

مجلة جامعة الرازي للعلوم الإدارية والإنسانية RUHMS

علمية محكمة تصدر عن مركز البحث العلمي، وكلية العلوم الإدارية والإنسانية – جامعة الرازي

Print ISSN: 2791-3287 & Online ISSN: 2791-3295

جامعة الرازي
Al-Razi University



جامعة الرازي
كلية العلوم الإدارية والإنسانية



يونيو ٢٠٢٤م

المجلد الخامس

العدد التاسع

الهيئة الاستشارية

الرقم	الاسم	التخصص	الجامعة	الدولة
١	أ. د / عبدالله عبدالله السنفي	إدارة أعمال	جامعة صنعاء	اليمن
٢	أ. د / صالح حسن الحرير	إدارة أعمال	جامعة عدن	اليمن
٣	أ. د / طلعت اسعد عبد الحميد	إدارة أعمال	جامعة المنصورة	مصر
٤	أ. د / حسن عبد الوهاب حسن	إدارة أعمال	جامعة القران الكريم	السودان
٥	أ. د / نجاة محمد جمعان	إدارة أعمال	جامعة صنعاء	اليمن
٦	أ. د / احمد علي الحاج	تخطيط تربوي	جامعة صنعاء	اليمن
٧	أ. د / محمد احمد الجلال	طرائق التدريس	جامعة ذمار	اليمن

الإشراف العام

د / طارق علي النهمي
رئيس مجلس الأمناء
أ.د/خليل الوجيه
رئيس الجامعة

رئيس التحرير

د / عبد الفتاح القرص
عميد كلية العلوم الإدارية والإنسانية

مدير التحرير

د / نجيب علي إسكندر
رئيس قسم الإدارة الصحية

هيئة التحرير

أ.د/ نبيل الربيعي
د/ تركي يحيى القباني
د/ عبد الفتاح على القرص
أ. د/ محمد محمد القطيبي
د/ محمد حسيني الحسيني
أ.م. د/ صالح علي النهاري
د/ أحمد محمد الحجوري

رقم الإيداع في دار الكتب الوطنية - صنعاء () لسنة 2020م

مجلة جامعة الرازي - مجلة علمية محكمة - تهدف إلى إتاحة الفرصة للباحثين لنشر بحوثهم العلمية باللغتين العربية

والإنجليزية في مختلف العلوم الإدارية والإنسانية

مجلة جامعة الرازي للعلوم الإدارية والإنسانية

مجلة علمية محكمة تعنى بنشر البحوث في مجال العلوم الإدارية والإنسانية

تصدر عن مركز البحث العلمي، وكلية العلوم الإدارية والإنسانية - جامعة الرازي - اليمن

توجه المراسلات إلى رئيس التحرير على العنوان الآتي:

مجلة جامعة الرازي للعلوم الإدارية والإنسانية

ص.ب:.....، الرمز البريدي..... اليمن

هاتف : ٢١٦٩٢٣ - ٧٧٤٤٤٠٠١٢

فاكس : ٤٠٦٧٦٠

البريد الإلكتروني: ruahms@alraziuni.edu.ye

صفحة الإنترنت: www.alraziuni.edu

دور مجلس الإدارة ولجنة المراجعة في تعزيز الرقابة على أداء الهيئة العامة للزكاة

في الجمهورية اليمنية

إعداد الباحث

محمد علي قاسم العزي

كلية التجارة-جامعة النيلين-السودان

المستخلص:

هدف البحث إلى التعرف على دور مجلس الإدارة ولجنة المراجعة- باعتبارهما من آليات الحوكمة- في الرقابة على أداء الهيئة العامة للزكاة في الجمهورية اليمنية. وتلخص المشكلة في السؤال الذي نص على ما دور آليات الحوكمة المتمثلة بمجلس الإدارة ولجنة المراجعة في الرقابة على أداء الهيئة العامة للزكاة في الجمهورية اليمنية؟ استخدم الباحث أداة الاستبانة وتكون مجتمع البحث من جميع العاملين الفنيين في الهيئة العامة للزكاة في الجمهورية اليمنية المركز الرئيس في العاصمة صنعاء، والبالغ عددهم (٣٥٠)، وتم اختيار عينة ممثلة لمجتمع البحث بلغت (١٨٤) مفردة. توصل البحث إلى عدد من النتائج منها: أنه يوجد دور لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة في تعزيز الرقابة على الأداء بالهيئة العامة للزكاة بالجمهورية اليمنية، وأن الدرجة الكلية الخاصة بتطبيق بُعد دور مجلس الإدارة في الهيئة العامة للزكاة، وبُعد الفاعلية، قد ظهرت بدرجة مرتفعة في حين جاءت الدرجة الكلية الخاصة بتطبيق بُعد دور لجنة المراجعة، وبُعد الكفاءة، بدرجة متوسطة. يوصي الباحث بأن يشارك مجلس الإدارة بفاعلية في وضع استراتيجية الهيئة، وتفعيل لجنة المراجعة لما لها من دور حيوي في ضمان جودة التقارير المالية، وتدعيم استقلالية المراجع الداخلي والخارجي، ودعم فعالية هيكل الرقابة الداخلية، وأن تولي هيئة الزكاة موضوع رقابة الأداء أهمية كبيرة للوصول إلى تحقيق الاقتصاد والكفاءة والفعالية في البرامج والأنشطة التي تنفذها.

الكلمات المفتاحية: مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، الرقابة على الأداء، الهيئة العامة للزكاة.

Abstract

The research aimed to identify the role of the Board of Directors and the Audit Committee - as they are governance mechanisms - in monitoring the performance of the General Authority of Zakat in the Republic of Yemen. The problem is summarized in the question that stipulates what is the role of supervisory governance mechanisms represented by the Board of Directors and the Audit Committee in monitoring the performance of the General Authority for Zakat in the Republic of Yemen? The researcher used the questionnaire tool, and the research community consisted of all the technical workers in the General Authority for Zakat in the Republic of Yemen, the main center in the capital, Sana'a, and they numbered (350), A representative sample of the research community was selected, which consisted of (184) individuals. The research reached a number of results, including: There is a role for the Board of Directors and the Audit Committee in enhancing oversight of the performance of the General Authority of Zakat in the Republic of Yemen. The total score for the application of the role of the board of directors in the General Authority for Zakat, and the effectiveness dimension, appeared with a high degree, while the total score for the application of the role of the audit

committee, and the efficiency dimension, was medium. The researcher recommends that the Board of Directors actively participate in setting the Authority's strategy, and activating the Audit Committee because of its vital role in ensuring the quality of financial reports, strengthening the independence of the internal and external auditors, and supporting the effectiveness of the internal control structure, and that the Zakat Authority attaches great importance to performance control in order to achieve economy, effectiveness in the program and activities it implements.

Keywords: Board of Directors, Audit Committee, Performance Oversight, General Authority of Zakat.

المقدمة:

تؤدي آليات الحوكمة دوراً أساسياً في الحفاظ على نزاهة المؤسسات والحفاظ على سمعتها، وذلك من خلال التحقق من امتثالها لكافة الأنظمة السارية واللوائح المعمول بها، بالإضافة إلى مدونة قواعد السلوك الوظيفي والسياسات والإجراءات الداخلية. لذا كان لزاماً على الهيئة العامة للزكاة في اليمن التوجه نحو تطبيق مبادئ وآليات الحوكمة لتعزيز ثقة المواطنين بها، خصوصاً في ظل التغيرات والتحولات التي يشهدها اليمن في مختلف النواحي السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وذلك لضبط ممارسات الإدارة العليا التنفيذية والمساهمة في كفاءة استخدام أموال الزكاة، والحد من الفساد وتحسين الأداء في الهيئة للوصول للحوكمة الفعالة، الأمر الذي يدعو إلى بحث مدى فعالية آليات الحوكمة الرقابية المتمثلة بمجلس الإدارة ولجنة المراجعة في تعزيز الرقابة على الأداء بالهيئة العامة للزكاة في الجمهورية اليمنية.

مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في ضعف الرقابة على أداء المؤسسات المالية ومنها مؤسسة الزكاة، الأمر الذي ترتب عليه إهدار الكثير من إيراداتها المستحقة، وضعف كفاءة عملية توزيعها على مستحقيها شرعاً، وتفشي الفساد المالي والإداري إلى بعض جوانبها، وهو ما يؤدي إلى انعدام ثقة المتعاملين معها، وهنا يأتي البحث عما إذا كان هناك دوراً جوهرياً لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة في تعزيز الرقابة على الأداء في الهيئة العامة للزكاة، حيث أن عمليات الفساد والتي ترتب عليها انهيار مؤسسات عملاقة كانت من أسبابها ضعف آليات الرقابة الحاكمة في تلك المؤسسات والقصور في تطبيق مفاهيم حوكمة المؤسسات، وبصورة أكثر تحديداً يمكن صياغة مشكلة الدراسة في السؤال الرئيس:

ما دور مجلس الإدارة ولجنة المراجعة - باعتبارهما من آليات الحوكمة- في تعزيز الرقابة على أداء الهيئة العامة

للزكاة في الجمهورية اليمنية؟ ويتفرع منه الاسئلة التالية:

١. ما دور مجلس الإدارة في تعزيز الرقابة على الأداء بالهيئة العامة للزكاة بالجمهورية اليمنية؟

٢. ما دور لجنة المراجعة في تعزيز الرقابة على الأداء بالهيئة العامة للزكاة بالجمهورية اليمنية؟

أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى التعرف على دور مجلس الإدارة ولجنة المراجعة- باعتبارهما من آليات الحوكمة- في الرقابة

على أداء الهيئة العامة للزكاة في الجمهورية اليمنية، ويتفرع منه الأهداف التالية:

١. التعرف على دور مجلس الإدارة في الرقابة على أداء الهيئة العامة للزكاة في الجمهورية اليمنية.

