



The role of internal audit in evaluating the performance of the General Authority of Zakat in the Republic of Yemen

Mohammad Ali Qasim Al-Ezzi^{1,*}, Abdulghani Ahmed Abdullah Dawman²

¹ Accounting Department Center for Economic and Financial Studies and Research - Sana'a University, Sana'a, Yemen.

²Department of Accounting Department Police Academy, Yemen.

*Corresponding author: Alezzy2022@gmail.com

Keywords

- 1. internal audit
- 2. performance evaluation
- 3. General Authority of Zakat

Abstract:

The research aimed to identify the role of internal audit - as a governance mechanism - in evaluating the performance of the General Authority of Zakat in the Republic of Yemen. The research problem is summarized in the question that states: What is the role of internal audit in evaluating the performance of the General Authority of Zakat in the Republic of Yemen? The researcher used the descriptive analytical method, and also used the questionnaire tool to collect data from members of the research sample. The research community consisted of technical workers in the General Authority of Zakat in the Republic of Yemen, the main headquarters in the capital Sana'a and its branches in the governorates, the main center in the capital, Sana'a, who numbered (350), and the research sample was chosen in a simple random way, amounting to (184) individuals. The research reached a number of results, including: that there is a role for internal audit in evaluating performance in the General Authority of Zakat in the Republic of Yemen, and that the overall score for applying the internal audit dimension, the performance standards dimension, and the development and improvement of performance dimension in the General Authority of Zakat appeared at a high degree, while the performance evaluation dimension came in at a moderate degree. In light of the results reached, the study recommended that the General Authority of Zakat provide support and assistance to internal auditors and provide the necessary means to enable them to perform their tasks efficiently and effectively, and work on using modern methods in performance evaluation, and benefiting from the results of performance evaluation in developing the capabilities of employees.



دور المراجعة الداخلية في تقويم أداء الهيئة العامة للزكاة بالجمهورية اليمنية

محمد علي قاسم العزي^{1,*} ، عبد الغني أحمد عبد الله دومان²

¹ مركز الدراسات والبحوث الاقتصادية والمالية - جامعة صنعاء ، صنعاء ، اليمن.

² قسم المحاسبة ، أكاديمية الشرطة ، اليمن.

*المؤلف: Alezzy2022@gmail.com

الكلمات المفتاحية

2. تقويم الأداء

1. المراجعة الداخلية

3. الهيئة العامة للزكاة

الملخص:

هدف البحث إلى التعرف على دور المراجعة الداخلية -بوصفها آلية من آليات الحكومة- في تقويم أداء الهيئة العامة للزكاة في الجمهورية اليمنية، واعتمد على المنهج الوصفي التحليلي، واستخدم الاستبانة في جمع البيانات الأساسية من أفراد عينة البحث، وتكون مجتمع البحث من العاملين الفنيين في الهيئة العامة للزكاة في الجمهورية اليمنية بالمركز الرئيس في العاصمة صنعاء وفروعها في المحافظات، والبالغ عددهم (350) عاملًا، واختيرت عينة البحث بطريقة عشوائية بسيطة بلغت (184) مفردة.

وتوصل البحث إلى عدد من النتائج، أهمها: أن هناك دوراً للمراجعة الداخلية في تقويم الأداء بالهيئة العامة للزكاة بالجمهورية اليمنية، وأن الدرجة الكلية الخاصة بتطبيق بُعد المراجعة الداخلية وبعد معايير الأداء وبعد تطوير الأداء وتحسينه في الهيئة العامة للزكاة كانت مرتفعة في حين أن درجة بعد تقييم الأداء كانت متوسطة.

وأوصى البحث الهيئة العامة للزكاة بتقديم الدعم والمساندة للمراجعين الداخليين وتوفير الوسائل الالزمة التي تمكّنهم من أداء مهامهم بكفاءة وفاعلية، والعمل على استخدام الطرق الحديثة في تقييم الأداء، والاستفادة من نتائج تقييم الأداء في تطوير قدرات العاملين.

المقدمة:

ما دور المراجعة الداخلية في تقويم أداء الهيئة العامة للزكاة بالجمهورية اليمنية؟

أهداف البحث:

هدف هذا البحث إلى التعرف على دور المراجعة الداخلية -بوصفها آلية من آليات الحكومة- في تقويم أداء الهيئة العامة للزكاة في الجمهورية اليمنية، ويترعرع منه الأهداف الآتية:

1. قياس دور المراجعة الداخلية في تقويم أداء الهيئة العامة للزكاة بالجمهورية اليمنية.
2. تقديم توصيات ومقترنات لتعزيز دور المراجعة الداخلية في تقويم الأداء بالهيئة العامة للزكاة بالجمهورية اليمنية.

أهمية البحث:

تأتي أهمية البحث في جانبيه العلمي والعملي، وتمثل الأهمية العلمية في أنه يتناول موضوع دور المراجعة الداخلية بوصفها آلية من آليات الحكومة في تقويم الأداء بالهيئة العامة للزكاة؛ لما لها من أثر في إرساء مبدأ الشفافية والمساءلة والمحافظة على حقوق المستفيدين وضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الفعالية المطلوبة، ومن ثم أهميتها في الدراسات المحاسبية؛ أما من الناحية العملية فتمثل أهمية البحث في وضع رؤية عملية لدور المراجعة الداخلية، مما يمكن من خلالها تحسين كفاءة أداء الهيئة العامة للزكاة بالجمهورية اليمنية وفاعليتها ومن ثم تعزيز الثقة بينها وبين المواطنين المتعاملين معها، وتحديد المشكلات والعوائق التي تحد من دورها، وتقديم المقترنات والحلول التي تسهم في

تهم أي وحدة اقتصادية، سواء كانت إنتاجية أو خدمية، بعمليه تقويم الأداء كونها تسهم إسهاماً فعالاً في تطوير الأداء وتحسينه، ولوظيفة المراجعة الداخلية دور جوهري في عملية تقويم الأداء بوصفها آلية من الآليات الرقابية التي تسهم في دعم ممارسة الحكومة؛ إذ تسهم المراجعة الداخلية في تحسين إدارة المخاطر في المؤسسات وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية للتحقق من سلامتها وملاءمتها، وتحديد أوجه القصور فيها إن وجدت، واقتراح الوسائل والإجراءات اللازمة لعلاجها بما يكفل حماية الأموال والممتلكات من الأخلاص أو الضياع أو التلاعث.

وتعمل مؤسسات الزكاة المعاصرة على توظيف آليات الحكومة كي تعزز مصداقيتها وترفع مستويات ثقة المتعاملين معها ومن ثم تحسين أدائها الاقتصادي والاجتماعي بالمجتمعات الإسلامية، وتواجه الهيئة العامة للزكاة في اليمن تحديات كبيرة فرضت عليها نتيجة الظروف السياسية والاقتصادية الراهنة، ولذلك لا بد من الاهتمام بتعزيز آليات الحكومة الرقابية كونها العمود الفقري للهيئة والضمانة الأساسية لاستمرار مزاولة نشاطها وتطويره.

مشكلة البحث:

تمثل مشكلة البحث في ضعف وعي واهتمام مؤسسات الزكاة بدور المراجعة الداخلية في عملية تقويم الأداء؛ إذ يواجه المراجعون بعض الصعوبات التطبيقية التي تحد من تحقيق جودة خدمات المراجعة وتحقيق النظام الرقابي المتكامل، وبصورة أكثر تحديداً يمكن صياغة مشكلة البحث في السؤال الرئيس الآتي:

الإطار النظري للبحث

أولاً: المراجعة الداخلية:

تُعد المراجعة الداخلية إحدى الآليات التي تسهم في دعم ممارسة الحكومة، وتأتي أهمية وظيفة المراجعة الداخلية في أنها تساعد على منع الاختلالات وأوجه عدم الانتظام (عدلان، 2018: 22)؛ حيث إن الدور الإشرافي للحكومة يعزز من جودة ومصداقية الإفصاح عن المعلومات المستقبلية (Tan, et al, 2015:6)، ويؤثر دقة وتوقيت الإفصاح عن هذه المعلومات في الحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات، ويساعد المستثمرين على التنبؤ بالأداء المستقبلي للشركة، واتخاذ قرارات استثمارية أكثر كفاءة (Zhu, 2014: 393-429).

1. مفهوم المراجعة الداخلية:

مفهوم الدور الحكومي للمراجع الداخلي هو قيام المراجع الداخلي بتدعم عملية تحديد المخاطر في مجموعات متباينة واقتراح استراتيجية التعامل مع المخاطر، والتقرير عن النتيجة التي توصل إليها بشأن المخاطر (غالي، 2013: 5).

وعرف معهد المراجعين الداخليين (IIA) المراجعة الداخلية أنها نشاط مستقل وموضوعي ذو طبيعة استثنائية يهتم بزيادة قيمة المؤسسة وتبين عملياتها، وتساعد المراجعة الداخلية المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال انتهاج مدخل موضوعي ومنظم لتقدير وتحسين فعالية إدارة المخاطر، والرقابة، وعمليات حوكمة الشركات.

وعرفها (حجازي، 2010: 25) أنها نشاط تقييمي مستقل تقوم به إدارة أو قسم داخل المنشأة

جوانب التطوير المتعلقة بتعزيز دورها بالهيئة العامة للزكاة في الجمهورية اليمنية بشكل كفء وفعال.

