر مجموعة من المتطلبات التي تشكل العوامل المؤثرة في فعالية التدقيق الداخلي، وجود خدماته، وتعد المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بمثابة المقاييس والقواعد التي يمكن بواسطتها تقييم عمليات وخدمات وظيفة التدقيق الداخلي، باعتبار أن الالتزام بها يؤدي إلى تحقيق أهداف هذه الوظيفة، حيث إن هذه المعايير قد وضعت على أساس إطار نظري واضح: يحدد المبادئ الأساسية التي تحكم مهنة التدقيق، ويوضح طبيعة التدقيق الداخلي ودوره، ونطاق تدخله (Cohen & Sayag, 2010).

ومن خلال المعايير الدولية للتدقيق الداخلي التي تشكل الإطار المرجعي لإجراء تقييم متكامل لفعالية التدقيق الداخلي فإنه يمكن تحقيق هذه الفعالية من خلال توفير صفات وقدرات شخصية معينة لدى المدققين الداخليين، من شأنها ضمان التنفيذ الناجح لمهام التدقيق والقبول من كل أعضاء المنظمة، وتمثل هذه الصفات والقدرات في توفير الوعي الإداري. والدفاع الشخصي، والتأبؤ.

وقد نصت معايير التدقيق الداخلي الدولية على وجوب التزام المدققين الداخليين بالموضوعية والنزاهة، وبذل العناية المهنية اللازمة أثناء أداء مهامهم، وهي صفات أساسية تميز المدقق الداخلي المحترف. ومن أجل نيل ثقة ودعم إدارة الشركة للتدقيق الداخلي، فقد أكدت هذه المعايير على ضرورة تمتع المدققين الداخليين بالكفاءة المناسبة التي تعبر عن قدرتهم المهنية في ممارسة مهامهم بفعالية (IIA, 2017)، حيث تتكون متطلبات فعالية التدقيق الداخلي في ضوء معايير التدقيق الداخلي الدولية من الضوابط الآتية:

#### أولاً: الضوابط التنظيمية لنشاط التدقيق الداخلي:

إن توفر البيئة التنظيمية الملائمة لنشاط التدقيق الداخلي تمثل إحدى المقومات الأساسية لفعالية التدقيق الداخلي؛ وذلك أن هذه الأخيرة تعد جزءاً متماهاً في الهيكل التنظيمي للشركة؛ ولهذا اهتمت معايير التدقيق الداخلي الدولية بهذا الجانب اهتماماً خاصاً، حيث أكدت على وجوب إعداد "ميثاق التدقيق الداخلي" (Charter for internal audit)، وهي وثيقة رسمية تتم المصادقة عليها واعتمادها من قبل مجلس الإدارة (أو لجنة التدقيق) والإدارة العليا للشركة، طبقاً لنص المعيار رقم (1000) الذي ورد فيه: "يجب تحديد الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات لنشاط التدقيق الداخلي. وذلك بوثيقة رسمية تتسجم مع المعايير، ويجب أن يراجع الميثاق بصفة دورية من قبل رئيس التدقيق الداخلي. وتقديمه لمجلس الإدارة للمصادقة عليه" (IIA, 2017, 4). ولا يمكن للمدققين الداخليين أداء أعمالهم بحرية وبموضوعية إلا إذا تمتع التدقيق الداخلي بمكانة تنظيمية ملائمة في الشركة، مهما كان حجمها وشكلها القانوني وطبيعة أهدافها؛ لذا أكد المعيار رقم (1110) أنه "يجب أن يكون مسؤول التدقيق الداخلي على اتصال بالمستوى الإداري الذي يسمح لنشاط التدقيق الداخلي بالاضطلاع بمسؤولياته" (IIA, 2017, 5).

#### ثانياً: إدارة نشاط التدقيق الداخلي:

تقع مسؤولية إدارة نشاط التدقيق الداخلي على مدير التدقيق الداخلي في الشركة، بغض النظر عن حجم إدارة التدقيق الداخلي، أو خصائص الشركة، وذلك بنص المعيار (2000)، وهو بذلك يقوم بالأنشطة الإدارية المعروفة، مستنداً في إنجاز مهامه والاضطلاع بمسؤولياته إلى ميثاق التدقيق الداخلي، وغايته في ذلك هو تمكين هذا النشاط من تحقيق الغاية من وجوده، وهي إضافة قيمة للشركة وتحقيق أهدافها (IIA, 2017). كما أوضحت معايير التدقيق الدولية طبيعة المهام الإدارية لمدير التدقيق الداخلي المتمثلة في وضع خطط سنوية تعكس استراتيجية التدقيق المعتمدة، ورفع تقارير دورية سنوية إلى الإدارة العليا للشركة أو لجان التدقيق، والإشراف على أعمال التدقيق، والتنسيق بين التدقيق الداخلي والأطراف الداخلية والأطراف الخارجية (IIA, 2010).

#### ثالثاً: الضوابط المنهجية في إنجاز مهام التدقيق الداخلي:

تختلف طبيعة عمل المدققين الداخليين تبعاً لاختلاف طبيعة نشاط الشركة، ونوعية المشكلات التي تؤثر في أداء أعمالها، وهم يخضعون في إنجاز مهام التدقيق إلى معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها، وهي التي تتضمن قواعد وإرشادات عامة، يؤدي الالتزام بها إلى إنجاز المهام بفعالية، ووفقاً لقواعد وإرشادات معايير التدقيق الداخلي، فإن الضوابط المنهجية التي يجب مراعاتها في إنجاز مهام التدقيق الداخلي هي: تحديد الجهة المراد تدقيقها، وتحديد مجال التدقيق، وتنفيذ مهام التدقيق، وتلخيص ما تم إنجازه، وإعداد التقرير وإرساله، والتأكد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة من قبل الجهة المسؤولة، والمتابعة (IIA, 2008).

#### أثر العوامل الداخلية للمنظمة في فعالية التدقيق الداخلي:

تعددت العوامل التي تؤثر في فعالية التدقيق الداخلي، فهناك ما يتعلق منها بخبرة وكفاءة العاملين في التدقيق الداخلي، وهناك ما يتعلق بالمنظمة، مثل الثقافة والهيكل التنظيمي وموقع إدارة التدقيق في هذا الهيكل، ومدى دعم الإدارة العليا للمدققين وتوفير المعلومات والموارد اللازمة، وقد حددت بعض الدراسات أن العوامل التي تؤثر في التدقيق الداخلي هي مدى الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي، مثل: دراسة Alhajri و Shamki (2017)، ودراسة Onulaka (2015).

وقد حدد المؤتمر العالمي للمدققين الداخليين (2018) العوامل المؤثرة في فعالية التدقيق الداخلي في الموارد البشرية، من حيث العدد الكافي من المدققين والمؤهلات التي يجب توافرها في المدققين الداخليين، والأدوات والتكنولوجيا التي يتم الاعتماد عليها، والمعايير ونظم المراجعة من حيث توفير الأدلة والآليات التي تنم بها عملية التدقيق وتضمن الالتزام بالجوانب المهنية والأخلاقية، والهيكل من حيث ضمان استقلالية التدقيق بوضعه في الإطار المناسب ضمن الهيكل التنظيمي، والحوكمة من خلال توفير التفويض والقواعد القانونية، والحفاظ على استقلالية التدقيق وتوفير التمويل.

وقد حددت دراسة Mazza و Azzali (2018) بعض العوامل المتعلقة بالمنظمة، مثل: توفير ميثاق للتدقيق، وتوظيف مدققين ذوي خبرة، بالإضافة إلى إيجاد مجلس قانوني في المنظمة، ومنها ما يتعلق بالعمليات، وتشمل: ضمان الجودة، وإيجاد المبادئ التوجيهية، والمخاطر القائمة. وأخيرا عرضت الدراسة العوامل التي تؤثر في التدقيق من خلال العلاقة مع الإدارة العليا، والعلاقة مع المدير المالي، والعلاقة مع لجنة التدقيق.

أما العوامل التي تم الاعتماد عليها في هذه الدراسة هي استقلالية التدقيق الداخلي، حجم التدقيق الداخلي، ودعم الإدارة العليا، ومسؤولية لجان التدقيق؛ لأنها تتفق مع معايير التدقيق الداخلي (IIA, 2012)، وكذلك دراسة كل من Alzeban, Salehi و Gwilliam (2016)، ودراسة Cohen Sayag (2010)، التي توصلت إلى أنها تؤثر في التدقيق الداخلي وفعاليتها، حيث إن استقلالية التدقيق تشير إلى موقع إدارة التدقيق في الهيكل، فإذا تحققت الاستقلالية دل ذلك على موقعها الصحيح في الهيكل، وحجم التدقيق إذا كان مناسباً دل على توفير العدد الكافي من المدققين، وأما دعم الإدارة العليا ولجنة التدقيق فتشير إلى اهتمام الإدارة العليا بالتدقيق الداخلي، وأن هناك ثقافة تدعم التدقيق الداخلي.

ومن خلال ما سبق سيتم تناول أبعاد المتغير المستقل من خلال استعراضها بشكل موجز وذلك على النحو الآتي:

## 1. استقلالية التدقيق الداخلي:

تعرف المعايير الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي (ISPPIA) الاستقلالية بأنها: التحرر من الظروف التي تهدد قدره نشاط التدقيق الداخلي من القيام بمسؤولياته بطريقة غير متحيزة (IIA, 2017).

أما استقلالية التدقيق الداخلي فهي تُعد العامل الرئيس في فعالية التدقيق الداخلي، فقد توصلت نتائج دراسات كل من ALshbiel (2017)، Dellai و Omri (2016)، و Gwilliam و Alzeban (2014)، Kitojo (2014)، Ondieki (2012)، و Sayag و Cohen (2010)، إلى وجود أثر إيجابي لاستقلالية التدقيق في فعالية التدقيق الداخلي؛ وذلك لأن استقلالية التدقيق الداخلي تساهم في دقة عمل المدققين، وتمنح المساهمين الثقة في الاعتماد على التقرير والتقييم الموضوعي، وتعمل استقلالية التدقيق الداخلي على حماية المدقق الداخلي من التعرض لأي ضغوط أو مؤشرات قد تحرفه عن النتيجة المنطقية التي يجب أن يصل إليها عند إعداد تقرير التدقيق الداخلي.

ونخلص إلى أن استقلالية التدقيق الداخلي كمتغير مستقل له أهمية كبيرة؛ لأنه يزيد من مستوى ثقة أصحاب المصلحة في نتائج التقرير، وقد تمت إضافة هذا المتغير إلى النموذج المعري لهذه الدراسة لأهميته في الواقع العملي وفي فعالية التدقيق الداخلي.

## 2. حجم التدقيق الداخلي:

من خلال استعراض الدراسات السابقة (Cohen & Sayag, 2010)، والمؤتمر العالمي للمدققين الداخليين، (2018)، يمكن تعريف حجم التدقيق الداخلي بأنه توفر العدد الكافي من الموظفين في التدقيق الداخلي للعمل على تحقيق التنوع في الخبرات والقدرات بالشكل الذي يساعد التدقيق الداخلي على تحقيق أهدافه.

