

أثر الالتزام بمعايير صفات التدقيق الداخلي في الحد من الاحتيال الوظيفي - دراسة ميدانية في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية

الاستلام: 22/فبراير/2022
التحكيم: 23/مارس/2022
القبول: 12/مايو/2022

أ.د. محمد علي الربيدي^(*،1)
أ. هشام صالح الضيعة²

© 2022 University of Science and Technology, 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.

© 2022 جامعة العلوم والتكنولوجيا، اليمن. يمكن إعادة استخدام المادة المنشورة حسب رخصة مؤسسة المشاع الإبداعي شريطة الاستشهاد بالمؤلف والمجلة.

¹ أستاذ المحاسبة، جامعة العلوم والتكنولوجيا، اليمن

¹ باحث في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، اليمن

* عنوان المراسلة: dr.marubaidi@hotmail.com

أثر الالتزام بمعايير صفات التدقيق الداخلي في الحد من الاحتيال الوظيفي - دراسة ميدانية في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر الالتزام بمعايير صفات التدقيق الداخلي في الحد من الاحتيال الوظيفي في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية، ولتحقيق ذلك اعتمدت الدراسة على الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات من مجتمع الدراسة المتمثل في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية والبالغ عددها (83) وحدة، وقد أخذت منه عينة قصدية طبقية بلغ عددها (25) وحدة من موظفي إدارات التدقيق الداخلي في أمانة العاصمة - صنعاء. وتحليل البيانات تم استخدام برنامج الحزم الإحصائي (SPSS)، وخلصت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي ذي دلالة إحصائية للالتزام بمعايير صفات التدقيق الداخلي في الحد من الاحتيال الوظيفي، وأوصت الدراسة بضرورة الالتزام بمعايير صفات التدقيق الداخلي للحد من الاحتيال الوظيفي.

الكلمات المفتاحية: معايير التدقيق الداخلي، صفات التدقيق الداخلي، الاحتيال الوظيفي.

The Impact of Compliance with the Standards of Internal Audit Attributes on Reduction of Employee Fraud: A Field Study in Public Economic Units in Yemen

Abstract:

This study aimed to investigate the impact of compliance with the standards of internal audit attributes on reduction of employee fraud in public economic units in Republic of Yemen. In order to achieve the study objective, the questionnaire was used as the tool for collecting data from the study population which consisted of (83) public economic units in Yemen. A sample of (25) units in Sana'a city was taken as a stratified purposive sample that represented internal auditors in the selected units. The Statistical Program for the Social Sciences (SPSS) was used to analyze the study data. The results revealed that there is a statistically significant positive impact of the compliance with the standards of internal audit attributes on the reduction of employee fraud. The study recommends that the public economic unites in Yemen should comply with the standards of internal audit attributes for reducing the employee fraud.

Keywords: standards of internal audit, internal audit attributes, employee fraud.

المقدمة:

يُعد الاحتيال الوظيفي أحد أكثر أنواع الاحتيال شيوعاً والذي تعاني منه المنشآت بغض النظر عن حجمها أو نوع الصناعة، سواء في البلدان المتقدمة أو النامية، وفي القطاع الخاص والقطاع العام المملوك للدولة (Coram, Ferguson, & Moroney, 2008; Hollinger & Davis, 2016; Holtfreter, 2019; Ruankaew, 2019; Kennedy, 2016; Rae & Subramaniam, 2008; 2005; العايب، 2017). وبحسب جمعية فاحصي الاحتيال المعتمدين، يُقصد بالاحتيال الوظيفي استغلال الوظيفة من قبل الموظفين لتحقيق مكاسب شخصية، من خلال تعمد سوء استخدام أو استغلال موارد أو أصول المنشأة (Association of Certified Fraud Examiners-ACFE, 2018).

وحظي الاحتيال الوظيفي في الآونة الأخيرة باهتمام كبير بسبب الارتفاع المطرد في معدلات الاحتيال؛ حيث أظهرت دراسة لجمعية فاحصي الاحتيال المعتمدين في الفترة ما بين يناير 2018 وسبتمبر 2019؛ بأن الاحتيال الوظيفي حدث في 125 دولة وفي 23 صناعة مختلفة (ACFE, 2020).

ويترتب على الاحتيال الوظيفي عواقب وخيمة على المنشآت والاقتصاد في القطاعين العام والخاص والأفراد والمجتمع (Rae & Subramaniam, 2008, 104)، حيث يؤدي إلى تبديد وإهدار الموارد الاقتصادية للدول. ويضعف قدرتها على تحقيق التنمية الاقتصادية (العايب، 2017)، ويحرم الأفراد من تحسين الأوضاع المعيشية الخاصة بهم، وينتج عنه زيادة في أسعار السلع والخدمات (Hollinger & Davis, 2016؛ الأنتوساي، 2017)؛ ولهذا تتضح أهمية الحد من الاحتيال الوظيفي، والذي يعرف بأنه مجموعة من إجراءات الوقاية أو الكشف عن مخاطر الاحتيال للتخفيف من آثاره، أو تقليل فرص حدوثه (Jans, Lybaert & Vanhoof, 2010, 18).

ولأهمية الحد من الاحتيال الوظيفي، أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين معيار التدقيق الدولي (ISA 240) International Standard on Auditing بشأن مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010)، وأصدرت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة المعيار الدولي رقم (1240) (الأنتوساي، 2010، 221)، وكذلك أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (American Institute of Certified Public Accountant-AICPA) معيار التدقيق (Statements on Auditing Standard-SAS) رقم (99) بشأن اعتبارات الاحتيال في تدقيق البيانات المالية (AICPA, 2002)، وتضمن هذا المعيار ملحقاً حول ضوابط وبرامج إدارة مكافحة الاحتيال (AICPA, 2002)، وكذلك بادرت لجنة رعاية المنظمات بإصدار الإطار المتكامل للرقابة الداخلية في عام 1992م والذي أصدر عام 2013م (العايب، 2017)؛ للحد من تفاقم مخاطر الاحتيال؛ وكما تبنت جمعية فاحصي الاحتيال المعتمدين ولجنة المنظمات الراعية التابعة للجنة تريداوي (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission-COSO) دليل إدارة مخاطر الاحتيال الصادر عام 2016م (Cotton, Johnigan, & Givarez, 2016)، بالإضافة إلى ذلك صدرت بعض الاتفاقيات الدولية مثل اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد التي دخلت حيز التنفيذ عام 2005، والتي وضعت إطاراً لمكافحة جميع أشكال الاحتيال، بما في ذلك الاحتيال الوظيفي (الأمم المتحدة، 2004)، وفي هذا السياق أصدر معهد المدققين الداخليين (Institute of Internal Auditors-IIA) عدداً من الأدلة المهنية، مثل: دليل الممارسة حول التدقيق الداخلي والاحتيال (IIA, 2009a)، ودليل الممارسة حول منع وكشف الاحتيال في عالم آلي أو مؤتمت (IIA, 2009b).

وتعد صفات التدقيق الداخلي عوامل أساسية لنجاح وظيفة التدقيق الداخلي، مثل التمتع بالتفويض الرسمي والاستقلالية التنظيمية وتوافر المهارات وجوده الأداء (Mihret, 2010)، فقد تم تبني تلك الصفات في معايير صفات التدقيق الداخلي باعتبارها سمات لكل من المنظمات والأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي، وتلك المعايير هي الغرض والسلطة والمسؤولية، والاستقلالية والموضوعية، والمهارة والعناية المهنية، وبرنامج تأكيد وتحسين الجودة (معهد المدققين الداخليين، 2017).

ومن أجل اضطلاع المدققين الداخليين ونشاط التدقيق الداخلي بواجباتهم المهنية ومن ثم حماية المنشآت التي يعملون فيها يجب أن تتوافق أعمالهم مع تلك المعايير (Mihret, 2010)، وحسب نظرية الوكالة والنظرية المؤسسية فإن الالتزام بمعايير صفات التدقيق الداخلي يسهم في الحد من الاحتيال الوظيفي.

الإطار النظري:

أبعاد الحد من الاحتيال الوظيفي:

يُعد برنامج إدارة وضوابط مكافحة الاحتيال الذي صدر عن سبع منظمات مهنية في الولايات المتحدة الأمريكية - المقياس الأفضل للحد من الاحتيال الوظيفي، ويحتوي هذا البرنامج على ثلاثة أبعاد للمتغير التابع، هي: تعزيز الثقافة الأخلاقية، وتقييم ضوابط وعمليات مكافحة الاحتيال، والإشراف المناسب (AICPA, 2002)، فإذا كانت هذه العناصر متوافرة فهذا يعني أن المنشأة تقوم بمجموعة من الإجراءات التي تعمل على الحد من الاحتيال الوظيفي؛ بغرض التخفيف من آثاره أو التقليل من حدوثه، وقد اعتمدت عدد من الدراسات على هذا المقياس للحد من الاحتيال الوظيفي، مثل: دراسات أبو سردانة، عتمسة والحواري (2013)، Sengur (2012)، Abdul Rasid و Mohammad ، Basiruddin ، Sow (2012)، Law (2011)، و Best و Singh ، Kummer (2015).

1. تعزيز الثقافة الأخلاقية:

يُعتبر بُعد تعزيز الثقافة الأخلاقية السليمة عاملاً رئيسياً للحد من الاحتيال الوظيفي (Ocansey & Ganu, 2017)، وتُشير الثقافة الأخلاقية إلى مجموعة القيم التي يجب أن يتحلّى بها أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا، كالصدق والنزاهة، والتي تنعكس على الموظفين وتقوم عليها ثقافة المنشأة (Krawiec, 2005)، ويُقاس بُعد تعزيز الثقافة الأخلاقية من خلال عدّة مؤشرات، أهمها: فلسفة الإدارة، والتوظيف والترقية، والتدريب، وبيئة عمل إيجابية، والتعامل مع الاحتيال عند حدوثه.

2. تقييم ضوابط وعمليات مكافحة الاحتيال:

يُشير هذا البُعد إلى التعامل بشكل استباقي مع الاحتيال الوظيفي من قبل المنشأة، وذلك بتحديد نقاط الضعف في الضوابط ومعالجتها للتخفيف منها (AICPA, 2002)، وقد أوضحت دراسة (PwC) Price Waterhouse Coopers (2016) بأن تقييم ضوابط وعمليات مكافحة الاحتيال يُعتبر العمود الفقري لأي إطار فعال للحد من الاحتيال، وأكدت دراسة Kummer et al. (2015) بأن تقييم ضوابط وعمليات مكافحة الاحتيال، يساعد في اكتساب نظرة حول مخاطر الاحتيال التي يمكن أن تحدث، والضوابط التي يجب تنفيذها للحد منها، ويُقاس بُعد تقييم ضوابط وعمليات مكافحة الاحتيال من خلال عدّة مؤشرات، أهمها: تحديد وقياس مخاطر الاحتيال، وتخفيف المخاطر، وتطبيق الضوابط الداخلية المناسبة.

3. الإشراف المناسب:

تتطلب عملية الحد من الاحتيال وظائف إشرافية ورقابية مناسبة، فبدون هذه الوظائف، لن يتم تنفيذ الضوابط الرقابية بشكل صحيح (أبو سردانة وآخرون، 2013)، ويتم دعم عمليات الإشراف والرقابة من قبل مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والإدارة والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين وفاحصي الاحتيال المعتمدين (Sow et al., 2018)، ويتم قياس هذا البُعد من خلال عدّة مؤشرات، أهمها: إشراف مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق، وإشراف الإدارة، والتدقيق الداخلي والخارجي.

معايير صفات التدقيق الداخلي:

لكي يقوم نشاط التدقيق بدوره كأحد خطوط الدفاع ضد المخاطر بأنواعها بما فيها مخاطر الاحتيال الوظيفي، فإن معايير صفات التدقيق الداخلي توفر كمتغير مستقل رئيس الخصائص اللازم توافرها في الأفراد والمؤسسات الذين يمارسون التدقيق الداخلي من خلال المعايير المستقلة الفرعية، وهي: توافر

ميثاق التدقيق الداخلي الذي يحدد غرض وسلطة ومسؤولية التدقيق الداخلي (المعيار رقم 1000)، والتمتع بالاستقلالية والموضوعية (المعيار رقم 1100)، وتوافر المهارة والعناية المهنية (المعيار رقم 1200)، والحفاظ على برنامج تأكيد وتحسين الجودة (المعيار رقم 1300).

