

دور المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة في الوحدات الحكومية

دراسة تطبيقية على مصلحة الضرائب في اليمن

قيس راشد محمد صلاح أ.د/ احمد عبدالقادر احمد د. محمد إبراهيم محمد

مدرس المحاسبة

أستاذ المحاسبة

باحث ماجستير

كلية التجارة بنين

كلية التجارة بنين

جامعة الأزهر

جامعة الأزهر

الملخص:

تمثل هدف البحث في دراسة دور المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة في الوحدات الحكومية بالتطبيق على مصلحة الضرائب في اليمن، وقد تم تحقيقه من خلال الدراسة النظرية، والدراسة التطبيقية، حيث اعتمد الباحث على نوعين من البيانات تمثل النوع الأول: في الإيرادات الضريبية خلال الفترة (٢٠٠٤ - ٢٠١٩) وقد استخدمها الباحث في قياس المتغير التابع (تفعيل الحوكمة)، أما النوع الثاني من البيانات فقد تم الحصول عليه من خلال تصميم قائمة استقصاء تم توزيعها على المراجعين الداخليين في مصلحة الضرائب اليمنية، وذلك لقياس المتغير المستقل (المراجعة الداخلية)، وتشير النتائج إلى وجود تأثير للمراجعة الداخلية من خلال استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي، والكفاءة المهنية للمراجع الداخلي (على تفعيل الحوكمة في مصلحة الضرائب اليمنية وفق مؤشر الإيرادات الضريبية).

Abstract

The aim of the research is to study the role of internal audit in activating governance in government units by applying it to the tax authority in Yemen, and it was achieved through theoretical study and applied study, where the researcher relied on two types of data representing the first type: in tax revenues during the period (2004 -2019) and the researcher used it in measuring the dependent variable (activating governance), while the second type of data was obtained by designing a survey list that was distributed to internal auditors in the Yemeni Tax Authority, for measuring the independent variable (internal audit) The results indicate that there is an impact of the internal audit on activating governance in the Yemeni Tax Authority according to the tax revenue index.

القسم الأول: الإطار العام للبحث والدراسات السابقة

١/١ المقدمة

شهدت المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية خلال الآونة الأخيرة تطوراً في أدوارها من مجرد التركيز على مراجعة الالتزام إلى إضافة قيمة للوحدة الحكومية، واستجابة لذلك تطورت المراجعة الداخلية على الصعيدين الأكاديمي والمهني من حيث المفهوم والأهداف، واتساع نطاقها الإداري والمالي والتشغيلي، وزادت فعالية أدوارها في الكشف عن مواطن القصور والضعف في نظم الرقابة الداخلية ناهيك عن تقييم جودة تطبيق الحوكمة وتقييم إدارة المخاطر، وتقويم جودة الأداء الحكومي في تحقيق أهدافه وكفاءة وفعالية أدائه، وتحقيق الشفافية المهنية، وتعزيز الانضباط ورفع مستويات الكفاءة الإنتاجية مما جعلها في تطور مستمر لمواكبة المستجدات.

٢/١ الدراسات السابقة

سوف يقتصر الباحث في هذا الجزء على عرض أهم الدراسات السابقة التي تناولت دور المراجعة الداخلية في تفعيل وتعزيز الحوكمة في الوحدات الحكومية وبيان أوجه الاختلاف والاتفاق بينها وبين الدراسة الحالية لتحديد الفجوة البحثية التي تهتم بها الدراسة الحالية، وذلك كما يعرضه الجدول التالي:

جدول (١٠١)

ملخص نتائج الدراسات السابقة التي تناولت دور المراجعة الداخلية في تعزيز الحوكمة الحكومية

| م | اسم الباحث وسنة النشر | عنوان الدراسة | هدف الدراسة | أهم النتائج |
|---|--------------------------------------|---|---|---|
| ١ | دراسة (Orkaido & Moges, [2022] [16]) | Determinants of Internal Audit Effectiveness in Promoting Public Good Governance in Sidama Refion of Ethiopia | هدفت الدراسة إلى قياس أثر محددات فعالية المراجعة الداخلية على تعزيز الحوكمة الجيدة في وحدات القطاع العام في ولاية سيداما الأثيوبية. | وقد استنتجت الدراسة أن استقلالية المراجعة الداخلية، والكفاءة المهنية، ودعم الإدارة العليا وتطبيق معايير المراجعة الداخلية، كل تلك العوامل لها تأثير إيجابي على تعزيز الحوكمة الرشيدة لوحدات القطاع العام. |
| ٢ | دراسة (DAAFIR Redouan, [2022] [9]) | The implementation of the internal audit function in a regional governance system | هدفت إلى دراسة مدى مساهمة المراجعة الداخلية في إنشاء نظام حوكمة جيد، يناسب مختلف أصحاب المصالح. | توصلت النتائج إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية ستتمكن من معالجة أوجه القصور، من خلال حيادية المراجع الداخلي، والتي يجب ضمانها من خلال استقلاليته، والامتثال لمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني، وكل ذلك يعد من عوامل النجاح عندما يتعلق الأمر بنظام الحوكمة الجيد. |
| ٣ | دراسة (خالد الميع، ٢٠٢٢) [٢] | دور جودة المراجعة الداخلية في تفعيل قواعد الحوكمة كمرتكز | هدفت إلى دراسة دور جودة المراجعة الداخلية في دعم تفعيل الحوكمة للحد من الفساد المالي والإداري، | توصلت الدراسة إلى وجود علاقة بين جهود المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد وبين تفعيل قواعد |

| م | اسم الباحث وسنة النشر | عنوان الدراسة | هدف الدراسة | أهم النتائج |
|---|--|--|--|--|
| | | للحد من الفساد المالي والإدارية: دراسة تطبيقية بوزارة الإسكان الكويتية | دراسة تطبيقية على وزارة الإسكان الكويتية. | الحوكمة، كذلك توجد علاقة بين نجاح جهود الحد من الفساد في البيئة الكويتية وبين الالتزام بضوابط جودة المراجعة الداخلية وتفعيل الحوكمة. |
| ٤ | دراسة (سارة، ٢٠٢١) [٤] | دور المراجعة الداخلية في حوكمة مؤسسات القطاع العام: دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية | هدفت الدراسة إلى التعرف على دور المراجعة الداخلية في حوكمة القطاع العام وربط رؤية ٢٠٣٠ بمستقبل أثر المراجعة على الحوكمة في القطاع العام السعودي. | توصلت الدراسة إلى وجود علاقة بين أثر المراجعة الداخلية على الحوكمة في القطاع الحكومي وبين الشفافية، وتحقيق مصداقية الحفاظ على أموال الدولة، وفي تحقيق آلياتها لمحاربة الفساد. |
| ٥ | دراسة (Sari, & Tarmizi, [2017])[18] | The effect of internal audit and internal control system on public accountability: The emperical study in Indonesia state universities | هدفت إلى دراسة دور المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية في تشكيل المساءلة التي تقوم على الحوكمة، في وحدات القطاع العام في اندونيسيا. | تشير النتائج إلى أن المتغير المستقل، المراجعة الداخلية (الذي يمثله الأطراف المشاركة بشكل مباشر في الإدارة المالية) لا يؤثر في تحسين المساءلة، بينما نظام الرقابة الداخلية (الذي يمثله وحدة الرقابة الداخلية) له تأثير في تحسين المساءلة من أجل إنشاء حوكمة جيدة. |
| ٦ | دراسة (رضا توفيق عبده، | تقويم كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية | هدفت إلى دراسة العوامل المؤثرة في كفاءة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية المصرية، للمساهمة | توصلت الدراسة إلى أن جودة وكفاءة المراجعة الداخلية تلعب دوراً هاماً في الارتقاء بجودة آليات |