إن حجم التدقيق له أثر في فعالية التدقيق الداخلي. فقد أشارت دراسة كل من Salehi (2016)، Alzeban وGwilliam (2014) إلى وجود أثر إيجابي بين حجم التدقيق الداخلي وفعالية التدقيق الداخلي؛ لما له من دور في نجاح التدقيق الداخلي من خلال قدره موظفي التدقيق الداخلي على القيام بمسؤولياتهم، وأكدت دراسة Salehi (2016) على أن التدقيق الداخلي يحتاج إلى تزويده بالموارد الكافية حتى يتمكن من الوفاء بمسؤولياته بشكل صحيح ووفقاً للأهداف المحددة.

وفقاً لـ (ISPPIA) لمعيار التدقيق الداخلي الدولي رقم (2030) المتعلق بإدارة الموارد فقد تم التأكيد على أهمية حجم التدقيق الداخلي الذي ينص على أن هناك حاجة إلى مدير تنفيذي للتدقيق الداخلي؛ للتأكد من أن موارد التدقيق الداخلي مناسبة وكافية، ويتم استخدامها بفعالية (IIA, 2017).

وتشير دراسة Alzeban وGwilliam (2014) إلى أهمية هذا العامل، فعندما يكون هناك عدد كاف من الموظفين، فإن فعالية التدقيق الداخلي تزداد، وذكر Salehi (2016) أن المشكلة الأكثر أهمية للتدقيق الداخلي هي نقص الموظفين الأكفاء في التدقيق الداخلي، وأكدت دراسة Othman, Othman, Ahmad, Jussoff (2009) على أن قلة المدققين الداخليين هي السبب الرئيس في الحد من نجاح أداء التدقيق الداخلي في المنظمات الماليزية، واقترح على الإدارة العليا ضرورة توفير الدعم الكافي للتدقيق الداخلي؛ وذلك من خلال توفير الموارد البشرية الكافية. وغيرها من الموارد اللازمة؛ ليتمكن موظفو التدقيق الداخلي من الوفاء بمسؤولياتهم بفعالية، كما أظهرت دراسة Mihret (2010) أن التدقيق الداخلي يعاني بشدة من نقص عدد الموظفين؛ مما حد من قدراتهم على تنفيذ مهام التدقيق الداخلي.

ومما سبق يتضح أن حجم التدقيق الداخلي ضروري؛ لأنه يوفر الموارد البشرية اللازمة التي تمتلك معرفة وخبرة متنوعة؛ للقيام بدورها بفعالية؛ لذا فقد أضيف هذا المتغير إلى نموذج الدراسة الحالية.

### 3. دعم الإدارة العليا للتدقيق الداخلي؛

من خلال استقراء الدراسات السابقة (Alzeban & Gwilliam, 2014; Azzali & Mazza, 2018)، يمكن تعريف دعم الإدارة العليا بأنه توفير متطلبات واحتياجات التدقيق الداخلي من قبل الإدارة العليا؛ لمساعدته التدقيق الداخلي القيام بمسؤولياته لتحقيق الأهداف المحددة.

وقد توصلت الكثير من الدراسات إلى أن دعم الإدارة العليا له أثر إيجابي في فعالية التدقيق الداخلي (Alshbiel, 2017; George, Theofanis, & Konstantinos, 2015; Hailemariam, 2014; Cohen & Sayag, 2010)، حيث إن التزام الإدارة العليا بتعزيز التدقيق الداخلي واستجابة الإدارة للنتائج والتوصيات يساعد في تأثير الدعم الإداري المهام على فعالية التدقيق الداخلي، وأن الموافقة على خطة التدقيق الداخلي يعكس مدى دعم الإدارة العليا.

وذكرت دراسة Salehi (2016) أن أهمية دعم الإدارة العليا يأتي من أجل توفير الموارد اللازمة لتوظيف العدد المناسب من الموظفين الأكفاء؛ لمواكبة التطور، والحصول على الموارد المالية اللازمة للتدقيق الداخلي، وبالتالي يعزز من فعالية التدقيق الداخلي. وأكدت دراسة Anthony (2015) على أنه يجب على الإدارة العليا التأكد من أن نشاط التدقيق الداخلي فعال. وأن هناك الموارد اللازمة التي تمكن موظفي التدقيق الداخلي من أداء أعمالهم بكفاءة وفعالية، وبالتالي فإن الدعم المقدم من الإدارة العليا سيزيد من فعالية التدقيق الداخلي.

ومما سبق يتضح أن دعم الإدارة العليا للتدقيق الداخلي كمتغير مستقل يعد ذا أهمية بالغة؛ وذلك لما يقدمه من دعم لفعالية التدقيق الداخلي، وكذلك لأهمية قيام الإدارة العليا بمساعدة التدقيق الداخلي في تنفيذ مهامه. والوفاء بمسؤولياته بما يخدم المنظمة في تحقيق أهدافها، لذا فقد أضيف هذا المتغير إلى نموذج الدراسة الحالية.

#### 4. مسؤولية لجان التدقيق؛

وفي ضوء ما ورد من خلال الدراسات السابقة (Alzeban & Gwilliam, 2014; Salehi, 2016)، يمكن تعريف مسؤولية لجان التدقيق بأنها هي التي تقوم بالدور المسؤول عن الحماية والمحافظة على السلامة المالية والإدارية للشركة، وقيام لجان التدقيق بمسؤولياتهم الإشرافية. والرقابية على التدقيق الداخلي. وعلى حد علم الباحثين لم تتناول الدراسات السابقة مسؤولية لجان التدقيق مع فاعلية التدقيق الداخلي. ولكن تم دراستها مع متغيرات تابعة أخرى موضحة أثرها الإيجابي على تلك المتغيرات. مثل: كفاءة التدقيق الداخلي، وأداء المنظمات، وجود القوائم المالية (Yahya, Toumeh, & Siam, 2016؛ خلاط ومصلي، 2014)، وأكدت دراسة Hashani وVokshi. Rudhani (2017) على أهمية الدور الذي تقوم به لجان التدقيق في القيام بمسؤوليتها كوسيط بين مجلس الإدارة والتدقيق الداخلي؛ لذلك فإن دراسة عامل مسؤولية لجان التدقيق تعد مساهمة جديدة لهذه الدراسة، وذلك استناداً إلى تفسير نظرية الوكالة للعلاقة المنطقية الإيجابية بين مسؤولية لجان التدقيق وفعالية التدقيق الداخلي.

#### النظرية المتعلقة بموضوع الدراسة (نظرية الوكالة):

تعتمد نظرية الوكالة على العلاقات التعاقدية التي يقوم بموجبها شخص أو أكثر (الموكل) باختيار شخص آخر أو أكثر (الوكيل) بناء على المهارات والمؤهلات والمعرفة لإنجاز أعمال معينة لصالحه وفق مدّة زمنية معينة، ويتضمن ذلك منحه صلاحية اتخاذ بعض القرارات (Mihret, 2014; Roach, 2016).

ومن الملاحظ أن علاقة نظرية الوكالة بالدراسة الحالية تكمن في محاولة قيام كل طرف من أطراف التعاقد بتعظيم منفعه الخاصة، وبالتالي فإنه يتوقع أن تأتي عملية اختيار السياسة المحاسبية للشركة متأثرة بالأهداف الذاتية للإدارة، وذلك وفقاً لمبدأ الاختيار العقلاني؛ لذلك فإن العوامل الداخلية للمنظمة (استقلالية، وحجم ودعم الإدارة، ومسؤولية لجان التدقيق) وفعالية التدقيق الداخلي في إطار نظرية الوكالة يُعدّ أحد آليات الرقابة التي تهدف إلى تحسين جودة تدفق المعلومات بين الموكل والموكل، وبالتالي تقدم الحل العملي لما يسمى بتضارب المصالح بين الشركة وإدارتها.

#### مشكلة الدراسة:

تعاني البيئة اليمنية من بعض أوجه القصور في فاعلية التدقيق الداخلي وغياب تطبيق المرجعية القانونية التي تلزم المؤسسات والشركات بتطبيقها والعمل بها، وهذا يعكس سلباً على الدور الفاعل للتدقيق الداخلي في المساهمة في تحقيق الشركات لأهدافها المتمثلة في حماية أصولها، والعمل على اكتشاف الأخطاء والحد منها، حيث كشفت دراسة الجابري (2014) أن ضعف فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات اليمنية يرجع إلى عدة عوامل، منها: ضعف التواصل بين التدقيق الداخلي والإدارة العليا؛ مما يسبب تراجعاً في الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي في الشركات اليمنية، وأكدت دراسة التوجيه (2020) على أن القصور في التدقيق الداخلي يحتوي على العديد من المشاكل وتضارب المصالح المنبثقة عن نظرية الوكالة، وما ارتبط بها من القاء الضوء على المشكلات التي تنشأ نتيجة تداخل المصالح بين أعضاء مجالس إدارة الشركات وبين المالكين. والتي من أبرزها مشكلة الفساد الإداري والمالي، وبالتالي فإن الأصل في التدقيق الداخلي أن يكون ذا فاعلية. وأيضاً فإن تزايد الطلب على المدققين الداخليين، يدل على أن هناك مشكلة مستمرة بحاجة إلى مهنيين للحد منها. وعمل التطوير المناسب والمواكب للمتغيرات الديناميكية لمواجهة التحديات (Asmaa, 2021؛ الربيدي والعطنه، 2021).

وقد أكدت دراسة العمري وعبد الغني (2006) أن هناك ضعفاً لدى الشركات اليمنية في تطبيق معايير التدقيق الداخلي، وهذا يعكس على فاعلية وظيفية التدقيق الداخلي في هذه الشركات، حيث إن هذه المعايير تمثل الموجّهات الأساسية؛ لضمان تحقيق أهداف التدقيق الداخلي.

وقد أوضحت الدراسة الصادرة عن مشروع تحديث الخدمة المدنية عام 2005م أن هنالك مشاكل تحول دون تفعيل وظيفية التدقيق الداخلي في أجهزة الدولة المختلفة، وقد أوضح التقرير أن ظاهرة عدم

تفعيل وظيفة التدقيق الداخلي في أجهزة الدولة، أصبحت ظاهرة ملموسة وواضحة المعالم، حيث أكد الإطار الاستراتيجي على وجود جوانب ضعف تتمثل في عدم كفاية كافة السياسات والأطر القانونية والتخطيط وصياغة الوظائف الرقابية للتدقيق الداخلي والهياكل التنظيمية، حيث شمل التقرير (49) جهة تتوزع ما بين: شركات وبنوك ووحدات وإدارات وهيئات ومؤسسات عامة وجهاز إداري (برايس ووتر هاوس كوبرز، 2005).

وفي شركات المساهمة اليمنية أوكل قرار رئيس مجلس الوزراء رقم (25) لسنة 1986م تفعيل وظيفة التدقيق الداخلي إلى الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة؛ لطبيعة دوره الرقابي والإشرافي على الوحدات الحكومية على الرغم من القصور في تطبيق ذلك عملياً. وقد عزز الاهتمام بالتدقيق الداخلي صدور القرار الجمهوري رقم (5) لسنة 2010م بشأن إعادة إنشاء وتنظيم وظيفة التدقيق الداخلي لوحدات الجهاز الإداري للدولة والقطاعين؛ العام والمختلط، بالإضافة إلى إصدار دليل إجراءات التدقيق الداخلي بموجب قرار رئاسة الوزراء رقم (119) لسنة 2012م.

