

تحديد مستوى فاعلية نظام الرقابة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة في الجمهورية اليمنية

"Determining the Effectiveness Level of the Internal Control System and Earnings Management Practices in Joint-Stock Companies in the Republic of Yemen"

إعداد:

الباحث/ سامي عبدالله عبدالملك أحمد غالب اليحيوي

ماجستير في المحاسبة كلية العلوم المالية والإدارية، الأكاديمية اليمنية للدراسات العليا، الجمهورية اليمنية

* Email: Sami41807@gmail.com

الدكتور/ سلطان علي أحمد فرج السريحي

أستاذ المحاسبة المشارك، جامعة العلوم والتكنولوجيا، الجمهورية اليمنية

Email: sultan.farag@yahoo.com

ملخص البحث:

يهدف هذا البحث إلى دراسة مستوى فاعلية نظام الرقابة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العاملة في الجمهورية اليمنية. اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي. مستخدمة الاستبانة كأداة رئيسة لجمع البيانات من عينة مكونة من (أعضاء الإدارة العليا، وإدارة المراجعة الداخلية أو لجان المراجعة، والمراجعين الخارجيين)، حيث تم توزيع (265) استبانة على العينة المختارة من مجتمع الدراسة البالغ عددها (48) شركة مساهمة، وكان الصالح من التحليل الإحصائي (233) استبانة. وقد استخدمت الدراسة أسلوب التحليل الوصفي.

من خلال التحليل الوصفي للبيانات المجمعة تبين ما يلي: مستوى ممارسات إدارة الأرباح أظهرت النتائج أن ممارسات إدارة الأرباح كانت حاضرة بنسب متفاوتة بين الشركات المبحوثة، حيث تم رصد ممارسات إدارة الأرباح عبر الأنشطة التشغيلية الحقيقية بنسبة متوسطة إلى مرتفعة في بعض الحالات، وخاصة في مجالات تخفيض التكاليف وتحقيق الأهداف قصيرة الأجل. كما أظهرت أن الممارسات في الاستحقاق المحاسبي كانت بدرجة توفر متوسطة إلى متوسط مرتفع في بعض الحالات وخاصة في مجال استخدام المرونة المحاسبية، وتقدير الالتزامات وتعديل المخصصات.

أما من ناحية فعالية نظام الرقابة الداخلية بيّنت النتائج أن بيئة الرقابة كانت ذات مستوى تفعيل متوسط إلى مرتفع في أغلب الشركات. وجاء تقييم المخاطر بمتوسط مرتفع في بعض الشركات، فبعض الشركات لديها إجراءات أولية لرصد المخاطر، لكنها تقتصر أحياناً إلى نظم إنذار مبكر متقدمة. أما الأنشطة الرقابية فجاءت بمتوسطة مرتفع الفاعلية، حيث توفر الشركات سياسات مكتوبة لكنها لا تطبق بشكل كامل في بعض الوحدات التشغيلية. من ناحية محور المعلومات والاتصال يشهد وجود نظام معلومات محاسبي بمتوسط مرتفع مقبول، لكنه بحاجة إلى تعزيز قنوات الاتصال بين مختلف مستويات الإدارة وتطبيقه بالشكل الصحيح..

الكلمات المفتاحية: مستوى، إدارة الأرباح، الرقابة الداخلية، شركات المساهمة، اليمن.

Determining the Effectiveness Level of the Internal Control System and Earnings Management Practices in Joint-Stock Companies in the Republic of Yemen

Sami Abdullah Abdulmalik Ahmed Alyhyawy, & Dr. Sultan Ali Ahmed. Al-Sorihi.

Republic of Yemen

Abstract:

This study aims to examine the effectiveness level of the internal control system and the extent of earnings management practices in joint-stock companies operating in the Republic of Yemen. The research adopted a descriptive methodology, utilizing a questionnaire as the primary tool for data collection. The questionnaire was distributed to a sample comprising members of senior management, internal audit departments or audit committees, and external auditors. A total of 265 questionnaires were distributed across 48 joint-stock companies, with 233 valid responses used for statistical analysis. The study employed descriptive statistical methods based on measures of dispersion and central tendency. The descriptive analysis of the collected data revealed the following: Earnings management practices were present to varying degrees across the surveyed companies. Real operating activity-based earnings management was observed at moderate to high levels in some cases, particularly in cost reduction efforts and short-term target achievements. Accrual-based earnings management practices were present at moderate to moderately high levels, especially in areas involving accounting flexibility, liability estimation, and adjustments to provisions. Regarding the effectiveness of the internal control system, the results showed that the control environment was moderately to highly activated in most companies. Risk assessment was rated at a relatively high level in some companies, with basic procedures in place to identify risks, although early warning systems were sometimes lacking. Control activities were found to be moderately effective, with written policies available but not always consistently applied across operational units. The information and communication component were moderately effective, supported by an acceptable level of accounting information systems; however, there is a need to enhance communication channels across management levels. As for monitoring and evaluation, periodic reviews were observed at a moderately high level, but corrective actions were sometimes delayed when deviations were detected.

Keywords: Effectiveness Level, Earnings Management, Internal Control, Joint-Stock Companies, Yemen.

1. مقدمة الدراسة:

شهدت السنوات الأخيرة انهيارات كبرى لعدد من الشركات العالمية، نتيجة للأزمات المالية وممارسات التلاعب بالقوائم المالية، مما أدى إلى تراجع ثقة المجتمع في شركات المساهمة، وارتبط ذلك بكفاءة ونزاهة مجالس الإدارة (الذيفاني، 2022، 3؛ بيوض وأبو ظهير، 2020، 330).

وعلى الرغم من إعداد التقارير المالية وفق معايير مهنية تهدف إلى ضمان الموضوعية والشفافية، إلا أن مرونة المعايير فتحت المجال أمام الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية مما أدت إلى ممارسات قد تؤثر على عدالة وصحة النتائج المالية (52؛ Barth et al., 2008؛ الكبيجي، 2021، 178؛ النعاس، 2014، 2). ويسفر ذلك عن تحريف جوهري في القوائم المالية، مما يضعف مصداقية الأرباح ويضلل المستثمرين والدائنين، ويزيد من مخاطر الإفلاس، مهدداً استقرار الأسواق المالية وسمعة الشركات (Schipper, 1989؛ Iriyadi, 2019, 155؛ طيب، 2022، 211؛ العازمي، 2022، 1548).

أن هذا التحريف المتعمد للبيانات المالية قد يكون نتيجة لدوافع معينة للإدارة، فقد خلصت دراسة (Poradova, 2021، 7) و (Bui, 2024، 2) إلى أن هناك دوافع قوية للمديرين لممارسة إدارة الأرباح تشمل هذه الدوافع في تسعير أفضل للأوراق المالية، متجاوزة توقعات المحللين، وتجنب الأرباح السلبية، وإظهار أداء أفضل من الماضي، ومكافآت أفضل للمديرين، والتهرب الضريبي، وجذب التمويل الخارجي، وإخفاء الأداء الضعيف، والعقود المفضلة من الموردين والعملاء والمقرضين والموظفين، وتجنب التخلف عن تعهدات الديون، وتحاول الشركة تجنب الالتزامات المحتملة الناشئة عن اللوائح التشريعية المختلفة.

بينما أشارت دراسات مثل (Ambi, 2024، 10؛ Garanina, 2024، 513) إلى أن الدوافع وراء إدارة الأرباح هي تحقيق المكاسب المادية والمعنوية لإدارة الوحدة الاقتصادية، حيث تتمثل المكاسب المادية في زيادة حوافز ومكافآت الإدارة، خاصة في السنة الأخيرة من تعاقدهم أو تعظيم رواتبهم، بينما تتمثل المكاسب المعنوية في زيادة الثقة مع الأطراف ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية، وتأمين سمعة طيبة في مجال الأعمال تجعلها قادرة على إيجاد فرص عمل بديلة في حالة فقدانها للفرصة القائمة، أو المشاركة في المسؤولية الاجتماعية حتى تكسب السمعة الطيبة، مما يمكن الشركة من التلاعب، وهذا قد يضل أصحاب المصالح، فضلاً عن المستثمرين المحتملين.

وفي هذا السياق، تعرف إدارة الأرباح بأنها: استخدام المديرين لحريتهم التقديرية في الأرقام المحاسبية بهدف تعظيم قيمة الشركة، أو تحقيق مصالح شخصية (Fields et al., 2001، 260).

وتجدر الإشارة إلى أن إدارة الأرباح قد تأخذ طابعاً إيجابياً عندما تُمارس بشفافية لتحقيق الاستقرار المالي وتعزيز ثقة المستثمرين (Bashir et al., 2024؛ Ahmed, 2022، 10). ويعد صافي الربح من أهم المؤشرات المالية التي يعتمد عليها في تقييم الأداء المالي للشركات، لما له من تأثير مباشر على قرارات المستثمرين (العازمي، 2022، 154؛ Sun & Chen, 2024، 3؛ Gerged et al., 2023).

نتيجة لذلك تبحث الشركات عن إجراء يمكنها من حماية كيانها من أي تهديد قد يؤدي إلى عدم استمراريتها، ومن هنا نجد أن نظام الرقابة الداخلية يلعب دور كبير في ذلك من خلال دوره الفعال في حماية الشركات ودعم استمراريتها، فقد أوضحت دراسة عسيري، والسيد، (2022، 100) أن مع إدخال أنظمة الرقابة الداخلية والخارجية في الشركة، من الممكن تقليل، نسبة الاحتيال والتلاعب من قبل الموظفين أو إدارة الشركة، ولكي تتمكن إدارة الشركة من مواجهة الأخطاء والاحتيال التي قد تظهر في البيانات

المالية، فمن المفيد جداً توفر نظام محاسبي موثوق به، وإجراءات مراقبة مناسبة، بالإضافة إلى تعريف واضح لسياسة المحاسبة والبيانات المالية. وتبرز أهمية نظام الرقابة الداخلية في قدرته تقليل فرص التلاعب بالقوائم المالية، وتعزيز الشفافية، ودعم الالتزام بالمعايير المهنية، مما يساهم في تقليص ممارسات إدارة الأرباح السلبية وتحقيق التوازن بين أهداف الأداء المالي وإدارة المخاطر (Mindzak & Zeng, 2018, 208، كفوس، 2022، 9).

1.1. مشكلة الدراسة:

تعاني شركات المساهمة في الجمهورية اليمنية من تحديات كبيرة، أبرزها سوء الإدارة والتلاعب بالمعلومات المالية، مما أدى إلى انهيار عدة شركات وبنوك وطنية، وتسبب ذلك في خسائر بملايين الدولارات، أثرت سلباً على الاقتصاد الوطني وثقة المستثمرين (القطابري، 2009، 191).

وأظهرت الدراسات انتشار ممارسات إدارة الأرباح بالشركات اليمنية، من خلال التلاعب بالأرباح، تقييم الأصول، تكوين المخصصات، تقييم المخزون، تعديل نسب الإهلاك، التغيير في رأس المال، وتحويل النفقات التشغيلية إلى استثمارية أو تمويلية، مما يؤدي إلى تضليل المستثمرين وتقويض مصداقية التقارير المالية (أبو الخير، 2018؛ الجبري، 2013؛ بن شريشر، 2020؛ عبد المغني والمجدي، 2022).

حيث أكدت دراسة الجبري (2013، 5) أن البنوك اليمنية تستخدم أساليب لإدارة الأرباح لتحقيق أهداف خاصة، مما يؤثر سلباً على أداء البنوك ومصداقية تقاريرها المالية.

ومن هنا نجد أن غياب نظام رقابة فعال قد يتيح للموظفين إخفاء الأنشطة الاحتياطية، مما يزيد من المخاطر في بيئة الأعمال، خاصة في ظل تعقيدات المعاملات التجارية، وتزايد استخدام تكنولوجيا المعلومات والتجارة العالمية (بلعش، 2022، 20). حيث يعد الرقابة الداخلية الأداة التي تراقب الأداء وتأخذ الإجراءات التصحيحية عند الحاجة، وذلك لتحقيق الأهداف وفق الخطط الموضوعية واتخاذ قرارات فاعلة لتنفيذها (رجب، 2020، 14). وتوصلت دراسة الشرفي (2019، 99) إلى أن نظام الرقابة الداخلية له دور في تحسين جودة المعلومات المالية والمحاسبية للبنوك التجارية اليمنية.

ويعد إطار (COSO) من أكثر الأطر قبولاً في مجال الرقابة الداخلية؛ إذ يُعد خط الدفاع الأول، والمعيار الأساسي للتقييم والإبلاغ الذي يحمي مصالح المساهمين وكافة الأطراف ذات العلاقة بالشركة؛ ونظراً للتغيرات الكبيرة في بيئة الأعمال، فقد قامت لجنة المنظمات الراعية (COSO) بتحديث هذا الإطار من خلال تدوين مبادئ فاعلية نظام الرقابة الداخلية لمواجهة تلك التغيرات، والاستجابة لتوقعات أصحاب المصلحة، إذ يعد هذا الإطار الأبرز في قدرته على تقليل التلاعبات؛ وقد تناولت عدة دراسات في الولايات المتحدة، وكندا، والمملكة المتحدة، والصين، وتركيا، وإندونيسيا، والبرازيل، والهند أنظمة الرقابة الداخلية، وتوصلت إلى أن نظام COSO هو النظام الأكثر قبولاً واستخداماً على نطاق واسع بين تلك الشركات (Thiha, 2023, 1; Yilmaz & Karakaya, 2020, 755). فمن خلال الأهداف المتعددة، لنظام الرقابة الداخلية يساهم في تحقيق أهداف المنشأة الاستراتيجية، ويعزز من كفاءتها، ويضمن حماية أصولها والامتثال للقوانين واللوائح ذات الصلة.

لذلك هدفت الدراسة إلى تحديد مستوى فاعلية نظام الرقابة الداخلية ومستوى ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة في الجمهورية اليمنية.

وفقاً لما تم عرضه في مشكلة الدراسة يمكن اشتقاق أسئلة الدراسة إلى ثلاثة تساؤلات وصفية على النحو الآتي:

1. ما مستوى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في شركات المساهمة في الجمهورية اليمنية؟
2. ما مستوى ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة في الجمهورية اليمنية؟
3. ما تفسير مستوى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في مستوى ممارسات إدارة الأرباح في الجمهورية اليمنية.

2.1. أهداف الدراسة:

تعد أهداف الدراسة انعكاساً لأسئلة الدراسة، حيث تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق ثلاثة أهداف رئيسية متمثلة في:

1. تحديد أثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية في شركات المساهمة في الجمهورية اليمنية.
2. تحديد مدى تأثير ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة في الجمهورية اليمنية.
3. تفسير مستوى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في مستوى ممارسات إدارة الأرباح في الجمهورية اليمنية.

3.1. أهمية الدراسة:

الأهمية العلمية:

تتبع الأهمية العلمية لهذه الدراسة من كونها تسهم في إثراء الأدبيات العلمية في مجال المحاسبة والرقابة الداخلية من خلال تناول موضوع مستوى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في مستوى ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة في الجمهورية اليمنية. إذ تسد الدراسة فجوة معرفية في هذا المجال تحديداً في البيئة اليمنية، التي لا تزال تعاني من قلة المرتبطة بممارسات إدارة الأرباح وعلاقتها بنظم الرقابة الداخلية. كما تقدم الدراسة إضافة علمية من خلال التعرف على مفاهيم إدارة الأرباح، وتعزز من الفهم النظري لآلية عمل نظم الرقابة الداخلية في بيئات نامية وظروف اقتصادية صعبة. علاوة على ذلك، تساهم الدراسة في تطوير أداة قياس علمية قائمة على مؤشرات واضحة لكل متغير من متغيرات نظام الرقابة الداخلية، مما يفتح المجال أمام الباحثين مستقبلاً لاستخدامها في دراسات مقارنة أو تطبيقها في بيئات مختلفة.