ويزيد من أهمية البحث ندرة الدراسات المحلية التي تناولت المراجعة الداخلية بوصفها آلية من آليات الحكومة في الهيئة العامة للزكاة بالجمهورية اليمنية.

فرضية البحث:

"لا يوجد دور للمراجعة الداخلية في تقويم الأداء للهيئة العامة للزكاة في الجمهورية اليمنية".

حدود البحث:

الحدود الموضوعية: اقتصر البحث على تناول موضوع المراجعة الداخلية، بوصفها آلية من آليات الحكومة، ودورها في تقويم الأداء بأبعاده: (معايير الأداء، تقييم الأداء، تطوير الأداء وتحسينه) في الهيئة العامة للزكاة بالجمهورية اليمنية.

الحدود المكانية: اقتصر البحث على المركز الرئيس للهيئة العامة للزكاة في العاصمة اليمنية صنعاء وفروعها في المحافظات.

الحدود الزمنية: طبق البحث الميدانية خلال العام 2024م.

منهج البحث:

اعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي الذي يصف ظاهرة من الظواهر للوصول إلى أسبابها والعوامل التي تحكم فيها، واستخلاص النتائج لعملياتها، من خلال وصف متغيرات البحث وتحليل العلاقة بين هذه المتغيرات، وذلك للتعرف على دور المراجعة الداخلية في عملية تقويم أداء الهيئة العامة للزكاة في الجمهورية اليمنية.

كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي يؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة وتقليل تكاليفها؛ إذ يسهم توافر خدمات المراجعة الداخلية في نهاية السنة في زيادة فعالية المراجع الداخلي في مراجعة القوائم المالية وزيادة كفاءة عملية المراجعة.

ج. زيادة كفاءة أداء العمليات المختلفة داخل المنظمة بتشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات الموضوعة؛ إذ يمكن أن تكون البيانات والتقارير المحاسبية صحيحة ونויות، ولكن يوجد إسراف لاستغلال الموارد المتاحة، ومن وسائل زيادة الكفاءة والفعالية التشغيلية استخدام نظام الموزنات التخطيطية ونظام التكاليف المعيارية.

3. مهام المراجعة الداخلية ومسؤولياتها:

يساعد المراجع الداخلي، بما يقوم به، الوحدة الاقتصادية في تحقيق أهدافها، وتأكيد فعالية الرقابة الداخلية والعمل مع مجلس الإدارة ولجنة المراجعة من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها في عملية الحكومة، من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للوحدة الاقتصادية، وتحقيق الضبط الداخلي نتيجة استقلالها وتبعيتها لرئيس مجلس الإدارة واتصالها برئيس لجنة المراجعة (سويلم، 2015: 33).

كما تسهم المراجعة الداخلية في تحسين إدارة المخاطر في المؤسسات لا سيما في مرحلة التخطيط التي تعتمد تقدير وتقييم المخاطر، ويمكن استعراض أبرز مهام ومسؤوليات المراجعة الداخلية فيما يلي (أبو حجر ورويحة، 2014: 16-17) و(مختراري، 2018: 5) و(الهويمل، 2019: 505):

أ. تقويم أنظمة الرقابة الداخلية للتحقق من سلامتها

مهمته فحص الأعمال المختلفة في المجالات المحاسبية والمالية والتشغيلية وتقييم أداء الإدارات والأقسام في هذه المنشأة وذلك كأساس لخدمة الإدارة العليا، كما أنها رقابة إدارية تؤدي عن طريق قياس وتقييم فاعلية الوسائل الرقابية الأخرى.

2. أهداف المراجعة الداخلية:

نظرًا لأن المراجعة الداخلية كانت تجرى قبل وبعد تنفيذ العمليات المحاسبية، فقد كان اكتشاف الأخطاء والغش وضبط البيانات المحاسبية يمثل العمل الأساسي للمراجعة الداخلية، وهو ما يعني التحقق والتأكد من سلامة السجلات والبيانات المحاسبية والمحافظة على أصول المنشأة، ونتيجة لتطور الزمن فقد تطورت أهداف المراجعة الداخلية، وأصبحت تمثل في تحديد مدى دقة ومصداقية المعلومات المالية والتشغيلية، ومراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتحديد مخاطر الشركة وتخفيضها إلى الحد الأدنى، والتحقق من اتباع الإجراءات والسياسات الداخلية واللوائح والقوانين الخارجية (أبو حجر ورويحة، 2014: 8).

وحدد مجمع المراجعين بالولايات المتحدة أهداف المراجعة الداخلية بالآتي (جودة، 2008: 46-47):

- أ. معاونة جميع أعضاء الإدارة العليا في الأجزاء الفعلية لمسؤولياتهم عن طريق تزويدهم بتحليلات وتقييم وتوصيات وتعليقات مرتبطة بالأنشطة التي تتناولها المراجعة.

- ب. معاونة المراجعين الخارجيين في إنجاز مهمته حتى يتسلّى لهم أن يقر لأصحاب رأس المال بأن الميزانية العمومية تعبّر صحيحاً صادقاً عن حقيقة المركز المالي للمنظمة، والتعاون بين

والإشراف والمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية. ح. نشر الوعي بخصوص الجوانب المتعلقة بإدارة المخاطر، والتأكد من أن أعضاء مجلس إدارة الشركة وموظفيها قد بلغوا بالمتطلبات القانونية وللائحة الداخلية وقواعد السلوك المهني للشركة وأي تغيرات أخرى.

ط. كتابة التقارير حول نتائج أعمال المراجعة الداخلية، على أن تضمن أي توصيات مناسبة لتطوير العمل وتحسينه، وعليه إبلاغ الإدارة العليا فور اكتشافه لأي مخالفات للقوانين والأنظمة وللائحة الداخلية للشركة.

4. المراجعة الداخلية كجزء من نظام الرقابة الداخلية:

تؤدي المراجعة الداخلية دوراً بالغ الأهمية في دراسة وتقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية؛ إذ تعتبر من أهم مقومات نجاحه، حتى وإن كان هذا الدور خفياً أو غير واضح لكنه موجود ولا بد من العمل على توضيحه بشكل أكبر (مخترى وأخرون، 2018: 14)؛ حيث إن هناك علاقة طردية قوية بين المراجعة الداخلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية (أبو حجر ورويحة، 2014: 28-1).

وشدد قانون أوكسلي على تطبيق الحكومة من خلال تعزيز دور الرقابة الداخلية وذلك عن طريق الاستقلال للمراجع واستقلالية الموقف، وأعاد الاهتمام بالمراجعة والرقابة الداخلية، بمعنى أنه قانون لتعزيز الرقابة الداخلية، ومن ثم تكلم على استقلال المراجع الداخلي، وإجراءات الجودة للرقابة الداخلية؛ بحيث تُجرى المراجعة عن طريق اللجان، كما تكتسب المراجعة الداخلية أهمية كبيرة في جميع القطاعات

- وملاءمتها، وتحديد أوجه القصور فيها إن وجدت، واقتراح الوسائل والإجراءات اللازمة لعلاجها بما يكفل حماية الأموال والممتلكات من الاختلاس أو الضياع أو التلاعب، ونحو ذلك.
- ب. تقويم مدى كفاية الخطة التنظيمية للمؤسسة من حيث وضوح الصالحيات والمسؤوليات، وفصل الاختصاصات المتعارضة، وغير ذلك من الجوانب التنظيمية.
- ج. تقويم مستوى إنجاز الجهات لأهدافها الموضوعة، وتحليل أسباب الاختلاف إن وجدت.
- د. توفير المعلومات حول مدى كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية وللائحة الداخلية المتعلقة بالجوانب الإدارية والمحاسبية والمالية للشركة، وأداء الشركة بالمقارنة مع المعايير قائمة.
- هـ. التحقق من دقة المعلومات المالية وإمكانية الوثيق بها، ودراسة الطرق المستخدمة لقياس وعرض هذه المعلومات، وتقييم طرق تزايد الأصول والتحقق من وجود تلك الأصول.
- و. مراجعة الوسائل والآليات المستخدمة لحماية أصول الشركة، ومراجعة أنظمة الرقابة الداخلية للمراجعة الداخلية والنظم الإدارية والمحاسبية والمالية، سواء اليدوية أو الآلية، المصممة لحماية موارد الشركة والعمل على ضمان التزامها بالقوانين وللائحة المعتمد بها.
- ز. وضع البرامج المناسبة لتقييم أعمال دائرة الرقابة الداخلية، والغرض من هذه البرامج هو الحصول على تأكيد معقول بأن أعمال المراقبة الداخلية تتفق مع المعايير المهنية الدولية لمزاولة مهنة الرقابة الداخلية، وتتضمن هذه البرامج التدريب

تأخذ الصورية دون الحقيقة؛ فكذلك الحال بالنسبة لآليات حوكمة أنموذج الشركة المساهمة (العديم، 2024: 212-230).

ولذا فإن تفعيل المراجعة الداخلية يعني وجود حماية لمساهمي الأقلية ضد السلوك الانتهاري للإدارة، بل إن فعالية المراجعة الداخلية تتوقف على مدى مساهمتها في تقييد السلوك الانتهاري.