لذلك تَسَعَى الدراسة الحالية إلى تحديد مدى تأثير العوامل الداخلية للمنظمة في فعالية التدقيق الداخلي التي تعمل على تحقيق المنظمة لأهدافها وإضافة القيمة لها، ومن أهم تلك العوامل استقلالية التدقيق الداخلي التي أشارت إليها دراسات كل من Alshbiel (2017)، Omri و Dellai (2016)، Salehi (2016)، Alzeban و Gwilliam (2014)، و Sayag و Cohen (2010) وقد أكدت على أن عامل استقلالية التدقيق الداخلي يُعَدُّ المحرك الرئيس لتحقيق فعالية التدقيق الداخلي.

وقد أظهرت دراسة Salehi (2016) ودراسة Alzeban و Gwilliam (2014) أن عامل حجم التدقيق الداخلي يعمل على زيادة قدرة المدققين الداخليين في تنفيذ مهام التدقيق الداخلي، وذلك من خلال توفر العدد الكافي من الموظفين العاملين في التدقيق الداخلي؛ نظراً لتعدد جهات النظر وتنوع الخبرات والمهارات؛ مما يساعد في تحقيق فعالية التدقيق الداخلي وإضافة قيمة للمنظمة وحماية مصالح المساهمين وفقاً لنظرية الوكالة.

ويشكل عامل دعم الإدارة العليا للتدقيق الداخلي أساساً مهما لقيام التدقيق الداخلي بمسؤولياته المختلفة، وفقاً لنظرية الوكالة. ووفقاً لمعايير التدقيق الداخلي - معيار إدارة الموارد الصادرة عن (ISPPA)، وذلك من خلال توفر الدعم الإداري والمالي له، ووفق ما أشارت إليه دراسات Alshbiel (2017) ، Drogalas et al. (2016)، و Sayag و Cohen (2010).

وبما أن مسؤولية لجان التدقيق تؤثر بشكل إيجابي في التدقيق الداخلي والخارجي وفقاً لنظرية الوكالة، وبالتالي فإن ذلك يؤدي إلى حماية مصالح الأطراف المتعددة، وبما أن شركات المساهمة العاملة بالجمهورية اليمنية ليست في معزل عما يجري في شركات الدول الخارجية، إذ تسهم في دعم التنمية الاقتصادية اليمنية، فإن لفعالية التدقيق الداخلي أهمية في تحقيق الأهداف المتعلقة بالرقابة الداخلية، والأهداف المتعلقة بالمخاطر، والأهداف المتعلقة بالحوكمة.

## أسئلة الدراسة:

بناء على ما سبق مُناقشته في مشكلة الدراسة، فإن التساؤل الرئيس يتمثل في الآتي:

ما أثر العوامل الداخلية للمنظمة في فعالية التدقيق الداخلي في شركات المساهمة العاملة بالجمهورية اليمنية؟ ويتفرع منه التساؤلات الآتية:

1. ما أثر استقلالية التدقيق الداخلي في فعالية التدقيق الداخلي في شركات المساهمة العاملة بالجمهورية اليمنية؟
2. ما أثر حجم التدقيق الداخلي في فعالية التدقيق الداخلي في شركات المساهمة العاملة بالجمهورية اليمنية؟

3. ما أثر دعم الإدارة العليا للتدقيق الداخلي في فعالية التدقيق الداخلي في شركات المساهمة العاملة بالجمهورية اليمنية؟
4. ما أثر مسؤولية لجان التدقيق في فعالية التدقيق الداخلي في شركات المساهمة العاملة بالجمهورية اليمنية؟

## أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق هدف رئيس متمثل في: تحديد أثر العوامل الداخلية للمنظمة في فعالية التدقيق الداخلي في شركات المساهمة العاملة بالجمهورية اليمنية، وينبثق عن هذا الهدف مجموعة من الأهداف الفرعية الآتية:

1. تحديد أثر استقلالية التدقيق الداخلي في فعالية التدقيق الداخلي في شركات المساهمة العاملة بالجمهورية اليمنية.
2. تحديد أثر حجم التدقيق الداخلي في فعالية التدقيق الداخلي في شركات المساهمة العاملة بالجمهورية اليمنية.
3. تحديد أثر دعم الإدارة العليا للتدقيق الداخلي في فعالية التدقيق الداخلي في شركات المساهمة العاملة بالجمهورية اليمنية.
4. تحديد أثر مسؤولية لجان التدقيق في فعالية التدقيق الداخلي في شركات المساهمة العاملة بالجمهورية اليمنية.

## أهمية الدراسة:

أولاً: الأهمية النظرية:

وتتلخص الأهمية النظرية في الآتي:

- تناولت الدراسة فعالية التدقيق الداخلي بوصفه عاملاً أساسياً في تحقيق أهداف المنشأة المتمثلة في: الأهداف المتعلقة بالرقابة الداخلية، والأهداف المتعلقة بالمخاطر، والأهداف المتعلقة بالحوكمة، وذلك من خلال العوامل الداخلية للمنظمة.
- الاستناد على نظرية الوكالة التي تؤكد على أهمية تحقيق فعالية التدقيق الداخلي بتعزيز فعالية سير العمليات وكفاءتها؛ لتساعد المنشأة على تحقيق أهدافها.
- يعد موضوع هذه الدراسة جديداً في الجمهورية اليمنية، وهذا الموضوع العلمي يحدد عامل مسؤولية لجان التدقيق، وقياس أثره في تحقيق فعالية التدقيق الداخلي، وأهميته التي ستفتح المجال لأبحاث جديدة، في فعالية التدقيق الداخلي، في مختلف القطاعات.
- قدمت هذه الدراسة متغيراً يختلف عن الدراسات السابقة، وهذا المتغير يتمثل في مسؤولية لجان التدقيق، فهي تساعد في الحد من ضعف فعالية التدقيق الداخلي.

ثانياً: الأهمية العملية:

ويمكن تلخيص الأهمية العملية للدراسة في الآتي:

- قد تمثل التوصيات التي تقدمها الدراسة موجهاً يمكن أن يستفيد منها المدققون الداخليون العاملون. وكذلك الإدارة في إيجاد البيئة التي تساعد على فعالية التدقيق الداخلي. بما يخدم أهداف الشركات المساهمة في الجمهورية اليمنية.
- قد تساعد هذه الدراسة - بنتائجها التي توصلت إليها - على فعالية التدقيق الداخلي. ومن ثم قد تستفيد من نتائج الشركات لتجنب تعرضها للمشكلات المالية، كما قد تساعد هذه الدراسة على تقليل تحفظات المدققين الخارجيين المتعلقة بنتائج الأداء.

تكمّن أهمية هذه الدراسة في إمكان استخدام مؤشرات فعالية التدقيق؛ لتحديد فعالية التدقيق الداخلي للشركات المساهمة في الجمهورية اليمنية.

## التعريفات الإجرائية ومقاييس المتغيرات:

### 1. فعالية التدقيق الداخلي:

اعتمدت هذه الدراسة على تعريف فعالية التدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين الذي ينص على أنها القدرة على تحقيق الأهداف المحددة لها (IIA, 2010)، كما أكد المعيار رقم (2100) (طبيعة العمل) على أن التدقيق الداخلي يجب عليه تقييم عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة والإسهام في تحسينها؛ وذلك من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم وقائم على المخاطر لإضافة قيمة للمنظمة وتحقيق أهدافها (IIA, 2017).

وبالرجوع إلى دراسة كل من Erasmus و Coetzee (2018)، Alhajri (2017)، Alshbiel (2017)، Rudhani et al. (2017)، Shamki، Alhajri (2017)، Turki و Al-Shbail (2017)، IIA (2017)، Dellai و Omri (2016)، Salehi (2016)، Udeh و Nwadiolor (2016)، George et al. (2015)، Lenz و Hahn (2015)، Alzeban و Gwilliam (2014)، Cohen و Sayag (2010)، IIA (2010)، Arena و Azzone (2009)، والنوايسة، هلسا، وفرح (2014)، فقد تم تقسيم فعالية التدقيق الداخلي إلى ثلاثة أبعاد متمثلة في: (1) تحقيق الأهداف المتعلقة بالرقابة الداخلية، وتم قياس هذا البعد بعدد مؤشرات. أهمها: (الاستراتيجية، والموثوقية بالمعلومات، وفعالية العمليات التشغيلية، والامتثال للقوانين والأنظمة، وحماية الأصول)، (2) تحقيق الأهداف المتعلقة بالمخاطر، وتم قياس هذا البعد بعدد مؤشرات. أهمها: (التخطيط لتحديد الأولويات، وفعالية عمليات إدارة المخاطر، وتقييم نتائج المخاطر، ومواجهة المخاطر في الوقت المناسب)، (3) تحقيق الأهداف المتعلقة بالحوكمة، وتم قياس هذا البعد بعدد مؤشرات. أهمها: (القيم الأخلاقية، وفعالية الأداء، وسلامة المهام، وتبادل المعلومات، وملاءمة العمليات).

### 2. العوامل الداخلية للمنظمة:

هي العوامل التي تتعلق بالمنظمة، وتتمثل في: (استقلالية التدقيق الداخلي، وحجم التدقيق الداخلي، ودعم الإدارة العليا للتدقيق الداخلي، ومسؤولية لجنة التدقيق).

### 3. استقلالية التدقيق الداخلي:

أشارت دراسات كل من النافعابي (2017)، Alshbiel (2017)، George et al. (2015)، Yahya et al. (2016)، Hailemariam (2014) إلى أنه يتم قياس استقلالية التدقيق الداخلي بالأبعاد الآتية:

أ. بُعد الاستقلالية التنظيمية: ويمكن قياسه بالمؤشرين الآتين: مؤشر تبعية التدقيق الداخلي وتعرف بأنها: المكانة التنظيمية التي يتبعها التدقيق الداخلي والتي تمكنه من إنجاز أعماله ومسؤولياته بكل حرية، ومؤشر اعتماد التدقيق الداخلي يعرف بأنه: الجهة المخولة باعتماد نشاط التدقيق الداخلي وخطته.

ب. بُعد التفاعل المباشر مع مجلس الإدارة، ويمكن قياسه بالمؤشرين الآتين: مؤشر توصيل تقرير التدقيق الداخلي، ويقصد به: توصيل تقارير التدقيق الداخلي بعد الانتهاء من عملية التدقيق إلى الجهات المعنية، ومؤشر حضور اجتماعات مجلس الإدارة، ويقصد به: حضور الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بصورة منتظمة لاجتماعات مجلس الإدارة لإبلاغها عن أي قيود تحد من عمله.

#### 4. حجم التدقيق الداخلي:

وهو عدد المدققين العاملين في التدقيق الداخلي، بحيث يمكنهم من القيام بواجباتهم بمسؤولية، وبحيث يكون عدد موظفي التدقيق الداخلي يتناسب مع حجم المهام الموكلة إليهم، وقد اتفقت عدّة دراسات منها دراسة Salehi (2016)، Alzeban وGwilliam (2014)، Ahmed et al. (2009)، ودراسة إسماعيل (2016) على قياس حجم التدقيق الداخلي من خلال بُعد عدد المدققين العاملين في التدقيق الداخلي.