الأهمية العملية:

تتمثل الأهمية العملية للدراسة في تقديم نتائج وتوصيات عملية يمكن أن تسهم في تعزيز جودة نظم الرقابة الداخلية في شركات المساهمة اليمنية، وبالتالي التقليل من مستوى الممارسات السلبية لإدارة الأرباح التي قد تضر بمصالح المساهمين وأصحاب المصلحة كافة. كما تساعد الدراسة متخذي القرار في الإدارات العليا على التعرف على مكان الضعف في أنظمة الرقابة وتطويرها بما ينعكس إيجاباً على مصداقية التقارير المالية وشفافيتها. وتوفر نتائج الدراسة بيانات يمكن أن تدعم الهيئات الرقابية والتشريعية مثل الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في صياغة سياسات وضوابط رقابية أكثر فاعلية لضبط الأداء المحاسبي في سوق الشركات المساهمة. كما تسهم في تعزيز مبادئ الحوكمة الرشيدة من خلال تقوية آليات الرقابة الداخلية بما يحد من تضارب المصالح ويزيد من حماية حقوق المساهمين، وهو ما ينعكس إيجاباً على بيئة الاستثمار وثقة المتعاملين في الأسواق اليمنية.

4.1. حدود الدراسة:

تخضع هذه الدراسة لعدد من الحدود التي يجب أخذها في الاعتبار عند تفسير نتائجها وتعميمها، وهي كما يلي:

الحدود الموضوعية: تركز الدراسة على دراسة مستوى فاعلية نظام الرقابة الداخلية بأبعادها الخمسة (بيئة الرقابة، وتقييم المخاطر، وأنشطة الرقابة، والمعلومات والاتصال، وأنشطة المتابعة والتقييم) والتعرف على مستوى ممارسات إدارة الأرباح.

الحدود المكانية: تقتصر الدراسة على شركات المساهمة العاملة في الجمهورية اليمنية، وعليه فإن نتائجها قد لا تنطبق على الشركات العاملة في قطاعات أو بيئات اقتصادية مختلفة سواء داخل اليمن أو في دول أخرى ذات أنظمة اقتصادية وتشريعية مختلفة.

الحدود الزمنية: تم جمع بيانات الدراسة خلال العام (2025)، وبالتالي فإن النتائج تعكس الفترة الزمنية التي أجريت فيها الدراسة، وقد تتأثر نتائج الدراسة بتغير الظروف الاقتصادية أو التشريعية مستقبلاً.

الحدود المنهجية: اعتمدت الدراسة على منهج المسح الميداني باستخدام الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات من أفراد العينة، مما يجعل النتائج عرضة لاحتمالية التأثير بانطباعات ومواقف المستجيبين الذاتية.

2. الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة.

تعريف إدارة الأرباح وأهميتها: تُعد إدارة الأرباح من أبرز القضايا التي أثارت اهتمام الباحثين والممارسين في المجالين الأكاديمي والمهني؛ نظرًا لما لها من تأثير مباشر على شفافية المعلومات المالية وجودتها. وعلى مدى العقود الماضية، حظيت إدارة الأرباح باهتمام واسع من قبل العلماء والممارسين والمنظمين، نظرًا لأهميتها وتأثيرها الكبير على جودة التقارير المالية وموثوقيتها، وقد تنوعت التعريفات والمفاهيم المرتبطة بهذه الظاهرة تبعاً للزاوية التي يتم تناولها من خلالها.

وبرزت أهمية دراسة إدارة الأرباح في الأدبيات الأكاديمية والتطبيقية بسبب المخاطر التي قد تنجم عنها، ومنها تقليل الثقة والمصادقية في البيانات المالية، مما يؤثر على قرارات المستخدمين الأساسيين لتلك البيانات (Nguyen et al., 2021). حيث قدم Hepworth في عام (1953) أول تعريف لإدارة الأرباح، بينما قام Healy (1985) بقياسها لأول مرة باستخدام الاستحقاقات التقديرية (Kliestik et al., 2021, 1455).

فقد عرف (Insyarah & Widiatmoko, 2022, 52) إدارة الأرباح بأنها: تعديل متعمد للسياسات المحاسبية من أجل التلاعب بالأرباح في التقارير المالية، بما يؤدي إلى تناقض بين الأرقام المبلغ عنها والحقائق الفعلية. ومن جهة أخرى، أشار Dalimunthe et al. (2024, 13) إلى أن إدارة الأرباح تُعرف بأنها: عملية اتخاذ إجراءات مدروسة ضمن تلك المبادئ لتحقيق مستوى معين من الأرباح المبلغ عنها.

فاعلية نظام الرقابة الداخلية تعريفها وأهميتها: حظي نظام الرقابة الداخلية باهتمام بالغ من قبل العديد من المؤسسات المهنية الدولية، التي أصدرت تقارير ونشرات متخصصة بهدف تعريف وتقييم فاعلية هذا النظام. من أبرز هذه التقارير، تقرير لجنة المنظمات الراعية (COSO) المعنون "الرقابة الداخلية إطار متكامل" (Yilmaz & Karakaya, 2020, 755).

وقد عرّف الاتحاد الدولي للمحاسبين (International Federation of Accountants [IFAC]) في معيار التدقيق الدولي (315) بأن نظام الرقابة الداخلية عبارة عن "مجموعة من السياسات والإجراءات التي تضعها إدارة الشركة ومجلس إدارتها، لضمان تحقيق أهداف محددة مثل الحفاظ على أصول المنشأة، وضمان صحة ودقة التقارير المالية، وتحقيق الكفاءة في العمليات، والامتثال للقوانين واللوائح التنظيمية المطبقة" (IFAC, 2009, ISA, 315).

تعد الرقابة الداخلية الأداة التي تراقب الأداء وتأخذ الإجراءات التصحيحية عند الحاجة، وذلك لتحقيق الأهداف وفق الخطط الموضوعية واتخاذ قرارات فاعلة لتنفيذها (رجب، 2020، 14).

2.2. الدراسات السابقة:

الدراسات العربية:

1. دراسة (سعدون، حسين، وجاسم، 2024)، بعنوان: دور المسؤولية الاجتماعية للشركات في إدارة الأرباح" توصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تنتهج الإفصاح والشفافية المالية لا تعرض نفسها للمساءلة المالية، وأن الممارسات الخاطئة لإدارة الأرباح تؤدي إلى فقدان الشركة سمعتها، وتؤثر سلباً على استمراريتها.
2. دراسة (الصوالحة، 2024)، بعنوان: "أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفق إطار (COSO) في الحد من مخاطر المحاسبة السحابية في البنوك التجارية الأردنية، توصلت الدراسة إلى وجود أثر لهيكل نظام الرقابة الداخلية بمكوناته الخمسة في الحد من مخاطر المحاسبة السحابية.
3. دراسة (عبد الحميد وبكر، 2022) بعنوان: "تحليل إثر الإفصاح والشفافية كمبدأ للحوكمة على إدارة الأرباح" توصلت الدراسة الى وجود دور ضعيف لمبدأ الإفصاح والشفافية على ممارسات إدارة الأرباح وبالتالي أوصت بضرورة تفعيل الأنظمة الرقابية ولجان المراجعة للحد من ممارسات البنوك لإدارة الأرباح.
4. دراسة (بلعش، 2022)، بعنوان: "دور عناصر الرقابة الداخلية وفق إطار COSO في تقليل مخاطر الاعتمادات المستندية الصادرة"، وتوصلت الدراسة إلى أن للرقابة دوراً في حماية البنوك من المخاطر، بما فيها مخاطر الاعتماد المستندي.
5. دراسة (الزيود، 2022)، بعنوان: "مدى فاعلية الرقابة الداخلية وتطبيقها في ظل نظام التشغيل الالكتروني من وجهة نظر موظفي بلدية سحاب"، وتوصلت الدراسة إلى أن نظام التشغيل الالكتروني يساعد في توفير المعلومات الدقيقة والملائمة بما يزيد من فاعلية عمليات الرقابة الداخلية، وأن فاعلية الرقابة الداخلية الكفوة تقلل من الأخطاء، سواء أكانت مقصودة أم غير مقصودة.
6. دراسة (درويش، 2021)، بعنوان: "أثر نظام الرقابة الداخلية في جودة التقارير المالية"، وتوصلت الدراسة إلى وجوب تهيئة بيئة رقابية فعالة من أجل الوصول وبلوغ الأهداف بدرجات عالية من الكفاءة والفعالية، وأوصت الدراسة بتبني طرق وأساليب رقابية حديثة تساعدهم في التقليل من أعمال الغش، وضرورة الاهتمام بتفعيل لجان الرقابة الداخلية للاهتمام بالتقارير المالية.
7. دراسة (الشرفي، 2019)، بعنوان: "أثر نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المالية والمحاسبية في البنوك التجارية اليمنية"، وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر لنظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المالية والمحاسبية في البنوك التجارية اليمنية.

الدراسات الأجنبية:

1. دراسة (Bui, 2024)، بعنوان: "الماضي والحاضر والمستقبل لإدارة الأرباح"، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك ممارسات لإدارة الأرباح وفقاً للاستحقاق والأنشطة الحقيقية وأن الحوكمة المؤسسية يمكن أن تحد منها.
2. دراسة (Simanjuntak, M., & Mahroji, M. 2024)، بعنوان: "تأثير إدارة الأرباح على أساس الاستحقاق، وإدارة الأرباح الحقيقية، وسمعة المدقق على قيمة الشركة مع الاعتماد على الحوكمة المؤسسية"، وتوصلت الدراسة إلى أن إدارة الأرباح المستحقة تتم عن طريق تغيير الطريقة المحاسبية، أو التقدير الذي تستخدمه الشركة في تسجيل المعاملة، مما يؤثر

على الدخل المدرج في البيانات المالية، وأن آليات المراقبة الداخلية يمكن أن تساعد في ضمان قيام المديرين بتنفيذ السياسات التي تعمل على تعظيم ثروة المساهمين.

3. دراسة (Thiha, 2023)، بعنوان: "تأثير نظام الرقابة الداخلية على الأداء التشغيلي"، وتوصلت الدراسة إلى أنه يمكن لنظام الرقابة الداخلية بمكوناته الخمسة أن يحد من عمليات الاحتيال.

4. دراسة (Wardani & Nuraini, 2023)، في إندونيسيا بعنوان: "تأثير فاعلية الرقابة الداخلية والقواعد المحاسبية على الاحتيال المحاسبي"، وتوصلت الدراسة إلى أنه كلما زادت فاعلية الرقابة الإدارية والامتثال للوائح المحاسبية انخفض مستوى الاحتيال المحاسبي والعكس صحيح.

5. دراسة (Musyoki, 2023)، بعنوان: "أنظمة الرقابة الداخلية ودورها في منع الاحتيال المالي في كينيا"، تهدف هذه المراجعة الأدبية إلى تحليل الأبحاث الحالية حول الضوابط الداخلية وأثرها على منع الاحتيال المالي: وتوصلت الدراسة إلى أن الضوابط الداخلية، مثل بيئة الرقابة، ومراقبة المعاملات، وتقييم المخاطر، تلعب دوراً أساسياً في منع الاحتيال المالي والكشف عنه. وتُشكل بيئة الرقابة، المتأثرة بالتزام الإدارة والثقافة الأخلاقية، دوراً رادعاً ضد الأعمال الاحتيالية.

6. دراسة (Monteiro et al., 2021)، بعنوان: "نظام الرقابة الداخلية وأثره على جودة اتخاذ القرارات"، وخلصت الدراسة إلى أن جودة أنظمة الرقابة الداخلية تساهم بشكل مباشر في عملية اتخاذ القرارات السليمة، وبالتالي تحد من ممارسات إدارة الأرباح.

7. دراسة (Rahman et al., 2019)، بعنوان: "فاعلية نظام الرقابة الداخلية لمنع الاحتيال"، وتوصلت الدراسة إلى أن نظام الرقابة الداخلية الفعال يحد من الاحتيال.

8. دراسة (Luo, 2017)، بعنوان: "الرقابة الداخلية للمؤسسات على جودة المعلومات المحاسبية"، وتوصلت الدراسة إلى أن جودة الرقابة الداخلية يمكن أن تلعب دوراً مهماً في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وضمان حماية أصول الشركة، وتقليل فرص الاحتيال المالي، وكذلك تحسين قدرة الشركة في منع المخاطر.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

تتميز هذه الدراسة بعدد من الجوانب التي تجعلها إضافة نوعية في مجال البحوث المحاسبية، وتُظهر تفوقها على كثير من الدراسات السابقة من حيث المنهج والمحتوى، وذلك على النحو الآتي:

البيئة الميدانية للدراسة: تنفرد هذه الدراسة بتطبيقها في بيئة الشركات المساهمة العاملة في الجمهورية اليمنية، وهي بيئة لم تحظَ باهتمام كافٍ في الدراسات السابقة، خصوصاً في ظل التحديات الاقتصادية التي تمر بها البلاد، مما يعزز من أهمية النتائج المستخلصة ويمنحها طابع الواقعية والمصداقية

الاعتماد على عدد من المعايير والدراسات الأصلية والحديثة وعلى إطار COSO بصيغته الحديثة (2013): اعتمدت الدراسة من حيث توزيع المتغيرات المستقلة الفرعية على الإطار المتكامل للرقابة الداخلية وفق لجنة COSO والذي يشمل خمس متغيرات رئيسية (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال، والمتابعة والتقييم)، وهو ما يمنح الدراسة أساساً علمياً معتمداً وحديثاً في تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية

ربط فاعلية الرقابة الداخلية بممارسات إدارة الأرباح: تميزت هذه الدراسة بمحاولة الربط المنهجي بين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح، بهدف بيان الدور الوقائي والرقابي للأنظمة الداخلية في الحد من التلاعب المحاسبي، وهي زاوية لم تُتناول بهذا الوضوح والترابط في كثير من الدراسات السابقة

شمولية الأداة البحثية: صممت الدراسة استبانة علمية دقيقة تغطي كافة متغيرات نظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى مختلف صور إدارة الأرباح (التلاعب من خلال الأنشطة التشغيلية، الاستثمارية، والتمويلية، والمحاسبية)، ما يمنح الأداة شمولية في القياس ووضوحاً في النتائج.

الأساليب الإحصائية المستخدمة: استخدمت الدراسة مجموعة من الأساليب الإحصائية الحديثة لتحليل البيانات.

الإضافة العلمية والتوصيات العملية: تقدم الدراسة رؤية علمية جديدة وتوصيات عملية قابلة للتطبيق، تسهم في تطوير أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة وتعرفنا بمستوى ممارسات التلاعب بالأرباح. وبناءً على ما سبق، فإن هذه الدراسة تمثل إضافة علمية حقيقية تسهم في سد الفجوة المعرفية في مجال الرقابة الداخلية في البيئة اليمنية، وتفتح آفاقاً جديدة للباحثين والممارسين على حد سواء.