| م | اسم الباحث وسنة النشر | عنوان الدراسة | هدف الدراسة | أهم النتائج |
|---|--|--|--|---|
| | (٢٠١٧) [٣] | بين التجديد والإسناد في ضبط وتدنية الفساد ورفع الكفاية الإنتاجية | في تفعيل آليات الرقابة والحوكمة. | الرقابة الداخلية، ومصداقية وشفافية التقارير المالية، وتعزيز الحوكمة الجيدة، واكتشاف ومنع الغش. |
| ٧ | دراسة (Asaolu & Athrs, [2016] [7] | Promoting good governance through internal audit function (IAF): The Nigerian experience | هدفت الدراسة إلى تقييم أثر وظيفة المراجعة الداخلية على الحوكمة في القطاع العام في نيجيريا. | خلصت الدراسة إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية هي أداة حقيقية لتعزيز الحوكمة في القطاع العام النيجيري. |
| ٨ | دراسة (أمين البشير، ٢٠١٦) [١] | حوكمة القطاع العام: دراسة حالة المملكة الأردنية الهاشمية. | هدفت الدراسة إلى تحديد المبادئ التي تساعد الدوائر الحكومية على تطبيق الحوكمة في القطاع العام لتعزيز العدالة، والمساواة، وسيادة القانون، والشفافية والمساءلة، والحفاظ على المال العام. | توصلت الدراسة إلى أن للحوكمة جملة من المبادئ يجب على المؤسسات إتباعها والعمل على تنفيذها، لذلك يعتبر تبني نظام الحوكمة في القطاع العام هو الحل الأنسب لمواجهة الفساد الإداري بكافة أشكاله. |

١/٢/١ التعليق على الدراسات السابقة

من خلال عرض وتحليل الدراسات السابقة حول عوامل ومحددات المراجعة الداخلية الفعالة التي تؤثر في تعزيز الحوكمة الحكومية / الضريبية، خلص الباحث إلى الاستنتاجات التالية:

- ١- وجود تباين بين نتائج تلك الدراسات ويفسرها الباحث أنها ترجع إلى اختلاف العوامل المستخدمة من دولة لأخرى ومن دراسة لأخرى في نفس البيئة.
- ٢- استنتج الباحث (ليس على سبيل الحصر) مجموعة من عوامل فعالية المراجعة الداخلية الحكومية المؤثرة في تعزيز الحوكمة الحكومية/الضريبية التي توصلت إليها الدراسات السابقة، وسيتناولها الباحث من خلال مجموعتين على النحو التالي:
المجموعة الأولى: عوامل فعالية المراجعة الداخلية المتعلقة بالمعايير الدولية للمراجعة الداخلية المؤثرة في تعزيز الحوكمة في الوحدات الحكومية، وتتمثل في أربعة عوامل هي: استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي، والكفاءة المهنية للمراجع الداخلي، وجودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية، تطبيق معايير المراجعة الداخلية.
المجموعة الثانية: العوامل الخارجية لفعالية المراجعة الداخلية المؤثرة في تعزيز الحوكمة في الوحدات الحكومية، وتتمثل في ثلاثة عوامل هي: دعم الإدارة العليا، التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي، وتقنية تكنولوجيا المعلومات.

١/٢/٢ الفجوة البحثية:

من أجل تحقيق التكامل بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية سوف تتم المقارنة بين الفجوة المبدئية التي يتم تحديدها مسبقاً وبين نتائج الدراسات السابقة وفي ضوء هذه المقارنة يتم تحديد الفجوة البحثية النهائية في ضوء ما تم تناوله في دراسات سابقة للعلاقة بين متغيرات الدراسة (المستقلة، والتابعة) ومن أجل هذا الغرض فقد تم صياغة الجدول التالي رقم (٢/١) الذي يوضح الفجوة البحثية وذلك على النحو التالي:

جدول رقم (٢/١) الفجوة البحثية

| توجهات الدراسة الحالية | الفجوة البحثية | استنتاجات الدراسات السابقة |
|---|---|--|
| <p>تتناول الدراسة الحالية اختبار دور المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة في مصلحة الضرائب اليمنية وذلك على النحو التالي:</p> <p>• تقديم عرض موجز وشامل لمفهوم المراجعة الداخلية والحوكمة في الوحدات الحكومية.</p> <p>• التعرف على مستوى واقع وممارسات الحوكمة في الوحدات الحكومية اليمنية من خلال تناول الإطار القانوني للحوكمة الحكومية في اليمن.</p> <p>• تناول الإطار القانوني للمراجعة الداخلية والحوكمة في اليمن بالدراسة والتحليل في ضوء معايير الانتوساي الدولية.</p> <p>• دراسة وتحليل عوامل ومحددات المراجعة الداخلية الفعالة ودورها في تفعيل الحوكمة الحكومية.</p> <p>• دراسة وتحليل دور تطور المراجعة الداخلية الحكومية في تفعيل الحوكمة الحكومية/الضريبية.</p> <p>• اختبار ما مدى تأثير المراجعة الداخلية الفعالة كمتغير</p> | <p>أولاً: تتجه الدراسة الحالية إلى دراسة دور المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة في الوحدات الحكومية بالتطبيق على مصلحة الضرائب اليمنية، من خلال استخدام مقاييس موضوعية مختلفة عن المقاييس التي اعتمدت عليها الدراسات السابقة، حيث اقتصرت الدراسات السابقة (في حد علم الباحث) على الدراسات الميدانية (قوائم الاستبيان)، بينما استخدمت الدراسة الحالية: الإيرادات الضريبية، واستقصاء آراء عينة الدراسة عن طريق قائمة استقصاء.</p> <p>ثانياً: وجود اختلاف في الحدود المكانية حيث إن الدراسات السابقة تم إجراؤها في بيئات مختلفة بينما حدود الدراسة الحالية تتمثل في البيئة الحكومية اليمنية.</p> <p>ثالثاً: مما سبق يتبين وجود فجوة بحثية تتمثل في الحاجة إلى دراسة دور المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة في البيئة الحكومية اليمنية، وذلك بالنظر إلى الاعتبارات التالية:</p> <p>• عدم دراسة هذا الموضوع تحديداً في البيئة الحكومية</p> | <p>أهم الاستنتاجات التي توصلت لها الدراسات السابقة كانت على النحو التالي:</p> <p>• التأكيد على أهمية المراجعة الداخلية الفعالة في تفعيل وتعزيز الحوكمة في الوحدات الحكومية.</p> <p>• أكدت الدراسات السابقة على ضرورة اهتمام الحكومات بالمراجعة الداخلية لارتباطها الوثيق بتفعيل وتعزيز الحوكمة في الوحدات الحكومية.</p> <p>• ينمو الفساد والغش مع ضعف آليات الرقابة الداخلية وتدني كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية، وغياب جودة ممارسة الحوكمة، وبالتالي تلعب جودة وكفاءة المراجعة الداخلية دوراً هاماً في الارتقاء بجودة آليات الرقابة الداخلية، ومصداقية وشفافية التقارير المالية، وتعزيز الحوكمة</p> |