٢. توضيح دور لجنة المراجعة في الرقابة على أداء الهيئة العامة للزكاة في الجمهورية اليمنية.

٣. تقديم توصيات ومقترحات لتفعيل دور مجلس الإدارة ولجنة المراجعة في الرقابة على الأداء بالهيئة العامة للزكاة بالجمهورية اليمنية.

أهمية البحث:

تأتي أهمية البحث في جانبه العلمي والعملي، حيث تتمثل الأهمية من الناحية العلمية في التعرف على دور مجلس الإدارة ولجنة المراجعة كأحد آليات الحوكمة في تعزيز الرقابة على أداء هيئة الزكاة والنتائج التي تحققها نظراً لمكانتها في الاقتصاد الإسلامي وأثرها على قطاعات عريضة في المجتمع الإسلامي وبالتالي أهميتها في الدراسات المحاسبية، أما من الناحية العملية تأتي أهمية البحث في وضع رؤية عملية لدور مجلس الإدارة ولجنة المراجعة والذي يمكن من خلالها تحسين كفاءة أداء الهيئة العامة للزكاة بالجمهورية اليمنية وفعاليتها ومن ثم تعزيز الثقة بينها وبين المواطنين المتعاملين معها. ويزيد من أهمية البحث ندرة الدراسات المحلية التي تناولت دور مجلس الإدارة ولجنة المراجعة كأحد آليات الحوكمة في الهيئة العامة للزكاة بالجمهورية اليمنية.

فرضيات البحث:

الفرضية الرئيسية: يوجد دور لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة في تعزيز الرقابة على الأداء بالهيئة العامة للزكاة بالجمهورية اليمنية، ويتفرع منها الفرضيات التالية:

٣. يوجد دور لمجلس الإدارة في تعزيز الرقابة على الأداء بالهيئة العامة للزكاة بالجمهورية اليمنية.

٤. يوجد دور للجنة المراجعة في تعزيز الرقابة على الأداء بالهيئة العامة للزكاة بالجمهورية اليمنية.

منهج البحث:

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي والذي يحاول وصف ظاهرة من الظواهر للوصول إلى أسباب هذه الظاهرة والعوامل التي تتحكم فيها، واستخلاص النتائج لتعميمها، من خلال وصف متغيرات البحث وتحليل العلاقة بين هذه المتغيرات وذلك للتعرف على دور مجلس الإدارة ولجنة المراجعة في تعزيز عملية الرقابة على أداء الهيئة العامة للزكاة في الجمهورية اليمنية.

الإطار النظري

أولاً: الدور الرقابي لمجلس الإدارة في ظل مفهوم حوكمة الشركات

يعتبر مجلس الإدارة أحد الآليات الداخلة المهمة لحوكمة الشركات حيث إنه أداة مهمة لتحديد الأهداف ووضع الخطط الاستراتيجية، وممارسة دور القيادة للشركة في التأثير والإشراف على الإدارة التنفيذية، وكذلك إعداد وتوصيل التقارير السنوية لأصحاب المصالح، هذا فضلاً عن حماية أصول الشركة من سوء التصرف، والتأكد من كفاءة إدارة رأس المال المستثمر في الشركة، وذلك من خلال صلاحياته الواردة بالنظام الأساسي للشركة، كما أن مجلس الإدارة الفعال يعمل على تقييم الأداء من أجل تعظيم قيمة الشركة، وينبغي توافر الاستقلالية التامة لمجلس الإدارة حتى يمكنه تقييم الأداء بشكل فعال (Hermanson & Rittenberg, 2003).

١. مفهوم الحوكمة:

تعرف الحوكمة بأنها: مجموعة المبادئ والقواعد والقوانين والأنظمة واللوائح التي تحكم وتنظم إدارة المؤسسات، في ظل توفر الآليات المحاسبية والرقابية الكفؤة والفعالة المتمثلة في مجلس الإدارة ولجنة المراجعة والمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، بما يؤدي إلى التسيير الأمثل لأنشطة المؤسسات، وعرض تقاريرها المالية بمستوى عالٍ من الشفافية والإفصاح وحماية حقوق الأطراف ذات العلاقة بها (أبو سرعة، ٢٠١٦: ٦).

وأيضاً عرفت بأنها عبارة عن مجموعة من الآليات والقوانين والإجراءات والنظم التي تتضمن كل من الشفافية والعدالة، وذلك بهدف تحقيق الجودة والتميز في الأداء، وتحقيق الانضباط المالي والإداري وذلك من خلال التطبيق الكفء والفعال للقوانين واللوائح والمعايير المحاسبية ومعايير المراجعة الداخلية والخارجية ورقابة الجودة لتحقيق أفضل المنافع الممكنة لكافة الأطراف ذوي المصلحة والمجتمع ككل (المغربي، ٢٠٢٠: ٣).

وإذا أردنا تعريف الحوكمة بكلمة واحدة فإنها تعني "الانضباط" ويقصد بذلك الانضباط في كل شيء، ومن ذلك انضباط في أعمال مراقبة ومتابعة أعمال المنشأة من جانب الجهات الداخلية مثل (مجلس الإدارة ولجنة المراجعة والمراجعة الداخلية والمشرفين ورؤساء القطاعات والمديرين) والجهات الخارجية (الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة ومراقبي الحسابات، والوزارات المختصة) (حماد، ٢٠٠٥: ٣).

ويمكن تعريف الحوكمة بأنها: مجموعة من القواعد والسياسيات والإجراءات التي تتبعها المؤسسات بهدف الضبط والإحكام على رقابة الموارد المتاحة والعمل على التنمية المستدامة والاستغلال الأمثل لتلك الموارد، وذلك من خلال خلق بيئة عمل تتمتع بالعدالة والمساواة والشفافية والإفصاح والمساءلة وبالشكل الذي يؤدي إلى تحقيق النتائج المرجوة باقتصاد وكفاءة وفاعلية.

٢. أهداف الحوكمة المؤسسية:

إن هدف حوكمة الشركات هو المساعدة في بناء جو من الثقة والشفافية والمساءلة اللازمة لتشجيع الاستثمار على المدى الطويل، والاستقرار المالي ونزاهة العمل، والذي يؤدي بالنتيجة إلى تحقيق النمو المستدام. ويمكن تلخيص الأهداف الرئيسية للحوكمة كما يلي:-

- تحسين فعالية وكفاءة إدارة العمليات واستغلال الموارد العامة وتوظيفها في المجالات التي تحقق العائد على المجتمع وبما يؤدي إلى تحقيق الأهداف الاستراتيجية (الواردات، ٢٠٢٠).
- محاربة ومكافحة الفساد بأشكاله وممارساته (الواردات، ٢٠٢٠).
- تحسين وتطوير إدارة المؤسسة، ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على تبني استراتيجية سليمة وضمن اتخاذ قرارات الدمج والسيطرة بناءً على أسس سليمة، بما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء (الججاوي والزرقي، ٢٠١٨).
- فرض الرقابة الفعالة على أداء الوحدات الاقتصادية وتدعيم المساءلة المحاسبية بها (رابح وهاجر، ٢٠١٢: ٨).
- زيادة نسبة رضا المواطن عن الخدمات التي يقدمها القطاع العام (وزارة تطوير القطاع العام، ٢٠١٧: ٥).