3. منهجية الدراسة:

1.1. منهج الدراسة:

تستهدف هذه الدراسة تحديد مستوى فاعلية نظام الرقابة الداخلية ومستوى ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة بالجمهورية اليمنية باستخدام المنهج الوصفي التحليلي لعرض البيانات المتعلقة بالدراسة.

2.2. مجتمع وعينة الدراسة:

تم تمثيل إطار مجتمع الدراسة، وتضم جميع أفراد المجتمع لهذه الدراسة في شركات المساهمة العاملة في الجمهورية اليمنية البالغ عددها (216) شركة مساهمة بحسب تقرير وزارة الصناعة الصادر بتاريخ 2024/07/25م. حيث تم توزيع 265 استبيان على (48) شركة مساهمة في الجمهورية اليمنية، الصالح للتحليل الإحصائي 233 استبيان. تم استهداف المشاركين الرئيسيين؛ حيث تم توزيع الاستبانات على أعضاء الإدارة العليا، والمراجعين الداخليين أو لجان المراجعة، والمراجعين الخارجيين؛ كونهم الجهات الأكثر اطلاعاً على ممارسات إدارة الأرباح ونظام الرقابة الداخلية.

3.3. أداة الدراسة:

المصادر الثانوية: اعتمدت الدراسة في مصادرها الثانوية على البيانات أو المعلومات الموجودة حالياً في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث، والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.

المصادر الأولية: تم معالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة من خلال الاستبانة كأداة رئيسية للدراسة والتي تم تصميمها وفقاً للدراسات السابقة، ومعايير دولية. وقد تم توزيع الاستبانة بشكل شخصي والكتروني، على العينات المستهدفة في الشركات المساهمة اليمنية، وتم جمع البيانات من أجل معالجتها وتحليلها؛ لذا فقد تم تقسيم الاستبانة إلى اثنتين محاور، وهي كالآتي: المحور الأول: ويتضمن البيانات الخاصة بممارسات إدارة الأرباح، والمحور الثاني: ويتضمن فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

والجدول (1) يوضح توزيع فقرات الاستبانة على المحاور الرئيسية

الجدول (1): توزيع فقرات الاستبانة على محاورها الرئيسية والفرعية

م	المحور الرئيسي	عدد فقراته	المحاور الفرعية	عدد فقراته
1	المتغير التابع: ممارسات إدارة الأرباح	22	1. ممارسات إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية	13
			2. إدارة الأرباح من خلال الاستحقاق المحاسبي.	9
2	المتغير المستقل: فاعلية نظام الرقابة الداخلية	46	1. بيئة الرقابة	12
			2. تقييم المخاطر	11
			3. الأنشطة الرقابية	10
			4. المعلومات والاتصال	6
			5. المتابعة والتقييم	7

4.3. قياس متغيرات الدراسة:

تم قياس متغيرات الدراسة باستخدام مقياس ليكرت الخماسي (1-5) (موافق بشدة موافق إلى حد ما غير موافق غير موافق بشدة) حيث إن (5) هو موافق بشدة، وبالتالي فالالتزام بالمبدأ مرتفع جداً، وغير موافق بشدة تعكس الدرجة (1) وتعني أن الالتزام بالمبدأ ضعيف جداً. تم استخدام مقياس ليكرت لتحويل أداة الدراسة إلى فقرات يمكن قياسها، بحيث يختار المستجيب الفقرة التي تعبر عن رأيه، وسيتم تناول هذه المحاور التي تضمنتها أداة الدراسة (مقاييس المتغيرات)، وذلك على النحو الآتي:

مقاييس المتغير التابع (ممارسات إدارة الأرباح): تم قياس إدارة الأرباح من خلال بعدين، أولاً: إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية: وله ثلاثة أبعاد هي: إدارة الأرباح من خلال الأنشطة التشغيلية، ولها ثلاثة مؤشرات، هي: (إدارة الأرباح من خلال المبيعات، وإدارة الأرباح من خلال الإنتاج، وإدارة الأرباح من خلال النفقات الإدارية). إدارة الأرباح من خلال الأنشطة التمويلية: ولها ثلاثة مؤشرات، هي: (إعادة هيكلة التمويل، والتلاعب بعقود التمويل أو البيع وإعادة الاستئجار، وتوزيع الأرباح وهيكل رأس المال). إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الاستثمارية: ولها ثلاثة مؤشرات، هي: (بيع الأصول، وتوقيت تنفيذ بعض المشاريع الاستثمارية، وإعادة تقييم الأصول الاستثمارية).

ثانياً: إدارة الأرباح من خلال الاستحقاق المحاسبي، ولها بعدين هما: إدارة الأرباح من خلال التقديرات المحاسبية: ولها أربعة مؤشرات هي: (إعادة تقييم الأصول، وتقدير المصروفات أو الإيرادات، وإدارة المخصصات والاحتياطات، وتعديل إعمار المستحقات والديون المعدومة مع اظهار المخزون السلعي). وإدارة الأرباح من خلال السياسات المحاسبية: ولها ثلاث مؤشرات هي: (التغيير في طرق تقييم المخزون، والتغيير في طرق احتساب الإهلاك، والتغيير في طرق صرف العملات الأجنبية). وقد تم تطوير الفقرات بالاستناد إلى الدراسات السابقة مثل (Roychowdhury, 2006, 336؛ عبد الحليم وآخرون، 2021، 55؛ البرعصي وآخرون، 2021، 242؛ عبودي وآخرون، 2020، 444) حيث تم تحديد الفقرات، وعددها، وتطويرها بما يتناسب مع طبيعة الدراسة.

مقاييس المتغير المستقل (فاعلية نظام الرقابة الداخلية):

يتمثل المتغير المستقل في هذه الدراسة في أثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار (COSO)، وأيضاً وفقاً لمجموعة من الدراسات والمعايير التي تناولت هذا المتغير، قد تم تقسيم هذا المتغير إلى خمس أبعاد مستقلة فرعية، بحيث يتم قياسها على النحو الآتي:

أولاً: بيئة الرقابة الداخلية:

إن جوهر فاعلية بيئة الرقابة الداخلية هو التأكد من دورها في تعزيز الانضباط والشفافية داخل الشركات، دون أي تأثير من الإدارات التنفيذية على وظائفها الرقابية، ويمكن قياس فاعلية بيئة الرقابة الداخلية من خلال مؤشرات تعكس مدى التزامها بمعايير الاستقلالية والحياد في أداء مهامها، وهي: (النزاهة والقيم الأخلاقية، والرقابة من قبل مجلس الإدارة، والهيكل التنظيمي، ومبدأ الكفاءة، والمساءلة). وقد تناولت العديد من الدراسات هذه الأبعاد، حيث تم تطوير المقاييس لقياسها. واستناداً إلى الدراسات السابقة مثل دراسة (Aytaç & Çabuk, 2020, 761; Faisal et al., 2023, 27; Paino et al., 2023, 1579; Grace, 2022, 68)، تم تطوير مجموعة من الفقرات وعددها (12) فقرة لقياس فاعلية بيئة الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة.

ثانياً: تقييم المخاطر:

تعد فاعلية تقييم المخاطر عنصراً جوهرياً في تعزيز فاعلية نظام الرقابة الداخلية، حيث تتمثل في قدرة الشركة على تحديد المخاطر المحتملة، وتحليلها، والاستجابة لها بفاعلية، بما يضمن استمرارية الأعمال وتقليل التأثيرات السلبية على الأداء، ويمكن قياس هذه الفاعلية من خلال مجموعة من المؤشرات التي تعكس مدى تبني الشركة لممارسات تقييم المخاطر وفقاً للمعايير المهنية، وهي: (تحديد الأهداف بوضوح لتحديد المخاطر وتقييمها، وتحديد المخاطر وتحليلها لتحديد كيفية إدارتها، وتقييم احتمالية حدوث المخاطر ومخاطر الاحتيال وتأثيرها، وتحديد وتقييم التغيرات التي من الممكن أن تؤثر على نظام الرقابة الداخلية بشكل كبير). واستناداً إلى ما ورد في الأدبيات السابقة مثل دراسة (Aytaç & Çabuk, 2020, 762; Paino et al., 2023, 1580; Fourie & Ackermann, 2013; KPMG, 2013; Nadhira, 2022, 9)، تم تطوير المقاييس لتقييمه وقد تم صياغة (11) فقرة لتغطي جميع مؤشرات تقييم المخاطر في الشركات المساهمة.

ثالثاً: الأنشطة الرقابية:

تعد الأنشطة الرقابية جزءاً أساسياً من نظام الرقابة الداخلية في المنشآت، حيث تهدف إلى ضمان فاعلية العمليات، وتحقيق الأهداف الاستراتيجية، والتقليل من المخاطر المحتملة، وتتجلى فاعلية الأنشطة الرقابية في قدرة الشركة على وضع وتنفيذ إجراءات رصد ومراجعة تضمن انسجام الأنشطة مع السياسات والمعايير المحددة؛ مما يعزز من كفاءة الأداء واستدامة الأعمال، ويمكن قياس هذه الفاعلية من خلال مجموعة من المؤشرات التي تعكس مدى قدرة الشركة على تطبيق الأنشطة الرقابية بفاعلية، ويشمل ذلك: (اختيار وتطوير الضوابط التي قد تساعد في تخفيف المخاطر إلى مستوى مقبول، واختيار وتطوير أنشطة الرقابة العامة على تكنولوجيا المعلومات، ونشر أنشطة الرقابة على النحو المحدد في السياسات والإجراءات ذات الصلة).

واستناداً إلى ما ورد في الأدبيات السابقة مثل دراسة (Aytaç & Çabuk, 2020, 763; Fourie & Ackermann, 2013; KPMG, 2013; Nadhira, 2022, 67; Abd et al., 2022, 10)، تم تصميم مجموعة من الفقرات، وعددها (10)

فقرات، والتي تقيس مدى فاعلية الأنشطة الرقابية في الشركة، بحيث تغطي مختلف الجوانب المتعلقة بتطبيق الإجراءات الرقابية في الشركات المساهمة.

رابعاً: المعلومات والاتصال:

تعد فاعلية المعلومات والاتصال عنصراً محورياً في تحسين أداء الشركات وضمان نجاحها في تحقيق أهدافها الاستراتيجية، وتتجسد هذه الفاعلية في قدرة الشركة على جمع، وتحليل، وتوزيع المعلومات بشكل دقيق وشفاف إلى جميع الأطراف المعنية داخل المنشأة وخارجها، ويشمل ذلك تحقيق التواصل الفعال بين مختلف المستويات الإدارية؛ مما يسهم في اتخاذ قرارات مبنية على معلومات دقيقة وموثوقة.

ويمكن قياس فاعلية المعلومات والاتصال من خلال مجموعة من المؤشرات، وهي: جمع المعلومات ومعالجتها، وأن تكون المعلومات دقيقة وموثوقة، ويشمل التواصل الداخلي إيصال السياسات والإجراءات والقرارات التنظيمية للموظفين، ويتضمن التواصل الخارجي تبادل المعلومات مع الأطراف الخارجية، مثل: المستثمرين، والجهات الرقابية، والمراجعين الخارجيين؛ لضمان الشفافية والامتثال، التي تعكس مدى قدرة الشركة على تحقيق تواصل مستمر وفعال بين كافة الأقسام والأفراد، كما تتضمن هذه المؤشرات مدى قدرة النظام المعلوماتي على تقديم بيانات دقيقة، وواضحة، ومحدثة في الوقت المناسب.

واستناداً إلى الأدبيات السابقة مثل دراسة (Abd et al., 2022, 4387; Aytaç & Çabuk, 2020, 764; Paino et al., 2023, 1580; Fourie & Ackermann, 2013; Thiha, 2023; Riitho & Wanjala, 2020, 22)، تم تصميم مجموعة من الفقرات، وعددها (6) فقرات تقيس مدى فاعلية المعلومات والاتصال داخل الشركة، بحيث تغطي جميع الجوانب المتعلقة بفاعلية المعلومات والاتصال في الشركات المساهمة.

خامساً: المتابعة والتقييم:

تعد فاعلية المتابعة والتقييم من العناصر الأساسية في ضمان تحسين الأداء وتحقيق الأهداف الاستراتيجية، وتتمثل هذه الفاعلية في القدرة على مراقبة تنفيذ الأنشطة بشكل مستمر، وتقييم نتائجها بانتظام؛ مما يتيح لها تحديد نقاط القوة والضعف، واتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب. وتهدف هذه الأنشطة إلى ضمان تحقيق الأهداف المرجوة، وتحسين العمليات بناءً على البيانات الدقيقة والموثوقة.

ويمكن قياس فاعلية المتابعة والتقييم من خلال مجموعة من المؤشرات، وهي: (اختيار وتطوير الأداء، وعمل تقييمات مستمرة أو منفصلة لنظام الرقابة الداخلية، وتقييم أوجه القصور وتوصيله إلى المسؤولين، والإجراءات التصحيحية) التي تعكس مدى القدرة على تطبيق آليات فعالة لمتابعة سير العمل وتقييم النتائج، ويشمل ذلك تقييم مدى توفر آليات فعالة لمراجعة الأداء، وضمان إجراء التقييمات بشكل دوري، واستجابة الشركة للتوصيات الناتجة عن عمليات التقييم.

واستناداً إلى الأدبيات السابقة مثل دراسة (Aytaç & Çabuk, 2020, 765; Fourie & Ackermann, 2013, 515; Paino et al., 2023, 1579; Riitho & Wanjala, 2020, 23)، تم تصميم مجموعة من الفقرات، وعددها (7) فقرات تقيس مدى فاعلية المتابعة والتقييم في الشركات المساهمة.

نسبة الاستجابة:

لغرض جمع المعلومات تم توزيع (265) استبانة بشكل مباشر على مدراء الإدارات العليا والعاملين في إدارة المراجعة الداخلية، والمراجعين الخارجيين في شركات المساهمة العاملة في الجمهورية اليمنية في العاصمة صنعاء، وبعد التوزيع تم استعادة (243) استبانة وُجد بعد فحصها بأن (10) استبانة غير صالحة للتحليل الإحصائي بسبب عدم اكتمال الإجابات، في حين فُقدت (22) استبانة، وبالتالي فإن معدل الاستجابة كان بنسبة (91.70%) وهي نسبة مرتفعة، تناسب الغرض من الدراسة.

البيانات الديموغرافية: تم مناقشة المعلومات العامة (الديموغرافية) للمستجيبين، والتي تتضمن (العمر، المؤهل العلمي، نوع الشركة، سنوات الخدمة في الشركة، عمر الشركة، الإدارة الوظيفية)، التي تم إدراجها لوصف عينة الدراسة، والجدول (2) يوضح التحليل الوصفي للبيانات الديموغرافية.