1. الغرض والسلطة والمسؤولية :

ينص معيار الغرض والسلطة والمسؤولية رقم (1000) على أنه يجب تحديد غرض وسلطة ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي تحديدا رسميا ضمن ميثاق التدقيق الداخلي.. (معهد المدققين الداخليين، 2017)، وأكدت العديد من الدراسات التي منها دراسة Hespeneheide (2006)، و IARF (2014) بأن عمل التدقيق الداخلي وفقا لميثاق واضح من الصفات الأساسية لنشاط التدقيق الداخلي، وأكدت دراسات Deffor و Asiedu (2017)، Al-Nsour ، Al-Weshah، Salameh، و Al-Hiyari (2011)، Kroll و IIA (2020) بأن وجود الميثاق يساهم في الحد من الاحتيال، ويُمكن قياس هذا المتغير المستقل الفرعي من خلال عدة أبعاد، أهمها: بُعد الغرض من نشاط التدقيق الداخلي، وبُعد سلطة نشاط التدقيق الداخلي، وبُعد مسؤولية نشاط التدقيق الداخلي.

2. الاستقلالية والموضوعية :

يشير معيار الاستقلالية والموضوعية رقم (1100) بأنه يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلا، ويجب على المدققين الداخليين أداء أعمالهم بموضوعية (معهد المدققين الداخليين، 2017)، وأكدت دراسة James (2003) بأن إدارات التدقيق الداخلي التي ترفع تقاريرها إلى لجنة التدقيق هي أكثر قدرة على الحد من الاحتيال في القوائم المالية من تلك التي ترفع تقاريرها إلى الإدارة العليا، وقد بينت دراسة Nakabuye و Opiso، Nkundabanyanga، Kabuye (2017، 938) بأن الاستقلالية تساهم في تعزيز الوقاية والكشف والابلاغ عن مخاطر الاحتيال، وذلك عندما تقدم إدارات التدقيق الداخلي تقاريرها إلى لجنة التدقيق، ويُمكن قياس متغير الاستقلالية من خلال ثلاثة أبعاد، هي: بُعد الاستقلالية التنظيمية، وبُعد التفاعل المباشر مع مجلس الإدارة، وبُعد معوقات الاستقلالية والموضوعية.

3. المهارة والعناية المهنية اللازمة :

يشير معيار المهارة والعناية المهنية رقم (1200) بأنه يجب إنجاز مهمات التدقيق الداخلي بمهارة وتوخي العناية المهنية اللازمة (معهد المدققين الداخليين، 2017)، وأشارت عدد من الدراسات التي منها Deffor و Asiedu (2017)، Kabuye et al. (2017)، Ibironke (2019)، Rafay ، Khan، Shakeel و Papachristou ، Anagnostopoulou ، Pazarskis ، Drogalas (2020)، بأن المعرفة بأنظمة المعلومات، وتوافر المهارات، وبذل العناية المهنية اللازمة، وتوافر العدد الكافي من المدققين الداخليين، والحصول على الشهادات المهنية، وتدريب المدققين على اكتساب المهارات، والتطوير المهني المستمر تساهم في تعزيز إدارة الاحتيال من خلال تعزيز الوعي بمخاطر الاحتيال وفي التحقيقات والإبلاغ عنها، ويُمكن قياس متغير المهارة والعناية المهنية اللازمة من خلال عدة أبعاد، أهمها: بُعد المهارة، وبُعد العناية المهنية اللازمة، وبُعد التطوير المهني المستمر.

4. برنامج تأكيد وتحسين الجودة:

ينص معيار التدقيق الداخلي رقم (1300) المتعلق ببرنامج تأكيد وتحسين الجودة على أنه يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يضع ويحافظ على برنامج تأكيد وتحسين الجودة، بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي (معهد المدققين الداخليين، 2017)، وتكمن أهمية هذا المعيار في أن وجود برنامج تأكيد وتحسين الجودة يساهم في تلبية توقعات أصحاب المصلحة التي من أهمها الحد من الاحتيال الوظيفي (Salih، Hla، & Ahmed، 2015)، ويُمكن قياس متغير برنامج تأكيد وتحسين الجودة من خلال بُعدين، هما: بُعد متطلبات برنامج تأكيد وتحسين الجودة، وبُعد التقارير المتعلقة ببرنامج تأكيد وتحسين الجودة.

النظريات المفسرة للنموذج المعرفي:

نظرية الوكالة:

يُعتبر كل من Jensen و Meckling أول من أشارا إلى نظرية الوكالة (Agency theory) في عام 1976، حيث يتم تفويض شخص أو أكثر (الوكيل) بإدارة أصول المنشأة وحمايتها أو أداء بعض الأعمال نيابة عن شخص آخر (الموكل) (Padgett, 2014, 86).

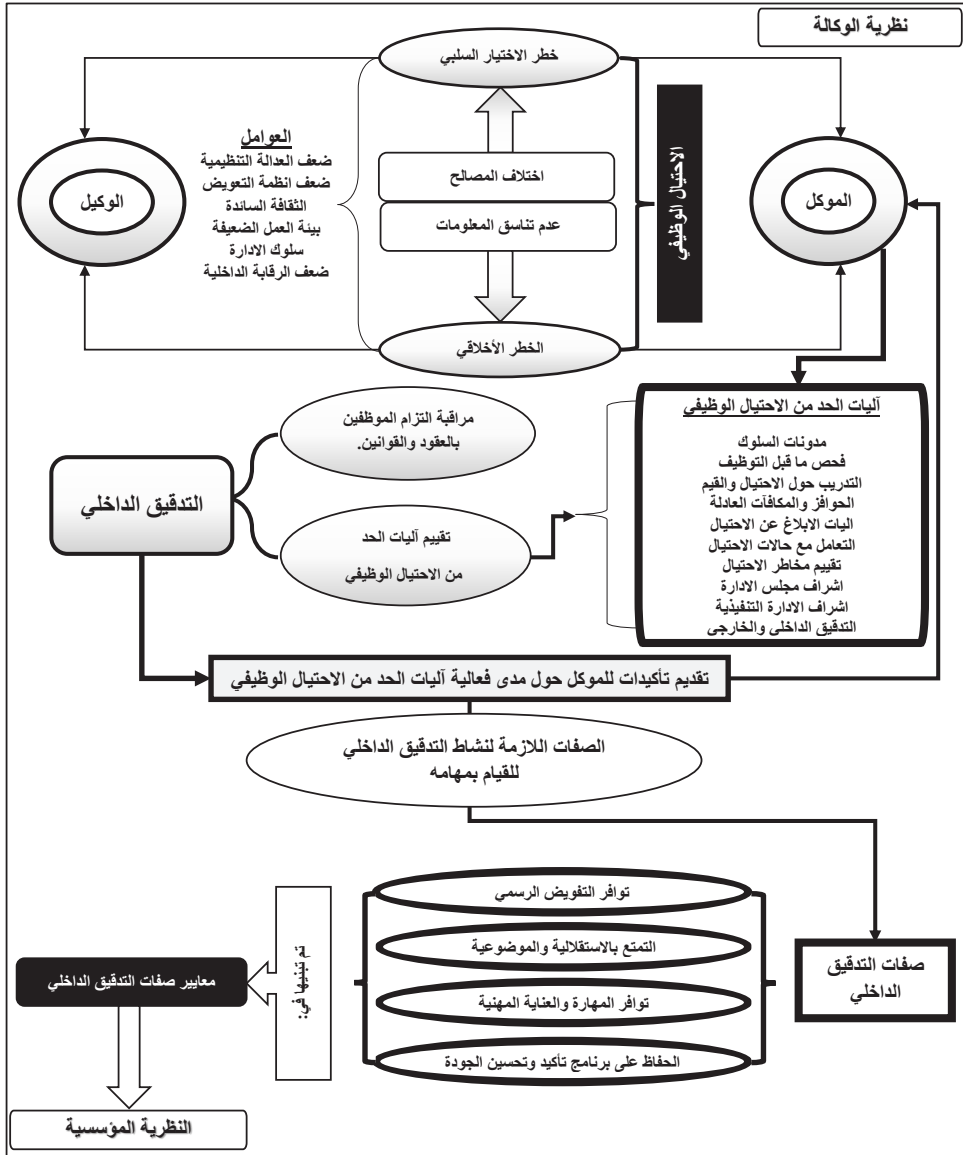
ويمكن أن يُنظر إلى الاحتيال الوظيفي كمشكلة وكالة، بين الموكل (المالك) والوكلاء (الموظفين)، حيث يتصرف الموظفون بشكل انتهازي من خلال انتهاك الثقة بما يتوافر لديهم من معلومات لتحقيق منافع أو مكاسب شخصية بدلا من مصلحة المنشآت التي يعملون فيها إذا وجدت الفرص لارتكاب الاحتيال (Ahmad & Norhashim, 2008; Padgett, 2014; Pillay & Kluvers 2014)؛ علاوة على ذلك تساعد النظرية أيضا في شرح بعض صفات التدقيق الداخلي المتمثلة في توافر التفويض الرسمي أو ميثاق التدقيق الداخلي، والاستقلالية والموضوعية، والمهارات والعناية المهنية وتوافر برامج تأكيد وتحسين الجودة (Jiang, André, & Richard, 2018; Mihret, 2010).

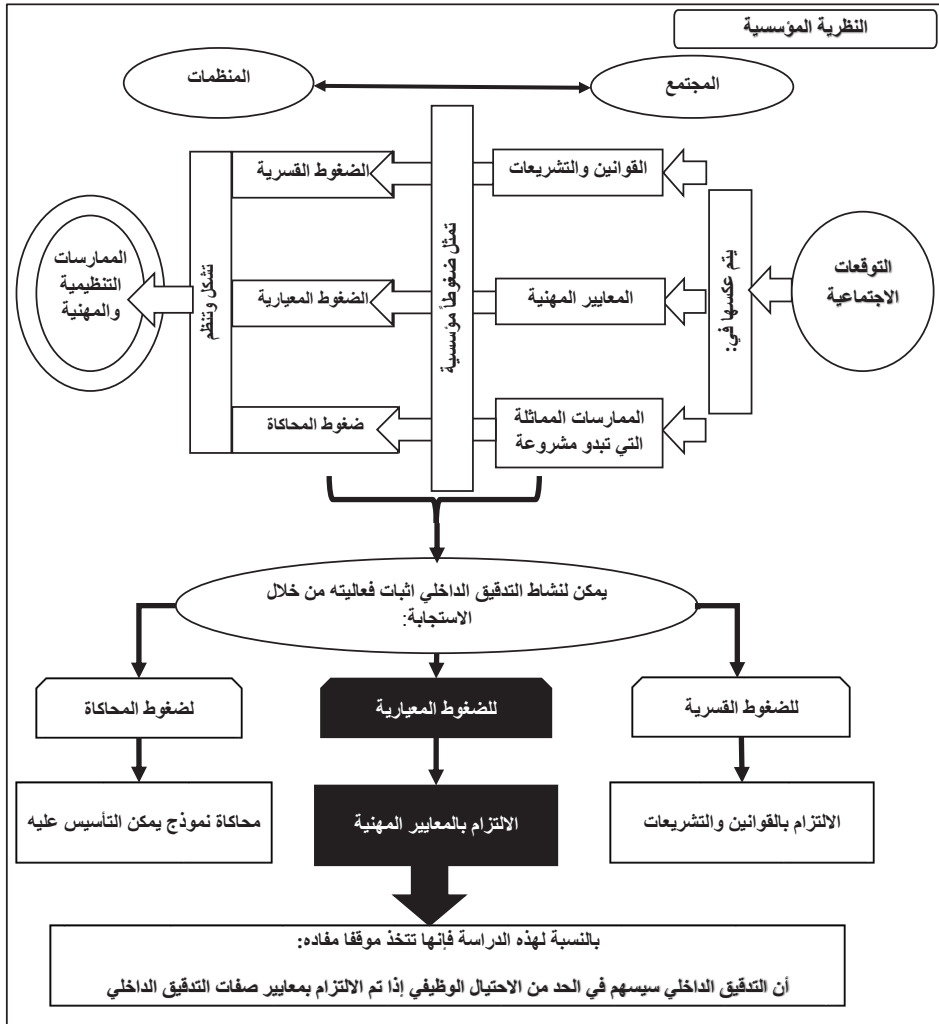
النظرية المؤسسية:

ظهرت النظرية المؤسسية (Institutional theory) في أواخر السبعينات مع أعمال Meyer و Rowan (1977)، و DiMaggio و Powell (1983)، (Ahmad, 2015)، وتفترض هذه النظرية بأن المنظمات تتأثر وتؤثر في المجتمع الذي تعمل فيه، وتنظر إلى البيئة المحيطة بها كعنصر أساسي في تحديد سلوكها (DiMaggio & Powell, 1983)، وتوضح كيف تتشكل الممارسات التنظيمية كاستجابة للضغوط المؤسسية التي تنشأ نتيجة لتوقعات أصحاب المصلحة (Mihret, James & Mula, 2010).