#### 5. دعم الإدارة العليا للتدقيق الداخلي:

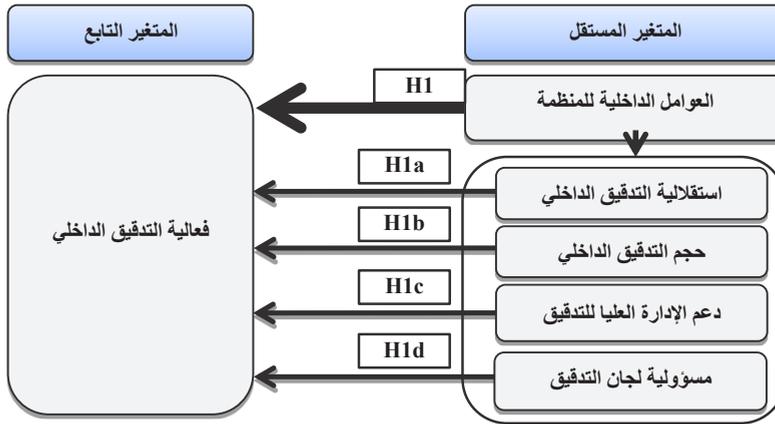
وهو كل من الدعم الإداري والمتمثل في إنشاء برامج تعليمية لتدريب المدققين، وردود الإدارة على تقارير التدقيق الداخلي، والدعم المالي المتمثل في تخصيص الميزانية الكافية لمتطلبات أعمال التدقيق الداخلي المخطط لها (George et al., 2015; Abu-Azza, 2012; Aburabe, 2016).

#### 6. مسؤولية لجان التدقيق:

وهي مجموعة من المسؤوليات تجاه التدقيق الداخلي، وذلك بدعمها المادي والمعنوي للتدقيق الداخلي، ومسؤوليتها في الإشراف على أعمال التدقيق الداخلي، ومسؤوليتها في القيام بالفحص الدوري لتقييم التدقيق الداخلي، ومتابعة توصيات وملاحظات التدقيق الداخلي، وتحسين الاتصال بين التدقيق الداخلي والخارجي، والمسؤولية تجاه تقارير التدقيق الداخلي بتقييم تقارير التدقيق الداخلي ومتابعتها، والتأكد من صحة تقارير التدقيق الداخلي ومصداقيتها (Yahya et al., 2016؛ خلاط ومصلي، 2014).

### النموذج المعرفي للدراسة:

يتمثل النموذج المعرفي لهذه الدراسة في الشكل (1).



شكل (1): النموذج المعرفي للدراسة

#### فرضيات الدراسة:

بناء على ما توصلت إليه دراسة كل من Alhqiri (2017)، Alzeban وGwilliam (2014)، Mihret (2014)، Saidin وBadara (2013)، ووفقاً لنظرية الوكالة التي تؤكد على الأثر الإيجابي للعوامل الداخلية للمنظمة في فعالية التدقيق الداخلي، فإنه تم وضع الفرضية الرئيسية الآتية:

هناك أثر إيجابي للعوامل الداخلية للمنظمة في فعالية التدقيق الداخلي في شركات المساهمة العاملة بالجمهورية اليمنية. ويشقت من الفرضية الرئيسة الفرضيات الفرعية الآتية:

1. هناك أثر إيجابي لاستقلالية التدقيق الداخلي في فعالية التدقيق الداخلي في شركات المساهمة العاملة بالجمهورية اليمنية.
2. هناك أثر إيجابي لحجم التدقيق الداخلي في فعالية التدقيق الداخلي في شركات المساهمة العاملة بالجمهورية اليمنية.
3. هناك أثر إيجابي لعدم الإدارة العليا للتدقيق الداخلي في فعالية التدقيق الداخلي في شركات المساهمة العاملة بالجمهورية اليمنية.
4. هناك أثر إيجابي لمسؤولية لجان التدقيق في فعالية التدقيق الداخلي في شركات المساهمة العاملة بالجمهورية اليمنية.

### منهجية الدراسة:

تستخدم هذه الدراسة المنهج الكمي من خلال التحليل الاستدلالي لغرض اختبار الفرضيات.

### مجتمع الدراسة وعينتها:

يتكون مجتمع الدراسة الحالية من (84) شركة مساهمة، وذلك وفقا لإحصائيات وزارة الصناعة والتجارة (2019)، وقد تم اختيار شركات المساهمة مجتمعا للدراسة لأسباب متعددة؛ أهمها: وجود الإدارات محل الدراسة (إدارة التدقيق الداخلي، وإدارة المخاطر، ولجان التدقيق)؛ كونها ملزمة بذلك، وسهولة الوصول إلى بياناتها، كما أنها شركات ربحية. وإدارتها منفصلة عن ملاكها. ورؤوس أموالها كبيرة، ويمكن أن تتعرض للاحتيال؛ مما يؤدي إلى انهيارات واسعة تؤثر على الاقتصاد الوطني.

وتتكون عينة الدراسة من الإدارات المسؤولة عن تحقيق فعالية التدقيق الداخلي: (إدارة التدقيق الداخلي، وإدارة المخاطر، ولجان التدقيق)، في شركات المساهمة العاملة بالجمهورية اليمنية، وفي صناعات محددة، وذلك لصعوبة الوصول إلى الشركات الأخرى؛ بسبب الأوضاع التي تمر بها البلد، وتبلغ العينة المستهدفة (252) مفردة من (24) شركة، حيث تم تحديدها بناء على دراسات سابقة طبقت على المجتمع نفسه، ومنها دراسات Rudhani et al. (2017)، Omri و Dellai (2016)، Alzeban و Gwilliam (2014)، وقد تم اختيار العينة وفق العينة القصدية من شركات المساهمة ووفق إداراتها المعنية؛ كون الشركات أبدت تعاونها. ويتوفر لديها الإدارات المعنية التي حققت حجم العينة المستهدفة، والجدول (1) يوضح عينة الدراسة المستهدفة.

جدول (1): عينة الدراسة المستهدفة

م	اسم الشركة	عدد المستهدفين	
		إدارة التدقيق الداخلي	إدارة المخاطر
1	الخطوط الجوية اليمنية	12	2
2	اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية	6	2
3	مارب للدواجن	3	1
4	بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار	5	3
5	بنك اليمن الدولي	5	3
6	البنك اليمني للإنشاء والتعمير	9	3
7	شركة كمران للصناعة والاستثمار	5	3
8	البنك التجاري اليمني	6	2
9	البنك الإسلامي اليمني للتمويل	4	3
10	بنك التضامن الإسلامي الدولي	13	3

جدول (1): يتبع

م	اسم الشركة	عدد المستهدفين	
		إدارة التدقيق الداخلي	إدارة المخاطر
11	شركة أروى لصناعة المياه المعدنية	10	6
12	بنك اليمن والخليج	6	3
13	مصرف اليمن والبحرين الشامل	3	3
14	شركة جمعان للتجارة والاستثمار	4	3
15	شركة الخدمات المالية	3	1
16	الشركة الوطنية للتجارة	3	1
17	شركة يمن موبائل	10	7
18	بنك الأمل للإقراض الأصغر	10	6
19	الجامعة اليمنية	2	1
20	مصرف الكريمي للتمويل الأصغر	5	3
21	شركة مجموعة الرحي التجارية الصناعية	6	3
22	شركة الشرق للتجارة والتوكيلات	1	1
23	شركة مروج للخدمات الإلكترونية	3	1
24	الإسلامية للتأمين	3	1
	الإجمالي	137	65
	الإجمالي الكلي	252	

المصدر: وزارة الصناعة والتجارة إضافة إلى إدارات الموارد البشرية في الشركات.

#### أدوات جمع البيانات:

وفق المنهج الكمي، تم الاعتماد على الاستبانة؛ لتكون أداة لجمع البيانات. وتم تقسيمها إلى محورين: المحور الأول يتعلق بالفقرات الخاصة بالمتغير التابع (فعالية التدقيق الداخلي). أما المحور الثاني فيتعلق بالفقرات الخاصة بالمتغير المستقل (العوامل الداخلية للمنظمة). وتنقسم إلى: استقلالية التدقيق الداخلي، وحجم التدقيق الداخلي، ودعم الإدارة العليا للتدقيق الداخلي، ومسؤولية لجان التدقيق.

#### وحدته التحليل:

يتضح من عنوان الدراسة، والتساؤلات، والنموذج المعرفي، والفرضيات أن وحدته التحليل للدراسة هي المنظمة، وتتكون من شركات المساهمة العاملة في الجمهورية اليمنية؛ لأن البيانات التي جمعت في العوامل الداخلية للمنظمة، وأثرها في تحقيق فعالية التدقيق الداخلي، هي متغيرات تقاس على مستوى المنظمة.

#### نسبة الاستجابة:

في هذه الدراسة تم توزيع (252) استماراً على كل من إدارة التدقيق الداخلي، وإدارة المخاطر، ولجان التدقيق، للعينة المستهدفة (24) شركة مساهمة، وبعد التوزيع تم استعادة (220) استبانة، وجد بعد فحصها بأن (5) استبانات غير صالحة للتحليل الإحصائي، بينما فقدت من الاستبانات (32) استماراً، وبالتالي فإن معدل الاستجابة جاءت بنسبة (87.3%)، وهي تناسب الغرض من اختبار فرضيات الدراسة.

#### البيانات الديموغرافية للمستجيبين:

يوضح الجدول (2) التحليل الوصفي للبيانات الديموغرافية للمستجيبين.

جدول (2): التحليل الوصفي للبيانات الديموغرافية للمستجيبين (العينة الصالحة للتحليل = 215)

النسبة	العدد	المتغير	
18.1 %	39	أقل من 30 سنة	العمر
47.4 %	102	30 – 39 سنة	
28.8 %	62	40 – 49 سنة	
5.6 %	12	50 سنة فأكثر	
83.7 %	180	بكالوريوس	المؤهل العلمي
11.2 %	24	ماجستير	
4.7 %	10	دكتوراه	
0.5 %	1	أخرى	
69.8 %	150	محاسبة	التخصص
10.7 %	23	إدارة	
14.0 %	30	علوم مالية ومصرفية	
5.6 %	12	أخرى	
20.5 %	44	5 سنوات فأقل	سنوات الخدمة
33.0 %	71	6 – 10 سنوات	
23.3 %	50	11 – 15 سنة	
23.3 %	50	16 سنة فأكثر	
57.6 %	124	إدارة التدقيق	الموقع الوظيفي
20 %	43	لجان التدقيق	
22.4 %	48	إدارة المخاطر	

#### اختبار صدق وثبات المحتوى:

تم اختبار صدق محتوى الاستبانة عن طريق تحكيم الاستبانة من قبل مجموعة من المختصين في الجانب الأكاديمي والمهني، وعددهم (15) محكماً؛ وذلك للتأكد من أن الاستبانة تتضمن عدداً كافياً من الفقرات، ومدى ملاءمة كل فقره من فقرات الاستبانة للمحور الرئيس للاستبانة.

#### اختبار ثبات المحتوى (العينة الاستطلاعية):

تم إجراء اختبار الثبات باستخدام معامل (ألفا كرونباخ) لكل متغيرات الدراسة، للتأكد من ثبات فقرات الاستبانة وتربطها، حيث أن أي فقره معاملها أكبر من 60 % تُعد ثابتة ومناسبة للدراسة (سيكاران، 2010)، وبناء عليه تم إجراء دراسة تجريبية مكونة من (36) مستجيب. وتم استهدافهم من مجتمع الدراسة، وأوضحت نتائجها أن قيمة الثبات (ألفا كرونباخ) جاءت أعلى من (60 %). مما يشير إلى صلاحية الاستبانة من الناحية الإحصائية.