| توجهات الدراسة الحالية | الفجوة البحثية | استنتاجات الدراسات السابقة |
|---|---|--|
| <p>مستقل من خلال ثلاثة محددات هي) :استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي، والكفاءة المهنية للمراجع الداخلي، وجودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية) على تفعيل الحوكمة في مصلحة الضرائب اليمنية (كمتغير تابع من خلال ثلاثة مقاييس هي: الإيرادات الضريبية، التهرب الضريبي، والجهد الضريبي).</p> <p>•من المؤمل أن تتوصل الدراسة الحالية إلى نتائج وتوصيات تسهم في إدراك أهمية تفعيل المراجعة الداخلية لأغراض الحوكمة الضريبية، مما قد يلفت انتباه المعنيين إلى أهمية تفعيل أدوار المراجعة الداخلية لأغراض تطبيق الحوكمة الجيدة، وهذا بدوره قد يساعد في معالجة الخلل القائم في البنية الهيكلية للنظام الضريبي اليمني، ورفع كفاءة الأداء.</p> | <p>اليمنية على وجه العموم وفي مصلحة الضرائب على وجه الخصوص في حد علم الباحث، وإنما اقتصرت الدراسات السابقة على بيئة القطاع الخاص.</p> <p>•انتشار الفساد المالي والإداري، حيث سجلت اليمن أعلى المعدلات في المؤشرات العالمية (فوقاً لتقرير مؤشر مدركات الفساد الصادر عن منظمة الشفافية الدولية 2021 م، جاء ترتيب اليمن 174 من أصل 180 دولة، محققة 16 درجة من 100 ، أي الأسوأ فساداً على الصعيد العالمي والعربي [١٦٩]، كما توصلت دراسة إلى أن أجهزة الرقابة العليا في اليمن تساهم في الكشف عن الفساد، لكنها لا تمنع الفساد بسبب ضعف أنظمة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية) (Hazaea, & others, p.102, [10][2022].</p> | <p>الجيدة، واكتشاف ومنع الغش.</p> <p>•وجود علاقة بين أثر المراجعة الداخلية على الحوكمة في القطاع الحكومي وبين الشفافية، والحفاظ على المال العام.</p> |

٣/١ مشكلة الدراسة

برز مفهوم الحوكمة خلال السنوات الأخيرة كأحد المفاهيم الحديثة في وحدات القطاع العام باعتبارها أساساً للتنمية الاقتصادية، نظراً لتدني كفاءة الأداء ومستوى الشفافية في الوحدات الحكومية، كما أنها شكلت محور اهتمام المؤسسات الدولية والمنظمات المهنية والعديد من الباحثين، لذلك يعتبر الأخذ بمبادئ الحوكمة الرشيدة في وحدات القطاع العام أمراً ملحاً وضرورياً نظراً لانتشار الفساد المالي والإداري بشكل كبير في البلدان النامية في جميع المجالات بما فيها المجال الضريبي، مما سبب عائقاً جوهرياً أمام تلك الدول في تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية والمالية والسياسية وخلق منظومة ضريبية غير كفؤة وغير عادلة وتفتقر إلى أدنى مقومات الشفافية، وتعد اليمن من الدول التي تنتشر فيها ظاهرة الفساد بشكل كبير، (فوفقاً لتقرير مؤشر مدركات الفساد الصادر عن منظمة الشفافية الدولية للعام ٢٠٢١، جاء ترتيب اليمن ١٧٤ من أصل ١٨٠ دولة، محققة ١٦ درجة من ١٠٠، أي الأسوأ فساداً على الصعيد العالمي والعربي)[١٩].

وقد ارتبطت المراجعة الداخلية ارتباطاً وثيقاً بالحوكمة كونها تمثل إحدى أهم آلياتها، فقد شهدت المراجعة الداخلية الحكومية تطوراً كبيراً خلال الآونة الأخيرة استجابة للتوجهات المعاصرة، فلم تعد تلك الوظيفة تنحصر مهامها في فحص العمليات المالية والمحاسبية فحسب، بل أصبحت إحدى الوسائل الإدارية الهامة التي يعتمد عليها في الحصول على المعلومات الموثقة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية، إضافة إلى دورها في تقديم الخدمات التوكيدية والاستشارية وتقييم الأداء والمخاطر، وتقييم الحوكمة وذلك في ظل الأدوار الحديثة المناطة بالمراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية (صبري عبدالحميد، ٢٠١٦، ص ١٢٦)[٥].

وتأسيساً على ما سبق تبرز مشكلة الدراسة التي يمكن صياغتها في السؤال الرئيس التالي: ما هو دور المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ وقواعد الحوكمة في الوحدات الحكومية اليمنية؟ والذي ينبثق عنه الأسئلة الفرعية التالية:

١- ما مدى تأثير استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي، على تفعيل الحوكمة الجيدة في الوحدات الحكومية؟

٢- ما مدى تأثير الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي، على تفعيل الحوكمة الجيدة في الوحدات الحكومية؟

٤/١ هدف الدراسة

يتمثل الهدف الرئيس لهذه الدراسة في اختبار دور المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة في الوحدات الحكومية، والذي يمكن تحقيقه من خلال إجراء ما يلي:

١- دراسة مدى تأثير استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي، على تفعيل الحوكمة الجيدة في الوحدات الحكومية.

٢- دراسة مدى تأثير الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي، على تفعيل الحوكمة الجيدة في الوحدات الحكومية.

٥/١ فرضيات الدراسة:

في ضوء الدراسات السابقة والفجوة البحثية للدراسة الحالية سوف تسعى هذه الدراسة إلى اختبار الفرضيات التالية:

١- الفرضية الأولى: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لاستقلالية وموضوعية المراجع الداخلي على تفعيل الحوكمة في مصلحة الضرائب اليمنية، وفق مؤشر الإيرادات الضريبية.

٢- الفرضية الثانية: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للكفاءة المهنية للمراجع الداخلي على تفعيل الحوكمة في مصلحة الضرائب اليمنية، وفق مؤشر الإيرادات الضريبية.

٦/١ أهمية البحث: تتضح أهمية البحث مما يلي:

١- يسائر البحث الحالي التوجهات البحثية المعاصرة والمتسقة مع الجهود البحثية والحاجة إلى دراسة المشكلات المرتبطة بتطبيق الحوكمة في الوحدات الحكومية.

٢- ندرة البحوث في مجال المراجعة الداخلية والحوكمة في البيئة الحكومية اليمنية في حد علم الباحث.

٣- الحاجة إلى تقديم حلول للخلل القائم في المنظومة الإدارية الحكومية وتحديدًا في الإدارة الضريبية، وهذا بدوره سوف يساهم في رفع كفاءة الأداء وتعزيز الثقة لدى المجتمع الضريبي اليمني وتحقيق الالتزام الطوعي.

٧/١ حدود الدراسة

- تقتصر الدراسة الحالية على دراسة المراجعة الداخلية والحوكمة في الوحدات الحكومية في البيئة اليمنية، في القطاع الضريبي خلال الفترة الزمنية ٢٠٠٤م وحتى ٢٠١٩م ويخرج عن نطاقها البيئات والقطاعات والفترات الزمنية الأخرى.
- تقتصر الدراسة التطبيقية الحالية على دراسة محددتين من محددات فعالية المراجعة الداخلية هما: (استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي، والكفاءة المهنية للمراجع الداخلي)، ويخرج عن نطاقها بقية المحددات والعوامل الأخرى.
- تقتصر الدراسة التطبيقية الحالية على دراسة تفعيل الحوكمة في مصلحة الضرائب اليمنية من خلال مؤشر الإيرادات الضريبية، ويخرج عن نطاقها المؤشرات الأخرى.

٨/١ منهج الدراسة

ينتهج البحث منهجاً استنباطياً في صياغة فرضيات البحث من خلال دراسة وتحليل الدراسات السابقة التي تناولت المراجعة الداخلية والحوكمة في الوحدات الحكومية، ثم منهجاً استقرائياً لاختبار فرضيات البحث من خلال دراسة تطبيقية على مصلحة الضرائب اليمنية.