- تشجيع الاستخدام الكفء للموارد على مستوى كل من المؤسسة والاقتصاد القومي (وزارة تطوير القطاع العام، ٢٠١٧: ٥).
 - تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات المؤسسات، وإجراءات المحاسبة، والتدقيق المالي على النحو الذي يمكن من الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري (خليل والعشماوي، ٢٠٠٨: ٣٥-٣٦).
 - مراعاة مصالح الأطراف المختلفة وتفعيل التواصل معهم (رابح وهاجر، ٢٠١٢: ٨).
 - المساعدة في التأكيد على أن المؤسسة تلتزم بالقوانين والتعليمات وتوقعات المجتمع (Marsha, 2001: 6).
 - توفير الفعالية في آليات العمل وتدفق المعلومات (نادي رجال الأعمال اليميني، ٢٠١٠: ٧).
٣. مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة:

- يتحمل مجلس الإدارة مسؤولية الرقابة الداخلية للشركة والتي تهدف في مجملها إلى حماية أصول الشركة واستثمارات المساهمين ويقوم مجلس الإدارة ولجنة المراجعة التابعة له بالإشراف على تصرفات الإدارة العليا ومراقبة فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية التي يتم تطبيقها، في هذا السياق، يضطلع مجلس إدارة الشركة بالمهام التالية:-
- صياغة ورسم استراتيجية الشركة ومراجعتها، وإعداد الخطط الرئيسية المتعلقة بالموازنات السنوية، وخطط العمل، وسياسة المخاطر (حبيبة، ٢٠١٩: ٣٩). ووضع أهداف الأداء ومراجعة التنفيذ (الهويمل، ٢٠١٩: ٥١٢).
 - يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توافر كامل المعلومات، وبحسن النية مع العناية الواجبة وبما يحقق أفضل مصلحة للشركة والمساهمين (زايد، ٢٠١٩).
 - ينبغي على مجلس الإدارة أن يطبق معايير أخلاقية عالية وينبغي أيضاً أن يأخذ في الاعتبار اهتمامات كافة أصحاب المصالح.
 - التقييم المستمر لكفاءة أنظمة الشركة وإجراءاتها وآليات الرقابة وذلك للتقليل من المخاطر والقصور في الأداء كما يقوم بمراقبة وإدارة المخاطر المتصلة بالعمليات عبر تقارير إدارة المخاطر، التي تعد الإدارة، ومناقشة خلال اجتماعات مراجعة سير الأعمال، والإفصاح عن أوجه إدارة المخاطر في التقرير السنوي للشركة.
 - متابعة وإدارة صور تعارض المصالح المختلفة بالنسبة للإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة والمساهمين، وضمان سلامة التقارير المحاسبية والمالية للشركة. ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسؤوليته أمام الشركة والمساهمين (زايد، ٢٠١٩).

ثانياً: الدور الرقابي للجان المراجعة في ظل مفهوم حوكمة الشركات

- ركز معظم الباحثين على دور لجنة المراجعة كعامل رئيس في ضمان نزاهة المعلومات المالية والتعامل مع القضايا المتعلقة بالمراجعة الخارجية (Alzoubi, 2012). كما نظر بعض الباحثين إلى دور لجان المراجعة كآلية فعالة من آليات الحوكمة من أجل تعزيز الثقة في مصداقية المعلومات المالية خاصة بعد حدوث الأزمات المالية والاختلاسات وحالات التهرب الجنائي (Farber, 2005).

١- مفهوم لجنة المراجعة:

لا يوجد مفهوم موحد للجنة المراجعة نظراً لأن مهامها ومسؤولياتها ودورها قد تختلف من مؤسسة إلى أخرى، ومن دولة إلى أخرى، إلا أنه يمكننا استعراض بعض المفاهيم على النحو الآتي:

هي لجنة فرعية منبثقة من مجلس إدارة الهيئة وتشكل بقرار منه، تتكون أساساً من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين الذين يمتلكون المهارات المالية والمحاسبية، وتهدف إلى تقوية ودعم أعمال المراجعة الخارجية وأعمال المراجعة الداخلية والتنسيق بينهما، والإشراف والرقابة على عملية الإعداد والإصدار للتقارير المالية للمنشأة للتأكد من مدى سلامتها وشفافيتها وإفصاحها، وتقييم نظام رقابتها الداخلي وأي موضوعات يكلفها بها مجلس الإدارة (أبو سرعة، ٢٠١٦: ٦).

وقد عرفها بنك بريطانيا بأنها: لجنة فرعية تابعة لمجلس إدارة الشركة تكون مسؤولة عن متابعة المسائل المالية في الشركة وذلك لمساعدة مجلس الإدارة في اتخاذ القرارات المالية والتي قد لا يكون لديه الوقت أو الخبرة لمعرفة تفاصيلها (ريمة، ٢٠١٢: ٦٥). وتتكون من اثنين إلى سبعة أعضاء من مجلس الإدارة المستقلين الذين يمتلكون المهارات المالية والمحاسبية ولا دخل لهم بالسياسات والإجراءات التنفيذية ومستقلون عن الإدارة وهم واسطة بين المدقق الخارجي والداخلي والإدارة العليا وأن هذه اللجنة تضمن استقلال المدقق الداخلي وتقوية استقلالية المدقق الخارجي (الججاوي والزرقي، ٢٠١٨).

فيما عرفت من قبل الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين بأنها: لجنة مكونة من أعضاء مجلس إدارة الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة، وتتلخص نشاطاتها في ترشيح المراجع الخارجي ومناقشة نطاق ونتائج المراجعة معه، وكذلك تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة والتأكد من فاعليته، وكذلك التأكد من تطبيق قواعد الحوكمة في الشركة (سردوك ونصير، ٢٠١٧).

كما عرفها البعض بأنها لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة، وتتكون من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين، ويحضر اجتماعات هذه اللجنة المراجعين الداخليين والخارجيين إذا اقتضى الأمر ذلك، وتفوض هذه اللجنة صلاحيات العمل طبقاً للأحكام التي يقرها مجلس الإدارة، وترفع تقاريرها الدورية إلى رئيس مجلس الإدارة (مخائيل، ٢٠٠٥: ٣٢).

مما سبق يمكن القول أن لجنة المراجعة مكونة من عدد من الأعضاء المستقلين من ذوي الخبرة والكفاءة في مجال الأمور المالية والمحاسبية، وتعمل على تقديم الدعم والمساندة لمجلس الإدارة والمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، لضمان جودة التقارير المالية، وتحقيق الفعالية في أداء المؤسسات.

٢- أهمية لجان المراجعة:

أكدت معظم الدراسات والتقارير الخاصة بالحوكمة على ضرورة وجود لجان المراجعة في الوحدات الاقتصادية التي تسعى إلى التطبيق الفعال للحوكمة، بل أشارت إلى أن وجود لجان المراجعة؛ يمثل أحد العوامل الرئيسية لتقييم مستويات الحوكمة المطبقة بالوحدة الاقتصادية (سويلم، ٢٠١٥: ٣٤). وذلك لدورها المهم في (زينب، ٢٠١٥: ٧١):

- زيادة موثوقية القوائم المالية التي تنشرها الشركة.
- مساندة الإدارة العليا للقيام بالمهام المنوطة بها بكفاءة وفعالية.

- تدعيم استقلالية المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.
- تحسين جودة أداء نظام الرقابة الداخلية وما يتبعه من رفع كفاءة أداء عملية المراجعة.
- وفي هذا الصدد، تعتبر لجنة المراجعة أحد أهم آليات الحوكمة التي تساعد على زيادة درجة الثقة في المعلومات التي تفصح عنها الشركة. (Bronson, 2009) حيث إن آلية لجنة المراجعة لا يمكن الاستغناء عنها، وذلك لأنها تتألف من مجموعة من المديرين المستقلين غير التنفيذيين بغرض زيادة ثقة المساهمين في مصداقية وموضوعية المعلومات المالية المنشورة، ومساعدة وتعزيز موضوعية أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين في الوفاء بمسئولياتهم عن التقارير المالية (Coram, 2006).
- وعلاوة على ذلك، للجنة المراجعة دوراً بارزاً في تعزيز دور المراجعة الداخلية وزيادة جودتها من خلال التنسيق والاتصال بينهم وبين مجلس الإدارة، والعمل على تعزيز موثوقية وشفافية المعلومات المالية، فضلاً عن قدرتها على الإشراف والتقييم الانتقادي لأداء المراجعة الداخلية، وتعزيز نظام الرقابة الداخلية، والتأكد من أن نظام الرقابة الداخلية يعمل بالشكل المناسب (سعيد، ٢٠١٣). كما أن لجنة المراجعة ومن خلال جودة علاقتها بوظيفة المراجعة الداخلية فإنها توفر لها البيئة الملائمة لأداء أنشطتها المتعلقة بالحوكمة (تقدير المخاطر- تقييم إجراءات الرقابة الداخلية- اختبارات مدى الالتزام) (Beasley, et al, 2000)، في حين توجد مجموعة من أعمال المراجعة الداخلية التي يتعين على لجنة المراجعة الاشراف عليها وهي (المعصراوي، ٢٠١٩):

- عملية تعيين وعزل رئيس قسم المراجعة الداخلية.
- مراجعة خطة المراجعة الداخلية.
- التنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.
- التأكد من عدم وجود أية قيود على إدارة المراجعة في عملية الوصول لرئيس لجنة المراجعة أو رئيس مجلس الإدارة.

ثالثاً: مفهوم الرقابة على الأداء

- أدى التطور العلمي الحديث إلى توسيع مفاهيم الرقابة وأدواتها المختلفة، فلم يعد الهدف من الرقابة التأكد من أن النتائج تعبر أو تتفق مع الخطط الموضوعية فحسب، بل أصبح الهدف من الرقابة أوسع وأعم وأشمل من ذلك بكثير بحيث يغطي مفهومها الحديث النواحي والمجالات التالية (الطراونة وعبد الهادي، ٢٠١١: ٢٣):
- فحص ومراجعة الخطط المختلفة لجميع البرامج والأنشطة التي تقوم بوضعها الوحدات والأجهزة الحكومية.
 - تتبع العوامل والتغيرات التي قد تؤثر على تحقيق أهداف هذه البرامج والأنشطة.
 - قياس عناصر الاقتصاد والكفاءة في أداء الوحدات الحكومية، والفاعلية بالنسبة لنتائج البرامج المختلفة وتحقيق التوازن بينها.