وقد خلصت دراسة (مختراري وآخرون، 2018: 14) إلى أن المراجعة الداخلية تعتبر وسيلة مهمة لتقييم قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية، مع مساهمتها في تقويم هذا النظام، وهذا ما ينعكس إيجاباً على تطبيق الحكومة، كون الرقابة الداخلية تعد ركيزة أساسية لنظام الحكومة، كما تعد خط الدفاع الأول للحد من الفساد (فرج وعامر، د.ت: 216-242)، ومن أجل تفعيل قسمي المراجعة الداخلية والحكومة لا بد من توحيد آليات الرقابة والمتابعة لتوفير معلومات شاملة وموحدة على مستوى الأداء الحكومي لمتخذ القرار، إضافة إلى تحقيق التكامل والتخطيط المالي وتقارير المتابعة في إعداد الموازنة العامة السنوية للمؤسسات (السيد، 2008: 48)؛ حيث إن آليات الحكومة الجيدة سوف تخفف من القيود المالية (Financial Constraints)، وتساعد الشركة في الحصول على الموارد المالية الازمة، مما يُسهم في الوصول إلى مستوى الاستثمار الأمثل ويضمن للشركة تفيذ مشروعاتها بكفاءة وفاعلية (الجibly، 2021: 239-298).

ثانياً: تقويم الأداء:

يشكل تقويم الأداء دوراً محوراً في أداء المؤسسات، فهو عملية جوهرية وحيوية لاستمرارها، ومطلوبة في كل وقت وفي أي نظام اقتصادي من

الاقتصادية والخدمية؛ نظراً لما لها من دور مهم في إرساء قواعد الشفافية وتدعم قواعد المساءلة وذلك في إطار الجهود الرامية لتطبيق قواعد الحكومة الرشيدة في جميع الأنشطة الاقتصادية (أحمد والأمير، 2020: 131-190).

لذلك تعتمد معظم الإدارات التنفيذية حالياً على وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز نظام الرقابة الداخلية لديها؛ حيث إن وظيفة المراجعة الداخلية بمفهومها الحديث أصبحت تمارس أنشطتها في مختلف أجزاء التنظيم الإداري دون استثناء، وترجع جميع العمليات الإدارية والمالية والتشغيلية؛ لذا يمكن القول بأن نطاق المراجعة الداخلية لا يقتصر على فحص وتقييم نظم الرقابة الموضوعة لتحقيق الكفاية والفعالية في بلوغ الأهداف، بل أصبح يتسع ليشمل أيضاً تقييم الأهداف للأهداف نفسها وما دونها من خطوات (Azeez, 2016: 2131 - 2154).

وبالرغم من أن مسؤولية الإدارة التنفيذية تعزيز السلوك الأخلاقي وتشجيع الموظفين والمرجعين على الإبلاغ عن أي شكوك حول وجود أخطاء وتحريفيات جوهرية، أو ممارسات لإدارة الأرباح أو أي انتهاكات أو استغلال الثغرات الموجودة في الأساليب والبدائل المحاسبية لتحسين المركز المالي للشركة، يستغل المديرون في بعض الأحيان الاختيارات المتاحة لتحقيق منافعهم الشخصية بسلوك انتهاري لا سيما في حالة عدم وجود آليات رقابة قوية على أداء المديرين (الجريبع وآخرون، 2019: 225-291)؛ حيث إن لكل آلية حدودها وقيودها، فكما أن المراجع الخارجي آلية لتمثيل مصالح الطرف الغائب في العلاقة التعاقدية الممثلة في الشركة المساهمة، قد

إن تقويم الأداء على وفق ذلك يعني إعطاء وزن وقيمة للأداء للوصول إلى كون الأداء جيداً أو ضعيفاً، ومحاولة النهوض به إلى حالة أفضل إذا كان ضعيفاً، والمحافظة عليه أو تحسينه إذا كان جيداً، والتعرف إلى أسباب الجودة والضعف لدعيم الأولى وتذليل الثانية (العبادي، 1997: 5).

يتضح مما سبق أن تقويم الأداء ما هو إلا الوسيلة التي يستعين بها الرقيب والإداري في التحقق من كفاءة المؤسسة أو الشركة وفاعليتها، ويجب أن يكون في اتجاهين، الأول يتعلق بتقييم الأهداف، والثاني يرتبط بالناحية الوظيفية التي تتصل بكفاءة استخدام الموارد المتاحة (الطبيعية، البشرية، المادية).

2- أهمية تقويم الأداء :

يمكن تلخيص أهمية تقويم الأداء في النقاط الآتية (شيهاني، 2009: 8-9):

- أ. يعتبر أداة توجيه بالنسبة للشركة من أجل تحقيق أهدافها.
- ب. يستعمل أداة لمعرفة الانحراف عن خطة الشركة في تحقيق الأهداف.
- ج. يوفر نظام تقييم الأداء لمختلف المستويات الإدارية في المؤسسة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المستندة على حقائق علمية وموضوعية، فضلاً عن أهمية هذه المعلومات للجهات الأخرى خارج المؤسسة.
- د. يحسن الاتصالات الداخلية ما بين العاملين، فضلاً عن الإيصالات الخارجية بين المؤسسة وعملائها.

أجل معرفة مراكز الخلل في المؤسسة ومعالجتها، ومن ثم تتميم الجوانب الإيجابية والعمل على تطويرها، كما أن إجراءه يُعد ضرورياً لتخاذلي القرارات؛ إذ تتعرف المؤسسة من خلاله على حقيقة أدائها وعلى جميع نقاط القوة والضعف، ولأن مستقبلاًها مرتبط بهذه النتائج، فإن لديها دافعاً ورغبة مستقبلية في تطوير وتحسين هذا الأداء، ومن ثم يصب في رفع مستوى جودة مخرجاتها (هندل، 2016: 27).

1- مفهوم تقويم الأداء :

إن عملية تقويم الأداء هي قياس نتائج الأعمال لمختلف المستويات باستخدام معايير ومؤشرات محددة مسبقاً، ومن ثم مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط له خلال مدة زمنية معينة لتحديد الانحرافات واكتشاف نقاط الضعف والقوة وترشيد الإدارة في إعداد الخطط المستقبلية (نعمان، 2011: 266).

كما أنها عملية منظمة وموضوعية تتضمن تجميع وتقويم أدلة التدقيق ذات الصلة بالبيانات المالية المتعلقة بالأنشطة والأحداث الاقتصادية التي يمكن منها تحديد درجة الاتساق مع المعايير والمقاييس المحددة، وتوصيل النتائج إلى الأطراف المهتمة بها (Tayllor & Glezen, 2001).

ويقصد بتقويم الأداء جمع معلومات محددة (كمياً و نوعياً) و ملاحظات ميدانية عن أداء الأفراد والوحدات والمؤسسات، ومن ثم تحليلها و تفسيرها بشكل متكامل للتعرف على العلاقات بين المتغيرات وإصدار القرارات المناسبة لحفظ على المؤسسة (السلوم، 2003: 2).

المتعلقة بالسنوات السابقة، والبيانات عن أنشطة المنشآت المشابهة في القطاع نفسه أو في الاقتصاد الوطني أو مع بعض المنشآت في الخارج لأهميتها في إجراء المقارنات.

2. تحليل ودراسة البيانات والمعلومات الإحصائية: للوقوف على مدى دقتها وصلاحتها لحساب المعايير والنسب والمؤشرات الازمة لعملية تقويم الأداء، يتعين توفير مستوى من الموثوقية والاعتمادية في هذه البيانات وقد يساعن بعض الطرق الإحصائية المعروفة لتحديد مدى الموثوقية بهذه البيانات.

3. إجراء عملية التقويم: باستخدام المعايير والنسب الملائمة للنشاط الذي تمارسه الوحدة، على أن تشمل عملية التقويم النشاط العام للوحدة، أي جميع أنشطة المراكز المسئولة فيها بهدف التوصل إلى حكم موضوعي ودقيق يمكن الاعتماد عليه.

4. اتخاذ القرار المناسب عن نتائج التقويم: وذلك كون نشاط الوحدة المنفذ ضمن الأهداف المخططة، كما أن الانحرافات التي حدثت في النشاط قد حصرت جميعها، وحددت أسبابها، واتخذت الحلول الازمة لمعالجتها، ووضعت الخطط للسير بنشاط الوحدة نحو الأفضل في المستقبل.

5. تحديد المسؤوليات ومتابعة العمليات التصحيحية للانحرافات: التي حدثت في الخطة الإنتاجية وتغذية نظام الحواجز بنتائج التقويم وتزويد الإدارات التخطيطية والجهات المسئولة عن المتابعة بالمعلومات والبيانات التي تخضت عن عملية التقييم للاستفادة منها في رسم الخطط المستقبلية

3- أهداف تقويم الأداء :

يهدف تقويم الأداء إلى تطوير أداء المؤسسات التي تكون فيها الرقابة شاملة لنشاط المؤسسة ككل، حتى يمكن من معرفة مستوى تحقيق أهداف المؤسسة، وقياس مدى نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها مقارنة مع المؤسسات الأخرى المماثلة لتتوفر للإدارة والجهات الرقابية تغذية راجعة عن مدى كفاءة المؤسسة واستغلالها لمواردها بكفاءة وفاعلية (وهاب وأخرون، 2022: 81-102).