٩/١ خطة البحث

القسم الأول: الإطار العام للبحث والدراسات السابقة.
القسم الثاني: الدور المرتقب للمراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة في الوحدات الحكومية.

القسم الثالث: الدراسة التطبيقية

القسم الرابع: النتائج والتوصيات

المراجع

القسم الثاني

الدور المرتقب للمراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة في الوحدات الحكومية

نظراً لأهمية دور المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة في الوحدات الحكومية يسعى هذا القسم إلى تناول ذلك الدور بالدراسة والتحليل على النحو التالي:

١/٢ دور تطور مفاهيم المراجعة الداخلية والميثاق الأخلاقي في تفعيل

الحوكمة الحكومية

يتجلى دور تطور الميثاق الأخلاقي ومفاهيم المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة من حيث أن ذلك التطور قد ساهم في دعم أساسيات الحوكمة وتوليد بيئة مناسبة لدعم تطبيق مبادئ الحوكمة (مريم، ٢٠١٥، ص ٦٨ - ٦٩ [٦].

ونتيجة لتطور مفهوم المراجعة الداخلية إلى فقد تضمنت المبادئ مجموعة من القواعد السلوكية التي سيتناولها الباحث على النحو الآتي [12] (IIA, 2017, p. 2:3):

مبدأ الاستقامة/ النزاهة وهو الذي يضمن أن يؤدي المراجعين الداخليين أعمالهم بنزاهة وحرص وشعور بالمسؤولية، وأن يلتزموا بالقوانين المعمول بها وأصول المهنة، وأن يسهموا في تحقيق الأهداف المشروعة والسليمة للوحدة التي يعملون بها.

كما أن مبدأ الموضوعية يضمن عدم مشاركة المراجعين الداخليين في أنشطة أو علاقات قد تضعف أو من المفترض أن تضعف التقييم غير المتحيز، كما أن علمهم ألا يقبلوا أي شيء قد يضعف أو من المفترض أن يضعف حكمهم المهني، كذلك الإفصاح عن كل الحقائق أثناء تأدية مهامهم.

أما مبدأ السرية فهو يساعد المراجعين الداخليين أن يكونوا أمناء بشأن استخدام وحماية المعلومات المكتسبة أثناء القيام بواجبهم وأن لا يستخدموا المعلومات لأي أغراض شخصية أو بأي أسلوب لا يتفق مع القانون أو يضر بالأهداف الشرعية والأخلاقية.

وكذلك مبدأ الكفاءة المهنية فإنه تضمن قيام المراجعين الداخليين بأداء خدماتهم بالمعرفة والمهارة الضرورية والخبرة، وطبقاً لمعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، وأن يحسنوا باستمرار كفاءتهم وفعالية جودة خدماتهم.

ومن خلال استعراض التطور في مفاهيم وأهداف المراجعة الداخلية والميثاق الأخلاقي يستنتج الباحث أن ذلك التطور أدى إلى تغيير الدور المناط بالمراجعة الداخلية من الدور التقليدي المقتصر على الفحص بهدف منع واكتشاف الأخطاء والغش إلى الدور الحديث المتمثل في تقديم الخدمات التوكيدية والاستشارية، وتقييم وتحسين إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة، مما أسهم ذلك في إضافة قيمة للوحدات الحكومية من خلال دعم تطبيق الحوكمة وإرساء قواعد الشفافية والمساءلة وسيادة القانون.

٢/٢ دور تطور معايير المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة

سيتناول الباحث في هذا الجزء أهم التطورات التي حدثت في معايير المراجعة الداخلية وبصفة أساسية تلك المرتبطة بالحوكمة على النحو التالي [١٣] (IIA, 2017):

- ١- ألزم المعيار ١٢٢٠ بشأن العناية المهنية اللازمة "يجب على المراجعين الداخليين أن يبذلوا العناية المهنية اللازمة في أعمالهم وذلك بالأخذ في الاعتبار مدى كفاية وفعالية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.
- ٢- يشير المعيار رقم ٢٠٠٠ إدارة نشاط المراجعة الداخلية: "يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة أن يدير نشاط المراجعة الداخلية بفعالية لضمان أنه يضيف قيمة للوحدة، عندما يأخذ في الاعتبار الاستراتيجيات والأهداف والمخاطر، ويجتهد لتوفير سبل تحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، ويقدم تأكيدات ذات صلة بطريقة موضوعية.
- ٣- يشير المعيار رقم ٢٠٦٠ بشأن رفع التقارير إلى مجلس الإدارة أو الإدارة العليا: يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية أن يقوم بصفة دورية بإبلاغ الإدارة العليا عن غرض، وسلطة، ومسؤولية، وأداء نشاط المراجعة الداخلية وفقاً للخطة الموضوعية، كما يجب أن يشمل ذلك الإبلاغ على المخاطر الهامة والقضايا المتعلقة بالرقابة، بما في ذلك مخاطر الاحتيال، ومسائل الحوكمة.
- ٤- يشير المعيار رقم ٢١٠٠ بشأن طبيعة العمل: "يجب أن يقوم نشاط المراجعة الداخلية بتقييم عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة والإسهام في تحسينها من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم وقائم على المخاطر"، وذلك كما يلي:

- أ- يشير المعيار - ٢١١٠: يجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم عمليات الحوكمة في الجهة وتقديم التوصيات المناسبة لتحسين أساليبها بما يكفل تحقيق الأهداف.
- ب- يجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم ما إذا كانت حوكمة تكنولوجيا المعلومات في الجهة تدعم وتساند استراتيجيات وأهداف الجهة.
- ج- يشير المعيار - ٢١٢٠: يجب على نشاط المراجعة الداخلية أن يقيم مخاطر الجهة المتعلقة بالحوكمة والعمليات التشغيلية وأنظمة المعلومات.
- د- يشير المعيار رقم - ٢١٣٠ إلى أنه: يجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم مدى كفاية وفعالية الضوابط الرقابية في التعامل مع مخاطر الجهة المتعلقة بالحوكمة والعمليات التشغيلية وأنظمة المعلومات.
- ٥- يشير المعيار رقم ٢٢١٠ "من الضروري وجود مقاييس كافية لتقييم الحوكمة وإدارة المخاطر والضوابط الرقابية".
- وفي هذا السياق فإن الإرشادات التكميلية للمراجعة والحوكمة في وحدات القطاع العام الصادرة من معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA) تناولت دور المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة من زاوية تحقيق الرقابة والكشف عن الفساد والردع والتقييم والتنبيه [11](17:15, 2012, p. IIA).
- وتأسيساً على ما سبق يرى الباحث أنه يوجد دور هام ومحوري لتطور معايير المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة في الوحدات الحكومية تجسد من خلال اهتمام معايير المراجعة الداخلية بالمسائل المتعلقة بالحوكمة بشكل مركز وجوهري والتي يجب على المراجع الداخلي إبلاغها العناية والاهتمام والتقييم، الأمر الذي تحقق معه إضافة قيمة للوحدات الحكومية، من خلال الخدمات التأكيدية والاستشارية التي تقدمها المراجعة الداخلية بخصوص الحوكمة (مدى كفاية وفعالية إدارة المخاطر المتعلقة بالحوكمة، وتقييم عمليات الحوكمة).