- تقييم أداء البرامج والأنشطة التي تتولى تنفيذها الوحدات والأجهزة الحكومية للحكم على مستوى أداؤها ومدى قدرتها على تحقيق الأهداف.
 - المساعدة في اتخاذ وترشيد القرارات المستقبلية في مختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية.
- ويعرف الصقال وسعيد (٢٠٠٥) الرقابة على أنها عمليات السيطرة التنظيمية المستمرة على تطبيق خطط المنظمة بصورة كفؤة وفعالة وبما يضمن تحقق أهدافها دون هدر في الموارد والقدرات المادية والمالية والبشرية، وأنها وسيلة لتحديد مناطق ومجالات الإخفاقات ووضع المعالجات اللازم لتصحيحها، ص:٦.
- كما عرفت بأنها: متابعة الأعمال والتأكد من أنها تتم وفقاً لما أريد لها، والعمل على تصحيح أي انحراف يقع في المستقبل (ديري، ٢٠١١).
- كما عرفت منظمة الانتوساي رقابة الأداء بأنها: فحص مستقل وموضوعي لأعمال الحكومة أو أنظمتها أو برامجها أو مؤسساتها والتي تتعلق بإحدى الجوانب الثلاثة أو أكثر، وهي الاقتصاد والكفاءة والفعالية وذلك بهدف التطوير. وتشمل عناصر الرقابة على الأداء حسب معيار الانتوساي (٣٠٠٠):
- أ. الاقتصادية: هي تخفيض تكلفة الأنشطة مع مراعاة جوانبها المناسبة.
 - ب. الكفاءة: هي العلاقة بين جودة السلع والخدمات المقدمة وبين تكلفة إنجاز تلك السلع والخدمات المقدمة، أي الاستفادة القصوى من الموارد المتاحة.
 - ج. الفاعلية: هي علاقة المخرجات بتحقيق الأهداف المعلنة مسبقاً.
- وهنا نخلص مما سبق إلى أن رقابة الأداء هي عبارة عن عمليات تقييم الأداء الفعلي للمنظمة، ومقارنتها بالأداء المخطط لتحديد الانحرافات وأسبابها، ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة أسباب تلك الانحرافات من أجل تحقيق الأهداف.

الدراسة الميدانية:

مجتمع وعينة البحث:

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث أن تعمم عليها النتائج ذات الصلة بالمشكلة المدروسة، وبناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها فإن المجتمع المستهدف يتكون من جميع العاملين الفنيين في الهيئة العامة للزكاة في الجمهورية اليمنية المركز الرئيس في العاصمة صنعاء، والبالغ عددهم (٣٥٠)، أما عينة الدراسة فتم اختيار مفرداتها بطريقة عشوائية بسيطة، وتم تحديد حجم العينة وفقاً لطريقة كيرجسي-مرجان، وبلغت العينة (١٨٤) فرداً، وبلغ عدد الاستبانات الموزعة على الأفراد (٢٢٠) استبانة، تم استرجاع (١٩٣) استبانة وبنسبة (٨٧,٧٪) من العدد الموزع، منها (٩) استبانات أرجعت فارغة، وبلغت الاستبانات القابلة للتحليل (١٨٤) فرداً.

أداة الدراسة:

تتمثل أداة جمع البيانات التي اعتمدت عليها الدراسة في الحصول على البيانات الأولية على قائمة استقصاء تم إعدادها وتطويرها بناء على الاطلاع على الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة والاستفادة منها في بناء

الاستبانة وصياغة فقراتها. واشتملت الاستبانة على قسمين:

القسم الأول: يحتوي على (٥) متغيرات تناول المتغيرات الشخصية لعينة الدراسة والمتمثلة في: ١/ المؤهل العلمي. ٢/ التخصص. ٣/ المؤهل المهني. ٤/ المسعى الوظيفي. ٥/ سنوات الخبرة.

القسم الثاني: وشمل بيانات الدراسة الأساسية: وهي المحاور والتي من خلالها يتم التعرف على متغيرات الدراسة. ويشتمل هذا القسم على محورين:

المحور الأول: يقيس (دور مجلس الإدارة ولجنة المراجعة في الهيئة العامة للزكاة) ويشتمل على بُعدين:

البُعد الأول: يقيس (دور مجلس الإدارة في الهيئة العامة للزكاة) ويشتمل على عدد (٦) عبارات.

البُعد الثاني: يقيس (دور لجنة المراجعة في الهيئة العامة للزكاة) ويشتمل على عدد (٦) عبارات.

المحور الثاني: يقيس (رقابة الأداء في الهيئة العامة للزكاة) ويشتمل على (٣) أبعاد:

البُعد الأول: يقيس (الاقتصاد) ويشتمل على عدد (٦) عبارات.

البُعد الثاني: يقيس (الكفاءة) ويشتمل على عدد (٦) عبارات.

البُعد الثالث: يقيس (الفاعلية) ويشتمل على عدد (٦) عبارات.

ثبات أداة الدراسة:

يقصد بالثبات (استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج باحتمال مساو لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة). وبالتالي فهو يؤدي إلى الحصول على نفس النتائج أو نتائج متوافقة في كل مرة يتم فيها إعادة القياس. وكلما زادت درجة الثبات واستقرار الأداة زادت الثقة فيه، وهناك عدة طرق للتحقق من ثبات المقياس وقد قام الباحث بحساب معامل ثبات الاختبار استخدام معامل ألفا كرونباخ " (s Alpha، Cronbach)، والذي يأخذ قيمةً تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساويةً للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد صحيح. أي أن زيادة معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة ثبات الاستبانة وبالتالي زيادة مصداقية البيانات، والجدول التالي يوضح قيم معاملات ألفا كرونباخ لأبعاد الدراسة على النحو التالي:-

جدول (١) نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الأداة لأبعاد ومحاور الدراسة

م	عدد العبارات	Cronbach.s Alpha
1	6	.872
2	6	.941
٣	6	.874
٤	6	.777
٥	6	.911

المصدر: إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية ٢٠٢٣ لمخرجات spss.

يتضح من الجدول (١) أن نتائج اختبار الثبات لجميع أبعاد الدراسة تراوحت بين (941-777). وتلك القيم كانت جميعها أكبر من (60%) وهذا يدل بأن أداة الدراسة تتمتع بدرجة عالية من الثبات في جميع أبعادها ومحاورها وأن البيانات التي تم جمعها بواسطتها تتمتع بالثبات والصدق العالي وتحقق أغراض الدراسة وبالتالي يمكن الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

خصائص عينة الدراسة:

١/ توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

جدول (٢) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقا للمؤهل العلمي

النسبة %	العدد	المؤهل العلمي
85.9	158	بكالوريوس
3.3	6	دبلوم عالي
5.4	10	ماجستير
5.4	10	أخرى (ثانوية)
100.0	184	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية ٢٠٢٣ لمخرجات spss.

يلاحظ من الجدول (٢) أن غالبية أفراد العينة هم من حملة المؤهلات الجامعية بكالوريوس حيث بلغت نسبتهم (85.9%)، وبلغت نسبة ممن مستوياتهم العلمية فوق البكالوريوس (8.7%)، في حين نسبة الذي مستوياتهم العلمية ثانوية (5.4%)، كما تبين النتائج أن معظم أفراد العينة هم من حملة المؤهلات الجامعية وما فوق، وهذا يدل على جودة التأهيل العلمي لأفراد العينة والتي تشترط الهيئة العامة للزكاة عند توظيفه أن يكونوا حاصلين على مؤهلات جامعية، وبالتالي فإن العينة المستبانة لديها القدرة على فهم عبارات الاستبانة بشكل جيد والإجابة عليها بدقة وموضوعية.

٢/ توزيع أفراد العينة حسب التخصص

جدول (٣) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقا للتخصص

النسبة %	العدد	التخصص
54.3	100	محاسبة
18.5	34	إدارة أعمال
8.7	16	اقتصاد
6.0	11	نظم معلومات
12.5	23	أخرى
100.0	184	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية ٢٠٢٣ لمخرجات spss.

يتضح من الجدول (٣) أن غالبية أفراد العينة هم يحملون تخصص محاسبة حيث بلغت نسبتهم (54.3%)، وبلغت نسبة ممن تخصصاتهم إدارة أعمال واقتصاد ونظم معلومات (33.2%)، في حين نسبة ممن تخصصاتهم العلمية أخرى (12.5%)، كما يتضح أن معظم أفراد العينة هم من حملة التخصصات الجامعية محاسبة وإدارة أعمال، وهذا يدل على

جودة التأهيل العلمي لأفراد العينة والتي تشترط الهيئة العامة للزكاة عند توظيفه أن يكونوا حاصلين على مؤهلات جامعية وبالتالي فإن العينة المستبانة لديها القدرة على فهم عبارات الاستبانة بشكل جيد والإجابة عليها بدقة وموضوعية.