اختبار صدق المفهوم (التحليل العاملي) والثبات؛

جدول (3): ملخص التحليل العاملي والثبات لمتغيرات وابعاد الدراسة

التركيب	الفقرات	تشبع العامل	KMO	ألفا كرونباخ
المتغيرات المستقلة وابعادها - استقلالية التدقيق الداخلي - الاستقلالية التنظيمية - التفاعل المباشر مع مجلس الإدارة	7	.810, .793, .766, .716, .610, .568, .982	.814	87.1 %
حجم التدقيق الداخلي	5	.743, .855, .727, .651, .629	.811	83.9 %
دعم الإدارة العليا للتدقيق الداخلي - الدعم الإداري - الدعم المالي	7	.781, .632, .681, .640, .768, .720, .751	.892	90.3 %
مسؤولية لجان التدقيق - المسؤولية تجاه التدقيق الداخلي - المسؤولية تجاه تقارير التدقيق الداخلي	12	.632, .619, .594, .687, .741, .726, .674, .664, .684, .683, .938, .680	.909	95.6 %
المتغير التابع، فعالية التدقيق الداخلي - الأهداف المتعلقة بالرقابة الداخلية	5	.478, .648, .608 .743, .737	.909	81.5 %
- الأهداف المتعلقة بالمخاطر	9	.599, .705, .712 .442, .733, .651 .683, .609, .618		90.4 %
-الأهداف المتعلقة بالحوكمة	5	.608, .762, .662 .428 657.		92.5 %

ويتضح من الجدول (3) أن تشبع المتغيرات لجميع فقرات الاستبانة جاء أكثر من (40%) وهذه القيمة وفقاً لـ Stevens (2002) وتيغز (2012) تعد قيمة إيجابية؛ كونها توفر دليلاً على تشبع المتغيرات، إضافة إلى أن قيمة KMO لجميع المتغيرات جاءت أعلى من (50%) وهي أيضاً مؤشر على صدق مفهوم أداة الدراسة والمتمثلة في الاستبانة (Kaiser, 1974)، أما بالنسبة لقيم ألفا كرونباخ فقد جاءت أعلى من (70%)، وهي تعد قيمة مقبولة وذات ثقة (Nunnally, 1978)؛ وبذلك يكون قد تم التأكد من صدق وثبات استبانة الدراسة؛ مما جعل الباحثين على ثقة تامة بصحة الاستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج، والإجابة عن أسئلة الدراسة، واختبار فرضياتها.

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

- اختبار التحليل العاملي (Factor Analysis) وألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha): لمعرفة مدى صدق مفهوم وثبات أداة الدراسة، ومدى مصداقية آراء عينة الدراسة.
- تحليل الانحدار البسيط (Simple Regression Analysis): تم إجراء هذا التحليل؛ لمعرفة تأثير متغير كمي واحد  $Y$  (فاعلية التدقيق الداخلي) في متغير كمي آخر  $X$  (العوامل الداخلية للمنظمة)؛ وذلك لدراسة أثر المتغير المستقل الرئيسي في المتغير التابع.
- تحليل الانحدار المتعدد (Multiple Regression Analysis): استخدم لمعرفة تأثير المتغيرات المستقلة في المتغير التابع، (اختبار التوزيع الطبيعي، اختبار الخطية والملاءمة، اختبار العلاقة الخطية المتعددة اختبار الدلالة الإحصائية)، ويستند نموذج تحليل الانحدار المتعدد على افتراض وجود علاقة خطية بين متغير تابع  $Y_i$ ، والمتغيرات المستقلة،  $X_1, X_2, \dots, X_n$  (Hair, Anderson, Tatham, & Black, & Babin, 2006).

## عرض نتائج الدراسة ومناقشتها:

### اختبار فرضيات الدراسة:

#### 1. اختبار الفرضية الرئيسية:

تنص الفرضية الرئيسية على: "هناك أثر إيجابي للعوامل الداخلية للمنظمة في فعالية التدقيق الداخلي في شركات المساهمة العاملة بالجمهورية اليمنية"، وقد تم إجراء تحليل الانحدار البسيط لاختبار هذه الفرضية، والجدول (4) يوضح نتيجة هذا الاختبار.

جدول (4): تحليل الانحدار البسيط (الفرضية الرئيسية)

النموذج	R	معامل التحديد	F. Test	Sig. الدلالة	Beta	Sig. الدلالة
1	0.644	0.415	150.915	*0.000	0.525	*0.000

ويتضح من الجدول (4) وجود أثر ذي دلالة إحصائية للعوامل الداخلية للمنظمة في فعالية التدقيق الداخلي، فقد بلغت درجة معامل الارتباط (0.644). وهي دالة عند مستوى دلالة (0.05)، أما معامل التحديد  $R^2$  (0.415) فيشير إلى أن (العوامل الداخلية للمنظمة) تفسر ما نسبته (0.415) من التباين أو التغيرات في (فعالية التدقيق الداخلي)؛ وهذا يعني أن العوامل الداخلية للمنظمة تفسر ما نسبته (41.5%) من التباين في فعالية التدقيق الداخلي، ويبين الجدول أن النموذج ملائم لتفسير العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، حيث جاءت قيمة F (150.915) عند درجتي حرية (1، 213) دالة إحصائياً عند مستوى دلالة أقل من (0.05)، كما يبين الجدول أن قيمة معامل الانحدار (0.525) وقيمة  $t$  (12.285) دالة إحصائياً عند مستوى دلالة أقل من (0.05)؛ أي أنه عند زيادته مستوى العوامل الداخلية بنسبة (100%) تزيد نسبة فعالية التدقيق الداخلية بنسبة (52.5%)، وبالتالي نقبل الفرضية الرئيسية التي تنص على أن هناك أثر إيجابياً للعوامل الداخلية للمنظمة في فعالية التدقيق الداخلي في شركات المساهمة العاملة بالجمهورية اليمنية.

وتتفق هذه النتيجة مع نظرية الوكالة، كما تتفق مع نتائج دراسات كل من: (2017) Alshbiel، (2016) Drogalas et al. و (2016) Salehi، و (2016) Aburabe و (2017) Alhajri و Shamki و (2015) George et al. و (2014) Gwilliam و Alzeban، و (2013) Saidin و Badara، و (2010) Sayag و Coheng و (2010) iia والتي تفترض وجود أثر بين متغيرات نموذج الدراسة، وسيتم مناقشة تفاصيل نتائج ذلك الأثر مع نتائج الدراسات السابقة من خلال اختبار الفرضيات الفرعية.

#### 2. اختبار الفرضيات الفرعية:

تم إجراء تحليل الانحدار المتعدد لدراسة أثر أبعاد المتغير المستقل (العوامل الداخلية للمنظمة). وهي: (استقلالية التدقيق الداخلي، وحجم التدقيق الداخلي، ودعم الإدارة العليا للتدقيق الداخلي، ومسؤولية لجان التدقيق) في المتغير التابع (فعالية التدقيق الداخلي)، حيث يوفر تحليل الانحدار المتعدد مؤشرات توضح تأثير كل بعد من أبعاد المتغير المستقل في المتغير التابع، والجدولان (5) و(6) يوضحان نتائج تحليل الانحدار المتعدد.

جدول (5): ملخص نموذج الدراسة b

النموذج	الارتباط R	معامل التحديد $R^2$	قيمة R المعدلة Adjusted $R^2$	Sig. الدلالة
1	.685 <sup>a</sup>	.470	.460	0.000

a = المتغيرات المستقلة (استقلالية التدقيق الداخلي، حجم التدقيق الداخلي، دعم الإدارة العليا للتدقيق الداخلي، ومسؤولية لجان التدقيق).

B = المتغير التابع: فعالية التدقيق الداخلي.

ومن الجدول (5) يتضح وجود علاقة قوية موجبة بين أبعاد العوامل الداخلية للمنظمة وفعالية التدقيق الداخلي، إذ جاءت قيمة معامل ارتباط بيرسون (0.685) وجاءت قيمة معامل التحديد المصحح (0.460)، وهي تشير إلى أن أبعاد العوامل الداخلية للمنظمة تفسر ما نسبته (46%) من التباين في فعالية التدقيق الداخلي، وهذا يدل على وجود جودة متوسطة في النموذج، ووفقاً لـ Pallant (2016) جاءت قيمة معامل التحديد المصحح بين (0.250 - 0.500). ويبين الجدول أيضاً أن النموذج ملائم لقياس العلاقة بين أبعاد العوامل الداخلية للمنظمة وفعالية التدقيق الداخلي، وهي دالة إحصائياً عند مستوى دلالة أقل من (0.000).

وأخيراً فإن الجدول (6) يوضح تفاصيل قياس معاملات الانحدار المعيارية وغير المعيارية لمعرفة أثر أبعاد العوامل الداخلية في فعالية التدقيق الداخلي.

جدول (6): تفاصيل أثر أبعاد العوامل الداخلية في فعالية التدقيق الداخلي

المتغير	معامل الانحدار	الخطأ المعياري	المعاملات المعيارية بيتا	t	Sig. الدلالة
استقلالية التدقيق الداخلي	.141	.048	.191	2.958	.003
حجم التدقيق الداخلي	.001	.048	.002	.027	.979
دعم الإدارة العليا للتدقيق الداخلي	.049	.058	.073	.849	.397
مسؤولية لجان التدقيق	.370	.058	.498	6.412	.000

ويتضح من الجدول (6) نتائج ومناقشة الفرضيات الفرعية وهي كالآتي:  
الفرضية الفرعية الأولى:

تنص الفرضية الفرعية الأولى على أن هناك أثراً إيجابياً لاستقلالية التدقيق الداخلي في فعالية التدقيق الداخلي في شركات المساهمة العاملة بالجمهورية اليمنية.

وفقاً لمعيار التدقيق الداخلي رقم (1100)، فإن لاستقلالية التدقيق الداخلي أهمية كبيرة لدى التدقيق الداخلي؛ لأنها تمكنه من أداء مهامه وواجباته بحرية كاملة دون تحيز شخصي أو سيطرة وتحكم الجهات الخارجية.

وأظهرت نتائج الدراسة الحالية من خلال تحليل الانحدار المتعدد أن استقلالية التدقيق الداخلي لها تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية على المتغير التابع (فعالية التدقيق الداخلي)، ومن خلال الجدول (5) جاءت النتائج لهذا المتغير عند مستوى دلالة إحصائية أقل من (0.05) وبلغت قوة التأثير لهذا العامل (P=0.003)، وبدرجة تأثير إيجابية ( $\beta=0.191$ )، وهذا يتفق مع نظرية الوكالة التي تعتمد على التنبؤ بسلوك أصحاب المصلحة، وتفترض أن تخفيض تعارض المصالح بين الملاك والإدارة والمستثمرين يأتي عن طريق استقلالية التدقيق الداخلي، كما اتفقت نتائج الدراسة الحالية مع العديد من الدراسات، مثل دراسة كل من Alshbiel (2017)، و Rudhani et al. (2017)، و George et al. (2015)، و Omri و Dellaia (2016)، و Alzeban و Gwilliam (2014)، و Sayag و Cohen (2010)، التي خلصت إلى أن هناك أثراً إيجابياً لاستقلالية التدقيق الداخلي في فعالية التدقيق الداخلي، كما أكدت نتائج دراسة Widagdo و Ubaidillah (2018) أن هناك أثراً مباشراً لاستقلالية التدقيق الداخلي في فعالية التدقيق الداخلي، وقد خلصت إلى أن الاستقلالية تجعل التدقيق الداخلي متحرراً من المصالح، ومن تأثير الإدارة العليا والتأثيرات الخارجية، وأن استقلالية التدقيق الداخلي تعد عنصراً جوهرياً لتحقيق فعالية التدقيق الداخلي.