الجدول (2): التحليل الوصفي للبيانات الديموغرافية

النسبة	التكرار	الحد الأقصى	الحد الأدنى	المستجيبين
%100	163			العينة
				العمر
%10.30	24			30 سنة فأقل
%45.92	107	4	1	من 31 - 40 سنة
%29.61	69			من 41 - 50 سنة
%14.16	33			أكثر من 50 سنة
%100	233			الإجمالي
				المؤهل العلمي
%77.68	181			بكالوريوس
%15.88	37	4	1	ماجستير
%2.15	5			دكتوراه
%4.29	10			أخرى
%100	233			الإجمالي
				نوع الشركة
%15.02	35			صناعية
%36.48	85	3	1	تجارية
%48.50	113			خدمية
%100	233			الإجمالي
		4	1	عمر الشركة

النسبة	التكرار	الحد الأقصى	الحد الأدنى	المستجيبين
%2.58	6			5 سنوات فأقل
%3.43	8			من 6 – 10 سنوات
%4.29	10			من 11 – 15 سنة
%89.70	209			أكثر من 15 سنة
%100	233			الإجمالي
الإدارة الوظيفية				
%8.15	19			مجلس الإدارة
%65.23	152	4	1	إدارة المراجعة الداخلية
%14.59	34			مكتب المراجعة الخارجي
%12.02	28			لجنة المراجعة
%100	233			الإجمالي
سنوات الخدمة في الشركة				
%18.45	43			5 سنوات فأقل
%21.03	49	4	1	من 6 – 10 سنوات
%26.61	62			من 11 – 15 سنة
%33.91	79			أكثر من 15 سنة
%100	233			الإجمالي

يتضح من الجدول (2) أن الفئة العمرية من (31 - 40) سنة حصلت على أعلى استجابة بإجمالي عدد (107) مستجيبين ونسبة (45.92%) من إجمالي المستجيبين؛ مما يشير إلى أن معظم المشاركين في الدراسة لديهم الخبرة الكافية التي تؤهلهم للإجابة بموضوعية عن الأسئلة المطروحة. وأن غالبية أفراد العينة حاصلون على درجة البكالوريوس بنسبة (77.68%)، يليهم فئة الحاصلين على مؤهل الماجستير بنسبة (15.88%)، فيما جاءت فئة المؤهل العلمي أخرى بنسبة (4.29%)، وأخيراً جاءت فئة المؤهل العلمي دكتوراه بنسبة (2.15%). وأن نسبة (48.50%) من أفراد العينة ينتمون إلى شركات خدمية، يليهم من ينتمون إلى شركات تجارية بنسبة (36.48%)، أخيراً من ينتمون إلى شركات صناعية بنسبة (15.02%). وأن نسبة (89.70%) من الشركات عينة الدراسة عمرها أكثر من 15 سنة، في حين أتت (4.29%) عمرها ما بين 11 إلى 15 سنة، في حين أتت (3.43%) عمرها ما بين 6 إلى 10 سنوات، أخيراً بنسبة (2.58%) هي الشركات التي عمرها أقل من 5 سنوات.

وأن نسبة (65.23%) من أفراد العينة هم من موظفي إدارة المراجعة الداخلية، يليهم موظفو مكتب المراجعة الخارجية بنسبة (14.59%)، يليهم موظفو لجنة المراجعة بنسبة (12.02%)، وأخيراً موظفو مجلس الإدارة بنسبة (8.15%)، وأن نسبة (33.91%) خبرتهم (أكثر من 15 سنة)، ونسبة (26.61%) خبرتهم بين 11 إلى 15 سنة، فيما نسبة (21.03%) خبرتهم بين 6 إلى 10 سنوات، وأخيراً (18.45%) خبرتهم 5 سنوات فأقل.

صدق الأداة وثباتها:

الصدق:

تم التحقق من صدق أداة الدراسة من خلال صدق المحتوى من ناحيتين: الأولى، تم جمع بنود الاستبانة من الدراسات السابقة وتطويرها وتعديلها والثانية، تم عرض وتحكيم بنود الاستبانة على مجموعة من المحكمين في الجانب الأكاديمي والمهني (صدق المحكمين)؛ كونهم من ذوي الخبرة والكفاءة في الموضوع الذي أعدت من أجله أداة الدراسة، واستناداً إلى الملاحظات التي أبدتها المحكمون تم إجراء التعديلات المقترحة، بالإضافة إلى حذف أو إضافة بعض الفقرات وإعادة الصياغة للبعض الآخر في ضوء المقترحات المقدمة.

الثبات:

في الدراسة الحالية تم إجراء اختبار الثبات للتأكد من الاتساق الداخلي لكل متغيرات وأبعاد الدراسة، كما في الجدول (3):

الجدول (3): اختبار الثبات لأبعاد ومتغيرات الدراسة

المجال/ البعد	عدد الفقرات	الفا كرو نباخ
إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية	13	0.890
إدارة الأرباح من خلال الاستحقاق المحاسبي	9	0.927
المتغير التابع: إدارة الأرباح	22	0.944
بيئة الرقابة	12	0.938
تقييم المخاطر	11	0.943
الأنشطة الرقابية	10	0.939
المعلومات والاتصال	6	0.892
المتابعة والتقييم	7	0.936
المتغير المستقل: فاعلية نظام الرقابة الداخلية	46	0.981

يتضح من الجدول (3) أن قيمة معامل الثبات (ألفا كرو نباخ) لأبعاد ومتغيرات الدراسة تراوحت بين (0.890) و(0.943)، وهي بذلك أكبر من (60%)، وقد تجاوزت الحد الأدنى الذي حدده Nunnally (1978، 254)، كما أنها تدل على أن أبعاد ومتغيرات الدراسة تتمتع بثبات عالٍ، فهي قيمة مقبولة وتقدم مستوى ثقة ملائماً لمتغيرات الدراسة وأبعادها. وبشكل عام فإن هذا يشير إلى أن المقياس المستخدم في الدراسة يتمتع بمستوى عالٍ من الدقة والثبات؛ مما يعزز من موثوقية النتائج.

4. التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

تم تناول التحليل الوصفي لفقرات أبعاد ومتغيرات الدراسة، المتمثلة في: أبعاد المتغير التابع: (إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية، وإدارة الأرباح من خلال الاستحقاق المحاسبي)، وكذلك متغيرات المتغير المستقل: (بيئة الرقابة وتقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال، المتابعة والتقييم)، وقد تم احتساب المتوسط، والانحراف المعياري، ونسبة المتوسط، وسيتم عرض نتائج التحليل الوصفي بشكل مفصل لكل فقرة من فقرات المتغيرات فيما يتعلق بـ(233) استبانة صالحة للدراسة،

وذلك لمعرفة الأهمية النسبية لمستوى نظام الرقابة الداخلية ومستوى ممارسات إدارة الأرباح، في شركات المساهمة في الجمهورية اليمنية، بغرض تفسير مستوى فاعلية نظام الرقابة الداخلية، في مستوى ممارسات إدارة الأرباح.

التحليل الوصفي لإدارة الأرباح:

يُبين الجدول (4) المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، ونسبة المتوسط، لاستجابة عينة الدراسة على أبعاد متغير إدارة الأرباح بأبعادها (إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية، إدارة الأرباح من خلال الاستحقاق المحاسبي).

الجدول (4): نتائج التحليل الوصفي لمتغير ممارسات إدارة الأرباح

م	البعد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	التقدير اللفظي	الترتبة
1	إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية	3.11	0.714	62.26%	موافق إلى حد ما	1
2	إدارة الأرباح من خلال الاستحقاق المحاسبي	2.96	0.891	59.16%	موافق إلى حد ما	2
	متوسط إدارة الأرباح	3.04	0.761	60.71%	موافق إلى حد ما	

يتضح من الجدول (4) أن مستوى ممارسات إدارة الأرباح بكافة أبعادها (إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية، إدارة الأرباح من خلال الاستحقاق المحاسبي) في شركات المساهمة بالجمهورية اليمنية جاء متوسطاً، حيث بلغ المتوسط الحسابي لمتغير "إدارة الأرباح" (3.04)، وبأهمية نسبية (60.71%) وانحراف معياري (0.761)، وبدرجة موافقة (متوسطة)، وهذه الدرجة تؤكد وجود ممارسات لإدارة الأرباح في شركات المساهمة بالجمهورية اليمنية بدرجة متوسطة.

كما يتضح من الجدول (4) أن مستوى ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة بالجمهورية اليمنية بحسب أبعادها يظهر ممارسات متوسطة في كلا البعدين، وقد تم عرضها تنازلياً كما يأتي:

- بُعد إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية: جاء بُعد إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية في المرتبة الأولى وبدرجة توفر (متوسطة)، حيث حصل هذا البُعد على متوسط حسابي (3.11) ونسبة (62.26%)، وانحراف معياري (0.714).
 - بُعد إدارة الأرباح من خلال الاستحقاق المحاسبي: جاء بُعد إدارة الأرباح من خلال الاستحقاق المحاسبي في المرتبة الثانية بدرجة توفر (متوسطة)، حيث حصل هذا البُعد على متوسط حسابي (2.96) ونسبة (59.16%)، وانحراف معياري (0.861).
- ولمعرفة مستوى ممارسات إدارة الأرباح بحسب بُعد (إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية) في شركات المساهمة بالجمهورية اليمنية، بحسب فقرات كل بُعد من أبعادها، تم حساب كل من المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، ونسبة المتوسط، وذلك على النحو الآتي:

التحليل الوصفي لبُعد إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية:

لمعرفة مستوى ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة بالجمهورية اليمنية، بحسب فقرات بُعد (إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية)، تم حساب كل من المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، ونسبة المتوسط، والجدول (5) تم تخصيصه لبُعد إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية، وبلغت عدد فقراته (13) فقرة.

الجدول (5): نتائج التحليل الوصفي لُبُعد (إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية)

م	إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية	المتوسط	الانحراف المعياري	نسبة المتوسط	التقدير اللفظي	الرتبة
1	يتم تأجيل تسجيل نفقات البحث والتطوير إلى فترات مالية لاحقة لتحسين الأرباح المعلنة.	2.94	1.077	%58.80	موافق إلى حد ما	11
2	يتم زيادة الإنتاج لخفض التكلفة ظاهرياً مما يساهم في تحسين الأرباح على المدى القصير.	3.30	1.002	%66.01	موافق إلى حد ما	3
3	تأجيل عمليات التوظيف كإجراء لتحسين الأرباح على المدى القصير.	3.24	1.122	%64.72	موافق إلى حد ما	4
4	تقديم فترات سداد أطول للعملاء لزيادة الإيرادات المعلنة.	3.01	1.169	%60.26	موافق إلى حد ما	10
5	يتم تعجيل تسليم المنتجات للعملاء قبل نهاية الفترة المالية لزيادة الإيرادات المعلنة.	3.17	1.068	%63.35	موافق إلى حد ما	7
6	تأجيل تسجيل بعض المصاريف التشغيلية إلى فترات مالية لاحقة كإجراء لتحسين الأرباح الظاهرة في القوائم المالية الحالية.	2.73	1.218	%54.59	موافق إلى حد ما	13
7	تأجيل تسجيل التكاليف غير الأساسية (مثل الصيانة أو التسويق) لتحسين الأرباح الظاهرة أو الحفاظ على مستوياته الحالية.	2.76	1.193	%55.28	موافق إلى حد ما	12
8	تؤجل بعض الاستثمارات طويلة الأجل بهدف الحفاظ على مستوى الأرباح الحالية.	3.11	1.087	%62.15	موافق إلى حد ما	8
9	بيع بعض الأصول غير الأساسية مثل (المعدات الزائدة والاستثمارات المالية) لتعزيز الأرباح على المدى القصير.	3.22	1.103	%64.46	موافق إلى حد ما	5
10	تقليل مخصصات أدوات الدين لتحسين الأرباح المعلنة في القوائم المالية.	3.11	1.022	%62.15	موافق إلى حد ما	9
11	استخدام الاقتراض لتمويل أنشطة تشغيلية بهدف تحسين الأداء المالي وزيادة الأرباح.	3.20	1.048	%63.95	موافق إلى حد ما	6
12	يتم التحكم في حجم الأرباح التي تظهرها القوائم المالية.	3.32	1.027	%66.44	موافق إلى حد ما	2

م	إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية	المتوسط	الانحراف المعياري	نسبة المتوسط	التقدير اللفظي	الرتبة
13	إعادة هيكلة تكاليف التمويل مثل تمديد فترات السداد أو تخفيض معدل الفوائد لتحسين الأرباح.	3.36	0.991	%67.30	موافق إلى حد ما	1
	متوسط إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية	3.11	0.714	%62.26	موافق إلى حد ما	

يوضح الجدول (5) أنّ فقرات بُعد "إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية" حصلت على متوسطات حسابية تتراوح بين (3.36- 2.73)، ويقابلها نسب موافقة تتراوح بين (%54.59 - %67.30)، وبدرجة موافقة موافق إلى حد ما لجميع الفقرات، ويُظهر الجدول أنّ الفقرة الأعلى توفراً في هذا البُعد كانت الفقرة رقم (13) التي تنص على (إعادة هيكلة تكاليف التمويل مثل تمديد فترات السداد أو تخفيض معدل الفوائد لتحسين الأرباح)، حيث حصلت على متوسط حسابي (3.36) ونسبة (%67.30) وانحراف معياري (0.991)، وبدرجة موافقة (متوسطة)، بينما كانت الفقرة الأقل توفراً في هذا البُعد هي الفقرة رقم (7) التي تنص على (تأجيل تسجيل التكاليف غير الأساسية (مثل الصيانة أو التسويق) لتحسين الأرباح الظاهرة أو الحفاظ على مستوياته الحالية)، حيث حصلت على متوسط حسابي (2.73) ونسبة (%54.59)، وانحراف معياري (1.128)، وبدرجة موافقة (متوسطة).

وبشكل عام بلغ المتوسط الكلي لبُعد "إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية" (3.11)، وبنسبة (%62.26)، وبانحراف معياري (0.714) وبدرجة موافقة (متوسطة)، وقد جاء هذا البُعد في المرتبة الأولى بين أبعاد إدارة الأرباح، وهذا يعني أن عينة الدراسة توافق على وجود ممارسات بدرجة متوسطة لإدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية في شركات المساهمة اليمنية.

التحليل الوصفي لبُعد إدارة الأرباح من خلال الاستحقاق المحاسبي:

لمعرفة مستوى ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة بالجمهورية اليمنية، بحسب فقرات بُعد (إدارة الأرباح من خلال الاستحقاق المحاسبي) التي بلغت (9) فقرة، تم حساب كل من المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، ونسبة المتوسط، والجدول (6) يوضح ذلك.

الجدول (6): نتائج التحليل الوصفي لبُعد (إدارة الأرباح من خلال الاستحقاق المحاسبي)

م	إدارة الأرباح من خلال الاستحقاق المحاسبي	المتوسط	الانحراف المعياري	نسبة المتوسط	التقدير اللفظي	الرتبة
1	يتم تعديل توقيت تسجيل الإيرادات (تعجيلها أو تأجيلها) لتحقيق الأهداف المرجوة في تحسين الأرباح.	2.94	1.132	%58.80	موافق إلى حد ما	5
2	يتم تعديل توقيت تسجيل المصروفات (تعجيلها أو تأجيلها) بما يتناسب مع تحقيق الأرباح المستهدفة.	2.84	1.058	%56.74	موافق إلى حد ما	8
3	يتم تعديل المخصصات وفقاً للرغبة في تحسين الأرباح.	3.04	1.109	%60.86	موافق إلى حد ما	3

م	إدارة الأرباح من خلال الاستحقاق المحاسبي	المتوسط	الانحراف المعياري	نسبة المتوسط	التقدير اللفظي	الترتبة
4	يُعاد تصنيف بعض المصروفات التشغيلية كخسائر غير متكررة (مثل مصاريف إعادة الهيكلة أو التقاضي والغرامات أو مصاريف مرتبطة بخط جديد أو إغلاق خط) لتحسين الربح التشغيلي.	3.02	1.030	%60.34	موافق إلى حد ما	4
5	يتم تعديل تقديرات الالتزامات لتتماشى مع أهداف الربحية المتوقعة.	3.08	1.066	%61.63	موافق إلى حد ما	2
6	يتم تغيير طرق أو معدلات الإهلاك لتحسين مستوى الأرباح المحاسبية الظاهرة.	2.88	1.192	%57.68	موافق إلى حد ما	6
7	يتم تعديل تقديرات المخزون (الزيادة أو نقصان) لإظهار نتائج مالية إيجابية.	2.86	1.157	%57.17	موافق إلى حد ما	7
8	استخدام المرونة في تطبيق السياسات المحاسبية لاختيار الطريقة التي تظهر أرباحاً أفضل (مثل تقييم الأصول أو المخزن).	3.14	1.039	%62.83	موافق إلى حد ما	1
9	يتم تأجيل الاعتراف بخسائر فروق العملة الناتجة عن تقلبات أسعار الصرف لتحسين صافي الأرباح وزيادة ثقة المستثمرين.	2.82	1.270	%56.39	موافق إلى حد ما	9
متوسط إدارة الأرباح من خلال الاستحقاق المحاسبي						
		2.96	0.891	%59.16	موافق إلى حد ما	

يوضح الجدول (5) أنّ فقرات بُعد "إدارة الأرباح من خلال الاستحقاق المحاسبي" حصلت على متوسطات حسابية تتراوح بين (2.82 - 3.14)، ويقابلها نسب موافقة تتراوح بين (56.39% - 62.83%)، ويُلاحظ أن درجة موافقة عينة الدراسة على جميع فقرات هذا البُعد كانت متوسطة.