٣/ توزيع أفراد العينة حسب المؤهل المهني

جدول (٤) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفقا للمؤهل المهني

النسبة %	العدد	المستوى الوظيفي
6.5	12	زمالة المحاسبين القانونيين اليمنية
0.0	0	زمالة المحاسبين القانونيين العربية
0.0	0	زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية
.5	1	زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية
92.9	171	لا يوجد
100.0	184	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية ٢٠٢٣ لمخرجات spss.

تشير نتائج الجدول (٤) أن لا يوجد مؤهلات مهنية قد احتلوا المرتبة الأولى بنسبة بلغت (92.9%)، وفي المرتبة الثانية زمالة المحاسبين القانونيين اليمنية بنسبة بلغت (6.5%)، وفي المرتبة الثالثة زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية حيث بلغت نسبتهم (0.5%). يتضح من ذلك وجود قصور في رغبة العاملين في الهيئة العامة للزكاة للحصول على المؤهلات المهنية المتمثلة بزمالة المحاسبين القانونيين رغم أهميتها في تحقيق كفاءة وفعالية أداء الهيئة.

٤/ توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي

جدول (٥) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفقا للمسمى الوظيفي

النسبة %	العدد	المسمى الوظيفي
.٥	١	عضو مجلس إدارة
.٥	١	وكيل
١,٦	٣	وكيل مساعد
٦	١١	مدير عام
٨,٢	١٥	نائب مدير عام
٢٢,٣	٤١	مدير إدارة
٢٨,٣	٥٢	رئيس قسم
٣٢,٦	٦٠	مختص
100.0	184	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية ٢٠٢٣ لمخرجات spss.

يلاحظ من نتائج الجدول (٥) أن المختصين قد احتلوا المرتبة الأولى بنسبة بلغت (٣٢,٦%)، وفي المرتبة الثانية رؤساء الأقسام بنسبة بلغت (٢٨,٣%)، وفي المرتبة الثالثة مدراء الإدارات حيث بلغت نسبتهم (٢٢,٣%)، وقد تضمنت العينة قيادات مدراء العموم ونواب مدراء العموم والوكلاء المساعدون ووكيل وعضو مجلس إدارة. ويتضح من ذلك بأن العينة

شملت مختلف المستويات الوظيفية في مجال الحوكمة كما أن جميع هذه الوظائف لديها دراية كافية بموضوع الدراسة وبالتالي ستعامل مع أسئلة الاستبيان وتجب عليه بكل مسئولية ودقة وموضوعية.

٥/ توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخدمة

جدول (٦) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفقا لسنوات الخدمة

النسبة%	العدد	سنوات الخدمة
29.9	55	أقل من ٥ سنوات
18.5	34	من ٦ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات
23.4	43	من ١١ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة
12.5	23	من ١٦ سنوات إلى أقل من ٢٠ سنة
15.8	29	من ٢١ سنة فأكثر
100.0	184	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية ٢٠٢٣ لمخرجات spss.

يتبين من الجدول (٦) أن العينة من ذوي الخبرة (أقل من ٥ سنوات) جاءت في المرتبة الأولى حيث بلغت نسبتهم (29.9%)، وفي المرتبة الثانية فئة الخبرة (من ١١ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة) والتي بلغت نسبتهم (23.4%)، وفي المرتبة الثالث فئة الخبرة (من ٦ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات) والتي بلغت نسبتهم (18.5%)، وفي المرتبة الرابعة فئة الخبرة (من ٢١ سنة فأكثر) والتي بلغت نسبتهم (15.8%)، في حين فئة الخبرة (من ١٦ سنوات إلى أقل من ٢٠ سنة) فجاءت في المرتبة الأخيرة بنسبة بلغت (12.5%)، يتضح من ذلك أن عينة الدراسة هم من ذوي فئات الخدمة الطويلة في الهيئة العامة للزكاة، وبالتالي فإن هذه الفئات يتوقع منها الحصول على إجابات دقيقة وموضوعية نتيجة لتراكم خبراتها الطويلة في مجال العمل الزكوي.

تحليل محاور الدراسة:

المحور الأول: دور مجلس الإدارة ولجنة المراجعة في الهيئة العامة للزكاة

البعد الأول: دور مجلس الإدارة في الهيئة العامة للزكاة

جدول (٧):

التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات بُعد دور مجلس الإدارة في الهيئة العامة للزكاة

م	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي%	قيمة اختبار T	دلالة اختبار T	مستوى التطبيق	الترتيب
1	يساهم أعضاء مجلس الإدارة بفعالية في وضع خطط وأهداف الهيئة.	4.03	.750	80.5	18.584	.000	مرتفعة	1
2	يقوم مجلس الإدارة بوضع أنظمة فعالة	3.96	.742	79.2	17.587	.000	مرتفعة	2

م	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	قيمة اختبار T	دلالة اختبار T	مستوى التطبيق	الترتيب
	للمراقبة الداخلية.							
3	يعمل مجلس الإدارة على الإشراف على أنظمة الرقابة الداخلية.	3.83	.731	76.6	15.431	.000	مرتفعة	3
4	يلتزم مجلس الإدارة بتقييم نظم إدارة المخاطر.	3.70	.820	73.9	11.512	.000	مرتفعة	4
5	يقوم مجلس الإدارة بوضع معايير ملائمة تحكم تعيين أعضاء مجلس الإدارة.	3.67	.857	73.5	10.666	.000	مرتفعة	5
6	يقوم مجلس الإدارة بتحديد مسؤولية لجنة المراجعة بشكل واضح.	3.58	.908	71.5	8.605	.000	مرتفعة	6
	جميع العبارات	3.79	.628	75.9	17.156	.000	مرتفعة	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠٢٣ لمخرجات spss

تظهر نتائج الجدول (٧) أن الدرجة الكلية الخاصة بتطبيق بُعد دور مجلس الإدارة في الهيئة العامة للزكاة قد ظهرت بدرجة مرتفعة حسب الإجابات بمتوسط حسابي (3.79) وبوزن نسبي (75.9%) وبما أن قيمة اختبار (t) كانت موجبة على مستوى الدرجة الكلية، وهذا يشير إلى أن الفرق بين قيمة المتوسطات الحسابية لإجابات عينة الدراسة والوسط الفرضي كان فرقاً معنوياً ودالاً إحصائياً وهذا يؤكد بأن مستوى دور مجلس الإدارة في الهيئة العامة للزكاة كانت مرتفعة، وقد كانت جميع عبارات الجدول معبرة عن درجة تطبيقها بدرجة مرتفعة، وأن العبارة رقم (١) ظهرت أهم عبارة بنظر العينة المبحوثة حيث جاءت على المرتبة الأولى إذ تنص (يساهم أعضاء مجلس الإدارة بفعالية في وضع خطط وأهداف الهيئة) بمتوسط حسابي (4.03) وبوزن نسبي (80.5%)، وجاءت العبارة رقم (2) في المرتبة الثانية والتي تنص (يقوم مجلس الإدارة بوضع أنظمة فعالة للمراقبة الداخلية) بمتوسط حسابي (3.96) وبوزن نسبي (79.2%)، في حين جاءت العبارة رقم (٦) التي تنص (يقوم مجلس الإدارة بتحديد مسؤولية لجنة المراجعة بشكل واضح) بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.58)، وبوزن نسبي (71.5%) معبرة عن درجة تطبيق مرتفعة.