وقد أشارت دراسة Kiabel (2012) إلى أن لجنة التدقيق هي من تعمل على تعزيز استقلالية التدقيق الداخلي، حيث تبرز دور إدارة التدقيق الداخلي. وتؤكد من عدم تدخل الإدارات الأخرى في نطاق وبرنامج عملها، وأن أول خطوة في تعزيز استقلالية إدارة التدقيق الداخلي تتمثل في أن تكون أنشطتها

مرتبطة بمجلس الإدارة ولجان التدقيق، وهو ما يزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية في استقلالية التدقيق الداخلي، وقدرته على منع الغش والفساد المالي. وبالتالي نستطيع إثبات الفرضية الفرعية الأولى لهذه الدراسة؛ مما يعني أن أفراد العينة لها القدرة في إحداث أثر إيجابي في فعالية التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العاملة بالجمهورية اليمنية، ويكون السبب في ذلك أن الاستقلالية التي يتحلى بها التدقيق الداخلي تزيد من فعاليته من خلال تمكين التدقيق الداخلي من إصدار تقارير التدقيق بعيدا عن التحيز والتأثير الخارجي والكشف عن نقاط الضعف وتقديم التوصيات اللازمة.

◀ الفرضية الفرعية الثانية:

تنص الفرضية الفرعية الثانية على أن هناك أثرا إيجابيا لحجم التدقيق الداخلي في فعالية التدقيق الداخلي في شركات المساهمة العاملة بالجمهورية اليمنية.

وفقا لمعيار التدقيق الداخلي الدولي (ISPPA) فإن معيار إدارة الموارد رقم (2030) أكد على أهمية حجم التدقيق الداخلي، وينص على أن هناك حاجة إلى مدير تنفيذي للتدقيق الداخلي؛ للتأكد من أن موارد التدقيق الداخلي مناسبة وكافية، ويتم استخدامها بفعالية (IIA, 2017)، وكما ذكر سابقا فإن حجم التدقيق الداخلي هو توفر العدد الكافي من الموظفين في التدقيق الداخلي؛ للعمل على تحقيق التنوع في الخبرات والقدرات بالشكل الذي يساعدها على تحقيق أهدافها.

ويتضح من الجدول (6) أنه لا يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لحجم التدقيق الداخلي في فعالية التدقيق الداخلي، حيث جاءت النتائج لهذا المتغير عند مستوى دلالة أكبر من (0.5)، وبلغت قوة التأثير لهذا العامل (p=0.979) وبدرجة (β=0.002). حيث لم تتفق نتائج هذه الدراسة مع نظرية الوكالة التي أكدت على أن حجم التدقيق الداخلي هو وسيلة فعالة للقيام بالأعمال الموكلة إليه، وبالتالي المحافظة على مصالح الأطراف المتعاقدة. واختلفت الدراسة الحالية مع دراسة Alzeban وGwilliam (2014) التي توصلت إلى أن حجم التدقيق الداخلي له دور في نجاح التدقيق الداخلي من خلال قدره موظفي التدقيق الداخلي على القيام بمسؤولياتهم تجاه أصحاب المصالح والمستثمرين والملاك.

واختلفت الدراسة الحالية أيضا مع دراسة Subramanian, Ramachandran, Kisoka (2012) التي أكدت نتائجها على أن هناك تأثيرا إيجابيا لحجم التدقيق الداخلي في فعالية التدقيق الداخلي، من خلال زيادة عدد المدققين، كإجمالي من عدد موظفي الشركة، كما لم تتفق نتائج الدراسة الحالية مع دراسة Salehi (2016) التي توصلت إلى وجود أثر إيجابي بين حجم التدقيق الداخلي وفعالية التدقيق الداخلي، من خلال تزويده بالموارد الكافية حتى يتمكن من الوفاء بمسؤولياته بشكل صحيح ووفقا للأهداف المحددة.

وبالتالي ننفي الفرضية الفرعية الثانية لهذه الدراسة، بحسب آراء أفراد العينة؛ مما يعني أن العينة ليس لها القدرة على إحداث أثر إيجابي في فعالية التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العاملة بالجمهورية اليمنية.

ومن أسباب رفض هذه الفرضية، أن هذه الدراسة تمت في شركات المساهمة العاملة بالجمهورية اليمنية، وهي بيئة لا تولي اهتماما بحجم التدقيق الداخلي كإدارة مكتملة لها العديد من الأقسام مثل قسم تدقيق النفقات الإيرادية وقسم تدقيق تقنية المعلومات، وبالتالي فإن مجتمع الدراسة الحالي وفق رأي عينة الدراسة لا يوفر العدد الكافي من الموظفين الذين لديهم المهارات المناسبة، وتتفق هذه الأسباب مع ما ذكرته دراسة Salehi (2016) أن المشكلة الأكثر أهمية للتدقيق الداخلي هي نقص الموظفين الأكفاء في التدقيق الداخلي، وأكدت دراسة Ahmed et al. (2009) على أن قلة المدققين الداخليين كان هو السبب الرئيس في الحد من نجاح أداء التدقيق الداخلي في المنظمات، كما أظهرت دراسة Mihret (2010) أن التدقيق الداخلي يعاني بشدة من نقص عدد الموظفين؛ مما حد من قدراتهم على تنفيذ مهام التدقيق الداخلي.

#### الفرضية الفرعية الثالثة:

تنص الفرضية الفرعية الثالثة على أن هناك أثرا إيجابيا لدعم الإدارة العليا للتدقيق الداخلي في فعالية التدقيق الداخلي في شركات المساهمة العاملة بالجمهورية اليمنية.

يقصد بدعم الإدارة العليا للتدقيق الداخلي العليا هو توفير متطلبات واحتياجات التدقيق الداخلي من قبل الإدارة العليا لمساعدة التدقيق الداخلي القيام بمسؤولياته لتحقيق الأهداف المحددة.

ويتضح من الجدول (6) أنه لا يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لدعم الإدارة العليا للتدقيق الداخلي في فعالية التدقيق الداخلي، حيث جاءت النتائج لهذا المتغير عند مستوى دلالة إحصائية أكبر من (0.05)، وبلغت قوة التأثير لهذا العامل ( $p=0.397$ ) وبدرجة تأثير ( $\beta=0.073$ )، و تتفق نتائج الدراسة الحالية مع دراسة Joshi (2021)، التي أكدت نتائجها على أن الإدارة العليا لا توفر الموارد المالية اللازمة للتدقيق الداخلي؛ مما يؤدي إلى عدم تحقيق فعالية التدقيق الداخلي. ولم تتفق نتائج الدراسة الحالية مع نظرية الوكالة التي تؤكد على أن دعم الإدارة العليا يؤثر في فعالية التدقيق الداخلي؛ مما يؤدي إلى قيام المديرين بواجباتهم المنوطة بهم، ويترتب عليه استثمار الموارد بالشكل الذي يحقق نتائج إيجابية ويعظم ثروة المستثمرين.

وقد اختلفت نتائج هذه الدراسة عن دراسة Hailemariam (2014) التي توصلت نتائجها إلى وجود أثر إيجابي، حيث إن التزام الإدارة العليا بتعزيز التدقيق الداخلي واستجابتها للنتائج والتوصيات، يسهم في فعالية التدقيق الداخلي، وأن مشاركة الإدارة العليا في خطة التدقيق الداخلي والموافقة عليها، يعكس مدى دعمها للتدقيق الداخلي في المنظمة.

كما اختلفت نتائج هذه الدراسة مع دراسة Mahzan, Shahimi, و Zulkifli (2016) التي أكدت على أنه يجب على الإدارة العليا التأكد من أن التدقيق الداخلي فعال، وأن الموارد اللازمة هي التي تمكن موظفي التدقيق الداخلي من أداء أعمالهم بكفاءة وفعالية متوافرة، وبالتالي فإن الدعم المقدم من الإدارة العليا يزيد من فعالية التدقيق الداخلي وبالتالي تنفي الفرضية الفرعية الثالثة لهذه الدراسة حسب آراء أفراد العينة مما يعني أن العينة؛ ليس لها القدرة على إحداث أثر إيجابي في فعالية التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العاملة بالجمهورية اليمنية.

ومن أسباب نفي هذه الفرضية هي قلة وعي شركات المساهمة العاملة في الجمهورية اليمنية بأهمية تقديم الدعم الإداري والمالي للتدقيق الداخلي، كما أن الإدارة العليا لا تقوم بالمشاركة في وضع خطة التدقيق الداخلي، وكذلك لا تعمل على تخصيص الميزانية الكافية لمتطلبات أعمال التدقيق الداخلي المخطط لها. وتتفق تلك الأسباب مع ما ذكرته دراسة الوشلي (2012) التي أشارت نتائجها إلى افتقار التدقيق الداخلي في البنوك اليمنية لكفاية الموارد المالية؛ نتيجة لضعف دعم الإدارة العليا. وقد لوحظ سابقا عدم الاهتمام بحجم التدقيق الداخلي فهو يعد انعكاسا لضعف دعم الإدارة العليا.

#### الفرضية الفرعية الرابعة:

تنص الفرضية الفرعية الرابعة على أن هناك أثرا إيجابيا لمسؤولية لجان التدقيق في فعالية التدقيق الداخلي في شركات المساهمة العاملة بالجمهورية اليمنية.

إن مسؤولية لجان التدقيق أهمية كبيرة لدى التدقيق الداخلي؛ لأنها تقوم بالدور المسؤول عن الحماية والمحافظة على السلامة المالية والإدارية للمنظمة، والوعي الدقيق للجان التدقيق بمسؤولياتهم الإشرافية والرقابية على التدقيق الداخلي وتقاريره.

ومن خلال الجدول (6)، نجد أن هناك أثرا إيجابيا ذا دلالة إحصائية لمسؤولية لجان التدقيق في فعالية التدقيق الداخلي، حيث جاءت النتائج لهذا المتغير عند مستوى دلالة أقل من (0.05)، وبلغت قوة التأثير لهذا العامل ( $p=0.000$ )، وبدرجة تأثير إيجابية ( $\beta=0.498$ )، وتتفق نتائج هذه الدراسة مع نظرية

الوكالة، التي تهدف إلى توضيح الكيفية التي تقوم بها لجان التدقيق في تخفيف التضارب في المصالح، وذلك من خلال قيام لجان التدقيق بمسؤولياتها تجاه مختلف الأطراف، كما تتفق نتائج هذه الدراسة مع ما توصلت إليه دراسة خلاط ومصلي (2014) من أن دور ومسؤولية لجان التدقيق له أثر إيجابي في دعم كفاءة وفعالية التدقيق من خلال قيام لجان التدقيق بالتأكد من وجود ميثاق أو دليل يبين التعليمات والسياسات والإجراءات اللازمة لإرشاد التدقيق الداخلي، كما تتفق نتيجة هذه الدراسة مع دراسة Yahya et al. (2016) التي أشارت نتائجها إلى أن مسؤولية لجان التدقيق تؤثر بشكل كبير على أداء البنوك اليمنية، وتتفق مع دراسة حماد (2010) التي توصلت إلى أن مسؤولية لجان التدقيق لها دور إيجابي في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية من خلال متابعة الرقابة الداخلية.