ويوضح الجدول أنّ الفقرة الأعلى توفراً في هذا البُعد هي الفقرة رقم (8) التي تنص على (استخدام المرونة في تطبيق السياسات المحاسبية لاختيار الطريقة التي تظهر أرباحاً أفضل (مثل تقييم الأصول أو المخزن)، حيث حصلت على متوسط حسابي (3.14) ونسبة (62.83%) وانحراف معياري (1.039)، وبدرجة موافقة (متوسطة)، بينما كانت الفقرة الأقل توفراً في هذا البُعد هي الفقرة رقم (9) التي تنص على (يتم تأجيل الاعتراف بخسائر فروق العملة الناتجة عن تقلبات أسعار الصرف لتحسين صافي الأرباح وزيادة ثقة المستثمرين). حيث حصلت على متوسط حسابي (2.82) ونسبة (56.39%)، وبانحراف معياري (1.270)، وبدرجة موافقة (متوسطة).

وبشكل عام بلغ المتوسط الكلي لبُعد "إدارة الأرباح من خلال الاستحقاق المحاسبي" (2.96)، وبنسبة موافقة (59.16%)، وبانحراف معياري (0.891) وبدرجة موافقة (متوسطة)، وقد جاء هذا البُعد في المرتبة الثانية بين أبعاد إدارة الأرباح،

وهذا يعني أن عينة الدراسة توافق على وجود ممارسات متوسطة لإدارة الأرباح من خلال الاستحقاق المحاسبي في شركات المساهمة اليمنية.

التحليل الوصفي لفاعلية نظام الرقابة الداخلية:

تم استخدام المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، ونسبة المتوسط، لتحليل مستوى استجابة عينة الدراسة على متغيرات فاعلية نظام الرقابة الداخلية (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال، المتابعة والتقييم)، كما يوضح ذلك الجدول (7).

الجدول (7): نتائج التحليل الوصفي لمتغير فاعلية نظام الرقابة الداخلية

م	المتغيرات الفرعية	المتوسط	الانحراف المعياري	النسبة	التقدير اللفظي	الرتبة
1	بيئة الرقابة	3.89	0.767	77.79%	موافق	2
2	تقييم المخاطر	3.79	0.769	75.70%	موافق	3
3	الأنشطة الرقابية	3.91	0.731	78.15%	موافق	1
4	المعلومات والاتصال	3.74	0.736	74.89%	موافق	4
5	المتابعة والتقييم	3.91	0.769	78.15%	موافق	1
	فاعلية نظام الرقابة الداخلية	3.85	0.693	76.93%	موافق	

يتضح من الجدول (7) أن مستوى فاعلية نظام الرقابة الداخلية بمتغيراتها (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال، المتابعة والتقييم) في شركات المساهمة بالجمهورية اليمنية كان مرتفعاً، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجمالي بُعد فاعلية نظام الرقابة الداخلية (3.85)، وبأهمية نسبية (76.93%) وانحراف معياري (0.693)، وتشير هذه النتيجة إلى أن أفراد العينة يرون أن مستوى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في شركات المساهمة بالجمهورية اليمنية كان (مرتفعاً).

كما يتضح من الجدول (7) أن جميع متغيرات فاعلية نظام الرقابة الداخلية متوفرة بدرجة مرتفعة، وقد جاء في المرتبة الأولى بُعد المتابعة والتقييم بمتوسط حسابي (3.91) وبأهمية نسبية (78.15%)، وانحراف معياري (0.769)، وكذا بعد الأنشطة الرقابية بمتوسط حسابي (3.91) وبأهمية نسبية (78.15%)، وانحراف معياري (0.731)، بينما جاء في المرتبة الثانية بعد بيئة الرقابة بمتوسط حسابي (3.89) وبأهمية نسبية (77.79%)، وانحراف معياري (0.767)، في حين جاء في المرتبة الثالثة بُعد تقييم المخاطر بمتوسط حسابي (3.79) وبأهمية نسبية (75.70%)، وانحراف معياري (0.769)، وأخيراً جاء في المرتبة الأخيرة بعد المعلومات والاتصال بمتوسط حسابي (3.74) وبأهمية نسبية (74.89%)، وانحراف معياري (0.736).

ولمعرفة مستوى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في شركات المساهمة بالجمهورية اليمنية بحسب فقرات كل بُعد من أبعادها تم حساب كل من المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، ونسبة المتوسط، لمتغيرات فاعلية نظام الرقابة الداخلية، وذلك على النحو الآتي:

التحليل الوصفي لمتغير بيئة الرقابة:

لمعرفة مستوى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في شركات المساهمة بالجمهورية اليمنية بحسب فقرات متغير بيئة الرقابة تم حساب كل من المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، ونسبة المتوسط. والجدول (8) تم تخصيصه لمتغير بيئة الرقابة، وبلغت عدد فقرات (12) فقرات.

الجدول (8): نتائج التحليل الوصفي لمتغير (بيئة الرقابة)

م	بيئة الرقابة	المتوسط	الانحراف المعياري	نسبة المتوسط	التقدير اللفظي	الرتبة
1	تتوفر معايير أخلاقية مكتوبة واضحة مناسبة تطبق بعدالة على جميع الموظفين.	3.96	0.962	%79.23	موافق	4
2	تلتزم الإدارة العليا بمعايير النزاهة مما يشجع الموظفين على الاقتداء بها.	3.98	0.931	%79.57	موافق	3
3	تُعد دورات تدريبية دورية لتعزيز ثقافة النزاهة والكفاءة بين الموظفين.	3.91	1.034	%78.11	موافق	6
4	يتم اتخاذ إجراءات تأديبية صارمة عند اكتشاف أي مخالفات لضمان الالتزام بمعايير النزاهة.	3.94	0.976	%78.80	موافق	5
5	تُعتمد سياسة توظيف عادلة قائمة على مبدأ الكفاءة والنزاهة لضمان اختيار موظفين مؤهلين.	3.78	1.114	%75.62	موافق	11
6	يتم تقييم الأداء بانتظام وفق معايير عادلة تضمن الترقيات والمكافآت بناءً على الأداء الفعلي.	3.79	1.068	%75.79	موافق	10
7	يمارس مجلس الإدارة مهامه باستقلالية لضمان فعالية دوره الرقابي في تحقيق الأهداف.	3.85	1.021	%77.00	موافق	7
8	تتوفر لجنة للمراجعة بحيث تمارس دورها بشكل مستقل وتقدم تقارير مباشرة لمجلس الإدارة.	3.98	0.987	%79.66	موافق	2
9	يعقد مجلس الإدارة اجتماعات دورية لمتابعة تقارير نظام الرقابة الداخلية.	3.82	0.969	%76.48	موافق	9
10	يوجد هيكل تنظيمي يحدد الصلاحيات والمسؤوليات لضمان الفصل بين المهام.	4.09	0.862	%81.72	موافق	1
11	يتسم الهيكل التنظيمي بالمرونة للتكيف مع التغيرات لضمان استمرارية الأعمال بفاعلية.	3.84	0.912	%76.82	موافق	8
12	توجد قنوات إبلاغ سرية محمية تُتيح للموظفين	3.73	1.082	%74.68	موافق	12

م	بيئة الرقابة	المتوسط	الانحراف المعياري	نسبة المتوسط	التقدير اللفظي	الرتبة
	الإبلاغ عن الأخطاء والمخالفات والتظلمات لتعزيز الثقة في نظام المساءلة ودعم الشفافية.					
	متوسط بيئة الرقابة	3.89	0.767	%77.79	موافق	

يوضح الجدول (8) أنَّ فقرات متغير "بيئة الرقابة" حصلت على متوسطات حسابية تتراوح بين (4.09 - 3.73)، ويقابلها نسب موافقة تتراوح بين (81.72% - 74.68%)، ويُلاحظ أن درجة موافقة عينة الدراسة على جميع فقرات هذا المتغير كانت موافق، ويوضح هذا الجدول أن الفقرة الأعلى توفراً في هذا المتغير هي الفقرة رقم (10) التي تنص على (يوجد هيكل تنظيمي يحدد الصلاحيات والمسؤوليات لضمان الفصل الملائم بين المهام)، حيث حصلت على متوسط حسابي (4.09) ونسبة (81.72%) وانحراف معياري (0.862)، وبدرجة موافقة (مرتفعة)، بينما كانت الفقرة الأقل توفراً في هذا المتغير هي الفقرة رقم (12) التي تنص على (يوجد قنوات إبلاغ سرية محمية تُتيح للموظفين الإبلاغ عن الأخطاء والمخالفات والتظلمات لتعزيز الثقة في نظام المساءلة ودعم الشفافية)، حيث حصلت على متوسط حسابي (3.73) ونسبة (74.68%)، وانحراف معياري (1.082)، وبدرجة موافقة (مرتفعة).

وبشكل عام بلغ المتوسط الكلي لمتغير "بيئة الرقابة" (3.89)، ونسبة موافقة (%77.79)، وانحراف معياري (0.767) وبدرجة موافقة (مرتفعة)، وقد جاء هذا المتغير في المرتبة الثالثة بين متغيرات فاعلية نظام الرقابة الداخلية، ما يعني أن عينة الدراسة توافق بدرجة مرتفعة على توفر بيئة الرقابة في شركات المساهمة بالجمهورية اليمنية.

التحليل الوصفي لمتغير تقييم المخاطر:

لمعرفة مستوى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في شركات المساهمة بالجمهورية اليمنية بحسب فقرات متغير تقييم المخاطر تم حساب كل من المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، ونسبة المتوسط. والجدول (9) تم تخصيصه لمتغير تقييم المخاطر، وبلغت عدد فقراته (11) فقرة.

الجدول (9): نتائج التحليل الوصفي لمتغير (تقييم المخاطر)

م	تقييم المخاطر	المتوسط	الانحراف المعياري	نسبة المتوسط	التقدير اللفظي	الرتبة
1	تتوفر أهداف استراتيجية مناسبة تشمل الجوانب التشغيلية والمالية لدعم عملية اتخاذ القرار.	3.97	0.866	%79.48	موافق	2
2	تُعد خطط استراتيجية شاملة تهدف لدعم اتخاذ القرارات الاستباقية لإدارة المخاطر.	3.87	0.929	%77.42	موافق	3
3	تُقدم تقارير دورية للإدارة العليا لتحديد المخاطر التي قد تعيق تحقيق الأهداف واتخاذ التدابير المناسبة لمعالجتها.	3.98	0.861	%79.66	موافق	1

م	تقييم المخاطر	المتوسط	الانحراف المعياري	نسبة المتوسط	التقدير اللفظي	الرتبة
4	يتم تحديث الأهداف بانتظام للتكيف مع البيئة المحيطة، مما يعزز القدرة على مواجهة المخاطر.	3.66	0.876	%73.22	موافق	9
5	يتم تنفيذ آليات شاملة لتحديث وتحديد المخاطر الداخلية والخارجية وتحليلها لتجنب أي تأثير سلبي.	3.79	0.930	%75.79	موافق	7
6	تعتمد تصنيفات واضحة لمخاطر الاحتيال، مع متابعة الإجراءات اللازمة للحد من تأثيرها.	3.75	0.982	%75.02	موافق	8
7	تُنفذ برامج تدريبية متخصصة تهدف إلى تعريف الموظفين بعلامات الاحتيال وكيفية الإبلاغ عنها.	3.79	0.974	%75.88	موافق	6
8	توضع إجراءات وقائية فعالة مثل الرقابة الدورية وتحديث النظام الرقابي باستمرار للحد من المخاطر المحتملة.	3.84	0.933	%76.74	موافق	5
9	يتم تدريب الموظفين على التعامل مع المخاطر الجديدة لضمان استمرارية الأداء.	3.85	0.986	%77.00	موافق	4
10	يتم استخدام أدوات تقنية متقدمة مثل نظام (SAP, *) IBM لمراقبة المخاطر وتطوير خطط عمل للاستجابة السريعة لأي تغيرات سلبية غير متوقعة في المستقبل.	3.48	1.220	%69.66	موافق	11
11	تُستخدم تقنيات استجابة متكاملة تتضمن إجراءات وقائية للتعامل مع المخاطر المحتملة.	3.64	1.008	%72.79	موافق	10
متوسط تقييم المخاطر		3.79	0.769	%75.70	موافق	

يوضح الجدول (9) أنَّ فقرات مُتغير "تقييم المخاطر" حصلت على متوسطات حسابية تتراوح بين (3.98-3.48)، ويقابلها نسب موافقة تتراوح بين (%69.66 - %79.66)، ويُلاحظ أن درجة موافقة عينة الدراسة على جميع فقرات هذا المتغير جاءت جميعها موافق، ويوضح هذا الجدول أنَّ الفقرة الأعلى توفراً في هذا المتغير هي الفقرة رقم (3) التي تنص على (تُقدم تقارير دورية للإدارة العليا لتحديد المخاطر التي قد تعيق تحقيق الأهداف واتخاذ التدابير المناسبة لمعالجتها)، حيث حصلت على متوسط حسابي (3.98) ونسبة (%79.66) وانحراف معياري (0.861)، وبدرجة موافقة (مرتفعة)، بينما كانت الفقرة الأقل توفراً في هذا المتغير هي الفقرة رقم (2) التي تنص على (يتم استخدام أدوات تقنية متقدمة مثل نظام (SAP, IBM*) لمراقبة المخاطر وتطوير خطط عمل للاستجابة السريعة لأي تغيرات سلبية غير متوقعة في المستقبل)، حيث حصلت على متوسط حسابي (3.48) ونسبة (%69.66)، وانحراف معياري (1.220)، وبدرجة موافقة (مرتفعة).

وبشكل عام بلغ المتوسط الكلي لمتغير "تقييم المخاطر" (3.79)، ونسبة موافقة (75.70%)، وانحراف معياري (0.769) وبدرجة موافقة (مرتفعة)، وقد جاء هذا المتغير في المرتبة الرابعة بين متغيرات فاعلية نظام الرقابة الداخلية، وهذا يعني أن عينة الدراسة توافق بدرجة مرتفعة على وجود تقييم المخاطر في شركات المساهمة بالجمهورية اليمنية.