٣/٢ دور المراجعة الداخلية في تفعيل آليات الحوكمة في الوحدات الحكومية

ترجع أهمية آليات الحوكمة في الوحدات الحكومية إلى كونها أداة جيدة للحكم على أداء الوحدات الحكومية ومحاربة الفساد الحكومي كما أنها تعزز دور المراجعة الداخلية واستقلالها مما يزيد من الشفافية والموضوعية (Neu, & Rahaman, 2015, p. 2)

[[15

وبالنظر إلى مبادئ الحوكمة في الوحدات الحكومية يتضح أنها تضمنت مجموعة من الآليات التي يتم استخدامها لتنفيذ مبادئ الحوكمة الحكومية ومن تلك الآليات ما يلي:

١- الآليات القانونية:

وتتمثل بتطوير المنظومة القانونية، ومراجعة التعديلات المقترحة على القوانين والإجراءات التنفيذية القائمة، والسعي إلى التوافق وعدم التعارض بين القوانين بما يضمن توفير الإطار القانوني المتكامل والملائم لتحقيق أهداف حوكمة الوحدات الحكومية، لذلك فإن ممارسات المراجعة الداخلية الفعالة يجب أن تقترن بشكل تام مع الأطر القانونية [Saeed, Et, 2020, p.1456].

٢- الآليات الرقابية:

وتتمثل في التحديد الدقيق لمسؤوليات الوحدات المختلفة والمسئولية عن الإشراف والرقابة، وكذلك تحديد آليات المراجعة الداخلية الفعالة ويستخدم المراجعون أدوات مثل المراجعة المالية، ومراجعة الأداء، والتحقيقات، والخدمات الاستشارية، بهدف تحقيق حوكمة الوحدات الحكومية.

لذلك تؤثر المراجعة الداخلية على الحوكمة من حيث أنها تدعم مهام الرقابة التي تقوم بها الإدارة من خلال تقديم ضمان موضوعي مستقل حول الجوانب التشغيلية والإستراتيجية للحكومة، كما أن الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية يوفر خدمات استشارية تغطي تقييم إدارة المخاطر، كما تضمن المراجعة الداخلية الامتثال للقوانين وتقدم تأكيدات عن أداء أنظمة الرقابة وتقييم الاستخدام الفعال للموارد التي بدورها تعزز فعالية وكفاءة الحوكمة [Keya, Nyamute & Pokhariyal, 2020 p.38].

٣- الآليات التنظيمية:

وتختص بتطوير الهيكل التنظيمي بالشكل الذي يحقق أهداف حوكمة الوحدات الحكومية، مثل: التحديد الواضح لخطوط السلطة والمسؤولية والتوصيف الوظيفي لكافة الوظائف بحيث تحدد المهام والصلاحيات المنوطة بكل وظيفة والتبعات القانونية في حالة عدم تنفيذ المهام المحددة، لذلك تسهم الحوكمة في تصميم الهياكل التنظيمية في الجهة وتفعيل المساءلة لتعزيز الأداء (Keya, Nyamute & Pokhariyal, 2020). [p.38].

٤- الآليات المحاسبية:

وتتمثل بوجود نظام مالي يحدد السجلات المحاسبية التي يجب إمسائها والقوائم المالية التي يجب إعدادها ونشرها وفق القوانين واللوائح الحكومية المنظمة بما يضمن إدارة التقارير المالية بشكل شفاف، ويوفر المعلومات الملائمة والتي يُعتمد عليها في رسم السياسات واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، وكون الآليات المحاسبية تعد من أهم مقومات ومتطلبات المراجعة الداخلية ولا يمكن أن تؤدي وظائفها بشكل فعال بمعزل عنها لذلك توصلت بعض الدراسات إلى وجود علاقة مهمة بين دور وظائف المراجعة الداخلية في تقييم المخاطر والرقابة والحوكمة، وبين تعزيز الحوكمة من حيث المساءلة والشفافية والكفاءة والفعالية والاستجابة داخل الوحدات الحكومية (8)[Barasa, 2015, p.45].

ويستنتج الباحث أن دور المراجعة الداخلية في تفعيل آليات الحوكمة الحكومية يتحقق من خلال ما يلي:

١- وجود منظومة القوانين واللوائح المنظمة في الوحدات الحكومية يعطي المراجعة الداخلية صفة الإلزام وتعد بمثابة معيار يتم الاستناد إليه أثناء مراجعة الامتثال للوقوف على مدى تطبيق القوانين واللوائح الحكومية، الأمر الذي يحقق تفعيل الحوكمة من خلال تفعيل مبدأي العدالة والمساواة في تطبيق القوانين على الجميع.

٢- اعتماد المراجعة الداخلية على آليات وخطط رقابية بالإضافة إلى وجود إطار متكامل للرقابة الداخلية يراعي طبيعة المهام في الوحدة الحكومية هذا من شأنه الإسهام في جودة المراجعة الداخلية، الأمر الذي يحقق مبدأ الفعالية والكفاءة الذي يُعد أحد مبادئ وأهداف الحوكمة الحكومية.

٣- وجود هيكل تنظيمي سليم يحقق الفصل بين الوظائف ويحدد العلاقة فيما بينها ويوضح الصلاحيات والمسؤوليات، يتم من خلاله وبواسطة المراجعة الداخلية تقييم مدى الإنجاز وتحديد الموظف المسئول عن الانحرافات في تحقيق الأهداف المرسومة وتطبيق العقوبات القانونية من قبل الإدارة العليا، وهذا بدوره يفيد مبدأ المساءلة أحد أهم مبادئ وأهداف الحوكمة الحكومية.

٤- مراجعة دقة وموثوقية الحسابات المالية من قبل إدارة المراجعة الداخلية والتقارير والإفصاح عنها وفقاً للمعايير المحاسبية، يساهم في الحد من التلاعب والاحتيال في

المخصصات المالية وضبط النفقات والموارد العامة للدولة، مما يسهم في الحفاظ على المال العام وتحقيق المصالح العامة، الأمر الذي يتحقق معه مبدأ الشفافية أحد مبادئ وأهداف الحوكمة الحكومية.

القسم الثالث: الدراسة التطبيقية

تهدف الدراسة التطبيقية إلى اختبار فرضيات الدراسة، حول مدى تأثير المراجعة الداخلية على تفعيل الحوكمة في مصلحة الضرائب اليمنية.

١/٣ تحليل مؤشر الإيرادات الضريبية

لتحقيق الهدف من الدراسة التطبيقية واختبار الفرضيات وبناء النماذج الكمية المقترحة سوف يتناول الباحث مؤشر الإيرادات الضريبية (التي استخدمها الباحث في قياس المتغير التابع: تفعيل الحوكمة في مصلحة الضرائب اليمنية) بالدراسة والتحليل، باعتبار أن التطبيق الإلزامي للحوكمة في الوحدات الحكومية بدأ منذ العام ٢٠١٢ بموجب قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ٣٠٤ لسنة ٢٠١٢م بشأن مدونة الحوكمة الرشيدة التي ألزمت الوحدات الحكومية بتطبيقها، حيث تناول الباحث تحليل مؤشر الإيرادات الضريبية في اليمن خلال الفترة (٢٠٠٤ – ٢٠١٩) من خلال سلسلة زمنية للفترة قبل التطبيق الإلزامي للحوكمة في الوحدات الحكومية في اليمن وتعتبر عنها الفترة (٢٠٠٤ – ٢٠١١)، وكذلك سلسلة زمنية للفترة بعد التطبيق الإلزامي للحوكمة في الوحدات الحكومية في اليمن وتعتبر عنها الفترة (٢٠١٢ – ٢٠١٩). والجدول التالي يوضح تلك المؤشرات:

جدول رقم (٣-١٩) يوضح قياس الإيرادات والنفقات الضريبية في اليمن للفترة (٢٠٠٤ - ٢٠١٩) (المبالغ بالمليون ريال)

| البيان | السنة المالية | إجمالي الموارد العامة | إجمالي الضرائب | الناتج المحلي | الإنفاق الضريبي | % الإيراد الضريبي من إجمالي الموارد | % الإيراد الضريبي من الناتج المحلي | % الإنفاق الضريبي من الإيراد الضريبي |
|----------------|---------------|-----------------------|----------------|---------------|-----------------|-------------------------------------|------------------------------------|--------------------------------------|
| الفترة قبل 212 | 2004 | 812,152 | 181,890 | 2,885,580 | 2,245 | 22.39 | 6.30 | 1.23 |
| | 2005 | 1,110,841 | 279,047 | 3,646,557 | 2,424 | 25.12 | 7.65 | 0.87 |
| | 2006 | 1,449,678 | 260,362 | 4,495,179 | 2,968 | 17.96 | 5.79 | 1.14 |
| | 2007 | 1,429,017 | 307,299 | 5,099,905 | 4,891 | 21.50 | 6.03 | 1.59 |
| | 2008 | 1,993,251 | 361,582 | 6,072,272 | 6,360 | 18.14 | 5.95 | 1.76 |
| | 2009 | 1,306,151 | 398,625 | 5,772,915 | 6,659 | 30.52 | 6.91 | 1.67 |
| | 2010 | 1,812,385 | 442,604 | 6,786,814 | 6,826 | 24.42 | 6.52 | 1.54 |
| | 2011 | 1,706,311 | 365,706 | 6,644,660 | 7,258 | 21.43 | 5.50 | 1.98 |
| المتوسط | | 1,452,473 | 324,639 | 5,175,485 | 4,954 | 22.69 | 6.33 | 1.47 |
| الفترة بعد 212 | 2012 | 2,404,820 | 533,251 | 6,875,253 | 9,454 | 22.17 | 7.756 | 1.77 |
| | 2013 | 2,137,195 | 611,523 | 7,468,564 | 10,960 | 28.61 | 8.19 | 1.79 |
| | 2014 | 2,231,362 | 674,680 | 7,139,534 | 11,089 | 30.24 | 9.45 | 1.64 |
| | 2015 | 1,053,147 | 526,333 | 5,729,031 | 8,530 | 49.98 | 9.19 | 1.62 |
| | 2016 | 898,635 | 524,880 | 5,316,938 | 5,571 | 58.41 | 9.87 | 1.06 |
| | 2017 | 864,423 | 402,713 | 5,190,032 | 4,197 | 46.59 | 7.76 | 1.04 |
| | 2018 | 933,577 | 481,505 | 5,605,234 | 3,952 | 51.58 | 8.59 | 0.82 |
| | 2019 | 946,647 | 418,760 | 5,683,707 | 3,706 | 44.24 | 7.37 | 0.89 |
| المتوسط | | 1,433,726 | 521,706 | 6,126,037 | 7,182 | 41.48 | 8.52 | 1.33 |
| التغير | | -1.29 | 60.70 | 18.37 | 44.99 | 18.79 | 2.19 | -0.14 |

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نشرة الحسابات القومية الجهاز المركزي للإحصاء، (نشرة إحصائية الحكومية وزارة المالية) أعداد متفرقة للفترة ٢٠٠٤ - ٢٠١٩ م.

وتحليل بيانات الجدول رقم (٣-١٩) للفترة قبل التطبيق الإلزامي للحكومة (٢٠٠٤ - ٢٠١١) يتضح أن متوسط إجمالي الضرائب بلغت (٣٢٤,٦٣٩ مليار ريال، ونسبة الإيرادات الضريبية من إجمالي الموارد العامة بلغت ٢٢.٦٩%، ونسبة الإيرادات الضريبية من الناتج المحلي الإجمالي بلغت ٦.٣٣%، وبلغت نسبة الإنفاق الضريبي من إجمالي الإيرادات الضريبية ١.٤٧%.

وتحليل بيانات الفترة بعد التطبيق الإلزامي للحكومة (٢٠١٢ - ٢٠١٩) يتضح أن متوسط إجمالي الضرائب بلغت ٥٢١,٧٠٦ مليار ريال بزيادة ٦٠.٧٠% عن الفترة قبل التطبيق الإلزامي للحكومة، في حين بلغت نسبة متوسط الإيرادات الضريبية من إجمالي الموارد العامة ٤١.٤٨% بزيادة ١٨.٧٩% عن الفترة قبل التطبيق الإلزامي للحكومة، وبلغت

نسبة متوسط الإيراد الضريبي من الناتج المحلي الإجمالي ٨.٥٢% بزيادة ٢.١٩% عن الفترة قبل التطبيق الإلزامي للحكومة، أما متوسط الإنفاق الضريبي من إجمالي الإيرادات الضريبية فقد بلغ ١.٣٣% بنقص ٠.١٤% عن الفترة قبل التطبيق الإلزامي للحكومة. وبناءً على نتائج التحليل السابق يستنتج الباحث أن التطبيق الإلزامي للحكومة خلال الفترة (٢٠١٢ – ٢٠١٩) كان له أثر واضح على زيادة نسبة الإيرادات الضريبية وانخفاض معدلات النفقات الضريبية بالمقارنة مع الفترة (٢٠٠٤ – ٢٠١١).

٢/٣ مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في المراجعين الداخليين العاملين في مصلحة الضرائب في الجمهورية اليمنية. وقد اعتمد الباحث في تجميع البيانات على البيانات الضريبية للفترة (٢٠٠٤ – ٢٠١٩) لقياس المتغير التابع (تفعيل الحكومة) واستخدم قائمة الاستقصاء، بالإضافة إلى المقابلات، لتجميع بيانات المتغيرات المستقلة (استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي، والكفاءة المهنية للمراجع الداخلي) وقد روعي عند إعداد قائمة الاستقصاء التحقق من الصياغة اللفظية لفقرات القائمة، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها، وبالتالي تكون صالحة للاستخدام.

وقد قام الباحث بتوزيع قوائم الاستقصاء على عينة عشوائية قوامها ٩١ مفردة وقد تم استلام ٧٨ قائمة، السليمة منها ٧٤ قائمة بعد استبعاد ٤ قوائم، وقد ط لب من أفراد عينة الدراسة تحديد درجة توفر كل متغير باستخدام مقياس ليكرت الخماسي (Likert Five Point Scale) بحيث تتراوح من ١ إلى ٥، وقد أعطيت القيمة (١) لغير موافق بشدة، ويزداد التأثير حتى تصل الإجابة لموافق بشدة والتي أعطيت الدرجة (٥).

٣/٣ الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

استخدمت الدراسة مقياس ألفا كرونباخ Cronbach Alpha لاختبار ثبات قائمة الاستقصاء، والانحدار الخطي البسيط Stepwise Regression لاختبار مدى تأثير فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية كمتغير مستقل على المتغير التابع تفعيل الحكومة.