البعد الثاني: دور لجنة المراجعة في الهيئة العامة للزكاة

جدول (٨):

التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات بُعد دور لجنة المراجعة في الهيئة العامة للزكاة

م	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	قيمة اختبار T	دلالة اختبار T	مستوى التطبيق	الترتيب
1	تعمل لجنة المراجعة على مساندة الإدارة التنفيذية للقيام بالمهام المنوطة بها بكفاءة عالية.	3.43	.944	68.7	6.245	.000	متوسطة	2
2	تعمل لجنة المراجعة على التأكد من تطبيق مبادئ الحوكمة في الهيئة.	3.34	1.001	66.8	4.639	.000	متوسطة	3
3	تعمل لجنة المراجعة على تحسين جودة أداء نظام الرقابة الداخلية.	3.45	1.129	68.9	5.352	.000	متوسطة	1
4	تقوم لجان المراجعة بدور حيوي في ضمان جودة التقارير المالية.	3.33	1.137	66.5	3.891	.000	متوسطة	4
5	تقوم لجنة المراجعة بتدعيم استقلالية المراجع الداخلي.	3.16	1.098	63.2	1.948	.000	متوسطة	5
٦	تقوم لجنة المراجعة بتدعيم استقلالية المراجع الخارجي.	3.04	1.118	60.8	.462	.000	متوسطة	6
	جميع العبارات	3.29	.944	65.8	4.180	.000	متوسطة	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠٢٣ لمخرجات spss

يلاحظ من نتائج الجدول (٨) أن الدرجة الكلية الخاصة بتطبيق بُعد دور لجنة المراجعة في الهيئة العامة للزكاة قد ظهرت بدرجة متوسطة حسب الإجابات بمتوسط حسابي (3.29) وبوزن نسبي (65.8%) وبما أن قيمة اختبار (t) موجبة ومستوى الدلالة كانت أقل من مستوى الثقة (0.05) على مستوى الدرجة الكلية حيث بلغت (.000)، وهذا يشير إلى أن الفرق بين قيم المتوسطات الحسابية لإجابات عينة الدراسة والوسط الفرضي كان فرقا معنويا ودالاً إحصائياً ولصالح المتوسط المحتسب من العينة، مما يؤكد أن درجة تطبيق دور لجنة المراجعة في الهيئة العامة للزكاة كان بدرجة متوسطة

حيث يتم تطبيق دور لجنة المراجعة في الهيئة العامة للزكاة، وقد كانت جميع عبارات الجدول معبرة عن درجة تطبيق متوسطة، وأن العبارة رقم (٣) ظهرت أهم عبارة حيث جاءت على المرتبة الأولى وهذه العبارة تنص (تعمل لجنة المراجعة على تحسين جودة أداء نظام الرقابة الداخلية) بمتوسط حسابي (3.45) وبوزن نسبي (68.9%) حيث إن الهيئة العامة للزكاة تعمل على تحسين جودة أداء نظام الرقابة الداخلية في عملية المراجعة، وجاءت العبارة رقم (١) في المرتبة الثانية والتي تنص (تعمل لجنة المراجعة على مساندة الإدارة التنفيذية للقيام بالمهام المنوطة بها بكفاءة عالية) بمتوسط حسابي (3.43) وبوزن نسبي (68.7%)، في حين جاءت العبارة رقم (٦) التي تنص (تقوم لجنة المراجعة بتدعيم استقلالية المراجع الخارجي) بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.04)، وبوزن نسبي (60.8%) معبرة عن درجة تطبيق متوسطة.

المحور الثاني: عرض وتحليل بيانات أبعاد محور رقابة الأداء في الهيئة العامة للزكاة

البعد الأول: الاقتصاد

جدول (٩): التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات بُعد الاقتصاد

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	قيمة اختبار T	دلالة اختبار T	مستوى التطبيق	الترتيب
1	تخطط الهيئة للحصول على حاجاتها من الأصول والمواد المختلفة بأقل تكلفة متاحة.	3.71	.746	74.2	12.953	.000	مرتفعة	1
2	تحرص الهيئة على شراء حاجاتها من الأصول والمواد المختلفة بجودة ملائمة.	3.64	.791	72.7	10.899	.000	مرتفعة	2
3	تعمل الهيئة على استقطاب الكوادر البشرية المؤهلة بأجور مناسبة.	3.47	.760	69.3	8.338	.000	متوسطة	5
4	تخصص الهيئة موازنة مناسبة لتأهيل موظفيها العاملين في جباية وتوزيع الزكاة.	3.48	.881	69.7	7.450	.000	متوسطة	4
5	تخصص الهيئة موازنة مناسبة للتوعية بأهمية الزكاة في إصلاح	3.55	.828	71.1	9.082	.000	مرتفعة	3

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	قيمة اختبار T	دلالة اختبار T	مستوى التطبيق	الترتيب
	الحياة الاقتصادية والاجتماعية.							
6	تعمل الهيئة على ترشيد نفقاتها المختلفة دون التأثير على كفاءة وظيفتها الأساسية.	3.30	.833	66.1	4.957	.000	متوسطة	6
0	جميع العبارات	3.53	.633	70.5	11.276	.000	مرتفعة	0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠٢٣ لمخرجات spss

يلاحظ من نتائج الجدول (٩) أن الدرجة الكلية الخاصة بالاقتصاد في الهيئة العامة للزكاة قد ظهرت بدرجة مرتفعة حسب الإجابات بمتوسط حسابي (3.53) وبوزن نسبي (70.5%) وبما أن قيمة اختبار (t) كانت موجبة وبدرجة معنوية مرتفعة عند مستوى دلالة أقل من ٠,٠٥ ، وهذا يشير إلى أن الفرق بين الوسط الحسابي المحاسب من العينة والوسط الفرضي كان فرقاً معنوياً ودالاً إحصائياً لصالح الوسط الحسابي المحاسب من العينة، مما يؤكد أن الاقتصاد في الهيئة العامة للزكاة كان بدرجة مرتفعة، وقد كانت جميع عبارات الجدول معبرة عن درجة تطبيق مرتفعة، عدا عبارة واحدة معبرة بدرجة متوسطة، وأن العبارة رقم (١) التي تنص (تخطط الهيئة للحصول على حاجاتها من الأصول والمواد المختلفة بأقل تكلفة متاحة) بمتوسط حسابي (3.71) وبوزن نسبي (74.2%) قد جاءت على المرتبة الأولى حيث إن الهيئة العامة للزكاة تخطط للحصول على حاجاتها من الأصول والمواد المختلفة بأقل تكلفة متاحة، وجاءت العبارة رقم (٢) في المرتبة الثانية والتي تنص (تحرص الهيئة على شراء حاجاتها من الأصول والمواد المختلفة بجودة ملائمة) بمتوسط حسابي (3.64) وبوزن نسبي (72.7%) ، في حين جاءت العبارة رقم (6) التي تنص (تعمل الهيئة على ترشيد نفقاتها المختلفة دون التأثير على كفاءة وظيفتها الأساسية) بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.30)، وبوزن نسبي (66.1%) معبرة عن درجة تطبيق متوسطة.

البعد الثاني: الكفاءة

جدول (١٠): التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات بُعد الكفاءة

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	قيمة اختبار T	دلالة اختبار T	مستوى التطبيق	الترتيب
1	تراعي الهيئة أداء أعمالها بأقل تكلفة مع ضمان جودة ملائمة.	3.29	.922	65.8	4.235	.000	متوسطة	5
2	تحرص الهيئة على	3.71	.652	74.2	14.818	.000	مرتفعة	1

م	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	قيمة اختبار T	دلالة اختبار T	مستوى التطبيق	الترتيب
	الجباية المثلئ لمواردها باستخدام إمكاناتها المادية المتاحة.							
3	تحرص الهيئة على إشراك المزكين في عملية الجباية والتوزيع لتعزيز الثقة فيها.	3.61	.795	72.3	10.481	.000	مرتفعة	2
4	تحرص الهيئة على الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات في تسهيل جباية أموال الزكاة.	3.59	.755	71.8	10.637	.000	مرتفعة	3
5	تعمل الهيئة على التحقق من أن الموارد التي تم جبايتها تتفق مع الخطط المعدة سلفاً.	3.45	.848	68.9	7.132	.000	متوسطة	4
٦	تعمل الهيئة على تحقيق أعلى معدل عائد من استثمار أموال الزكاة الفائضة.	3.10	.989	62.1	1.416	.000	متوسطة	6
0	جميع العبارات	3.46	.573	69.2	4.235	.000	مرتفعة	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠٢٣ لمخرجات spss

يلاحظ من نتائج الجدول (١٠) أن الدرجة الكلية الخاصة بالكفاءة في الهيئة العامة للزكاة قد ظهرت بدرجة مرتفعة حسب الإجابات بمتوسط حسابي (3.46) وبوزن نسبي (69.2%) وبما أن قيمة اختبار (t) كانت موجبة وبدرجة معنوية مرتفعة عند مستوى دلالة أقل من ٠.٠٥ ، وهذا يشير إلى أن الفرق بين الوسط الحسابي المحتسب من العينة والوسط الفرضي كان فرقاً معنوياً ودالاً إحصائياً لصالح الوسط الحسابي المحتسب من العينة مما يؤكد بأن درجة الكفاءة في الهيئة العامة للزكاة كان بدرجة مرتفعة، وقد كانت جميع عبارات الجدول معبرة عند درجة تطبيق مرتفعة ومتوسطة، وأن العبارة رقم (٢) التي تنص (تحرص الهيئة على الجباية المثلئ لمواردها باستخدام إمكاناتها المادية المتاحة) بمتوسط حسابي (3.71) وبوزن نسبي (74.2%) قد جاءت على المرتبة الأولى، وجاءت العبارة رقم (٣) في المرتبة الثانية والتي تنص (تحرص الهيئة على إشراك المزكين في عملية الجباية والتوزيع لتعزيز الثقة فيها) بمتوسط حسابي (3.61) وبوزن نسبي

(72.3%)، في حين جاءت العبارة رقم (٦) التي تنص (تعمل الهيئة على تحقيق أعلى معدل عائد من استثمار أموال الزكاة الفائضة) بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.10)، وبوزن نسبي (62.1%) معبرة عن درجة تطبيق متوسطة.
البعد الثالث: الفاعلية

جدول (١١): التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات بُعد الفاعلية