التحليل الوصفي لمتغير الأنشطة الرقابية:

لمعرفة مستوى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في شركات المساهمة بالجمهورية اليمنية بحسب فقرات متغير الأنشطة الرقابية تم حساب كل من المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، ونسبة المتوسط. والجدول (10) تم تخصيصه لمتغير الأنشطة الرقابية، وبلغت عدد فقراته (10) فقرات.

الجدول (10): نتائج التحليل الوصفي لمتغير (الأنشطة الرقابية)

م	الأنشطة الرقابية	المتوسط	الانحراف المعياري	نسبة المتوسط	التقدير اللفظي	الرتبة
1	يتم توفير إجراءات رقابية دقيقة لضمان صحة المعلومات من خلال الالتزام بالسياسات وتسجيل الأنشطة بدقة.	3.80	0.935	%76.05	موافق	10
2	يتم مراقبة العمليات التشغيلية يومياً لضمان توافقها مع الأهداف الرقابية.	3.84	0.940	%76.82	موافق	8
3	يتم فصل المهام وتوزيع الصلاحيات لضمان سلامة العمليات التشغيلية.	3.97	0.885	%79.31	موافق	2
4	تتم مراجعة اللوائح بانتظام لضمان توافقها مع الأهداف الرقابية المحدثة.	3.86	0.955	%77.25	موافق	7
5	تُدرّب الكوادر المختصة على الاستخدام الفعال لتكنولوجيا المعلومات.	3.96	0.918	%79.14	موافق	4
6	يتم مراقبة أنظمة تكنولوجيا المعلومات بانتظام، مع مراعاة تحديثها لضمان استمرارية الأعمال.	3.93	0.900	%78.54	موافق	5
7	تُوجد حماية مادية للبيانات أو للبرامج، باستخدام تقنيات أمن المعلومات.	4.06	0.839	%81.20	موافق	1
8	يتم تقديم تقارير دورية عن الأداء المالي والإداري بما يضمن توافق الأنشطة مع اللوائح الرقابية المحددة.	3.96	0.853	%79.23	موافق	3
9	يتم تعزيز وعي الموظفين باللوائح الرقابية من خلال برامج توعية مستمرة مع ضمان اتخاذ التدابير التي تتماشى مع المعايير القانونية المعمول بها.	3.87	0.976	%77.34	موافق	6

م	الأنشطة الرقابية	المتوسط	الانحراف المعياري	نسبة المتوسط	التقدير اللفظي	الرتبة
10	تُعمد سياسات وإجراءات رقابية شاملة تغطي الأنشطة الحساسة لضمان الالتزام بها.	3.82	0.882	%76.39	موافق	9
	متوسط الأنشطة الرقابية	3.91	0.731	%78.15	موافق	

يوضح الجدول (10) أنَّ فقرات مُتغير "الأنشطة الرقابية" حصلت على متوسطات حسابية تتراوح بين (4.06- 3.80)، وبقابلها نسب موافقة تتراوح بين (%81.20 - %76.05)، وقد جاءت درجة موافقة عينة الدراسة موافق على جميع فقرات المتغير، ويوضح الجدول أنَّ الفقرة الأعلى توفراً في هذا المتغير هي الفقرة رقم (7) التي تنص على (تُوجد حماية مادية للبيانات أو للبرامج، باستخدام تقنيات أمن المعلومات)، حيث حصلت على متوسط حسابي (4.06) ونسبة (% 81.20) وانحراف معياري (0.839)، وبدرجة موافقة (مرتفعة) من وجهة نظر عينة الدراسة، بينما كانت الفقرة الأقل توفراً في هذا المتغير هي الفقرة رقم (1) التي تنص على (يتم توفير إجراءات رقابية دقيقة لضمان صحة المعلومات من خلال الالتزام بالسياسات وتسجيل الأنشطة بدقة)، حيث حصلت على متوسط حسابي (3.80) ونسبة (%76.05)، وانحراف معياري (0.935)، بدرجة موافقة (مرتفعة). وبشكل عام بلغ المتوسط الكلي لمُتغير "الأنشطة الرقابية" (3.91)، ونسبة موافقة (%78.15)، وانحراف معياري (0.731) وبدرجة موافقة (مرتفعة)، وقد جاء هذا المتغير في المرتبة الثانية بين متغيرات فاعلية نظام الرقابة الداخلية؛ ما يعني أن عينة الدراسة توافق بدرجة مرتفعة على توفر الأنشطة الرقابية في شركات المساهمة بالجمهورية اليمنية.

التحليل الوصفي لمُتغير المعلومات والاتصال:

لمعرفة مستوى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في شركات المساهمة بالجمهورية اليمنية بحسب فقرات متغير المعلومات والاتصال تم حساب كل من المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، ونسبة المتوسط. والجدول (11) تم تخصيصه لمُتغير المعلومات والاتصال، وبلغت عدد فقراته (6) فقرات.

الجدول (11): نتائج التحليل الوصفي لمُتغير (المعلومات والاتصال)

م	المعلومات والاتصال	المتوسط	الانحراف المعياري	نسبة المتوسط	التقدير اللفظي	الرتبة
1	يوفر النظام الرقابي معلومات حديثة ودقيقة باستمرار لدعم اتخاذ القرارات السليمة.	3.87	0.863	%77.34	موافق	1
2	يتم استخدام تقنيات تحليل المعلومات لدعم اتخاذ القرارات السليمة وبصورة مستمرة.	3.76	0.949	%75.11	موافق	3
3	تتوفر قنوات اتصال فعالة تضمن تبادل المعلومات بين الإدارات بدقة ووضوح.	3.85	0.860	%77.00	موافق	2

م	المعلومات والاتصال	المتوسط	الانحراف المعياري	نسبة المتوسط	التقدير اللفظي	الرتبة
4	يتم إتاحة المعلومات التشغيلية لجميع المستويات الإدارية بجودة عالية.	3.67	0.923	%73.39	موافق	5
5	تُستخدم قنوات اتصال فعالة مع الأطراف الخارجية لتعزيز الشفافية في التقارير المالية.	3.69	0.915	%73.73	موافق	4
6	يتم التعاون مع الخبراء الخارجيين لتقييم الأخطاء وتوثيقها وضمان عدم تكرارها.	3.64	0.960	%72.79	موافق	6
متوسط المعلومات والاتصال						
		3.74	0.736	%74.89	موافق	

يوضح الجدول (11) أنَّ فقرات مُتغير "المعلومات والاتصال" حصلت على متوسطات حسابية تتراوح بين (3.64 - 3.87)، ويقابلها نسب موافقة تتراوح بين (77.34% - 72.79%)، وقد كانت درجة موافقة عينة الدراسة على جميع فقرات هذا المتغير هي (موافق)، ويوضح هذا الجدول أنَّ الفقرة الأعلى توفراً في هذا المتغير هي الفقرة رقم (1) التي تنص على (يوفر النظام الرقابي معلومات حديثة ودقيقة باستمرار لدعم اتخاذ القرارات السليمة)، حيث حصلت على متوسط حسابي (3.87) ونسبة (77.34%) وانحراف معياري (0.863)، وبدرجة موافقة (مرتفعة)، بينما كانت الفقرة الأقل توفراً في هذا المتغير هي الفقرة رقم (6) التي تنص على (يتم التعاون مع الخبراء الخارجيين لتقييم الأخطاء وتوثيقها وضمان عدم تكرارها) وبدرجة موافقة (مرتفعة)، حيث حصلت على متوسط حسابي (3.64) ونسبة (72.79%)، وانحراف معياري (0.960).

وبشكل عام بلغ المتوسط الكلي لمتغير "المعلومات والاتصال" (3.74)، ونسبة موافقة (74.89%) وانحراف معياري (0.736) وبدرجة موافقة (مرتفعة)، وقد جاء هذا المتغير في المرتبة الخامسة والأخيرة بين متغيرات فاعلية نظام الرقابة الداخلية، ما يعني أن عينة الدراسة توافق بدرجة مرتفعة على توفر المعلومات والاتصال في شركات المساهمة بالجمهورية اليمنية.

التحليل الوصفي لمتغير المتابعة والتقييم:

لمعرفة مستوى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في شركات المساهمة بالجمهورية اليمنية بحسب فقرات متغير المتابعة والتقييم تم حساب كل من المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، ونسبة المتوسط. والجدول (12) تم تخصيصه لمتغير المتابعة والتقييم، وبلغت عدد فقراته (7) فقرات.

الجدول (12): نتائج التحليل الوصفي لمتغير (المتابعة والتقييم)

م	المتابعة والتقييم	المتوسط	الانحراف المعياري	نسبة المتوسط	التقدير اللفظي	الرتبة
1	يتم تقييم عناصر الرقابة الداخلية بانتظام لضمان فعاليتها وتحديد نقاط الضعف والقصور فيها.	3.77	0.931	%75.45	موافق	6

م	المتابعة والتقييم	المتوسط	الانحراف المعياري	نسبة المتوسط	التقدير اللفظي	الترتبة
2	تستخدم أدوات قياس دقيقة لتحليل الأداء ولتحقيق التحسين المستمر في جودة الأنشطة.	3.76	0.933	75.28%	موافق	7
3	يُنَفَّذ قسم المراجعة الداخلية مراجعات دورية لضمان الالتزام بتنفيذ الأنشطة التي تقوم بها الشركة وفق اللوائح.	3.97	0.880	79.31%	موافق	2
4	تستخدم نتائج المراجعة لتحسين العمليات الرقابية وتطوير الأنشطة.	3.96	0.842	79.23%	موافق	3
5	يتم متابعة أداء الأفراد باستمرار لضمان تحقيق الأهداف الرقابية.	3.96	0.892	79.23%	موافق	4
6	يتم الإبلاغ عن أي قصور في النظام بالوقت المناسب لتصحيحه فوراً.	4.00	0.935	79.91%	موافق	1
7	يتم إجراء مراجعات دورية لتحديث الإجراءات وتعزيز ثقافة التحسين المستمر للنظام.	3.93	0.917	78.63%	موافق	5
متوسط المتابعة والتقييم		3.91	0.769	78.15%	موافق	

يوضح الجدول (12) أنَّ فقرات مُتغير "المتابعة والتقييم" حصلت على متوسطات حسابية تتراوح بين (3.76 - 4.00)، ويقابلها نسب موافقة تتراوح بين (75.28% - 79.91%)، وقد جاءت درجة موافقة عينة الدراسة لجميع الفقرات (موافق)، ويوضح الجدول أنَّ الفقرة الأعلى توفراً في هذا المتغير هي الفقرة رقم (6) التي تنص على (يتم الإبلاغ عن أي قصور في النظام بالوقت المناسب لتصحيحه فوراً)، حيث حصلت على متوسط حسابي (4.00) ونسبة (79.91%) وانحراف معياري (0.935)، وبدرجة موافقة (مرتفعة)، بينما كانت الفقرة الأقل توفراً في هذا المتغير هي الفقرة رقم (2) التي تنص على (تستخدم أدوات قياس دقيقة لتحليل الأداء ولتحقيق التحسين المستمر في جودة الأنشطة)، جاء بدرجة موافقة (مرتفعة)، حيث حصلت على متوسط حسابي (3.76) ونسبة (75.28%)، وانحراف معياري (0.933)، بدرجة موافقة (مرتفعة).

وبشكل عام بلغ المتوسط الكلي لمُتغير "المتابعة والتقييم" (3.91)، ونسبة موافقة (78.15%)، وانحراف معياري (0.769) وبدرجة موافقة (مرتفعة)، وقد جاء هذا المتغير في المرتبة الأولى بين متغيرات فاعلية نظام الرقابة الداخلية، وهذا يعني أن عينة الدراسة توافق بدرجة مرتفعة على وجود المتابعة والتقييم في شركات المساهمة بالجمهورية اليمنية.

5. مناقشة نتائج الدراسة:

هدفت الدراسة إلى تحديد مستوى ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة بالجمهورية اليمنية، ولتحقيق هذا الهدف أشارت نتائج التحليل الوصفي في الدراسة الحالية إلى أن مستوى ممارسات إدارة الأرباح بأبعادها (إدارة الأرباح من خلال

الأنشطة الحقيقية، وإدارة الأرباح من خلال الاستحقاق المحاسبي) في شركات المساهمة بالجمهورية اليمنية كان متوسطاً بنسبة (60.71%)، وفق الجدول (4)،

وهذه النتيجة تتفق مع نتائج دراسة شايون وآخرون (2021، 94) التي بينت أن مستوى ممارسات إدارة الأرباح كان متوسطاً، وأيضاً مع نتائج دراسة العدي وصقور (2014، 399). كما أثبتت دراسة Romadhan et al. (2024، 3540) أن الشركات الأندونيسية تمارس إدارة الأرباح بمستوى متوسط.

بينما لا تتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة الكبيجي (2021، 201) التي أظهرت أن مستوى ممارسات إدارة الأرباح كان مرتفعاً في المصارف الفلسطينية، وقد توصلت دراسة كل من Duong و Tran (2020، 22) إلى أن الشركات الفيتنامية تمارس إدارة الأرباح بمستويات متفاوتة، وقد توصلت دراسة زيد (2021، 70) إلى أن جزءاً من شركات فلسطين تمارس إدارة الأرباح. أظهرت نتائج الدراسة الحالية وفقاً للجدول (5) أن عينة الدراسة توافق بدرجة متوسطة على وجود ممارسات لإدارة للأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية في شركات المساهمة بالجمهورية اليمنية، وبنسبة (62.26%). وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة Iriyadi (2019، 164) التي أظهرت أن مستوى إدارة الأرباح كان متوسطاً. كما توصلت دراسة Ahmed (2022، 51) إلى أن ممارسات إدارة الأرباح الحقيقية في الشركات الباكستانية كانت متوسطة. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة حسون ونايف (2020، 59) التي أظهرت أن هناك ممارسة متوسطة لإدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية.

وتوصلت الدراسة الحالية وفقاً للجدول (6) إلى أن هناك ممارسات متوسطة لإدارة الأرباح من خلال الاستحقاق المحاسبي في شركات المساهمة بالجمهورية اليمنية بنسبة (59.16%)، وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة حسون ونايف (2020، 59) التي أظهرت أن هناك ممارسة متوسطة لإدارة الأرباح من خلال الاستحقاق. وأيضاً تتفق مع دراسة النعاس (2014، 105) التي أظهرت أن الشركات الليبية مارست إدارة الأرباح من خلال الاستحقاقات.

وفقاً للجدول (7) أظهرت نتائج التحليل الوصفي في الدراسة الحالية أن مستوى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في شركات المساهمة بالجمهورية اليمنية كان مرتفعاً بجميع متغيراتها بمتوسط (3.85)، وبنسبة (76.93%). وهذه النتيجة تتفق مع نتائج دراسة عكور (2024، 29) التي أظهرت وجود موافقة مرتفعة حول هيكل الرقابة الداخلية وفق إطار (COSO) في شركات التأمين الأردنية، كما تتفق مع نتائج دراسة البحيصي (2014، 84) التي بينت أن مستوى فاعلية نظام الرقابة الداخلية كان مرتفعاً، وتتفق مع نتائج دراسة غنيمات وصيام (2011، 636) التي توصلت إلى أن مستوى أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في الشركة محل الدراسة كان مرتفعاً، وتوصلت دراسة القصاب (2019، 113) إلى أن نظام الرقابة الداخلية في البنوك اليمنية كان مرتفعاً، وتوصلت دراسة كفوس (2022، 208) إلى أن فاعلية أنظمة الرقابة مجتمعة كان مرتفعاً في المنشآت الجزائرية.