إضافة إلى السعي نحو الارتقاء بالمؤسسة، وتطوير العمل فيها، وكسب رضا الجمهور (أبو ماضي، 2018)، وتشخيص المشكلات وحلها ومعرفة مواطن القوة والضعف، ورسم الاستراتيجيات والأهداف المستقبلية بوضوح بعد تحليل البيئة (الداخلية والخارجية) من خلال بعض أساليب التحليل، مثل: S.W.O.T Analysis (رضوان، 2013).

4- مراحل تقويم الأداء :

تمر عملية تقويم الأداء بمراحل عدة نجملها فيما يلي (الكرخي، 2020: 39)، (البيلي، 2006: 106-107):

1. جمع البيانات والمعلومات الإحصائية: حيث تتطلب عملية تقويم الأداء توفير البيانات والمعلومات والتقارير والمؤشرات الازمة لحساب النسب والمعايير المطلوبة لعملية نشاط المنشأة، التي يمكن الحصول عليها من الحسابات الختامية والميزانية العمومية والخطط السنوية والمعلومات المتوفرة عن الطاقات الإنتاجية والمستخدمات ورأس المال وعدد العاملين وأجورهم، إضافة إلى المعلومات

القابلة للتحليل (184) فرداً.

أداة الدراسة:

القسم الأول: يحتوي على المتغيرات الشخصية لعينة الدراسة، وهي: المؤهل العلمي، التخصص، المؤهل المهني، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة.

القسم الثاني: يحتوي على بيانات الدراسة الأساسية، وهي المحاور التي يمكن التعرف من خلالها على متغيرات الدراسة، ويشتمل هذا القسم على محورين:

المحور الأول: يقيس دور المراجعة الداخلية في الهيئة العامة للزكاة، ويشتمل على بعد واحد يحتوي على (6) عبارات.

المحور الثاني: يقيس تقويم الأداء في الهيئة العامة للزكاة، ويشتمل على (3) أبعاد.

البعد الأول: يقيس معايير الأداء، ويشتمل على (6) عبارات.

البعد الثاني: يقيس تقييم الأداء، ويشتمل على (6) عبارات.

البعد الثالث: يقيس تطوير الأداء وتحسينه، ويشتمل على (6) عبارات.

ثبات أداة الدراسة:

يقصد بالثبات "استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه"، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج باحتمال مساواً لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، ولذلك فهو يؤدي إلى الحصول على النتائج نفسها أو نتائج متوافقة في كل مرة يعاد فيها القياس، وكلما زادت درجة الثبات واستقرار الأداة زادت الثقة فيه.

وزيادة فعالية المتابعة والرقابة.

ويخلص الباحثان إلى أهمية دور المراجعة الداخلية في عملية تقويم أداء مؤسسة الزكاة من خلال مراقبة الإدارة والتحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وتقديم المقترنات والحلول التي تسهم في جوانب التطوير وإرساء مبدأ الشفافية والمساءلة، والمحافظة على حقوق المستفيدين وأصحاب المصلحة، وضمان جودة التقارير المالية، الأمر الذي يؤدي إلى تعزيز مصداقيتها ورفع مستويات ثقة المتعاملين معها ومن ثم تحسين أدائها الاقتصادي والاجتماعي بالمجتمعات الإسلامية.

الدراسة الميدانية

مجتمع البحث وعيته:

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحثان إلى أن تعمم عليهم النتائج ذات الصلة بالمشكلة المدروسة، وبناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها فإن المجتمع المستهدف يتكون من أعضاء مجلس الإدارة والوكلاة والمديرين العامين ونواب المديرين العامين ورؤساء الأقسام والختصين من المراجعين والمحاسبين والقانونيين ذوي الخبرة في الهيئة العامة للزكاة في الجمهورية اليمنية والبالغ عددهم (350) فرداً، أما عينة الدراسة فقد اختيرت مفرداتها بطريقة عشوائية بسيطة، وحدد حجم العينة طبقاً لطريقة كيرجسي - مرجان، وبلغت العينة (184) فرداً، وبلغ عدد الاستبيانات الموزعة على الأفراد (220) استبانت، واسترجعت (193) استبانت بنسبة (87.7%) من العدد الموزع، منها (9) استبيانات أرجعت فارغة، وبلغت الاستبيانات

ثبتات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح، بمعنى أن زيادة معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة ثبات الاستبانة ومن ثم زيادة مصداقية البيانات، والجدول (1) يوضح قيم معاملات ألفا كرونباخ لأبعاد الدراسة.

وهناك طرق عديدة للتحقق من ثبات المقياس، وقد حسب الباحثان معامل ثبات الاختبار باستخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)، الذي يأخذ قيماً تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون متساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك

جدول (1): نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الأداة لأبعاد ومحاور الدراسة:

Cronbach's Alpha	عدد العبارات	الأبعاد	m
.901	6	المحور الأول (البعد الأول): دور المراجعة الداخلية في الهيئة العامة للزكاة	1
.876	6	المحور الثاني (البعد الأول): معايير الأداء	3
.918	6	المحور الثاني (البعد الثاني): تقييم الأداء	4
.844	6	المحور الثاني (البعد الثالث): تطوير الأداء وتحسينه	5

1- توزيع أفراد العينة بحسب المؤهل العلمي:

جدول (2): التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة طبقاً

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

يتضح من الجدول (2) أن نسبة من يحملون مؤهل البكالوريوس بلغت (85.9%)، وأن نسبة الذين مستوياتهم العلمية فوق البكالوريوس بلغت (8.7%)، وأن نسبة الذين مستوياتهم العلمية ثانوية بلغت (5.4%)، وهذه النتيجة تشير إلى أن معظم أفراد العينة هم من حملة المؤهلات الجامعية وما فوق، وهذا يدل على جودة التأهيل العلمي لأفراد

يتضح من الجدول (1) أن نتائج اختبار الثبات لجميع أبعاد الدراسة تراوحت بين (.844) و (.927)، وتلك القيم كانت جميعها أكبر من (60%)، وهذا يدل على أن أداة الدراسة تتمتع بدرجة عالية من الثبات في جميع أبعادها ومحارتها، وأن البيانات التي جمعت بواسطتها تتمتع بالثبات والصدق العالي وتحقق أغراض الدراسة، ولذلك يمكن الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

خصائص عينة الدراسة:

يتضمن هذا الجزء تحليل البيانات الأولية التي تمثل السمات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، وذلك على النحو التالي:

3- توزيع أفراد العينة حسب المؤهل المهني

جدول (4): التوزيع التكراري لأفراد العينة طبقاً 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

يتضح من الجدول (4) أن نسبة الذين لا يوجد لديهم مؤهل مهني بلغت (92.9%)، وأن نسبة الذين لديهم مؤهل زمالة المحاسبين القانونيين اليمنية بلغت (6.5%)، وأن نسبة الذين لديهم مؤهل زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية بلغت (0.5%)، وهذا يدل على أن هناك قصوراً في رغبة العاملين في الهيئة العامة للزكاة في الحصول على المؤهلات المهنية المتمثلة في زمالة المحاسبين القانونيين رغم أهميتها في تحقيق كفاءة وفعالية أداء الهيئة.

4- توزيع أفراد العينة بحسب المسمى الوظيفي:

جدول (5): التوزيع التكراري لأفراد العينة طبقاً للمسمى الوظيفي:

النسبة %	العدد	المسمى الوظيفي
0.5	1	عضو مجلس إدارة
0.5	1	وكيل
1.6	3	وكيل مساعد
6	11	مدير عام

العينة؛ إذ تشرط الهيئة العامة للزكاة عند التوظيف أن يكون المتقدم للوظيفة حاصلاً على مؤهل جامعي، ولذلك فإن عينة الدراسة لديها القدرة على فهم عبارات الاستبانة بشكل جيد والإجابة عنها بدقة وموضوعية.

2- توزيع أفراد العينة بحسب التخصص:

جدول (3): التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة طبقاً 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

يتضح من الجدول (3) أن نسبة المتخصصين في المحاسبة بلغت (54.3%)، وأن نسبة المتخصصين في إدارة الأعمال والاقتصاد ونظم المعلومات بلغت (33.2%)، وأن نسبة المتخصصين في تخصصات علمية أخرى بلغت (12.5%)، كما يتضح أن معظم أفراد العينة هم من حملة التخصصات الجامعية (محاسبة وإدارة أعمال)، وهذا يدل على جودة التأهيل العلمي لأفراد العينة؛ إذ تشرط الهيئة العامة للزكاة عند التوظيف أن يكون المتقدم للوظيفة حاصلاً على مؤهل جامعي، ولذلك فإن عينة الدراسة لديها القدرة على فهم عبارات الاستبانة بشكل جيد والإجابة عنها بدقة وموضوعية.