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	قيمة اختبار T	دلالة اختبار T	مستوى التطبيق	الترتيب
1	تقوم الهيئة بالتأكد من أن الأهداف السنوية المحققة تتفق مع الأهداف الاستراتيجية.	3.48	.836	69.7	7.847	.000	مرتفعة	1
2	تقوم الهيئة بالتأكد من مدى تحقيق برامجها المنفذة للنتائج المطلوبة.	3.44	.808	68.8	7.394	.000	متوسطة	2
3	يوجد لدى الهيئة نظام ملائم لقياس مستوى تحقيق أهدافها.	3.38	.891	67.6	5.790	.000	متوسطة	4
4	يوجد لدى الهيئة أنظمة للتحقق من العدالة في توزيع أموال الزكاة.	3.28	.890	65.5	4.226	.000	متوسطة	6
5	يوجد لدى الهيئة نظام للتأكد من أن أموال الزكاة الموزعة وصلت لمستحقيها.	3.43	.903	68.7	6.531	.000	متوسطة	3
6	تحرص الهيئة على الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات في تسهيل توزيع أموال الزكاة.	3.37	.920	67.4	5.449	.000	متوسطة	5
0	جميع العبارات	3.40	.728	68.0	11.276	.000	متوسطة	0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠٢٣ لمخرجات spss

يلاحظ من نتائج الجدول (١١) أن الدرجة الكلية الخاصة الفاعلية في الهيئة العامة للزكاة قد ظهرت بدرجة متوسطة حسب الإجابات بمتوسط حسابي (3.40) وبوزن نسبي (68.0%) وبما أن قيمة اختبار (t) كانت موجبة، وهذا يشير إلى أن درجة الفاعلية في الهيئة العامة للزكاة كان بدرجة متوسطة، وقد كانت جميع عبارات الجدول معبرة عن درجة

تطبيق متوسطة، وأن العبارة رقم (١) التي تنص (تقوم الهيئة بالتأكد من أن الأهداف السنوية المحققة تتفق مع الأهداف الاستراتيجية) بمتوسط حسابي (3.48) وبوزن نسبي (69.7%) قد جاءت في المرتبة الأولى حيث إن الفاعلية في الهيئة العامة للزكاة تعمل بالتأكد من أن الأهداف السنوية المحققة تتفق مع الأهداف الاستراتيجية، وجاءت العبارة رقم (2) في المرتبة الثانية والتي تنص (تقوم الهيئة بالتأكد من مدى تحقيق برامجها المنفذة للنتائج المطلوبة) بمتوسط حسابي (3.44) وبوزن نسبي (68.8%)، في حين جاءت العبارة رقم (4) التي تنص (يوجد لدى الهيئة أنظمة للتحقق من العدالة في توزيع أموال الزكاة) بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.44)، وبوزن نسبي (68.8%) معبرة عن درجة تطبيق متوسطة.

اختبار الفرضيات:

الفرضية الرئيسية الأولى: يوجد دور لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة في تعزيز الرقابة على الأداء بالهيئة العامة للزكاة بالجمهورية اليمنية. ولاختبار هذه الفرضية تم تجزئتها إلى فرضيتين فرعيتين على النحو التالي:

الفرضية الفرعية الأولى: يوجد دور لمجلس الإدارة في تعزيز الرقابة على الأداء بالهيئة العامة للزكاة بالجمهورية اليمنية.

لاختبار هذه الفرضية استخدم الباحث أسلوب تحليل الانحدار البسيط بين دور مجلس الإدارة كمتغير مستقل ومجال تعزيز الرقابة على الأداء كمتغير تابع وكانت النتائج على النحو التالي:

جدول (١٢)

نتائج تقدير الانحدار للعلاقة بين دور مجلس الإدارة

وتعزيز الرقابة على الأداء بالهيئة العامة للزكاة بالجمهورية اليمنية محل الدراسة

المتغير	معامل الانحدار (β)	نتيجة الفرضية H1
معامل الارتباط (R)	.303	قبول الفرضية البديلة
معامل التحديد ($AdjR^2$)%	.087	
معامل الانحدار (β)	.260	
تحليل التباين F	18.400	
مستوى الدلالة Sig^*	.000	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠٢٣ لمخرجات spss اعتمادا على مخرجات التحليل SPSS٢٣

يتضح من الجدول (١٢) ما يلي: وجود علاقة ارتباط طردي (إيجابي) بين دور مجلس الإدارة ومجال تعزيز الرقابة على الأداء بالهيئة العامة للزكاة محل الدراسة ويتضح ذلك من خلال معامل الارتباط (R) وقيمة معامل انحدار العلاقة (β) وذلك على النحو التالي:

أ. بلغت قيمة معامل الانحدار لمتغير العلاقة بين دور مجلس الإدارة ومجال تعزيز الرقابة على الأداء بالهيئة العامة للزكاة محل الدراسة (.260) وهذا يعني أن دور مجلس الإدارة يؤثر على مجال تعزيز الرقابة على الأداء بالهيئة

العامة للزكاة محل الدراسة بنسبة ضعيفة تبلغ (٨,٧٪).

ب. بلغت قيمة معامل الارتباط (R) (0.303) وتدل هذه القيمة على وجود علاقة ارتباط إيجابية بين دور مجلس الإدارة ومجال تعزيز الرقابة على الأداء بالهيئة العامة للزكاة محل الدراسة.

(١) أشارت نتائج جودة توفيق نموذج الانحدار في جدول تحليل التباين أن قيمة (F-test) (18.400) بمستوى معنوية أقل من (0.05) حيث بلغت (0.000) مما يدل على جودة تأثير المتغير المستقل مجلس الإدارة بالهيئة العامة للزكاة على المتغير التابع مجال تعزيز الرقابة على الأداء بالهيئة العامة للزكاة في اليمن، وهذا يعني إمكانية الاعتماد على النموذج التقديري للعلاقة وإمكانية تعميم نتائج العينة على مجتمع الدراسة.

يستنتج الباحث قبول الفرضية (H1) التي نصها (يوجد دور لمجلس الإدارة في تعزيز الرقابة على الأداء بالهيئة العامة للزكاة بالجمهورية اليمنية).

الفرضية الفرعية الثانية: يوجد دور للجنة المراجعة في تعزيز الرقابة على الأداء بالهيئة العامة للزكاة بالجمهورية اليمنية.

لاختبار هذه الفرضية استخدم الباحث أسلوب تحليل الانحدار البسيط بين دور لجنة المراجعة كمتغير مستقل ومجال تعزيز الرقابة على الأداء كمتغير تابع وكانت النتائج على النحو التالي:

جدول (١٣)

نتائج تقدير الانحدار للعلاقة بين دور لجنة المراجعة

وتعزيز الرقابة على الأداء بالهيئة العامة للزكاة بالجمهورية اليمنية محل الدراسة

المتغير	معامل الانحدار (β)	نتيجة الفرضية H1
معامل الارتباط (R)	.423	قبول الفرضية البديلة
معامل التحديد ($AdjR^2$) %	.174	
معامل الانحدار (β)	.242	
تحليل التباين F	39.650	
مستوى الدلالة Sig*	.000	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ٢٠٢٣ لمخرجات spss اعتمادا على مخرجات التحليل SPSS٢٣

من الجدول (١٣) يتضح ما يلي:

(١) وجود علاقة ارتباط طردي (إيجابي) بين دور لجنة المراجعة ومجال تعزيز الرقابة على الأداء بالهيئة العامة للزكاة

محل الدراسة ويتضح ذلك من خلال معامل الارتباط (R) وقيمة معامل انحدار العلاقة (β) وذلك على النحو التالي:

أ. بلغت قيمة معامل الانحدار لمتغير العلاقة بين دور لجنة المراجعة ومجال تعزيز الرقابة على الأداء بالهيئة

العامة للزكاة محل الدراسة (0.242) وهذا يعني أن دور لجنة المراجعة يؤثر على مجال تعزيز الرقابة على الأداء

بالهيئة العامة للزكاة محل الدراسة بنسبة (١٧,٤٪).

ب. بلغت قيمة معامل الارتباط (R) (٠.423) وتدل هذه القيمة على وجود علاقة ارتباط إيجابية بين دور لجنة المراجعة ومجال تعزيز الرقابة على الأداء بالهيئة العامة للزكاة محل الدراسة.

٢) أشارت نتائج جودة توفيق نموذج الانحدار في جدول تحليل التباين أن قيمة (F-test) (39.650) بمستوى معنوية أقل من (0.05) حيث بلغت (0.000) مما يدل على جودة تأثير المتغير المستقل لجنة المراجعة على المتغير التابع مجال تعزيز الرقابة على الأداء بالهيئة العامة للزكاة في اليمن، وهذا يعني إمكانية الاعتماد على النموذج التقديري للعلاقة وإمكانية تعميم نتائج العينة على مجتمع الدراسة.

يستنتج الباحث قبول الفرضية (H1) التي نصها (يوجد دور للجنة المراجعة في تعزيز الرقابة على الأداء بالهيئة العامة للزكاة بالجمهورية اليمنية).