٤/٣ التحليل الإحصائي للبيانات:

تم تحليل البيانات إحصائياً باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS الإصدار لاختبار الثبات والصدق الذاتي لمتغيرات الدراسة. واختبار فرضيات البحث، وذلك على النحو التالي:

١- اختبار الثبات والصدق الذاتي لمتغيرات الدراسة:

ويوضح الجدول رقم (١-٣) متغيرات الدراسة ومعامل الثبات والصدق الذاتي لكل متغير:

جدول رقم (١-٣) قيم معامل ألفا كرونباخ لثبات أداة الدراسة

| م | الأبعاد | عدد الفقرات | معامل الثبات |
|---|---|-------------|--------------|
| ١ | معايير استقلال وموضوعية المراجع الداخلي | ٧ | ٠.٨٨ |
| ٢ | معايير الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي | ٤ | ٠.٩٠ |
| | الأداة ككل | ١١ | ٠.٨٩ |

٢- وصف وتحليل محاور متغيرات المراجعة الداخلية:

تم احتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية، واختبار (t) ومستوى المعنوية لمحاور المتغير المراجعة الداخلية مجتمعة، وجاءت نتائجها كما يوضحها الجدول التالي:

جدول رقم (٢-٣) نتائج اختبار معنوية الاتجاه العام لإجابات أف ارد العينة حول محاور المتغير المراجعة الداخلية

| م | محاول المتغير المراجعة الداخلية | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الوزن النسبي % | اختبار t | مستوى الدلالة | الرتبة | مستوى التوافر |
|---|---------------------------------|-----------------|-------------------|----------------|----------|---------------|--------|---------------|
| ١ | الاستقلال والموضوعية | ٣.٧١ | ٠.٧٧ | ٧٤.١٣ | ٧.٨٦٢ | | ٢ | عالية |
| ٢ | الكفاءة المهنية للمراجع | ٤.٢٨ | ٠.٧٤ | ٨٥.٦٨ | ١٥.٠٠٥ | | ١ | عالية جداً |

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة التطبيقية ٢٠٢٢ ن = ٧٤ مستوى الدلالة

يبين الجدول رقم (٣-٢) أن متوسط درجات التوافر لجميع محاور المتغير المستقل المراجعة الداخلية (استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي، الكفاءة المهنية) كانت على التوالي (٣.٧١ – ٤.٢٨)، وكانت في مستوى "متوافرة بدرجة عالية وعالية جداً، كما يلاحظ من بيانات الجدول أن المتوسط الحسابي العام لمستوى توافر محاور المتغير المراجعة الداخلية مجتمعة بلغ (٣.٩٩)، وانحراف معياري بلغت قيمته (٠.٧٦)، والذي يدل على أن آراء أفراد العينة كانت متسقة ومتقاربة ومتجانسة تجاه جميع المحاور وبوزن نسبي عام عال يشير إلى أن نسبة ٧٧.٩١% من إجمالي أفراد عينة الدراسة يرون أن محاور المتغير المستقل المراجعة الداخلية متوافرة في مصلحة الضرائب في اليمن.

3- اختبار فرضيات الدراسة

نتائج اختبار الفرضية الأولى:

ولاختبار الفرضية الفرعية الأولى استخدم الباحث أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط؛ لمعرفة أثر استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي على تفعيل الحوكمة في مصلحة الضرائب اليمنية وفق مؤشر (الإيرادات الضريبية) عند مستوى دلالة $(\alpha \geq \dots 0.05)$ ويعرض الجدول رقم (٣-٣) أهم النتائج اللازمة لاختبار هذه الفرضية:

جدول رقم (٣-٣) نتائج تحليل الانحدار البسيط لأثر استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي على الإيرادات الضريبية

| معامل الارتباط R | معامل التحديد R ² | قيمة F | مستوى الدلالة الجدولية Sig | المتغير المستقل x | المعطيات المقدره B ₀ B ₁ | قيمة دالة الاختبار t للمعطيات B ₀ B ₁ | مستوى الدلالة المطلوب Sig | نتيجة اختبار الفرضية |
|--------------------------|------------------------------|--------|----------------------------|-------------------|---|--|---------------------------|----------------------|
| 0.770 | 0.593 | 20.380 | 0.000 | الجزء الثابت x | 324.552 265.643 | 10.504 4.514 | 0.000 | قبول |
| $Y = B_0 + B_1 X$ | | | | | | معادلة خط الانحدار | | |
| $Y = 324.55 + 265.643 X$ | | | | | | معادلة خط الانحدار | | |

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية $p < 0.05$ **
 $p < 0.01$

من الجدول رقم (٣-٣) يتضح التالي:

تشير معاملات الارتباط (R) إلى وجود علاقة ارتباط طردي ٧٧% بين استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي وبين الإيرادات الضريبية.

* يشير معامل التحديد المعدل (R2) إلى أن استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي تفسر (٥٩%) من التباين في الإيرادات الضريبية، وأن (٤١%) من التباين في الإيرادات الضريبية تعود إلى عوامل أخرى.

* باستخدام اختبار t-test كانت قيمة مستوى المعنوية وهي أقل من $\alpha=0.05$ ، وهذا يعني أن استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي (X) ذات تأثير معنوي على الإيرادات الضريبية (y)، عند مستوى معنوية أقل من ٥%.

* لاختبار معنوية استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي في النموذج ككل، تم استخدام اختبار f-test، وحيث أن قيمة f هي ٢٠.٣٨٠ (وبمستوى معنوية وهي ذات معنوية عند مستوى أقل من ٥%، مما يدل على جودة تأثير المتغير المستقل استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي (X)، على المتغير التابع الإيرادات الضريبية (y).

من خلال ما سبق يمكن قبول الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسة الأولى والتي تنص على: "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لاستقلالية وموضوعية المراجع الداخلي على تفعيل الحوكمة في مصلحة الضرائب اليمينية، وفق مؤشر الإيرادات الضريبية"

نتائج اختبار الفرضية الثانية:

ولاختبار الفرضية الثانية استخدم الباحث أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط؛ لمعرفة أثر الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي على تفعيل الحوكمة في مصلحة الضرائب اليمينية، وفق مؤشر الإيرادات الضريبية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$. ويعرض الجدول رقم (٤-٣) أهم النتائج اللازمة لاختبار هذه الفرضية:

جدول رقم (٤-٣) نتائج تحليل الانحدار البسيط لأثر الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي على الإيرادات الضريبية

| معامل الارتباط R | معامل التحديد R ² | قيمة F | مستوى الدلالة الجدولية Sig | المتغير المستقل x | المعطيات المقدره B ₀ B ₁ | قيمة دالة الاختبار t للمعطيات B ₀ B ₁ | مستوى الدلالة المطلوب Sig | نتيجة اختبار الفرضية | |
|------------------|------------------------------|--------|----------------------------|-------------------|--|---|---------------------------|----------------------|--|
| 0.784 | 0.614 | 22.293 | 0.000 | الجزء الثابت x | 323.303 232.932 | 10.778 4.722 | *0.000 | قبول | |
| | | | | | $Y = B_0 + B_1 X$ | | معادلة خط الانحدار | | |
| | | | | | $Y = 323.303 + 232.932 X$ | | معادلة خط الانحدار | | |

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية $p < 0.05$ * $p < 0.01$ **

من الجدول رقم (٤-٣) يتضح التالي:

١] تشير معاملات الارتباط (R) إلى وجود علاقة ارتباط طردي (٧٨.٤%) بين الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي وبين الإيرادات الضريبية.

٢] يشير معامل التحديد المعدل (R²) إلى أن الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي تفسر (٦١%) من التباين في الإيرادات الضريبية، وأن (٣٩%) من التباين في الإيرادات الضريبية تعود إلى عوامل أخرى.

٣] باستخدام اختبار t-test كانت قيمة مستوى المعنوية وهي أقل من $\alpha = 0.05$ ، وهذا يعنى أن الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي (X)، ذات تأثير معنوي على الإيرادات الضريبية (Y)، عند مستوى معنوية أقل من ٥%.

٤] لاختبار معنوية الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي في النموذج ككل، تم استخدام اختبار f-test، وحيث أن قيمة F هي (٢٢.٢٩٣) وبمستوى معنوية وهي ذات معنوية عند مستوى أقل من ٥%، مما يدل على جودة تأثير المتغير المستقل الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي (X)، على المتغير التابع الإيرادات الضريبية (Y).