18.5	34	من 6 سنوات إلى أقل من 10 سنوات
23.4	43	من 11 سنة إلى أقل من 15 سنة
12.5	23	من 16 سنة إلى أقل من 20 سنة
15.8	29	من 21 سنة فأكثر
100.0	184	المجموع

يتضح من الجدول (6) أن نسبة الذين خبرتهم (أقل من 5 سنوات) بلغت (29.9%)، وأن نسبة الذين خبرتهم (من 11 سنة إلى أقل من 15 سنة) بلغت (23.4%)، وأن نسبة الذين خبرتهم (من 6 سنوات إلى أقل من 10 سنوات) بلغت (18.5%)، وأن نسبة الذين خبرتهم (من 21 سنة فأكثر) بلغت (15.8%)، وأن نسبة الذين خبرتهم (من 16 سنة إلى أقل من 20 سنة) بلغت (12.5%)، وهذا يدل على أن أغلب عينة الدراسة هم من ذوي الخبرة الطويلة في الهيئة العامة للزكاة، ولذلك فإن هذه الفئات يتوقع منها الحصول على إجابات دقيقة وموضوعية نتيجة لترابطها الطويلة في مجال العمل الزكوي.

نائب مدير عام	15	8.2
مدير إدارة	41	22.3
رئيس قسم	52	28.3
مختص	60	32.6
المجموع	184	100.0

يتضح من الجدول (5) أن نسبة المختصين بلغت (32.6%)، وأن نسبة رؤساء الأقسام بلغت (28.3%)، وأن نسبة مديري الإدارات بلغت (22.3%)، كما تضمنت العينة المديرين العامين ونوابهم والوكلا المساعدين ووكيل أو عضو مجلس إدارة، وهذا يدل على أن العينة شملت مختلف المستويات الوظيفية في مجال الحوكمة، كما أن جميع هذه الوظائف لديها دراية كافية بموضوع الدراسة، ولذلك ستتعامل مع أسئلة الاستبانة وتحبيب عنها بكل مسؤولية ودقة موضوعية.

5- توزيع أفراد العينة بحسب سنوات الخدمة:

جدول (6): التوزيع التكراري لأفراد العينة طبقاً لسنوات الخدمة:

سنوات الخدمة	العدد	النسبة%
أقل من 5 سنوات	55	29.9

تحليل محاور الدراسة:

المحور الأول: المراجعة الداخلية في الهيئة العامة للزكاة:

جدول (7): التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات تطبيق المراجعة الداخلية في الهيئة العامة للزكاة:

الترتيب	مستوى التطبيق	دلاله اختبار T	قيمة اختبار T	الوزن النسبي %	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	M
1	مرتفع	.000	15.758	77.9	.772	3.90	تفحص إدارة المراجعة الداخلية العمليات كافة داخل الهيئة.	1
2	مرتفع	.000	13.594	75.2	.759	3.76	تقييم إدارة المراجعة الداخلية الأنشطة كافة داخل الهيئة.	2
3	مرتفع	.000	11.530	73.0	.767	3.65	تعمل إدارة المراجعة الداخلية	3

الترتيب	مستوى التطبيق	دلاله اختبار T	قيمة اختبار T	الوزن النسبي %	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	م
							على توفير المعلومات حول مدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية.	
5	مرتفع	.000	9.477	71.6	.832	3.58	تقوم إدارة المراجعة الداخلية بمستوى إنجاز الهيئة لأهدافها الموضوعة.	4
4	مرتفع	.000	9.538	72.3	.873	3.61	تسهم إدارة المراجعة الداخلية في تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد الذي يواجه الهيئة.	5
6	مرتفع	.000	8.754	71.4	.884	3.57	تساعد إدارة المراجعة الداخلية في التحقق من ضمان نزاهة العاملين في الهيئة.	6
	مرتفع	.000	13.811	73.6	.667	3.68	جميع العبارات:	

المراجعة الداخلية تفحص العمليات كافة داخل الهيئة، وقد يرجع ذلك إلى اهتمام الهيئة بالمراجعة المالية دون غيرها، مما يتطلب منها الالتزام بمبدأ الرقابة الشاملة طبقاً لأحكام الشريعة الإسلامية، واستخدام أدوات رقابية مناسبة.

- أن العبارة رقم (2) جاءت في المرتبة الثانية، بمتوسط حسابي (3.76) وبوزن نسبي (75.2%)، وهذا يشير إلى أن أفراد عينة الدراسة يوفرون بدرجة مرتفعة على أن إدارة المراجعة الداخلية تقيم الأنشطة كافة داخل الهيئة، وقد يرجع ذلك إلى التكامل بين الرقابة المالية والرقابة الشرعية، ووجود مؤشرات أداء رئيسة واضحة لقياس فعالية الأنشطة كافة داخل الهيئة.

يتضح من الجدول (7) أن قيمة المتوسط الحسابي العام لمستوى تطبيق بُعد دور المراجعة الداخلية في الهيئة العامة للزكاة بلغت (3.68) بوزن نسبي (73.6%)، وأن قيمة اختبار (t) كانت موجبة على مستوى الدرجة الكلية، وأن الفرق بين قيمة المتوسطات الحسابية لاجabات عينة الدراسة والمتوسط الفرضي كان فرقاً معنوياً ودالاً إحصائياً، مما يشير إلى أن مستوى دور المراجعة الداخلية في الهيئة العامة للزكاة كان مرتفعاً.

أما على مستوى عبارات هذا البُعد فيتضح الآتي:

- أن العبارة رقم (1) جاءت في المرتبة الأولى، بمتوسط حسابي (3.90) وبوزن نسبي (77.9%)، وهذا يشير إلى أن أفراد عينة الدراسة يوفرون بدرجة مرتفعة على أن إدارة

المتعلقة بالفساد الذي يواجه الهيئة، وقد يرجع ذلك إلى وجود ضوابط داخلية مناسبة، ودعم الإدارة العليا، والالتزام بمعايير الحكومة الرشيدة، ومع ذلك، فإن تحسين البيئة التشغيلية وزيادة الموارد يمكن أن يعزز من فعالية المراجعة الداخلية في المستقبل.

- أن العبارة رقم (6) جاءت في المرتبة السادسة، بمتوسط حسابي (3.57) وبوزن نسبي (71.4%)، وهذا يشير إلى أن أفراد عينة الدراسة يوفرون بدرجة مرتفعة على أن إدارة المراجعة الداخلية تساعد في التحقق من ضمان نزاهة العاملين في الهيئة، وقد يرجع ذلك إلى أن إدارة المراجعة الداخلية تطبق آليات مناسبة لكشف المخالفات المالية، لكنها قد تفتقر إلى ضعف أنظمة حماية العاملين النزيهين وتشجيعهم على الإبلاغ عن الفساد، والافتقار إلى مقاييس موضوعية لتقييم النزاهة.

المحور الثاني: تقويم الأداء في الهيئة العامة للزكاة:

البعد الأول: معايير الأداء في الهيئة العامة للزكاة:

للإجابة عن السؤال الثاني للدراسة الذي ينص على: "ما واقع تطبيق تقويم الأداء بأبعاده (معايير الأداء، تقييم الأداء، تطوير الأداء وتحسينه) بالهيئة العامة للزكاة في الجمهورية اليمنية؟ أجرى الباحثان التحليل الإحصائي الوصفي لأبعاد آليات الحكومة في الهيئة العامة للزكاة مجتمعة ثم على مستوى عبارات كل بعد، وذلك على النحو الآتي:

- أن العبارة رقم (3) جاءت في المرتبة الثالثة، بمتوسط حسابي (3.65) وبوزن نسبي (73.0%)، وهذا يشير إلى أن أفراد عينة الدراسة يوفرون بدرجة مرتفعة على أن إدارة المراجعة الداخلية تعمل على توفير المعلومات حول مدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية، وقد يرجع ذلك إلى استخدام التكنولوجيا في المراجعة الداخلية، وتوفير تقارير دورية للإدارة العليا حول نقاط القوة والضعف في الأنظمة الرقابية، مما يدعم عملية صنع القرار.

- أن العبارة رقم (4) جاءت في المرتبة الخامسة، بمتوسط حسابي (3.58) وبوزن نسبي (71.6%)، وهذا يشير إلى أن أفراد عينة الدراسة يوفرون بدرجة مرتفعة على أن إدارة المراجعة الداخلية تقوم مستوى إنجاز الهيئة لأهدافها الموضوعة، وقد يرجع ذلك إلى تعزيز دور المراجعة الداخلية في تعزيز ثقافة المسائلة عبر تقارير دورية تُظهر التقدم نحو الأهداف، بما يتواافق مع نظرية الوكالة التي تُبرز أهمية الرقابة في تقليل الفجوة بين الإدارة وأصحاب المصلحة، وعملاً بأحكام القرار الجمهوري رقم (5) لسنة 2010م بشأن إعادة إنشاء وتنظيم اختصاصات ومهام إدارة المراجعة الداخلية بوحدات الجهاز الإداري للدولة ومؤسسات القطاعين العام والمختلط.