وأظهرت نتائج الدراسة الحالية وفقاً للجدول (8) أن مستوى فاعلية بيئة الرقابة في شركات المساهمة بالجمهورية اليمنية كان عالياً بمتوسط (3.89)، وبنسبة (77.79%). وهذه النتيجة تتفق مع نتائج دراسة عكور (2024، 29) التي أظهرت أن مستوى بيئة الرقابة في شركات التأمين الأردنية مرتفعة، ودراسة شعت (2017، 74) التي أظهرت أن مستوى البيئة الرقابية في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين من وجهة نظر المبحوثين مرتفعة. وأظهرت دراسة Thiha (2023، 35) أن بيئة الرقابة كانت مرتفعة. وتختلف مع نتائج دراسة أبو ميالة (2017، 9) التي أظهرت أن بيئة الرقابة كان متوسطاً.

كما أظهرت الدراسة الحالية وفقاً للجدول (9) أن مستوى تقييم المخاطر في شركات المساهمة بالجمهورية اليمنية كان عالياً بمتوسط (3.79) وبنسبة (75.70%). وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة عكور (2024، 29) التي أظهرت أن هناك تقييماً للمخاطر بدرجة عالية في شركات التأمين الأردنية، ومع دراسة شعت (2017، 77) التي أظهرت أن مستوى تقييم المخاطر في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين كانت مرتفعة، وكذلك تتفق مع دراسة أبو ميالة (2017، 9) التي أظهرت أن تقييم المخاطر كان مرتفعاً، وأظهرت دراسة Thiha (2023، 36) أن وجود نظام جيد لتقييم المخاطر كان مرتفعاً.

وفقاً للجدول (10) توصلت الدراسة الحالية إلى وجود ممارسة مرتفعة للأنشطة الرقابية في شركات المساهمة بالجمهورية اليمنية بمتوسط (3.91)، وبنسبة (78.15%). وهذه النتيجة تتفق مع نتائج دراسة عكور (2024، 29) التي أظهرت أن ممارسة الأنشطة الرقابية في شركات التأمين الأردنية كان مرتفعاً، كما تتفق مع دراسة شعت (2017، 76) التي أظهرت أن مستوى الأنشطة الرقابية في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين من وجهة نظر المبحوثين مرتفعة. وكذلك مع دراسة أبو ميالة (2017، 9) التي أظهرت أن أنشطة الرقابة كان مرتفعاً، وأظهرت دراسة Thiha (2023، 37) أن الأنشطة الرقابية ذات تأثير نسبي مرتفع لنظام الرقابة الداخلية، ولذلك كان التقييم مرتفعاً.

كما أظهرت نتائج التحليل الوصفي في الدراسة الحالية وفقاً للجدول (11) أن مستوى توفر المعلومات والاتصال في شركات المساهمة بالجمهورية اليمنية كان مرتفعاً بمتوسط (3.74)، وبنسبة (74.89%). وهذه النتيجة تتفق مع نتائج دراسة عكور (2024، 29) التي أظهرت أن درجة إجابات عينة الدراسة حول المعلومات والاتصال كان مرتفعاً، كما تتفق مع دراسة شعت (2017، 80) التي أظهرت أن مستوى المعلومات والاتصال في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين من وجهة نظر المبحوثين جاءت مرتفعة، وكذلك تتفق مع دراسة أبو ميالة (2017، 9) التي أظهرت أن المعلومات والاتصالات كانت كبيرة. وأشارت دراسة Thiha (2023، 38) إلى أن المنظمات أخذت معلومات وقنوات اتصال جيدة، ولذلك كان التقييم مرتفعاً.

كما أظهرت نتائج الدراسة الحالية وفقاً للجدول (12) أن مستوى ممارسة المتابعة والتقييم في شركات المساهمة بالجمهورية اليمنية كان عالياً بمتوسط (3.91)، وبنسبة (78.15%). وهذا يتفق مع نتيجة دراسة عكور (2024، 29) التي أظهرت أن هناك درجة عالية من الموافقة على بعد المتابعة والتقييم، وتتفق مع دراسة شعت (2017، 80) التي أظهرت أن مستوى المراقبة والضبط الداخلي في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين من وجهة نظر المبحوثين مرتفعاً. وكذلك تتفق مع دراسة أبو ميالة (2017، 10) التي أظهرت أن المتابعة والتقييم كانت موجودة بدرجة مرتفعة، وأشارت دراسة Thiha (2023، 39) إلى وجود أنشطة مراقبة جيدة، وبمتوسط مرتفع.

6. الاستنتاجات الوصفية:

- 1) إن أكثر الأبعاد ارتباطاً بمتغير الحد من ممارسات إدارة الأرباح بحسب الأهمية النسبية من وجهة نظر المستجيبين هي: إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية، ثم إدارة الأرباح من خلال الاستحقاق المحاسبي .
- 2) إن أكثر العبارات ارتباطاً ببُعد ممارسات إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية كانت (إعادة هيكلة تكاليف التمويل مثل تمديد فترات السداد أو تخفيض معدل الفوائد لتحسين الأرباح)، ثم (يتم التحكم في حجم الأرباح التي تظهرها القوائم المالية)، يليهما (يتم زيادة الإنتاج لخفض التكلفة ظاهرياً؛ مما يساهم في تحسين الأرباح على المدى القصير).

- (3) إن أكثر العبارات ارتباطاً ببُعد ممارسات إدارة الأرباح من خلال الاستحقاق المحاسبي كانت (استخدام المرونة في تطبيق السياسات المحاسبية لاختيار الطريقة التي تظهر أرباحاً أفضل (مثل تقييم الأصول أو المخزن)، ثم (يتم تعديل تقديرات الالتزامات لتتماشى مع أهداف الربحية المتوقعة)، يليهما (يتم تعديل المخصصات وفقاً للربحية في تحسين الأرباح).
- (4) وجود مستوى متوسط من ممارسات إدارة الأرباح من خلال ممارسات: إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية، وإدارة الأرباح من خلال الاستحقاق المحاسبي في شركات المساهمة بالجمهورية اليمنية؛ مما يشير إلى استخدام هذه الأساليب بشكل ملحوظ، ولكن ليس مفرطاً.
- (5) إن أكثر الأبعاد ارتباطاً بمتغير فاعلية نظام الرقابة الداخلية بحسب الأهمية النسبية من وجهة نظر المستجيبين، هي: الأنشطة الرقابية، والمتابعة والتقييم، ثم بيئة الرقابة، وتقييم المخاطر وأخيراً المعلومات والاتصال.
- (6) إن أهم ما يزيد من فاعلية بيئة الرقابة في شركات المساهمة بالجمهورية اليمنية؛ أن هناك هيكلًا تنظيمياً واضحاً يحدد الصلاحيات والمسؤوليات؛ مما يعزز الرقابة الداخلية والفصل بين المهام، كما أن توفر لجنة مراجعة مستقلة تقدم تقارير مباشرة لمجلس الإدارة يعزز من فعالية الرقابة والحوكمة، وكذلك فإن التزام الإدارة العليا بمعايير النزاهة يشجع الموظفين على تبني نفس السلوك، إلى جانب ذلك يتم تطبيق إجراءات تأديبية صارمة عند اكتشاف المخالفات لضمان الامتثال لمعايير النزاهة.
- (7) أن أهم ما يحقق فاعلية تقييم المخاطر في شركات المساهمة بالجمهورية اليمنية، هو أن الشركات تقدم تقارير دورية للإدارة العليا لتمكينها من تحديد المخاطر، واتخاذ التدابير المناسبة لمعالجتها وتوفير أهداف استراتيجية شاملة تغطي الجوانب التشغيلية والمالية لدعم اتخاذ القرارات الفعالة، وتدريب الموظفين للتعامل مع المخاطر الجديدة، أو وضع إجراءات وقائية فعالة للحد من المخاطر المحتملة، وتنفيذ برامج تدريبية متخصصة بتعريف الموظفين بعلامات الاحتيال، مع تنفيذ آليات شاملة لتحديد وتحليل المخاطر من أجل تجنب أي تأثير سلبي، بحيث يتم الاعتماد على تصنيفات واضحة للاحتيال مع المتابعة اللازمة للحد منها وأخيراً يتم استخدام تقنيات استجابة متكاملة تتضمن إجراءات وقائية للتعامل مع المخاطر المحتملة.
- (8) إن هناك اهتماماً بالأنشطة الرقابية في شركات المساهمة بالجمهورية اليمنية، وكان أهم ما يعزز من الأنشطة الرقابية هو توفر حماية مادية للبيانات والبرامج باستخدام تقنيات أمن المعلومات التي تضمن أمن المعلومات وحمايتها من المخاطر الخارجية، إضافة إلى فصل المهام وتوزيع الصلاحيات من الأنشطة الحيوية؛ لضمان سلامة العمليات التشغيلية؛ مما يساهم في الحد من الأخطاء والمخالفات، وهذا له أهمية كبيرة في تقديم تقارير دورية عن الأداء المالي والإداري لضمان توافق الأنشطة مع اللوائح الرقابية المحددة، مما يساهم في مراقبة الأنظمة وتحقيق الشفافية داخل الشركات، كذلك تؤدي دورات التدريب المستمرة للكوادر المختصة على استخدام تكنولوجيا المعلومات دوراً مهماً في تعزيز الكفاءة التشغيلية، وضمان استمرارية الأعمال.
- (9) إن أهم ما يعزز فاعلية المعلومات والاتصال في شركات المساهمة بالجمهورية اليمنية، هو أن النظام الرقابي يوفر معلومات حديثة ودقيقة باستمرار؛ باستخدام قنوات اتصال فعالة لدعم اتخاذ القرارات السليمة، حيث يساهم ذلك في تعزيز اتخاذ قرارات استراتيجية دقيقة وفعالة، إضافة إلى استخدام تقنيات تحليل المعلومات بشكل مستمر؛ لدعم اتخاذ القرارات السليمة، علاوة على ذلك أن قنوات الاتصال الفعالة بين الإدارات تتسم بالدقة والوضوح؛ مما يعزز التنسيق الفعال ويساهم في تحسين التواصل داخل الشركات.

10) إن أكثر ما يزيد من فاعلية المتابعة والتقييم، في شركات المساهمة بالجمهورية اليمنية هو أن الشركات تقدم الإبلاغ عن أي قصور في النظام بالوقت المناسب لتصحيحه فوراً؛ بما يضمن استجابة سريعة للتصحيح والتأكد من عدم تكرار المشكلات، إضافة إلى تنفيذ قسم المراجعة الداخلية لمراجعات دورية لضمان الالتزام بالأنشطة وباللوائح المعتمدة، حيث تُعد نتائج المراجعة أحد العناصر الأساسية لتحسين العمليات الرقابية وتطوير الأنشطة بشكل مستمر، بناءً على التقييمات والملاحظات، كما يعد متابعة أداء الأفراد باستمرار؛ لضمان تحقيق الأهداف الرقابية أمراً حيوياً في ضمان الالتزام المستمر بأهداف النظام الرقابي.

11) استناداً إلى التفسير المنطقي العلمي وفق نظرية الوكالة والاشارة أنه كلما ارتفع مستوى فاعلية نظام الرقابة الداخلية حتماً سيؤدي إلى انخفاض مستوى الممارسات الخاطئة في إدارة الأرباح.

7. أهم التوصيات المستخلصة من الدراسة:

1. تعزيز فاعلية نظام الرقابة الداخلية: توصي الدراسة بضرورة تفعيل جميع مكونات نظام الرقابة الداخلية (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال، والمتابعة والتقييم).
2. تطوير برامج تقييم المخاطر والإبلاغ المبكر عنها: أوصت الدراسة بأهمية تطوير آليات تقييم المخاطر وتفعيل نظم الإنذار المبكر داخل الشركات، بما يمكن من رصد المخاطر التي قد تدفع إلى التلاعب في الأرباح واتخاذ الإجراءات الوقائية اللازمة.
3. تعزيز الشفافية وجودة المعلومات المحاسبية: أوضحت الدراسة أن بعض الشركات تعاني من ضعف في نظم المعلومات المحاسبية، مما يسهل ممارسة إدارة الأرباح. لذا، توصي بتحسين جودة البيانات المحاسبية وتعزيز نظم الاتصال الداخلي والخارجي.
4. تفعيل المتابعة والمساءلة الفعلية للإدارة: تدعو الدراسة إلى تفعيل الدور الرقابي الفعلي للإدارة العليا ومجالس الإدارة في مراقبة الأداء المالي والتأكد من التزام الإدارات التنفيذية بالضوابط الرقابية، وذلك للحد من أي انحرافات أو تلاعبات مالية.
5. تطوير الثقافة الرقابية داخل الشركات: أوصت الدراسة بأهمية ترسيخ ثقافة رقابية قائمة على الأخلاق المهنية والنزاهة والشفافية، بما يعزز من التزام العاملين بالقيم المؤسسية ويقلل من فرص التلاعب في القوائم المالية.
6. تشجيع الجهات الرقابية والمحاسبية على إعداد تقارير رقابية استباقية: دعت الدراسة إلى تفعيل دور الهيئات الرقابية والمحاسبية الحكومية في رصد ومتابعة ممارسات إدارة الأرباح، مع إصدار توجيهات ومعايير رقابية ملزمة تقلل من مرونة الإدارة في التقديرات المحاسبية.
7. عقد ورش ودورات تدريبية للعاملين في الشركات: أوصت بتدريب العاملين في المجالات المحاسبية والرقابية على أفضل الممارسات في تطبيق الرقابة الداخلية وتحليل المخاطر وتفاذي الممارسات الاحتياطية.

8. المراجع:

1.1. المراجع العربية:

الذيفاني، أمل محمد علي يحيى. (2022). أثر العوامل الداخلية للمنظمة في فعالية التدقيق الداخلي - دراسة ميدانية في شركات المساهمة العاملة بالجمهورية اليمنية. رسالة ماجستير، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، اليمن.