ويلاحظ مما سبق أن الدراسات السابقة مثل دراسة خلاط ومصلي (2014)، و Yahya et al. (2016)، وحماد (2010) أثبتت التأثير الإيجابي لعامل مسؤولية لجان التدقيق في متغيرات تابعة أخرى، بخلاف فعالية التدقيق الداخلي، وفي هذه الدراسة تم إضافته كمتغير جديد، ووفقاً لنظرية الوكالة فإنه تم إثبات الفرضية الفرعية الرابعة لهذه الدراسة بحسب آراء عينة الدراسة، وكذلك بسبب أن مسؤولية لجان التدقيق تقوم بتوجيه ومراجعة أنشطة وخطة عمل التدقيق الداخلي، والتأكد من وجود ميثاق أو دليل يبين التعليمات والسياسات والإجراءات اللازمة لإرشاد المدققين الداخليين؛ أي أنها تساعد في دعم تقارير التدقيق الداخلي، وجعلها أكثر موضوعية وانسجاماً مع أهداف المنشأة، حيث يمكن قياس فاعلية لجنة التدقيق على أساس مدى نجاح مسؤوليتها المختلفة.

## الاستنتاجات:

يمكن تلخيص استنتاجات الدراسة في الآتي:

1. جاء مصدر التأثير الإيجابي للعوامل الداخلية في فعالية التدقيق الداخلي، بسبب توفر عامل مسؤولية لجان التدقيق واستقلالية التدقيق الداخلي.
2. ما يعزز من مسؤولية لجان التدقيق أنها تراجع التقارير والملاحظات التي يقدمها التدقيق الداخلي.
3. لا يوجد تأثير إيجابي لعامل دعم الإدارة العليا في فعالية التدقيق الداخلي؛ وذلك لأن الشركات المساهمة لا تقدم الدعم الإداري والمالي للتدقيق الداخلي.
4. ليس هناك أثر إيجابي لحجم التدقيق الداخلي في فعالية التدقيق الداخلي؛ وذلك لأن الشركات المساهمة لا تقوم بتوفير العدد الكافي من الموظفين الذين لديهم المهارات المناسبة في التدقيق الداخلي.
5. من المؤشرات المهمة لفعالية التدقيق الداخلي -بحسب وجهة نظر المستجيبين- أن التدقيق الداخلي يساعد في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنظمة.
6. أظهرت الدراسة أن التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة يتأكد من موثوقية المعلومات المالية.
7. ما يعزز من فعالية التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة هو أن التدقيق الداخلي يقدم تأكيدات على مدى الامتثال للقوانين والأنظمة والسياسات والإجراءات.

## التوصيات:

في ضوء الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، فإن الدراسة توصي بالآتي:

1. ضرورة الاهتمام بمسؤولية لجان التدقيق من حيث التنسيق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، وتقديم الدعم المادي والمعنوي للتدقيق الداخلي.
2. ضرورة أن تقيم لجان التدقيق مع التدقيق الداخلي مستوى المخاطر التي تتعرض لها المنظمة.
3. ضرورة توفر الاستقلالية للتدقيق الداخلي بحيث يجتمع الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة على الأقل مرة في السنة بحيث ترفع تقارير التدقيق الداخلي إلى مجلس الإدارة مباشرة.

4. ضرورة الاهتمام المتزايد بدعم الإدارة العليا من حيث توفير الموارد المالية اللازمة للتدقيق الداخلي للقيام بمهامه، وأن يمتلك صلاحية الوصول المباشر لأعضاء مجلس الإدارة.
5. ضرورة استقطاب خبراء من فترة لأخرى في الشركات، وتوفير كادر متخصص في تقنية المعلومات للتدقيق الداخلي، وكذلك التدريب المستمر لموظفيه؛ مواكبة التطورات الحديثة في بيئة التدقيق الداخلي.
6. دعم وتعزيز كل ما يؤدي إلى تطبيق الأساليب والمقترحات المناسبة للعمل على تحقيق فعالية التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة.
7. حث الشركات المساهمة على إبقاء لجنة التدقيق الأهمية المناسبة، وذلك لما لها من تأثير في فعالية التدقيق الداخلي.

## المقترحات:

بشكل عام تقدم الدراسة مجموعة من المقترحات التي يمكن من خلالها إجراء أبحاث مستقبلية، لتوسيع هذه الدراسة، ونشر مفهوم فعالية التدقيق الداخلي بشكل أفضل، وذلك على النحو الآتي:

1. دراسة عوامل أخرى لم تشملها الدراسة قد تكون مؤثرة على فعالية التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة، مثل: عامل موضوعية وكفاءة التدقيق الداخلي.
2. دراسة مدى اهتمام الشركات المساهمة بتطبيق معايير الأداء، وأثر ذلك في فعالية التدقيق الداخلي.
3. عمل دراسة مماثلة يتم فيها دراسة المتغيرات المستقلة للدراسة الحالية مع أحد أبعاد المتغير التابع (الأهداف المتعلقة بالرقابة الداخلية، الأهداف المتعلقة بالحوكمة، الأهداف المتعلقة بالمخاطر)، فهنا يتم دراسة أثر العوامل الداخلية للمنظمة في الأهداف المتعلقة بالمخاطر.
4. استخدام النموذج الحالي في دراسة العوامل الداخلية للمنظمة كمتغيرات بسيطة.

## الاسهام البحثي:

قام سلطان السريحي وأمل الديقاني بوضع المقدمة، وبناء الخلفية النظرية، وصياغة المشكلة البحثية، وتحديد المنهجية، وجمع البيانات وتحليلها، وعرض وتفسري النتائج ومناقشتها، وصياغة الاستنتاجات والتوصيات، ومراجعة المسودّة النهائية للدراسة.

## المراجع:

- إسماعيل، عادل (2016)، دور المراجعة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي والمحاسبي لقطاع التأمين: دراسة ميدانية على عينة من شركات التأمين في الجمهورية السودانية والمملكة العربية السعودية (أطروحة دكتوراه)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- برايس ووتر هاوس كوبرز (2005)، التقرير التشخيصي لإجراءات المراجعة الداخلية، اليمن: برايس ووتر هاوس كوبرز.
- تيزغز، أمحمد (2012)، التحليل العملي الاستكشافي والتوكيدي، عمان، الأردن: دار الميسر للنشر والتوزيع.
- الجابري، محمد (2014)، تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن: دراسة ميدانية (رسالة ماجستير)، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، صنعاء، اليمن.
- حماد، رشا (2010)، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، 26(2)، 87-118.
- خلاط، صالح ميلود، ومصلى، عبد الحكيم محمد (2014)، دور لجان المراجعة في دعم كفاءة وفعالية وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية، المجلة الجامعة، 16(1)، 153-188.

- الريدي، محمد، والعطنه، هشام (2021)، *التدقيق الداخلي (الأساسيات والتطبيقات)*، صنعاء، اليمن: دار الكتاب.
- سيكاران، أوما (2010)، *طرق البحث في الإدارة: مدخل بناء المهارات البحثية*، ترجمة إسماعيل بسيوني، وعبدالله العزاز، الرياض، السعودية: دار المريخ للنشر.
- العمرى، أحمد، وعبد الغني، فضل (2006)، *مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية، المجلد الأردنية في إدارة الاعمال*، 2(3)، 343-368.
- غنيمي، سامي محمد أحمد (2013)، *مدى ايجابية الأزمة المالية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات في منظمات الأعمال: دراسة تحليلية، مجلة البحوث التجارية*، 35(2)، 233-287.
- المؤتمر العالمي للمدققين الداخليين (2018)، *المؤتمر العالمي للمدققين الداخليين*، استرجع بتاريخ ديسمبر 2021، من [www.shomosnews.com](http://www.shomosnews.com)، 25.
- النافعابي، حسين محمد (2017)، *جودء المراجعة الداخلية في البنوك التجارية في السودان والعوامل المؤثرة فيها من وجهه نظر المراجعين الداخليين: دراسة تحليلية، مجلة أماريك*، 8(24)، 87-108.
- النوايسة، محمد، هلسا، عوني، وفرح، هالة (2014)، *العوامل المؤثرة على فعالية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في السواق المالية من وجهة نظر العاملين في وظيفة التدقيق الداخلي، مجلة جامعة النجاح للأبحاث: العلوم الإنسانية*، 28(4)، 836-868.
- الوجيه، أحمد (2020)، *أثر تطبيق معايير الحوكمة في تقييم جودء المراجعة الداخلية في الجامعات اليمنية الأهلية، المجلد العربية لضمان جودء التعليم الجامعي*، 13(46)، 81-103.
- وزارة الصناعة والتجارة (2019)، *إحصائيات وزارة الصناعة والتجارة*، استرجع من <https://yemen.gov.ye/portal/industry>
- الوشلي، أكرم (2012)، *المراجعة الداخلية كأداة فعالة لحوكمة الشركات: دراسة تطبيقية على البنوك اليمنية (رسالة ماجستير)*، جامعة إب، اليمن.

- Abu-Azza, W. (2012). *Perceived effectiveness of the internal audit function in Libya: A qualitative study using institutional and marxist theories* (Doctoral dissertation). University of Southern Queensland, Australia.
- Aburabe, H. M. (2016). *An investigation on factors affecting the internal audit effectiveness: A survey on the Libyan commercial banks* (Master Thesis). Universiti Utara Malaysia, Malaysia.
- Ahmad, N., Othman, R., Othman, R., & Jusoff, K. (2009). The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 5(9), 53-62.
- Alhajri, M. O. (2017). Factors associated with the size of internal audit functions: Evidence from Kuwait. *Managerial Auditing Journal*, 32(1), 75-89. <https://doi.org/10.1108/MAJ-12-2015-1289>
- Alkebsi, M., Aziz, K. A., Mohammed, Z. M., & Dhaifallah, B. (2014). The relationship between information technology usage, top management support and internal audit effectiveness. In *International Management Accounting Conference 7* (Vol. 7, pp. 323-325). Malaysia: Universiti Kebangsaan Malaysia.

- Al-Shbail, A. M., & Turki, T. A. (2017). A theoretical discussion of internal audit effectiveness in Kuwaiti industrial SMEs. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 7(1), 107-116. <https://doi.org/10.6007/IJARAFMS/v7-i1/2577>
- Alshbiel, S. O. (2017). Internal auditing effectiveness success model: A study on Jordanian industrial firms. In *Proceedings of the Second American Academic Research Conference on Global Business, Economics, Finance and Social Sciences* (Vol. 26, pp. 978-1001). India: J. A. Alpha Business Research & Publishers Pvt. Ltd.
- Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), 74-86. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2014.06.001>
- Anthony, E. (2015). *Assessment of the effectiveness of internal audit on local government authorities in Tanzania: Case of Mufindi District Council* (Doctoral dissertation). Mzumbe University, Tanzania.
- Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2008.00392.x>
- Asmaa, S. (2021). *Remote auditing: An alternative approach to face the internal audit challenges during the COVID-19 pandemic* (Doctoral dissertation). Tanta University, Egypt.
- Azzali, S., & Mazza, T. (2018). The internal audit effectiveness evaluated with an organizational, process and relationship perspective. *International Journal of Business and Management*, 13(6), 238-254. <https://doi.org/10.5539/ijbm.v13n6p238>
- Badara, M. A. S., & Saidin, S. Z. (2013). The journey so far on internal audit effectiveness: A calling for expansion. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 3(3), 340-351. <http://doi.org/10.6007/IJARAFMS/v3-i3/225>
- Cohen, A., & Sayag, G. (2010). The effectiveness of internal auditing: An empirical examination of its determinants in Israeli organisations. *Australian Accounting Review*, 20(3), 296-307. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2010.00092.x>
- Dejnarong, J., Little, H. T., Mujtaba, B. G., & McClelland, R. (2016). Factors influencing the effectiveness of the internal audit function in Thailand. *Journal of Business and Policy Research*, 11(2), 80-93. <https://doi.org/10.21102/jbpr.2016.12.112.05>
- Dellai, H., & Omri, M. A. B. (2016). Factors affecting the internal audit effectiveness in Tunisian organizations. *Research Journal of Finance and Accounting*, 7(16), 208-211.