من خلال ما سبق يمكن قبول الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسة الأولى والتي تنص على: "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للكفاءة المهنية للمراجع الداخلي على تفعيل الحوكمة في مصلحة الضرائب اليمنية، وفق مؤشر الإيرادات الضريبية".

القسم الرابع: نتائج الدراسة والتوصيات:

في ضوء أهداف الدراسة وبناءً على نتائج الدراسة التطبيقية، فإنه يمكن الخروج بالنتائج التالية:

١- نتائج اختبار الفرضية الأولى: تهدف هذه الفرضية إلى اختبار تأثير استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي على تفعيل الحوكمة في مصلحة الضرائب اليمنية وفق مؤشر الإيرادات الضريبية، من خلال أسلوب الانحدار الخطي البسيط وقد أظهرت نتائج اختبار الفرضية إلى معنوية نموذج الانحدار ومن ثم قبول الفرضية التي تنص على: "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لاستقلالية وموضوعية المراجع الداخلي على تفعيل الحوكمة في مصلحة الضرائب اليمنية، وفق مؤشر الإيرادات الضريبية".

٢- نتائج اختبار الفرضية الثانية: تهدف هذه الفرضية إلى اختبار تأثير الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي على تفعيل الحوكمة في مصلحة الضرائب اليمنية وفق مؤشر الإيرادات الضريبية، من خلال أسلوب الانحدار الخطي البسيط وقد أظهرت نتائج اختبار الفرضية إلى معنوية نموذج الانحدار ومن ثم قبول الفرضية التي تنص على: "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للكفاءة المهنية للمراجع الداخلي على تفعيل الحوكمة في مصلحة الضرائب اليمنية، وفق مؤشر الإيرادات الضريبية".

أهم التوصيات:

١- استكمال الإطار التشريعي والتنظيمي للحوكمة الرشيدة في القطاع العام، مع ضرورة وضع (مدونة مبادئ وقواعد الحوكمة الرشيدة) الصادرة بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم ٣٠٤ لسنة ٢٠١٢م موضع التنفيذ الفعلي .

٢- استكمال الإطار التشريعي والتنظيمي للمراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية وتفعيل أدوارها في تقييم الحوكمة وتقييم إدارة المخاطر الحكومية، ومواكبة التطورات في المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، مع ضرورة وضع دليل المراجعة الداخلية الصادر بقرار مجلس الوزراء رقم (١) لسنة ٢٠١٢م موضع التنفيذ الفعلي.

٣- إنشاء هيئة عليا مستقلة للحوكمة والمراجعة الداخلية تتبع السلطة التشريعية (مجلس النواب) بحيث تضمن استقلالية أداء أعمالها بمنأى عن تأثيرات السلطة التنفيذية.

- ٤- يوصي الباحث باستحداث إدارة الخدمات الاستشارية وتقييم الحوكمة وإدارة المخاطر ضمن الهيكل التنظيمي للإدارة العامة للمراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية.
- ٥- مواصلة الدراسات والبحوث العلمية في مجال المراجعة الداخلية والحوكمة في البيئة الحكومية اليمنية، من نواح عدة: دور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تقييم وتطوير المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية، دراسة جودة تطبيق الحوكمة في البيئة الحكومية اليمنية في ضوء مؤشرات الحوكمة الدولية.

مراجع البحث

أولاً: المراجع العربية

- ١- أمين البشير، ٢٠١٦، " حوكمة القطاع العام: دراسة حالة المملكة الأردنية الهاشمية"، جرش للبحوث والدراسات، جامعة جرش، المجلد ١٧، العدد ٢.
- ٢- خالد غانم الميع، ٢٠٢٢، " دور جودة المراجعة الداخلية في تفعيل قواعد الحوكمة كمرتكز للحد من الفساد المالي والإداري: دراسة تطبيقية بوزارة الإسكان الكويتية" المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، جامعة مدينة السادات، العدد ٣، المجلد ١٣، ص:ص ٨٨٦:٩١٢.
- ٣- رضا توفيق إبراهيم، ٢٠١٧، "تقويم كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية بين التجديد والإسناد في ضبط وتدنية الفساد ورفع الكفاءة الإنتاجية"، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، المجلد ٣٩، العدد ١.
- ٤- سارة عبدالرحمن العصيمي، ٢٠٢١، " دور المراجعة الداخلية في حوكمة مؤسسات القطاع العام: دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية"، المجلة العربية للإدارة، جامعة الملك عبدالعزيز، العدد ٢، مجلد ٤١، ص:ص ٥٧:٧١.
- ٥- صبري عبدالحميد السيد، ٢٠١٦، " دور المراجعة الداخلية في تقييم إدارة المخاطر في الوحدات الحكومية: دراسة ميدانية في العراق"، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، العدد ٢، مج ٣٨، ص ١٢٦.
- ٦- مريم منصور، ٢٠١٥، "أثر المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة الكهرباء المنزلية دومالك"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أم البواقي، الجزائر.

ثانياً: المراجع الأجنبية

- 7- Asaolu, Taiwo Olufemi, Samuel Adebayo Adedokun, and James Unam Monday. (2016) "Promoting good governance through internal audit function (IAF): The Nigerian experience." International Business Research 9.5, 196-204.
- 8- Barasa, K. S. (2015). Statistical analysis of the role of internal audit in promoting good governance in public institutions in Kenya. Journal of Investment and Management, 4(1), 38-46.
- 9- DAAFI , R., & Imane, R. A. H. J. (2022). The implementation of the internal audit function in a regional governance system. Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit, 6(1).
- 10- Hazaea, S. A., Tabash, M. I., Zhu, J., Khatib, S. F., & Betami, H. A. (2022). corruption and supreme audit institutions in the Yemeni public sector: an empirical investigation. Public Administration Issues, Special Issue I, 87-109.
- 11- IIA. (2012). "Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance".
- 12- IIA. (2017). "Code of Ethics of Internal Auditing". Available at: <https://www.theiia.org/en/standards/what-are-the-standards/mandatory-guidance/code-of-ethics/>
- 13- IIA. The Institute of Internal Auditors. (2017). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. Available at: <https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Standards.aspx>

- 14- Keya, C. T., Aduda, J., Nyamute, W., & Pokhariyal, G. (2020). The Intervening Effect of Internal Audit on the Relationship between Governance and Performance of National Government-Constituencies Development Funds in Kenya. *International Journal of Business and Social Science*, 11(4), 37-48.
- 15- Neu, D., Everett, J., & Rahaman, A. S. (2015). Preventing corruption within government procurement: Constructing the disciplined and ethical subject. *Critical Perspectives on Accounting*, 28(C), 49-61.
- 16- Orkaido, K., & Moges, A. 2022, Determinants of Internal Audit Effectiveness in Promoting Public Good Governance in Sidama Refion of Ethiopia, *International Business & Economics Studies* ISSN 2640-9852 (Print) ISSN 2640-9860 (Online) Vol. 4, No. 2.
- 17- Saeed, S., Hamawandy, N. M., & Omar, R. (2020). "role of internal and external audit in public sector Governance. a case study of Kurdistan Regional Government". *International Journal of Advanced Science and Technology*, 29(8s): 1452-1462.
- 18- Sari, Novita, Imam Ghozali, and Tarmizi Achmad. (2017) "The effect of internal audit and internal control system on public accountability: The emperical study in Indonesia state universities." *Technology* 8.9, 157-166.
- 19- <https://arabic.cnn.com/middle-east/article/2022/01/25/corruption-index-2021-infographic>