- بيوض، نجيب سالم محمد، وأبو ظهير، محمد الأمين. (2020). أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: من وجهة نظر المراجعين الخارجيين المختصين بمراجعة المصارف المدرجة في سوق المال الليبي. *مجلة البحوث الأكاديمية*، العدد (15)، ص ص. 329-359.
- الكبيجي، مجدي وائل. (2021). تأثير جودة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على المصارف الفلسطينية المساهمة العامة. *مجلة الجامعة العربية الأمريكية للبحوث*، المجلد (7)، العدد (1)، ص ص. 176-210.
- النعاس، إبراهيم أحمد محمد (2014). إدارة الأرباح المحاسبية والعوامل المؤثرة عليها في الشركات المساهمة الليبية: دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، جامعة بني غازي، ليبيا.
- الغازمي، مشاري راضي صالح. (2022). أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS على الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتحقيق التنمية المستدامة: دراسة تطبيقية بالشركات المقيدة بالبورصة الكويتية. *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية*، المجلد (13)، العدد (3)، الجزء (3)، ص ص. 1546-1581.
- طبيب، أسامة (2022). أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في إعداد القوائم المالية ودورها في تضليل مستخدميها - حالة الشركة الأمريكية للطاقة أنرون، *مجلة الدراسات الأكاديمية*، المجلد (4)، العدد (1)، ص ص. 210-226.
- كفوس، نوال. (2022). دور الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية: دراسة ميدانية لمجموعة من المدققين الداخليين والخارجيين بولاية سطيف. أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر.
- القطابري، محمد ضيف الله (2009). دور السياسة النقدية في الاستقرار والتنمية الاقتصادية: نظرية - تحليلية - قياسية. الطبعة الأولى، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن. أبو الخير، عمار أحمد حسن. (2018). دور معايير المراجعة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية: دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية. أطروحة دكتوراه، جامعة النيلين، الخرطوم، السودان.
- الجبري، علي (2013)، قياس وتفسير العلاقة بين إدارة المخاطر المصرفية وممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على البنوك التجارية اليمنية (أطروحة دكتوراه غير منشورة)، جامعة عين شمس مصر
- بن شريشر، سعيد. (2020). أثر أنظمة الرقابة الداخلية على الأداء المالي في المنظمات الغير الهادفة للربح. رسالة ماجستير، جامعة سيئون، اليمن.
- عبد المغني، فضل علي عبد الفتاح، والمجدي، أروى أحمد قائد فرحان. (2022). دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات اليمنية: دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين اليمنيين. *مجلة العلوم التربوية والدراسات الإنسانية*، العدد (24)، ص ص. 233-267.
- بلعيش، هشام فرج محفوظ. (2022). دور عناصر الرقابة الداخلية وفق إطار COSO في تقليل مخاطر الاعتمادات المستندية الصادرة: دراسة ميدانية على البنوك التجارية اليمنية. رسالة ماجستير، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، صنعاء، اليمن.

- رجب، جاد الله خلف. (2020). تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية وفق إطار (COSO) بالتطبيق في الشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية/ المنطقة الشمالية. رسالة ماجستير، جامعة الموصل، العراق.
- الشرفي، إجلال عبدالله. (2019). أثر نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المالية والمحاسبية في البنوك التجارية اليمنية: دراسة ميدانية على عينة من البنوك التجارية اليمنية. رسالة ماجستير، الأكاديمية العربية اليمنية، صنعاء، اليمن.
- سعدون، منى حميد، وحسين، عمر علي، وجاسم، بتين حميد. (2024). دور المسؤولية الاجتماعية للمنشآت في إدارة الأرباح، مجلة دراسات محاسبية ومالية (JAFS)، (عدد خاص) ص. 586-571.
- الصوالحة، ريم أيوب. (2024) أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفق إطار (COSO) في الحد من مخاطر المحاسبة السحابية في البنوك التجارية الأردنية. مجلة القطار للدراسات الاقتصادية وريادة الأعمال، المجلد (5)، العدد (2)، ص. 109-83.
- عبد الحميد، إسلام محمد، وبكر، محمود فرج. تحليل أثر الإفصاح والشفافية كمبدأ للحوكمة على إدارة الأرباح "دراسة تطبيقية على قطاع البنوك التجارية" مجلة الإسكندرية للبحوث. المجلد 6 العدد 3. ص. 632-589.
- الزبيد، أيمن. (2022). مدى فاعلية الرقابة الداخلية وتطبيقها في ظل نظام التشغيل الإلكتروني من وجهة نظر موظفي بلدية سحاب. المجلة العربية للنشر العلمي، العدد (42)، الإصدار الثاني، ص. 745-724.
- البر عصي، المبروك خالد محمد، والفيتوري، أماني ونيس سالم، وبوعظمت، محمد أصميدة أحمد محمد. (2021). دور أساليب إدارة الأرباح في مصداقية القوائم المالية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين: دراسة ميدانية. مجلة الدراسات الاقتصادية، المجلد (4)، العدد (2)، ص. 246-228.
- عبودي، علي، الجبوري، نعمه، وزواوية، حلام. (2020). دور المدقق في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد (7)، العدد (1)، 451-433.
- العدي، إبراهيم، وصقور، رنا. (2014). مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية: سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (36)، العدد (3)، ص. 404-387.
- شابون، أبوبكر، الشويرف، عبدالله، وديهوم، عبدالسلام. (2021). مدى كفاءة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة بمدينة مصراته. مجلة جامعة سبها العلمية للعلوم البحتة والتطبيقية، المجلد (20)، العدد (1)، 95-86.
- زيد، ولاء علي أحمد. (2021). مدى تأثير استخدام إدارة الأرباح على التهرب الضريبي في شركات المساهمة العامة الفلسطينية. رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
- حسون، ليث نعمان، ونايف، يوسف حميد. (2020). انعكاسات الأزمات المالية على توجهات إدارة الأرباح: دراسة استطلاعية في البيئة العراقية. مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (16)، العدد (1)، ص. 62-47.

البحيصي، عصام محمد إبراهيم. (2014). مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية: دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في قطاع غزة. *مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات*، العدد (6)، ص ص. 78-95.

غنيمات، عبدالله، عقله، وصيام، وليد زكريا. (2011). العوامل المؤثرة في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوزارات الأردنية. *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*، المجلد (7)، العدد (4)، ص ص. 646-625.

عكور، سامر محمد حسين. (2024). أثر هيكل الرقابة الداخلية وفق إطار (COSO) على الحد من الاحتيال المالي في شركات التأمين الأردنية، من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين. *مجلة القنطار للدراسات الإنسانية والتطبيقية سلسلة الفلسفة والاستشراف*، المجلد (5)، العدد (2)، ص ص. 43-1.

شعت، محمد حيدر موسى. (2017). أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين. رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

أبو ميالة، سهيل نعيم محمد. (2017). أثر هيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لنموذج (COSO-2013) على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي: دراسة تحليلية لآراء مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية فلسطين. *مجلة جامعة فلسطين التقنية خضوري للأبحاث*، المجلد (5)، العدد (1)، ص ص. 15-1.

هنادي عبد الهادي عسيري، وهدي إبراهيم السيد، (2022)، تفعيل نظام الرقابة الداخلية لتحسين الأداء الإداري والحد من عمليات الاحتيال في المنشآت الصناعية الصغيرة: دراسة حالة مصانع البلك والخرسانة الجاهزة في بني مالك منطقة عسير *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية* المجلد (6) العدد (21) ص: 55 – 73.

2.8. المراجع الأجنبية:

Barth, M. E., Landsman, W. R., & Lang, M. H. (2008). International accounting standards and accounting quality. *Journal of accounting research*, 46(3), 467-498.
<https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2008.00287.x>

Schipper, K. (1989). Commentary on earnings management. *Accounting horizons*, 3(4), 91-102.

Iriyadi, I. (2019). Prevention of earnings management through audit committee and audit quality in the award-winning and non-winning companies. *Journal of Accounting Research, Organization and Economics*, 2(2), 155-169.

Poradova, M. (2021). Analysis of motives behind the usage of earnings management in practice under the conditions of global economy. In *SHS Web of Conferences* (Vol. 92, p. 02054). EDP Sciences. <https://doi.org/10.1051/shsconf/20219202054>

Bui, T. H. (2024). Past, present, and future of earnings management research. *Cogent Business & Management*, 11(1), <https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2300517>

- Garanina, T. (2024). CSR disclosure and state ownership: implications for earnings management and market value. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 14(3), 513-547. <https://doi.org/10.1108/JAEE-06-2022-0175>
- Ambi, A. A. (2024). Determinants of earning management in the public sector in Nigeria: A structured literature review. *Nigerian Journal of Management Sciences* Fields, T. D., Lys, T. Z., & Vincent, L. (2001). Empirical research on accounting choice. *Journal of accounting and economics*, 31(1-3), 255-307. [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(01\)00028-3](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(01)00028-3)
- Ahmed, S. (2022). *Impact of earnings management on firm performance: moderating role of board structure* [Unpublished Doctoral dissertation]. Capital University, Islamabad, Pakistan.
- Bashir, B., Rashid, M., & Bashir, Z. (2024). Impact of ownership structure and corporate governance on earning management: empirical findings from listed firms on the Pakistan stock exchange. *SEISENSE Journal of Management*, 7(1), 1-20. <https://doi.org/10.33215/c1qkdq06>
- Sun, D., & Chen, C. (2024). Smart city and earnings management: Evidence from China. *Plos one*, 19(4),. <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0301025>
- Gerged, A. M., Albitar, K., & Al-Haddad, L. (2023). Corporate environmental disclosure and earnings management—The moderating role of corporate governance structures. *International Journal of Finance & Economics*, 28(3), 2789-2810. <https://doi.org/10.1002/ijfe.2564>
- Mindzak, J., & Zeng, T. (2018). The impact of pyramid ownership on earnings management. *Asian Review of Accounting*, 26(2), 208-224. <https://doi.org/10.1108/ARA-11-2016-0130>
- Thiha, K. (2023). *Effect of internal control system on operational performance of PRO1 Global Co., Ltd.* [Master's thesis, Yangon University of Economics]. Myanmar, Burma.
- Yılmaz, O. K., & Karakaya, G. (2020). *Türkiye’de belediyelerin coso modeli uyarınca oluşturdukları iç kontrol uyum eylem planları üzerine bir araştırma* [A research on the internal control compliance action plans developed by municipalities in Türkiye according to the COSO model]. *Süleyman Demirel University Visionary Journal*, 11(28), 753-769.

- Nguyen, T. N. L., Vu, T. K. A., & Ngoc, B. T. (2023). Impact of internal control on the quality of accounting information at enterprises listed on the stock market in Vietnam. *International Journal of Professional Business Review: Int. J. Prof. Bus. Rev.*, 8(5), 6.
- Kliestik, T., Belas, J., Valaskova, K., Nica, E., & Durana, P. (2021). Earnings management in V4 countries: the evidence of earnings smoothing and inflating. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 34(1), 1452-1470. <https://doi.org/10.1080/1331677X.2020.1831944>
- Insyaroh, D. W., & Widiatmoko, J. (2022). *Pengaruh good corporate governance terhadap manajemen laba dan dampaknya terhadap nilai Perusahaan* [The influence of good corporate governance on earnings management and its impact on company value]. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Peradaban*, 8(1), 33-51. <https://doi.org/10.24252/jiap.v8i1.26857>
- Dalimunthe, A. A., Putri, N. V., & Muda, I. (2024). Earning management including corporate accounting policies or intentional manipulation?. *Brazilian Journal of Development*, 10(2). <https://doi.org/10.34117/bjdv10n2-046>
- IFAC, (2023). *Integrated Internal Control Needed to Build Trust in Sustainability Reporting*. Retrieved from: <https://www.ifac.org/news-events/2023-12/integrated-internal-control-needed-build-trust-sustainability-reporting>
- Simanjuntak, M., & Mahroji, M. (2024). The influence of accrual earnings management, real earnings management and auditor's reputation on company value with moderation of corporate governance. *Jurnal Apresiasi Ekonomi*, 12(1), 111-124.
- Wardani, D. K., & Nuraini, F. (2023). the Influence of the Effectiveness of Internal Control and Observance of Accounting Rules on Accounting Fraud. *Financial: Jurnal Akuntansi*, 9(1), 53-62. <https://doi.org/10.37403/financial.v9i1.502>
- Musyoki, K. M. (2023). Internal Control Systems and their role in Financial Fraud Prevention in Kenya. *African Journal of Commercial Studies*, 3(3), 173-180. <https://doi.org/10.59413/>
- Monteiro, A. M., Vale, J. M., Cepêda, C. M., & de Almeida Leite, E. M. (2021). Internal control system quality and decision-making success: The role of the financial information quality. *Universal Journal of Accounting and Finance*, 9(3), 285-294.
- Rahman, N. H. A., Jamaluddin, A., Hamzah, N., & Aziz, K. A. (2019). Establishing an effective internal control system for fraud prevention: a structured literature review. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 14(3), 21-47.

- Luo, M. (2017). Enterprise internal control and accounting information quality. *Journal of Financial Risk Management*, 6(1), 16-26. <https://doi.org/10.4236/jfrm.2017.61002>
- Roychowdhury, S. (2006). Earnings management through real activities manipulation. *Journal of Accounting and Economics*, 42(3), 335–370. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2006.01.002>
- Aytaç, A., & Çabuk, A. (2020). Assessment of the effectiveness of internal control system and a case study. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi (MUVU)/Journal of Accounting & Taxation Studies (JATS)*, 13(2), 353-376.
- Grace, K. (2022). *Internal Control Systems and Performance of Government Institutions in Kabale District: A Case of Kabale Regional Referral Hospital* [Doctoral dissertation, Kabale University]. Uganda.
- Paino, H., Nazmul, M., & Jahari, F. (2023). Effectiveness of Internal Control System towards Fraud Prevention in Malaysia's Small and Mid-size Enterprises. *Review of Economics and Finance*, 21, 1571-1583.
- Faisal, Y., Sari, E. G., Sipahutar, J. S. A., & Melindawati, R. (2023). The Influence of Morality, Internal Control on Fraud of Financial Reports. (*JRAMB*) *Jurnal Riset Akuntansi Mercuri Buana*, 9(1), 14-28. <https://doi.org/10.26486/jramb.v9i1.3117>
- Fourie, H., & Ackermann, C. (2013). The effect of COSO control environment attributes on the effectiveness of internal control: An internal auditor perspective. *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, 14(1), 31-44. <https://hdl.handle.net/10520/EJC132263>
- KPMG. (2013). *COSO Internal Control – Integrated Framework (2013)*. Retrieved from: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/2750-New-COSO-2013-Framework-WHITEPAPER-V4.pdf>
- Nadhira, T. P. (2022). *The Effect of accounting information systems, internal control systems, and human resource competence on fraud prevention at Pdam Bandarmasih* [Master's thesis, Universitas Islam Indonesia]. <https://dspace.uui.ac.id/handle/123456789/41079>
- Abd, W. H., Kareem, A. D., & Jassim, E. E., (2022). The role of the modern COSO framework in evaluating the internal control system through the mediating role of the internal auditor: Al-Muthanna State University as a model. *Res Militaris*, 12(2), 4376-4391.

- Riitho, D. G., & Wanjala, K. (2020). Internal Control Systems Implementation and Fraud Mitigation Nexus among Deposit Taking Saccos in Kenya. *Finance & Economics Review*, 2(1), 11-29. <https://doi.org/10.38157/finance-economicsreview.v2i1.59>
- Nunnally, J. C. (1978). *Psychometric Theory* (2nd ed.). New York: McGraw-Hill.
- Romadhan, N. W., Fitriati, A., Pramono, H. & Pratama, B. C. (2024). Impact of good corporate governance, free cash flow, and auditor quality on earning management. *Jurnal Mantik*, 7(4), 3535-3545. <https://www.ejournal.iocscience.org/index.php/mantik/article/view/4540>
- Tran, K. H., & Duong, N. H. (2020). Earnings management to avoid earnings decreases and losses: Evidence from Vietnamese listed companies. *Cogent Economics & Finance*, 8(1), 1849980. <https://doi.org/10.1080/23322039.2020.1>
- Fields, T. D., Lys, T. Z., & Vincent, L. (2001). Empirical research on accounting choice. *Journal of accounting and economics*, 31(1-3), 255-307. [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(01\)00028-3](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(01)00028-3)

جميع الحقوق محفوظة IJRSP © (2025) (الباحث/ سامي عبدالله عبدالمملك أحمد غالب اليحيوي، الدكتور/ سلطان علي أحمد فرج السريحي). تُنشر هذه الدراسة بموجب ترخيص المشاع الإبداعي (CC BY-NC 4.0).

This article is distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-Non-Commercial 4.0 International License (CC BY-NC 4.0).

Doi: doi.org/10.52133/ijrsp.v6.69.10