- أن العبارة رقم (5) جاءت في المرتبة الرابعة، بمتوسط حسابي (3.61) وبوزن نسبي (72.3%)، وهذا يشير إلى أن أفراد عينة الدراسة يوفرون بدرجة مرتفعة على أن إدارة المراجعة الداخلية تسهم في تخفيض المخاطر

جدول (8): التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات بُعد معايير الأداء:

الترتيب	مستوى التطبيق	دلاله اختبار T	قيمة اختبار T	وزن النسبي %	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	م
1	مرتفع	.000	14.585	75.3	.713	3.77	تحدد الهيئة المعايير المناسبة لقياس الأداء على أساس علمية سليمة.	1
2	مرتفع	.000	12.459	73.8	.751	3.69	تحرض الهيئة على وضع معايير أداء سهلة التطبيق.	2
3	متوسط	.000	7.160	68.6	.813	3.43	لدى الهيئة نظام يشمل مجموعة من مؤشرات قياس كفاءة الأداء.	3
4	متوسط	.000	6.235	67.6	.828	3.38	تختبر الهيئة مؤشرات الأداء قبل اعتماد تنفيذها.	4
6	متوسط	.000	5.833	67.0	.809	3.35	تحرض الهيئة على عرض تقارير مؤشرات الأداء في الوقت المناسب.	5
5	متوسط	.000	6.091	67.6	.847	3.38	تعمل الهيئة على تطوير مقاييس الأداء بما يتاسب مع احتياجات العمل.	6
	مرتفع	.000	10.841	70.0	.624	3.50	جميع العبارات:	

- أن العبارة رقم (1) جاءت في المرتبة الأولى، بمتوسط حسابي (3.77) وبوزن نسبي (75.3)، وهذا يشير إلى أن أفراد عينة الدراسة يوفرون بدرجة مرتفعة على أن هيئة الزكاة تحدد المعايير المناسبة لقياس الأداء على أساس علمية سليمة، وقد يرجع ذلك إلى تأثير الإطار التشريعي اليمني الذي يلزم الهيئة بالشفافية، والاستفادة من تجارب إقليمية ودولية ناجحة في تصميم المعايير.

- أن العبارة رقم (2) جاءت في المرتبة الثانية، بمتوسط حسابي (3.69) وبوزن نسبي (73.8)، وهذا يشير إلى أن أفراد عينة

يتضح من الجدول (8) أن قيمة المتوسط الحسابي العام لمستوى تطبيق بُعد معايير الأداء في الهيئة العامة للزكاة بلغت (3.50) بوزن نسبي (70.0)، وأن قيمة اختبار (t) كانت موجبة على مستوى الدرجة الكلية، وذات معنوية مرتفعة عند مستوى دلاله أقل من (0.05)، وأن الفرق بين قيمة المتوسطات الحسابية لـإجابات عينة الدراسة والوسط الفرضي كان فرقاً معنوياً ودالاً إحصائياً لصالح الوسط الحسابي المحسب من العينة، وهذا يشير إلى أن درجة تطبيق بُعد معايير الأداء في الهيئة العامة للزكاة كانت مرتفعة.

أما على مستوى عبارات هذا البُعد فيتضح الآتي:

- أن العبارة رقم (5) جاءت في المرتبة السادسة، بمتوسط حسابي (3.35) وبوزن نسبي (%67.0)، وهذا يشير إلى أن أفراد عينة الدراسة يوافقون بدرجة متوسطة على أن هيئة الزكاة تحرص على عرض تقارير مؤشرات الأداء في الوقت المناسب، وقد يرجع ذلك إلى ضعف التكنولوجيات والاعتماد على أنظمة عمل يدوية بدلاً من الأنظمة الإلكترونية، وضعف عملية التدريب في مهارة إعداد التقارير المالية وغير المالية.

- أن العبارة رقم (6) جاءت في المرتبة الخامسة، بمتوسط حسابي (3.38) وبوزن نسبي (%67.6)، وهذا يشير إلى أن أفراد عينة الدراسة يوافقون بدرجة متوسطة على أن هيئة الزكاة تعمل على تطوير مقاييس الأداء بما يتناسب مع احتياجات العمل، وقد يرجع ذلك إلى أن عملية التطوير تُجرى كرد فعل للتحديات الناتجة عن زيادة الفقر وليس استباقياً، وقد يعود إلى ضعف التخطيط الاستراتيجي طويل المدى.

البعد الثاني: تقييم الأداء:

الدراسة يوافقون بدرجة مرتفعة على أن هيئة الزكاة تحرص على وضع معايير أداء سهلة التطبيق، وقد يرجع ذلك إلى تبسيط العمليات وإجراءات لضمان استمرارية العمل في المناطق النائية والبعيدة.

- أن العبارة رقم (3) جاءت في المرتبة الثالثة، بمتوسط حسابي (3.43) وبوزن نسبي (%68.6)، وهذا يشير إلى أن أفراد عينة الدراسة يوافقون بدرجة متوسطة على أن لدى الهيئة نظاماً يشمل مجموعة من مؤشرات قياس كفاءة الأداء، وقد يرجع ذلك إلى نقص الخبرة الفنية في تصميم مؤشرات الأداء المتوازنة.

- أن العبارة رقم (4) جاءت في المرتبة الرابعة، بمتوسط حسابي (3.38) وبوزن نسبي (%67.6)، وهذا يشير إلى أن أفراد عينة الدراسة يوافقون بدرجة متوسطة على أن هيئة الزكاة تخبر مؤشرات الأداء قبل اعتماد تنفيذها، وقد يرجع ذلك إلى غياب آلية منهجية لاختبار المؤشرات والاعتماد على الخبرة الذاتية بدلاً من المنهجيات العلمية.

جدول (9): التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات بعد تقييم الأداء :

الرتبة	مستوى التطبيق	دلالة اختبار T	قيمة اختبار T	الوزن النسبي %	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	M
1	مرتفع	.000	6.974	69.2	.898	3.46	تطبق الهيئة خططاً استراتيجية واقعية تستطيع من خلالها تقييم قدرتها على تحقيق أهدافها.	1
2	متوسط	.000	4.517	65.9	.881	3.29	تحرص الهيئة على تقييم الأداء بدقة.	2
3	متوسط	.000	4.615	65.9	.863	3.29	تحرص الهيئة على تقييم	3

الترتيب	مستوى التطبيق	دالة اختبار T	قيمة اختبار T	الوزن النسبي %	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	م
							الأداء بموضوعية.	
6	متوسط	.000	3.233	64.2	.889	3.21	تستخدم الهيئة منهجية علمية واضحة في تقييم الأداء.	4
5	متوسط	.000	3.798	64.8	.854	3.24	تجري الهيئة تقييماً دورياً لجميع البرامج والأنشطة.	5
4	متوسط	.000	3.740	64.9	.887	3.24	تحرص الهيئة على استخدام الطرق الحديثة في تقييم الأداء.	6
	متوسط	.000	5.327	65.8	.740	3.29	جميع العبارات:	

- لتحقيق أهدافها، لكن الخطط قد تقصر إلى المرونة اللازمة للتكيف مع التغيرات البيئية المتسرعة.
- أن العبارة رقم (2) جاءت في المرتبة الثانية، بمتوسط حسابي (3.29) وبوزن نسبي (%65.9)، وهذا يشير إلى أن أفراد عينة الدراسة يوفرون بدرجة متوسطة على أن هيئة الزكاة تحرص على تقييم الأداء بدقة، وقد يرجع ذلك إلى نقص الكوادر المؤهلة في تقييم وتحليل البيانات النوعية والكمية.
- أن العبارة رقم (3) جاءت في المرتبة الثالثة، بمتوسط حسابي (3.29) وبوزن نسبي (%65.9)، وهذا يشير إلى أن أفراد عينة الدراسة يوفرون بدرجة متوسطة على أن هيئة الزكاة تحرص على تقييم الأداء بموضوعية، وقد يرجع ذلك إلى التأثيرات السياسية أو الاجتماعية على عملية التقييم، وضعف آليات مراجعة نتائج التقييم.
- أن العبارة رقم (4) جاءت في المرتبة السادسة، بمتوسط حسابي (3.21) وبوزن نسبي

يتضح من الجدول (9) أن قيمة المتوسط الحسابي العام لمستوى تطبيق بعد تقييم الأداء في الهيئة العامة للزكاة بلغت (3.29) بوزن نسبي (%65.8)، وأن قيمة اختبار (t) كانت موجبة على مستوى الدرجة الكلية، وأن الفرق بين قيمة المتوسطات الحسابية لإجابات عينة الدراسة والمتوسط الفرضي كان فرقاً معنواً ودالاً إحصائياً لصالح الوسط الحسابي المحاسب من العينة، وهذا يشير إلى أن درجة تقييم الأداء في الهيئة العامة للزكاة كانت متوسطة.

أما على مستوى عبارات هذا البعد فيتضح الآتي:

- أن العبارة رقم (1) جاءت في المرتبة الأولى، بمتوسط حسابي (3.46) وبوزن نسبي (%69.2)، وهذا يشير إلى أن أفراد عينة الدراسة يوفرون بدرجة مرتفعة على أن هيئة الزكاة تطبق خططاً استراتيجية واقعية تستطيع من خلالها تقييم قدرتها على تحقيق أهدافها، وقد يرجع ذلك إلى أن الهيئة تخطط بشكلٍ واقعي

واضحة مرتبطة بالأهداف الاستراتيجية.