وقد حدد DiMaggio و Powell (1983) ثلاثة أنواع من الضغوط المؤسسية هي: الضغوط القسرية بسبب التشريعات والقوانين والقواعد الناظمة، والضغوط المعيارية بسبب المعايير والارشادات التي تصدرها المنظمات المهنية، وضغوط المحاكاة أو التقليد التي تحدث عندما تقلد منظمة منظمات أخرى.

وتحدد علاقة النظرية المؤسسية بهذه الدراسة من خلال أنه يمكن لإدارات التدقيق الداخلي إثبات فعاليتها في الحد من الاحتيال الوظيفي من خلال الالتزام بالمعايير المهنية الصادرة (Lenz, Sarens, & Jeppesen, 2018)، والالتزام بمعايير التدقيق الداخلي يساهم في فعالية التدقيق الداخلي ليس فقط لتقديم تأكيدات حول أنظمة الرقابة الداخلية، ولكن أيضا للدخول في عمليات تدقيق أوسع حول كفاءة وفعالية أنشطة المنشأة والحد من المخاطر (Barac, Coetzee & Staden, 2016). ويوضح الشكل (1) نظريات الدراسة.





شكل (1): نظريات الدراسة

الدراسات السابقة:

توصلت بعض الدراسات السابقة مثل Asiedu و Deffor (2017)، و Kabuye et al. (2017)، و James (2003)، و Khan et al. (2020) إلى نتائج إيجابية بشأن أثر معايير صفات التدقيق الداخلي في الحد من الاحتيال. ويمكن مناقشة هذا الأثر من خلال معايير صفات التدقيق الداخلي المتمثلة في الغرض والسلطة والمسؤولية، والاستقلالية والموضوعية، والمهارة والعناية المهنية، وبرنامج تأكيد وتحسين الجودة، وذلك على النحو الآتي:

فيما يتعلق بمعيار الغرض والسلطة والمسؤولية، اعتبرت دراسات Asiedu و Deffor (2017)، و Salameh et al. (2011)، و Kroll و IIA (2020) بأن وجود ميثاق التدقيق الداخلي والالتزام به يسهم في الحد من الاحتيال، ويعزز من قدرة المدققين على الإبلاغ عن مخاطر الاحتيال؛ لكونه يوفر لنشاط

التدقيق الداخلي السلطة والشرعية لممارسة مهامه والحد من الأنشطة الاحتيالية، علاوة على أنه يتضمن أدواراً ومسؤوليات التدقيق الداخلي حيال مخاطر الاحتيال بوضوح، ويعزز من قدره التدقيق الداخلي على الحد من الاحتيال.

وفيما يخص معيار الاستقلالية والموضوعية، فقد توصلت دراسة James (2003، 323) بأن استقلالية التدقيق الداخلي تؤثر إيجابياً في الحد من الاحتيال في البيانات المالية من خلال رفع التقارير إلى لجنة التدقيق، كما أوضحت نتائج دراسة Kabuye et al. (2017) بأن الاستقلالية والموضوعية تسهم في الحد من الاحتيال؛ لأنها تمكن التدقيق الداخلي من الوصول إلى الأمور المهمة دون قيود، وفي مراقبة أنشطة الموظفين، والإبلاغ عن أي أنشطة احتيالية يتم اكتشافها مع تعزيز إجراءات الحد من الاحتيال، وتوصلت نتائج دراسة Deffor and Asiedu (2017) بأن استقلالية التدقيق الداخلي ترتبط بصورة إيجابية بفاعلية التدقيق الداخلي في الحد من الفساد الإداري؛ حيث تمكن إدارات التدقيق الداخلي من العمل بحرية في تحديد أنشطتها وفي تنفيذ خطط عملها، وفي الوصول غير المقيد إلى الموظفين والمعلومات، وفي الإبلاغ عن النتائج التي يتم التوصل إليها.

أما معيار المهارة والعناية المهنية، فقد أوضحت نتائج دراسة Deffor and Asiedu (2017) ودراسة Kabuye et al. (2017)، ودراسة Ibironke (2019) بأن توافر المهارات وبذل العناية المهنية في إدارات التدقيق الداخلي يرتبط بفاعلية التدقيق الداخلي في الحد من الاحتيال، لأن ذلك يجعلها أكثر قدره على تقييم كفاءة الأنظمة، وتحديد المخاطر، واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة، والمساهمة في الامتثال لخطط التدقيق، وتعزيز الوعي بمخاطر الاحتيال ومساعدته الإدارة في وضع إجراءات الحد من تلك المخاطر، وتوصلت نتائج دراسات Khan et al. (2020)، وDrogalas et al. (2017) بأن تدريب المدققين الداخليين يؤثر بشكل إيجابي في الحد من الاحتيال؛ ذلك أن التدريب يعزز من قدره المدققين الداخليين على فحص الضوابط الرقابية واكتشاف أية مخالفات.

وفيما يخص معيار برنامج تأكيد وتحسين الجودة، فقد أشارت دراسة Abdel Kheir and Altwaijry (2015) بأنه يمكن الحد من الاحتيال إلى مستوى مقبول من خلال تدقيق الجودة، وتوصلت دراسات Tackie، Achina وYiadom (2016)، وBednarek (2018) بأن الحفاظ على برنامج تأكيد وتحسين الجودة يؤثر إيجابياً في فعالية التدقيق الداخلي في حماية الأصول. وبالنسبة لدراسة Bardhan وVargus، Pizzini، Lin (2011) فقد توصلت إلى أن الحفاظ على برنامج تأكيد الجودة يسهم في الحد من نقاط الضعف الجوهرية في الرقابة الداخلية، وبالتالي الحد من الاحتيال في القوائم المالية.

مشكلة الدراسة:

أظهرت عدد من الدراسات السابقة والتقارير الرسمية مثل: المخلافي (2013)، البيلي (2014)، جميل (2013)، الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة (2021)، وTransparency International (2020)، وWorld Bank (2015) بأن الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية تعاني من الاحتيال الوظيفي، مثل: اختلاس الممتلكات العامة، والتزوير، والتلاعب في المشتريات والمناقصات وتحصيل الإيرادات.

وتسبب هذا الاحتيال في تكبد الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية الكثير من الخسائر، وأسهم أيضاً في التأثير سلباً على البيئة الاستثمارية (World Bank, 2015). وفي تراجع المشاريع الاستثمارية من عام لآخر (البنك المركزي اليمني، 2010)، ومن التداعيات السلبية: انخفاض حجم المساعدات المقدمة للجمهورية اليمنية، فقد خفض البنك الدولي معوناته بنسبة (34%) (المركز اليمني للدراسات الاستراتيجية، 2005)، علاوة على ذلك فإن الاحتيال الوظيفي تسبب في تردي الخدمات العامة وتقويض جودة المشروعات وحرمان الفقراء من الخدمات الأساسية، وتخفيض الموارد المتاحة للتنمية والإنفاق على الحد من الفقر، وفرض تكاليف إضافية على المجتمع من خلال الزيادة في أسعار السلع بنسبة 20% (المخلافي، 2013).

وفي ظل تنامي هذه الظاهرة، اتخذت الحكومات اليمنية بدءاً من عام 2005 مجموعة من التدابير ضمن الأجنحة الوطنية للإصلاحات للحد من الاحتياطي، وقد شملت تأسيس الهيئة الوطنية العليا لمكافحة الفساد، وتحديث الخدمة المدنية، وإعادة هيكلة النظام العام للإدارة المالية (مركز صنعاء للدراسات الاستراتيجية، 2018)، بالإضافة إلى تطوير وظيفة التدقيق الداخلي من خلال القرار الجمهوري رقم (5) لسنة 2010م بشأن إعادة تنظيم وظيفة التدقيق الداخلي بوحدة الجهاز الإداري والقطاع العام والمختلط، وقرار رئيس مجلس الوزراء رقم (119) لعام 2012م بشأن دليل إجراءات التدقيق الداخلي التي اعتبرت التدقيق الداخلي أداة أساسية للحد من الاحتياطي (لجنة التدقيق الداخلي، 2012).

ونظراً لأن جودة وفعالية التدقيق الداخلي تتأثر بالصفات التي ينبغي أن تتمتع بها إدارات التدقيق الداخلي مثل التفويض الرسمي، والاستقلالية والكفاءة المهنية، بالإضافة إلى الحفاظ على برامج تقييم الجودة (Mihret, 2010) التي تم تبنيها في معايير التدقيق الداخلي الدولية الصادر عن معهد المدققين الداخليين (IIA) (معهد المدققين الداخليين، 2017)؛ لذا فقد تم دراسة أثر الالتزام بمعايير صفات التدقيق الداخلي في الحد من الاحتياطي الوظيفي في الوحدات الاقتصادية العامة، والذي لم يسبق - بحسب علم الباحثين - أن تم دراسة الأثر المباشر لهذه المعايير في الحد من الاحتياطي الوظيفي.

تساؤلات الدراسة:

بناء على ما سبق يُمكن صياغة التساؤلات الرئيسية لهذه الدراسة على النحو الآتي:

1. ما مدى توافر مؤشرات الحد من الاحتياطي الوظيفي في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية؟
2. ما مدى الالتزام بمعايير صفات التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية؟
3. ما أثر الالتزام بمعايير صفات التدقيق الداخلي في الحد من الاحتياطي الوظيفي في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية؟ ويتفرع عنه مجموعة من التساؤلات الفرعية التي تقيس أثر الالتزام لكل معيار يتناول صفات التدقيق الداخلي في الحد من الاحتياطي الوظيفي:
 - أ. ما أثر الالتزام بمعيار الغرض والسلطة والمسؤولية في الحد من الاحتياطي الوظيفي في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية؟
 - ب. ما أثر الالتزام بمعيار الاستقلالية والموضوعية في الحد من الاحتياطي الوظيفي في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية؟
 - ج. ما أثر الالتزام بمعيار المهارة والعناية المهنية في الحد من الاحتياطي الوظيفي في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية؟
 - د. ما أثر الالتزام بمعيار برنامج تأكيد وتحسين الجودة في الحد من الاحتياطي الوظيفي في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية؟

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف الرئيسية الآتية:

1. معرفة مدى توافر مؤشرات الحد من الاحتياطي الوظيفي في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية.
2. تحديد مدى الالتزام بمعايير صفات التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية.
3. قياس أثر الالتزام بمعايير صفات التدقيق الداخلي في الحد من الاحتياطي الوظيفي في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية ويتفرع منه الأهداف الفرعية الآتية:

- أ. قياس أثر الالتزام بمعيار الغرض والسلطة والمسؤولية في الحد من الاحتيال الوظيفي في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية.
- ب. قياس أثر الالتزام بمعيار الاستقلالية والموضوعية في الحد من الاحتيال الوظيفي في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية.
- ج. قياس أثر الالتزام بمعيار المهارة والعناية المهنية في الحد من الاحتيال الوظيفي في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية.
- د. قياس أثر الالتزام بمعيار برنامج تأكيد وتحسين الجودة في الحد من الاحتيال الوظيفي في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية.

أهمية الدراسة:

الأهمية النظرية :

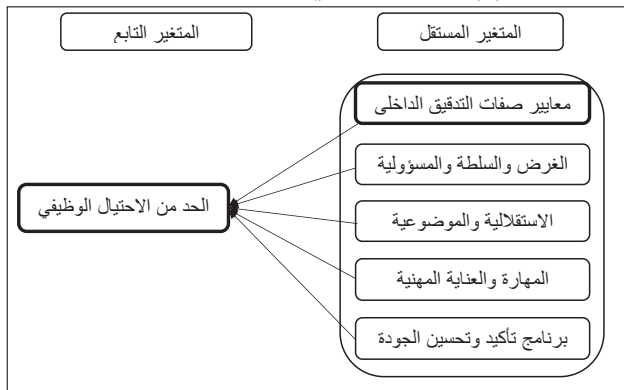
تتمثل الأهمية النظرية للدراسة في أنها توضح أهمية الالتزام بمعايير صفات التدقيق الداخلي في الحد من الاحتيال الوظيفي؛ حيث إن هذه الدراسة تعتمد - لتفسير متغيرات الدراسة - على نظرية الوكالة والنظرية المؤسسية، وتأتي الأهمية النظرية للدراسة من خلال قياس الحد من الاحتيال الوظيفي باستخدام برنامج ضوابط وبرنامج إدارة مكافحة الاحتيال. وإعداد نموذج معرفي لتوضيح أثر الالتزام بمعايير صفات التدقيق الداخلي للحد من الاحتيال الوظيفي.