استنتاجات البحث:

في ضوء الدراسة الميدانية توصل الباحث إلى النتائج التالية:

١. ظهرت الدرجة الكلية الخاصة بتطبيق بُعد دور مجلس الإدارة في الهيئة العامة للزكاة بدرجة مرتفعة.
٢. جاءت الدرجة الكلية الخاصة بتطبيق بُعد دور لجنة المراجعة في الهيئة العامة للزكاة بدرجة متوسطة.
٣. ظهرت الدرجة الكلية الخاصة بالاقتصاد في الهيئة العامة للزكاة بدرجة مرتفعة.
٤. جاءت الدرجة الكلية الخاصة بالكفاءة في الهيئة العامة للزكاة بدرجة مرتفعة.
٥. ظهرت الدرجة الكلية الخاصة بالفاعلية في الهيئة العامة للزكاة قد ظهرت بدرجة مرتفعة.
٦. وجاءت النتائج المتعلقة باختبار فرضيات الدراسة على النحو التالي:

- أ. يوجد دور لمجلس الإدارة في تعزيز الرقابة على الأداء بالهيئة العامة للزكاة بالجمهورية اليمنية.
- ب. يوجد دور للجنة المراجعة في تعزيز الرقابة على الأداء بالهيئة العامة للزكاة بالجمهورية اليمنية.

توصيات البحث:

١. مشاركة مجلس الإدارة بفاعلية في صياغة ورسم الاستراتيجيات طويلة الأجل للهيئة.
٢. تفعيل لجنة المراجعة لما لها من دور حيوي في ضمان جودة التقارير المالية، وتدعيم استقلالية المراجع الداخلي والخارجي، ودعم فعالية هيكل الرقابة الداخلية.
٣. مراعاة الهيئة في تنفيذ أعمالها بأقل تكلفة مع ضمان جودة ملائمة، وتحقيق أعلى معدل عائد من استثمار أموال الزكاة الفائضة.
٤. قيام الهيئة بالتأكد من مدى تحقيق برامجها المنفذة للنتائج المطلوبة.
٥. أن تعمل الهيئة على ترشيد نفقاتها المختلفة دون التأثير على كفاءة وظيفتها الأساسية.
٦. توفير أنظمة للتحقق من العدالة في توزيع أموال الزكاة، والاستفادة من تكنولوجيا المعلومات في تسهيل جباية وتوزيع أموال الزكاة.
٧. أن تولي الهيئة أهمية كبيرة للرقابة على الأداء للوصول إلى تحقيق الاقتصاد والكفاءة والفعالية في البرامج والأنشطة التي تنفذها.

قائمة المراجع:

أولاً: المصادر

١. القرآن الكريم

ثانياً: الكتب

٢. حماد، طارق عبد العال، (٢٠٠٥)، *حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف)*، الدر الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.
٣. الصقال، أحمد هاشم، وسعيد، محمد حسين مهدي، (٢٠٠٥) *دور الرقابة الالكترونية في الحد من الفساد*، وزارة التجارة، مكتب المفتش العام، العراق.
٤. الطراونة، حسين أحمد، وعبد الهادي، توفيق صالح، (٢٠١١)، *الرقابة الإدارية- المفهوم والممارسة*، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان الأردن.
٥. المغربي، محمد الفاتح محمد بشير، (٢٠٢٠)، *حوكمة الشركات*، الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، القاهرة، جمهورية مصر العربية.
٦. الهويمل، سعد محمد، (٢٠١٩) *المحاسبة الحكومية في المملكة العربية السعودية*، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، المملكة العربية السعودية.

ثالثاً: الرسائل العلمية:

٧. أبو سرعة، عبد السلام عبد الله، (٢٠١٦)، *تطوير مفهوم الحوكمة في مؤسسات القطاع العام بالجمهورية اليمنية لتعزيز الإفصاح والشفافية في تقاريرها المالية*، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.
٨. حبيبة، بن زغده، (٢٠١٩)، *دور الحوكمة المؤسسية في تعزيز واستدامة نمو المؤسسات -دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية من ولاية جيجل*، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة سطيف ١، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية.
٩. ريمة، هيدوب ليلي، (٢٠١٢)، *المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات "دراسة حالة المؤسسة الوطنية الأشغال في الآبار (ENTP)*، رسالة ماجستير غير منشور، قسم التجارة، تخصص دراسات محاسبية وجبائيه معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.
١٠. زينب، غزالي، (٢٠١٥)، *دور الحوكمة في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية*، دراسة لبعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة فرحات عباس- سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، الجزائر.
١١. سويلم، طارق عماد علي، (٢٠١٥)، *أثر تطبيق حوكمة الشركات في مستوى الإفصاح المحاسبي*، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة الاردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، عمان، الأردن.

رابعاً: المجالات العلمية والمؤتمرات:

١٢. الججاوي، طلال محمد، الزرقي، محمد محيسن، (٢٠١٨)، *إطار مقترح لحوكمة مؤسسات البلدية للحد من عمليات الاحتيال، بحث تطبيقي في المؤسسات البلدية لمحافظة بابل*، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد (١٣)، العدد ٤٢: ٣٨-٦٢.
١٣. خليل، عطا الله وارد، العشماوي، محمد عبد الفتاح، (٢٠٠٨)، *الحوكمة المؤسسية - المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة*، مراجعة بسمان الفيصل، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، القاهرة، جمهورية مصر

العربية.

١٤. رابح، بوقرة، هاجر، غانم، (٢٠١٢)، الحوكمة، المفهوم والأهمية، مداخلة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خضر، يومي 06-07 مايو ٢٠١٢.
١٥. زايد، بشير فرج سالم، (٢٠١٩) حوكمة الشركات كأداة للحد من الفساد المالي والاداري، بحث مقدم في المؤتمر العلمي الدولي الثالث لكلية الاقتصاد والتجارة، الموافق ١١-١٢ نوفمبر ٢٠١٩، طرابلس، ليبيا، ٩٤١-٩٦٣.
١٦. سردوك، فاتح، نصير، أحمد، (٢٠١٧)، *إطار مقترح لتفعيل دور لجان المراجعة ورقابة الجودة في تحقيق جودة المراجعة- دراسة تحليلية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين وطراف الحوكمة بالجزائر*، مجلة معارف، جامعة البويرة، قسم العلوم الاقتصادية، العدد ٢٣: ١٨١-١٩٩.
١٧. سعيد، مصطفى محمد، (٢٠١٣)، *إطار مقترح لضبط مخاطر المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات*، الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ١٧، العدد ٥: ١٣٣-١٥٨.
١٨. مخائيل، أشرف حنا، (٢٠٠٥) *تدقيق الحسابات في إطار منظومة حوكمة الشركات*، بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي الأول حول المراجعة الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة.
١٩. المعصراني، حمادة السعيد، (٢٠١٩)، *قواعد السلوك الاخلاقي للمراجع الداخلي في العلاقة مع مجلس الادارة والادارة التنفيذية ولجنة المراجعة والمراجع الخارجي*، مجلة الاقتصاد الاسلامي العالمية، العدد ٨٦، ٤٨-٥٩.

خامساً: الأدلة

٢٠. نادي رجال الأعمال اليمنيين (YBC)، (٢٠١٠)، *حوكمة الشركات في الجمهورية اليمنية*، صنعاء، الجمهورية اليمنية.
٢١. وزارة تطوير القطاع العام، (٢٠١٧)، *دليل تقييم وتحسين ممارسات الحوكمة في القطاع العام الأردني*، الاصدار الثاني، المملكة الأردنية الهاشمية.
- سادساً: مواقع الإنترنت
٢٢. الواردات، خلف عبد الله، *الحوكمة في القطاع العام*، بحث منشور في موقع مقال، ٢٠٢٠، <https://mqqal.com/?p=13959>

سابعاً: المراجع الأجنبية

23. Alzoubi, E. S. S., & Selamat, M. H. (2012). *The effectiveness of corporate governance mechanisms on constraining earning management: Literature review and proposed framework*. *International Journal of Global Business*, 5(1), 17-35.
24. Bronson, S. N., Carcello, J. V., Hollingsworth, C. W., & Neal, T. L. (2009). *Are fully independent audit committees really necessary?*. *Journal of accounting and public policy*, 28(4), 265-280.
25. Coram, P., Ferguson, C., & Moroney, R. (2006). *The importance of internal audit in fraud detection*. *Research Journal*, 1-30.
26. Farber, D. B. (2005). *Restoring trust after fraud: Does corporate governance matter?*. *The accounting review*, 80(2), 539-561.
27. Hermanson, D. R., & Rittenberg, L. E. (2003). *Internal audit and organizational governance*. *Research opportunities in internal auditing*, 1(1), 25-71.
28. Institute of Internal Auditors ,IAA,2013" *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* (Standards " Available at hfps://na.theiia.org
29. Marsha. E. Simms. (٢٠٠١). *Corporate Governance: What it is and Why it Matters Title*, Center for Economic Policy Research, Discussion Paper Series (U. K), No. 2286.