- أن العبارة رقم (6) جاءت في المرتبة الرابعة، بمتوسط حسابي (3.24) وبوزن نسبي (%64.9)، وهذا يشير إلى أن أفراد عينة الدراسة يوافقون بدرجة متوسطة على أن هيئة الزكاة تحرص على استخدام الطرق الحديثة في تقييم الأداء، وقد يرجع ذلك إلى الاعتماد على الطرق والأساليب التقليدية في عملية التقييم، وضعف البنية التحتية التكنولوجية والتمويل اللازم، وضعف الخبرات القادرة على استخدام الطرق الحديثة في التقييم.

– البعد الثالث: تطوير الأداء وتحسينه:

(%)، وهذا يشير إلى أن أفراد عينة الدراسة يوافقون بدرجة متوسطة على أن هيئة الزكاة تستخدم منهجية علمية واضحة في تقييم الأداء، وقد يرجع ذلك إلى الاعتماد على الخبرة الذاتية بدلاً من الأدلة العلمية، وضعف تدريب العاملين على منهجيات التقييم الحديثة.

- أن العبارة رقم (5) جاءت في المرتبة الخامسة، بمتوسط حسابي (3.24) وبوزن نسبي (%64.8)، وهذا يشير إلى أن أفراد عينة الدراسة يوافقون بدرجة متوسطة على أن هيئة الزكاة تجري تقييماً دوريًا لجميع البرامج والأنشطة، وقد يرجع ذلك إلى أن التقييمات الدورية المنفذة عادة ما تكون روتينية دون التركيز على النتائج، وذلك لغياب مؤشرات أداء

جدول (10): التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات بُعد تطوير الأداء وتحسينه:

الترتيب	مستوى التطبيق	دلالة اختبار T	قيمة اختبار T	الوزن النسبي %	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	م
5	مرتفع	.000	6.820	69.5	.940	3.47	تستفيد الهيئة من نتائج تقييم الأداء في التخطيط السنوي وإعادة التخطيط الاستراتيجي.	1
6	متوسط	.000	4.945	66.5	.895	3.33	تستخدم الهيئة نتائج تقييم الأداء في تطوير قدرات العاملين.	2
4	مرتفع	.000	8.039	70.2	.862	3.51	تستخدم الهيئة نتائج تقييم الأداء في تصميم أنظمة عادلة للحوافز التشجيعية للعاملين.	3
2	مرتفع	.000	10.431	71.7	.763	3.59	تعمل الهيئة على دراسة الانحرافات وتقسي أسبابها.	4
3	مرتفع	.000	10.026	71.4	.772	3.57	تحرص الهيئة على الوقوف على المشكلات الإدارية التي تؤدي إلى انخفاض كفاءة الأداء.	5
1	مرتفع	.000	10.879	72.5	.779	3.63	تعمل الهيئة على إجراء التحسين المستمر للأداء فيها.	6

الرتبة	مستوى التطبيق	دالة اختبار T	قيمة اختبار T	الوزن النسبي %	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	م
	مرتفع	.000	11.126	70.3	.628	3.52	جميع العبارات:	

الدراسة يوافقون بدرجة متوسطة على أن هيئة الزكاة تستخدم نتائج تقييم الأداء في تطوير قدرات العاملين، وقد يرجع ذلك إلى ضعف الميزانيات المخصصة للتطوير المهني، وعدم ربط تقييم العاملين ببرامج تدريب مخصصة، وغياب معايير اختيار المتدربين بشكل شفاف ودقيق.

- أن العبارة رقم (3) جاءت في المرتبة الرابعة، بمتوسط حسابي (3.51) وبوزن نسبي (70.2%)، وهذا يشير إلى أن أفراد عينة الدراسة يوافقون بدرجة مرتفعة على أن هيئة الزكاة تستخدم نتائج تقييم الأداء في تصميم أنظمة عادلة للحوافز التشجيعية للعاملين، وقد يرجع ذلك إلى نجاح الهيئة في ربط الحوافز بالأداء مما يعزز الدافعية.

- أن العبارة رقم (4) جاءت في المرتبة الثانية، بمتوسط حسابي (3.59) وبوزن نسبي (71.7%)، وهذا يشير إلى أن أفراد عينة الدراسة يوافقون بدرجة مرتفعة على أن هيئة الزكاة تعمل على دراسة الانحرافات وتنصي أسبابها، وقد يرجع ذلك إلى وجود نظام فعال لمراجعة الأخطاء، مثل: تحليل أسباب التأخير في تحصيل الزكاة أو التوزيع غير العادل.

- أن العبارة رقم (5) جاءت في المرتبة الثالثة، بمتوسط حسابي (3.57) وبوزن نسبي (71.4%)، وهذا يشير إلى أن أفراد عينة الدراسة

يتضح من الجدول (10) أن قيمة المتوسط الحسابي العام لمستوى تطبيق بعد تطوير الأداء وتحسينه في الهيئة العامة للزكاة بلغت (3.52) بوزن نسبي (70.3%)، وأن قيمة اختبار (t) كانت موجبة على مستوى الدرجة الكلية، وذات معنوية مرتفعة عند مستوى دلالة أقل من (0.05)، وأن الفرق بين قيمة المتوسطات الحسابية لإجابات عينة الدراسة والوسط الفرضي كان فرقاً معنوياً ودالاً إحصائياً لصالح الوسط الحسابي المحاسب من العينة، وهذا يشير إلى أن درجة تطوير الأداء وتحسينه في الهيئة العامة للزكاة كانت مرتفعة.

أما على مستوى عبارات هذا البعد فيتضح الآتي:

- أن العبارة رقم (1) جاءت في المرتبة الخامسة، بمتوسط حسابي (3.47) وبوزن نسبي (69.5%)، وهذا يشير إلى أن أفراد عينة الدراسة يوافقون بدرجة مرتفعة على أن هيئة الزكاة تستفيد من نتائج تقييم الأداء في التخطيط السنوي وإعادة التخطيط الاستراتيجي، وقد يرجع ذلك إلى التقييم المرتفع نسبياً، الذي يعكس محاولات الهيئة لدمج نتائج تقييم الأداء في الخطط السنوية والخطط الاستراتيجية، مع وجود فجوة بسبب الجمود البيروقراطي أو نقص الموارد لتنفيذ التوصيات.

- أن العبارة رقم (2) جاءت في المرتبة السادسة، بمتوسط حسابي (3.33) وبوزن نسبي (66.5%)، وهذا يشير إلى أن أفراد عينة

ُجرى تحسينات دورية بناءً على التغذية الراجعة، ومع ذلك، فإن الهيئة تعاني من ضعف الدراسات والبحوث التي تسهم في عملية التطوير والتحسين المستمر.

اختبار الفرضية:

نصلت فرضية البحث على: "لا يوجد دور للمراجعة الداخلية في تقويم الأداء للهيئة العامة للزكاة في الجمهورية اليمنية".

ولاختبار هذه الفرضية استخدم الباحثان أسلوب تحليل الانحدار البسيط بين المراجعة الداخلية بوصفه متغيراً مستقلاً وتقويم الأداء بوصفه متغيراً تابعاً، وكانت النتائج كما يلي:

جدول (11): نتائج تقدير الانحدار للعلاقة بين المراجعة الداخلية وتقويم الأداء بالهيئة العامة للزكاة بالجمهورية اليمنية محل الدراسة:

المتغير	Sig*	Fتحليل التباين	β معامل الانحدار	Adj R ² %	Rمعامل الارتباط	H1 نتيجة الفرضية
			0.493			
			0.239			قبول
			0.428			الفرضية
			58.427			البديلة
			0.000			

بالهيئة العامة للزكاة محل الدراسة.

- ب. بلغت قيمة معامل الانحدار لمتغير العلاقة بين المراجعة الداخلية وتقويم الأداء بالهيئة العامة للزكاة محل الدراسة (0.428)، وهذا يعني أن المراجعة الداخلية تؤثر على تقويم الأداء بالهيئة العامة للزكاة محل الدراسة بنسبة 23.9%.
- (2) أن قيمة F-test بلغت (58.427) بمستوى معنوية أقل من (0.05)، فقد بلغت (0.000)، مما يدل على جودة تأثير المتغير المستقل

يواافقون بدرجة مرتفعة على أن هيئة الزكاة تحرص على الوقوف على المشكلات الإدارية التي تؤدي إلى انخفاض كفاءة الأداء، وقد يرجع ذلك إلى قدرة الهيئة على تشخيص التحديات الإدارية، مثل: البيروقراطية، ونقص الكوادر المؤهلة عبر قنوات اتصال مفتوحة بين الإدارة والموظفين.

- أن العبارة رقم (6) جاءت في المرتبة الأولى، بمتوسط حسابي (3.63) وبوزن نسبي (72.5%)، وهذا يشير إلى أن أفراد عينة الدراسة يواافقون بدرجة مرتفعة على أن هيئة الزكاة تعمل على إجراء التحسين المستمر للأداء فيها، وقد يرجع ذلك إلى التقييم الدوري الذي يعكس تبني الهيئة لثقافة التعلم التنظيمي؛ إذ

جدول (11): نتائج تقدير الانحدار للعلاقة بين المراجعة الداخلية وتقويم الأداء بالهيئة العامة للزكاة بالجمهورية اليمنية محل الدراسة:

يتضح من الجدول (11) ما يلي:

- 1) أن هناك علاقة ارتباط طردي (إيجابي) بين المراجعة الداخلية وتقويم الأداء بالهيئة العامة للزكاة محل الدراسة، ويوضح ذلك من خلال معامل الارتباط (R) وقيمة معامل انحدار العلاقة (β)، وذلك على النحو الآتي:
 أ. بلغت قيمة معامل الارتباط (R) (0.493)، وتدل هذه القيمة على أن هناك علاقة ارتباط إيجابية بين المراجعة الداخلية وتقويم الأداء

5. أن الدرجة الكلية الخاصة بتطوير الأداء وتحسينه في الهيئة العامة للزكاة كانت مرتفعة بحسب الإجابات بمتوسط حسابي (3.52) وبوزن نسبي (70.3%).