الأهمية العملية :

تتبع الأهمية العملية لهذه الدراسة من إمكانية إسهامها في الحد من الاحتيال الوظيفي في الوحدات الاقتصادية العامة بالجمهورية اليمنية. كما تقدم هذه الدراسة رؤى مفيدة لأصحاب المصلحة في تلك الوحدات للحد من الاحتيال الوظيفي، مثل: مجالس الإدارة، ولجان التدقيق، والإدارات العليا التنفيذية، والتدقيق الداخلي حول التدابير الفعالة في الحد من الاحتيال الوظيفي. علاوة على أن هذه الدراسة تسهم في زيادة إدراك المدققين الداخليين العاملين في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية بأهمية الالتزام بمعايير صفات التدقيق الداخلي في الحد من الاحتيال الوظيفي.

النموذج المعرفي:

يُشير النموذج المعرفي إلى العلاقة بين المتغيرات، فهو يوضح إسهام الدراسة في حل المشكلة (Sekaran & Bougie, 2016)، ويشتمل هذا النموذج على المتغير التابع المتمثل في الحد من الاحتيال الوظيفي، كما يتضمن المتغير المستقل الرئيس: معايير صفات التدقيق الداخلي وينبثق منه أربع متغيرات فرعية، هي: الغرض والسلطة والمسؤولية، والاستقلالية والموضوعية، والمهارة والعناية المهنية، وبرنامج تأكيد وتحسين الجودة؛ وتوضيح ذلك في الشكل (2) على النحو الآتي:



شكل (2): النموذج المعرفي للدراسة

فرضيات الدراسة:

الفرضية الرئيسية:

استنادا إلى الإطار النظري، وبناء على ما توصلت إليه الدراسات السابقة (Deffor و Asiedu (2017)، (Kabuye et al. (2017)، (Khan et al. (2020) التي أكدت على أن معايير صفات التدقيق الداخلي لها أثر في الحد من الفساد والاحتيال الوظيفي، فقد تم صياغة الفرضية الرئيسية على النحو الآتي:

H: هناك أثر إيجابي للالتزام بمعايير صفات التدقيق الداخلي في الحد من الاحتيال الوظيفي في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية.

ومن أجل تحقيق الأهداف المرجوة من هذه الدراسة، تم تجزئة الفرضية الرئيسية إلى فرضيات فرعية تم صياغتها على النحو الآتي:

الفرضية الفرعية الأولى:

استنادا إلى النظرية المؤسسية فإنه ينبغي أن يتضمن الميثاق نطاق التدقيق الداخلي وفقا لتوقعات أصحاب المصلحة، ومن تلك التوقعات الحد من الاحتيال الوظيفي (Azzali & Mazza, 2018). ووفقا لما توصلت إليه دراسة Deffor و Asiedu (2017) بأن وجود ميثاق التدقيق الداخلي، كان من أكثر العوامل التي عززت من فعالية التدقيق الداخلي في الحد من الفساد الإداري، وبالنظر إلى تأكيد دليل إجراءات التدقيق الداخلي في سياق القطاع العام في الجمهورية اليمنية على وجوب أن يتم تحديد غرض، وسلطة ومسؤوليات إدارات التدقيق الداخلي في شكل موثق ومكتوب، وأن يشمل نطاقها الحد من الاحتيال (لجنة التدقيق الداخلي، 2012)، وبناء على ما تقدم يمكن صياغة الفرضية الفرعية الأولى على النحو الآتي:

H1: هناك أثر إيجابي للالتزام بمعيار الغرض والسلطة والمسؤولية في الحد من الاحتيال الوظيفي في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية.

الفرضية الفرعية الثانية:

بالاستناد إلى نظرية الوكالة فإن استقلالية التدقيق الداخلي تقلل من تدخلات الموظفين أو الجهات الخاضعة للتدقيق في عمل التدقيق الداخلي، وبناء على ما توصلت إليه دراسة James (2003) التي أكدت أن إبلاغ التقارير إلى مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق يساهم في الحد من الاحتيال في التقارير المالية، ودراسة Kabuye et al. (2017) التي أكدت فعاليتها في إدارة مخاطر الاحتيال، ووفقا لما تقدم يمكن صياغة الفرضية الفرعية الثانية على النحو الآتي:

H2: هناك أثر إيجابي للالتزام بمعيار الاستقلالية والموضوعية في الحد من الاحتيال الوظيفي في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية.

الفرضية الفرعية الثالثة:

بالاستناد إلى نظرية الوكالة فإن توافر المهارات وبذل العناية المهنية اللازمة مع التطوير المستمر للمهارات يساهم في الحد من الاحتيال (Endaya & Hanefah, 2013; Al-Twaijry, Brierley, & Gwilliam, 2003)، وفي ضوء ما توصلت إليه الدراسات السابقة مثل: دراستي (Kabuye et al. (2017) و (Asiedu و Deffor (2017)، فكلما توافرت المهارات والشهادات المهنية والخبرات اللازمة مع استمرار التطوير والتدريب المستمر كان التدقيق أكثر فاعلية في الحد من الاحتيال الوظيفي؛ وبناء على ذلك يمكن صياغة الفرضية الفرعية الثالثة على النحو الآتي:

H3: هناك أثر إيجابي للالتزام بمعيار المهارة والعناية المهنية في الحد من الاحتيال الوظيفي في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية.

الفرضية الفرعية الرابعة :

استنادا للنظرية المؤسسية والدراسات السابقة (Lenz et al., 2018; Salih et al., 2015; Sarens, 2012; Abdolmohammadi, & Lenz, 2012) فإن برنامج تأكيد وتحسين الجودة يساهم في تلبية توقعات أصحاب المصلحة التي من أهمها الحد من الاحتيال الوظيفي؛ لهذا يُمكن صياغة الفرضية الفرعية الرابعة على النحو الآتي:

H4: هناك أثر إيجابي للالتزام بمعيار تأكيد وتحسين الجودة في الحد من الاحتيال الوظيفي في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية.

منهجية الدراسة وإجراءاتها:

مجتمع وعينة الدراسة :

يتضمن مجتمع الدراسة الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية التي تملكها الدولة ملكية كاملة والتي يبلغ عددها (83) وحدة تقريبا، وتتوزع ما بين قطاع اقتصادي عام إنتاجي أو خدمي (وزارة المالية، 2020؛ الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، 2020)، وتم اختيار الوحدات الاقتصادية العامة مجتمعا للدراسة؛ كونها تمثل مصدرا وموردا كبيرا لإيرادات الحكومة اليمنية، وتهدف إلى إنجاز خطط الدولة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، وتعد المسؤول الأول عن تقديم الخدمات الأساسية في جميع أنحاء الجمهورية اليمنية، مثل خدمات المياه والكهرباء والنقل والاتصالات والخدمات المالية والطبية وتوفير الطاقة، وتدخل في مجالات الصناعة والزراعة وغيرها، بالإضافة إلى أهمية التدقيق الداخلي في تلك الوحدات لحماية أصولها والحد من المخاطر التي تواجهها كاستجابة للقرار الجمهوري رقم (5) لسنة 2010م بشأن إعادة تنظيم وظيفة التدقيق الداخلي بوحدة الجهاز الإداري والقطاع العام والمختلط.

عينة الدراسة :

تتكون الدراسة من عينة قصدية طبقية متمثلة في (25) وحدة من الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية، وهي التي تقع المقرات الرئيسية لها في أمانة العاصمة - صنعاء، ولديها إدارات للتدقيق الداخلي، وتم استخدام العينة القصدية لاختيار الوحدات الاقتصادية العامة التي لديها إدارة أو قسم للتدقيق الداخلي، وهي المعنية بالالتزام بمعايير صفات التدقيق الداخلي، وتم مراعاة تطبيق العينة الطبقية من أجل الحصول على عينة أكثر تجانسا وتمثل المجتمع، حيث تمثل العينة أنواعا مختلفة ومتنوعة من الأنشطة والصناعات، ومن أجل جمع البيانات تم توزيع (237) استبانة بشكل مباشر على عينة الدراسة، وتم استعادتها (207) استبانة منها (19) استبانة بدون تعبئة وأخرى غير مكتملة، في حين أن المفقودة (30) استبانة، وبلغ عدد المستجوبين في العينة (188) وبنسبة استجابة (79%)؛ حسب الجدول (1) الآتي:

جدول (1): حجم عينة الدراسة ونسبة الاستجابة

| م | الوحدة | الموزعة | المعادة | غير مكتملة أو فارغة | المفقودة | المكتملة والصالحة للتحويل | النسبة |
|---|---|---------|---------|---------------------|----------|---------------------------|--------|
| 1 | البنك المركزي اليمني | 14 | 10 | 1 | 4 | 9 | 64% |
| 2 | بنك التسليف التعاوني الزراعي | 31 | 31 | | | 31 | 100% |
| 3 | المؤسسة العامة للاتصالات السلكية واللاسلكية | 17 | 17 | | | 17 | 100% |
| 4 | المؤسسة العامة للمياه والصرف الصحي | 4 | 3 | | 1 | 3 | 75% |
| 5 | المؤسسة المحلية للمياه والصرف الصحي أمانة العاصمة | 8 | 5 | 1 | 3 | 4 | 50% |

جدول (1): يتبع

| م | الوحدة | الموزعة | المعادة | غير مكتملة أو فارغة | المفقودة | المكتملة والصالحة للتحليل | |
|----|---------------------------------------|------------|------------|---------------------|-----------|---------------------------|------------|
| | | | | | | العدد | النسبة |
| 6 | المؤسسة العامة للكهرباء | 35 | 28 | 9 | 7 | 19 | 54% |
| 7 | الهيئة العامة لكهرباء الريف | 1 | 1 | | | 1 | 100% |
| 8 | المؤسسة العامة لصناعة وتسويق الأسمنت | 3 | 3 | | | 3 | 100% |
| 9 | المؤسسة العامة للغزل والنسيج | 2 | 2 | | | 2 | 100% |
| 10 | المؤسسة العامة لطابع الكتاب المدرسي | 4 | 4 | | | 4 | 100% |
| 11 | المؤسسة العامة للنقط والغاز | 5 | 4 | | 1 | 4 | 80% |
| 12 | شركة النفط اليمنية | 24 | 18 | 2 | 6 | 16 | 67% |
| 13 | الشركة اليمنية للغاز | 11 | 10 | | 1 | 10 | 91% |
| 14 | المؤسسة العامة للإذاعة والتلفزيون | 5 | 5 | | | 5 | 100% |
| 15 | وكالة الأنباء اليمنية (سبأ) | 2 | 2 | | | 2 | 100% |
| 16 | هيئة مستشفى الثورة العام | 10 | 9 | 2 | 1 | 7 | 70% |
| 17 | المؤسسة العامة للطرق والجسور | 7 | 6 | | 1 | 6 | 86% |
| 18 | الهيئة العامة للبريد والتوفير البريدي | 17 | 13 | 2 | 4 | 11 | 65% |
| 19 | المؤسسة العامة للطباعة والنشر | 6 | 6 | | | 6 | 100% |
| 20 | الهيئة العامة للاستثمار | 1 | 1 | | | 1 | 100% |
| 21 | المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية | 7 | 7 | 2 | | 5 | 71% |
| 22 | الهيئة العامة للتأمينات والمعاشات | 9 | 9 | | | 9 | 100% |
| 23 | الشركة اليمنية للاتصالات الدولية | 1 | 1 | | | 1 | 100% |
| 24 | الهيئة العامة لتنظيم شؤون النقل البري | 5 | 4 | | 1 | 4 | 80% |
| 25 | صندوق صيانة الطرق | 8 | 8 | | | 8 | 100% |
| | إجمالي | 237 | 207 | 19 | 30 | 188 | 79% |

وحدة التحليل:

يتضح من خلال عنوان الدراسة والتساؤلات والأهداف والفرصيات أن وحدة التحليل هي: (الوحدة الاقتصادية العامة) باعتبارها المنظمة والتي يتم فيها تنفيذ إجراءات الحد من الاحتيال الوظيفي؛ وذلك للحد من ارتكاب الاحتيال ضدها، وعندما يتصرف معظم الموظفين (أعضاء المنظمة) بطريقة فاسدة فإنها تصبح ظاهرة على مستوى المنظمة، فيكون من الملائم حينها أن يتم دراسة الظواهر على مستوى المنظمة.

أداة جمع البيانات:

تم جمع بيانات هذه الدراسة باستخدام الاستبانة التي تم تقسيمها إلى محورين، هما:

المحور الأول: يتضمن البيانات الخاصة بالحد من الاحتيال الوظيفي كمتغير تابع، ويتضمن ثلاثة أبعاد، هي: تعزيز الثقافة الأخلاقية، وتقييم ضوابط وعمليات مكافحة الاحتيال، والإشراف المناسب.

المحور الثاني: يتضمن البيانات الخاصة بمعايير صفات التدقيق الداخلي الذي يمثل المتغير المستقل، ويتضمن أربع متغيرات فرعية مستقلة، هي: الغرض والسلطة والمسؤولية، والاستقلالية والموضوعية، والمهارة والعناية المهنية اللازمة، وبرنامج تأكيد وتحسين الجودة، وتم تبويب كل متغير مستقل فرعي إلى عدد من الأبعاد.

الأساليب الإحصائية:

تمّ استخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

الإحصاءات الوصفية: وهي تضم التكرارات والنسب المئوية، والمتوسط الحسابي، والانحراف المعياري.
الإحصاءات التحليلية: وتستخدم في تحليل البيانات ومعرفة العلاقة بين المتغيرات من أجل اختبار صحة الفرضيات، وتشمل الآتي:

1. معامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha): للتأكد من درجة ثبات المقياس والاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة والأبعاد التي تنتمي إليها، وتعتبر قيم ألفا كرونباخ عند درجة (0.70) فأكبر مناسبة (Hair, Anderson, Tatham, & Black, & Babin, 2014).

2. اختبار T لعينة واحدة: يستخدم لمقارنة المتوسط الحسابي للعينة بالمتوسط الحسابي لمجتمع الدراسة، وكذلك في تحليل فقرات الاستبانة؛ بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة (t) المحسوبة أكبر من قيمة (t) الجدولية التي تساوي (1.96)، وقيمة الدلالة الإحصائية أقل من (0.05).

3. تحليل الانحدار البسيط: يُستخدم هذا التحليل لاختبار صحة الفرضية الرئيسية.

4. معامل ارتباط بيرسون: يقيس هذا المعامل قوة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع بقيمة محصورة بين (-1 إلى +1).

5. تحليل الانحدار المتعدد: يوفر هذا الاختبار مؤشرات توضح مستوى تأثير كل متغير مستقل على المتغير التابع على حدة. وللتأكد من أن البيانات ملائمة لاختبار تحليل الانحدار المتعدد، هناك بعض الاختبارات التي يجب القيام بها، ومنها:

أ. التوزيع الطبيعي: يتم تصنيف البيانات على أنها تتبع التوزيع الطبيعي إذا كانت قيم الالتواء والتفلطح بين (-1 ، +1) (Hair et al., 2014).

ب. العلاقة الخطية المتعددة: وهي التي تحدث عندما يكون هناك ارتباط شديد بين متغير مستقل واحد على الأقل مع مجموعة من المتغيرات المستقلة الأخرى، والتي قد تؤدي إلى فشل النموذج الإحصائي وعدم مقدرته على بيان أثر المتغيرات المستقلة كل على حدة على المتغير التابع، ويتم فحص هذه العلاقة من خلال معامل التضخم للتباين (VIF) الذي يجب ألا تتجاوز قيمته (10)، وكذلك نسبة التفاوت (Tolerance) التي يجب ألا تقل عن (0.1)؛ لتأكيد عدم وجود مشكلة في العلاقة الخطية المتعددة (Hair et al., 2014).

ج. اختبار ANOVA: وهو يُستخدم للتأكد من صلاحية نموذج الدراسة بدلالة قيمة (F)، ومستوى الدلالة الإحصائية عندما تكون قيمة (F) المحسوبة أكبر من قيمة (F) الجدولية عند مستوى دلالة إحصائية (0.05) فإن نموذج الدراسة الخاص بتحليل الانحدار المتعدد يكون مناسباً (Hair et al., 2014).

صدق وثبات أداة الدراسة:

صدق المحتوى: تمّ تحكيم الاستبانة من قبل (8) من المحكمين الأكاديميين، و(3) من المهنيين في مجال التدقيق الداخلي؛ للتأكد من أن الاستبانة تشمل العدد الكافي من فقرات الدراسة، وتمّ تعديل فقرات الاستبانة سواء بالإضافة أو الحذف بناء على ملحوظاتهم.

ثبات الدراسة: تمّ استخدام معامل ألفا كرونباخ؛ للتأكد من ثبات فقرات الاستبانة وترابطها، وتم اعتبار الأبعاد التي معامل الثبات فيها أكبر من (0.70) مناسبة. ويوضح الجدول (2) نتائج اختبار ألفا كرونباخ.

جدول (2): نتائج اختبار ألفا كرونباخ لأداة الدراسة

| المتغيرات | الأبعاد | عدد الفقرات | ألفا كرونباخ | درجة المصادقية $\frac{1}{2}$ Alpha |
|----------------------------|---|-------------|--------------|------------------------------------|
| الحد من الاحتيال الوظيفي | تعزيز الثقافة الأخلاقية | 9 | 0.880 | 0.938 |
| | تقييم ضوابط وعمليات مكافحة الاحتيال | 8 | 0.804 | 0.897 |
| | الإشراف المناسب | 5 | 0.768 | 0.876 |
| الغرض والسلطة والمسؤولية | الغرض | 3 | 0.937 | 0.968 |
| | السلطة | 3 | 0.744 | 0.863 |
| | المسؤولية | 3 | 0.766 | 0.875 |
| الاستقلالية والموضوعية | الاستقلالية التنظيمية | 3 | 0.794 | 0.891 |
| | التفاعل مع مجلس الإدارة | 3 | 0.778 | 0.882 |
| | معوقات الاستقلالية | 3 | 0.714 | 0.845 |
| المهارة والعناية المهنية | المهارة | 3 | 0.830 | 0.911 |
| | العناية المهنية | 3 | 0.784 | 0.885 |
| | التطوير المستمر | 3 | 0.857 | 0.926 |
| برنامج تأكيد وتحسين الجودة | التقييم الداخلي والخارجي | 3 | 0.706 | 0.840 |
| | التقارير المتعلقة ببرنامج تأكيد وتحسين الجودة | 3 | 0.880 | 0.938 |
| | إجمالي الفقرات | 55 | 0.965 | 0.982 |

يتضح من الجدول (2) أن نتائج الثبات لأبعاد الدراسة بالنسبة للحد من الاحتيال الوظيفي تراوحت بين (0.768) في بُعد الإشراف المناسب إلى (0.880) في بُعد تعزيز الثقافة الأخلاقية، كما تراوحت بالنسبة للمتغيرات المستقلة بين ثبات جيد (0.706) في بُعد التقييم الداخلي والخارجي إلى ثبات مرتفع (0.937) في بُعد الغرض، وجميعها لا تقل عن (0.70)؛ مما يشير إلى صلاحية الاستبانة من الناحية الإحصائية. وتراوحت درجة المصادقية لأبعاد الدراسة ما بين (0.840) و(0.968) وجميعها تعبر عن معاملات صدق عالية للمقاييس المستخدمة في الدراسة؛ مما يجعلها صالحة للاستخدام لأغراض البحث العلمي وإمكانية الاعتماد عليها في تعميم النتائج.

نتائج الدراسة ومناقشتها:

التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

بغرض تحقيق الهدف الأول للدراسة المتمثل في معرفة مدى توافر مؤشرات الحد من الاحتيال الوظيفي في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية، يوضح الجدول (3) نتائج التحليل الوصفي لأبعاد الحد من الاحتيال الوظيفي.

جدول (3): ملخص المتوسطات والانحرافات لأبعاد الحد من الاحتيال الوظيفي

| م | الأبعاد | المتوسط | الانحراف المعياري | النسبة | قيمة T | الدلالة Sig. | الدلالة اللفظية | الترتيب |
|---|-------------------------------------|---------|-------------------|--------|--------|--------------|-----------------|---------|
| 1 | تعزيز الثقافة الأخلاقية | 3.28 | 0.71 | 66% | 5.44 | 0.000 | متوسط | 3 |
| 2 | تقييم ضوابط وعمليات مكافحة الاحتيال | 3.64 | 0.64 | 73% | 13.78 | 0.000 | عال | 1 |
| 3 | الإشراف المناسب | 3.51 | 0.73 | 70% | 9.53 | 0.000 | عال | 2 |
| | الحد من الاحتيال الوظيفي | 3.48 | 0.60 | 70% | 10.99 | 0.000 | عال | |

يتضح من خلال الجدول (3) بأن مستوى توافر مؤشرات الحد من الاحتيال الوظيفي كان عاليا، حيث بلغ المتوسط الحسابي له (3.48)، وبنسبة موافقة (70%)، وبانحراف معياري (0.60)، وكما أن قيمة (t) المحسوبة (10.99) أكبر من القيمة الجدولية (1.96) عند مستوى دلالة (0.000)؛ مما يدل على أن أفراد العينة يوافقون على توافر معظم مؤشرات الحد من الاحتيال الوظيفي في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية.

وبفرض تحقيق الهدف الثاني للدراسة المتمثل في تحديد مدى الالتزام بمعايير صفات التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية، يوضح الجدول (4) نتائج التحليل الوصفي لمعايير صفات التدقيق الداخلي.

جدول (4): ملخص المتوسطات والانحرافات لمتغيرات معايير صفات التدقيق الداخلي

| م | المتغيرات | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | النسبة | قيمة T | الدلالة Sig. | الدلالة اللفظية | الترتيب |
|---|------------------------------|-----------------|-------------------|--------|--------|--------------|-----------------|---------|
| 1 | الفرض والسلطة والمسؤولية | 3.58 | 0.70 | 72% | 11.39 | 0.000 | عال | 2 |
| 2 | الاستقلالية والموضوعية | 3.60 | 0.67 | 72% | 12.31 | 0.000 | عال | 1 |
| 3 | المهارة والعناية المهنية | 3.42 | 0.71 | 68% | 8.12 | 0.000 | عال | 4 |
| 4 | برنامج تأكيدات وتحسين الجودة | 3.44 | 0.68 | 69% | 8.73 | 0.000 | عال | 3 |
| | معايير صفات التدقيق الداخلي | 3.51 | 0.61 | 70% | 11.45 | 0.000 | عال | |

ويتبين من الجدول (4) بأن الالتزام بمعايير صفات التدقيق الداخلي كان عاليا، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.51)، وبنسبة موافقة (70%)، وبانحراف معياري (0.61)، وكما أن قيمة (t) المحسوبة (11.45) أكبر من القيمة الجدولية (1.96) عند مستوى دلالة (0.000)؛ مما يدل على أن أفراد العينة يوافقون على أن هناك التزاما عاليا بمعايير صفات التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية.

اختبار الفرضية الرئيسية:

لتحقيق الهدف الثالث من الدراسة المتمثل في قياس أثر معايير صفات التدقيق الداخلي (كمتغير مستقل) في الحد من الاحتيال الوظيفي (كمتغير تابع) في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية، فقد تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط، ويوضح الجدول (5) نتائج تحليل الانحدار البسيط.

جدول (5): نتائج تحليل الانحدار البسيط

| النموذج | معامل الارتباط R | معامل التحديد R ² | اختبار القوة التفسيرية F | الدلالة الاحصائية Sig. | Df درجة الحرية | مستوى الدلالة (β) بيتا Sig. |
|--|-------------------|------------------------------|--------------------------|------------------------|----------------|-----------------------------|
| الالتزام بمعايير صفات التدقيق الداخلي ← الحد من الاحتيال الوظيفي | .800 ^a | 0.639 | 329.856 | 0.000 | 187 | 0.780 |

^a. الحد من الاحتيال الوظيفي (المتغير التابع).

يتضح من الجدول (5) أن هناك أثرا ايجابيا للالتزام بمعايير صفات التدقيق الداخلي في الحد من الاحتيال الوظيفي في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية، وهو ما تم تأكيده في نتائج معامل ارتباط بيرسون (R=0.800) عند مستوى دلالة إحصائية أقل من (0.05). أما معامل التحديد والذي يساوي (R²=0.639) فيفسر ما نسبته (63.9%) من التغير في الحد من الاحتيال الوظيفي ناتج عن التغير في الالتزام بمعايير صفات التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية، وبالنسبة لباقي التغير والبالغ ما نسبته (36.1%) فيحدث بسبب عوامل أخرى لم يتطرق لها نموذج الدراسة.

وبالنسبة لمعامل الانحدار (β) أو درجة التأثير فيساوي (0.780)، وهذا يعني أنه بافتراض تحييد أثر أي متغيرات أخرى لم تخضع للدراسة فإن أي محاولة لزيادة مستوى الالتزام بمعايير صفات التدقيق الداخلي درجة واحده سيؤدي إلى زيادة في مستوى الحد من الاحتيال الوظيفي بدرجة (0.780) في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية، ويؤكد معنوية هذه النتيجة قيمة (F) المحسوبة التي بلغت (329.856)، وهي دالة عند مستوى أقل من (0.05)؛ وهذا يعني قبول الفرضية الرئيسية التي تنص على "أن هناك أثرا ايجابيا للالتزام بمعايير صفات التدقيق الداخلي في الحد من الاحتيال الوظيفي في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية".

وتتوافق هذه النتيجة مع النظرية المؤسسية ودراسات كل من (Lenz et al., 2018)، و (Vadasi، Bekiaris، Andrikopoulos (2020)، حيث تسهم الضغوط المعيارية في إضفاء الطابع المؤسسي على ممارسات التدقيق الداخلي وبالتالي اضافة القيمة وتحقيق فعالية التدقيق الداخلي والحد من الاحتيال الوظيفي.

اختبار الفرضيات الفرعية:

استخدم تحليل الانحدار المتعدد لاختبار الفرضيات الفرعية، حيث يوفر هذا التحليل مؤشرات توضح التأثير على مستوى كل متغير على حده، وهناك بعض الاختبارات التي يجب القيام بها؛ للتأكد من أن البيانات ملائمة لاختبار تحليل الانحدار المتعدد، ومنها:

1. اختبار التوزيع الطبيعي: ويهدف هذا الاختبار إلى تحليل ما إذا كانت البيانات في هذه الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي، كما يتبين في الجدول الآتي:

جدول (6): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي والنسب للمتغيرات

| المتغيرات | الحد الأدنى | الحد الأعلى | المتوسط | الانحراف المعياري | الالتواء | التفطح |
|----------------------------|-------------|-------------|---------|-------------------|----------|--------|
| | القيمة | القيمة | القيمة | القيمة | القيمة | القيمة |
| الحد من الاحتيال الوظيفي | 2 | 5 | 3.48 | 0.60 | -0.322 | 0.177 |
| الفرض والسلطة والمسؤولية | 1 | 5 | 3.58 | 0.70 | -0.427 | 0.177 |
| الاستقلالية والموضوعية | 2 | 5 | 3.60 | 0.67 | -0.187 | 0.177 |
| المهارة والعناية المهنية | 2 | 5 | 3.42 | 0.71 | -0.053 | 0.177 |
| برنامج تأكيد وتحسين الجودة | 2 | 5 | 3.44 | 0.68 | 0.015 | 0.177 |

يتضح من الجدول (6) أن جميع قيم الالتواء والتفطح لجميع المتغيرات تقترب من (0)، حيث تراوحت قيم الالتواء بين (-0.427) و(0.015)، وتراوحت قيم التفطح بين (0.602) و(-0.322) وجميعها تقع بين -1 و +1؛ ما يعني أن جميع المتغيرات تتبع التوزيع الطبيعي (Hair et al., 2014).

2. العلاقة الخطية المتعددة: يوضح الجدول (7) العلاقة الخطية المتعددة من خلال فحص معامل تضخم للتباين ونسبة التفاوت.

جدول (7): نتائج اختبار العلاقة الخطية المتعددة

| العلاقة الخطية الإحصائية | | المتغيرات المستقلة في نموذج الدراسة |
|--------------------------|------------------------|-------------------------------------|
| VIF معامل تضخم التباين | Tolerance نسبة التباين | |
| 2.791 | 0.358 | الغرض والسلطة والمسؤولية |
| 2.422 | 0.413 | الاستقلالية والموضوعية |
| 2.793 | 0.358 | المهارة والعناية المهنية |
| 3.102 | 0.322 | برنامج تأكيد وتحسين الجودة |

يتضح من الجدول (7) أن معامل تضخم التباين (VIF) تراوح بين (2.791) و (3.102)، وجميعها أقل من القيمة الافتراضية (10)، علاوة على أن نسبة التباين تراوحت بين (0.413) و (0.322)، وهي أكبر من (0.1)، وتدل هذه النتائج على عدم وجود مشكلة في العلاقة الخطية المتعددة بين المتغيرات المستقلة. وبناء على ما سبق، يُمكن الاعتماد على تحليل الانحدار المتعدد (Multiple Linear Regression) لاختبار صحة الفرضيات الفرعية؛ بهدف قياس أثر الالتزام بمعايير صفات التدقيق الداخلي (الغرض والسلطة والمسؤولية، والاستقلالية والموضوعية، والمهارة والعناية المهنية، وبرنامج تأكيد وتحسين الجودة) كمؤثرات مستقلة في الحد من الاحتيال الوظيفي كمتغير تابع، ويوضح الجدول (8) نتائج تحليل Model summary.

جدول (8): نتائج تحليل Model summary

| Model | معامل الارتباط R | معامل التحديد R ² | معامل التحديد المعدل R ² | خطأ الانحراف المعياري Std. Error of the Estimate | مستوى الدلالة Sig. |
|-------|-------------------|------------------------------|-------------------------------------|--|--------------------|
| 1 | .804 ^a | 0.646 | 0.639 | 0.358 | 0.000 |

أ. المتغيرات المستقلة: الغرض والسلطة والمسؤولية، والاستقلالية والموضوعية، والمهارة والعناية المهنية، وبرنامج تأكيد وتحسين الجودة.

يتضح من الجدول (8) وجود ارتباط قوي بين معايير صفات التدقيق الداخلي؛ (الغرض والسلطة والمسؤولية، والاستقلالية والموضوعية، والمهارة والعناية المهنية، وبرنامج تأكيد وتحسين الجودة)، وبين الحد من الاحتيال الوظيفي، حيث إن قيمة معامل الارتباط R بلغت (0.804)، وبالنسبة لقيمة معامل التحديد R² فقد بلغت (0.646)، وقد تم تصحيحها بقيمة معامل التحديد المعدل R² والتي بلغت (0.639)؛ وهذا يفسر ما نسبته (63.9%) من التغيير في الحد من الاحتيال الوظيفي ناتج عن الالتزام بمعايير صفات التدقيق الداخلي، وأن واحداً أو أكثر من المتغيرات المستقلة في النموذج قادر على التأثير في الحد من الاحتيال الوظيفي.

وقد تم استخدام قيمة تحليل التباين (ANOVA) لتقييم الدلالة الإحصائية والقوة التفسيرية للنموذج عن طريق قيمة (F). ويوضح الجدول (9) نتائج تحليل ANOVA Test.

جدول (9): نتائج تحليل ANOVA Test

| النموذج | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط المربعات | قيمة F | مستوى الدلالة |
|------------|----------------|-------------|----------------|--------|-------------------|
| 1 الانحدار | 42.967 | 4 | 10.742 | 83.590 | .000 ^b |
| البواقي | 23.516 | 183 | 0.129 | | |
| الإجمالي | 66.483 | 187 | | | |

أ. المتغير التابع: الحد من الاحتيال الوظيفي.

ب. المتغيرات المستقلة: الغرض والسلطة والمسؤولية، والاستقلالية والموضوعية، والمهارة والعناية المهنية، وبرنامج تأكيد وتحسين الجودة.

وتوضح النتائج في الجدول (9) بأن نموذج الدراسة ملائم ومناسب، حيث أن قيمة (F) المحسوبة بلغت (83.590)، وهي أكبر من قيمة (F) الجدولية عند مستوى معنوية أقل من (0.05) ودرجة حرية (4، 183)، ويدعم ذلك أن مستوى الدلالة الإحصائية (0.000)، وبين الجدول (10) تفاصيل أثر المتغيرات المستقلة في المتغير التابع؛ حيث جاءت النتائج على النحو الآتي:

جدول (10): نتائج أثر المتغيرات المستقلة في المتغير التابع

| النموذج | معاملات غير معيارية | | معاملات موحدة | | مستوى الدلالة Sig. |
|----------------------------|---------------------|------------|---------------|-----------|-----------------------|
| | B | Std. Error | Beta | قيمة T | |
| الحد من الاحتيال الوظيفي | 0.710 | 0.154 | | 4.600 | 0.000 |
| الغرض والسلطة والمسؤولية | 0.310 | 0.062 | 0.364 | 4.954 | 0.000 |
| الاستقلالية والموضوعية | 0.169 | 0.061 | 0.190 | 2.783 | 0.006 |
| المهارة والعناية المهنية | 0.146 | 0.062 | 0.173 | 2.351 | 0.020 |
| برنامج تأكيد وتحسين الجودة | 0.153 | 0.067 | 0.176 | 2.277 | 0.024 |

المتغير التابع: الحد من الاحتيال الوظيفي.

فقد كان لمتغير الغرض والسلطة والمسؤولية التأثير الأكبر بنسبة (31%)، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار (0.310) ومستوى الدلالة (0.000)، وبافتراض تحييد أثر بقية متغيرات النموذج، فإن الزيادة بدرجة واحدة في الالتزام بمعيار الغرض والسلطة والمسؤولية سيؤدي إلى زيادة مقدارها (31%) في الحد من الاحتيال الوظيفي، وبالتالي إثبات صحة الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص على أن "هناك أثراً إيجابياً للالتزام بمعيار الغرض والسلطة والمسؤولية في الحد من الاحتيال الوظيفي في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية".

وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة Deffor و Asiedu (2017) التي توصلت إلى أن الالتزام بقانون التدقيق الداخلي (الميثاق) يرتبط بفعالية التدقيق الداخلي في الحد من الفساد، وتتفق أيضاً مع دراسة Salameh et al. (2011) التي اعتبرت بأن الالتزام بمعيار التدقيق الداخلي ووجود الميثاق يؤثر في الحد من الاحتيال، ويعزز من قدره المدققين على الإبلاغ عن مخاطر الاحتيال حتى لو كانت مرتبطة بالإدارة العليا، وتدعم هذه النتيجة نظرية الوكالة في أن وجود ميثاق التدقيق الداخلي أو أي سياسة تنظيمية مماثلة يحدد فيها أدوار ومسؤوليات التدقيق الداخلي حيال مخاطر الاحتيال يحد من تدخلات الجهات الخاضعة للتدقيق أو الموظفين في نطاق وأداء نشاط التدقيق الداخلي، ويمكن المدققين من القيام بأعمالهم دون قيود (Adams, 1994). وتدعم النظرية المؤسسية في أن الاستجابة لتوقعات أصحاب المصلحة مثل الحد من الاحتيال والتي يتم توثيقها في الميثاق يسهم في فعالية التدقيق الداخلي (Azzali & Mazza, 2018).

ثم يلي ذلك متغير الاستقلالية والموضوعية بتأثير بلغ (16.9%)، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار (0.169) ومستوى الدلالة (0.006)، وبافتراض تحييد أثر بقية متغيرات النموذج، فإن الزيادة بدرجة واحدة في الالتزام بمعيار الاستقلالية والموضوعية ستؤدي إلى زيادة مقدارها (16.9%) في الحد من الاحتيال الوظيفي، وبالتالي إثبات صحة الفرضية الفرعية التي تنص بأن "هناك أثراً إيجابياً للالتزام بمعيار الاستقلالية والموضوعية في الحد من الاحتيال الوظيفي في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية".

وتتسجم النتيجة مع دراسة Kabuye et al. (2017) التي تشير إلى أن الاستقلالية والموضوعية تسهم في الحد من الاحتيال، والتي تعزز من قدره التدقيق الداخلي للوصول إلى الأمور المهمة دون قيود، وفي مراقبة الموظفين والإبلاغ عن أي مخالفات أو أنشطة احتيالية يتم اكتشافها مع تعزيز إجراءات الحد من الاحتيال، وتتفق أيضاً مع دراسة Deffor و Asiedu (2017) التي تؤكد بأن استقلالية التدقيق

الداخلي ترتبط بفعالية التدقيق الداخلي في الحد من الفساد في وحدات القطاع العام. وتدعم هذه النتيجة نظرية الوكالة في أن توافر الاستقلالية والموضوعية يُمكن إدارات التدقيق الداخلي من العمل بحرية دون تقييد نطاقها أو تجاهل توصياتها (Adams, 1994)، وتدعم النظرية المؤسسية أيضا في أن الاستجابة للضغوط المعيارية بما فيها الالتزام بمتطلبات معيار الاستقلالية والموضوعية يسهم في تطوير إدارات التدقيق الداخلي وتعزيز وضعها التنظيمي وبما من شأنه الدخول في عمليات تدقيق أوسع حول كفاءة وفعالية أنشطة المنشأة والحد من المخاطر (Barac et al., 2016).

ويلي ذلك المهارة والعناية المهنية بتأثير بلغ (14.6%) ومستوى دلالة (0.020)، وبافتراض تحييد أثر بقية متغيرات النموذج، فإن الزيادة بدرجة واحدة في الالتزام بمعيار المهارة والعناية المهنية ستؤدي إلى زيادة مقدارها (14.6%) في الحد من الاحتيال الوظيفي، وبالتالي إثبات صحة الفرضية الفرعية التي تنص بأن "هناك أثرا إيجابيا للالتزام بمعيار المهارة والعناية المهنية في الحد من الاحتيال الوظيفي في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية".

وتتوافق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة Deffor و Asiedu (2017) بأن توافر المهارة والعناية المهنية في إدارات التدقيق الداخلي يرتبط إيجابيا بفاعلية التدقيق الداخلي في الحد من الفساد، وأيضا تتسجم هذه النتيجة مع دراسة Ibrinke (2019) التي توصلت إلى أن توافر المهارات في إدارات التدقيق الداخلي يؤثر في الحد من الفساد في القطاع العام، ونتائج دراسة Kabuye et al. (2017) التي توصلت إلى أن توافر المهارات والعناية المهنية في إدارات التدقيق الداخلي يسهم في الحد من الاحتيال من خلال تعزيز الوعي بمخاطر الاحتيال، ومساعدة الإدارة في وضع إجراءات الحد منها. وتدعم هذه النتيجة نظرية الوكالة في أن توافر المهارات في إدارات التدقيق الداخلي يسهم في تنفيذ مجموعة واسعة من المهام على المستوى المهني المطلوب، وفي زيادة مستوى الثقة في نتائج أعمال التدقيق الداخلي (Endaya & Hanefah, 2013; Al-Twajiry et al., 2003) في أن توافر المهارات المهنية في إدارات التدقيق الداخلي يؤسس هوية مهنية تضي طباعا مهنيا على ممارساتها وبما من شأنه تعزيز الكفاءة المهنية في تلك الإدارات لتحقيق فعالية التدقيق الداخلي (Massawe, Abayo, & Macha, 2020).

وأخيرا برنامج تأكيد وتحسين الجودة بتأثير بلغ (15.3%)، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار (0.153) ومستوى الدلالة (0.024)، وبافتراض تحييد أثر بقية متغيرات النموذج، فإن الزيادة بدرجة واحدة في الالتزام بمعيار برنامج تأكيد وتحسين الجودة ستؤدي إلى زيادة مقدارها (15.3%) في الحد من الاحتيال الوظيفي، وبالتالي إثبات صحة الفرضية الفرعية التي تنص بأنه "هناك أثرا إيجابيا للالتزام بمعيار برنامج تأكيد وتحسين الجودة في الحد من الاحتيال الوظيفي في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية".

وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسات Tackie et al. (2016)، Bednarek (2018) بأن الالتزام ببرنامج تأكيد وتحسين الجودة له أثر إيجابي على فعالية التدقيق الداخلي في القطاع العام، وكما أن نظرية الوكالة تدعم هذه النتيجة في أن وجود برنامج تأكيد وتحسين الجودة يوفر ضمانا مستقلا بأن إدارة التدقيق الداخلي تعمل بفعالية، وأنها تقدم تقارير وتوصيات مفيدة، ويوفر شعورا بالثقة بأن المدققين يحافظون على مستوى عال من الكفاءة المهنية في الممارسة العملية (Salih et al., 2015)، بالإضافة إلى ذلك تدعم النظرية المؤسسية في أن على إدارات التدقيق الداخلي إضافة القيمة للمنشأة من خلال الخدمات التي تقدمها؛ ولذلك ينبغي أن تلتزم بمراقبة مدى فعاليتها وكفاءتها في تقديم تلك الخدمات للحفاظ على مصداقيتها، ويتم ذلك من خلال التقييمات الداخلية والخارجية (IIA, 2010; Vadasi et al., 2020).

الاستنتاجات:

- في ضوء النتائج السابقة، توصلت الدراسة إلى عدد من الاستنتاجات، أهمها:
1. تتوافر معظم مؤشرات الحد من الاحتيال الوظيفي في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية، وتتمثل أهم أبعاد الحد من الاحتيال الوظيفي في تقييم ضوابط وعمليات مكافحة الاحتيال ثم الإشراف المناسب.
 2. يوجد أثر إيجابي للالتزام بمعايير صفات التدقيق الداخلي في الحد من الاحتيال الوظيفي في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية.
 3. يُساعد تحديد غرض وسلطة ومسؤوليات التدقيق الداخلي في ميثاق التدقيق الداخلي على الحد من الاحتيال الوظيفي.
 4. يعتمد الحد من الاحتيال الوظيفي على الاستقلالية التنظيمية لإدارة التدقيق الداخلي التي تتحقق من خلال تبعيتها لمجلس الإدارة في الهياكل التنظيمية في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية، بالإضافة إلى التواصل والتفاعل مع مجلس الإدارة.
 5. يعتمد إسهام التدقيق الداخلي في الحد من الاحتيال الوظيفي على توافر المهارات المناسبة في إدارات التدقيق الداخلي التي تساعد مجلس الإدارة والإدارات العليا في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية على الوفاء بمسؤولياتها في الإشراف على آليات الحد من الاحتيال الوظيفي.
 6. يسهم الالتزام بمعيار تأكيد وتحسين الجودة في الحد من الاحتيال الوظيفي في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية من خلال تنفيذ التقييمات الداخلية لنشاط التدقيق الداخلي.

التوصيات:

- بناء على الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة تم تقديم عدد من التوصيات، أهمها:
1. ضرورة الالتزام بمعايير صفات التدقيق الداخلي للحد من الاحتيال الوظيفي.
 2. تشجيع الوحدات الاقتصادية في الجمهورية اليمنية على توافر ميثاق التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية للإسهام في الحد من الاحتيال الوظيفي.
 3. الحفاظ على استقلالية إدارات التدقيق الداخلي، والحد من أية تدخلات في أداء ونطاق عملها من قبل الجهات الخاضعة للتدقيق.
 4. توفير العدد الكافي من المدققين الداخليين الذين يتمتعون بالمعرفة والمهارات اللازمة للقيام بالمهام المنوطة بنشاط التدقيق الداخلي، مع توفير برامج التدريب والتطوير المستمر للمدققين، وتشجيعهم ودعمهم للحصول على الشهادات المهنية.
 5. ضرورة القيام بالتقييمات الداخلية لنشاط التدقيق الداخلي لتعزيز الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي، وتحديد المجالات الحرجة التي تحتاج إلى تحسين، علاوة على ضرورة القيام بالتقييمات الخارجية لنشاط التدقيق الداخلي؛ لتحديد مدى جودته وفعاليتها من قبل طرف مؤهل ومستقل مرة كل خمس سنوات على الأقل.

الاسهام البحثي:

قام محمد الريبيدي بوضع المقدمة، وبناء الخلفية النظرية، وصياغة المشكلة البحثية، وتحديد المنهجية. وقام هشام الضيعة بجمع وتحليل البيانات، وعرض وتفسير النتائج ومناقشتها. وقام محمد الريبيدي بصياغة الاستنتاجات والتوصيات، وأخيرا قام هشام الضيعة بمراجعة المسودة النهائية والموافقة عليها.

المراجع:

- أبو سردانة، جمال، عتمة، مهدي، والحاوي، محمد (2013)، قدره الشركات المساهمة العامة على منع الغش وكشفه: دراسة تحليلية لقطاع الخدمات في الأردن، *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*، 1(9)، 41-59.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين (2010)، *إصدارات المعايير الدولية للتدقيق لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة*. نيويورك: الاتحاد الدولي للمحاسبين.
- الأمم المتحدة (2004)، *اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد*، استرجع من <https://bit.ly/32lZgLM>
- البنك المركزي اليمني (2010)، *التقرير السنوي*. صنعاء، الجمهورية اليمنية.
- البيلي، أحمد (2014)، *تقييم دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد في القطاع الحكومي بالجمهورية اليمنية (رسالة ماجستير)*، جامعة المنوفية، مصر.
- جميل، عبد القوي (2013)، *أنماط الفساد وآليات مكافحته في القطاعات الحكومية بالجمهورية اليمنية (أطروحة دكتوراه غير منشورة)*، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، السعودية.
- الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة (2020)، *الوحدات الخاضعة لرقابة الجهاز الجمهورية اليمنية*.
- الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة (2021)، *قضايا المال العام*. استرجع بتاريخ يوليو 5، 2021، من موقع الجهاز: <http://www.coca.gov.ye/QMG>
- العايب، عبد الرحمن (2017)، *الأدوار الجديدة للمدقق الداخلي للحد من ظاهرة الغش في منظمات الأعمال على ضوء المتطلبات الجديدة لممارسة مهنة التدقيق الداخلي*، *المجلة العربية للإدارة*، 1(37)، 77-90.
- لجنة التدقيق الداخلي (2012)، *دليل إجراءات المراجعة الداخلية لوحدات الجهاز الإداري للدولة والقطاعين العام والمختلط، صنعاء، الجمهورية اليمنية*.
- المخلافي، نجيب (2013)، *دور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في كشف الفساد المالي والإداري (أطروحة دكتوراه)*، جامعة دمشق، سوريا.
- المركز اليمني للدراسات الاستراتيجية (2005)، *التقرير الاستراتيجي اليمني، الجمهورية اليمنية*.
- مركز صنعاء للدراسات الاستراتيجية (2018)، *مكافحة الفساد في اليمن*. صنعاء، الجمهورية اليمنية.
- معهد المدققين الداخليين (2017)، *الإطار المهني الدولي لممارسة أعمال التدقيق الداخلي*. نيك ماري، فلوريدا: مؤسسة الأبحاث التابعة لمعهد المدققين الداخليين.
- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الأنتوساي) (2010)، *المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة 1240: مسؤوليات المدقق بخصوص الاحتيال في عملية الرقابة على البيانات المالية*. فيينا، النمسا: الأنتوساي.
- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الأنتوساي) (2017)، *دليل إرشادي لرقابة إطار العمل المؤسسي لمكافحة الفساد*. فيينا، النمسا: الأنتوساي.
- وزارة المالية (2020)، *الحسابات الختامية لموازنات وحدات القطاع الاقتصادي*، استرجع من https://www.mof.gov.ye/files/f_account/2012/e.html

Adams, M. (1994). Agency theory and the internal audit. *Managerial Auditing Journal*, 9(8), 8-12.

Ahmad, H. (2015). Internal audit (IA) effectiveness: Resource-based and institutional perspectives. *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, 9(9), 95-104.

- Ahmad, Z., & Norhashim, M. (2008). The control environment, employee fraud and counterproductive workplace behaviour: An empirical analysis. *International Business Information Management Association*, 3, 145-155.
- Al-Twajiry, A. A., Brierley, J. A., & Gwilliam, D. R. (2003). The development of internal audit in Saudi Arabia: an institutional theory perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(5), 507-531.
- Altwaijry, A. R. A., & Abdel Kheir, A. Y. (2015). Internal audit quality in Saudi Arabia: A categorical regression analysis. *International Journal of Management*, 5(6), 420-430.
- Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting Auditing & Taxation*, 23(2), 1-39.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (2002). *Consideration of fraud in a financial statement audit: Statement on Auditing Standards No. 99*. Retrieved from <https://bit.ly/3Om5XE7>
- Asiedu, K. F., & Deffor, E. W. (2017). Fighting corruption by means of effective internal audit function: Evidence from the Ghanaian public sector. *International Journal of Auditing*, 21(1), 82-99.
- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) (2018). *Report to the nation on occupational fraud and abuse: 2018 global fraud study*. USA: ACFE. Retrieved from <https://bit.ly/3mXVHWU>
- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) (2020). *Report to the nation on occupational fraud and abuse: 2020 global fraud study*. USA: ACFE. Retrieved from <https://bit.ly/3aZohEv>
- 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.
- Barac, K., Coetzee, P., & Staden, M. V. (2016). Convergence towards internal audit effectiveness in the BRICS countries. *Journal of Economic and Financial Sciences*, 9(2), 609-629.
- Bednarek, P. (2018). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Polish private and public sectors. In T. Dudycz, G. Osbert-Pociecha, & B. Brycz (Eds.), *Efficiency in Business and Economics: Proceedings from the 7th International Conference on Efficiency as a Source of the Wealth of Nations (ESWN) Wrocław* (pp. 1-16). Cham: Springer.
- Coram, P., Ferguson, C. & Moroney, R. (2008). Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud. *Accounting & Finance*, 48(4), 543-559.

- Cotton, D. L., Johnigan, S., & Givarz, L. (2016). *Executive summary fraud risk management*. Committee of Sponsoring Organizations (COSO) & Association of Certified Fraud Examiners (ACFE). New York, NY. Retrieved from <https://bit.ly/3xA7IH6>
- DiMaggio, P., & Powell, W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.
- Drogalas, G., Pazarskis, M., Anagnostopoulou, E., & Papachristou, A. (2017). The effect of internal audit effectiveness, auditor responsibility and training in fraud detection. *Accounting and Management Information Systems*, 16(4), 434-454.
- Endaya, K. E., & Hanefah, M. M. (2013). Internal audit effectiveness: An approach proposition to develop the theoretical framework. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(10), 92-102.
- Hair, J. E., Anderson, R. E., Tatham, R. L. & Black, W. C., & Babin, B. J. (2014). *Multivariate data analysis* (7th ed.). USA: Pearson Prentice Hall.
- Hespenheide, E. (2006). Optimizing the role of internal audit in the sarbanes-oxley era. *Corporate Finance Review*, 10(4), 27.
- Hollinger, R., & Davis, J. (2016). Employment theft. In W. G. Jennings, G. E. Higgins, D. N. Khey, & M. M. Maldonado-Molina (Eds.), *The encyclopedia of crime and punishment* (pp. 1-5). Hoboken, NJ: John Wiley & Sons.
- Holtfreter, K. (2005). Is occupational fraud "typical" white-collar crime? A comparison of individual and organizational characteristics. *Journal of Criminal Justice*, 33(4), 353-365.
- Ibironke, E. (2019). Effect of internal audit quality on corruption in Nigeria public sector. *Amity Journal of Corporate Governance*, 4(1), 1-14.
- Institute of Internal Auditors (IIA) & Kroll (2020). *Fraud risk management in internal audit*. Lake Mary, FL: IIA.
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2009a). *Internal auditing and fraud*. Lake Mary, FL: IIA.
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2009b). *Fraud prevention and detection in an automated world*. Lake Mary, FL: IIA.
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2010). *Measuring internal audit effectiveness and efficiency practice guide*. Lake Mary, FL: IIA.
- Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF) (2014). *Nine elements required for internal audit effectiveness in the public sector*. Altamonte Springs, FL: IIARF.
- James, K. (2003). The effects of internal audit structure on perceived financial statement fraud prevention. *Accounting Horizons*, 17(4), 315-327.

- Jans, M., Lybaert, N., & Vanhoof, K. (2010). Internal fraud risk reduction: Results of a data mining case study. *International Journal of Accounting Information Systems, 11*(1), 17-41.
- Jiang, L., André, P., & Richard, C. (2018). An international study of internal audit function quality. *Accounting and Business Research, 48*(3), 264-298.
- Kabuye, F., Nkundabanyanga, S., Opiso, J. & Nakabuye, Z. (2017). Internal audit organisational status, competencies, activities and fraud management in the financial services sector. *Managerial Auditing Journal, 32*(9), 924-944.
- Kennedy, J. P. (2016). Shedding light on employee theft's dark figure: A typology of employee theft nonreporting rationalizations. *Organization Management Journal, 13*(1), 49-60.
- Khan, N. U., Rafay, A., & Shakeel, A. (2020). Attributes of internal audit and prevention, detection and assessment of fraud in Pakistan. *The Lahore Journal of Business, 9*(1), 33-58.
- Krawiec, K. D. (2005). Organizational misconduct: Beyond the principal-agent model. *Florida State University Law Review, 32*(2), 571-615.
- Kummer, T., Singh, K., & Best, P. (2015). The effectiveness of fraud detection instruments in not-for-profit organizations. *Managerial Auditing Journal, 30*(4), 435-455.
- Law, P. (2011). Corporate governance and no fraud occurrence in organizations: Hong Kong evidence. *Managerial Auditing Journal, 26*(6), 501-518.
- Lenz, R., Sarens, G. & Jeppesen, K.K. (2018). Search of a measure of effectiveness for internal audit functions: An institutional perspective. *The EDP Audit, Control, and Security Newsletter (EDPACS), 58*(2), 1-36.
- Lin, S., Pizzini, M., Vargus, M., & Bardhan, I. R. (2011). The role of the internal audit function in the disclosure of material weaknesses. *The Accounting Review, 86*(1), 287-323.
- Massawe, A., Abayo, A., & Macha, S. (2020). Factors determining internal audit function effectiveness of listed companies in Tanzania: an institutional theory perspective. *International Journal of Business Management and Economic Review, 3*(6), 76-96.
- Mihret, D. G. (2010). Factors associated with attributes of internal audit departments: A canonical analysis. *African Journal of Accounting, Economics, Finance and Banking Research, 6*(6), 42-61.

- Mihret, D.G., James, K. & Mula, J.M. (2010). Antecedents and organisational performance implications of internal audit effectiveness: Some propositions and research agenda. *Pacific Accounting Review*, 22(3), 224-252.
- Ocansey, E., & Ganu, J. (2017). The role of corporate culture in managing occupational fraud. *Research Journal of Finance and Accounting*, 8(24), 102-107.
- Padgett, S. (2014). *Profiling the fraudster - Removing the mask to prevent and detect fraud*. Hoboken, NJ: Wiley.
- Pillay, S., & Kluvers, R. (2014). An institutional theory perspective on corruption: The case of a developing democracy. *Financial Accountability & Management*, 30(1), 95-115.
- Price Waterhouse Coopers (PwC). (2016). *Adjusting the lens on economic crime—Preparation brings opportunity back into focus: Global economic crime survey 2016*. Retrieved from <https://pwc.to/3xAlWX7>
- Rae, K., & Subramaniam, N. (2008). Quality of internal control procedures: Antecedents and moderating effect on organisational justice and employee fraud. *Managerial Auditing Journal*, 23(2), 104-124
- Ruankaew, T. (2019). Employee theft among college students in the workforce. *International Business Research*, 12(4), 40-49.
- Salameh, R., Al-Weshah, G., Al-Nsour, M. & Al-Hiyari, A. (2011). Alternative internal audit structures and perceived effectiveness of internal audit in fraud prevention: Evidence from Jordanian Banking Industry. *Canadian Social Science*, 7(3), 40-50.
- Salih, W, Hla, D., & Ahmed, E. (2015). *Peer review effectiveness on quality assurance review programs by auditors in public sector*. Paper in the International Conference on Contemporary Issues in Accounting and Finance (CoCIAF) (pp. 1-15), 8-10 October, Universiti Malaysia Sarawak (UNIMAS).
- Sarens, G., Abdolmohammadi, M. & Lenz, R. (2012). Factors associated with the internal audit function's role in corporate governance. *Journal of Applied Accounting Research*, 13(2), 191-204.
- Sekaran, U., & Bougie, R. J. (2016). *Research methods for business: A skill building approach*. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons.
- Sengur, E. D. (2012). Auditors' perception of fraud prevention measures: Evidence from Turkey. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 14(1), 128-139.
- Sow, A. N. G., Basiruddin, R., Mohammad, J., & Abdul Rasid, S. Z. A. (2018). Fraud prevention in Malaysian small and medium enterprises (SMEs). *Journal of financial Crime*, 25(2), 499-517.

- Tackie, G., Yiadom, E., & Achina, S. (2016). Determinants of internal audit effectiveness in decentralized local government administrative systems. *International Journal of Business and Management*, 11(11), 184-195.
- Transparency International (2020). *Corruption Perceptions Index*. Retrieved from <https://www.transparency.org/en/cpi/2020/index/nzl>
- Vadasi, C., Bekiaris, M., & Andrikopoulos, A. (2019). Corporate governance and internal audit: an institutional theory perspective. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, 20(1), 175-190.
- World Bank. (2015). *Yemen, Republic of - Unlocking the potential for economic growth*. Washington, D.C.: World Bank Group. Retrieved from <https://bit.ly/3Ooh4MS>

Arabic References in Roman Scripts:

- Abu Sardana, Jamal, Atmeh, Muhannad, wa Al-Hawi, Muhammad (2013). Qudrat alsharikat almusahimat aleamat ealaa mane alghishi wakashfahu: Dirasat tahliliatan liqitae alkhadamat fi al'urduni, *Almajalat Al'urduniyat fi Idarat Al'aemali*, 1(9), 41-59.
- Alaitihad Alduwaliu Lilmuhasibin (2010). *Aisdarat almaeayir alduwaliat liltadqiq liraqabat aljawdat waltadqiq walmurajaeat waeamaliaat altaakid al'ukhrra walkhadamat dhat alealaqati*. Niuyurk: Alaitihad Alduwaliu Lilmuhasibina.
- Al-Ayeb, Abdel-Rahman (2017). Al'adwar aljadidat lilmudaqiq aldaakhilii lilhadi min zahirat alghishi fi munazamat al'aemal ealaa daw' almutatalabat aljadidat limumarasat mihnata altadqiq aldaakhili, *Almajalat Alearabiat Lil'idarati*, 1(37), 77-90.
- Al-Baili, Ahmed (2014). *Taqyim dawr almurajaeat aldaakhiliat fi alhadi min alfasad fi alqitae alhukumii bi Aljumphuriat Alyamania* (Risalat majistir), Jamieat Almanufiati, Misr.
- Albank Almarkaziu Alyamaniu (2010). *Altaqirir alsanawiu*. Sana'a, Aljumphuriat Alyamaniatu.
- Aljihaz Almarkaziu Lilraqabat Walmuhasaba (2021). *Qadaya almal aleami*. Astarjje bitarikh Yuliu 5, 2021, min mawqie Aljihaz: <http://www.coca.gov.ye/QMG>
- Aljihaz Almarkaziu Lilriqabat Walmuhasaba (2020). *Alwahadat alkhadiyat liraqabat aljahazi*, Aljumphuriat Alyamaniati.
- Almarkaz Alyamaniu Lildirasat Alastiratijia (2005). *Altaqirir alastiratijiu alyamaniu*, Aljumphuriat Alyamaniatu.

- Al-Mikhlaft, Najib (2013). *Dawr aljihaz almarkazii lilraqabat walmuhasabat fi kashf alfasad almalii wal'iidarii* (Utaruhah dukturah), Jamieat Dimashqa, Suria.
- Almunazamat Alduwliat Lil'ajhizat Aleulya Liraqabat Walmuhasaba (Al'antusay) (2010). *Almieyar alduwaliu lil'ajhizat aleulya liraqabat walmuhasabat 1240: Maswuwliat almdqqq bikhusus alaihtial fi eamaliat alraqabat ealaa albayanat almaliati*. Fiyna, Alnimsa: Al'antusay.
- Almunazamat Alduwliat Lil'ajhizat Aleulya Liraqabat Walmuhasaba (Al'antusay) (2017). *Dalil 'iirshadiun liraqabat 'iitar aleamal almuasisii limukafahat alfasadi*. Fiyna, Alnimsa: Al'antusay.
- Al'umam Almutahida (2004). *Atifaqiat al'umam almutahidat limukafahat alfasadi*, Aistarjie min <https://bit.ly/32lZgLn>
- Jamil, Abdulqawi (2013). *Anmat alfasad waliaat mukafahatih fi alqitaeat alhukumiat bi Aljumhuriat Alyamania* (Utaruhah dukturah), Jamieat Nayif Alearabiat Lileulum Al'amniati, Alsaediati.
- Lajnat Altadqiq Aldaakhilii (2012). *Dalil ajira'at almurajaeat aldaakhiliat liwahadat aljihaz aladarii lildawlat walqitaeayn aleami walmukhtalati*, Sana'a, Aljumhuriat Alyamaniatu.
- Maehad Almudaqiqin Aldaakhiliayn (2017). *Al'iitar almihniu alduwaliu limumarasat 'aemal altadqiq aldaakhili*. Lake Mari, Florida: Muasasat Al'abhath Altaabieat Limaehad Almudaqiqin Aldaakhiliayna.
- Markaz Sana'a Lildirasat Alastiratijia (2018). *Mukafahat alfasad fi alyaman*. Sana'a, Aljumhuriat Alyamaniatu.
- Wizarat Almalia (2020). *Alhisabat alkhitamiat limuazanat wahadat alqitae alaiqtisadii*, Aistarjae min https://www.mof.gov.ye/files/f_account/2012/e.html