- Drogalas, G., Arampatzis, K., & Anagnostopoulou, E. (2016). The relationship between corporate governance, internal audit and audit committee: Empirical evidence from Greece. *Corporate Ownership and Control*, 14(1), 569-577. <https://doi.org/10.22495/cocv14i1c4art3>
- Erasmus, L., & Coetzee, P. (2018). Drivers of stakeholders' view of internal audit effectiveness: Management versus audit committee. *Managerial Auditing Journal*, 33(1), 90-114. <https://doi.org/10.1108/MAJ-05-2017-1558>
- George, D., Theofanis, K., & Konstantinos, A. (2015). Factors associated with internal audit effectiveness: Evidence from Greece. *Journal of Accounting and Taxation*, 7(7), 113-122. <https://doi.org/10.5897/JAT2015.0182>
- Hailemariam, S. (2014). *Determinants of internal audit effectiveness in the public sector: Case study in selected Ethiopian public sector offices* (Doctoral dissertation). Jimma University, Ethiopia.
- Hair, J. E., Anderson, R. E., Tatham, R. L. & Black, W. C., & Babin, B. J. (2006). *Multivariate data analysis* (7<sup>th</sup> ed.). New Jersey: Prentice Hall.
- Institute of Internal Auditors. (2008). *International standards for professional practice of internal auditing*. Lake Mary, FL: IIA.
- Institute of Internal Auditors. (2010). *IPPF practice guide: Measuring internal audit effectiveness and efficiency*. Lake Mary, FL: IIA.
- Institute of Internal Auditors. (2012). *International standards for the professional practice of internal auditing*. Lake Mary, FL: IIA.
- Institute of Internal Auditors. (2017). *Definition of internal auditing*. Lake Mary, FL: IIA.
- Joshi, P. L. (2021). Which factors affect the internal audit effectiveness in India?. *Indian Journal of Commerce and Management Studies*, 12(2), 1-13. <http://doi.org/10.18843/ijcms/v12i2/01>
- Kaiser, H. F. (1974). An index of factorial simplicity. *Psychometrika*, 39(1), 31-36. <https://doi.org/10.1007/BF02291575>
- Kiabel, B. D. (2012). Internal auditing and performance of government enterprises: A Nigerian study. *Global Journal of Management and Business Research*, 12(6), 5-20.
- Kitojo, C. (2014). *Impact of internal audit efficiency on effectiveness of financial management in public sector organizations: A case study of local government authorities in Shinyanga region* (Doctoral dissertation). Mzumbe University, Morogoro, Tanzania.
- Lenz, R., & Hahn, U. (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 5-33. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2014-1072>

- Mihret, D. G. (2010). *Antecedents and organizational performance implication of internal audit effectiveness: Evidence from Ethiopia* (Doctoral dissertation). University of Southern Queensland, Australia.
- Mihret, D. G. (2014). How can we explain internal auditing? The inadequacy of agency theory and a labor process alternative. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(8), 771-782. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.01.003>
- Nunnally, J. C. (1978). *Psychometric theory* (2<sup>nd</sup> ed.). New York: McGraw-Hill.
- Ondieki, N. M. (2012). *Effect of internal audit on financial performance of commercial banks in Kenya* (Doctoral dissertation). University of Nairobi, Nairobi, Kenya.
- Onulaka, P. N. (2015). Internal and external audit effectiveness in fraud detection through continuous auditing. *International Journal of Management Sciences*, 6(10), 462-475.
- Pallant, J. (2016). *SPSS survival manual* (6<sup>th</sup> ed.). Australia: Allen & Unwin Ltd.
- Ramachandran, J., Subramanian, R., & Kisoka, I. J. (2012). Effectiveness of internal audit in Tanzanian commercial banks. *British journal of Arts and Social Sciences*, 8(1), 32-44.
- Roach, C. M. (2016). An application of principal agent theory to contractual hiring arrangements within public sector organizations. *Theoretical Economics Letters*, 6(1), 28-33. <https://doi.org/10.4236/tel.2016.61004>
- Rudhani, L. H., Vokshi, N. B., & Hashani, S. (2017). Factors contributing to the effectiveness of internal audit : case study of internal audit in the public sector in Kosovo. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 3(4), 91-108.
- Sakour, A. S., & Laila, N. H. B. (2015). Internal audit effectiveness in Libyan public enterprises: An approach to the development of a theoretical framework. *Global Business & Management Research*, 7(2), 12-18.
- Salehi, T. (2016). Investigation factors affecting the effectiveness of internal auditors in the company: Case study Iran. *Review of European Studies*, 8(2), 224-235. <https://doi.org/10.5539/res.v8n2p224>
- Shahimi, S., Mahzan, N. D., & Zulkifli, N. (2016). Value added services of internal auditors: An exploratory study on consulting role in Malaysian environment. *International Journal of Management Excellence*, 7(1), 720-735. <https://doi.org/10.17722/ijme.v7i1.829>
- Shamki, D., & Alhajri, T. A. (2017). Factors influence internal audit effectiveness. *International Journal of Business and Management*, 12(10), 143-154. <https://doi.org/10.5539/ijbm.v12n10p143>
- Stevens, J. P. (2002). *Applied multivariate statistics for the social sciences*. New Jersey: Lawrance Erlbaum Association.

- Ubaidillah, M., & Widagdo, A. K. (2018). The effect of internal auditor independence on effectiveness of government internal audit: Group cohesiveness as an intervening variable: Case study at the regional inspectorates at Java Island. *Jurnal Akuntansi*, 22(1), 151-161. <https://doi.org/10.24912/ja.v22i1.328>
- Udeh, S. N., & Nwadiolor, E. O. (2016). Evaluation of effectiveness of internal audit in the Nigerian public sector. *European Journal of Business, Economics and Accountancy*, 4(3), 44-58.
- Yahya, S., Toumeh, A. A., & Siam, W. Z. (2016). Expectations gap between auditors and user of financial statements in the audit process: an auditors' perspective. *Asia-Pacific Management Accounting Journal (APMAJ)*, 13(3), 79-107.

### Arabic References in Roman Scripts:

- Alamari, Ahmad, wa Abdulghani, Fadl (2006). Madaa tatbiq maeayir altadqiq aldaakhilii almuta'araf ealayha fi albnuk altijariat Alyamaniati. *Almajalat Al'urduniyat fi Idarat Alaemali*, 2(3), 343-368.
- Aljabri, Muhamad (2014). *Taqyim dawr almudaqiq aldaakhilii fi tahsin nizam alraqabat aldaakhiliat linuzum almaelumat almuhasabiat fi sharikat altaamin aleamilat fi Alyaman: Dirasat maydania* (Risalat majistir). Alakadimiat Alearabiat Lileulum Almaliat Walmasrifiat, Sana'a, Alyaman.
- Almutamar Alealamiu Lilmudaqiqin Aldaakhiliin (2018). *Almutamar Alealamiu Lilmudaqiqin Aldaakhiliina*. Aisturjie bitarikh Disambir 25, 2021 min [www.shomosnews.com](http://www.shomosnews.com)
- Alnaafeabi, Husayn Muhamad (2017). Jwdat almurajaeat aldaakhiliat fi albnuk altijariat fi Alsuwdan waleawamil almuathirat fiha min wajhah nazar almurajiein aldaakhiliina: Dirasat tahliliatun. *Majalat Amarabka*, 8(24), 87-108.
- Alnawayisat, Muhamad, Hilsa, Euni, wa Farah, Hala (2014). Aleawamil almuathirat ealaa faealiat altadqiq aldaakhilii fi alsharikat alsinaeiat Al'urduniyat almudrajat fi alsawaq almaliat min wijhat nazar aleamilin fi wazifat altadqiq aldaakhili. *Majalat Jamieat Alnajah Lil'abhathi: Aleulum Al'iisaniata*, 28(4), 836-868.
- Alrabidi, Muhamadu, wa Aleatanuhu, Hisham (2021). *Altadqiq aldaakhiliu (Al'asasiat waltatbiqi)*. Sana'a, Alyamanu: Dar Alkitab.
- Alwajiji, Ahmad (2020). Athar tatbiq maeayir alhawkamat fi taqyim jwdat almurajaeat aldaakhiliat fi aljamieat alyamaniat al'ahlitati. *Almajalat Alearabiat Lidaman Jawdat Altaelim Aljamieii*, 13(46), 81-103.

- Alwashli, Akram (2012). *Almurajaeat aldaakhiliat ka'adaat faeaalat lihawkamat alsharikati: Dirasat tatbiqiat ealaa albnuk Alyamania* (Risalat majjistir). Jamieat Ibb, Alyaman.
- Brays Wutar Hawis Kubarz (2005). *Altaqrir altashkhisu li'ijra'at almurajaeat aldaakhiliati*. Alyaman: Brays Wutar Hawis Kubarz.
- Ghanimi, Sami Muhamad Ahmad (2013). Madaa ayjabiat al'azmat almaliat fi tafeil mabadi hawkamat alsharikat fi munazamat al'aemali: Dirasat tahliliatun. *Majalat Albuhuth Altijariati*, 35(2), 233-287.
- Hamada, Rasha (2010). Dawr lijan almurajaeat fi alhadi min mumarasat almuhasabat al'iibdaeiati: Dirasat maydaniatun. *Majalat Jamieat Dimashq Lileulum Alaiqtisadiat Walqanuniati*, 26(2), 87-118.
- Ismaeil, Adil (2016). *Dawr almurajaeat aldaakhiliat fi rafe kafa'at al'ada' almali walmuhasabii liqitae altaamini: Dirasatan maydaniatan ealaa eayinat min sharikat altaamin fi Aljumhuriat Alsuwdaniat wa Almamlakat Alearabiat Alsaevdia* (Utaruhah dukturah). Jamieat Alsuwdan Lileulum Waltiknulujiya, Alsuwdan.
- Khallat, Salih Milud, wa Musala, Abdalhakim Muhamad (2014). Dawr lijan almurajaeat fi daem kafa'at wafaeiliat wazifat almurajaeat aldaakhiliat fi alsharikat alsinaeiati Alliybiati. *Almajalat Aljamieati*, 16(1), 153-188.
- Sikaran, Uwma (2010). *Turuq albahth fi al'iidarati: Madkhal bina' almaharat albahthiati*. Tarjamah Ismaeil Bisayuni, wa Abdallah Aleazazi. Alrayad, Alsaevdiat: Dar Almiriykh Lilnashri.
- Tighza, Amuhamad (2012). *Altahlil aleamiliu aliaistikshafiu waltuwkidu*. Amman, Al'urdunu: Dar Almuyasirat Lilnashr Waltawzie.
- Wizarat Alsinaeat Waltijara (2019). *Ihsayiyat Wizarat Alsinaeat Waltijara*. Aistarjie min <https://yemen.gov.ye/portal/industry>