توصيات البحث:

- الاهتمام بتقديم الدعم والمساندة للمراجعين الداخليين وتوفير الوسائل الازمة التي تمكّنهم من أداء مهامهم بكفاءة وفاعلية.
- الحرص على اعتماد نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الأهداف والوسائل والإجراءات التي تستخدم في متابعة تقويم الأداء داخل الهيئة.
- الاهتمام بتعزيز إدارة المراجعة الداخلية؛ لما لها من دور حيوي في تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد الذي يواجه الهيئة وتقويم مستوى إنجاز الهيئة لأهدافها الموضوعة.
- الحرص على استخدام منهجية علمية واضحة في تقييم الأداء، وإجراء تقييم دوري لكل البرامج والأنشطة، واستخدام الطرق الحديثة في تقييم الأداء.
- الاستفادة من نتائج تقييم الأداء في التخطيط السنوي وإعادة التخطيط الاستراتيجي، وتطوير قدرات العاملين، وتصميم أنظمة عادلة للحوافز التشجيعية للعاملين في الهيئة.
- الاهتمام بدراسة الانحرافات وتقصي أسبابها، والوقوف على المشكلات الإدارية التي تؤدي إلى انخفاض كفاءة الأداء، وإجراء التحسين المستمر للأداء فيها.

المراجعة الداخلية على المتغير التابع تقويم الأداء بالهيئة العامة للزكاة في اليمن، وهذا يعني إمكانية الاعتماد على النموذج التقديري للعلاقة وإنجازية تعميم نتائج العينة على مجتمع الدراسة. يستنتج الباحثان رفض الفرضية (H0) التي تنص على: "لا يوجد دور للمراجعة الداخلية في تقويم الأداء للهيئة العامة للزكاة في الجمهورية اليمنية"، وقبول الفرضية البديلة (H1) التي تنص على: "يوجد دور للمراجعة الداخلية في تقويم الأداء للهيئة العامة للزكاة في الجمهورية اليمنية".

نتائج البحث:

أظهرت الدراسة ما يلي:

- أن هناك دوراً للمراجعة الداخلية في تقويم الأداء للهيئة العامة للزكاة في الجمهورية اليمنية، فقد بلغت قيمة معامل الانحدار بين المتغيرين (0.428) بمستوى معنوية أقل من (0.05).
- أن الدرجة الكلية الخاصة بتطبيق المراجعة الداخلية في الهيئة العامة للزكاة كانت مرتفعة بحسب الإجابات بمتوسط حسابي (3.68) وبوزن نسبي (73.6%).
- أن الدرجة الكلية الخاصة بمعايير الأداء في الهيئة العامة للزكاة كانت مرتفعة بحسب الإجابات بمتوسط حسابي (3.50) وبوزن نسبي (70.0%).
- أن الدرجة الكلية الخاصة بتقييم الأداء في الهيئة العامة للزكاة كانت متوسطة بحسب الإجابات بمتوسط حسابي (3.29) وبوزن نسبي (65.8%).

قائمة المراجع:**المراجع العربية:**

- [7] السلوم، حمد بن إبراهيم، (2003). الحاجة لنظام تقويم علمي محاسبي مُؤسسي شامل للأجهزة الحكومية ومنتسبتها، جريدة الجزيرة.
- [8] العبادي، سناء عبد الرحيم سعيد، (1997). تقييم فاعلية نظام تقويم أداء العاملين، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.
- [9] الكرخي، مجید جعفر، (2020). مؤشرات الأداء الرئيسية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان.
- [10] جودة فكري عبد الغني محمد، (2008). مدى تطبيق مبادئ الحكومة المؤسسية في فلسطين وفقاً لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية: دراسة حالة بنك فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- [11] حجازي، وجدي حامد، (2010). أصول المراجعة الداخلية، دار التعليم الجامعي، القاهرة، مصر.
- [12] رضوان، محمود عبد الفتاح، (2013). تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، مصر.
- [13] سويلم، طارق عماد علي، (2015). أثر تطبيق حوكمة الشركات في مستوى الإفصاح المحاسبي: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، عمان، الأردن.
- [14] السيد، محمد زكي علي، (2008). الحوكمة في الموازنة العامة للدولة مع التطبيق على سياسات الدعم في الاقتصاد المصري، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة القاهرة.
- [15] عدلان، إشراقة مهدي محمد، (2018). أثر الإفصاح المحاسبي في التطبيق الفعال لحوكمة الشركات في البنوك السودانية: دراسة حالة بنك

[1] أبو حجر، سامح رفعت ورويحة، إيمان أحمد محمد، (2014). دور المراجعة الداخلية كآلية لتقويم نظم الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر، المؤتمر السنوي الخامس حول المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، السبت 27 سبتمبر، القاهرة.

[2] أبو ماضي، كامل أحمد، (2018). بطاقة الأداء المتوازن كأداة تقييم أداء المؤسسات الحكومية وغير الحكومية، مكتبة نيسان للطباعة والتوزيع، فلسطين.

[3] أحمد، صلاح علي والأمير، محمد المهدي، (2020). إطار علمي مقترن لتطوير وظيفة المراجعة الداخلية في ظل التجارب المعاصرة لمؤسسات الزكاة، مجلة علوم الزكاة المحكمة، المجلد 4، العدد 7.

[4] البيلي، حمد عبد الرحمن، (2006). أثر النظم المالية والإدارية على المشروعات العامة: دراسة حالة السودان، مجلة دراسات حوض النيل، المجلد 4، العدد 8.

[5] الجبلي، وليد سمير عبد العظيم، (2021). أثر العلاقة بين آليات حوكمة الشركات والإفصاح عن المعلومات المستقبلية على تكلفة رأس المال: دراسة تطبيقية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، جامعة دمياط، كلية التجارة، 2 (1)، ج 2.

[6] الجربوع، منار منصور وآخرون، (2019). أثر حوكمة الشركات على العلاقة بين سلوك المدير التنفيذي وإدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة بسوق الأسهم السعودي، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، المجلد 3، العدد 3.

- [21] الهويمل، سعد محمد، (2019). المحاسبة الحكومية في المملكة العربية السعودية، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض.
- [22] وهاب، أسعد محمد على وأخرون، (2022). دور الرقابة الداخلية في تقويم أداء خدمات المؤسسات الحكومية، مجلة بحوث متقدمة في الاقتصاد واستراتيجيات الأعمال، المجلد 3، العدد 1.
- [23] العديم، خالد بن رشيد، (2024). الحكومة الصورية للشركات المساهمة: التبعية غير المقصودة لموجة الحكومة، مجلة العلوم التجارية والبيئية، المجلد 3، العدد 2.
- المراجع الأجنبية:**
- [1] Azeez, W., (2016). The effect of using the internal audit function as a management training ground on the external auditor's reliance decision, *The Accounting Review*, Vol. 86, 6.
 - [2] Tan, Y., Xu, N., Liu, X., & Zeng, C. (2015). Does forward-looking non-financial information consistently affect investment efficiency? *Nankai business review international*, 6(1), 2-19.
 - [3] Taylor. D.H, & Glezen. W.G, (2001). *The Philosophy of Evidence Gathering Auditing Integrated Concepts and Procedures*, sixth edition.
 - [4] Zhu, F. (2014). Corporate governance and the cost of capital: An international study. *International Review of Finance*, 14(3), 393-429.
- [16] غالى، أشرف أحمد محمد، (2012). إطار مقترن للدور الحكومي للمراجع في تحسين أداء إدارة المخاطر بمنشآت الأعمال، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة قناة السويس، كلية التجارة بالإسماعيلية، مصر.
- [17] فرج، عبد النبي محمد وعامر، حسام الزروق، (د.ت). المعوقات التي تواجهها أنظمة الرقابة الداخلية بالمؤسسات العامة والمؤثرة على دورها في الحد من الفساد من وجهة نظر أعضاء وموظفي ديوان المحاسبة الليبي، مجلة آفاق اقتصادية، جامعة المرقب، كلية الاقتصاد والتجارة، العدد 12.
- [18] مختارى، فتحية وأخرون، (2018). دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وانعكاساته على حوكمة الشركات، *حواليات جامعة بشار للعلوم الاقتصادية*، المجلد 6، العدد 1.
- [19] نعمان، لبني هاشم، (2011). معايير تقييم الأداء، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 17، العدد 61.
- [20] هندل، خالد صباح علي، (2016). تدقيق أداء مؤسسات التعليم في ظل معايير توكييد الجودة والاعتماد الأكاديمي: نموذج مقترن، أطروحة دكتوراه غير منشورة، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق.