



الجمهورية العربية السورية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الأندلس للعلوم والتقنية

عمادة الدراسات العليا

أثر البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية

في أداء الأوقاف اليمنية

إعداد الطالب

عمر علي حمود البحري

إشراف الدكتور

محمد حمود السمحي

أستاذ المحاسبة والمراجعة المشارك

نائب عميد كلية العلوم الإدارية بجامعة إب

رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

2024م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

آية قرآنية

قَالَ تَعَالَى: ﴿قُلْ يَا أَيُّهَا النَّاسُ قَدْ جَاءَكُمْ الْحَقُّ مِنْ رَبِّكُمْ فَمَنْ أَهْتَدَىٰ فَإِنَّمَا يَهْتَدِي لِنَفْسِهِ ۗ وَمَنْ ضَلَّ فَإِنَّمَا يَضِلُّ عَلَيْهَا وَمَا أَنَا عَلَيْكُمْ بِوَكِيلٍ ﴿١٠٨﴾ وَاتَّبِعْ مَا يُوحَىٰ إِلَيْكَ وَأَصْبِرْ حَتَّىٰ يَحْكُمَ اللَّهُ ۗ وَهُوَ خَيْرُ الْحَاكِمِينَ ﴿١٠٩﴾﴾ يونس: ١٠٨ - ١٠٩

التاريخ: ٢٠٢٤/٧/١٠

المرقات:

المرجع: ()



جامعة الاندلس

العلوم والتقنية

ريادة الجامعة

عهد الدراسات العليا والبحث العلمي

قرار لجنة مناقشة رسالة ماجستير رقم (١٩٠)

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وأصحابه أجمعين... وبعد:
تم بعدد الله وتوليته يوم الأربعاء بتاريخ: ٤ / محرم / ١٤٤٦ هـ الموافق: ١٠ / ٧ / ٢٠٢٤ م، اجتماع اللجنة المشكلة بقرار مجلس الدراسات العليا رقم (٥) بتاريخ: ٢١ / ٥ / ٢٠٢٤ م
لمناقشة الطالب/أ. عمر علي حمود يحيى البحرى الكلية: العلوم الأثرية التخصص: محاسبة في رسالته التي هي بعنوان:
أثر البعد المحاسبي للموكمة الإسلامية في أداء الأرقام التيمثية
وبعد مناقشة علمية للطالب/أ. من الساعة إلى الساعة^١ وبعد المناقشة
والمناقشة، اتخذت اللجنة القرار التالي:

اجازة الرسالة ويملح الطالب معدل (%) بتقدير () كتابة

اجازة الرسالة مع إجراء التعديلات عليها بمعرفة المشرف ويملح الطالب معدل (%) بتقدير () كتابة

كتابة
.....

اجازة الرسالة مع إجراء التعديلات بمعرفة المشرف وموافقة الدكتور.....

بمعدل (%) بتقدير () كتابة

اسماء لجنة المناقشة والحكم

م	اسم المناقش	الصفة	الدور في المناقشة	التوقيع
١	أ.د. فزاد أحمد الطويري	مناقشا	رئيساً	
٢	أ.د. محمد حمود السعدي	مشرفاً	عضواً	
٣	د. حميد عبدالله مسواك	مناقشا	عضواً	

بمعدن:

قائم بالعميد/عهد الدراسات العليا
د. حميد حسين الضبيبي

مدير الدراسات العليا
د. حميد حسين الضبيبي

المختص
أ. وليد محمد هريرة



إهداء

إلى أمي وأبي.. من لا زلت - بفضل الله - أنفَيْتُ ظلال دعواتها المباركة بعد موتها ...

رَبِّ ارحمهما كما ربياني صغيرا ... اللهم وأسكنهما الفردوس الأعلى من الجنة..

إلى قُدوتي في دُروب العِلْمِ والمعرفة.. شقيقِ الرُّوح والجسد.. الدكتور عبد الرحمن البحري.. حُبًّا وعِرْفانًا..

إلى مَنْ سَرَقَ هذا البحث منهم لحظاتٍ ومَشاعِرَ كانوا أَحَقَّ بها.. زَوْجَتِي وأولادي.. وفاءً واعتذارًا..

إلى كل ذي رحم أَمَرَنِي اللهُ بِصِلَتِهِ.. حُبًّا.. وصلةً.. لَعَلَّ في ذلك جبرًا لتقصيري..

إلى كل من علمني حرفًا.. هل جزاء الإحسان إلا الإحسان..

إلى كل من أعانني بهال أو نصيحة أو دعاء.. لا حرمكم الله الأجر..

إلى كل من سيسفيد من هذا البحث.. لا تنسوني من خالص دعائكم..

إلى الكويت الحبيبة وأهلها ... مسقط رأسي.. وذكرياتٌ لا تُنسى... لا زال الخيرُ يأتينا منكم..

إلى اليمين الميمون وأهلِهِ.. أهلِ الإِيمانِ والحِكمةِ والفِقهِ.. دُخِرَ الإسلامِ ومَدَدِهِ.. جَمَعَ اللهُ شَمَلَكُم على الحق.

إليكم جميعًا... أهدي هذه الرسالة

الباحث

أبو المنذر عمر بن علي بن حمود البحري

كلمة شكر

الحمد لله أولاً وآخراً... ظاهراً وباطناً

يا رب! من أنا؟! وما أنا؟! وما جهدي؟! وما عملي؟! لولا فضلُكَ وعِنايَتُكَ ولُطْفُكَ وتوفيقك....

أنا يا رب فيض من جميلك وكلي من ندادك ومن جزيلك

فأرجوك الرضا والعفو عني وأسألك الشهادة في سبيلك

فاللهم لك الحمد حتى ترضى... ولك الحمد إذا رضيت.. ولك الحمد بعد الرضا..

اللهم لك الحمد عدد خلقك، ورضا نفسك، وزنة عرشك، ومداد كلماتك..

اللهم صلّ على محمد في الأولين.. وصلّ على محمد في الآخرين.. وصلّ على محمد في الملائة الأعلى إلى يوم الدين

أتقدم بموفور الشكر لأستاذي القدير الأستاذ الدكتور / محمد بن حمود السمحي، المشرف على هذه الرسالة من الفكرة إلى

المناقشة.. كتب الله أجرك وأجزل مثوبتك. والشكر موصول للمراجع اللغوي الدكتور / علي بن حمود السمحي..

والشكر موصول أيضاً لمحكمي الدراسة الميدانية لما بذلوه من نصح وما أبدوه من ملاحظات..

وهو أيضاً للجنة المناقشة مكللاً بالورود لملاحظاتهم القيمة التي أظهرت الرسالة في أسمى حلة.

كما أخص بالشكر أيضاً جامعة الأندلس ممثلة برئيسها وكادرها الإداري والتعليمي..

وأقدم بفائق الشكر والتقدير والاحترام للأمانة العامة للأوقاف بدولة الكويت على جهودها العظيمة في رعاية شؤون

الأوقاف في العالم الإسلامي انطلاقاً من دور دولة الكويت كمنسق لجهود الأوقاف في العالم الإسلامي، وشكر خاص

لدعمهم الكريم لهذه الدراسة التي أسأل الله - بمنه وكرمه - أن يجعلها نافعة لي ولعباده.

الباحث

عمر البحري

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع	تسلسل الفقرة
أ	البسمة	
ب	الآية القرآنية	
ج	قرار لجنة المناقشة	
د	الإهداء	
هـ	كلمة شكر	
و	قائمة المحتويات	
ك	قائمة الأشكال	
م	قائمة الجداول	
ع	ملخص الدراسة باللغة العربية	
	الإطار العام للدراسة	
2	المدخل العام للدراسة	1.1
2	المقدمة	1.1.1
3	مشكلة الدراسة	1.1.2
4	أهداف الدراسة	1.1.3
4	أهمية الدراسة	1.1.4
4	فرضيات الدراسة	1.1.5
5	حدود الدراسة	1.1.6
5	الأنموذج المعرفي	1.1.7
6	التعريفات الإجرائية	1.1.8
6	منهجية الدراسة	1.1.9
6	أسلوب التوثيق	1.1.10
8	الدراسات السابقة	1.2
8	الدراسات باللغة العربية	1-2-1
10	الدراسات باللغة الإنجليزية	1-2-2
12	ما يميز هذه الدراسة	1-2-3

رقم الصفحة	الموضوع	تسلسل الفقرة
	الإطار النظري للدراسة	
14	حوكمة الشركات	2.1
14	تمهيد	2.1.1
14	منطلقات تاريخية	2.1.2
16	مفهوم حوكمة الشركات	2.1.3
17	الحوكمة في اللغة	2.1.3.1
17	الحوكمة في الاصطلاح	2.1.3.2
17	الحوكمة كما عرفتھا المنظمات واللجان الدولية	2.1.3.2.1
18	الحوكمة كما عرفھا الباحثون	2.1.3.2.2
18	خصائص حوكمة الشركات	2.1.4
19	أهمية حوكمة الشركات	2.1.5
19	أهداف حوكمة الشركات	2.1.6
19	ركائز حوكمة الشركات	2.1.7
20	مبادئ حوكمة الشركات	2.1.8
22	محددات حوكمة الشركات	2.1.9
22	المحددات الخارجية	2.1.9.1
23	المحددات الداخلية	2.1.9.2
24	الحوكمة الإسلامية	2.2
24	المنطلقات التأصيلية	2.2.1
25	نشأة الحوكمة الإسلامية	2.2.2
26	فقه الحوكمة الإسلامية	2.2.3
27	أهمية الحوكمة الإسلامية	2.2.4
27	ركائز الحوكمة الإسلامية	2.2.5
28	أوجه الاتفاق بين حوكمة الشركات والحوكمة الإسلامية	2.2.6
28	أوجه الاختلاف بين حوكمة الشركات والحوكمة الإسلامية	2.2.7
30	فقه حوكمة المؤسسات الوقفية	2.2.8
30	مبادئ الحوكمة الإسلامية للمؤسسات الوقفية	2.2.9

رقم الصفحة	الموضوع	تسلسل الفقرة
32	البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية	2.3
32	موجهات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية	2.3.1
32	البيئة الفقهية	2.3.1.1
32	الموجه الأول: القواعد والأحكام الفقهية واجتهاد الفقهاء	2.3.1.1.1
39	بيئة الأفراد	2.3.1.2
39	الموجه الثاني: شرط الواقف	2.3.1.2.1
44	الموجه الثالث: اجتهاد الناظر	2.3.1.2.2
45	البيئة القضائية	2.3.1.3
45	الموجه الرابع: الأحكام القضائية	2.3.1.3.1
50	البيئة المهنية	2.3.1.4
50	الموجه الخامس: المعايير المهنية	2.3.1.4.1
52	البيئة الدينية والمجتمعية	2.3.1.5
52	الموجه السادس: القيم الأخلاقية	2.3.1.5.1
54	البيئة الوطنية	2.3.1.6
54	الموجه السابع: الأنظمة والقوانين المحلية	2.3.1.6.1
58	الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية	2.3.2
58	فقه الممارسة المحاسبية	2.3.2.1
59	الوظائف المحاسبية	2.3.2.2
60	الأدوات المحاسبية	2.3.2.3
61	التفاعل المحاسبي	2.3.2.4
61	الديناميكية المعلوماتية	2.3.2.5
62	التوجه المعلوماتي	2.3.2.5.1
62	البيئة المعلوماتية	2.3.2.5.2
65	الهيكلية المعلوماتية	2.3.2.5.3
68	التشغيل المعلوماتي	2.3.2.5.4
69	إدارة التشغيل المعلوماتي	2.3.2.5.5
72	تقارير أداء الأوقاف	2.4

رقم الصفحة	الموضوع	تسلسل الفقرة
72	أهمية التقارير المحاسبية	2.4.1
73	خصائص التقارير المحاسبية	2.4.2
73	الخصائص الأساسية	2.4.2.1
73	الخصائص الثانوية	2.4.2.2
74	أنواع التقارير المحاسبية	2.4.3
74	التقارير الداخلية	2.4.3.1
74	التقارير الخارجية	2.4.3.2
83	التقارير التكاملية	2.4.3.3
الدراسة الميدانية		
87	الأوقاف اليمنية	3.1
87	الأوقاف في اليمن - نظرة تاريخية	3.1.1
89	الأوقاف في اليمن - العصر الحديث	3.1.2
90	أداء الأوقاف في اليمن	3.1.3
92	منهجية الدراسة وإجراءاتها	3.2
92	تصميم منهجية الدراسة	3.2.1
92	مجتمع وعينة الدراسة	3.2.2
92	أداة الدراسة	3.2.3
93	بنية المقياس	3.2.4
93	مقياس الأداة	3.2.4.1
94	صدق الأداة	3.2.4.2
94	الصدق الظاهري	3.2.4.2.1
95	صدق الاتساق	3.2.4.2.2
97	ثبات الاستبانة	3.2.4.3
98	الصورة النهائية للاستبانة	3.2.5
99	أساليب تحليل البيانات	3.2.6
100	تحليل المتغيرات الديموغرافية	3.2.7
104	تحليل متغيرات الدراسة	3.3

رقم الصفحة	الموضوع	تسلسل الفقرة
104	التوزيع الاعتدالي	3.3.1
105	أهمية موجهاات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمنية	3.3.2
106	الأحكام الفقهية	3.3.2.1
107	شرط الواقف	3.3.2.2
107	اجتهاد الناظر	3.3.2.3
108	الأحكام القضائية	3.3.2.4
109	المعايير المهنية	3.3.2.5
110	القيم الأخلاقية	3.3.2.6
110	القوانين المحلية	3.3.2.7
111	أهمية الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمنية	3.3.3
112	البنية المعلوماتية	3.3.3.1
113	الهيكلية المعلوماتية	3.3.3.2
114	التشغيل المعلوماتي	3.3.3.3
115	إدارة التشغيل المعلوماتي	3.3.3.4
116	أهمية البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمنية	3.3.4
117	أهمية تقارير الأداء في الأوقاف اليمنية	3.3.5
118	أهمية التقارير الداخلية	3.3.5.1
118	أهمية التقارير الخارجية	3.3.5.2
120	اختبار الفرضيات	3.4
120	اختبار الفرضية الأولى	3.4.1
121	اختبار الفرضية الثانية	3.4.2
122	اختبار الفرضية الثالثة	3.4.3
123	اختبار الفرضية الرابعة	3.4.4
125	اختبار الفرضية الخامسة	3.4.5
126	اختبار الفرضية السادسة	3.4.6
128	اختبار الفرضية السابعة	3.4.7
130	النتائج والتوصيات	3.5

رقم الصفحة	الموضوع	تسلسل الفقرة
130	النتائج	3.5.1
130	التوصيات	3.5.2
المصادر والمراجع		
131	المصادر والمراجع	
141	ملحق 1	
150	ملخص الدراسة باللغة الإنجليزية.	

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	البيانات	رقم الشكل
5	الأنموذج المعرفي	1
75	المجموعة الكاملة للقوائم المالية في المؤسسة الوقفية حسب معيار المحاسبة المالية (37) الصادر عن أيوفي	2
76	عناصر الموجودات ضمن قائمة المركز المالي حسب معيار المحاسبة المالية (37) الصادر عن أيوفي	3
77	عناصر المطلوبات ضمن قائمة المركز المالي حسب معيار المحاسبة المالية (37) الصادر عن أيوفي	4
78	عناصر حقوق ملكية الوقف ضمن قائمة المركز المالي حسب معيار المحاسبة المالية (37) الصادر عن أيوفي	5
78	قائمة الأنشطة المالية حسب معيار المحاسبة المالية (37) الصادر عن أيوفي	6
79	قائمة الغلة حسب معيار المحاسبة المالية (37) الصادر عن أيوفي	7
81	قائمة التغيرات في حقوق ملكية الوقف حسب معيار المحاسبة المالية (37) الصادر عن أيوفي	8
81	قائمة التدفقات النقدية حسب معيار المحاسبة المالية (37) الصادر عن أيوفي	9
82	الإفصاحات التي يجب أن تتضمنها الإفصاحات على القوائم المالية حسب معيار المحاسبة المالية (37) الصادر عن أيوفي	10
85	البعد المحاسبي	11

101	توزيع أفراد العينة وفقاً لمتغير العمر	12
102	توزيع أفراد العينة وفقاً لمتغير المؤهل العلمي	13
102	توزيع أفراد العينة وفقاً لمتغير التخصص	14
103	توزيع أفراد العينة وفقاً لمتغير الوظيفة	15
103	توزيع أفراد العينة وفقاً لمتغير سنوات الخبرة	16
121	المتوسط الحسابي لاستجابة أفراد العينة مقارنة بالمتوسط الفرضي حول أهمية موجّهات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية	17
122	المتوسط الحسابي لاستجابة أفراد العينة مقارنة بالمتوسط الفرضي حول أهمية الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية	18
123	المتوسط الحسابي لاستجابة أفراد العينة مقارنة بالمتوسط الفرضي حول أهمية البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية	19
124	المتوسط الحسابي لاستجابة أفراد العينة مقارنة بالمتوسط الفرضي حول أهمية تقارير الأداء في الأوقاف اليمينية	20

قائمة الجداول

رقم الصفحة	البيان	رقم الجدول
92	توزيع الاستبانة على أفراد عينة الدراسة	1
93	السلم اللفظي والدرجة المقابلة في السلم الكمي بتدرج خماسي وفقاً لمقياس ليكرت	2
94	تصنيف مستويات المتوسطات الحسابية وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي	3
95	أسماء المحكمين لأداة الدراسة	4
95	معاملات ارتباط درجات الفقرات بالدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه	5
97	معاملات ارتباط الدرجة الكلية للمحور بالدرجة الكلية للاستبانة	6
98	معاملات ألفا كرونباخ لثبات الاستبانة	7
98	توزيع فقرات الاستبانة على المحاور	8
100	تحليل المتغيرات الديموغرافية لعينة الدراسة	9
104	نتيجة اختبار كولمجروف - سميرونوف للتحقق من التوزيع الطبيعي للبيانات	10
105	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول أهمية موجهات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمنية	11
106	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول أهمية الأحكام الفقهية في أداء الأوقاف اليمنية	12
107	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول أهمية شرط الواقف في أداء الأوقاف اليمنية	13
108	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول أهمية اجتهاد الناظر في أداء الأوقاف اليمنية	14
108	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول أهمية الأحكام القضائية في أداء الأوقاف اليمنية	15
109	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول أهمية المعايير المهنية في أداء الأوقاف اليمنية	16

رقم الصفحة	البيان	رقم الجدول
110	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول أهمية القيم الأخلاقية في أداء الأوقاف اليمنية	17
111	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول أهمية القوانين المحلية في أداء الأوقاف اليمنية	18
112	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول أهمية الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمنية	19
113	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول أهمية البيئة المعلوماتية في أداء الأوقاف اليمنية	20
114	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول أهمية الهيكلية المعلوماتية في أداء الأوقاف اليمنية	21
115	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول أهمية التشغيل المعلوماتي في أداء الأوقاف اليمنية	22
115	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول أهمية إدارة التشغيل المعلوماتي في أداء الأوقاف اليمنية	23
116	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول أهمية البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمنية	24
117	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول أهمية تقارير الأداء في الأوقاف اليمنية	25
118	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول أهمية التقارير الداخلية في الأوقاف اليمنية	26
118	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول أهمية التقارير الخارجية في الأوقاف اليمنية	27
120	نتيجة اختبار (T) لعينة واحدة لمعرفة دلالة الفرق بين متوسط استجابة أفراد العينة والمتوسط الفرضي حول أهمية موجهات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمنية	28
121	نتيجة اختبار (T) لعينة واحدة لمعرفة دلالة الفرق بين متوسط استجابة أفراد العينة والمتوسط الفرضي حول أهمية الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمنية	29

رقم الصفحة	البيانات	رقم الجدول
122	نتيجة اختبار (T) لعينة واحدة لمعرفة دلالة الفرق بين متوسط استجابة أفراد العينة والمتوسط الفرضي حول أهمية البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية	30
124	نتيجة اختبار (T) لعينة واحدة لمعرفة دلالة الفرق بين متوسط استجابة أفراد العينة والمتوسط الفرضي حول أهمية تقارير الأداء في الأوقاف اليمينية	31
125	نتيجة اختبار تحليل الانحدار المتعدد لمعرفة أثر أقسام محور موجهات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية مجتمعة في أداء الأوقاف اليمينية	32
127	نتيجة اختبار تحليل الانحدار المتعدد لمعرفة أثر أقسام محور الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية مجتمعة في أداء الأوقاف اليمينية	33
128	نتيجة اختبار تحليل الانحدار المتعدد لمعرفة أثر محوري البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية مجتمعين في أداء الأوقاف اليمينية	34

أثر البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية

في أداء الأوقاف اليمينية

الملخص:

هدفت الدراسة إلى بيان أثر البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية من خلال التعرف إلى أهمية البعد المحاسبي من منظور الحوكمة الإسلامية بمحوريه: موجهات العمل المحاسبي والممارسات المحاسبية، وتحديد أثرهما في أداء الأوقاف اليمينية.

اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي المناسب لطبيعتها الميدانية القائمة على خلفية نظرية، حيث تم الاستفادة من الإطار النظري في بناء استمارة الاستبانة التي استخدمت في جمع البيانات الأولية من الدراسة الميدانية التي تم إجراؤها في مكاتب وزارة الأوقاف اليمينية التي تمثل مجتمع الدراسة، وقد استهدفت الاستبانة ذوي العلاقة وهم: المديرون الماليون، والمحاسبون والمراجعون الداخليون الذين يمثلون عينة الدراسة.

وخلصت الدراسة إلى وجود أهمية عالية للبعد المحاسبي نتيجة لأهمية موجهات العمل المحاسبي وكذلك الممارسات المحاسبية في أداء الأوقاف اليمينية، وأن تقارير الأداء لها أهمية عالية في الأوقاف اليمينية، أما من ناحية الأثر فقد أظهرت الدراسة وجود أثر لبعض الموجهات والممارسات دون البعض الآخر.

وأوصت الدراسة بضرورة التوعية بمكانة وأهمية الموجهات والممارسات في الأقسام التي لم يظهر أثرها، وضرورة تفعيل تقارير الأداء المختلفة، مع ضرورة إبراز الدور التأثيري لموجهات العمل المحاسبي.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

المدخل العام للدراسة

1.1.1 المقدمة

تُعَدُّ الأوقاف مفخرة من مفاخر الحضارة الإسلامية، وركيزة أساسية في بنيانها؛ فقد اختصها المولى **سُبْحَانَهُ وَتَعَالَىٰ بِإِطَارٍ** شرعي لم يسبق لأي حضارة أن سنَّت مثله: يرسم الحدود، ويبين الأركان، ويضع القواعد والشروط، ويشرح كل ما يتعلق بشؤونها، فاكتملت بذلك أهمية اجتماعية واقتصادية وسياسية.

فمن الناحية الاجتماعية تعد الأوقاف جسر الصلة بين الأجيال؛ لإعمار الأرض، وإقامة العدل، ونشر التراحم بين الخلق، ومن الناحية الاقتصادية تُعَدُّ الأوقاف العنوان الأبرز ضمن ثالث قطاعات الاقتصاد (القطاع الخيري)، والأوقاف في حقيقتها جزء من الثروة الإنتاجية تم إخراجها من دائرة المنفعة الشخصية إلى دائرة المنفعة الاجتماعية (الرحالة، 2005: 165). أما من الناحية السياسية فإن التاريخ خير شاهد على أن الدول التي تعاقبت على حكم الأمة قد تعاملت مع الأوقاف - حسب نظرتها لها - بما يساهم في توطيد حكمها.

يستمد الوقف مشروعيته من الكتاب والسنة والإجماع، إلا أن أغلب أحكامه ناشئة عن اجتهاد الفقهاء - **رَحِمَهُمُ اللَّهُ** - الذين استنبطوا للوقف ثلاثة مبادئ تضمن سلامة الوقف واستقراره (الحصين، 2004: 4)، أولها: امتناع التصرف في أصل الوقف؛ وذلك لحماية الوقف وعدم تعريضه لطيش المتولين عليه، أو سوء نيتهم. ثانيها: اعتبار شرط الواقف كنص الشارع؛ وذلك لحماية الوقف واطمئنان الواقف إلى استمرار صرف وقفه في الأغراض التي تهمة ويُعنى بها. ثالثها: ولاية القضاء على الأوقاف؛ ليتحقق بذلك حماية الوقف من تدخل السلطات الإدارية الحكومية.

ويرى كثير من المهتمين بالوقف أن التدخل الحكومي في شؤون الوقف هو السبب الرئيس في تراجع الوقف عن دوره الرائد في دعم الاقتصاد وتحقيق التكافل الاجتماعي (العززي، 1997: 219-236)، (مجلي، 2002: 107)، (شباله، 2014: 276-279) الأمر الذي أدى إلى تصاعد الأصوات الداعية إلى ضرورة استقلال المؤسسات الوقفية، ورفع يد الحكومات عن إدارة الأوقاف، وضرورة تجنيب الأوقاف عوامل الفساد المالي والإداري المتفشية في القطاع الحكومي.

وفي الآونة الأخيرة، ومع نجاح تطبيقات الحوكمة الإسلامية في المؤسسات المالية الإسلامية، أوصت العديد من الدراسات بضرورة تطوير إطار لحوكمة المؤسسات الوقفية بالاستفادة من أطر حوكمة الشركات مع مراعاة خصوصية الأوقاف.

وعلى المستوى الوطني صدر القرار الجمهوري رقم (5) لسنة 2010م بشأن إعادة إنشاء وتنظيم وظيفة المراجعة (وزارة الشؤون القانونية، بدون، 133-141)، فأُنشئت بموجبه لجنة المراجعة الداخلية، التي

قامت بإعداد دليل إجراءات المراجعة الداخلية لوحدات الجهاز الإداري للدولة والقطاعين العام والمختلط، والذي اعتمده مجلس الوزراء بالقرار رقم (119) لعام 2012م، وتضمن مبادئ حوكمة الشركات وأركانها الأساسية، وجعل من مهام المراجعة الداخلية قياس مدى قرب أو بعد التطبيق العملي لمبادئ حوكمة الشركات في الوحدة الإدارية من التطبيق الأمثل، مع وضع أوزان نسبية لكل بند؛ حتى يتمكن المراجع الداخلي من قياس مدى تطور التزام الوحدة بقواعد حوكمة الشركات (لجنة المراجعة الداخلية، 2012).

إن مبادئ الحوكمة الواردة في دليل إجراءات المراجعة الداخلية المذكور آنفا لا يُتوقع منها التّكيف الكامل مع إدارة الأوقاف اليمينية؛ وذلك لخصوصية الأوقاف الدينية والمالية والخيرية، وهذا يستدعي مزيداً من الجهود للوصول إلى قواعد حوكمة خاصة تلائم المؤسسة الوقفية.

1.1.2 مشكلة الدراسة

تعاني الأوقاف اليمينية من العديد من الإشكاليات، لعل أبرزها ضعف الأداء المالي والإداري، وتراجع الوقف عن الأدوار المناطة به، والتي يتطلع إليها الواقفون وكافة أصحاب المصلحة، وهو ما نجم عنه عزوف الناس عن وقف المزيد من أموالهم.

ولما كانت الحوكمة من منظور إسلامي تمثل الاتجاه الحديث في تطوير الأداء المالي والإداري في المؤسسات الإسلامية وتحسينه؛ فإن البعد المحاسبي يمثل أساساً وأولوية في سبيل حوكمة الأوقاف اليمينية.

وفي هذا السياق، تبرز مشكلة الدراسة من خلال التساؤلات الآتية:

- ما أهمية موجّهات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية؟
- ما أهمية الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية؟
- ما أهمية البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية؟
- ما أهمية تقارير الأداء في الأوقاف اليمينية؟
- ما أثر موجّهات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية؟
- ما أثر الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية؟
- ما أثر البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية؟

1.1.3 أهداف الدراسة

تسعى الدراسة إلى بيان أثر البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمنية من خلال الأهداف الفرعية الآتية:

- إيضاح أهمية موجهات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمنية.
- بيان أهمية الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمنية.
- تحديد أهمية البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمنية.
- التعرف إلى أهمية تقارير الأداء في الأوقاف اليمنية.
- بيان أثر موجهات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمنية.
- تحديد أثر الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمنية.
- التعرف إلى أثر البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمنية.

1.1.4 أهمية الدراسة

تظهر أهمية هذه الدراسة في ناحيتين، علمية وعملية:

- أما أهميتها من الناحية العلمية: فتتمثل في أنها تمثل إضافة إلى الدراسات المحاسبية النادرة؛ حيث تطرقت للبعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية وأثره في أداء الأوقاف اليمنية.
- وأما أهميتها من الناحية العملية: فتتمثل في أن البعد المحاسبي يمثل لبنة مهمة في بناء إطار الحوكمة الإسلامية للمؤسسات الوقفية بما من شأنه ضبط العمل الوقفي، واستعادة الأوقاف لمكانتها السامية، وتحقيق التنمية الاجتماعية والاقتصادية المستدامة.

1.1.5 فرضيات الدراسة

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها تم صياغة الفرضيات كالاتي:

- الفرضية الأولى: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أهمية موجهات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمنية.
- الفرضية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أهمية الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمنية.

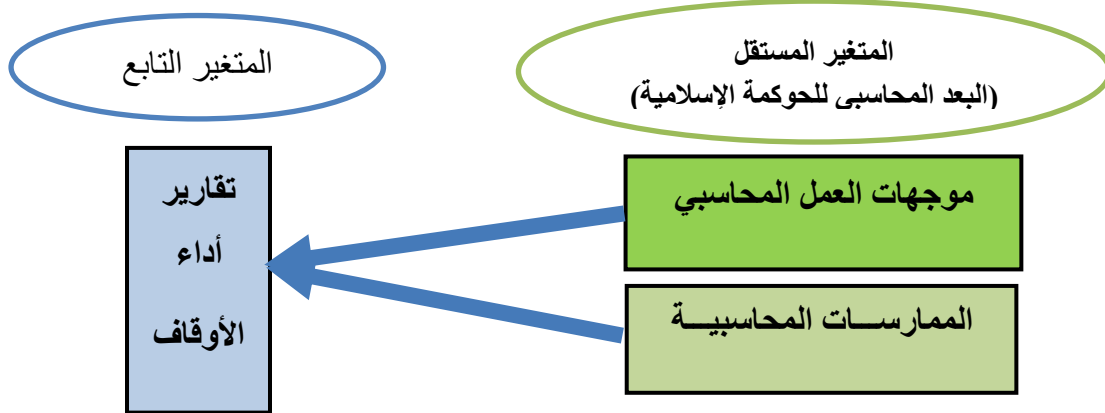
- **الفرضية الثالثة:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أهمية البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية.
- **الفرضية الرابعة:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أهمية تقارير الأداء في الأوقاف اليمينية.
- **الفرضية الخامسة:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأقسام محور موجبات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية.
- **الفرضية السادسة:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأقسام محور الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية.
- **الفرضية السابعة:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للبعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية.

1.1.6 حدود الدراسة

- **الحدود الموضوعية:** اقتصرت الدراسة على تناول موضوع أثر البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية.
- **الحدود المكانية:** اقتصر إجراء الدراسة الميدانية في مكاتب وزارة الأوقاف اليمينية.
- **الحدود البشرية:** المديرون الماليون، المحاسبون، والمراجعون الداخليون في مكاتب وزارة الأوقاف في الجمهورية اليمنية باستثناء مكاتب المهرة، سيئون، سوقطرة.

1.1.7 الأنموذج المعرفي

يمثل تشخيص مشكلة الدراسة خطوة ضرورية لبناء أنموذج معرفي للدراسة، يحدد أبعادها ومتغيراتها من خلال استقراء ما يساندها في الدراسات السابقة، خصوصاً الدراسات اللصيقة بموضوع الدراسة لتشكيل تصور واضح الأبعاد، وبناء أنموذج دراسة معرفي، يوضحه الشكل (1):



الشكل (1) الأنموذج المعرفي

1.1.8 التعريفات الإجرائية

البعد المحاسبي: مجموعة من الموجهات متعددة المنشأ، إلى جانب الممارسات المحاسبية التي تمثل الأساس المحاسبي لتطبيق الحوكمة الإسلامية بوصفها منظومة متكاملة من الضوابط والإجراءات المحققة لمقاصد الشريعة الإسلامية، والتي تحكم الأداء والممارسات والعلاقات في المؤسسة الوقفية، لتحقيق تنمية اقتصادية واجتماعية مستدامة.

أداء الأوقاف: يشمل الجوانب المحاسبية والإدارية المترجمة لأداء الأنشطة والفعاليات والبرامج المختلفة في الأوقاف اليمنية.

موجهات العمل المحاسبي: منظومة المعايير والقوانين والقواعد والقيم والأخلاق والسياسات والتعليمات والأسس المرجعية، التي تحكم وتوجه العمل وأنشطة الأداء المحاسبي في الأوقاف اليمنية.

الممارسات المحاسبية: المكونات والموارد والمقومات التي تتكامل فيما بينها لتوفير تشغيل ديناميكي لأداء الأنشطة المحاسبية المختلفة، في إطار تحكمه منظومة الموجهات في الأوقاف اليمنية.

تقارير أداء الأوقاف: تمثل وسائط لعرض المعلومات عن الأداء المحاسبي المترجم للأنشطة والفعاليات والبرامج المختلفة في الأوقاف اليمنية.

1.1.9 منهجية الدراسة

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي؛ لأنه الأنسب لطبيعتها التي يغلب عليها الجانب الميداني، من خلال تكوين إطار نظري للدراسة بالاعتماد على الدراسات والبحوث المتعلقة بموضوع الدراسة، ومنها: الكتب، والمقالات، والأبحاث، والمراجع المتاحة في مكاتب الجامعات اليمنية، والمكاتب العامة، وفي محركات البحث الإلكترونية، التي مثلت المصادر الثانوية للدراسة.

وقد تمت الاستفادة من المصادر الثانوية في تصميم استمارة الاستبانة، التي استخدمت لجمع المصادر الأولية من الدراسة الميدانية التي تم إجراؤها في مكاتب وزارة الأوقاف اليمنية في أمانة العاصمة والمحافظات اليمنية، التي مثلت مجتمع الدراسة؛ وقد تم توزيع استمارة الاستبانة على المديرين الماليين والمحاسبين والمراجعين الداخليين في ديوان عام وزارة الأوقاف ومكاتبها في المحافظات اليمنية، الذين مثلوا عينة الدراسة.

1.1.10 أسلوب التوثيق

نظرا لتنوع المصادر والمراجع المستخدمة في هذه الدراسة ما بين مراجع دينية، وأخرى تاريخية، فضلا عن الدراسات الإدارية والمحاسبية؛ فيحسن أن نورد فيما يأتي طريقة التوثيق في كل منها:

أولاً: القرآن الكريم

تمت الاستعانة ببرنامج مصحف المدينة النبوية للنشر الحاسوبي الإصدار (2.1) لكتابة آيات القرآن الكريم، فتظهر الآية القرآنية بين قوسين يليها مباشرة اسم السورة ورقم الآية كما في المثال الآتي: ﴿الْحَمْدُ لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ﴾ الفاتحة: ٢.

ثانياً: الأحاديث النبوية الشريفة

تمت الإشارة إلى الكتاب الذي حُرِّجَ فيه الحديث متبوعاً برقم الحديث، وذلك بين معكوفتين، كما في المثال الآتي، وهو لحديث مخرج في سلسلة الأحاديث الصحيحة للإمام الألباني - رَحِمَهُ اللهُ -، قال عَلَيْهِ الصَّلَاةُ وَالسَّلَامُ: (إني أخرج حق الضعيفين: اليتيم والمرأة) [الصحيحة برقم 1015].

ثالثاً: مؤلفات العصور السالفة

مثل الكتب الفقهية، وكتب اللغة والتاريخ، تم ذكر اسم الشهرة للمؤلف متبوعاً بتاريخ وفاته بالتاريخ الهجري، وتمت الإشارة إلى الصفحة أو الجزء والصفحة المقتبس منها بعد نقطتين كما في المثال الآتي: قال شيخ الإسلام ابن تيمية رَحِمَهُ اللهُ: وقد أجمع المسلمون على معنى هذا.. ولم يقل بالتالي هي حسنة (ابن تيمية، ت= 728 هـ: 250/28).

رابعاً: الكتب والدراسات الحديثة

تم اعتماد طريقة جمعية علم النفس الأمريكية (APA)؛ بحيث يتم ذكر لقب المؤلف تليه الفاصلة ثم سنة النشر، وتضاف نقطتان عقب سنة النشر ثم رقم الصفحة أو الجزء والصفحة.

الدراسات السابقة

1.2.1 الدراسات باللغة العربية

▪ دراسة الزهراني (2023) بعنوان: "حوكمة الأوقاف"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد الآليات والسياسات العامة التي تساعد على تقنين اتخاذ القرار الإداري بالاستفادة من تقنين أنظمة الأمانات والأوقاف في القانون الإنجليزي. واستنتجت الدراسة ضرورة وجود معايير خارجية لحوكمة المؤسسات الوقفية تشرف عليها الأنظمة والتشريعات، وأخرى داخلية تُحسّن من آليات اتخاذ القرار وجودة العمل في المؤسسات الوقفية مثل: إدارة المخاطر، وتنظيم الهياكل الإدارية، ورسم سياسات العمل، والاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية.

▪ دراسة طه (2022) بعنوان: "نحو اجتهاد معاصر في إدارة الأوقاف الإسلامية - الحوكمة أنموذجاً"

هدفت هذه الدراسة إلى استخلاص سُبُل حوكمة الأوقاف وبيان أثرها في تطوير المؤسسة الوقفية من خلال تتبع ما كُتب في الحوكمة. واستنتجت الدراسة أن الحوكمة تقتضي الجمع بين المركزية واللامركزية الإدارية، وأن نمط الحوكمة الملائم يختلف باختلاف البيئة، وأن أفضل إدارات الوقف هي التي تلتزم فقه الوقف ومقاصده، وتُفَعِّل قواعد الحوكمة.

▪ دراسة إسماعيل (2020) بعنوان: "أثر الحوكمة في تطوير المؤسسات الوقفية المعاصرة"

هدفت هذه الدراسة إلى وضع إطار عام لمفهوم حوكمة الوقف، وبيان أثر الحوكمة في تطوير مؤسسة الوقف وتعزيزها وتُمُوّها. وتوصلت الدراسة إلى أن نجاح مبادئ الحوكمة في تحقيق أهدافها لا يقف عند إصدارها، وإنما يعتمد على جِدْيَةِ التطبيق، وأوصت الدراسة بمواصلة الجهود في التدريب والتوعية بالحوكمة وقواعدها والتطبيق الحازم لمبادئها في المؤسسة الوقفية للحصول على فوائدها.

▪ دراسة مومني وعويسي (2018) بعنوان: "حوكمة الوقف وعلاقتها بتطوير المؤسسات الوقفية"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد ماهية حوكمة الوقف ومعاييرها، وعلاقتها بتطوير المؤسسة الوقفية، وإبراز العوائق والتحديات، ووضع المقترحات والحلول بشأن آليات تطبيق الحوكمة. وخرجت الدراسة بعدة نتائج أهمها: وجوب تكييف آليات الحوكمة بما ينسجم وخصوصية الوقف، وأن للحوكمة أثراً إيجابياً على نشر ثقافة الوقف وتطوير المؤسسة الوقفية.

▪ دراسة الصلاحيات (2018) بعنوان: "حوكمة الأوقاف وإدارة عملياتها الرئيسية"

هدفت هذه الدراسة إلى ضبط الأداء الوقفي المؤسسي بمعايير الحوكمة والإدارة الرشيدة، وضبط المصلحة الشرعية والقانونية للأوقاف، ووضع معايير الحوكمة الوقفية التي يمكن تطبيقها في أي أنموذج وقفي.

وخرجت الدراسة بعدة نتائج أهمها: أن أبرزَ معايير الحوكمة ضرورة الفصل بين الواقف ووقفه؛ فلا سلطة إدارية له على وقفه، وكذلك الفصل بين مسؤولية مجلس النظارة ومسؤولية المدير التنفيذي، وضرورة اعتماد المعايير الدولية في حوكمة الوقف؛ لأن الوقف نظام اجتماعي اقتصادي دولي، وأن التكامل بين وسائل الإعلام والرقابة الشعبية من أنجع الوسائل لفرض معايير الحوكمة على المؤسسات الوقفية، وأن معايير الحوكمة لن يكتب لها النجاح إذا كانت السلطة القضائية غير مستقلة عن السلطة السياسية.

■ دراسة المخرج (2016) بعنوان: "حوكمة الوقف"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مفهوم الحوكمة وأنواعها ومجالاتها في النظام السعودي والقانون الأردني، مع بيان دور الحوكمة في تنظيم الأوقاف، وتحقيق الغاية منها في الشريعة، وفي النظام السعودي والقانون الأردني. واستنتجت الدراسة أن حسن اختيار النظار يؤسس لحوكمة رشيدة، وأن تطبيق الحوكمة أسهم في زيادة الربح لكثير من المؤسسات والأوقاف، وأن القانون الأردني اهتم بوضع تعريف للحوكمة في حين أغفل النظام السعودي ذلك.

■ دراسة النوباني وصديقي (2016) بعنوان: "حوكمة المؤسسات المالية الإسلامية"

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز معنى ودور وأهمية وواقع الحوكمة في المؤسسات المالية الإسلامية، وتحديد الممارسات الفضلى للحوكمة، واستنتجت الدراسة أن للحوكمة أهمية في زيادة الثقة في المؤسسات وتقليل المخاطر، وأن الجمع بين الرأي الشرعي والتدقيق الشرعي يعد من معوقات الحوكمة.

■ دراسة أبو غدة وشحاتة (2014) بعنوان: "الأحكام الفقهية والأسس المحاسبية للوقف"

هدفت هذه الدراسة إلى تناول الجوانب الفقهية والمحاسبية عن الصيانة والترميم والإهلاك والاستبدال لأعيان الوقف؛ بوصفها من الأمور المهمة التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بإدارة الأوقاف، ووضع إطار عام للقوائم والتقارير المالية التي تسهم في إيضاح المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها.

■ دراسة العمر والمعوذ (2014) بعنوان: "قواعد حوكمة الوقف"

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أهمية قواعد الحوكمة في المحافظة على الوقف ومؤسسته، إلى جانب اقتراح قواعد تفصيلية لحوكمة نظارة مؤسسة الوقف بالاستفادة من بعض الدروس الناجحة من التطبيق العالمي للحوكمة. وخرجت الدراسة بعدة نتائج لعل أهمها: أن الإسلام قد حثَّ على الحوكمة، وأن ثمة ضعف في تطبيق قواعد الحوكمة في المؤسسات الوقفية حالياً، وضرورة مشاركة المتأثرين بالوقف للتعبير عن حاجاتهم، وأهمية اعتبار ظروف الدولة ونظامها، وضرورة وجود إعلام مستقل، وأهمية الشفافية والإصلاح، وضرورة إصلاح البناء المؤسسي والهياكل التنظيمية، وأهمية تطوير الحوكمة في النظارة الفردية.

▪ دراسة بو سلمة (2013) بعنوان: "أهمية تطبيق الحوكمة في تطوير مؤسسات الأوقاف وتفعيل دورها في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية"

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية تطبيق مبادئ الحوكمة في مؤسسات الأوقاف لتطويرها وتفعيل دورها في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية. وتوصلت إلى نتيجة مفادها: أن تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات الوقفية يؤدي إلى تحقيق التوازن بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية؛ وذلك يؤدي إلى الاستخدام الكفء للموارد وإرساء قيم العدالة والمساءلة والشفافية، ويضمن نزاهة المعاملات ويعزز سيادة القانون ضد الفساد، الأمر الذي يعود بالنفع على الاقتصاد والمجتمع ككل ويؤدي إلى تحقيق التنمية.

▪ دراسة الأسرج (2012) بعنوان: "حوكمة الوقف الإسلامي"

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة الحوكمة بوصفها مدخلاً لتطوير العمل الوقفي. وخلصت الدراسة إلى أن الحوكمة هي الإطار الصحيح لتطوير أداء مؤسسة الوقف؛ لأنها ستعمل على إيجاد مفهوم ومقاييس شاملة لأداء مؤسسة الوقف، وذلك يعزز قدرتها على الاستمرار والنمو وتحقيق مصالح الفئات المختلفة.

▪ دراسة مشعل (2010) بعنوان: "تحديات ومعوقات حوكمة المؤسسات المالية الإسلامية"

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز التحديات والمعوقات التي تحول دون حوكمة المؤسسات المالية الإسلامية؛ بهدف التحفيز على إيجاد التشريعات الكفيلة بتجاوز تلك المعوقات. وخلصت الدراسة إلى ضرورة الفصل بين الفتوى والتدقيق، فضلاً عن ضرورة توحيد المرجعية الشرعية، وانحسار الفتوى الخاصة في سبيل تحقيق حوكمة المؤسسات المالية الإسلامية.

▪ دراسة الأسرج (2010) بعنوان: "حوكمة الصناديق الوقفية بين النظرية والتطبيق"

هدفت هذه الدراسة إلى تناول مدى إمكانية تطبيق الحوكمة في المؤسسات الوقفية، ودورها في تحقيق الرقابة على الأموال الوقفية. وخلصت الدراسة إلى إمكانية تفعيل العديد من آليات الحوكمة في المؤسسات الوقفية.

1.2.2 الدراسات باللغة الإنجليزية

▪ A study by Kurnia & others (2023) titled: "Understanding the Governance of Family Endowments in The Context of Dual Accountability"

▪ دراسة كورنيا، وآخرون (2023) بعنوان: "فهم حوكمة الأوقاف الذرية في سياق المساءلة المزدوجة"

هدفت هذه الدراسة إلى وضع تصور لحوكمة الوقف الذري، لتوفير فوائد اجتماعية واقتصادية على حد سواء. واستنتجت الدراسة وجود الحاجة إلى نهج جادٍ لتنظيم الوقف الذري حتى يمكن المضي قُدماً في تنشيط الوقف بفعالية.

- A study by Ihsan & Ayedh (2015) titled: "A proposed Framework of Islamic Governance for Awqaf"

▪ دراسة إحسان وعايض (2015) بعنوان: "إطار مقترح للحوكمة الإسلامية للأوقاف"

هدفت هذه الدراسة إلى استقراء المفاهيم والقيم الإسلامية المبنوثة في القرآن الكريم والسنة النبوية واستخلاص ما يمكن منها لدعم إطار حوكمة المؤسسات الوقفية. وخلصت الدراسة إلى أن (الأمانة والعدالة والشورى) هي مبادئ مستمدة من القرآن، ويمكن أن يُبنى عليها إطار حوكمة المؤسسات الوقفية، وأن تطبيق هذا الإطار سيؤدي إلى إخلاء مسؤولية المتولي أمام الله وأمام المجتمع.

- A study by Abdullah (2015) titled: "A New Framework of Corporate Governance For Waqf: A Preliminary Proposal"

▪ دراسة عبد الله (2015) بعنوان: "إطار جديد لحوكمة الشركات خاص بالوقف: مقترح تمهيدي"

هدفت هذه الدراسة إلى استطلاع الرأي الفقهي حول تحول الوقف إلى شركات، ومدى إمكانية تطوير نموذج حوكمة الشركات ليتناسب مع المؤسسات الوقفية على أساس من الأحكام الحالية للوقف والإرشادات التنظيمية الحديثة. وخلصت الدراسة إلى أن التغيير في ماهية الوقف من أصول ملموسة إلى أسهم وصكوك أدى إلى التغيير في المتحمل لمسؤولية الوقف من أشخاص محددين إلى مؤسسات وقفية؛ الأمر الذي ولّد حاجة ملحة لإدارة الوقف كما تدار الشركات.

- A study by Noor & others (2014) titled: "The Waqf Governance Framework in Malaysia"

▪ دراسة نور، وآخرون (2014) بعنوان: "إطار حوكمة الوقف في ماليزيا"

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على حوكمة مؤسسات الوقف الإسلامية من خلال اقتراح إطار للحوكمة في المؤسسات الخيرية الإسلامية في ماليزيا. وخرجت الدراسة بنتيجة مفادها: أن تأسيس إطار لحوكمة الوقف سيؤدي إلى التغلب على التحديات المتعلقة بحشد الأوقاف وإدارتها؛ الأمر الذي سيعمل على تشجيع المزيد من المحسنين على وقف أصولهم، وبما يعود بالمنفعة على الأمة بأسرها.

- A study by Ramli & Muhamed (2013) titled: "Good Governance Framework For Corporate Waqf: Towards Accountability Enhancement"

▪ دراسة رملي ومحمد (2013) بعنوان: "إطار الحكم الرشيد لشركات الوقف: نحو تحسين المساءلة"

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مدى إمكانية تطوير إطار خاص بحوكمة الشركات الوقفية. وخلصت الدراسة إلى أن تطوير إطار حوكمة للمؤسسات الوقفية سيطور كفاءة إدارة الأوقاف وفعاليتها.

- A study by Masruki & Shafii (2013) titled: "The Development of Waqf Accounting in Enhancing Accountability"

▪ دراسة مسروقي وشافعي (2013) بعنوان: "تطوير محاسبة الوقف لتحسين المساءلة"

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مدى الحاجة إلى تطوير معايير محاسبية وقائمة بأفضل الممارسات للمؤسسات الخيرية، بناء على إطار هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية (أيو في). وخلصت الدراسة إلى أن تطوير معايير خاصة بالمؤسسات الوقفية أمر ضروري لتطوير الشفافية، وتحسين المساءلة، وتمكين المتولي من إخلاء مسؤوليته.

- A study by Ihsan & Adnan (2010) titled: "Waqf Accounting and The Construction of Accountability"

▪ دراسة إحسان وعدنان (2010) بعنوان: "محاسبة الوقف وبناء المسؤولية"

هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن الأفكار الأساسية التي تُنشئ قاعدة للنقاش حول المساءلة في المؤسسات الوقفية. وتوصلت الدراسة إلى مقترح حول ماهية المعلومات التي يجب على المتولي للأوقاف تقديمها إلى العديد من حملة الأسهم الوقفية.

1.2.3 ما يميز هذه الدراسة

بالنظر في الدراسات السابقة - باللغتين العربية والإنجليزية - نجد أن غالبيتها تطرقت لحوكمة الأوقاف من الناحية الإدارية وأثرها على المؤسسات الوقفية، وليس منها دراسة محاسبية عدا دراسة أبو غدة وشحاتة التي بحثت بشيء من التفصيل الأسس المحاسبية للوقف التي تضبط عمليات الإثبات والقياس والعرض والإفصاح. وكذلك دراسة مسروقي وشافعي التي تناولت ضرورة تطوير معايير محاسبية خاصة بالأوقاف.

أما دراستنا هذه، فقد تناولت البعد المحاسبي للحوكمة الوقفية بمحوريه: الموجهات والممارسات، بالإضافة إلى تقارير الأداء الوقفي، وحرصت على تتبع موجهات العمل المحاسبي من البيئات المختلفة: الفقهية، الأفراد، القضاء، المجتمع، الوطن، مع الحرص على بيان أثر تلك الموجهات على وظائف العمل المحاسبي المختلفة: الاعتراف، القياس، الإثبات، العرض والإفصاح.

كما أوضحت الدراسة الممارسات المحاسبية في إطار الديناميكية المعلوماتية، مع بيان خصائص التقارير المحاسبية بما يسهم في تطوير أداء المؤسسة الوقفية، كما تميزت دراستنا هذه بتناولها للأوقاف اليمينية من جهات متعددة: فقهية، تاريخية، محاسبية وإدارية.

الفصل الثاني

الإطار النظري للدراسة

حوكمة الشركات

2.1.1 تمهيد

نالت الحوكمة حيزاً واسعاً في فضاء المعرفة الإنسانية، كما حازت على اهتمام كثير من أرباب الفكر في مختلف المجالات الإنسانية: الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، يلحظ ذلك كل مهتم ومتابع لشؤون الحوكمة من خلال المقالات والدراسات والأبحاث التي تناولت الحوكمة من جميع جوانبها: المفهوم، المبادئ، الخصائص، الركائز والمحددات، فضلاً عن المؤتمرات والندوات والملتقيات التي تعقد هنا وهناك، من حين لآخر؛ في سبيل بحث إمكانية تطبيق الحوكمة في مجال معين، أو قطاع بعينه.

2.1.2 منطلقات تاريخية

إن استقراء العديد من الأبحاث والدراسات المتعلقة بموضوع الحوكمة يُظهر وجود تباين في وجهات النظر حول البداية الحقيقية لمفهوم الحوكمة، ونعرض فيما يأتي التطور التاريخي للحوكمة في جانبه النظري والعملي ضمن سياق موحد.

1932م ظهور نظرية الوكالة على يد الأمريكيين (Berls & Means)، اللذين لاحظا أن هناك فصلاً بين ملكية رأس مال الشركة وبين الإدارة والإشراف داخل الشركة، وقد شكلت نظرية الوكالة الأساس النظري والتاريخي لحوكمة الشركات (براضية، 2016: 70).

1970م تم إدراج موضوع حوكمة الشركات ضمن خطة اللجنة الفيدرالية الأمريكية للأوراق المالية والمبادلات (SEC)، وذلك يمثل أولى إرهاصات الحوكمة (بو هراوة؛ وبو كروشة، 2015: 106).

1974م تم تداول مصطلح الحوكمة بدلالته القانونية في حل النزاعات بين بعض الشركات (بو هراوة؛ وبو كروشة، 2015: 106).

قام الأمريكيان (Jenson & Meckling) بتعريف نظرية الوكالة بأنها تفويض من الأصل (صاحب الشركة) إلى الوكيل (مدير الشركة)، يستلزم نيابة في السلطة؛ إذ تتمثل مشكلة الوكالة في حرص الوكيل على تحقيق مصالحه الخاصة دون مصالح الأصل في حال تعارضهما، ثم قاما بإبراز أهمية الحوكمة في الحد من مشاكل الوكالة (حساني؛ كرامة؛ وحمزة، 2012: 4)، (براضية، 2016: 70).

ونتيجة لقصور نظرية الوكالة عن معالجة مشكلة تعارض المصالح فقد برزت (نظرية أصحاب المصالح Stack Holders Theory)، التي دعت إلى إيجاد مجموعة من القوانين واللوائح التي تحمي مصالح المساهمين وتحد من التلاعب المالي والإداري (النوباني؛ وصديقي، 2016: 13-14).

تلا ذلك ظهور (نظرية الإشراف Stewardship Theory)، التي تفترض أن المشرفين يتصرفون بعقلانية لتعظيم ثروة الملاك؛ للحفاظ على سمعتهم المهنية، ونيل الترقية في العمل؛ مما يزيد من سلطتهم، ويُقلل من تكاليف الوكالة، كما أنها دعت إلى الرقابة على تحديد المستويات وفصل المهام؛ بما يضمن عدم تضارب المصالح، ويحقق النزاهة والشفافية، ومن ثم ظهرت الحوكمة بتطوراتها الحالية (النوباني؛ وصديقي، 2016: 14)، (Mousa. 2021: 293)

1976م

قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بتشكيل لجنة حماية التنظيمات الإدارية (COSO) المعروفة باسم لجنة تريدواي، التي أصدرت تقريرها المتضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات وما يرتبط بها من منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية؛ وذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية، وتقوية مهمة المراجعة الخارجية أمام مجالس إدارة المؤسسات (حساني؛ كرامة؛ وحمزة، 2012: 4)، (براضية، 2016: 70-71).

1987م

أصدرت لجنة كاديبوري تقريرها الذي حمل اسم: الأبعاد المالية لحوكمة الشركات، وسارعت العديد من الدول إلى إصدار تقارير لإصلاح ممارسة إدارة الشركات مع تضمينها بما يسمى (كود بأفضل الممارسات) (تهامي، 2012: 6).	1992م
وقعت أزمة النمر الآسيوية، وبادرت على إثرها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) بإصدار مبادئ حوكمة الشركات في العام 1999م وقد اعتمدها العديد من المنظمات الدولية - بوصفها معايير للحوكمة - في تقاريرها، وكان ذلك بمنزلة أول اعتراف دولي رسمي بهذا المفهوم (حساني؛ كرامة؛ وحمزة، 2012: 4)، (تهامي، 2012: 6)، (بو هراوة؛ وبو كروشة، 2015: 106-107).	1997- 1999م
اجتاحت العالم العديد من الأزمات المالية المحاطة بفضائح مالية، بدءًا بفضيحة تكنولوجيا المعلومات عام 2000م، مرورًا بأزمة شركة (إنرون) الأمريكية للطاقة في العام 2001م، تلتها أزمة (وورلد كوم) الأمريكية للاتصالات في العام 2002م، ثم أزمة الشركة الأوروبية للأغذية (بارمالات) في العام 2003م (بو هراوة؛ وبو كروشة، 2015: 107)، (براضية، 2016: 71).	2001- 2003م
أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) النسخة المعدلة من مبادئ حوكمة الشركات (عبد الغني؛ وتلي، 2012).	2004م
أصدرت لجنة بازل معيار (تعزيز حوكمة شركات الرقابة المصرفية) (بو هراوة؛ وبو كروشة، 2015: 107).	2006م
وقعت الأزمة المالية العالمية، وعلى إثرها ظهرت الدعوة إلى تفعيل المسؤولية الاجتماعية للشركات؛ أي الدافع الأخلاقي والقيمي الذي يجب أن يسبق موضوع الحوكمة النمطية (بو هراوة؛ وبو كروشة، 2015: 107).	2008م

2.1.3 مفهوم حوكمة الشركات

تتباين الرؤى حول ماهية الحوكمة تبعًا لاختلاف المجال والمنظور والهدف، وقد أرجع (تهامي، 2012: 7) ذلك التباين إلى تعدد أبعاد الحوكمة وتأثيرها في مختلف الجوانب التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية والأخلاقية للشركات، كما عزا (النوباني؛ وصديقي، 2016: 15) الأمر إلى اختلاف المحددات التي ترتبط بالحوكمة سواءً القانونية أو السياسية أو الثقافية.

ويلحظ القارئ في أدبيات الحوكمة تداخلا وخطا بين مختلف المسميات المتعلقة بالحوكمة من مبادئ وخصائص ومرتكزات وغيرها؛ ولعل ذلك راجع إلى عدم التحديد الدقيق لتعريف تلك المفاهيم في اللغة، وهو ما حاولنا تجنبه في هذه الدراسة؛ وذلك بالاستناد إلى التعريف اللغوي لكل مفهوم بحسب المتاح، ولعلنا فيما يأتي نقتصر على أهم تعاريف الحوكمة وأشملها من وجهة نظر الباحث، وقبل ذلك نتطرق إلى أصل الكلمة.

2.1.3.1 الحوكمة في اللغة

لفظ (الحوكمة) هو ترجمة للمصطلح الإنجليزي (Governance)، ويطلق اصطلاح (Corporate Governance) على حوكمة الشركات، وقد تعددت مقابلاته في الترجمة العربية مثل: الإدارة الرشيدة أو الحكمة، الحكم المؤسساتي للشركات، الإجراءات الحاكمة، أسلوب ممارسة السلطة في الشركات. واستقرت الترجمة في مجمع اللغة العربية على لفظ (الحوكمة) في أواخر عام 2002م، واستحسنه عدد من المتخصصين في اللغة العربية، منهم مركز دراسات اللغة العربية بالجامعة الأمريكية بالقاهرة، وأصبح مستخدماً منذ ذلك الحين في معظم الكتابات (تهامي، 2012: 6)، (كلتوم، 2014: 4)، (النوباني؛ وصديقي، 2016: 15).

2.1.3.2 الحوكمة في الاصطلاح

2.1.3.2.1 الحوكمة كما عرفت من المنظمات واللجان الدولية

1) عرفت لجنة كادبوري البريطانية عام 1992م الحوكمة بأنها: النظام الذي يتيح للمساهمين توجيه وإدارة ومراقبة شركتهم عن طريق تعيين أعضاء مجلس الإدارة، واختيار المراقب الخارجي، كما تشمل الحوكمة تنظيم الحقوق والمسؤوليات المناطة بالأطراف ذات العلاقة بالشركة، وتقديم الآلية التي تحقق التوازن بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للشركة من جهة، وبين الأهداف الفردية والأهداف المشتركة من جهة أخرى، وأن إطار حوكمة الشركات يشجع على الاستخدام الفعال للموارد، ويحث أيضا على توفير نظم المحاسبة والمساءلة عن إدارة هذه الموارد؛ بهدف التقريب قدر الإمكان بين مصالح الأفراد والشركات والمجتمع (النوباني؛ وصديقي، 2016: 16).

2) عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الحوكمة بأنها: تصميم وتنظيم العلاقة بين إدارة الشركة وأدائها، وحملة الأسهم والأطراف ذات المصلحة، وهي معنية بصياغة الأهداف الهيكلية للشركة وطرق تحقيقها، ووسائل وأساليب المتابعة وتقييم الأداء على مختلف المستويات، وتوفير المؤشرات الملائمة للإدارة ومجلس الإدارة لتعقب ومتابعة تحقيق الأهداف ذات النفع للشركة وحملة أسهمها، والأطراف الأخرى ذات المصلحة، وتمكن هذه الأطراف من المتابعة، وأخيرا فإنها تشجع أو تدفع الإدارة نحو استخدام الموارد بكفاءة" (تهامي، 2012: 6).

3) عرفت مؤسسة التمويل الدولية (IFC) الحوكمة بأنها: النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها (عبد الغني؛ وتلي، 2012: 3).

2.1.3.2.2 الحوكمة كما عرفها الباحثون

1) مجموعة من القوانين والنظم والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة، والتميز في الأداء، عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط المؤسسة وأهدافها، ضمن أُطر ومبادئ محددة (الصلاحيات، 2018: 40).

2) آليات الترتيب المؤسسية والسلوكية، التي تحكم العلاقات بين قادة المؤسسة من جهة، والأطراف ذوي المصلحة من جهة أخرى (مومني؛ وعويسي، 2018: 18).

3) قواعد تنظيمية تتولاها الحكومة، والقطاع الخاص، والمنظمات، والأفراد؛ بقصد تطوير الأسلوب الإداري للمؤسسات، وفق المشاركة والمساءلة؛ لما يحقق أهدافها بجودة وكفاءة وشفافية، وعدالة (طه، 2022: 16).

وقد صَوَّرَ (ميخائيل، 2005: 6) الحوكمة في شكل منظومة لها مدخلات وعمليات ومخرجات كالآتي:

- 1) مدخلات النظام: متطلبات الحوكمة القانونية والتشريعية والإدارية والاقتصادية.
- 2) نظام تشغيل الحوكمة: ويقصد بها المسؤوليات، والإشراف والرقابة، وكل كيان إداري داخل الشركات أو خارجها مساهم في تنفيذ الحوكمة، وفي تشجيع الالتزام بها، وفي تطوير أحكامها والارتقاء بفعاليتها.
- 3) مخرجات نظام الحوكمة: الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح، وتحقيق الإفصاح والشفافية. وفي ضوء ما سبق؛ يمكن تعريف الحوكمة بأنها: عملية إخضاع كافة أعمال المؤسسة لمنظومة من المبادئ والمعايير والآليات، التي من شأنها ضبط العلاقات والتعاملات بين الأطراف المؤثرة في المؤسسة والمتأثرة بها؛ لتفعيل الرشد في القرارات، وتحقيق تنمية مستدامة.

2.1.4 خصائص حوكمة الشركات

الخصائص جمعٌ خاصيَّة، وهي: صفة لا تنفك عن الشيء وتُميزه عن غيره (عمر، 2008: 652/1)، وخصائص حوكمة الشركات تتمثل في (براضية، 2016: 73):

- 1) الانضباط: اتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.
- 2) الشفافية: تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.
- 3) المساءلة: إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
- 4) العدالة: وجوب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة.

- (5) الاستقلالية: عدم وجود تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل.
- (6) المسؤولية: وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة.
- (7) المسؤولية الاجتماعية: النظر إلى المؤسسة بوصفها مواطنًا جيدًا.

2.1.5 أهمية حوكمة الشركات

تعد حوكمة الشركات من أهم العمليات اللازمة لتحسين عمل الشركات، وتأكيد نزاهة الإدارة فيها، وكذلك للوفاء بالالتزامات والتعهدات، ولضمان تحقيق الشركات لأهدافها وبشكل قانوني واقتصادي سليم (ميخائيل، 2005: 4). وتظهر أهمية حوكمة الشركات فيما يأتي (ميخائيل، 2005: 4-5):

- 1) تحقيق النزاهة والحياد والاستقامة لكافة العاملين في الشركات.
- 2) محاربة الفساد الداخلي في الشركات.
- 3) تفادي وجود أخطاء أو انحرافات ومنع استمرارها باستخدام النظم الرقابية.
- 4) تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية، وتحقيق فاعلية الإنفاق من خلال ربط الإنفاق بالإنتاج.
- 5) تحقيق فاعلية مراقبي الحسابات الخارجيين، من خلال ضمان استقلاليتهم، وعدم خضوعهم لأيّة ضغوط من مجلس الإدارة أو من المديرين التنفيذيين.

2.1.6 أهداف حوكمة الشركات

تتمثل أهم أهداف حوكمة الشركات وفقاً لما أورد (بن الطاهر و بو طلاعة، 2012: 5) بالآتي:

- 1) تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركة، وفي إجراءات المحاسبة والمراجعة، على النحو الذي يمكن من ضبط عناصر الفساد في أي مرحلة.
- 2) تحسين أداء الشركات، وتطوير استراتيجية جيدة؛ لضمان اتخاذ القرارات بناءً على أسس سليمة.
- 3) تجنب المشاكل المحاسبية والمالية، والانهيارات والأزمات الاقتصادية؛ مما يدعم التنمية وتحقيق الاستقرار الاقتصادي.
- 4) جذب الاستثمارات الأجنبية، وتشجيع رأس المال المحلي على الاستثمار الوطني.

2.1.7 ركائز حوكمة الشركات

الركائز: جمعٌ ركيزة، وهي: أساس يعتمد عليه (عمر، 2008: 2/ 936)، وركائز حوكمة الشركات: الأساس الذي بنيت عليه مبادئ حوكمة الشركات، وتتمثل في الآتي (الوردي، وغلاي، 2022: 266-267):

- (1) السلوك الأخلاقي، ويتضمن: الالتزام بالأخلاقيات وقواعد السلوك المهني، والتوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بالمؤسسة، والشفافية عند عرض المعلومات.
- (2) الرقابة والمساءلة، وتتضمن: تفعيل دور أصحاب المصلحة والمجتمع المالي ككل في الرقابة وتقييم أداء المؤسسة.
- (3) إدارة المخاطر، وتتضمن: وضع نظام لإدارة المخاطر من خلال قياس المخاطر وتحديد سبل وتكاليف السيطرة عليها، والإفصاح عنها لأصحاب المصلحة.

2.1.8 مبادئ حوكمة الشركات

المبادئ: جمع، مفردة: مبدأ، ومبادئ العلم أو الفن: قواعد الأساسية التي يقوم عليها، ولا يخرج عنها (عمر، 2008: 168/1).

وتعد مبادئ حوكمة الشركات التي وضعتها منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي هي الأكثر شهرة وانتشاراً؛ لما توفره من خطوط إرشادية، تستخدمها حكومات الدول المختلفة في تقييم وتحسين الأطر القانونية والمؤسسية والتنظيمية، دون الدخول في توجيهات تفصيلية.

وتتمثل مبادئ حوكمة الشركات وسبل تحقيقها محاسبيا في الآتي (لجنة المراجعة الداخلية، 2012)، (بو سلمة، 2013)، (براضية، 2016):

(1) **ضرورة وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات:** حتى يضمن تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، كما يجب أن يكون متناسقا مع أحكام القانون، وأن يحدد بوضوح تقسيم المسؤوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة، ويكون التحقيق المحاسبي لهذا المبدأ من خلال الآتي:

- المراجعة الداخلية؛ إذ يعد من أهم واجباتها التأكد من وجود نظام للحوكمة في الوحدة وتقييم تطبيقه بشكل سليم.

- تمثل المحاسبة بأدواتها وأهدافها جزءاً مهماً من إطار حوكمة الشركات.

(2) **حقوق المساهمين والوظائف الرئيسة لأصحاب حقوق الملكية:** لا بد أن يحمي إطار الحوكمة ويسهل ممارسة المساهمين لحقوقهم، وتشمل: نقل ملكية الأسهم، واختيار مجلس الإدارة، والحصول على عائدٍ مُجزٍ في الأرباح، ومراجعة القوائم المالية، وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة، وحق التصويت، ويشمل التحقيق المحاسبي لهذا المبدأ ضمان الآتي:

- الحصول على المعلومات المادية ذات الصلة بالشركة في الوقت المناسب، وعلى أساس منتظم، وهذا ما توفره وظيفة العرض والإفصاح المحاسبي.

- الحق في نصيب من أرباح الشركة، وهذا ما تظهره قائمة الدخل.

- الحق في الحصول على معلومات عن العمليات الاستثنائية التي تؤثر على الشركة، وهذا ما توفره متطلبات الإفصاح المحاسبي عن الأحداث الهامة.
 - الحق في الحصول على المعلومات التي تبين التغيرات في حقوقهم، وهذا ما تظهره قائمة التغيرات في حقوق الملكية.
- (3) **المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين:** ومن بينهم صغار المساهمين، والمساهمين الأجانب، من حيث التصويت في الجمعية العامة، والحصول على تعويض فعلي في حال انتهاك حقوقهم، ومعرفة كل ما يتعلق بالمعاملات.
- (4) **دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:** يجب أن يعترف إطار حوكمة الشركات بحقوق أصحاب المصالح المقررة قانوناً، أو المتعارف عليها، وأن يعمل على تشجيع التعاون الفعال بين المؤسسة وأصحاب المصالح في تنمية الثروة، وخلق فرص العمل، واستدامة التنمية المالية، ويشمل التحقيق المحاسبي لهذا المبدأ ما يأتي:
- تعمل المحاسبة على توفير المعلومات لأصحاب المصالح بالشكل الذي يمكنهم من اتخاذ القرارات التي تحفظ حقوقهم.
 - من جوانب الإفصاح المحاسبي، الإفصاح عن الأداء الاجتماعي للشركة.
- (5) **الإفصاح والشفافية:** يشترط في إطار حوكمة الشركات أن يضمن بشكل عام الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب عن كافة المسائل المهمة والجوهرية المتعلقة بالشركة، بما في ذلك المركز المالي والأداء وحوكمة الشركة؛ وتفصيل ذلك وفقاً لما يأتي:
- الإفصاح عن سياسات الشركة الاجتماعية والبيئية وتلك المتعلقة بالصحة والسلامة المهنية مرة - على الأقل - سنوياً.
 - يراعى أن تكون السياسات المعلن عنها واضحة وغير مضللة، يُوضَّح فيها ما تنوي الشركة القيام به.
 - يجب الإفصاح عن هيكل الملكية بالشركة بما في ذلك: تفاصيل عن ملكية الأسهم، تحديد كبار المساهمين، الإفصاح عن ملكية مجلس الإدارة والمديرين.
 - الإفصاح الكافي عن: الأداء المالي والتشغيلي، العمليات التجارية والموقف التنافسي، مخاطر التشغيل، التنبؤ بالربحية في السنوات القادمة، والمعايير المتبعة في إعداد القوائم المالية.
 - الإفصاح عن إدارة المراجعة الداخلية في الشركة.
 - يجب أن يكون لدى الشركة قنوات لتوصيل المعلومات مثل: التقارير السنوية، نشر المعلومات على الشبكة العنكبوتية، والمؤتمرات الصحفية.

6) **مسؤوليات مجلس الإدارة:** يجب أن يتضمن إطار الحوكمة مسؤوليات مجلس الإدارة بشكل واضح ومحدد ومعلن من حيث الصلاحيات والمسؤوليات، والحقوق والواجبات، والمزايا والأجور والمكافآت، ويتضمن كذلك الرقابة الفعالة على الإدارة من قبل المجلس، ومساءلة مجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين، ويشمل التحقيق المحاسبي لهذا المبدأ ما يأتي:

- على المجلس إعداد الموازنات التقديرية، والرقابة المالية بناء على التقارير المحاسبية.
- ضمان نزاهة الحسابات، ونظم إعداد القوائم المالية، من خلال الاعتماد على معايير محاسبية معتمدة، ونظام رقابة داخلي سليم، ومراجعة خارجية.
- المجلس مسؤول بشكل عام عن إدارة المخاطر على النحو الذي يتفق وطبيعة النشاط وحجم المخاطر والسوق الذي تعمل به، وتقع عليه مسؤولية وضع استراتيجية لتحديد المخاطر التي تحيط بالشركة، وكيفية التعامل معها، وعرض ذلك على المساهمين بشكل واضح.

2.1.9 محددات حوكمة الشركات

إن التطبيق الجيد للحوكمة يتوقف على توافر مجموعة محددات خارجية وأخرى داخلية (حسني؛ كرامة؛ وحمزة، 2012: 12-13):

2.1.9.1 المحددات الخارجية

يقصد بها البيئة الخارجية التي تعمل من خلالها كافة التنظيمات الاقتصادية، وتشمل ما يأتي:

- 1) القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي مثل: قوانين سوق المال والمؤسسات، وقوانين تنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية، وقوانين الإفلاس.
- 2) نظام مالي جيد يتمثل في: توفير التمويل اللازم للمشروعات، ووجود تنافس في أسواق السلع وعناصر الإنتاج، وكفاءة الهيئات والأجهزة الإشرافية والرقابية مثل: هيئة سوق المال والبنوك المركزية من خلال إحكام الرقابة على الشركات والمصارف، والتحقق من دقة وسلامة البيانات والمعلومات التي تقوم بنشرها، ووضع العقوبات المناسبة للمخالفين، وإيقاع العقوبة في حال عدم الالتزام، بالإضافة إلى كفاءة المؤسسات المهنية؛ من حيث التزامها بقواعد وآداب وسلوك المهنة، مثل: مكاتب المحاسبة والمراجعة، والمحاماة، والتصنيف الائتماني، والاستشارات المالية والاستثمارية.

وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة، وتقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.

2.1.9.2 المحددات الداخلية

يقصد بها البيئة الداخلية للشركة، وتتضمن الآتي:

- 1) القوانين والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة، بين الجمعية العمومية ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، ويؤثر في هذا المحدد هيكل الملكية؛ إذ إن تركيز الملكية وتشتتها له أثر كبير على الإدارة والسيطرة في الشركة.
- 2) إجراءات الرقابة الداخلية والسياسات التي تنتهجها المؤسسة لإحكام الرقابة على الأداء، والقرارات المتخذة من قبل الهيئات الإدارية في المؤسسة.
- 3) قيم الشركة: هي التي تتعلق بالسلوك الأخلاقي للشركة، من نزاهة وموضوعية وأمانة في تنفيذ عمليات الشركة.

الحوكمة الإسلامية

2.2.1 المنطلقات التأصيلية

إن حوكمة الشركات - بمفهومها وخصائصها وأهدافها وركائزها ومبادئها ومقوماتها والدعوة إلى تطبيقها - ما هي إلا دعوة إلى إعادة الأمور إلى نصابها، وإعطاء كل ذي حق حقه، وهي بهذا المنحى العام تلتقي مع صميم الدين الإسلامي، بل إن الإسلام سبق إلى تأصيل كثير من مكوناتها.

فإذا كانت حوكمة الشركات جاءت للحد من تعارض المصالح والبغي، فقد نبّه إلى ذلك المولى عز وجل بقوله: ﴿وَإِنْ كُنْتُمْ مِنْ الْخَالِطِ لِيُنْفِي بَعْضُهُمْ عَلَى بَعْضٍ﴾ ص: ٢٤، وأشار إلى العلاج بقوله: ﴿إِلَّا الَّذِينَ آمَنُوا وَعَمِلُوا الصَّالِحَاتِ وَقَلِيلٌ مَّا هُمْ﴾ ص: ٢٤؛ فالإيمان بالله يُورث صاحبه القناعة بما آتاه الله، والخوف من عاقبة البغي وأكل حقوق الآخرين.

وإن نادت حوكمة الشركات بالمساواة بين المساهمين وضمان حقوق الأقليات والأجانب، فقد أمر الله بالعدل وبما هو أسمى منه وهو الإحسان بقوله: ﴿إِنَّ اللَّهَ يَأْمُرُ بِالْعَدْلِ وَالْإِحْسَانِ وَإِيتَايَ ذِي الْقُرْبَىٰ﴾ النحل: ٩٠ وحذّر النبي صَلَّى اللَّهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ من مخالفة ذلك في حق أضعف الناس بقوله: "إني أخرج حق الضعيفين: اليتيم والمرأة" [الصحيحة برقم 1015].

والمسؤولية التي هي أحد خصائص الحوكمة هي في الإسلام تكليف شرعي من قبل المصطفى صَلَّى اللَّهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ: "كلكم راع وكلكم مسؤول عن رعيته..". الحديث [متفق عليه: صحيح البخاري برقم 893، صحيح مسلم برقم 1829 واللفظ للبخاري].

والرقابة والأمر بالشفافية وتحريم الغش أمور واضحة في حديث صاحب ضبيرة الطعام التي أدخل النبي صَلَّى اللَّهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ يده فيها فنالت أصابعه بللاً فقال: "ما هذا يا صاحب الطعام؟" فقال: أصابته السماء يا رسول الله، قال: "أفلا جعلته فوق الطعام كي يراه الناس، من غش فليس مني" [صحيح مسلم برقم 102].

وكذلك المساءلة معالمها بارزة في شريعتنا؛ فمنها الدنيوي كما فعل النبي صَلَّى اللَّهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ مع عامله ابن اللُّبَيْبَةِ؛ فعن أبي حميد الساعدي قال: استعمل رسول الله صَلَّى اللَّهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ رجلاً من الأُسُدِ يُقال له ابن اللُّبَيْبَةِ (قال عمرو وابن أبي عمر: على الصدقة) فلما قَدِمَ قال: هذا لكم. وهذا لي، أُهْدِي لي. قال: فقام رسول الله صَلَّى اللَّهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ على المنبر. فحمد الله وأثنى عليه. وقال: "ما بال عامل أبغته فيقول: هذا لكم وهذا أُهْدِي لي أفلا قعد في بيت أبيه أو في بيت أمه حتى ينظر أيُّهْدَى إليه أم لا. والذي نفس محمد بيده لا ينال أحد منكم منها شيئاً إلا جاء به يوم القيامة يحمله على عنقه، بعيرٌ له رُغَاءٌ أو بقرةٌ لها خُوَارٌ. أو شاةٌ نَعِيرٌ"، ثم رَفَعَ يديه؛ حتى رأينا عُفْرَتِي إِبْطِيهِ: "ألا هل بَلَّغْتِ؟" مرتين [متفق عليه: صحيح البخاري برقم

6636، صحيح مسلم برقم 1832 واللفظ لمسلم]، وفي هذا ممارسة للرقابة الإدارية بحسب (النوباني؛ وصديقي، 2016: 20-21)، بل قال عَلَيْهِ الصَّلَاةُ وَالسَّلَامُ: "هدايا العُمَّال غُلُول" [إرواء الغليل برقم 2622]، وقال المولى عَزَّجَلَّ: ﴿وَمَنْ يَغْلُلْ يَأْتِ بِمَا غَلَّ يَوْمَ الْقِيَامَةِ﴾ آل عمران: ١٦١. والغلول لغة: مُطْلَقُ الخيانة. **وإصطلاحاً: الخيانةُ في المَغْنَمِ، والسَّرْقَةُ من الغنيمة قبل القِسْمَةِ (حماد، 2008)**

ومنها الأخرى؛ فالمساءلة أمر مرتبط بركن من أركان الإيمان، وهو الإيمان باليوم الآخر، وقد قال عَلَيْهِ الصَّلَاةُ وَالسَّلَامُ: "ما من رَجُلٍ يَلِي أَمْرَ عَشْرَةٍ فما فوق ذلك؛ إِلَّا أتَى اللهُ عَزَّجَلَّ مغلولاً يوم القيامة يدهُ إلى عنقه، فَكَهُ بَرُهُ، أو أُوْبِقَهُ إِيْتَمُهُ، أوَّلُها مَلَامَةٌ، وأوسطُها نَدَامَةٌ، وأخرها خَزْيٌ يوم القيامة" [الصحيحة برقم 349]

وبالنسبة لإعطاء الحقوق، فالأمر به معلوم: "أعطوا الأجير أجره قبل أن يجفَّ عرقُه" [سنن ابن ماجه برقم 2443]، وتوعد الله مَنْ أَكَلَ حُقُوقَ الْيَتَامَى - وهم فئة ضعيفة ولا شك - بقوله: ﴿إِنَّ الَّذِينَ يَأْكُلُونَ أَمْوَالَ الْيَتَامَى ظُلْمًا إِنَّمَا يَأْكُلُونَ فِي بُطُونِهِمْ نَارًا وَسَيَصْلَوْنَ سَعِيرًا﴾ النساء: ١٠، وقد شَدَّدَ النبي صَلَّى اللهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ في مسألة الحقوق وأدائها فقال: "لَتُؤَدَّنَ الحقوق إلى أهلها يوم القيامة، حتى يُقَادَ للشَّاةِ الجَلْحَاءِ من الشَّاةِ القَرْنَاءِ" [صحيح مسلم برقم 2582]، وغيرها من النصوص التي يطول ذكرها، لكن يحسن بنا الإشارة إلى ما يجمع شتاتها، وهو قول المصطفى صَلَّى اللهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ: "إنما بعثت لأتمم مكارم -وفي رواية: صالح- الأخلاق" [الصحيحة برقم 45].

والأخلاق هي الجانب الأهم في الحوكمة، وبدونها تصبح الحوكمة التزاماً مادياً أجوف، يسهل على الإنسان تجاوزها إذا ما تعارضت مع مصالحه، وهو ما سبقت الإشارة إليه من أن الدعوة إلى الحوكمة المجردة من الأخلاق قد باءت بالفشل، فظهرت الدعوة إلى تفعيل المسؤولية الاجتماعية للشركات (CSR) التي ظهرت على إثر الأزمة المالية العالمية في العام 2008م.

2.2.2 نشأة الحوكمة الإسلامية

برزت الحاجة إلى الحوكمة الإسلامية نتيجة لمحاولات تطبيق حوكمة الشركات على البنوك الإسلامية في ظل اختلاف المرجعية الفكرية والأسس العملية بين البنوك الإسلامية وتلك التقليدية، وارتباط الفريقين باقتصاد عالمي واحد؛ الأمر الذي ينجم عنه صعوبات ولا شك، كتلك التي برزت بسبب محاولات تطبيق مقررات لجنة بازل (1، 2، 3) على المصارف الإسلامية لتحديد كفاءة رأس المال وقدرتها على إدارة المخاطر، إلى جانب جملة من الاعتبارات تتمثل في أن الجهات المصدرة لمبادئ حوكمة الشركات لم تعط تلك المعايير صفة الإلزام، وبناء على أن الهدف من الحوكمة هو إدارة المصالح بما يقلل من تعارضها،

وأن حقيقة الحوكمة هي تقوية منظومة القيم التي تربط الناس لدرجة يمكن معها رفع مستوى الثقة، والإقلال من تفاصيل العقود (الرقبي، 2010)، والتشغيل الأمثل للموارد والرشد في القرارات.

وبالنظر إلى ما أسلفنا من اختلاف طبيعة الأنشطة بين المصارف الإسلامية والمصارف التقليدية، والخلفية الفكرية التي تدار بها، فضلاً عن أن مبادئ الحوكمة تختلف باختلاف البيئة والظروف؛ كل ذلك وغيره أدى إلى ظهور الحاجة إلى معايير للحوكمة تلائم طبيعة النشاط في المصارف الإسلامية، أعقب ذلك الحديث عن حوكمة المؤسسات الإسلامية بكافة أنواعها.

2.2.3 فقه الحوكمة الإسلامية

يُعدُّ تعريف الخضيرى للعمل الإداري في الإسلام أساساً ملائماً للحوكمة الإسلامية؛ حيث عرّفه بقوله: العمل الإداري في الإسلام له مقوماته العقدية القائمة على العقيدة الإسلامية، تضع له قيوداً ومحددات، وترسم له طريقاً يحكم سلوك القائد الإداري، والمنظمة الإدارية، والأفراد العاملين فيها، سواء في علاقاتهم بعضهم ببعض، أو في علاقاتهم مع المجتمع المحيط بهم، ومن ثم تصبح الإدارة الإسلامية ذات رسالة شاملة لكل العبادات والمعاملات والأخلاق في إطار متكامل يستحيل فصل جزء منها عن الأجزاء الأخرى (الخضيرى، 2001: 145).

وقد أسس الخضيرى بهذا التعريف لفقه الحوكمة الإسلامية من خلال إشارته إلى:

- 1) دور مبادئ الشريعة الإسلامية في تفعيل الحوكمة.
 - 2) أن العمل الإداري في الإسلام له ضوابط ومحددات وقواعد.
 - 3) تنظيم العلاقة بين مختلف الأطراف المهمة بالمؤسسة، بما يعالج تعارض المصالح، وهو أساس نشأة نظرية الحوكمة.
 - 4) تأكيده على شمولية رسالة الإسلام للعبادات والمعاملات والأخلاق واستحالة الفصل بين تلك المكونات.
- وقد عرف مجلس الخدمات المالية الإسلامية في المعيار (IFSB-10) حوكمة المؤسسات الإسلامية بأنها: مجموعة من الترتيبات المؤسسية والتنظيمية التي تتأكد من خلالها مؤسسات الخدمات المالية الإسلامية أن هناك إشرافاً شرعياً فعّالاً ومستقلاً (البديري، 2017: 25).
- وعرفها (براضية، 2016: 112) بأنها: مجموعة الأنظمة والمبادئ والإجراءات المستمدة من أحكام الشريعة الإسلامية والتي تُنظّم وتضبط العلاقات بين مختلف الأطراف بهدف حماية الحقوق وضمان المعاملة العادلة لحملة الأسهم والعاملين.

وعرفها (النوباني؛ وصديقي، 2016: 17) بأنها: النظام الذي يتم بواسطته توجيه المؤسسات المالية الإسلامية والرقابة عليها بحيث يتم فيها تحديد المسؤوليات لجميع الأطراف المشاركة وبما فيها الهيئات

الشرعية، وصولاً لتحقيق العدالة والنزاهة والشفافية والاستقلالية بين الإدارة والمساهمين والعاملين فيها، ودَوي العلاقات والمصالح، فضلاً عن وجود قنوات واضحة لتحقيق أهداف المؤسسة، وتحقيق الرقابة على الأداء، وتوفير نظام جزاءاتٍ واضحٍ متفقٍ مع أحكام الشريعة الإسلامية ومبادئها.

وتُحتَمُّ الحوكمة في المنهج الإسلامي إضافةً عنصرٍ آخرٍ إلى مبادئ الحوكمة، يتمثل في هيئة الفتوى والرقابة الشرعية، فهي المسؤولة عن مراقبة مدى توافق أعمال المؤسسات المالية الإسلامية مع أحكام الشريعة السمحاء (البديري، 2017: 25).

2.2.4 أهمية الحوكمة الإسلامية

تستمد الحوكمة الإسلامية أهميتها من الطبيعة الخاصة للمؤسسات الإسلامية؛ فهي الأداة المثالية للأسباب الآتية (النوباني؛ وصديقي، 2016: 26-27):

- 1) تُخَفِّض من مخاطر مخالفة الشريعة، وترفع مستوى الأداء، وتؤدي إلى كسب ثقة أصحاب المصالح.
- 2) تُحَسِّن الوصول إلى الأسواق العالمية، وتُوجِدُ سوقاً نشطة للأوراق المالية التي تصدرها المؤسسة.
- 3) تزيد القابلية التسويقية للسلع والخدمات التي تتعامل بها المؤسسة.
- 4) تحقق وضعاً تنافسياً أفضل للمؤسسة، يُمكنها من زيادة حصتها السوقية.
- 5) تضبط العلاقات الإدارية بين الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة.
- 6) تحمي أموال المساهمين من خلال تفعيل نظم الرقابة المالية والإدارية والشرعية.
- 7) تكافح الفساد المالي والإداري من خلال تطبيق مبادئ الإفصاح والشفافية.

2.2.5 ركائز الحوكمة الإسلامية

هي الأساس الذي بنيت عليه مبادئ الحوكمة الإسلامية، وتتمثل في الآتي (Ihsan & Ayedh, 2015: 122-123)، (النوباني؛ وصديقي، 2016: 20-21)، (البديري، 2017: 27)، (Sardiyo & Dhasman, 2019: 488-489)

- 1) العدل: وهو أساسٌ في الشريعة الإسلامية مُطلقاً ﴿إِنَّ اللَّهَ يَأْمُرُ بِالْعَدْلِ﴾ النحل: ٩٠، ويتمثل في المعاملة المتكافئة للمساهمين سواءً كانوا أجنباً أم كانوا أقلية؛ فليست المواطنة أو الكثرة معايير للتفرقة في الشريعة الإسلامية.
- 2) الشورى: بمعنى التشاور مع أصحاب المصالح، وأخذ رأي جميع الأطراف ذات التأثير على المؤسسات الإسلامية بصفة عامة، عملاً بقوله سُبْحَانَهُ وَتَعَالَى: ﴿وَأْمُرُهُمْ شُورَى بَيْنَهُمْ﴾ الشورى: ٣٨.

(3) المسؤولية: وهي التَّبَعَةُ (عمر، 2008: 2/ 1020)، وجمعها تَبَعَاتٌ، بمعنى: العواقب المترتبة على تَوَلَّى منصبٍ ما، وما يَنْجُمُ عن التقصير أو الفشل. والمسؤولية تتضمن بالضرورة مهامًا يجب تحديدها بدقة، وأداؤها بكل صدق وأمانة.

(4) المساءلة: وتعني: ضرورةً محاسبيةً كُلِّ مسؤولٍ عن التزاماته، وربط مدى الوفاء بها بنظامٍ للجزاء في صورة إثابة المُجِدِّ وتقويم المُقَصِّر، من خلال ضبط الأنظمة الداخلية.

(5) الشفافية: بمعنى توافرِ المناخِ الذي يُمكن أصحاب المصالح من الاطلاع والتَّعَرُّفِ إلى المعلومات والقرارات ذات العلاقة، مُتضمنةً مبرراتِ اتخاذها، والجهات المسؤولة عنها، والنتائج المترتبة عليها.

ويؤكد كل من (Ihsan & Ayedh, 2015: 122)، (Sardiyo & Dhasman, 2019: 492)، أن أساس هذه الركائز نابعٌ من توحيد الله، الذي يُعتبر موجهاً للعقيدة والفكر والسلوك الإسلامي، ومن ذلك حوكمة المؤسسات الإسلامية.

2.2.6 أوجه الاتفاق بين حوكمة الشركات والحوكمة الإسلامية

تَشْمَلُ كافة الجوانب المادية المتعلقة بالعمل، وهي (براضية، 2016: 116-118):

- (1) الهدف المتمثل في ضبط العلاقات وحماية حقوق أصحاب المصلحة.
- (2) الضوابط المتعلقة بالجوانب التقنية والإدارية والمهنية؛ فهي جوانب علمية بحتة.
- (3) تحتل الرقابة في جوانبها المالية والإدارية والتقنية مكانا بارزا.
- (4) تحتل الشفافية والنزاهة والإفصاح مكانها البارز أيضاً.
- (5) تفعيل الأداء المالي والإداري والفني والمهني للمؤسسة هو الثمرة المرجوة من الحوكمة ومبادئها.

2.2.7 أوجه الاختلاف بين حوكمة الشركات والحوكمة الإسلامية

تتعلق بالجوانب الفكرية والمفاهيم، والتي نوضحها كما يأتي (براضية، 2016: 118-119)، (Sardiyo & Dhasman, 2019: 495-496)، (Mousa, 2021: 288)

- (1) المنطلقات الفكرية: فحوكمة الشركات نتاج الفكر البشري، غايتها تعظيم العوائد فحسب، والحوكمة الإسلامية نتاج الاقتصاد الإسلامي المنطلق من شريعة تتضمن عقيدة وأخلاقاً، وتفرض قيوداً على تحقيق وتعظيم العوائد الذي يضر بالمصالح العامة أو مصلحة الغير.
- (2) مفهوم الحوكمة الإسلامية أعم وأشمل نظراً لاعتماده على معايير اجتماعية وشرعية فضلاً عن المعايير المالية المشتركة بين نوعي الحوكمة.
- (3) الجانب التعبدي في الحوكمة الإسلامية؛ وهو أمر في غاية الأهمية لأمر منها:

- أن العبادة تستلزم رقابة الموظف لله أثناء أداء عمله، سواءً وُجِدَت الرقابة الإدارية أم لا، وذلك يعني الالتزام بالحوكمة وضوابطها في السر والعلن، على عكس حوكمة الشركات التي يستلزم تطبيقها دوام الرقابة الإدارية.
- التطبيق العملي للحوكمة المستندة لأحكام الشرع له ثماره الدنيوية والأخروية شريطة الإخلاص والاحتساب.
- المساءلة في ظل الحوكمة الإسلامية مساءلة مزدوجة: مساءلة من قبل المولى عَزَّجَلَّ إضافة إلى المساءلة من قبل أصحاب المصالح.
- الإيمان بأسماء الله وصفاته التي تفيد العلم والرقابة والإحاطة كالعليم والسميع والبصير والمحيط تؤدي إلى مزيد من الشفافية والإفصاح.
- 4) غاية الحوكمة الإسلامية تحقيق المنافع للمجتمع ككل، بينما ينصب اهتمام حوكمة الشركات على تحقيق المنافع لأصحاب الشركات.

وفي ضوء ما سبق، يتبين أن الحوكمة الإسلامية استندت إلى مصدرها التشريعي الثابت ثم تأقلمت مع المتغيرات المستجدة دون الخروج عن الثوابت (قنطججي، 2004: 189)، فقد أخذت من الفكر الإنساني المشترك ما يحقق الضبط والعدل وإتقان العمل، واستبعدت كل ما يخالف مبادئ الشريعة وروحها، وأضافت معايير تضبط هيئة الفتوى والرقابة الشرعية، التي تعمل على فحص مدى التزام المؤسسة بالشريعة في جميع أنشطتها.

إن عملية الرقابة الشرعية تتم من خلال جهاز مستقل من الفقهاء المتخصصين في فقه المعاملات، ويجوز أن يكون أحد الأعضاء من غير الفقهاء، على أن يكون من المتخصصين في مجال المؤسسات المالية الإسلامية، وله إمام بفقهِ المعاملات، ويعهد لهيئة الرقابة الشرعية توجيه نشاطات المؤسسة ومراقبتها والإشراف عليها للتأكد من التزامها بأحكام ومبادئ الشريعة الإسلامية، وتكون فتاواها وقراراتها ملزمة للمؤسسة (هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية، 2016: 1046).

وخلاصة القول: إن الحوكمة الإسلامية تستند إلى شريعة الله العليم الحكيم الخبير، التي وصى بها أنبياءه صلوات الله وسلامه عليهم ﴿*شَرَعَ لَكُمْ مِنَ الدِّينِ مَا وَصَّى بِهِ نُوحًا وَالَّذِي أَوْحَيْنَا إِلَيْكَ وَمَا وَصَّيْنَا بِهِ إِبْرَاهِيمَ وَمُوسَى وَعِيسَى أَنْ أَقِيمُوا الدِّينَ وَلَا تَتَفَرَّقُوا فِيهِ﴾ الشورى: ١٣، وهي - أعني شريعة الله - ظلُّ الله في أرضه، وعدلُه بين عباده، ونوره في العالم (ابن القيم، ت= 751 هـ: 2/ 245)؛ وبهذا الاستناد إلى شرع الله تكتسب الحوكمة الإسلامية ميزة تقربها إلى الشمول وضمان تحقق قيمها عملياً؛ لتوافر دافعين: قانوني وإيماني، في حين تفنقر حوكمة الشركات للدافع الإيماني.

2.2.8 فقه حوكمة المؤسسات الوقفية

المؤسسة الوقفية هي: منظمة لا تهدف إلى الربح، بل تهدف إلى البقاء والاستمرار والنمو؛ حيث تقوم بإدارة واستثمار الأموال الموقوفة في ضوء أحكام ومبادئ الشريعة الإسلامية، وحسب ما ورد بحجة الوقف من مقاصد؛ بهدف تحقيق عوائد وإيرادات، تساعد في تقديم خدمات ومنافع عامة إلى المجتمع والفئات المحتاجة (فوده؛ سرور؛ وبحق، 2020: 568).

وحوكمة المؤسسة الوقفية هي: أسلوب رشيد لتقنين اتخاذ القرار الإداري في مؤسسة الوقف، يعطي الحق بمراقبة أداء النظار والقائمين على الوقف، ويوجب عليهم الإفصاح والشفافية بما يخدم مصالح الوقف والمستحقين (الزهراني، 2023: 1555). أو هي: قواعد تنظيمية غايتها تطوير الأسلوب الإداري لمؤسسات الوقف؛ لما يحقق أهداف الواقفين بجودة، وسرعة، وكفاءة، وعدالة، ويحقق أفضل آثار اقتصادية واجتماعية للوقف (طه، 2022: 20). وعرفها (الصلاحات، 2018: 44) بأنها: نظام إدارة وتحكم بعمليات وإجراءات الأوقاف ضمن شروط الواقف ومصحة الوقف وتنمية المجتمع. فيما عرفها (مومني؛ وعويسي، 2018: 41) بأنها: مجموعة القوانين والأنظمة والتعليمات التي تهدف إلى تحقيق التميز في الإدارة الرشيدة لمؤسسات الوقف، وذلك عن طريق اتباع الوسائل الفعالة لتنفيذ الأهداف المخطط لها بأعلى جودة وأقل تكلفة.

2.2.9 مبادئ الحوكمة الإسلامية للمؤسسات الوقفية

إن مبادئ حوكمة المؤسسات الوقفية التي صاغها كل من (فرحان؛ هزاع؛ وحسن، 2020: 55-61) - من خلال التعرف إلى طبيعة الأوقاف وخصائصها، مع التحليل لمبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية - تتمثل في الآتي:

المبدأ الأول: توافر الإطار الفعال المتعلق بالحوكمة الإسلامية

حيث تمثل الشريعة الإسلامية وقواعد الفقه الإسلامي وأصوله والأحكام الفقهية الإطار الحاكم للحوكمة الوقفية، ويتفرع عن هذا الإطار إطاران تنظيميان:

(1) إطار خارجي: يمثل البنية التحتية من خلال الأنظمة الحكومية الإشرافية والرقابية التي تنظم إنشاء مؤسسات وقفية قائمة على الحوكمة الإسلامية بما يسهل ممارسة مختلف الأنشطة الوقفية، ويحقق مصالح جميع الأطراف.

(2) إطار داخلي: يتمثل في وثيقة الوقف، وقرارات مجلس النظارة، واللوائح المالية والإدارية، التي لا بد أن تعمل على نشر قيم الشفافية والعدالة والمساءلة والمسؤولية.

المبدأ الثاني: حماية حقوق الواقف والموقوف عليهم

وتتمثل حماية حقوق الواقف بإدارة وقفه بالتي هي أحسن، وفقاً لشرعية الله عَزَّوَجَلَّ، وبما يضمن استمرار ونمو الوقف وزيادة الأجر للواقف، وتكون حماية الموقوف عليهم من خلال بيان حقوقهم ومعايير وآليات الصرف والاستحقاق، ووجود من يمثلهم في مجلس النظارة، وضمان قدرتهم على تقديم الشكاوى والمقترحات.

المبدأ الثالث: تحديد الصلاحيات والمسؤوليات لمجلس النظارة

مجلس النظارة هو المسؤول عن رسم السياسات الإدارية والمالية، والإشراف على تنفيذها، وحفظ عين الوقف، وتنمية العوائد، وحفظ حقوق الواقف والموقوف عليهم، ومنع تعارض المصالح، وإدارة المخاطر، وتبعا للمسؤوليات المذكورة أنفا تتم محاسبته في حال الإهمال والتقصير.

المبدأ الرابع: تقديم متطلبات الشفافية والإفصاح عن الأداء الإداري والمالي

يتضمن هذا المبدأ الإفصاح عن أبرز التقارير والنتائج المالية وفقاً لمعايير المحاسبة المعمول بها، وبيان آلية إدارة أصول الوقف وطريقة الاستثمار وتوزيع الفوائد بين مصارف الوقف والموقوف عليهم، وبيان مستحقات منسوبي المؤسسة الوقفية، إلى جانب نشر عناوين المؤسسة الوقفية ووسائل التواصل وأسماء منسوبيها. كما ينبغي الإفصاح عن الحالات التي تؤدي إلى تعارض المصالح كالتوظيف أو التعاقد مع الأقارب أو الأصدقاء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، والسماح لذوي العلاقة بالوصول إلى المعلومات بسهولة ودقة عالية.

المبدأ الخامس: دور وحقوق أصحاب المصالح

يتضمن هذا المبدأ الآتي:

- 1) ضرورة احترام حقوق كافة الأطراف التي تتعامل مع المؤسسة الوقفية؛ بحيث يشعرون بالثقة والأمان.
- 2) أهمية الحفاظ على سمعة المؤسسة الوقفية من خلال الوفاء بالعقود المبرمة مع الأطراف المختلفة.
- 3) ضرورة إعلان المؤسسة الوقفية لكافة أصحاب المصالح عن الفرص وتوضيح المخاطر، والسماح لهم بالمشاركة في اتخاذ القرار والرقابة على الأداء.
- 4) تسهيل حصولهم على المعلومة المناسبة بالقدر والوقت المناسبين.
- 5) تسهيل إجراءات تقديم الشكاوى والمقترحات وتعويضهم عن أي انتهاك لحقوقهم.
- 6) مراعاة حقوق الموظفين بإطلاعهم على توجهات المؤسسة الرئيسة والتعرف إلى أدوارهم الوظيفية وتوضيح آلية التعيين والتسريح.

البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية

لا تختلف أحوال الأوقاف ذاتها أو إدارتها في اليمن عن كثير من دول العالم الإسلامي التي لا تهتم بشؤون الأوقاف. هذا هو مضمون كلام الباحثين في مجال الأوقاف اليمنية (العززي، 1997)، (مجلي، 2002)، (شباله، 2013)، بل أكد الأخير على تشكُّل صورة ذهنية سلبية عن الوقف في المجتمع اليمني، وذكر أسبابًا متعددة نسبتها إلى مصادر هي: المجتمع، والعين الموقوفة، وصيغة الوقف، والجهات المشرفة على الأوقاف.

وبالنظر في تفاصيل الأسباب التي ذكرها (شباله، 2013: 272-279)، نجد أعمالاً ممنهجة وأخرى غير ممنهجة أدت إلى ضياع جانب كبير من موارد الأوقاف، وتعطل جانب آخر، وضعف أداء ما تبقى منها، وعزوف الناس عن وقف المزيد من أموالهم، ولئن كان فساد النظار سببا بارزا فيما آلت إليه الأوقاف، فإن ولاية الدولة على الأوقاف، وإدارتها من خلال البيروقراطية الحكومية قد زاد الطين بلةً، والمرض علةً.

ولما كانت الحوكمة عموما، والحوكمة الإسلامية على وجه الخصوص قد آتت أكلها، وأثمرت ثمارا طيبة على صعيد إدارة المؤسسات الإسلامية على اختلاف أنشطتها؛ كان لزاما على من ولاه الله أمر الأمة أن يفعل هذه الأداة في جانب الأوقاف والمؤسسات الوقفية. ونعرض فيما يأتي البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية الذي يشكل أولوية في بناء إطار الحوكمة الإسلامية للمؤسسات الوقفية، من خلال موجّهات العمل المحاسبي والممارسات المحاسبية.

2.3.1 موجّهات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية

المَوْجَّهَةُ: اسم فاعل من وَجَّهَ / وَجَّهَ إلى.. عامل مؤثر في ضبط الاتجاه (عمر، 2008: 3/2407-2408). وعلى ذلك؛ فإن موجّهات العمل المحاسبي هي عوامل خارجية ليست من صلب العمل المحاسبي، تؤثر في طريقة العمل المحاسبي سلبا أو إيجابا بطريقة ما، وسيتناول الباحث تلك الموجّهات مصنفة حسب بيئاتها على النحو الآتي:

2.3.1.1 البيئة الفقهية، وتتضمن:

2.3.1.1.1 الموجه الأول: القواعد والأحكام الفقهية واجتهاد الفقهاء

القواعد: جمعٌ، مفردة: قاعدة. بمعنى: أساس. **واصطلاحا:** قضية كلية منطبقة على جميع جزئياتها (البركتي، 2003: 169). **الأحكام:** جمع حُكْمٍ، والحُكْمُ مصدر حَكَمَ يَحْكُمُ إذا قضى، ومعنى الحكم في الأصل المنع (الخضير، 2017: 41). **الفقه نُفْعَةٌ:** الفَهْمُ والفِطْنَةُ والعِلْمُ، وَعَلَبَ فِي علم الشَّرِيعَةِ وَفِي علم

أصول الدين (مجمع اللغة العربية، د.ت: 2/ 698)، وفي الاصطلاح: هو العلم بالأحكام الشرعية العملية المكتسب من أدلتها التفصيلية. الأحكام الشرعية: ما لا تترك لولا خطاب الشارع (البركتي، 2003: 166). الاجتهاد لغةً: بذل الوسع (البركتي، 2003: 17)، واصطلاحاً: بذل المجتهد وسعته في البلوغ والوصول إلى الحكم الشرعي المطلوب (الخضير، 2017: 445). الفقهاء: جمع، مفرد: فقيه، والفقيه: الذي يعرف جملة من الأحكام الشرعية بأدلتها بالفعل، وهي حاضرة في ذهنه متى شاء استحضرها (الخضير، 2017: 38).

والأحكام الفقهية هي الأساس الأهم في توجيه العمل المحاسبي في المحاسبة الوقفية؛ ذلك أن أحكام الوقف منها ما أخذ من نصوص القرآن العامة التي تأمر بالإنفاق في سبيل الخير وصيانة الحقوق وأداء الأمانات، ومنها ما هو مُستنبط من نصوص السنة القولية أو العملية، ومنها - وهو الأغلب - ما بُني على قواعد فقهية عامة بطريق القياس على أشباهها في العَلَلِ (الزرقا، 1998: 19-20)

ومصطلح الوقف لم يرد صراحة في القرآن الكريم أو السنة النبوية، لكن فهم الصحابة رَضِيَ اللهُ عَنْهُمْ وإقرار النبي صَلَّى اللهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ لهم كان الأساس الذي بنى عليه الفقهاء أحكامهم.

فمن ابن عمر رَضِيَ اللهُ عَنْهُمَا: أن عمر تصدق بمالٍ له على عهد رسول الله صَلَّى اللهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ وكان يُقال له ثَمْعٌ، وكان نخلاً، فقال عمر: يا رسول الله إني استقدت مالاً، وهو عندي نفيسٌ، فأردتُ أن أتصدق به، فقال النبي صَلَّى اللهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ: "تصدق بأصله، لا يباع ولا يوهب ولا يُورث، ولكن يُنفق ثَمْرُهُ". فتصدق به عمر، فصدقته ذلك في سبيل الله، وفي الرقاب، والمساكين، والضييف، وابن السبيل، ولذي القربى، ولا جناح على من وليه أن يأكل منه بالمعروف، أو يُؤكلَ صديقه غير مُتَمَوِّلٍ به [صحيح البخاري برقم 2764].

وعن أنس بن مالك رَضِيَ اللهُ عَنْهُ قال: كان أبو طلحة أكثر أنصاري بالمدينة مالاً من نخل، أحبُّ ماله إليه بَيْرُحاء، مستقبلة المسجد، وكان النبي صَلَّى اللهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ يدخلها ويشرب من ماء فيها طَيِّبٍ. قال أنس: فلما نزلت: ﴿لَنْ تَنَالُوا الْبِرَّ حَتَّى تُنْفِقُوا مِمَّا تُحِبُّونَ﴾ آل عمران: ٩٢ قام أبو طلحة فقال: يا رسول الله، إن الله يقول: ﴿لَنْ تَنَالُوا الْبِرَّ حَتَّى تُنْفِقُوا مِمَّا تُحِبُّونَ﴾ آل عمران: ٩٢، وإن أحب أموالي إليَّ بَيْرُحاء، وإنها صدقة لله، أرجو برّها وذخرها عند الله، فضَعَهَا حَيْثُ أَرَاكَ اللهُ، فقال: "بخ، ذلك مالٌ رايحٌ، أو رايحٌ" - شكَّ ابن مسلمة - "وقد سمعتُ ما قلت، وإني أرى أن تجعلها في الأقربين". قال أبو طلحة: أفعل ذلك يا رسول الله، فقسمها أبو طلحة في أقاربه وفي بني عمه [صحيح البخاري برقم 2769].

ويمكن التعرف إلى أثر الأحكام الفقهية واجتهاد الفقهاء على الوظائف المحاسبية على النحو الآتي:

الموضوع الأول: أثر الأحكام الفقهية على الاعتراف المحاسبي

المسألة الأولى: تعريف الفقهاء للوقف

إن من أهم شروط تحقق الاعتراف المحاسبي هو: تطابق البند مع التعريف المحدد للعنصر المالي، وحيث أن للوقف حقيقتان: لغوية وشرعية؛ فإن من اللازم التعرف عليهما لرسم الحدود ومعرفة المحدود، وما يترتب على ذلك من تحقيق الاعتراف المحاسبي بالوقف على اختلاف صورته.

فالوقف **لُغَةً**: مصدر وقف يقف وَقْفًا (ابن المبرد، ت= 909هـ: 3/ 548)، ومادة: الواو والقاف والفاء: أصل واحد يدل على تمكُّثٍ في شيء (الرازي، ت= 395هـ: 6/ 135).

أما تعريف الوقف اصطلاحاً، فقد اختلف الفقهاء -رَحِمَهُمُ اللهُ- في تعريف الوقف حتى على مستوى المذهب الواحد، وسنعرض فيما يأتي لبعض تلك التعريفات وأثرها على الاعتراف المحاسبي.

أولاً: المذهب الحنفي

■ **التعريف الأول: (عند أبي حنيفة):** حبس العين على ملك الواقف، والتصدق بالمنفعة (ابن نجيم المصري، ت= 970هـ: 5/ 202)، (طهماز، 2000: 2/ 358).

■ **التعريف الثاني: (عند صاحبي أبي حنيفة):** حبس العين على حكم ملك الله تعالى، والتصدق بالمنفعة (ابن نجيم المصري، ت= 970هـ: 5/ 202)، (طهماز، 2000، 2/ 358).

فأنت ترى الخلاف بين التعريفين في تحديد ملكية الأعيان الوقفية، وذلك له أثر في تحديد نوع الملكية، وطبيعة الوحدة الوقفية، وطريقة إدارتها.

ثانياً: المذهب المالكي

■ **التعريف الأول:** وهو المال يوقف ويحبس مؤبد الوجه من وجوه الخير أو على قوم معينين (السبتي، ت= 544هـ: 2/ 293).

■ **التعريف الثاني:** جعل منفعة مملوك ولو بأجرة أو غلته لمستحق بصيغة مدة ما يراه المحبس (الخلوتي، ت= 1241هـ: 4/ 97-98)، (عبد المنعم، بدون: 3/ 494).

فالتعريف الأول جعل دائرة الاعتراف بالوقف قاصرة على الوقف المؤبد، بينما وسع التعريف الثاني الدائرة؛ لتشمل الوقف المؤقت بزمان محدود، بحسب ما يراه الواقف.

كما وسع التعريف الثاني من دائرة الوقف من خلال عدم اشتراط ملكية الشيء الموقوف؛ فبإمكان الواقف استئجار أرض أو مبنى ووقف المنفعة في وجوه الخير.

ثالثاً: المذهب الشافعي

■ حبس مال يمكن الانتفاع به مع بقاء عينه بقطع التصرف في رقبته على مصرف مباح موجود (الشريبي، ت= 977هـ: 3/522).

رابعاً: المذهب الحنبلي

■ تحبب مالكٍ مطلق التصرف مألئ المنتفع به، مع بقاء عينه، بقطع تصرفه وغيره في رقبته، يصرف ريعه إلى جهة برّ، تقرباً إلى الله تعالى (ابن النجار، ت= 972هـ: 1/401).
ونلاحظ في المذهبين الأخيرين تركيزهما على الانتفاع بالمال الموقوف مع بقاء عينه؛ وذلك يعني تضيق دائرة الوقف بعدم الاعتراف بوقف ما لا تبقى عينه، ومن ذلك وقف النقود.

كما أوضح الفقهاء الفرق بين الوقف وغيره من المصطلحات، التي قد تجتمع معه في بعض الخصائص؛ كالوصية والهبة والصدقة والتبرع والعارية، الأمر الذي يسهم في تحديد دائرة الوقف، وتمييزها عن غيرها، ويُمكن من تحقيق وضبط وظيفة الاعتراف المحاسبي.

المسألة الثانية: أركان الوقف وشروط الفقهاء فيها

جعل جمهور الفقهاء للوقف أربعة أركان هي: الواقف، الموقوف، الموقوف عليه، صيغة الوقف (بني عطا، 2013: 55)، وخصوا كل ركن منها بجملة من الشروط، ولهم في ذلك تفرعات عديدة لا يتناسب طرحها والتفصيل فيها مع نوع هذه الدراسة وحجمها، لكن يمكننا إجمال القول في آثار تلك الشروط على العمل المحاسبي بأن إنشاء الوقف يتوقف على توافر أركانه وتحقق شروطه؛ أي إن انعدام أحد الأركان أو تخلف أحد الشروط يقتضي عدم الاعتراف بالوقف فقهاً؛ الأمر الذي يترتب عليه عدم الاعتراف بالوقف محاسبياً.

وبصرف النظر عن الخلاف الفقهي وتفرعاته، فإن الاعتراف المحاسبي بالوقف تبع للحكم الفقهي المُتَّبَع في كل دولة وقُطْرٍ؛ فمتى ثبت الاعتراف الفقهي - بحسب المذهب الفقهي المُتَّبَع - ثبت الاعتراف المحاسبي، ويحسن بنا التمثيل لما سبق بشرط واحد عن كل ركن من أركان الوقف الأربعة كما يأتي:

أولاً: من شروط الفقهاء في الصيغة: أن تتضمن تحديد مصرف الوقف

وقد اختلف الفقهاء - رَجَهُمُ اللهُ - في الصيغة المطلقة عن المصرف على قولين (الأمانة العامة للأوقاف، 2017: 1/256-258):

الأول: عدم اشتراط بيان جهة الصرف في الصيغة؛ فإذا صدرت الصيغة خالية من بيان جهة الصرف، كما لو قال: وقفت داري؛ صح الوقف، وهو مذهب المالكية وابن النجار والمرداوي من الحنابلة والغزالي والشيرازي والرويانى من الشافعية، وأبو يوسف وهلال من الحنفية.

الثاني: اشتراط بيان جهة الصرف، ويترتب على عدم البيان بطلان الوقف، وهو قول أبي حنيفة ومحمد بن الحسن من الحنفية، وهو الأظهر عند الشافعية، وبعض الحنابلة.

ثانياً: من شروط الفقهاء في الواقف: نفاذ التصرف

يقصد بنفاذ التصرف: ألا يقوم بالواقف مانع من التصرف كالسَّفَه أو الفَلَس، أو أن يكون مريضاً مرض موت (الأمانة العامة للأوقاف، 2017: 326/2).

ومن التفرعات على هذا الشرط: وقف السفية قبل الحجر عليه، هل يصح أم لا؟

اختلف الفقهاء - رَحِمَهُمُ اللهُ - في ذلك على قولين (الونشريسي، ت= 914هـ: 9/454)، (أفندي، ت= 1353هـ: 2/668-669):

الأول: وقف السفية قبل الحجر عليه صحيح نافذ كالرشيد، وهو قول مالك وأكثر أصحابه والشافعي وأبي يوسف من الحنفية.

الثاني: وقف السفية باطل وإن لم يحجر عليه القاضي، وبه قال أبو محمد الشيباني من الحنفية.

ثالثاً: من شروط الفقهاء في الموقوف: كون الشيء الموقوف مالاً

اختلف الفقهاء - رَحِمَهُمُ اللهُ - في كون المنافع أموالاً، وهو قول الجمهور، وخالفهم الحنفية (وزارة الأوقاف والشؤون الإسلامية . الكويت: 32/36)، ثم اختلفوا في وقف المنافع استقلالاً على قولين (وزارة الأوقاف والشؤون الإسلامية . الكويت: 122/25):

الأول: عدم صحة وقف المنافع دون الذات، وهو قول الشافعية والحنابلة ومن أجاز الوقف من الحنفية.

الثاني: صحة وقف المنافع دون الذات، كالسكنى عند المالكية.

رابعاً: من شروط الفقهاء في الموقوف عليه إذا كان جهةً: شرط القرية

ولهم في ذلك قولان (الدبيان، 2012: 16/397-399):

الأول: يشترط أن يكون الوقف على الجهة قريبةً وطاعةً؛ فلا يجوز الوقف على المباح والمكروه، وهذا مذهب الحنفية والحنابلة، وقول في مذهب الشافعية.

الثاني: لا يشترط أن يكون الوقف على قرية؛ وإنما يشترط فيه انتفاء المعصية، وهو قول المالكية والشافعية وقول في مذهب الحنابلة.

الموضوع الثاني: أثر الأحكام الفقهية على القياس المحاسبي

يعرف القياس المحاسبي بأنه: تحديد أرقام لأشياء وأحداث استناداً إلى قواعد، وعلى هذا الأساس يمكننا استعراض ثلاثة مسائل اختلفت فيها أحكام الفقهاء - وكان لتلك الأحكام أثر في قياس مستحقات أفراد مصارف الوقف - على النحو الآتي:

المسألة الأولى: كيفية القسمة بين الأولاد في الوقف

اختلف الفقهاء - رَحْمَهُمُ اللهُ - في ذلك على قولين (ابن قدامة المقدسي، ت= 620هـ: 18-19):

الأول: التسوية في القسمة بين الأولاد: الذكور والإناث، وهو قول القاضي عياض رَحْمَهُ اللهُ

الثاني: المفاضلة بين الأولاد حسب أحكام المواريث: للذكر مثل حظ الأنثيين. ونص على استحبابه ابن قدامة رَحْمَهُ اللهُ، وهذا الخلاف له أثره في احتساب نصيب الفرد بحسب الرأي الفقهي المتبع.

المسألة الثانية: الاشتراك في الوقف على القرابة

حيث اتفق فقهاء المذاهب على ضرورة المساواة في القسمة بين أفراد المصروف - الذكور والإناث - في الوقف على القرابة، لكنهم اختلفوا في تحديد من يدخل في مسمى القرابة (وزارة الأوقاف والشؤون الإسلامية . الكويت 158-159 / 44)، (الديبان، 2012: 16 / 637-650) وهذا الخلاف مؤثر في تحديد أفراد مصرف الوقف، ومن ثم نصيب الواحد منهم.

المسألة الثالثة: الاشتراك في الوقف على العقب

وللفقهاء في ذلك قولان: (وزارة الأوقاف والشؤون الإسلامية . الكويت: 24 / 148-149)، (الديبان، 2012: 16 / 633-636):

الأول: دخول أبناء البنات في العقب، وهو قول الحنفية والشافعية وأبو بكر وابن حامد من الحنابلة.

الثاني: عدم دخول أبناء البنات في العقب، وهو قول المالكية والحنابلة.

وثمره هذا الخلاف - كما في المسألة السابقة - تظهر في تحديد أفراد مصرف الوقف، ومن ثم نصيب الواحد منهم.

الموضوع الثالث: أثر الأحكام الفقهية على الإثبات المحاسبي

يُعَدُّ الإثبات لإيرادات ومصروفات الوقف وقيدها من مقتضيات النظارة على الوقف، ومما جاء عن الفقهاء في ذلك قولهم: وَإِذَا تَحَاسَبَ نَاطِرُ الْوَقْفِ مَعَ الْمُسْتَحِقِّينَ عَلَى مَا قَبَضَهُ مِنْ غَلَّةِ الْوَقْفِ فِي سَنَةٍ مَعْلُومَةٍ، وَمَا صَرَفَهُ مِنْ مَصَارِفِ الْوَقْفِ الصَّرُورِيَّةِ، وَمَا حَصَّ كُلِّ وَاحِدٍ مِنْهُمْ مِنْ فَاضِلِ الْغَلَّةِ، وَصَدَّقَهُ كُلُّ

مِنْهُمْ عَلَى ذَلِكَ، وَكَتَبَ كُلُّ مِنْهُمْ وَصُولًا بِذَلِكَ؛ فَيُعْمَلُ بِمَا ذَكَرَ مِنَ الْمُحَاسَبَةِ وَالصَّرْفِ وَالتَّصْدِيقِ بَعْدَ ثُبُوتِهِ شَرْعًا، وَلَيْسَ لَهُمْ تَقْضُ الْمُحَاسَبَةِ بِدُونِ وَجْهِ شَرْعِيٍّ. وَإِذَا كَانَ الْمُتَوَلَّى عَلَى وَقْفٍ بِرِّ يَكْتُبُ مَقْبُوضَهُ وَمَصْرُوفَهُ كُلَّ سَنَةٍ بِمَعْرِفَةِ الْقَاضِي بِمُوجِبِ دَفْتَرٍ مَمْضِيٍّ بِإِمْضَائِهِ فَيُعْمَلُ بِدَفَاتِرِ الْمُحَاسَبَةِ الْمُمَضَاةِ بِإِمْضَاءِ الْقَضَاةِ وَلَا يُكَلَّفُ الْمُحَاسَبَةَ ثَانِيًا (وزارة الأوقاف والشؤون الإسلامية . الكويت: 36 / 177).

وقد تضمن النص السابق ضرورة القيد والإثبات لكافة المصاريف والإيرادات المتعلقة بالوقف، وشدد على ألا يُقبل من النفقات إلا ما كان ضرورياً، وأقر بحق المراجعة من قبل المستحقين، والتصديق من قبل الجهاز القضائي، وفي ذلك حفظٌ لحقوق الوقف والموقوف عليهم والناظر كذلك.

وجاء عن الفقيه العبدوسي عن طريقة المحاسبة في الوقف قوله: المحاسبة: أن يجلس الناظر والقُباض والشهود، وتُنسخُ الحوالة كُلُّها، من أول رجوع الناظر إلى آخر المحاسبة، وتُقَابَلُ وتُحَقَّقُ، ويرْفَعُ كل مشاهرة¹ أو مسانهة² أو كراء أو صيف أو خريف، وجميع مُستفادات الحَبْسِ حتى يصير ذلك كله نقطة واحدة³، ثم يُقسَمُ على المواضع، لكل حقه، ويعتبر المرتبات وما قبض، ومن تخلص ومن لا، ويُنظرُ في المصير، ولا يُقبلُ ذلك إلا جميع شهود الأعباس، وكذلك جميع الإجازات من لَقَطِ زيتون وآلةٍ ونَقْضِ، ويُطلبُ كل واحد بِخَطِّتِهِ، ومن أفسد شيئاً لَزِمَهُ غَرْمُهُ، ومن تعدى على غير خُطِّتِهِ أو ضَيَّعَ منها شيئاً وأَخَذَ عليها مرتبا غَرْمَهُ، ومن ضيَّع شيئاً من ذلك من شهود الأعباس؛ وَجَبَ الْقِيَامُ بِهِ عَلَيْهِمْ، وتَعَجَّلُ ذَلِكَ، وكذلك يجب على الناظر، وهو المطلوب به، وإلا فلا يجوز تَرْكُهُ؛ فَإِنْ تَرَكَهُ كَانَ مُضَيِّعًا (الونشريسي، ت= 914هـ: 7 / 302).

الموضوع الرابع: أثر الأحكام الفقهية على العرض والإفصاح

جاء عند الشافعية قولهم: ولو ادعى متولي الوقف صرف الربيع للمستحقين، فإن كانوا مُعَيَّنِينَ⁴ فالقول قولهم، ولهم مُطَابَأَتُهُ بالحساب (الشربيني، ت= 977هـ: 3 / 554).

¹أي: التقرير الشهري.

²أي: التقرير السنوي.

³أي: إجمالي الإيرادات.

⁴أي: ذَكَرَهُمُ الْوَاقِفُ فِي صَكِّ الْوَقْفِ بِأَسْمَائِهِمْ

وجاء عند الحنابلة في هذا الباب قولهم: ولهم أي أهل الوقف مساءلته أي الناظر عما يحتاجون إلى علمه من أمور وقفهم حتى يستوي علمهم فيه وعلمه وهو ظاهر ولهم أي أهل الوقف مطالبته بانتساخ كتاب الوقف لتكون نسخة في أيديهم وثيقة لهم وله أي ناظر الوقف انتساخه أي كتاب الوقف والسؤال عن حاله (البهوتي، ت= 1051هـ: 76/10).

وفي النصين السابقين دليل على اهتمام الفقهاء بمسألة العرض والإفصاح لحقوق الوقف وأهله.

2.3.1.2 بيئة الأفراد، وتتضمن:

2.3.1.2.1 الموجه الثاني: شرط الواقف

الشرط لُغَةً: ما يوضع ليلتزم في بيع أو نحوه (مجمع اللغة العربية، د.ت: 479 / 1)، **وإصطلاحاً:** تعليق شيء بشيء بحيث إذا وُجد الأول وُجد الثاني. وقيل: ما يتوقف عليه وجود الشيء ويكون خارجاً عن ماهيته ولا يكون مؤثراً في وجوده. وقيل: الشرط ما يتوقف ثبوت الحكم عليه (البركتي، 2003: 121).

شرط الواقف: ما يمليه الواقف في حجة الوقف (صك الوقف) باختياره ومحض إرادته، والمراد بقولنا: شرط الواقف: الجنس، وإلا فقد يكون شرطاً واحداً وقد يتعدد، وهذه الشروط تتعلق بالانتفاع بالوقف والنظارة عليه وما يتصل بذلك وما يتفرع منه (أبو غدة؛ وشحاته، 2014: 80).

وشرط الواقف هو القاعدة الثانية من القواعد التي جعلها الفقهاء - رَحِمَهُمُ اللهُ - لحماية الوقف بقولهم: (شرط الواقف كنص الشارع). واختلفوا في وجه التشبيه، فمنهم من اختار أنه كنص الشارع في وجوب العمل به ما لم يخالف ما جاء به الشرع، ومنهم من رأى أنه كنص الشارع من حيث فهمه ودلالته على معناه، ونسخ مُتَأَخَّرِهِ لِمُنْقَدِّمِهِ. ويردُّ على ما سبق من الوجهين اعتراضات ليس محلها هذه الدراسة، إلا أن مراد الفقهاء من هذه القاعدة هو احترام إرادة الواقف الذي أخرج ماله من ملكه بشروط محددة، وخلاصة القول في هذه القاعدة كما يرى (نامليتي، 2019: 212): عدم الالتزام بالشروط دائماً، وإنما ينظر في الشرط، فما وافق ما دلت عليه النصوص وحثت عليه الشريعة عُمل به، إن لم يتعارض مع مصالح شرعية أخرى أولى منه، وما خالف الشرع أُعرض عنه ولم يلتفت له.

وسنتناول أثر شرط الواقف على العمل المحاسبي من خلال ما يأتي:

الموضوع الأول: أثر شرط الواقف على الاعتراف المحاسبي

قسم الفقهاء - رَحِمَهُمُ اللهُ - شروط الواقف وفقاً للعديد من الاعتبارات، ولعل الباحث يقتصر على ما يخدم موضوع البحث، وهو التقسيم باعتبار الحكم الوضعي، الذي نتناوله باختصار كما يأتي (الديبان، 2012: 481-506):

الأول: الشروط الصحيحة

أجمع الفقهاء - رَحِمَهُمُ اللهُ - على صحة شروط الواقف التي لا تخالف الشرع، ولا تتعارض مع مقتضى الوقف.

الثاني: الشروط الباطلة

تتفرع شروط الواقف الباطلة إلى فرعين:

الفرع الأول: شروط باطلة غير مبطلّة للوقف

هي الشروط التي لا تمس مقتضى العقد، كأن يشترط الواقف عدم عزل القاضي للناظر، أو عدم استبدال وقفه، أو يشترط تقديم المستحقين على عمارة الوقف.

الفرع الثاني: شروط باطلة مبطلّة للوقف

هي الشروط التي تخالف الشرع أو تنافي مقتضى العقد، وتختلف نظرة الفقهاء في تحديد تلك الشروط، فنذكر منها على سبيل المثال:

1) أن يشترط الواقف أن له بيعه متى شاء، فإن كان بشرط الاستبدال صح، وإن كان بدون شرط الاستبدال لم يصح (عند الحنفية).

2) شرط إخراج البنات من الوقف إذا تزوّجن، وكذلك الوقف على الذكور دون الإناث (عند المالكية).

3) اشتراط الواقف أنه إن احتاج إلى وقفه باعه، أو رجع فيه، أو أخذ غلته (عند الشافعية).

4) أن يشترط الواقف عدم انتفاع الموقوف عليه من الوقف (الحنابلة).

والحاصل أن مثل هذه الشروط - وبحسب المذهب - ينتج عنها بطلان الشرط والوقف، وعدم الاعتراف بالوقف فقها ومحاسبيا.

الموضوع الثاني: أثر شرط الواقف على القياس المحاسبي

قبل التطرق لأثر شرط الواقف على القياس المحاسبي، لا يد أن يعرج الباحث على مشكلتين تتعلقان بشرط الواقف، ولهما تأثيرهما في بيان أثر شرط الواقف على القياس المحاسبي وهما:

المشكلة الأولى: هل العبرة في شروط الواقف بالألفاظ أم بالمقصود؟

يمكن تلخيص كلام الفقهاء في ذلك في حالتين (الأمانة العامة للأوقاف، 2017: 192 / 2):

الأولى: إن كان شرط الواقف نصا أو ظاهرا فيفسر حسب الظاهر إلا إذا وُجِدَ مقتضى قوي يصرفه عن ذلك.

الثانية: إن كان شرط الواقف من المشترك، أو المجاز أو الكناية التي ليست نصا في المعنى؛ فإن القرائن القولية والحالية والملايسات المحيطة تسهم في تحديد مقصود الواقف إضافة إلى أن للنيات أثراً عظيماً في تحديد مراد الواقف.

المشكلة الثانية: من يفسر ويرجح مقصود الواقف؟

يختلف الأمر في ذلك بالنظر إلى كون الواقف لا زال حياً أم قد تُوُفِّي (الأمانة العامة للأوقاف، 2017: 194 / 2):

- 1) فأما إن كان الواقف حياً، فالحق له في تفسير اللفظ المشترك، ويُقْبَلُ تفسيره للفظ المشترك إن كان تفسيره موافقاً لأحد احتمالات اللفظ قبل تفسيره، ويشترط كذلك لقبول تفسيره عدم مخالفته للفظ الصريح.
- 2) وأما في حال وفاة الواقف، فيؤول أمر تفسير اللفظ الموهم أو المُبْهَمِ إلى الإمام أو القاضي أو من ينيبه للنظر في الأوقاف لا إلى الموقوف عليهم.

مسألة: الشروط العشرة

صاغ الفقهاء -رَحِمَهُمُ اللهُ- الشروط الجائزة للواقف في قوالب موجزة؛ ليسهل حفظها وضبطها، فأخرجوا لنا مصطلح الشروط العشرة، وهي (أبو غدة؛ وشحاته، 2014: 83-86):

الزيادة والنقصان، الإدخال والإخراج، المنح والحرمان، الاستبدال وعدم الاستبدال، التعديل وعدم التعديل. وصارت هذه الألفاظ بمنزلة قوالب لمعظم الشروط التي يمكن للواقف اشتراطها.

ومما جاء في كلام الفقهاء مبيناً أثر شرط الواقف على القياس المحاسبي، قول النووي -رَحِمَهُ اللهُ- في روضة الطالبين (4/ 403): يُرعى شرط الواقف في الأقدار - يعني المقادير - وصفات المستحقين وزمن الاستحقاق، وهذا كلام مجمل يحتاج إلى توضيح من خلال مسائل نوردها كما يأتي:

المسألة الأولى: إذا أنشأ الواقف وقفاً واشترط فيه أن ينتفع هو بغلته مدة حياته، ومن بعده يكون على أولاده وأولاد أولاده، ثم على الفقراء

صح هذا الشرط، ووجب العمل به (أبو غدة؛ وشحاته، 2014: 80)، ولا شك في أن مثل هذا الشرط له أثر محاسبي من حيث:

- إثبات أفراد مصرف الوقف بحسب المراحل.
- قياس وتحديد نصيب كل منهم بحسب المرحلة والاستحقاق المترتب عن الشرط.

المسألة الثانية: إذا اشترط في وقفه أنه إذا مات وعليه ديون، فإن ديونه تُؤفَى من غلة وقفه بعد موته

صح شرطه (أبو غدة؛ وشحاته، 2014: 80)، وترتب عليه الأثر المحاسبي المتمثل في:

- إيقاف صرف الغلة للموقوف عليهم في حال تُؤفَى الواقف وعليه دين.
- صرف الغلة في سداد ديون الواقف حتى تُؤفَى.
- إثبات عدد وأشخاص الموقوف عليهم بحسب حالهم بعد سداد الديون.
- قياس وتحديد نصيب كل فرد من أفراد المصرف بحسب حالهم عند إعادة الصرف.

المسألة الثالثة: إذا وقف على جهة خيرية ومن بعدها على الفقراء، واشترط في كتاب وقفه أن من احتاج من أولاده أو قرابته صرفت الغلة إليه، ولا تصرف إلى الجهة الموقوف عليها

عمل بشرطه ما دام ذلك الاحتياج متحققاً (أبو غدة؛ وشحاته، 2014: 80)، ويتمثل الأثر المحاسبي في:

- الصرف على المصرف الذي حدده الواقف بحسب عدد الموقوف عليهم وحالهم.
- وقف صرف الغلة على المصرف المحدد إذا طرأ الاحتياج من أولاده أو قرابته.
- تحديد عدد أبنائه أو قرابته المحتاجين، ونصيب كل منهم حال الاحتياج.
- إعادة قياس وتحديد نصيب كل فرد من أفراد المصرف عند انتهاء حاجة الأبناء والقرابة.

المسألة الرابعة: إذا وقف على بنيه وبناته، وشرط أن من تزوجت من بناته لا يعطى لها من غلة وقفه شيء ما دامت متزوجة؛ اكتفاء بما ينفقه عليها زوجها، حتى إذا مات أو طلقها وانقضت عدتها عاد إليها استحقاقها في الوقف

صح هذا الشرط (أبو غدة؛ وشحاته، 2014: 81)، ويتمثل الأثر المحاسبي هنا في:

- توزيع الغلة بحسب الشرط على البنين والبنات.
- إثبات خروج أيٍّ من البنات من قائمة الموقوف عليهم عند زواجها وإعادة احتساب نصيب كل فرد من الموقوف عليهم.
- عند طلاق إحدى البنات أو وفاة زوجها وانتهاء عدتها فإننا بحاجة إلى إعادتها إلى قائمة الموقوف عليهم، وإعادة احتساب نصيب كل فرد من الموقوف عليهم.

المسألة الخامسة: إذا حدد الواقف أجره الناظر كنسبة من غلة الوقف، أو حددها بألا تتجاوز نسبة معينة من غلة الوقف

صح هذا الشرط، ويتمثل الأثر المحاسبي هنا في:

- النظر في غلة الوقف سنويا وإعادة تقديرها بوحدة النقد (إن كانت الغلة غير نقدية).

▪ تحديد وصرف أجرة الناظر بحسب شرط الواقف.

المسألة السادسة: لو حدد أجرة الناظر بأجرة المثل

صح هذا الشرط، ويتمثل الأثر المحاسبي في:

▪ إعادة النظر في أجرة المثل؛ لاسيما في ظل تغير الأحوال الاقتصادية وتضخم العملة خاصة في مثل بلادنا اليمنية.

▪ الصرف بمقتضى عملية إعادة النظر.

الأمر نفسه يتكرر في حال تخصيص الواقف نسبة من غلة الوقف لإعادة إعمار الوقف، أو تحديد سقف أعلى لما يخصص لإعادة الإعمار، فكل ذلك له أثر على القياس المحاسبي بالنظر إلى حجم الغلة ونوعها (نقدية أو غير نقدية).

ويلاحظ فيما مضى من المسائل تداخل الأثر على العمل المحاسبي من قبل جهتين هما: شرط الواقف والأحكام الفقهية.

الموضوع الثالث: أثر شرط الواقف على الإثبات المحاسبي

يمكن للواقف أن يحدد طريقة محددة من طرائق الإثبات المحاسبي، أو أن يشترط استخدام أنسب الطرق المحاسبية بحسب الحال، وبما يحقق مصلحة الوقف.

الموضوع الرابع: أثر شرط الواقف على العرض والإفصاح المحاسبي

يمكن للواقف أن يحدد طرق وسياسات العرض والإفصاح المناسبة أو أن يشترط استخدام أنسب الطرق المحاسبية بحسب الحال، وبما يحقق مصلحة الوقف.

الموضوع الخامس: أهم القواعد الأصولية في فهم وتطبيق شروط الواقفين وأثر ذلك على العمل المحاسبي

من أهم تلك القواعد الأصولية التي يُنزلُ عليها فهم كلام الواقفين وتفسير شروطهم ما يأتي (الزرقا، 1998: 156-161):

أولاً: أنَّ عُرِفَ الواقف في زمانه هو المعتبر في فهم مراده دون أصل اللغة.

ثانياً: يُحمل كلام الواقف على حقيقة معناه، فإن لم يمكن فعلى المجاز، فإن لم يمكن يُهمل.

ثالثاً: إذا تعارض في صك الوفاقية شرطان، ولم يمكن التوفيق بينهما، عُملَ بالمتأخر منهما وأُهمِلَ المتقدم.

رابعاً: إذا تعلق الاستحقاق بأحد أوصاف، فمن توفرت فيه عدة أوصاف منها استحق عدة أنصبا بالجهات المختلفة.

خامسا: إذا ذُكرت عِدَّةُ متعاطفات، وذُكر معها وصفٌ صالحٌ للجميع، فإن الوصف يرجع إلى ما يقارنه فقط لا إلى الجميع، سواء تقدم أو تأخر.

سادسا: الشرط والاستثناء بعد المفردات المتعاطفة، يرجعان إلى الكل، لا إلى الأخير فقط.

سابعا: الضمائر تعود إلى أقرب المذكورات قبلها إلا إذا دلت قرائن غرض الواقف على خلاف ذلك.

ثامنا: العطف بعد المتضايفين، يعتبر عطفًا على المضاف، لا على المضاف إليه.

ويلاحظ فيما سبق من القواعد الأصولية أن لها أثراً على العمل المحاسبي يتمثل في توضيح شرط الواقف وتحديد مراده في جهة الصرف وأفرادها ومستحقات كل منهم.

2.3.1.2.2 الموجه الثالث: اجتهاد الناظر

الاجتهاد: سبق تعريفه. **الناظر:** مفرد، جَمْعُهُ نُظَار: متولِّ إدارة أموال وممتلكات أو أمر إداري أو سياسي. ناظر المدرسة/ الضيعة/ الوقف (عمر، 2008: 2233/3)، **واصطلاحاً:** هو الذي يلي الوقف وحفظه، وحفظ ريعه، وتنفيذ شرط واقفه (البهوتي، ت=1051هـ: 4/269). والنظارة: وصف يُثبَّت لصاحبه الحق في وضع اليد على أعيان الوقف، والقيام على حفظها وصيانتها وإصلاحها وعمارتها وإدارتها، وتمثيل الوقف فيما يُدعى له أو عليه، إلى غير ذلك من الحقوق والواجبات (نامليتي، 2019: 299)

واجتهاد الناظر حق وواجب ترتب عن المسؤوليات والمهام المناطة به في سبيل إصلاح الوقف وتحقيق مصالحه، وإذا كانت أحكام الوقف - ومنها النظارة - قائمة على تحقيق المصلحة، وغالبية مهام الناظر تستلزم التمييز بين بدائل توصف بعضها بالصالحه والأخرى بالأصلح؛ فقد جاءت الأحكام الفقهية لتقرر حق الناظر في الاجتهاد لتحقيق مصلحة الوقف.

قال شيخ الإسلام ابن تيمية - رَحِمَهُ اللهُ -: وقد أجمع المسلمون على معنى هذا؛ فإن وصي اليتيم وناظر الوقف ووكيل الرجل في ماله؛ عليه أن يتصرف له بالأصلح فالأصلح، كما قال الله تعالى: ﴿وَلَا تَقْرُبُوا مَالَ الْيَتِيمِ إِلَّا بِالَّتِي هِيَ أَحْسَنُ﴾ الإسراء: ٣٤. ولم يقل بالتي هي حسنة (ابن تيمية، ت= 728هـ: 250/28).

ومما جاء في هذا الباب تقرير العلامة الشوكاني - رَحِمَهُ اللهُ - وجوب اجتهاد الناظر في تحقيق مراد الواقف وقصده، وإن خالف ذلك الاجتهاد ظاهر شرطه فقال: قد تقرر أن الوقف مُلكٌ لله مُحَبَّبٌ للانتفاع به، وما كان هكذا فلا ينظر فيه إلى جانب الواقف إلا من جهة العناية بمصير ثواب وقفه إليه على أكمل الوجوه وأتمِّها مهما كان ذلك ممكناً، ومعلوم أن الاستبدال بالشيء إلى ما هو أصلح منه باعتبار الغرض المقصود من الوقف والفائدة المطلوبة من شرعيته حَسَنٌ سائِغٌ شرعاً وعقلاً، لأنه جلب مصلحة خالصة عن

المعارض، وقد عرّفناك غير مرة أن من عرّف هذه الشريعة كما ينبغي وجَدَها مبنية على جلب المصالح ودفع المفاسد، وها هنا قد وُجِدَ المُقتضي وهو جلب المصلحة بظهور الأرجحية، وانتفاء المانع وهو وجود المفسدة؛ فلم يبق شك ولا ريب في حسن الاستبدال (الشوكاني، ت=1250هـ: 3/73-74).

وكمثال لما يحتاج الناظر فيه إلى الاجتهاد، نشير إلى ما قرره (الصلاحات، 2018: 129) من حق الناظر في تحديد نسبة المنصرف من الغلة، وذلك كل عام، بحسب حالة الأصل الوقفي من حيث الصيانة، وحال الموقوف عليهم من حيث الاحتياج، والوضع الاستثماري: زمانا ومكانا.

وأما عن الأثر المحاسبي لاجتهاد الناظر فلا شك أن لاجتهاده أثرا على القياس المحاسبي ونتيجة النشاط، كما أن له الحق في تحديد أنسب الطرق المواتية والملائمة للقياس والإثبات، وكذلك العرض والإفصاح.

2.3.1.3 البيئة القضائية، وتتضمن:

2.3.1.3.1 الموجه الرابع: الأحكام القضائية

جعل الفقهاء - رَحِمَهُمُ اللهُ - ولاية القضاء على الأوقاف مبدأً من المبادئ التي تضمن سلامة الوقف واستقراره؛ ليتحقق بذلك حماية الوقف من تدخل السلطات الإدارية الحكومية؛ إذ إن السلطة القضائية مَظِنَّةُ العدل والحرص على الحقوق العامة.

ويقصد بالأحكام القضائية المعنية بتوجيه العمل المحاسبي: تلك الأحكام الصادرة عن القضاة المكلفين بالنظر في القضايا التي يكون موضع النزاع بين الأطراف فيها هو الوقف، أو يكون الوقف أحد طرفيها أو أطرافها، بحيث تكون هذه الأحكام نهائية لا تقبل النقض، أو أحكاما قابلة للنقض لكن المتنازعين اقتصروا بها.

وقد نص قانون الوقف الشرعي اليمني رقم (23) لسنة 1992م على سلطة القضاء على الوقف في عدة مواضع نستعرضها فيما يأتي، مصنفة حسب أثرها على وظائف العمل المحاسبي:

الموضوع الأول: أثر الأحكام القضائية على الاعتراف المحاسبي

تضمن قانون الوقف الشرعي رقم (23) عدة مواد يظهر فيها أثر الأحكام القضائية على الاعتراف المحاسبي نستعرض منها ما يأتي:

المسألة الأولى: في حال وقف الواقف أحد شيئين ولم يعينه حتى مات

ففي المادة (22) من قانون الوقف الشرعي ما نصه:

إذا وقف - أي الواقف - أحد الشئيين ولم يعين كان له التعيين في حياته، فإن مات ولم يعين كان لورثته التعيين إلا أن يختلفوا فيكون للحاكم تعيين الوقف في الأقل قيمة.

يتبين من نص المادة أن القانون قيد حكم القضاء - في حال اختلاف الورثة - في تعيين الوقف في الأقل قيمة إلا أن التحديد النهائي للعين الموقوفة مرجعه إلى نظر واجتهاد وتقرير القاضي بالنظر إلى الزمان والمكان ومواصفات كل من الشئيين، ومثل هذه الأحكام تؤثر في العمل المحاسبي من حيث:

- تحديد العين الموقوفة، والاعتراف بها.
- تحديد قسط الإهلاك إن وجد.
- إثبات ما تقدم في السجلات المحاسبية.
- ما يترتب من أثر على القوائم المالية.

المسألة الثانية: نقض المسجد وإعادة بنائه

نصت المادة (43) من قانون الوقف الشرعي على الآتي:

يجوز نقض المسجد للتوسيع مع الحاجة وظن قدرة الناقض على إعادته بإذن الجهة المختصة أو الحاكم، ولا ضمان على الناقض إذا عجز عن الإصلاح ويكون للتوسعة حكم الأصل. ولذلك عدة آثار محاسبية مثل:

- إلغاء الاعتراف بالوقف المنقوض.
- تقدير قيمة الأنقاض المستخدمة في البناء الجديد (في حال استخدام شيء من الأنقاض في المبنى الجديد أو بيعها).
- الاعتراف بالوقف الجديد.
- حساب وإضافة تكلفة المبنى الجديد بما يتضمنه من بناء وأثاث وتجهيزات إلى أموال الوقف.

فضلاً عن أن عجز الناقض عن الإصلاح وإتمام البناء قد يضطر الجهة المختصة إلى استخدام فائض أوقاف أخرى لإتمام البناء والأثاث والتجهيزات الأخرى.

وكل ما سبق له أثر على المستندات والدفاتر والسجلات المحاسبية ومن ثم القوائم المالية.

المسألة الثالثة: نقض الأوقاف الأهلية القديمة

نصت المادة (46) من قانون الوقف الشرعي على الآتي:

الأوقاف الأهلية القديمة التي لا تتفق شروطها مع الشروط المنصوص عليها في هذا القانون إذا كانت قد صدرت فيها أحكام شرعية بصحتها أو كان الورثة قد تراضوا عليها أو مضى عليها أربعون عاماً

تبقى على ما هي عليه، ولا [تنقض]¹ إلا بتراضي أهل المصرف أو أغلبهم بحسب الاستحقاق وأوفرهم صلاحاً، ويقدم من خلال الجهة المختصة للحاكم لتحقيقه والإذن بنقض الوقف إذا تحققت المصلحة.

نلاحظ أن المادة السابقة نصت على أن نقض الوقف يكون بتراضي أهل المصرف أو أغلبهم ويلزمهم التقديم للحاكم عن طريق الوزارة، ولا يتحقق النقص إلا بإذن الحاكم، وبهذا فإن نقض الوقف له أثره على العمل المحاسبي من حيث:

- إلغاء الاعتراف بالوقف.
- إسقاطه من القوائم المالية.
- وتصفية حساباته.

المسألة الرابعة: بطلان نفع الوقف أو نقصان غلته

نصت المادة (60) من قانون الوقف الشرعي على الآتي:

إذا بطل نفع الوقف في المقصود أو نقصت غلته بالقياس إلى قيمته بحيث لا يفي بغرض الواقف جاز بيعه بما لا يقل عن مثل ثمنه حراً زماناً ومكاناً، والاستعاضة عنه بما ينفع في المقصود أو يغل أكثر مع تحقق المصلحة بعد موافقة المجلس الأعلى للأوقاف والإرشاد وصدور حكم شرعي.

لا يخفى أن المادة السابقة اشترطت لبيع واستبدال الوقف موافقة المجلس الأعلى للأوقاف وصدور حكم شرعي، ويترتب على البيع والاستعاضة ما يأتي:

- إلغاء الاعتراف بالوقف الذي بطل نفعه.
- تصفية الوقف وكافة مستحقاته والتزاماته.
- الاعتراف بالوقف الجديد، وقياس وإثبات قيمته في السجلات، وتحديد قسط الإهلاك إن كان محلاً للإهلاك.
- التأثير في القوائم المالية للوحدة الوقفية بحسب ما يترتب على الاستبدال من ربح أو خسارة رأسمالية.

¹ في نص القانون: لا تنقضي، والصحيح ما أثبتناه.

الموضوع الثاني: أثر الأحكام القضائية على القياس المحاسبي

تضمن قانون الوقف الشرعي رقم (23) عدة مواد يظهر فيها الأثر على القياس المحاسبي نستعرض منها ما يأتي:

المسألة الأولى: نقل المصرف من ميرة إلى ميرة مماثلة أو أصلح منها

نصت المادة (27) من قانون الوقف الشرعي على الآتي:

يجوز لمتولي الوقف بإشراف الحاكم وتسويغه نقل المصرف من ميرة إلى ميرة مماثلة أو أصلح منها.

فأنت ترى أن تصرف المتولي في هذه الحالة يحتاج إلى حكم قضائي يعقبه إشراف من القاضي على عملية النقل، وفي ذلك أثر على العمل المحاسبي من حيث:

- تغير المصرف وبالتالي تغير أفرادهم وأنصبتهم.
- الأثر على الإثبات والتسجيل المحاسبي.
- الأثر على القوائم المالية.

المسألة الثانية: الوقف المنقطع المصرف

نصت المادة (30) من قانون الوقف الشرعي على الآتي:

الوقف المنقطع المصرف يصرف في ميرة مماثلة أو أصلح منها بإشراف الجهة المختصة وتسويغ الحاكم، ويُقدّم ورثة الموقوف عليه وورثة الواقف إن تحققت فيهم الميرة، وإذا التبس مصرف الوقف عمل متولي الصرف بعلمه أو بعلم من سبقه من المتصرفين الثقات ومع تعذر العلم بعمله¹، فإن لم يحصل الظن فعلى وجهين إن كانت المصارف منحصرة [قسمت]² الغلة بينهم بالسوية، وإن كانت غير منحصرة فهو اللبس المطلق، ومعه فغلة الوقف بنظر الولاية العامة لصرفها في مصلحة أخرى.

فيلاحظ أن المادة المذكورة قضت بأن تصرف غلة الوقف المنقطع المصرف في ميرة مماثلة أو أصلح منها بتسويغ الحاكم وإشراف وزارة الأوقاف، وفي حالة اللبس المطلق تصبح غلة الوقف بنظر الولاية العامة تصرفها في مصلحة أخرى.

¹ في نص القانون: بضنه، والصحيح ما أثبتناه.

² في نص القانون: وقسمت، والصحيح ما أثبتناه.

وفي ضوء ذلك فإن هذه التصرفات لها أثر على العمل المحاسبي من حيث:

- تغيير المصرف وتغيير أفرادها.
- إعادة تقدير وقياس مستحقات الأفراد.
- الإثبات والتسجيل المحاسبي بحسب ما تقدم.
- الأثر على القوائم المالية.

المسألة الثالثة: زيادة الغلة عن حاجة المصرف

نصت المادة (38) من قانون الوقف الشرعي على الآتي:

الوقف على الديوان لإطعام الفقراء أو الغرباء الوافدين إليه صحيح، وإذا زادت الغلة عن حاجة المصرف صرفت في ميرة مماثلة بإشراف الجهة المختصة وتسويغ الحاكم.

واستنادا إلى ما سبق فإن حكم الحاكم بصرف ما زاد من الغلة يؤثر على العمل المحاسبي من حيث:

- إثبات صرف الفائض لصالح جهة أخرى خلاف مصرف الوقف.
- إثبات الوارد في سجلات الوقف المستفيد.
- الأثر على القوائم المالية للوقف المانح، والوقف المستفيد.

المسألة الرابعة: اختلاف الموقوف عليهم على الاستحقاق أو القسمة بينهم في الوقف الأهلي القديم المنقوض

نصت المادة (48) من قانون الوقف الشرعي على الآتي:

إذا اختلف الموقوف عليهم في الوقف الأهلي القديم المنقوض طبقا للمنصوص عليه في المادة (46) على الاستحقاق أو القسمة فيما بينهم ولم يكن قد صدر في الاستحقاق حكم سابق يجب اتباعه عين الحاكم استحقاق كل منهم على الفرائض الشرعية إن علمت وإن التبس الأمر فعلى رؤوس الموجودين ذكرا أو أنثى وأجرى القسمة بينهم طبقا لما هو منصوص عليه في المادة (47) مع عدل أو عدول يختاروهم إذا لزم، ويفضل من بعض الورثة أو أغلبهم على اختياره.

ويتضح من المادة السابقة أن تحديد المستحق لأفراد المصرف سيختلف بحسب الترتيب الوارد في المادة المذكورة؛ إذ يتم التوزيع أساسًا على الفرائض الشرعية - إن علمت -، وإن التبتت فعلى رؤوس المستحقين ذكورا وإناتا، وكل ذلك لا يكون إلا بحكم الحاكم.

المسألة الخامسة: تقرير حق اليد

نصت المادة (86) من قانون الوقف الشرعي على الآتي:

ليس لمستأجر عين الوقف أو أملاكه حق اليد إلا في العناء الظاهر كالغرس والبناء والإصلاح إذا كان ذلك بأمر المتولي على أن يقرره الحاكم بإحالة من الجهة المختصة.

وحق اليد المنصوص عليه في المادة السابقة - يسمى في اللهجة الدارجة (العناء)، بمعنى: الأتعاب الناجمة عن الغرس أو البناء أو الإصلاح - لا يثبت إلا إذا كان هذا التصرف بأمر المتولي، وإحالة من الجهة المختصة إلى الحاكم الذي يقرر مبلغ العناء، وعليه فإن تقرير حق العناء له أثره في القياس المحاسبي لأحد بنود المصاريف، وذلك يزيد في مصاريف الوقف، ويُقَصُّ بالمقابل العوائد، ويؤثر على نتائج القوائم المالية.

ويلاحظ فيما مضى من المسائل تداخل الأثر على العمل المحاسبي من جهتين هما: القانون والأحكام القضائية.

2.3.1.4 البيئة المهنية، وتتضمن:

2.3.1.4.1 الموجه الخامس: المعايير المهنية

المعيار: مفرد، جمعه: معايير. وهو: مقياس يقاس به غيره للحكم والتقييم (عمر، 2008: 1582/2)، واصطلاحاً: بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية، ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية، أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال، ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب (بن ثابت؛ صلاح الدين، 2013: 99).

المهنية: نسبة إلى مهنة: حرفي، صناعي (عمر، 2008: 2135/3)، والمقصود: أنها صادرة عن مؤسسات مهنية.

وتعد المعايير المحاسبية أحد أهم مفردات النظرية المحاسبية، لأنها تمثل حلقة الوصل بين الجانب النظري والجانب العملي في المحاسبة، إذ تُعَدُّ هذه المعايير وسيلة لترجمة المفاهيم والمسلمات المحاسبية إلى قواعد عملية وفنية، توجه المحاسب في حفظ ومسك الدفاتر المحاسبية، وإعداد التقارير المالية المختلفة (عائض؛ وجميل، 2013)، كما أنها تُعَدُّ مسطرة لقياس السلوك الاقتصادي لمنظمات الأعمال المختلفة، فهي أداة تطبقها الشركات لقياس عناصر القوائم المالية، وتحديد نتيجة النشاط والمركز المالي (بن ثابت؛ صلاح الدين، 2013: 99).

ومما سبق؛ يتضح بجلاء دور معايير المحاسبة والمراجعة في توجيه العمل المحاسبي، لكن السؤال الذي يطرح نفسه بقوة هو: ماهي المعايير التي يجب اتباعها في محاسبة المؤسسات الوقفية؟

وقبل الإجابة عن هذا السؤال لا بد من نظرة تحليلية لخصائص العمل الوقفي للتعرف إلى خصائص المعايير المحاسبية الملائمة؛ فإن للعمل الوقفي خصوصية دينية وخيرية ومالية، لا بد من مراعاتها جميعاً لكي نصل إلى حزمة معايير محاسبية فعالة ومناسبة.

وعليه: فهناك جوانب يجب مراعاتها عند إعداد معايير المحاسبة عن الأوقاف تتمثل بما يأتي (جبر، 2017: 37):

أولاً: الجانب الشرعي: فلا تتعارض نصوص المعايير ومقتضياتها مع أحكام الشريعة ومبادئها.
ثانياً: الجانب القيمي: فلا بد أن تقوم هذه المعايير على مجموعة من القيم الإيمانية والأخلاقية والسلوكية المستنبطة من الشريعة الإسلامية.

ويمكن للباحث أن يضيف جانبين مهمين بالاستفادة من (أبو غدة؛ وشحاتة، 2014: 134-135) هما:
ثالثاً: الجانب الخيري: فإن المؤسسة الوقفية أنشئت لإدارة مجموعة من الأموال الوقفية لا بغرض الربح، فهي من زمرة المؤسسات الغير هادفة للربح؛ وعليه: فتطبق عليها المعايير المحاسبية للمنظمات الغير هادفة للربح فيما عدا تلك المعايير التي تتعارض مع أحكام الشريعة الإسلامية ومبادئها.

رابعاً: الجانب الاستثماري: لما كانت المؤسسة الوقفية تعمل على استثمار أموال الوقف للحفاظ عليها وتغطية نفقات الأوقاف الأخرى غير الاستثمارية؛ فيُطبَّق في هذا الجانب معايير المحاسبة والمراجعة الصادرة عن هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية.

يضاف إلى ما سبق من جوانب مجموعة من الصفات التي لا بد منها وهي (جبر، 2017: 37):
أولاً: صفة الموضوعية: تتطلب الاعتماد على أدلة إثبات قوية؛ فلا يلجأ إلى التقدير الحكمي إلا إذا تعذر تطبيق القياس الفعلي.

ثانياً: صفة المعاصرة: من خلال استخدام أحدث الأساليب المتبعة في مجال الممارسة العملية.

ثالثاً: صفة المرونة: بتضمين المعيار مستويات عمل متعددة، وأخرى للحالات الاستثنائية والطارئة.

رابعاً: صفة العالمية: بمعنى قابلية التطبيق في مختلف البلدان.

وفي ضوء ما سبق، يتبين أننا بحاجة إلى حزمة خاصة من المعايير في مجال المحاسبة والمراجعة للمؤسسات الوقفية؛ الأمر الذي أكدت عليه العديد من الدراسات (الراحلة، 2005: 158-159)، (عائض وجميل، 2013)، (Masruki & Shafii.2013: 4) (فوده؛ سرور؛ وبحق، 2020: 566).

2.3.1.5 البيئة الدينية والمجتمعية، وتتضمن:

2.3.1.5.1 الموجه السادس: القيم الأخلاقية

يأتي الحديث عن أخلاقيات المحاسب وقيمه الأخلاقية بوصفها موجهًا من موجّهات العمل المحاسبي نتيجة لحاجة المجتمع - بشكل عام - وأصحاب المصالح في أي مشروع - بشكل خاص - إلى تقارير محاسبية تتسم بالثقة والموضوعية والصدق.

وترتبط سلوكيات المحاسب ارتباطًا وثيقًا بقيمه الأخلاقية التي يؤمن بها، والقيم: جمع، مفردة: قيمة، والقيم هي المعايير والموازن الموجهة لحركة الإنسان، والضابطة والحاكمة للفعل الحضاري بكل تنوعاته وامتداداته، وفق رؤية الإسلام ومقاصده (محمد، 2013: 79)؛ وهي بهذا المعنى تُشكّل المصدر الذي تصدر عنه أفعال المرء، وهي أيضاً المرجع الذي يؤوب إليه إذا تداعت المغريات وتزاحمت الخيارات.

والمحاسب ليس بمنأى عن المغريات أو تعدد الخيارات أثناء ممارسته لعمله المحاسبي؛ فكان لا بد من الإشارة إلى بعض القيم المهمة التي لها أثرها الواضح في توجيه المحاسب، ومنها (بني عطا، 2013: 130-134) بتصرف:

أولاً: الإيمان بأن الله مالك المال الذي هو موضوع عملية المحاسبة، ولسنا إلا مستخلفين فيه ﴿وَأَنْفِقُوا مِمَّا جَعَلَكُمْ مُسْتَخْلِفِينَ فِيهِ﴾ الحديد: ٧، ﴿وَأَتَوْهُم مِّن مَّالِ اللَّهِ الَّذِي آتَاكُمْ﴾ النور: ٣٣.

ثانياً: الإيمان بأن ممارسة المحاسبة قربة وعبادة لمن أخلص النية، وعمل بمقتضى العدل والإحسان، وسار وفقاً للقواعد الصحيحة التي يقررها أهل الشأن.

ثالثاً: استشعار رقابة المولى - جَلَّ جَلَالُهُ - أثناء إثبات الحقوق والواجبات؛ فلا محاباة ولا جفاء. ﴿وَإِنْ كَانَ مِثْقَالَ حَبَّةٍ مِّنْ خَرْدَلٍ أَتَيْنَا بِهَا وَكَفَى بِنَا حَاسِبِينَ﴾ الأنبياء: ٤٧.

رابعاً: استحضار أهمية الممارسات المهنية، وأنها من الشهادة لله، يجب القيام بها بالقسط ﴿يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا كُونُوا قَوَّامِينَ بِالْقِسْطِ شُهَدَاءَ لِلَّهِ وَلَوْ عَلَىٰ أَنْفُسِكُمْ أَوِ الْوَالِدِينَ وَالْأَقْرَبِينَ﴾ النساء: ١٣٥.

خامساً: الصدق قيمة وسلوك، وهو صفة أساسية في المعلومة المحاسبية الموثوقة، وبدونه تتعدم الثقة بمهنتي المحاسبة والمراجعة ومخرجاتهما.

سادساً: التعظيم لشريعة الله في كل أحواله؛ بالحرص على النزاهة، وتجنب الرشوة، وعدم التحيز والمداهنة، وضرورة الإفصاح عن المخالفات والأخطاء، مع الوفاء بالعقود والعهود، مستحضراً للأوامر والنواهي الشرعية، ولقاء الله العليم الخبير ﴿وَاتَّقُوا يَوْمًا تُرْجَعُونَ فِيهِ إِلَى اللَّهِ ثُمَّ تُوَفَّى كُلُّ نَفْسٍ مَّا كَسَبَتْ وَهُمْ

لَا يُظْلَمُونَ﴾ البقرة: ٢٨١

ومما يعزز أهمية الأخلاق في توجيه العمل المحاسبي توالي قضايا الانهيارات لعدد كبير من كبرى الشركات التجارية في شتى الميادين والبلدان، والتي أنتجت أزمات مالية عالمية، وأدت إلى زعزعة الثقة بمهنتي المحاسبة والمراجعة.

فقد كشفت أزمة بنك الاعتماد والتجارة عن تورط بنك فيصل الإسلامي المصري في استثمار مبلغ ثلاث مائة مليون دولار أمريكي استثمارا ربويا، وبلغت خسارته حوالي ثلثي المبلغ.

وبالرغم من أن النظام الأساسي للبنك يمنعه من الاستثمار الربوي في بنك عربي أو أجنبي، فإن تقارير مراقب الحسابات السابقة للأزمة لم تذكر من قريب أو بعيد هذا الاستثمار الذي يخالف النظام الأساسي للبنك مخالفة صارخة، ويخالف قواعد إدارة وتوزيع المخاطر التي تشدد على عدم استثمار مثل هذا المبلغ في قناة واحدة (الأبجي، 2002).

بالمثل بلغت خسائر بنك دبي الإسلامي في الأزمة نفسها مائتي مليون درهم نتيجة للاستثمار الربوي في بنك الاعتماد ذاته، وتم تحميل الخسارة على أرباح بنك دبي، وتحمل المودعون الذين تربطهم بالبنك عقود مضاربة شرعية تلك الخسارة بدون وجه حق، في مخالفة صريحة لعقود المضاربة الشرعية، ومع ذلك فلم تشر تقارير مراقبي الحسابات إلى ما حدث (الأبجي، 2002).

أما بنك الاعتماد والتجارة - المعني بالأزمة -، والذي كان يضم تسعة وسبعين فرعا تنتشر في معظم أنحاء العالم، وكان يراجع حساباته أكبر مكاتب المحاسبة والمراجعة الدولية، فقد خاض - ولسنوات عديدة - في معاملات غير مشروعة، وكانت تقارير مراقبي الحسابات تصدر نظيفة دون أدنى إشارة إلى الكارثة المرتقبة (الأبجي، 2002).

هذه الأمثلة - وغيرها كثير مما لا يتسع المقام لذكره - تؤكد بما لا يدع مجالاً للشك أن العلاقة وطيدة بين التقارير المحاسبية ذات القيمة وبين تحلي المحاسب بالأخلاق الفاضلة.

ولما كان الأمر كما ذكرنا؛ فقد ظهرت الحاجة وارتفعت الدعوات من قبل العديد من رواد الفكر المحاسبي إلى ضرورة تضمين مقررات أخلاقية ضمن المناهج الدراسية لطلاب المحاسبة.

وقد قامت العديد ممن الجهات المهنية بإصدار موثيق لأداب وسلوكيات المهنة، ومن أبرز تلك الجهات الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، الذي أصدر دليلاً للقواعد الأخلاقية لمهنة المحاسبة تضمن ثلاثة أجزاء (شحاتة، 2013):

- الجزء (A): يطبق على كافة المحاسبين الممارسين للمهنة.
- الجزء (B): يطبق على المحاسبين الممارسين للمهنة من خلال المكاتب الخاصة.
- الجزء (C): يسري على المحاسبين والموظفين.

ويُعدُّ هذا الدليل الأفضل في مجال أخلاقيات المحاسبة؛ نتيجة لشموله لجميع فئات المحاسبين، ولمرونته وقابليته للتعديل والتطوير في ضوء متطلبات كل دولة (شحاتة، 2013).

ومن الأخلاق التي دعا إلى التزامها دليل (IFAC): النزاهة، والموضوعية، والكفاءة المهنية، والعناية الواجبة، وحفظ الأسرار والاستقلال، إلا أنه يؤخذ عليه وعلى غيره من المواثيق الوضعية ما يأتي (شحاتة، 2013):

- 1) عدم الاهتمام بالمعايير الإيمانية التي هي أسُّ الأخلاق الفاضلة وأساسها.
- 2) عدم الاهتمام بالمشروعية الدينية في مقابل تركيزها على المشروعية القانونية.
- 3) عدم الإشارة إلى بواعث الالتزام بالأخلاق الفاضلة.
- 4) إهمال مسألة التنشئة الإيمانية على الاخلاق.

وكل ما سبق يؤكد ضرورة إعداد ميثاق إسلامي؛ يراعى فيه تصحيح جوانب القصور السابقة، ويُظهرُ استغنائنا بعقيدتنا الإسلامية - السابقة لكل فضيلة - عن نظريات الشرق والغرب، وقد قامت هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية (أيوبي) بإصدار ميثاق أخلاقيات المحاسب والمراجع الخارجي وميثاق أخلاقيات العاملين في المؤسسات المالية الإسلامية (هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية، 2016: 1195-1219)

2.3.1.6 البيئة الوطنية، وتتضمن:

2.3.1.6.1 الموجه السابع: الأنظمة والقوانين المحلية

توجد علاقة تبادلية بين القوانين والمحاسبة، ففي حين تعتبر القوانين أحد المصادر الإلزامية لبعض المبادئ والإجراءات المحاسبية، فإن المحاسبة تُعدُّ أحد أهم الأدوات المستخدمة في التحقق من الالتزام ببعض النصوص القانونية مثل: القانون التجاري، وقانون الضرائب (mohassibn.blogspot.com)

وفيما يتعلق بأثر القوانين على توجيه العمل والممارسات المحاسبية، نجد أن توجه الدولة وإدراكها لأهمية تفعيل دور الأوقاف يرتبط بعلاقة طردية مع حجم ونوع وأثر القوانين المعنية بالتنظيم المحاسبي للمؤسسات الوقفية.

فالنظام المحاسبي يستمد وضعيته القانونية من نصوص القانون؛ إذ تخضع الشركات في أعمالها لقانون الشركات، كما أن الدفاتر والسجلات المحاسبية تخضع لشروط يحددها القانون السائد في الدولة حتى تكون حجة للمشروع أو عليه، والمحاسب لا يستطيع القيام بأعماله ما لم يكن مطلعاً على القوانين التي تحكم علاقته بالمشروع وعلاقة المشروع بالآخرين (mohassibn.blogspot.com)، ونستعرض فيما يأتي أثر القوانين السائدة في الجمهورية اليمنية على العمل المحاسبي في جانب الأوقاف من خلال المواضيع الآتية:

الموضوع الأول: قانون الوقف الشرعي رقم (23) لسنة 1992

بالنظر في القانون رقم (23) لسنة 1992 الخاص بالوقف الشرعي نجد أن هناك العديد من المواد التي يظهر فيها أثر القانون في توجيه العمل المحاسبي، نعرضها في مسائل على النحو الآتي:

المسألة الأولى: التصرف في فائض غلة المسجد

نصت المادة (45) من قانون الوقف الشرعي على الآتي:

يجوز للجهة المختصة صرف فائض غلة أي مسجد على المساجد الأخرى.

وفي ذلك تسويغ للتصرف في فائض غلة المسجد بقوة القانون.

المسألة الثانية: تحديد أولويات صرف غلة الوقف

نصت المادة (55) من قانون الوقف الشرعي على الآتي:

إصلاح عين الوقف مقدم على الصرف في مصالحه، والصرف في مصالح الوقف مقدم على إصلاح عين الموقوف عليه وإصلاح عين الموقوف عليه مقدم على الصرف في مصالحه.

وفي هذا النص تحديد لأولويات الصرف، وغير خاف ما لذلك من أثر على العمل المحاسبي.

المسألة الثالثة: إبطال كل تصرف انطوى على غبن فاحش بحق الوقف

نصت المادة (57) من قانون الوقف الشرعي على الآتي:

التصرف بالوقف منوط بتحقيق المصلحة، وكل تصرف انطوى على غبن فاحش على الوقف فهو باطل.

ومثال ذلك فيما لو تم تأجير الوقف بأجرة فيها غبن فاحش بحق الوقف؛ فإن عقد الإيجار باطل، ويستلزم ذلك إلغاء كافة الإجراءات المحاسبية المترتبة على ذلك العقد الباطل.

المسألة الرابعة: تحديد الجهة المعنية بحسابات بعض أنواع الأوقاف وتحديد المستحق عن النظارة

نصت المادة (88) من قانون الوقف الشرعي على الآتي:

تقوم وزارة الأوقاف والإرشاد بمقتضى الولاية العامة بتنظيم وإدارة شؤون الأوقاف العامة وحمايتها والمحافظة عليها، ومن ذلك أوقاف التربة والأوقاف الصحية كما تقوم بالإشراف والمحاسبة للأوقاف التي يشترط فيها النظارة لأحد مستحقيها، طبقاً لما هو منصوص عليه في هذا القانون.

كما نصت المادة (89) من قانون الوقف الشرعي على الآتي:

تقوم وزارة الأوقاف والإرشاد عن ذوي الولاية العامة بالإشراف والرقابة والمحاسبة على أوقاف الوصايا المتعلقة مصرفها بمصلحة عامة طبقاً لما هو منصوص عليه في هذا القانون. كما تقوم الوزارة بأعمال الولاية على الوصايا التي تُنقل ولايتها إلى ذي الولاية العامة في ضوء النصوص الشرعية والقانونية المنظمة لذلك.

وعليها تقديم حساب عن إيراداتها ومصروفاتها في نهاية كل عام لذي الولاية العامة وللوزارة ما حدده الواقف للمتولي على هذه الوصايا وفي حالة عدم تحديده لذلك فللوزارة نصف العشر من حاصلات الوصايا التي تقوم بالولاية عليها عن ذي الولاية العامة.

ويتمثل الأثر القانوني هنا بتحديد مسؤولية النظارة، وتحديد مهامها، وتعيين الأجرة المستحقة، وهي أمور لها أثر مباشر على العمل المحاسبي من حيث تحديد المتعهد بتقديم حسابات الوقف وتحديد الأجرة المستحقة عن تلك المسؤولية.

الموضوع الثاني: القرار الجمهوري رقم (99) لسنة 1996

صدر القرار الجمهوري رقم (99) لسنة 1996م بشأن لائحة تنظيم إجراءات التأجير والانتفاع بأموال وعقارات الأوقاف واستثمارها، ويمكن عرض الأثر القانوني لبعض مواد العمل المحاسبي من خلال مسألتين:

المسألة الأولى: تحديد النسبة المستخدمة من غلة الوقف لاستيفاء تكلفة استصلاح الأرض المقدّمة من المستأجر

نصت المادة (15) من القرار الجمهوري رقم (99) لسنة 1996م على الآتي:

لمتولي الوقف المختص حق الإشراف على إجراء الاستصلاح لأرض الوقف محل العقد ودفع التكلفة الفعلية أولاً بأول كما يجوز الاتفاق على أن يدفع المستأجر التكلفة وتخصم من غلات الوقف المستحقة في تلك الأرض بنسبة محددة لا تتجاوز (75%) من كل غلة، وللمستأجر استيفاء ما تبقى له من التكلفة إذا ما رغب عن [تجديد]¹ العقد أو فُسِّخَ العقد طبقاً لأحكام هذه اللائحة والقواعد القانونية النافذة. إن نص المادة السابقة على حق المستأجر في استيفاء تكاليف الاستصلاح من غلة الوقف بنسبة لا تتجاوز (75%) من كل غلة، يُعدُّ موجهاً لمحاسب الوقف حول أقصى ما يمكن صرفه من غلة الوقف لاستيفاء تكاليف الاستصلاح.

¹ في نص القانون: تحديد، والصواب ما أثبتناه.

المسألة الثانية: تحديد سقف لتكلفة المأذونية وحق العناء

نصت المادة (17) من القرار الجمهوري رقم (99) لسنة 1996م على الآتي:

للوارة استيفاء المأذونية عند تأجير الأرض لغرض البناء بما لا يزيد على ربع قيمة الأرض ممن يرغب في استئجارها وذلك مقابل التصريح له بالبناء فيها مع الاستيفاء منه حق العناء (الشُّقِيَّة) المستحقة للأجير السابق كونه يحل محله في وضع يده والانتفاع بالأرض وفقا لما ورد في المادة (22) من هذه اللائحة، كما يجوز للوزارة استيفاء ما يساوي حق العناء (الشُّقِيَّة) للوقف إذا كانت الأرض صافية لا حق للغير فيها وبما لا يتجاوز (25%) من قيمة الأرض وذلك لتلافي الفارق بين أراضي الوقف المتماثلة لغرض البناء ووجوب المساواة بين المنتفعين لتلك الأراضي.

نلحظ أن نص المادة حدد سقفا أعلى للمأذونية بما لا يزيد عن ربع قيمة الأرض، وحدد حق العناء في حالة الأرض الصافية بما لا يتجاوز نسبة (25%) من قيمة أراضي الوقف المؤجرة.

الموضوع الثالث: قرار رئيس مجلس الوزراء رقم (489) لسنة 2008م بشأن تطبيق أحكام النظام المحاسبي الموحد على إيرادات ومصروفات الأوقاف والوصايا والترتب

حيث نصت المادة (1) من القرار الوزاري المذكور على ما يأتي:

تسري الأسس والقواعد والمبادئ المنصوص عليها في النظام المحاسبي الموحد على كافة عمليات إثبات القيود المحاسبية لإيرادات ومصروفات الأوقاف والوصايا والترتب، وإعداد الموازنات السنوية والحسابات الختامية لها، مع مراعاة الآتي:

(1) أحكام القانون رقم (23) لسنة 1992م بشأن الوقف الشرعي وتعديلاته.

(2) أن يكون لكل وقف ميزانية وحساب ختامي في ظل إطار كل من:

أ- موازنة المديرية.

ب- موازنة المحافظة.

ج- الموازنة العامة للأوقاف.

كما نصت المادة (5) من القرار على ما يأتي:

يجوز بقرار من وزير الأوقاف والإرشاد بعد موافقة المجلس الأعلى للأوقاف والإرشاد استحداث حسابات أو سجلات جديدة لاستيعاب كافة الحسابات والعمليات المتعلقة بأموال الأوقاف والوصايا والترتب التي لم يستوعبها النظام المحاسبي الموحد.

وبالعودة إلى قانون الوقف الشرعي رقم (23) لسنة 1992م نجد فيه ما يأتي:

المادة (91 مكرر/1):

يكون للأوقاف نظام مالي ومحاسبي يقوم على الأسس المالية والمحاسبية ويراعي خصوصية الأوقاف ووظائفها المتعددة.

وبالنظر فيما سبق من مواد؛ يرى الباحث وجود تضارب غير محمود بين قانون الوقف الشرعي رقم (23) لسنة 1992، وقرار مجلس الوزراء رقم (489) لسنة 2008، فيما يتعلق بطريقة إثبات القيود المحاسبية لإيرادات ومصروفات الأوقاف؛ الأمر الذي ينعكس بشكل سلبي على الممارسة المحاسبية في مختلف مكاتب الأوقاف، ولا يتلاءم أبداً مع التوجه الحديث في منح الأوقاف خصوصيتها.

في ضوء ما سبق يستنتج الباحث أن موجبات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية التي ظهر أثرها في العمل المحاسبي بتأثير من البيئة المحيطة؛ تؤكد مجدداً أن المحاسبة علم اجتماعي يتأثر ويؤثر في البيئة من حوله؛ فالشرع الحكيم له أثره من خلال القواعد والأحكام الفقهية واجتهاد الفقهاء، والأفراد لهم أثرهم من خلال شرط الواقف واجتهاد الناظر، والقضاء له حضوره من خلال الأحكام القضائية واجتهاد القضاة، والمهنة لها كلمتها - ولا شك - من خلال المعايير الموضوعية لضبط المهنة، والدين والمجتمع لهما أثرهما من خلال القيم والأخلاق المرعية، وأخيراً الوطن له أثره من خلال القوانين المسنونة.

وقد تم استعراض بعض تلك الموجبات بشيءٍ من التفصيل، وبيان أثرها على الوظائف المحاسبية كالاقرار والقياس والإثبات والعرض والإفصاح مع استعراض الأمثلة، والبعض الآخر تم بيان أثره بشكل عام.

ويتضح أن لهذه الموجبات أثراً على الوظائف المحاسبية المختلفة، الأمر الذي يستلزم إيلاء تلك الموجبات مزيداً من العناية لضمان سير العمل المحاسبي بما يعود بالنفع على مصالح الأوقاف.

2.3.2 الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية

2.3.2.1 فقه الممارسة المحاسبية

الممارسة: مصدر مَارَسَ، ومَارَسَ يُمارِسُ مِرَاسًا ومُمارِسةً؛ فهو مُمارِسٌ، والمفعول مُمارِسٌ، مَارَسَ الشَّخْصُ الشيءَ: عالجه وزاوله، قام بعمله (عمر، 2008: 2087/3)،، **واصطلاحاً:** ذلك العمل المحاسبي الذي يكون بشكل متواصل ويكون فيه التسجيل والتبويب والتلخيص بناء على المبادئ والقواعد والطرق المحاسبية التي نص عليها القانون وحددها (راشدي، 2018: 9)، وهذا العمل المحاسبي يستدعي القيام بأداء وظائف وأنشطة النظم المحاسبية لمعالجة البيانات عن العمليات والأحداث اليومية لإنتاج المعلومات المحمولة على التقارير المحاسبية.

وتتبع الممارسة المحاسبية من خلال دورة العمل المحاسبي باستخدام مكونات وأدوات تعمل في إطار متكامل متفاعل لتوفير تشغيل ديناميكي فيما يعرف بالتفاعل المحاسبي أو الديناميكية المعلوماتية في إطار تحكمه منظومة الموجهات والمعايير (Al samhi. 2010: 24-25).

2.3.2.2 الوظائف المحاسبية

يتضمن العمل المحاسبي وظائف وأنشطة متعددة تشمل: الاعتراف، القياس، الإثبات، العرض والإفصاح، والتي تتم ضمن إطار من الموجهات، ونتناولها فيما يأتي بشيء من التفصيل.

- 1) الاعتراف لغةً: الإقرار (الرازي، ت= 666هـ: 180)، واصطلاحاً: عملية محاسبية لتثبيت أو إدراج بند بشكل رسمي في الحسابات والكشوفات المالية لمشروع ما (بلقاوي، 2009: 262/1)، أو إجراء محاسبي لاعتبار عنصر معين جزءاً من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي (الحميد، 2009: 322)، ويتحقق الاعتراف بأي بند من بنود القوائم المالية بتحقق ما يأتي (بلقاوي، 2009: 282/1)، (الحميد، 2009: 322): تطابق البند مع التعريف المحدد للعنصر المالي، وقابليته للقياس، مع ترجح الحصول على منافع اقتصادية، أو التنازل عنها، وأن يعكس معلومة ملائمة وموضوعية تؤثر في قرارات المستخدمين.
- 2) القياس: مصدر قاس وقاييس. قاس الأرض: قَدَّر طولها وعرضها، وقاييس الشيء: قَدَّرَهُ (عمر، 2008: 1883/3)، فيكون القياس بمعنى التقدير، واصطلاحاً: تحديد/ تعيين أرقام لأشياء وأحداث استناداً إلى قواعد (بلقاوي، 2009: 90/1) أو ترجمة الأحداث المالية إلى لغة رقمية يتم الاعتراف بها وعرضها في القوائم المالية (الحميد، 2009: 322).
- 3) الإثبات: مصدر أثبت. أثبت الكلام: سَجَّلَهُ وَكَتَبَهُ (عمر، 2008: 310/1)، واصطلاحاً: تدوين وتسجيل العمليات والأحداث الاقتصادية في الدفاتر والسجلات المحاسبية باستخدام نظرية القيد المزدوج القائمة على أساس التضحية والمنفعة في إطار نظرية التبادل التي فُطِرَ الإنسان عليها (الحميد، 2009: 183).

تجدر الإشارة هنا إلى أن وظيفة الإثبات ممثلة بالتسجيل والتبويب والتلخيص تمثل أساس المحاسبة في الفكر المحاسبي الذي ينظر إلى المحاسبة بوصفها فناً من الفنون، فيما ينظر إليها من يصنف المحاسبة بوصفها علماً اجتماعياً بأنها وظيفة ماسك الدفاتر، وفي ظل التطور التكنولوجي صار الممتحن لها يعرف بمدخل البيانات، أما المحاسبة فهي أرقى شأنًا من حيث وظائفها المتمثلة بالاعتراف والقياس والعرض والإفصاح (الجبوري، 2000: 15).

- 4) العرض: مصدر عَرَضَ يَعْرضُ، وَعَرَضَ الموضوع: بَسَطَهُ وَطَرَحَهُ لِيُطْلِعَهُ عَلَيْهِ (عمر، 2008: 1480/2)، واصطلاحاً: تحديد أسلوب إظهار المعلومات في القوائم المالية شكلاً وترتيباً (الحميد، 2009: 587).

(5) الإفصاح لُغَةً: الإبانة والإيضاح. أفصَح الرجل: إذا أبان، وأفصَح: إذا تكلم بالعربية (الحميري، ت= 573هـ: 8 / 5199)، واصطلاحاً: إعلام مستخدمى التقارير المالية بكل المعلومات التي تساعدهم في اتخاذ قرارات رشيدة وسليمة سواء كانت هذه التقارير استثمارية أو ائتمانية (مشجل؛ و مهاوش، 2017)، أو هو: شمول التقارير المالية للوحدة الاقتصادية على جميع المعلومات والبيانات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدمى هذه التقارير صورة واضحة صحيحة عن تلك الوحدة الاقتصادية وعن فعاليتها ونشاطاتها (بن عياد؛ و بن كبير، 2020: 40).

2.3.2.3 الأدوات المحاسبية

تتضمن الأدوات المحاسبية ما يأتي (السقا، 2011: 20-23)، (أبو غدة؛ و شحاته، 2014: 181-182)، (قندوز، 2019: 27-28):

(1) المجموعة المستندية: تشمل كافة أنواع المستندات المصممة بطريقة خاصة تسجل فيها كافة الأحداث الاقتصادية المعبر عنها بوحدة النقد والناشئة عن ممارسة المؤسسة الوقفية لنشاطها (الداخلي أو الخارجي).

(2) المجموعة الدفترية: تشمل كافة الدفاتر والسجلات التي يتم مسكها في المؤسسة الوقفية، وهي بمنزلة وعاء تفرغ فيه البيانات المقيدة في المستندات، ويتم فيها معالجة تلك البيانات بالتبويب والتصنيف والرصد والتحليل، ومن تلك الدفاتر: دفتر اليومية والأستاذ العام، وسجلات المخازن، وسجلات الموارد الوقفية، وسجلات مصارف الأوقاف وغيرها.

(3) دليل الحسابات: أداة مهمة لتحديد الحسابات التي تقع عليها آثار الأحداث الاقتصادية، يعمل على تسهيل العمل المحاسبي من خلال تصنيف وتبويب وترقيم الحسابات، ويتميز في حالة النظام الآلي بوجود الترميز إلى جانب الأسماء الإنشائية الوصفية، ويمتاز في المؤسسات الوقفية بإضافة تفرعيين إضافيين إلى التفريعات الأربعة المتمثلة في الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات هما: الموارد الوقفية، والمصارف الوقفية.

(4) مجموعة التقارير والقوائم المالية: تمثل مخرجات النظام المحاسبي، وتتميز في النظام الآلي بالسرعة والدقة.

ويختلف تصميم الأدوات المحاسبية المذكورة بحسب التطور التكنولوجي المناسب لطبيعة الموارد الوقفية، والنظام المحاسبي المتبع، والمتغيرات البيئية المحيطة.

2.3.2.4 التفاعل المحاسبي

التفاعل لُغَةً: مصدر تفاعل، وتفاعل الشيطان: أثر كل منهما في الآخر (عمر، 2008: 1725/3)، ونقصد بالتفاعل المحاسبي: التأثير المتبادل بين مكونات النظام المحاسبي من وظائف وأدوات بغرض إنتاج المعلومات.

وإذا ما سلطنا الضوء على ركني المحاسبة؛ وهما: القياس والإفصاح، فإننا نلاحظ وجود نظريتين متعارضتين حول التفاعل الحاصل بينهما:

الأولى، وهي السائدة: ترى أن القياس المحاسبي هو المؤثر في الإفصاح؛ وذلك لتعدد طرق القياس المستخدمة في ظل التضخم وانخفاض القدرة الشرائية لوحدة النقد، ومن ثم تعدد نتائج القياس التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية بحسب الطريقة المتبعة في القياس، ومن ناحية أخرى فإن انخفاض القدرة الشرائية تؤثر على جودة وخصائص المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية بشكل متباين بحسب طريقة القياس المتبعة سواء التكلفة التاريخية، أو التكلفة التاريخية المعدلة، أو التكلفة الجارية، أو التكلفة الجارية المعدلة (لعروسي، 2014: 70)، (صافو، 2015: 51-52).

أما النظرية الثانية: فترى أن الإفصاح هو المؤثر في القياس؛ وذلك أن أهداف المحاسبة، تصاغ وفقاً لاحتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية، وهذه الاحتياجات في تغير وتطور مستمرين بدافع من النظريات الاقتصادية المتجددة، وحيث إن مستخدم المعلومة المحاسبية (باعث الحاجات) يتفاعل بشكل مباشر مع القوائم المالية التي هي نتيجة القياس، فإن نتيجة هذا التفاعل هو المقارنة بين نتيجة القياس (الإفصاح) وبين متطلبات الإفصاح (احتياجات المستخدم)، وعلى إثر عدم تلبية الاحتياجات تتم إعادة ضبط وتعديل الأهداف، ووفقاً لهذا التعديل يتم تعديل مفاهيم وفروض ومبادئ القياس (جفال، 2014: 274-281).

ويرى الباحث أن القياس والإفصاح كلاهما يؤثر في الآخر، وهذا هو مقتضى مصطلح التفاعل المحاسبي، وإن كان الإفصاح أو متطلبات الإفصاح النابعة عن احتياجات المستخدمين هي المؤثرة ابتداءً.

2.3.2.5 الديناميكية المعلوماتية

إن الوظائف والأدوات المحاسبية آنفة الذكر تعمل وفقاً لمنظومة معلوماتية، تتكون من مدخلات وعمليات ومخرجات، يعرضها الباحث فيما يأتي من منظور معلوماتي ضمن ما يسمى بالديناميكية المعلوماتية، التي تمثل الترجمة العملية لممارسة الوظائف المحاسبية، ويتجسد هذا التفاعل من خلال العناوين الآتية:

2.3.2.5.1 التوجه المعلوماتي

يقصد بالتوجه المعلوماتي: إقبال الدول والمنظمات والهيئات على الاستفادة القصوى من المعلومات، واستغلال الموارد المتاحة بكفاءة؛ لتحقيق معدلات عالية من التقدم والنمو (الفقيه، 2018: 34-36).

وتقاس جِدِيَّةُ التوجه المعلوماتي بمدى النضوج الفكري في الإدارات العليا، والوعي الكامل لدى كافة المستويات الإدارية بأهمية المعلومات بوصفها موردًا استراتيجيًا يجب استغلاله من خلال تحديد الرؤى ورسم الاستراتيجيات والأهداف، وترجمتها إلى سياسات وإجراءات تنفيذية؛ لتفعيل النظام المعلوماتي، مع ضرورة إدارة التغيير من خلال برامج التدريب والتأهيل المستمر؛ لمواكبة التطور الحثيث في نظم المعلومات (Al samhi. 2010: 26-27).

2.3.2.5.2 البيئة المعلوماتية

يقصد بالبيئة المعلوماتية للعمل المحاسبي: مجموعة من المكونات ذات علاقات متداخلة مع بعضها، تعمل على نحو متكامل في ظل قيود معينة لتحقيق هدف مشترك في بيئة ما، وفي سبيل ذلك تقبل مدخلات وتقوم بعمليات وتنتج مخرجات، وتسمح باستقبال مدخلات مرتدة (قندوز، 2019: 18)، وتشمل: المكونات المادية والبرمجية والبشرية والإجرائية.

ومع أن هذه المكونات أساسية في جميع النظم المعلوماتية؛ فهي تختلف في تفاصيلها من مؤسسة لأخرى تبعاً لحجم المؤسسة، وطبيعة النشاط، وطبيعة النظام المحاسبي، والإمكانات المادية والبشرية اللازمة لتشغيل النظام، نعرضها فيما يأتي بشيء من التفصيل.

الموضوع الأول: المكون المادي

يشمل ما يأتي (قاعود، 2007: 31-46) (الشمري، 2008):

(1) الحاسوب: هو جهاز إلكتروني قادر على استقبال مقادير ضخمة من البيانات، والعمل على تخزينها ومعالجتها بسرعة ودقة عالية وفقاً لتعليمات مسبقة، ومن ثم إخراجها في هيئة معلومات بصورة معينة حسب الطلب.

(2) المعدات الأخرى المرفقة: تشمل كل ما يتصل بالحاسب من أدوات ووسائط إدخال وإخراج وتخزين لكافة البيانات والمعلومات.

(3) الاتصالات وشبكة الحاسوب: الاتصال بصفة عامة هو: عملية إرسال أو نقل الإشارات من مرسل إلى مستقبل باستخدام وسيط، والاتصال الحاسوبي هو: عملية النقل الإلكتروني للبيانات بين جهازي حاسب أو أكثر باستخدام وسائط معينة، أما شبكة الاتصال فهي: أي ترتيب يتيح للمرسل أن ينقل رسالته،

وقنوات الاتصال هي وسائط ربط النقاط داخل شبكات الحاسب الآلي، وشبكة الحاسوب هي مجموعة من الحاسبات وملحقات الحاسبات المتصلة سواء كانت متقاربة أم متباعدة.

الموضوع الثاني: المكون البرمجي

يشمل ما يأتي (قاعود، 2007: 39-44)، (الشمري، 2008):

- 1) **برمجيات التشغيل:** أو برمجيات النظم، وهي البرامج المستخدمة في تشغيل الحاسب وتنظيم العلاقة بين أجزائه، وتشمل: نظم التشغيل، ولغات البرمجة، ومعالجات اللغة، والبرنامج هو: مجموعة من الأوامر والتعليمات موجهة لمكونات الحاسب المادية للعمل بطريقة معينة للحصول على النتائج المطلوبة.
- 2) **قواعد البيانات ونظم إدارتها:** قواعد البيانات هي الوعاء الافتراضي الذي يحوي البيانات والمعلومات المحفوظة في أوعية حاسوبية مغناطيسية أو إلكترونية أو ليزيرية بطريقة منظمة تتفق مع احتياجات المؤسسة الوقفية، وتدار من خلال نُظم تحافظ على تكامل البيانات وأمنها واستقلاليتها والتقليل من تكرارها، وتمكن من إقامة علاقات منطقية بين أنواع السجلات، وتتيح عملية التبادل المرن وإمكانية المشاركة والاستخدام من قِبَل أكثر من مستفيد، وتوفر إطار عمل لتطوير البرامج التطبيقية.
- 3) **البرمجيات الخاصة أو النظم التطبيقية:** هي البرمجيات التي تعمل على خدمة المؤسسة الوقفية، من خلال إدارة موارد ومصارف الأوقاف، وإدارة حسابات المستفيدين، والأرشفة الإلكترونية لكل متعلقات الأوقاف، والإدارة المالية والمحاسبية؛ بما يمكن من المحافظة على أموال الأوقاف وحقوق المستفيدين، وتحقيق التنمية المنشودة.

الموضوع الثالث: المكون البشري

يُعَدُّ المحاسب أهم مكونات البيئة المعلوماتية في المؤسسة الوقفية؛ فهو المحرك لها والمتحكم في بقية مكوناتها، ويقصد بالمحاسب: كل من يعمل في أقسام ودوائر المحاسبة في المؤسسة الوقفية على اختلاف أعمالهم، والتي تتضمن التحليل والتبويب والتلخيص والتسجيل، وكذلك معدي ومصممي أنظمة المعلومات المحاسبية، وكذلك المبرمجين والمحللين الماليين إضافة إلى بقية العاملين في أقسام الحسابات (الشمري، 2008)، (الفتلاوي، 2013: 295). ومن هنا، يأتي الاهتمام بالمحاسب وصفاته ومؤهلاته التي تجعله قادرًا على تحمل تبعات هذه المسؤولية.

مسألة: تأهيل محاسب الوقف

يقصد بالتأهيل: إعداده ليصير أهلاً للأمر (عمر، 2008: 135 / 1)، وترجع أهمية الحديث عن تأهيل محاسب الوقف إلى أهمية المكون البشري في البيئة المعلوماتية، وأهمية الوقف الدينية والاجتماعية والاقتصادية والسياسية كذلك، ويشمل التأهيل عدة جوانب هي (قنطججي، 2004: 153-155) بتصرف:

أولاً: الإمام بفقهِ الأوقاف: سبقت الإشارة إلى أن أغلب أحكام الأوقاف هي أحكام ناشئة عن اجتهاد الفقهاء، وتبين من خلال الحديث عن موجبات العمل المحاسبي أن الأحكام الفقهية هي أهمها؛ ما يعني أن الإمام بفقهِ الأوقاف يعتبر من فروض الأعيان في حق محاسب الوقف.

ثانياً: الأمانة: تتأكد هذه الصفة في حق محاسب الأوقاف في ظل الملكية الغير كاملة لأموال الوقف، فهي أموال في حكم ملك الله، فالواقف أسقط ملكيته لها، والناظر لا يملكها، والموقوف عليهم لا يملكون سوى منفعتها، وفي مثل هذا الحال تتأكد مسؤولية المحاسب في قياس الحقوق والإفصاح عنها ﴿إِنَّ اللَّهَ يَأْمُرُكُمْ أَنْ تُؤَدُّوا الْأَمَانَاتِ إِلَىٰ أَهْلِهَا﴾ النساء: ٥٨.

ثالثاً: الدقة: المحاسب هو أحد المعنيين بقول المولى - جَلَّ جَلَالُهُ - ﴿وَزِنُوا بِالْقِسْطِ أَلْسِنَتِكُمْ﴾ الشعراء: ١٨٢، والدقة لازمة لعمل المحاسب في كل مرحلته، ولعل معادلة الميزانية وميزان المراجعة والميزانية العمومية وضرورة اتزان طرفي كل منها خير شاهد على أهمية الدقة في عمل محاسب الوقف.

رابعاً: القدرة والكفاءة: أشار المولى - عَزَّ جَلَّ - إلى ذلك في قصة يوسف - عليه السلام - لما طلب من ملك مصر توليته؛ فقال: ﴿أَجْعَلْنِي عَلَىٰ خَزَائِنِ الْأَرْضِ﴾ يوسف: ٥٥، وعَلَّ طلبه بقوله: ﴿إِنِّي حَفِيظٌ عَلَيْكُمْ﴾ يوسف: ٥٥؛ فمحاسب الوقف يتولى مسؤوليات عظيمة، ومهامً جسيمة، تستلزم كفاءة وقدرة، فلا يصح استئجار الضعيف على عمل لا يقدر عليه، والكفاءة عند الماوردي - كما في كتابه (الأحكام السلطانية) - تستوجب: حفظ القوانين، واستيفاء الحقوق، وإثبات الرقوع، ومحاسبات العمال، وإخراج الأموال، وتصفح الظلمات. واشترط ابن قدامة على محاسب الأبنية الإمام بالمعرفة الهندسية والحسابية.

وفي محاسبة الأوقاف تتمثل الكفاءة والمقدرة في الإمام بالأحكام الفقهية، والمعرفة بالقوانين واللوائح المنظمة، وإتقان الممارسة المحاسبية وفقاً للمعايير المحاسبية المتبعة.

خامساً: الحياد: صفة لازمة لنجاح عمل محاسب الوقف في ظل تعدد أصحاب المصالح، الذين تتعارض مصالحهم فيبغى بعضهم على بعض؛ فمن واجب ولي الأمر تأمين الحماية لمحاسب الوقف؛ ليتمكن من التزام الحياد، وذلك من خلال سنّ قوانين تُنظّم العمل في محاسبة الأوقاف، وتتضمن شروط التعيين وأسباب العزل، وتحديد الأتعاب، وفرض الحصانة بما يحفظ حقوق المحاسبين عملاً بقول المولى سُبْحَانَهُ وَتَعَالَىٰ ﴿وَلَا يُضَارُّكَ كَاتِبٌ وَلَا شَهِيدٌ﴾ البقرة: ٢٨٢.

سادساً: الأخلاق: التحلي بالأخلاق الفاضلة بالنسبة لمحاسب الوقف أمر تحتمه الشريعة والمهنة وبيئة العمل التي تُعجُّ بالشركاء المتشاكسين على تنوع ثقافتهم ومصالحهم؛ فالتحلي بالصبر والحلم، ولزوم الصدق والعدل، والتزین بجميل الأخلاق كفيل بإزالة كثير من العوائق والإشكاليات، ومدعاة لزيادة الثقة بالمهنة، وكذلك بالمؤسسة الوقفية.

الموضوع الرابع: المكون الإجرائي

هو مجموعة من التعليمات تتضمن وصف وترتيب مجموعة الخطوات والتعليمات المحددة لإنجاز كافة العمليات الحاسوبية، أو هو دليل عملي مكتوب، يسمى دليل الإجراءات، ويتضمن الأعمال التي يجب القيام بها، ومن سيقوم بها، ومتى وكيف؛ لضمان توحيد العمل، وتجنب الأنشطة غير المنظمة (قاعود، 2007: 46).

2.3.2.5.3 الهيكلية المعلوماتية

الهيكلية لغة: مصدر صناعي من هيكل، ومن معانيه: إطار عام يحدد معالم الشكل أو الموضوع (عمر، 2008: 2385/3)، واصطلاحاً: مسارات تدفق المعلومات في المؤسسة؛ بين الأفراد وضمن مجموعات العمل وخلال المستويات الإدارية (الشمري، 2008)، وقد أشار (حريم، 2010: 104-105) إلى هذا المعنى في ثنايا حديثه عن وظائف الهيكل التنظيمي ومنها: توضيح وتحديد أنماط التفاعل الواجب اتباعها، وقال: إن انسياب المعلومات التي تلزم لأي قرار تتقرر إلى درجة كبيرة من قبل الهيكل التنظيمي (حريم، 2010: 104-105).

وتتأثر الهيكلية المعلوماتية بتحالف أمرين اثنين هما: نوعية الهيكل الإداري في المؤسسة، وموقع نظم المعلومات الحاسوبية في هذا الهيكل. وفيما يأتي نتناول هذين العاملين بشيء من التفصيل

الموضوع الأول: الهيكل التنظيمي . أهميته وأنواعه

يعرف الهيكل التنظيمي بأنه: الإطار أو البناء الذي يحدد التركيب الداخلي للمؤسسة، حيث يوضح التقسيمات والتنظيمات والوحدات الفرعية التي تؤدي مختلف الأعمال والأنشطة اللازمة لتحقيق أهداف المؤسسة، كما أنه يعكس نوعية العلاقات بين أقسامها وخطوط الصلاحيات والمسؤوليات فضلاً عن تحديد شبكات الاتصال وانسيابية المعلومات بين المستويات الإدارية المختلفة (الشميلي، 2017: 118).

وعرفه بعضهم بأنه: أداة يُحدَّد من خلالها قنوات الاتصال الرسمية والمستويات الهرمية للإدارة، هذا إلى جانب تحديد نطاق الإشراف (الحميري؛ وبريس، 2016: 25).

ويمكننا أن نستنتج مما سبق أن الهيكل التنظيمي عبارة عن: بنية فرضية تحدد العلاقة بين الوظائف الإدارية اللازمة لأنشطة المؤسسة بما تتضمنه من سلطات ومسؤوليات وصلاحيات وقنوات اتصال.

وللهيكل التنظيمي أهميته وأنواعه، يوضحهما الباحث فيما يأتي من خلال مسألتين:

المسألة الأولى: أهمية الهيكل التنظيمي

تتمثل أهمية الهيكل التنظيمي في جوانب رئيسة هي (حريم، 2010: 104-106)، (الشميلي، 2017: 121-123):

- 1) أنه أداة إدارية هامة لتحقيق أهداف المؤسسة.
- 2) توضيح المستويات الإدارية وعددها، وحجم كل منها، وطبيعة نشاطها.
- 3) تجميع الأفراد في تقسيمات إدارية مختلفة: إدارة - دائرة - قسم - شعبة.
- 4) ترتيب وتنسيق العلاقة بين الوحدات الإدارية، وتحديد نطاق الإشراف.
- 5) توضيح خطوط السلطة والمسؤولية وقنوات الاتصال؛ بما يمنع التداخل والازدواجية في العمل، ويضمن فعالية الاتصال: داخليا بين الأفراد، وخارجيا مع الجمهور.
- 6) توضيح اللجان والفِرَق العاملة في المؤسسة وسلطتها، وعلاقتها بالمستويات الإدارية.
- 7) كونه أداة إدارية مهمة لتحديد الانحرافات ومعالجتها، وتقييم أداء العاملين.

ويشير مفهوم الاتصال التنظيمي في مضمونه إلى نقل رسالة من شخص لآخر داخل المؤسسة بواسطة الصوت أو الكتابة أو الإشارة بهدف التأثير على السلوك، ويكون خاضعاً في مساراته وقنواته للاعتبارات التي تحددها القوانين والأنظمة واللوائح والقواعد العامة المتبعة في هذه المؤسسة (بو عطيط، 2009: 37، 39).

المسألة الثانية: أنواع الهياكل التنظيمية

اختلف مفكرو الإدارة في تصنيف الهياكل التنظيمية تبعاً للأساس المعتمد في ذلك التصنيف، ولكل فريق طريقته ومُبرراته، إلا أن أقرب تلك التصنيفات للواقع، وأسهلها للفهم، هو تقسيم الهياكل إلى نوعين رئيسيين: آلي وعضوي، إذ يُنظرُ إلى هذين النوعين بحسب (حريم، 2010: 135) وكأنهما يقعان على نهايتي خط مستقيم يقع على امتداده أنواع شتى من الهياكل التنظيمية التي تجمع مزيجاً من خصائص النوعين الرئيسيين، وإن كانت خصائص نوع معين تغلب على خصائص النوع الآخر.

ونتيجة للتسارع الحاصل في عالم الأعمال، والانتقال من الاقتصاد المعتمد على الصناعة إلى الاقتصاد المعتمد على المعلومات؛ فقد بدأت الهياكل الهرمية ذات المستويات الإدارية المتعددة بالتلاشي لصالح هياكل شبكية تقوم على وحدات العمل المتمكنة، بحيث تعطى هذه الوحدات كافة الصلاحيات والإمكانات لإنجاز المهام الموكلة إليها، من خلال تقديم المبادرات وصنع القرارات، دون الحاجة للرجوع إلى من هو فوقهم (حسنية، 2018: 10-11)، وفيما يأتي بيان لتلك الأنواع وشيء من خصائصها.

النوع الأول: النموذج الآلي

يسمى أيضاً: البيروقراطي، الكلاسيكي، الهرمي، ويتميز بعدة خصائص حددها (حريم، 2010: 135-138) بمركزية السلطة وتسلسلها، وتقسيم العمل بشكل تخصصي بما يساعد على إنجاز الأعمال وفقاً للإجراءات المحددة سلفاً، ورسمية التعامل بين الأفراد ومع العملاء، وكون التوظيف بالكفاءة، والترقية بالأقدمية.

النوع الثاني: النموذج العضوي

يسمى الحيوي أيضاً، ويمتاز بعدة خصائص؛ فهو قائم على فرضية تفاعل المؤسسة مع البيئة، واضطراب البيئة وتغلبها، ويعتمد على معايير: التكيف والمرونة والاستجابة السريعة للتغيرات، وتعدُّ أهداف الوظيفة وسيلة لتحقيق أهداف المؤسسة، وتشارك جميع المستويات والوحدات في وضع استراتيجية المؤسسة، وهيكل السلطات فيه غامض (حريم، 2010: 138-142).

النوع الثالث: الهيكل الشبكي

يسمى أيضاً (نسيج العنكبوت)، وهو تنظيم متحرك؛ لأن مكوناته الرئيسة يمكن ترتيبها أو إعادة ترتيبها بحسب الحالة التنافسية، وهي عبارة عن: وحدات عمل مستقلة أو شبة مستقلة تتمتع بكافة الصلاحيات والمسؤوليات لإنجاز الأعمال، ويعمل في مركز نسيج العنكبوت جهاز مركزي صغير من المديرين التنفيذيين للإشراف على أعمال هذا الهيكل، وتنسيق العلاقات مع المنظمات الأخرى، التي يتم التعاقد معها للقيام بعمليات البحوث والدراسات أو الإنتاج أو التسويق أو التوزيع أو أي أعمال لتنظيم الشبكة، ويلاحظ في هذا التنظيم أن الأهداف المشتركة هي التي تربط بين الأعضاء وليس السلطة التقليدية (حريم، 2010: 144-145)، (حسنية، 2018: 10-11).

الموضوع الثاني: موقع نظم المعلومات المحاسبية في الهيكل التنظيمي

لا يوجد موقع وحيد ومثالي أو نموذجي لنظم المعلومات المحاسبية في الهيكل التنظيمي، وتقع مسؤولية تحديد الموقع الأنسب لنظام المعلومات المحاسبي على الإدارة، بالتشاور مع إدارة النظام، من خلال النظر في استراتيجية المؤسسة واستراتيجية النظام، واضعين نصب أعينهم الموازنة بين معياري التكلفة والمنفعة.

ويرتبط التنظيم المحاسبي في أي بلد بوضع وأهمية مهنة المحاسبة، والمكانة التي يتصف بها المحاسبون وتنظيمهم في ذلك البلد، ثم قدرتهم في التأثير على الممارسات والقرارات المتعلقة بالمحاسبة، وكلما كانت منزلة المحاسبة عالية؛ فإنها تتجه نحو المساهمة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الأفضل، وتسريع عجلة التطور الاقتصادي والاجتماعي (الفتلاوي، 2013: 290).

إن العلاقة بين هيكل المؤسسة ونظم المعلومات علاقة وطيدة دائماً؛ حيث يجب تنظيم هيكل المؤسسة بناء على مراكز المسؤولية، التي تقضي بأن يُحدّد الفرد المسؤول في كل مركز مسؤولية، الأمر الذي يعكس ويترجم المسؤوليات والاستقلال والمركزية واللامركزية المتبعة في الهيكل التنظيمي في نظام الموازنات وفي تصميم نظم المعلومات المحاسبية (كاو، 2009: 444).

2.3.2.5.4 التشغيل المعلوماتي

تُعَدُّ المعلومات ثالث ثلاثة موارد في أي مؤسسة، وهي: الموارد البشرية، الموارد المادية، الموارد المعلوماتية، بل ذهب البعض إلى وصفها بمورد الموارد؛ نتيجة لأهميتها البالغة في إدارة شؤون المؤسسة؛ فقد أصبح إنتاج المعلومات مطلباً أساسياً للبقاء والاستمرارية لا لتحسين الكفاءة فحسب، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى لا يمكن -بدون استثمار المعلومات- استثمار أي مورد آخر؛ فقدرة الإنسان على استثمار موارده المادية والبشرية مرهونة بقدرته على استثمار المعلومات المتعلقة بتلك الموارد (قاسم، ب، 2007: 30-11).

والمعلومات هي: ناتج معالجة الحقائق والمعطيات أي كانت أساليب هذه المعالجة، وأيا كان مستواها (قاسم، أ، 2007: 4)، أو هي: بيانات يتم معالجتها بالتسجيل والتتقيح والتصنيف والتلخيص والتبويب؛ وبذلك نضفي عليها المعنى فتصبح صالحة للاستخدام لغرض محدد (رضية محمد، 2013: 1053).

ويقصد بالتشغيل المعلوماتي: كافة العمليات الداخلة على البيانات من تجميع وتصنيف وتحليل وتبويب ومقارنة، بقصد تحويلها إلى معلومات يمكن الاستفادة منها في اتخاذ القرارات.

ويتمثل التشغيل المعلوماتي أو المعالجة المعلوماتية تفصيلاً بما يأتي (سايعي، 2009: 36-39)، (السقا، 2011: 18-20)، (زواق، 2015: 5-6):

1) المدخلات: تختص هذه المرحلة بجمع البيانات عن أنشطة المؤسسة عن طريق المستندات (ورقية/ إلكترونية) لتحديد أطراف عملية التبادل المدينة والدائنة، ومقدار عملية التبادل بصورة نقدية، مع مراعاة جودة إدارة تجهيز البيانات التي تعتمد في خصائصها ونوعيتها ومقدارها على خصائص ونوعية ومقدار المخرجات المطلوبة، مع ضرورة وضوح إجراءات التخويل المناسبة.

2) المعالجة: هي جوهر التشغيل المعلوماتي، حيث تتفاعل مكونات النظام وتعمل وفقاً لإجراءات محددة مسبقاً على تحويل بيانات عمليات التبادل المالية إلى معلومات ذات تأثير على اتخاذ القرار، ويتم ذلك من خلال عمليات التسجيل والترحيل والترصيد، ومن ثم إعداد ميزان المراجعة في ظل وجود دليل واضح لإجراءات المعالجة الصحيحة، مع مراعاة الكفاءة والالتزام بالمعايير المحاسبية.

3) المخرجات: هي كل ما يصدر عن النظام نتيجة تفاعل العمليات التشغيلية لمعالجة المدخلات وفقاً للأهداف المحددة، في إطار المتغيرات المحيطة بالنظام.

4) **التغذية العكسية:** هي عملية تصحيح الانحرافات والأخطاء التي قد تحصل أثناء عمل النظام، وهي أشبه بالرقابة الذاتية للتأكد من مستوى كفاءة وفعالية النظام في توظيف واستخدام موارده، وتحقيق أهدافه، إذ تتيح التغذية العكسية للنظام تجديد نفسه، واستكمال دورة حياته، وتقليل الفجوة ما بين أدائه الفعلي والمعايير المستهدفة، وبعبارة أخرى هي: عملية إعادة إمداد النظام بنتائج الرقابة والتقييم المستمرين ليقوم النظام بمقارنة أدائه بالمعايير؛ بغرض تحسين الأداء.

وللتغذية العكسية تطبيقات متعددة، منها: ترحيل الأرصدة من فترة مالية لأخرى، والتي تعرف بالأرصدة الافتتاحية، وتمرير المعلومات المتوافرة في قواعد البيانات، وتحديث أسس إعداد الموازنات التقديرية بمختلف أنواعها، وتحديث أساليب الرقابة الداخلية، والخبرة المكتسبة من قبل مشغلي النظام، التي ينعكس أثرها على السرعة والإتقان في الأداء (الحسون؛ والقيسي، 1991: 78 / 1).

ويؤكد (حجر، 2014: 135) أن الفهم المتعمق لدورة تجهيز البيانات المحاسبية وما يرتبط بها من أسس ومفاهيم تؤثر تأثيراً كبيراً في إثراء عقلية محلي نظم المعلومات المحاسبية، ومصمميها، ومقيميها، ومستخدميها، بالكثير من الجوانب التي تعد لبنة مهمة في تصميم أنظمة ذات كفاءة عالية؛ أي إن معرفة دورة تجهيز البيانات في غاية الأهمية للمحاسبين من أجل العمل على توفير المعلومات المطلوبة.

2.3.2.5.5 إدارة التشغيل المعلوماتي

يشير المصطلح المركب (إدارة التشغيل المعلوماتي) إلى: تفعيل عناصر الإدارة من تخطيط، وتنظيم، وتوظيف، ورقابة، وتقييم، على كافة جوانب التشغيل المعلوماتي؛ بما يمكن المؤسسة من الحصول على معلومات ذات جودة عالية، وبأقل تكلفة، وفي التوقيت المناسب.

أو هو: التعامل مع كل ما يتصل بالمعلومات إنتاجاً وتسجيلاً، ونشراً وتجميعاً، وتنظيماً واختزاناً، واسترجاعاً واستثماراً، في سياق من التخطيط والتنفيذ والمتابعة وقياس الأداء والتقييم وما يترتب على ذلك من مراجعة وتطوير (قاسم، أ، 2007: 6).

وعرفها آخرون بأنها: العملية التي تتضمن استخدام تكنولوجيا المعلومات لتوفير استخدام أكثر فاعلية؛ لمساعدة المجتمع أو المؤسسة أو الأفراد في تحقيق أهدافهم (خلفلاوي، 2012: 127)، وتتعلق إدارة المعلومات أساساً بنظم المعلومات واستخدامها في إنتاج المعلومات وبنها وإيصالها للمستفيدين (العيسى، 2014: 40)، ولإدارة المعلوماتية أهداف ومهام نبيها فيما يأتي.

الموضوع الأول: أهداف الإدارة المعلوماتية

أوضح (حسنية، 2018: 88) أهداف الإدارة المعلوماتية، ونلخص أهمها في النقاط الآتية:

1) التعرف إلى احتياجات أصحاب المصالح، وتقديم خدمات وحلول ومنتجات تلبية رغباتهم.

- (2) التنبؤ بمتغيرات البيئة الخارجية وأثرها على التوجه والأداء الاستراتيجي للمؤسسة.
- (3) الاستفادة القصوى من مهارات الموارد البشرية.
- (4) تطوير العمل الجماعي من خلال تبادل المعلومات بين فرق العمل.
- (5) الاستفادة من أفضل التجارب الناجحة في دعم عملية التطوير المؤسسي.
- (6) زيادة الأرباح والعوائد المادية والمعنوية.

الموضوع الثاني: مهام الإدارة المعلوماتية

تعمل الإدارة المعلوماتية على تحقيق أهدافها من خلال المهام الآتية (خلفلاوي، 2012: 127):

- (1) إقامة أنظمة لتخزين الوثائق والتقارير وتنظيمها واسترجاعها.
- (2) ترتيب الوصول إلى المصادر المباشرة ومواقع الشبكة ومصادر الوثائق التقليدية.
- (3) نشر المعلومات الجديدة لمن يطلبها.
- (4) إنشاء شبكة تواصل معلوماتي داخلية تتمتع بمقومات الأمن المناسبة.
- (5) إدارة عملية الاتصال الحاسوبي مع الموردين والعملاء.
- (6) التحكم في جودة الموارد المعلوماتية؛ وذلك بتحديثها والتخلص من المعلومات غير المطلوبة.

ويشير (Al samhi. 2010: 24-25) إلى أن الممارسات الإدارية تمثل جزءاً من الإدارة المعلوماتية من خلال اختيار العاملين في نظم المعلومات وتدريبهم، مع توفير نظام واضح للحوافز والترقيات، والتوجه نحو إدارة الجودة الشاملة، والتماسك الكافي في المعايير والسياسات الإدارية، مع ملاءمة التقنيات والإجراءات الإدارية لإدارة نظم المعلومات المحاسبية.

وتلخيصاً لما سبق مما يتعلق بالممارسات المحاسبية نذكر ما يأتي:

- تم تعريف الممارسات المحاسبية نظرياً، وتعرضنا للتطبيق العملي من خلال بيان الوظائف والأدوات المحاسبية، وبيئاً كيفية تفاعل تلك الوظائف والأدوات في بيئة نظم المعلومات المحاسبية فيما يعرف بالتفاعل المحاسبي أو الديناميكية المعلوماتية من خلال خمسة عناوين: التوجه المعلوماتي، البيئة المعلوماتية بمكوناتها الأربعة: المادي والبرمجي والبشري والإجرائي، الهيكلية المعلوماتية، ثم التشغيل المعلوماتي وإدارته.
- الممارسات المحاسبية في ظل الحوكمة الإسلامية لا تختلف عنها في ظل حوكمة الشركات؛ نظراً لأنها - وكما أشرنا في أوجه الاختلاف بين نوعي الحوكمة - من الفكر الإنساني المشترك الذي يحقق الضبط والعدل وإتقان العمل.

- حاجة محاسب الوقف إلى تأهيل خاص، وأوضحنا خصوصية الموضوع وسببه في أن الأوقاف حالة خاصة اجتمعت فيها عدة مزايا تستلزم تأهيلا نوعيا للمحاسب العامل فيها، وأوضحنا المراد بمحاسب الوقف ضمن نظم المعلومات المحاسبية.

تقارير أداء الأوقاف

تمثل التقارير المحاسبية أساس التقارير عن أداء الأوقاف، ويقصد بالتقارير المحاسبية: الصيغة التي تقدم عرضاً أميناً ودقيقاً لأهم المعلومات المالية وغير المالية عن أنشطة الوقف المتعددة خلال فترة معينة، وتُعدُّ باستخدام أساليب وصفية وبيانية وإحصائية وغيرها، لتساعد في الرقابة، وتقويم الأداء، واتخاذ القرارات المختلفة، وتنقسم إلى نوعين: تقارير دورية نمطية، وتقارير غير دورية تطلب لأمر خاصة (أبو غدة؛ وشحاته، 2014: 218).

إن التقارير عن أداء الأوقاف بنوعها: الموجهة للمستفيد الداخلي، والموجهة للمستفيد الخارجي تأتي نتيجة وخلصه وترجمة للعمليات والأحداث التي تتم في إطار الممارسة المحاسبية الحاصلة ضمن ديناميكية معلوماتية تتضمن: توجهاً معلوماتياً، بيئةً معلوماتيةً، هيكليةً معلوماتيةً، وتشغياً وإدارةً للمعلومات، وهي في ذات الوقت محكومة بموجهات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية في الأوقاف.

2.4.1 أهمية التقارير المحاسبية

تتم أهمية التقارير المحاسبية إجمالاً في تعدد الجهات الطالبة لها لإدارة أعمالها من خلال الاطلاع على محتوى تلك التقارير، واتخاذ القرارات بناء عليها، وتتمثل أهمية التقارير المحاسبية تفصيلاً فيما يأتي (شحاته، بدون: 3-4)، (السيدة، 2020: 32-35):

- 1) تساعد في ترشيد القرارات الإدارية من خلال مقارنة المنجز بالمخطط وتحديد الانحرافات ومسبباتها.
- 2) تساهم في وضع الاستراتيجيات ورسم السياسات والخطط، في ضوء الإفصاح الشامل.
- 3) تمكن من الرقابة وتقييم الأداء على المستوى الكلي والجزئي.
- 4) وسيلة للاتصال والربط والتنسيق والتكافل والتكامل بين المستويات الإدارية رأسياً وأفقياً.
- 5) أداة لعرض نتيجة الأعمال خلال فترة معينة.
- 6) أساس وركيزة في وضع المعايير.
- 7) وسيلة مهمة لإبراز نقاط الضعف وأسبابها، وتحديد وسائل المعالجة، واستثمار نقاط القوة.
- 8) بيان الإمكانيات والقدرات الغير مستغلة وإمكانية استغلالها فيما يعود على الوقف بالمنافع.
- 9) تحفيز أهل البر والإحسان على دعم الأوقاف الموجودة وإضافة أوقاف جديدة، عن طريق عرض ثمرات الأوقاف المتجددة.
- 10) إبراز مكانة الوقف وأهميته في التنمية الشاملة، والعمل على رفد الاقتصاد في كافة المجالات.

2.4.2 خصائص التقارير المحاسبية

تمتاز التقارير المحاسبية بخصائص عامة من حيث المحتوى، هي ذاتها خصائص المعلومات المحاسبية، وتصنف إلى خصائص أساسية وأخرى ثانوية، نعرضها فيما يأتي بالاستفادة من (الحميد، 2009: 112-117)، (كيسو؛ ويجانت؛ ووارفيلد، 2022: 81-90).

2.4.2.1 الخصائص الأساسية

1) **الملاءمة:** تعني قدرة المعلومات المحاسبية على التأثير في اتخاذ القرارات، أو بمعنى أوضح: قدرة المعلومة على أن تكون أداة فاعلة كمدخلات لقرارات المستفيد منها، وهذا الأمر يتوقف على مدى ما تتمتع به المعلومة المحاسبية من السمات الآتية:

- أن يكون لها قيمة عكسية: وهي قدرة المعلومة المحاسبية على إمداد المستفيد بما يمكنه من فحص توقعات سابقة بُني عليها قرارات اقتصادية فعلية.
- القدرة على التنبؤ: أي قدرة المعلومات المحاسبية على تقليل المخاطر من خلال تقوية الاحتمالات المتوقعة.

- الأهمية النسبية: تعني مدى أهمية المعلومة لمتخذ القرار من الناحية النوعية أو الكمية.

2) **التمثيل الصادق:** لا يتأتى ذلك إلا إذا كانت المعلومات المحاسبية تتمتع بالمواصفات الآتية:

- **الحياد (عدم التحيز):** يقصد بحياد المعلومة: عدم تأثر إجراءات إنتاجها بتوجه محدد سلفاً؛ فلا قيمة لمدخلات حُدِّدت مخرجاتها سلفاً.
- **صدق العرض (الخلو من الأخطاء):** بمعنى ضرورة مطابقة الأرقام والأوصاف مع ما كان موجوداً بالفعل أو حدث بالفعل، أو وجوب التعبير بأمانة عند ترجمة الأحداث.
- **اكتمال المعلومات:** بمعنى توفير جميع المعلومات اللازمة للتمثيل الأمين؛ حيث قد يتسبب حذف بعض المعلومات إلى أن تكون المعلومات خاطئة أو مضللة.

2.4.2.2 الخصائص الثانوية

1) **قابلية المقارنة:** المقارنة قد تكون طولية من خلال مقارنة نفس البيانات خلال فترات مالية متتالية، وصمام الأمان فيها ثبات السياسات المحاسبية، وقد تكون عرضية بين عدة وحدات محاسبية، وصمام أمانها تجانس أساليب القياس.

2) **التوقيت الملائم:** أي الحصول على المعلومة في وقت الاحتياج إليها؛ فالسرعة في إنتاج المعلومات تجعلها معلومات مفيدة، وإلا حَلَّت مَحَلَّها معلومات غير مفيدة، مع ضرورة التنبه إلى أنه كلما قَلَّت

- المدة الزمنية للفترة المالية فإن عشوائية القياس المحاسبي تزيد؛ لذا فإننا بحاجة لتحديد نقطة التوازن المثالية التي توفر لنا المعلومة في التوقيت الملائم، مع الحفاظ على خصائص القياس المحاسبي.
- (3) إمكانية التحقق (الموضوعية): تعني إمكانية التوصل إلى نفس نتيجة القياس في حال اتباع نفس أساليب القياس من قبل أشخاص مختلفين
- (4) القابلية للفهم: هو خاصية المعلومات التي تتيح للمستخدمين المطلعين على معلومات معقولة رؤية أهميتها. يتم تعزيز الفهم عند تصنيف المعلومات وتمييزها وتقديمها بوضوح ودقة.

2.4.3 أنواع التقارير المحاسبية

تختلف أنواع التقارير باختلاف الأساس المستخدم في تصنيفها، وسيتم الحديث فيما يأتي عن أنواع التقارير باعتبار المستفيد منها، والتي تُقسّم إلى:

2.4.3.1 التقارير الداخلية

هي نتاج المحاسبة الإدارية؛ حيث تعمل المحاسبة الإدارية على دعم اتخاذ القرارات من خلال جمع وتحليل البيانات، وتوفير معلومات حول جوانب متعددة ومختلفة كالأقسام والمشاريع والعمليات والأنشطة ومراكز المسؤولية من خلال مؤشرات الأداء، ومعدل دوران المخزون وأعمار الديون وتقارير الكفاءة (عبد الكاظم؛ عركد؛ وكاظم، 2023: 173).

ويقوم نظام التقارير الإدارية بتوفير العديد من التقارير منها: تقارير الانحرافات وتقارير محاسبة المسؤولية، وتقارير الموازنات وغيرها وذلك حسب رغبة واحتياجات الإدارة. (حجر، 2014: 892).

2.4.3.2 التقارير الخارجية

هي التقارير المالية بمواصفاتها النوعية المحددة في إطار خصائص التقارير، وهي تقارير تعبر عن الأداء المؤسسي للمستفيدين الخارجيين وأصحاب المصلحة، والتي يجب إعدادها بالاستناد إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير مع مراعاة خصوصية الأوقاف في الامتثال.

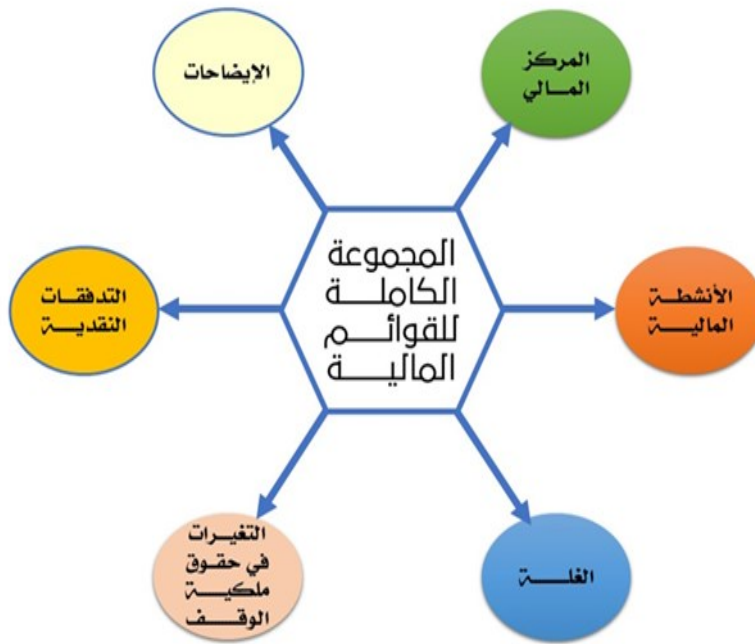
إن الامتثال المقصود هنا هو الامتثال لموجهات العمل المحاسبي من منظور الحوكمة الإسلامية في الأوقاف، الذي ينظم أداء أنشطة العمل المحاسبي ابتداءً من المدخلات مروراً بالعمليات وانتهاءً بالتقارير من خلال مراعاة كلٍّ من: الأحكام الفقهية، شرط الواقف، اجتهاد الناظر، الأحكام القضائية، المعايير المحاسبية التي تراعي خصوصية الأوقاف، القيم الأخلاقية، والقوانين المحلية. وكل ما سبق يتم ترجمته في نماذج وتعليمات ملزمة، سواءً في إعداد الموازنات، أو في تحديد ضوابط الرقابة الداخلية والخارجية.

إن تلك الموجّهات تعمل وفق منظومة الحوكمة الإسلامية ببعدها المحاسبي لتعبر عن أداء الأوقاف من خلال الوظائف المحاسبية المختلفة؛ مما يعزز إمكانية إصدار تقارير ذات شفافية عالية عن أداء الأوقاف.

وقد قامت هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية (أيوبي) بإصدار معيار المحاسبة المالية رقم (37) "التقرير المالي للمؤسسات الوقفية"، حددت فيه المجموعة الكاملة للقوائم المالية التي يجب الإفصاح عنها في المؤسسات الوقفية، وفيما يأتي يعرضها الباحث في شكل مخططات مع شيء من الإيضاح، ولمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى المعيار المذكور.

حيث يبين الشكل (2) أن القوائم المالية التي يجب على المؤسسة الوقفية إعدادها هي: قائمة المركز المالي، قائمة الأنشطة المالية، قائمة الغلة، قائمة التغيرات في حقوق ملكية الوقف، قائمة التدفقات النقدية، وقائمة الإيضاحات المالية.

ويبين الشكل (3) عناصر الموجودات ضمن قائمة المركز المالي للمؤسسة الوقفية وهي: النقد وما في حكمه، الذمم المدينة، المخزون، موجودات التمويلات الإسلامية، الاستثمارات في الصكوك والأسهم، الاستثمارات في شركات تابعة وزميلة، الاستثمارات في العقارات، الاستثمارات الأخرى، العقارات والآلات والمعدات، والموجودات الوظيفية.



الشكل (2) المجموعة الكاملة للقوائم المالية في المؤسسات الوقفية حسب معيار المحاسبة المالية (37) الصادر عن أيوبي (من إعداد الباحث)



الشكل (3) عناصر الموجودات ضمن قائمة المركز المالي حسب معيار المحاسبة المالية (37) الصادر عن أيوفي (من إعداد الباحث)

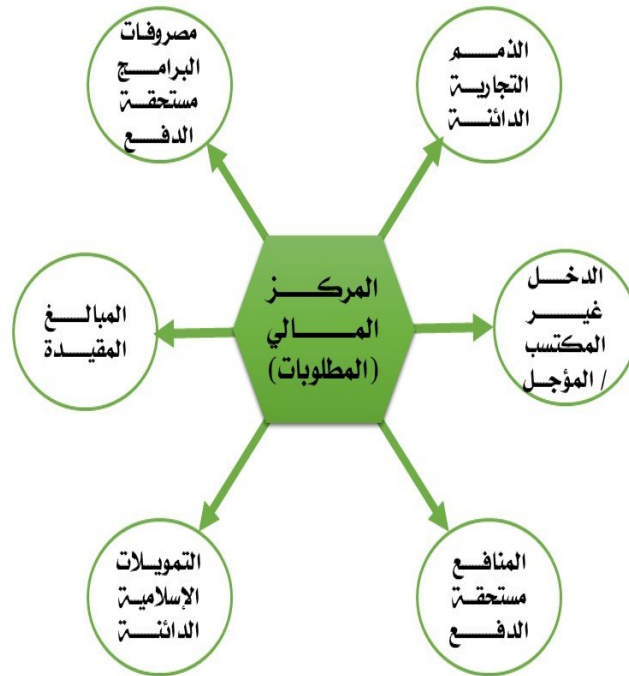
يبين الشكل (4) عناصر المطلوبات ضمن قائمة المركز المالي للمؤسسة الوقفية وهي: الذمم التجارية الدائنة، الدخل غير المكتسب أو المؤجل، المنافع مستحقة الدفع، التمويلات الإسلامية الدائنة، المبالغ المقيدة: وهي مبالغ الزكاة المجمعة بغرض التوزيع، وكذلك أي مبالغ أخرى يتم تجميعها من المساهمين لغرض إعادة توزيعها، ومصروفات البرامج مستحقة الدفع.

ويبين الشكل (5) عناصر حقوق ملكية الوقف ضمن قائمة المركز المالي للمؤسسة الوقفية وهي: مبلغ الإثبات الأولي لعين الوقف، الاحتياطات، الفائض غير المخصص أو العجز التراكمي، تعديلات القيمة العادلة للموجودات المكونة لعين الوقف، والتعديلات الناشئة عن بيع عين الوقف أو تحويلها أو مبادلتها وفقاً لمبادئ الشريعة وأحكامها.

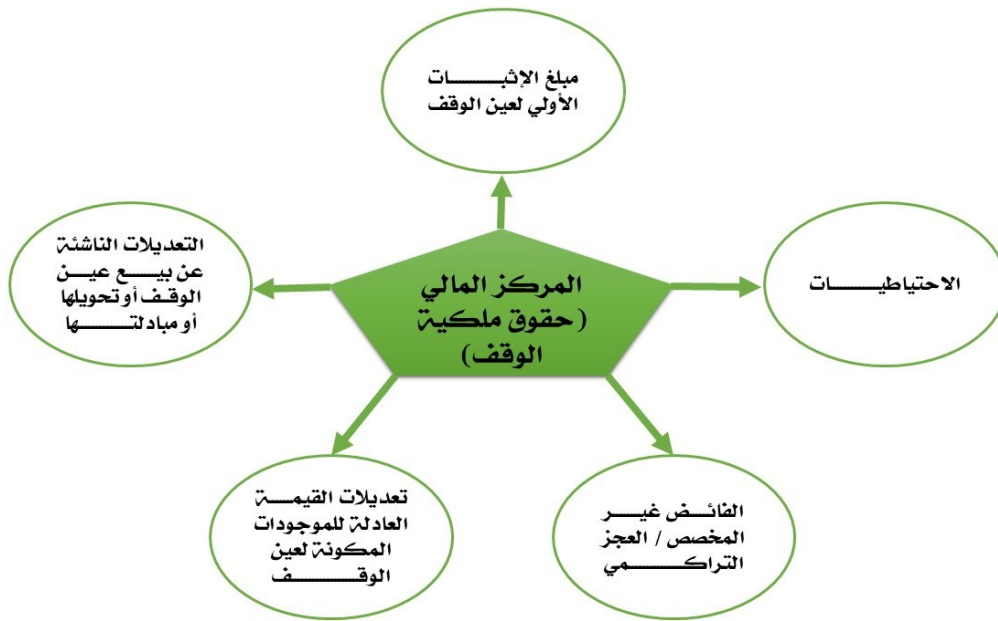
كما يبين الشكل (6) عناصر قائمة الأنشطة المالية التي يجب عرضها بحسب طبيعة عمل المؤسسة الوقفية مع ضرورة الإفصاح عن تفاصيلها في قائمة الإفصاحات على القوائم المالية وتشمل: الدخل من كافة فئات الاستثمار، الدخل من فئات الموجودات الأخرى، الدخل من العمليات التجارية، الدخل من المصادر الأخرى، المساهمات المقدّمة من الواقف أو غيره ولم تصنف تحديداً بأنها من عين الوقف، مصروفات الحوكمة والإدارة، خسائر الهبوط في القيمة والخسائر المماثلة، الإهلاك والاستنفاد، المصروفات الأخرى، فائض أو عجز البرامج، مكاسب أو خسائر القيمة العادلة، وفائض أو عجز الفترة.

ويبين الشكل (7) قائمة الغلة التي تُعدُّ من قوائم العرض، وهي شبيهة بقائمة التدفقات النقدية، حيث تعرض عدة جوانب في موضع واحد لفائدة مستخدمي القوائم المالية؛ فهي تعرض احتساب الغلة وإسناد المنافع التي يمكن تضمينها.

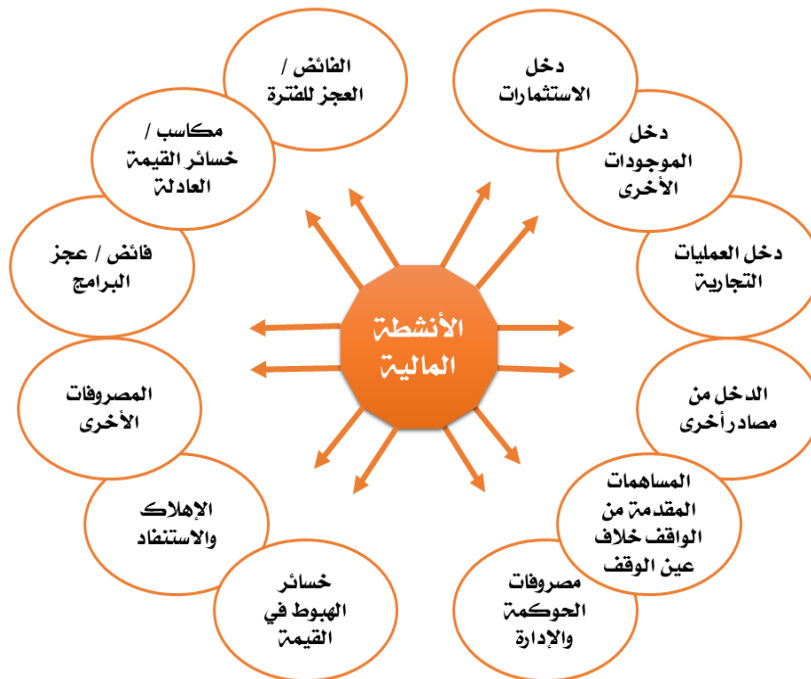
- تضمنت الفقرة رقم (38) من معيار المحاسبة المالية (37) طريقة احتساب: الغلة للفترة، رصيد أول الفترة للغلة غير المخصصة، الغلة المتاحة للتوزيع، المنافع الموزعة أو المخصصة مستحقة الدفع، ورصيد آخر الفترة للغلة غير المخصصة.
- يمكن أن تتضمن قائمة الغلة أيضا تعديلات متعلقة بالاستهلاك والنفاد، وهبوط القيمة للاستثمارات والموجودات، وما يقابلها من تكوين الاحتياطات الرأسمالية أو احتياطات استبدال الموجودات أو الاستثمارات إذا عدَّه الواقف أو الناظر ضروريا.



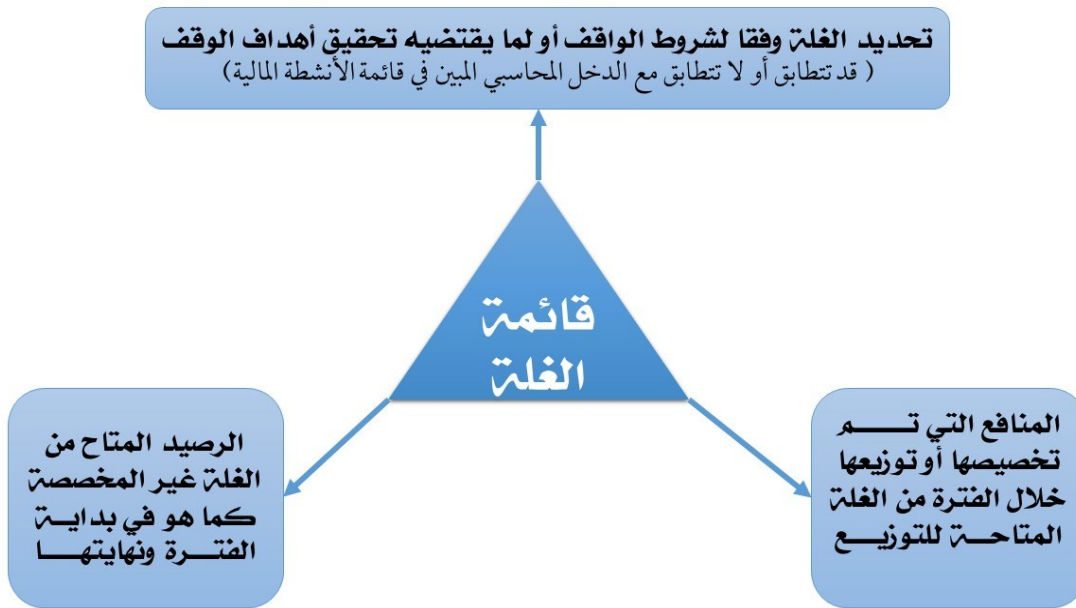
الشكل (4) عناصر المطلوبات ضمن قائمة المركز المالي حسب معيار المحاسبة المالية (37) الصادر عن أيوفي (من إعداد الباحث)



الشكل (5) عناصر حقوق ملكية الوقف ضمن قائمة المركز المالي حسب معيار المحاسبة المالية (37) الصادر عن أيوفي (من إعداد الباحث)



الشكل (6) قائمة الأنشطة المالية حسب معيار المحاسبة المالية (37) الصادر عن أيوفي (من إعداد الباحث)



الشكل (7) قائمة الغلة
حسب معيار المحاسبة المالية (37) الصادر عن أبوفي (من إعداد الباحث)

يبين الشكل (8) ما يجب أن تعرضه قائمة التغيرات في حقوق ملكية الوقف، ويشمل: حركة مختلف مكونات حقوق ملكية الوقف خلال الفترة، والحركة المتعلقة بالغلة وتوزيع المنافع ضمن حركة الفائض غير المخصص أو العجز المتراكم.

ويبين الشكل (9) ما يجب أن تعرضه قائمة التدفقات النقدية متمثلاً في: التدفقات النقدية الناتجة عن أو المستخدمة في الأنشطة التشغيلية والأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية خلال الفترة، وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة المالية رقم (1) بحيث لا تتعارض مع المتطلبات المحددة في هذا المعيار.

كما يبين الشكل (10) ما يجب أن تتضمنه الإفصاحات على القوائم المالية من إفصاحات وتشمل: إفصاحات عامة، إفصاحات خاصة، وإفصاحات تتعلق بإدارة المخاطر وقائمة الأداء، ويمكن تفصيل تلك الإفصاحات كما يأتي:

- الإفصاحات العامة تتمثل في: السياسات المحاسبية المهمة والإفصاحات التفصيلية بشأن مكونات القوائم المالية، بالإضافة إلى الإفصاح عن المعلومات التعريفية بالمؤسسة مثل: الاسم القانوني، نوع المؤسسة ورقمها، الغرض والرسالة والهدف وفقاً لوثيقة الوقف، هيكل الحوكمة والعلاقة مع

المؤسسات الأخرى، الأنشطة الرئيسية، المصادر الرئيسية للنقد والموارد الأخرى، مصادر الدخل الرئيسية، الاعتماد على المتطوعين والتبرعات، معلومات الاتصال، والشروط الجوهرية للوقف.

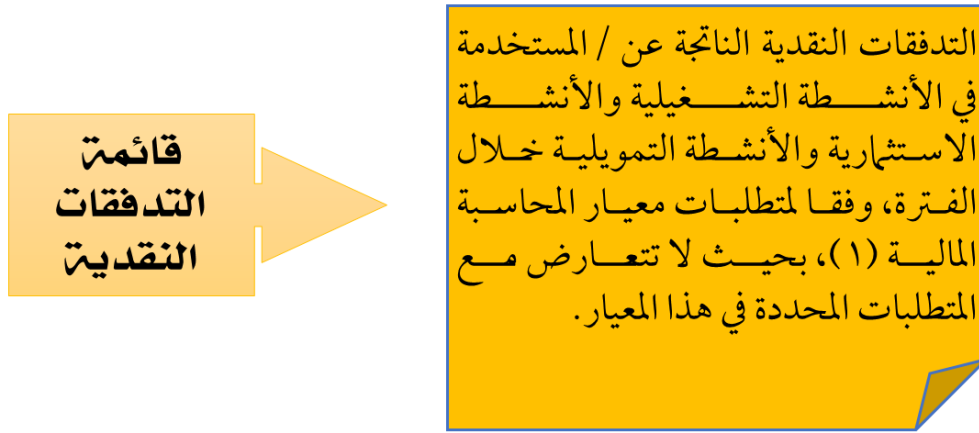
■ الإفصاحات الخاصة تتمثل في: التكلفة التاريخية للموجودات والمطلوبات التي ظهرت في قائمة المركز المالي بمبالغ معاد تقييمها، وحركة مخصصات الخسائر الائتمانية المتعلقة بالذمم المدينة خلال الفترة، وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة المالية رقم (30)، والذمم المدينة المشطوبة خلال الفترة، والذمم المدينة المحصلة خلال الفترة وقد سبق شطبها، ورصيد مخصص الخسائر الائتمانية في بداية الفترة ونهايتها.

■ إفصاحات تتعلق بإدارة المخاطر، وهي المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم أهداف المؤسسة وسياسات إدارة المخاطر، كما يجب الإفصاح عن متطلبات استدامة الوقف، وأسباب عدم الامتثال للإفصاح عن إدارة المخاطر في حال عدم الامتثال.

■ إفصاحات عن قائمة الأداء: الغرض منها هو توفير معلومات غير مالية لمساعدة المستخدمين على فهم الأداء التشغيلي للمؤسسة، ويستند إلى أثر المؤسسة الوقفية في المجتمع، والسلع والمنافع والمنح والتوزيعات أو الخدمات التي قدمتها المؤسسة الوقفية خلال الفترة.



الشكل (8) قائمة التغيرات في حقوق ملكية الوقف حسب معيار المحاسبة المالية (37) الصادر عن أيوفي (من إعداد الباحث)



الشكل (9) قائمة التدفقات النقدية حسب معيار المحاسبة المالية (37) الصادر عن أيوفي (من إعداد الباحث)

حركة تخصصات الخسائر الائتمانية المتعلقة بالذمم المدينة خلال الفترة وفقا لمعيار المحاسبة المالية رقم ٣٠

التكلفة التاريخية للموجودات والمطلوبات المعاد تقسيمها

إفصاحات خاصة

الغرض منها توفير معلومات غير مالية لفهم الأداء التشغيلي للمؤسسة

سياسات إدارة المخاطر ومتطلبات استدامة عين الوقف

قائمة الأداء

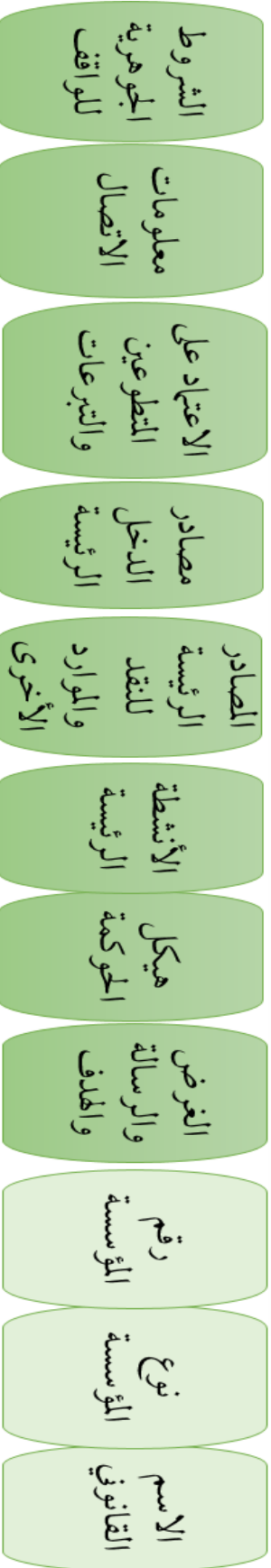
المستند في إعداد قائمة الأداء هو أثر المؤسسة في المجتمع والسلع والخدمات المقدمة

إدارة المخاطر

في حال عدم الامتثال فالمطلوب بيان أسباب عدم الامتثال وتبعاته

إيضاحات القوائم المالية

إفصاحات عامة تتضمن: السياسات المحاسبية المهمة والإفصاحات التفصيلية بشأن مكونات القوائم المالية إضافة إلى



الشكل (10) الإفصاحات التي يجب أن تتضمنها الإفصاحات على القوائم المالية (37) الصادر عن أئرفي (من إعداد الباحث)

2.4.3.3 التقارير التكاملية

تعمل استراتيجية التقارير التكاملية على الجمع بين بيانات المحاسبة الإدارية والمالية بغرض توفير فهم أكثر شمولاً لعملية إنشاء القيمة واستدامتها في المؤسسة الوقفية، مع إمكانية النظر في الآثار المالية الفورية ومقارنتها بالأهداف الاستراتيجية على المدى البعيد.

تكمن أهمية استخدام تقنيات المحاسبة الإدارية في التقارير المالية في قدرتها على توفير معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب لأغراض اتخاذ القرارات، ومن ذلك تحليل علاقة (التكلفة، الحجم، الربح)؛ بما يُمكن من تقييم تأثير المتغيرات في التكلفة أو الحجم على الربحية، وكذلك تقنية الميزانيات والتنبؤ المستخدمة في تحديد الأهداف المالية والتنبؤ بالمستقبل، ومثلها تحليل الانحراف الذي يساعد في تحديد أسباب الانحراف عن التكاليف القياسية، ودعم الإجراءات التصحيحية بالإضافة إلى اتخاذ القرارات الاستثمارية باستخدام تقنيات صافي القيمة الحالية، ومعدل العائد الداخلي، لتقييم العوائد المحتملة، والمخاطر المرتبطة بالاستثمار طويل الأجل (عبد الكاظم؛ عركد؛ و كاظم، 2023: 173-174).

يضاف إلى ما سبق من أهمية استخدام تقنيات المحاسبة الإدارية مع التقارير المالية ما يأتي (عبد الكاظم؛ عركد؛ و كاظم، 2023: 174):

- 1) التعزيز من دقة البيانات: من خلال التحليل والمقارنة واستخدام الأساليب الكمية بما يؤدي إلى زيادة الثقة من قبل أصحاب المصلحة.
- 2) تحسين فاعلية التقارير: من خلال تقديم تقارير أكثر كفاءة في التوقيت الملائم.
- 3) تقليل المخاطر التنظيمية والقانونية؛ من خلال دمج المعايير التحليلية الدقيقة في المحاسبة المالية؛ ما يؤدي إلى تحسين الامتثال لمعايير الإبلاغ.
- 4) تحسين الاتصال التنظيمي، وتسريع عجلة الأداء.
- 5) التقليل من نسبة الشك، وإصدار التقارير في ظل درجة موثوقية أعلى.
- 6) تحسين الأداء البيئي والمجتمعي بتضمين معلومات عن الأداء البيئي والمجتمعي للمؤسسة الوقفية.
- 7) توجيه الموارد بفعالية نحو تحقيق الأهداف.
- 8) توفر المحاسبة الإدارية رؤية متعددة الزوايا، تسمح بتوجيه الموارد بشكل أكبر فاعلية.

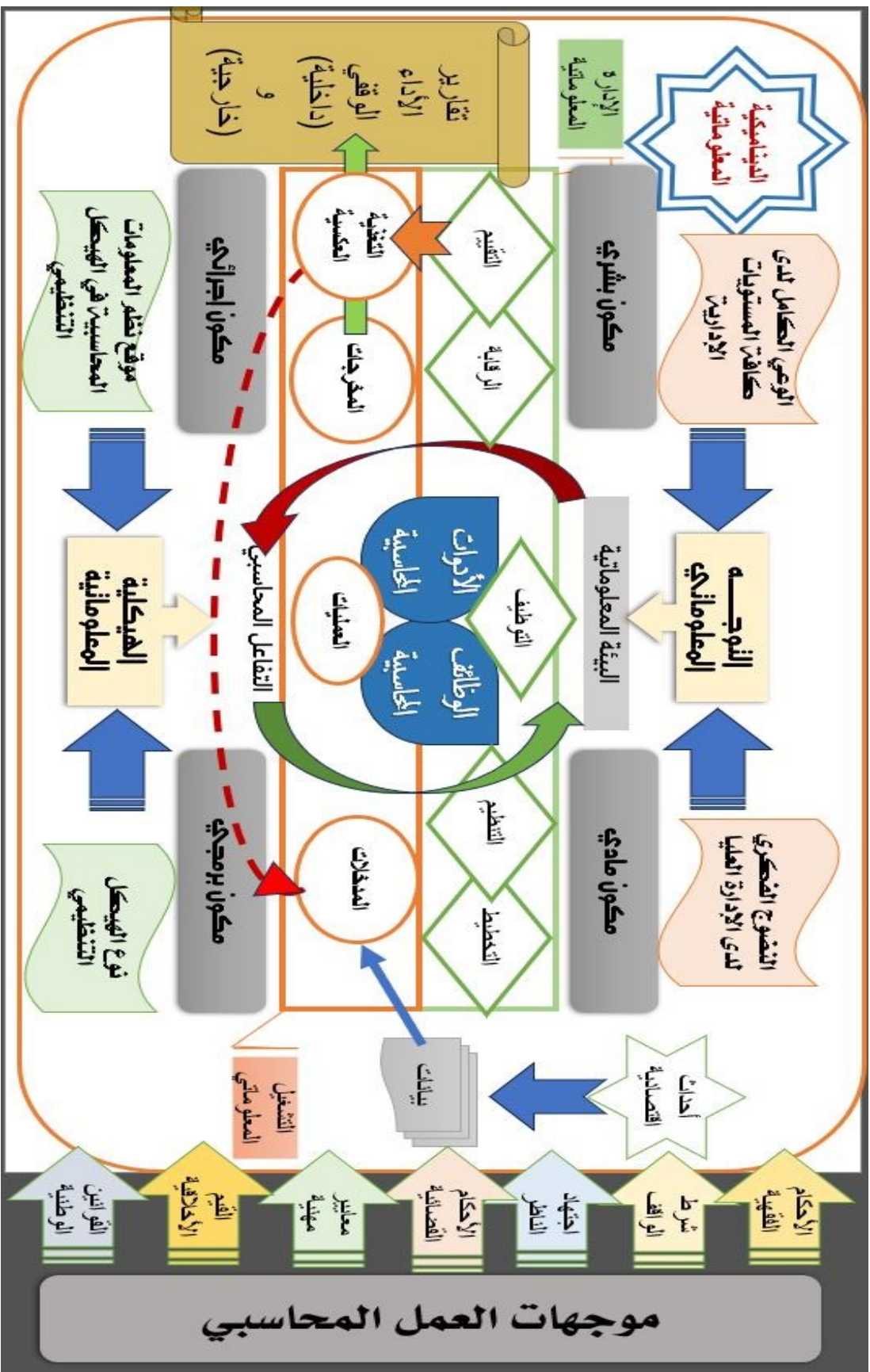
يمكننا القول: إن تقارب المحاسبة المالية والإدارية يهدف إلى استغلال واستثمار مزايا كلا التخصصين لتوفير صورة مفصلة وتحليلية للأداء المالي للمؤسسة الوقفية، إذ يساعد ذلك التقارب في اتخاذ قرارات حكيمة، ويحسن الفعالية التشغيلية، ويزيد من شفافية التقارير المالية من خلال الالتزام بمعايير المحاسبة وتنظيم البيانات المالية بفعالية، وضمان الدقة والوضوح، واعتماد التكنولوجيا، بما يمكن المؤسسة

الوقفية من تعزيز موثوقية وفائدة تقاريرها المالية (Athula & Sujatha. 2014: 110-111)، (عبد الكاظم؛ عركد؛ و كاظم، 2023: 172).

إن تحسين التقارير المالية في المؤسسات الوقفية أمر بالغ الأهمية، وفي سبيل ذلك فإننا بحاجة إلى أنظمة مالية موثوقة، وحوكمة للبيانات، وضوابط داخلية، فضلاً عن استخدام تقنيات المحاسبة الإدارية التي توفر رؤية قيمة للتخطيط واتخاذ القرارات، وقياس الأداء، ورضا العملاء (عبد الكاظم؛ عركد؛ و كاظم، 2023: 177).

ولتلخيص ما سبق من تفصيل حول البعد المحاسبي قام الباحث بإعداد الشكل (11) الذي يوضح الصورة الكاملة للبعد المحاسبي كآتي:

- الديناميكية المعلوماتية بعناصرها الأربعة: البيئة المعلوماتية، الهيكلية المعلوماتية، التشغيل المعلوماتي، والإدارة المعلوماتية، كل ذلك مسبوق بالتوجه المعلوماتي المتمثل في النضوج الفكري للإدارة، والوعي الكامل لدى الموظفين بأهمية المعلومات.
- البيئة المعلوماتية لها أربعة مكونات: مادي، برمجي، بشري وإجرائي.
- يتم استخراج البيانات من الأحداث الاقتصادية، ويتم التفاعل المحاسبي بين الوظائف والأدوات المحاسبية بتأثير من موجهات العمل المحاسبي في ظل الديناميكية المعلوماتية بواسطة التشغيل المعلوماتي، وبإشراف من الإدارة المعلوماتية.
- تمثل تقارير الاداء الوقفي الداخلية والخارجية مخرجات للديناميكية المعلوماتية.



الشكل (11) الاعداد المحاسبية متضمنا موجهات العمل المحاسبية والممارسات - بما فيها الدينامية المعلوماتية - وتقارير الاداء الوقفي (من اعداد الباحث)

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

الأوقاف اليمنية

3.1.1 الأوقاف في اليمن . نظرة تاريخية

في بلادنا اليمنية، وقبل دخول الإسلام، كان للمعابد أوقاف حُبست عليها؛ إذ خصَّصَ ملوك تُنَّع وكذا ملكة سبأ أراض زراعية على المعابد، أما بعد دخول الإسلام فَيُعَدُّ الجامع الكبير بصنعاء أول وقف إسلامي في اليمن، تلاه جامع الجند الذي بناه الصحابي الجليل معاذ بن جبل رَضِيَ اللهُ عَنْهُ (العززي، 1997: 181)، (مجلي، 2002: 112).

ثم انتشرت الأوقاف وتنوعت في سائر المدن اليمنية في زمن الخلفاء الراشدين، وكذلك في العهد الأموي والعباسي وفي عهد الدويلات المستقلة، بدءًا بالدولة الزيادية (204هـ) (العززي، 1997: 181). والملاحظ أن الأوقاف في اليمن تركزت في الجهات التي اشتهرت بوجود العلماء وكثرة دور العلم، وكذلك في المدن التي كانت عواصم للدويلات الإسلامية التي حكمت اليمن (مجلي، 2002: 26).

وقد اتسعت رقعة الأوقاف في عهد الدولة الأيوبية (569هـ)؛ نتيجةً لاهتمام الدولة بتنشيط الحركة العلمية عن طريق الوقف على التعليم، أما في عهد الدولة الرسولية (626هـ / 1229م) الذي سمي بالعصر الذهبي؛ فقد شهدت الأوقاف نقلة نوعية تبعا لرقى جوانب الحياة المختلفة، إذ تنوعت الأوقاف وتعددت، وشارك ملوك وأمراء ونساء البيت الرسولي في الوقف، وكذلك العلماء والفقهاء والموسرون، ولم تقتصر أوقافهم على المدن اليمنية، وإنما امتدت إلى مكة والمدينة النبوية وجدة والطائف، وكان من ضمن أوقافهم شق وتعبيد طرق الحج، وإقامة السبل والاستراحات عليها (العززي، 1997: 182-183).

وينقل لنا (العراشي، 2014: 55-83) صورة مشرقة لنظام الإدارة الوقفية في عهد الدولة الرسولية من وحي الوقفيات الغسانية؛ إذ ذكر أن السلطان المؤيد أنشأ (ديوان الوقف) ليتولى إدارة الأوقاف، ويصبح السلطان هو الناظر الأعلى لشؤون الوقف؛ وذلك بسبب تدهور الوقف الناجم عن عدم إمساك القضاة دفاتر خاصة لتدوين إيرادات ومصاريف الوقف.

ويتولى إدارة الديوان جهاز إداري متكامل يرأسه (مَشْدُ الوقف)، ثم (الناظر)، ويُشترط فيهما أن يكونا ممن عُرفا بالعدالة والدين والأمانة، ويوجد في هذا الديوان عدد من الكُتَّاب يتولون تسجيل أصول الوقف في سجلات خاصة، وحصر الوارد والمنصرف، ويتبع هذا الديوان موظفون يُسَمَّونَ (الأعيان)، مهمتهم صرف النفقات وتسجيلها، ويتحملون مسؤولية ضياع تلك الأموال.

ويستخدم موظفو الديوان مجموعة دفترية متكاملة، مثل سجلات التوثيق، التي يتم فيها تسمية أنواع الموقوفات وأماكنها وحدودها وأساليب استثمارها وطرق صرف غلاتها، علاوة على سجلات للوارد، وأخرى للمصروفات، ودفاتر الاستحقاقات، ودفاتر أخرى لرصد المستحقين.

ومما أظهرته الأبحاث وجود تنظيمات مالية راقية في دولة بني رسول، تم اقتباسها من أنظمة مصر المملوكية، وكان السلطان يشرف عليها بنفسه، وينوبه نظاراً في كل مدينة، ويشرف على النظار قضاة، وهو ما يعني تعدد الجهات الإشرافية؛ لضمان سلامة نظام الإيرادات والمصروفات الوقفية.

وبخصوص الموارد المالية فقد كانت عبارة عن قسمين: الأراضي الزراعية، والمنشآت التجارية، التي شملت الدكاكين والمعاصر والحوانيت والمغاسل والفنادق والحمامات.

وبالنسبة للمصروفات المالية فتوضح الوثائق تبويب المصروفات إلى داخلية وخارجية، فضلاً عن تصنيف كل منهما إلى عدد من التقسيمات نبيها فيما يأتي:

أولاً: المصاريف الداخلية

(1) **الصيانة والترميم:** نال هذا النوع النصيب الأكبر من المصروفات، وذلك يعكس إدراك الواقفين في تلك المرحلة لأهمية هذا النوع من المصروفات لبقاء الوقف واستمراريته، ويتضمن هذا البند أيضاً مصاريف النظافة والأثاث.

(2) **الرواتب والعطايا:** كان يطلق عليها مسمى (جامكية)، وكانت تصرف من خلال ثلاثة أنظمة: نظام الصرف العيني، النقدي، والمختلط

(3) **الإضاءة:** تتضمن شراء أدوات الإضاءة وإصلاحها، وشراء مادة الإشعال، وتسمى (السليط)، وقد لوحظ في هذا البند تحديد الكمية الشهرية المخصصة دون التعرض لسعرها مع التشديد على شرائها مهما بلغت قيمتها.

ثانياً: المصاريف الخارجية (مصارف الوقف)

بلغت في تنوعها وشمولها لحاجات المجتمع مبلغاً عظيماً؛ فمن ذلك:

- (1) رعاية الأيتام والأرامل وكبار السن.
- (2) تأمين القوت اليومي للفقراء من مجاوري المؤسسة وعابري السبيل.
- (3) حفر الآبار وشق القنوات المائية، وتشبيد السدود وإصلاح الطرقات.
- (4) دعم المرضى المحتاجين، والشباب في نفقات الزواج.

ومما يجدر ذكره هنا هو: وجود إشارات في الوثائق الغسانية تخول القائمين على المؤسسة الوقفية العمل بما يروونه مناسباً؛ وذلك يدل على السياسة المرنة في نظام المصروفات، ويُظهر أن نظام المصروفات يتم وضعه بناء على نظرة واضحة لنظام الإيرادات.

وفيما يخص السياسة المالية، فقد قامت إدارة الأوقاف في عهد الدولة الرسولية بوضع الميزانية العامة، وميزانية تشغيلية، وميزانية احتياطية، فضلاً عن وضع سياسة تحديد صرفيات الأجور والهيئات والعطايا، وكل ما سبق وبالمقارنة مع ما سيأتي يؤكد أن عصر الدولة الرسولية كان عصراً ذهبياً بحق.

واستمرت مسيرة الأوقاف في عهد الدولة الطاهرية (858هـ)، إلا أن الفساد بدأ يغزو الأوقاف بسبب إهمال النظار واستيلاء بعض الحكام على الأوقاف. أما في عهد الدولة العثمانية، فقد استمر الوقف على المدارس والجوامع، لكنها لم تبلغ ما بلغت في العهد الرسولي، ومن الثابت تاريخياً أن العثمانيين قاموا بتوزيع أراضي الوقف على الموظفين والضباط والمشائخ التابعين لهم، في استمرار لمسلسل تدهور الوقف (العززي، 1997: 184-185)، (مجلي، 2002: 136).

وفي عهد الأئمة فرضت ضرائب مرتفعة على الأوقاف، وتم مصادرة الأراضي والعقارات التي ضاعت حُجج الوقف الخاصة بها؛ فقاموا بتوزيعها إقطاعات على أنصارهم وشركائهم في الحكم، وقد عانت الأوقاف في عهد الأئمة من الفساد الإداري، إذ استخدم الأئمة هيكل إدارياً سورياً، قاموا من خلاله بتركيز السلطة الفعلية في أيديهم، وتوزيع المناصب على الأسر ذات النقل السياسي لاستمالتهم (العززي، 1997: 140، 186)، (مجلي، 2002: 122، 140).

بل استباح بعضهم لنفسه ضم أموال الوقف إلى ممتلكاتهم الخاصة، تارة بالشراء وأخرى بالمقايضة وثالثة بالاعتصاب، معتمدين في ذلك على قاعدة في مذهبهم الفقهي تنص على أنه: لا قرينة لباع أو كافر؛ فتم لهم بذلك مصادرة الكثير من الأموال التي وقفها خصومهم، ومن ذلك الأوقاف الخاصة بالمذهب الشافعي، وهي أغلب أوقاف بني رسول (العززي، 1997: 186)، (مجلي، 2002: 122).

3.1.2 الأوقاف في اليمن . العصر الحديث

يقصد بالعصر الحديث الفترة التي أعقبت الثورة في الشمال في سبتمبر 1962م، والاستقلال في الجنوب في أكتوبر 1963م، والتي اتسمت بالاضطرابات السياسية التي ما برحت تُعْتَف في عضد الدولة اليمنية بشطريها، وانعكست آثارها على كافة مظاهر الحياة، وأدت إلى مزيد من التدهور في وضع الأوقاف في اليمن.

فقد أشار (مجلي، 2002: 126) إلى أن بعض الحكام في الشمال تعمد القضاء على الاستقلال المالي والإداري للأوقاف؛ لجعله تابعا للسلطة القائمة، أما في الجنوب فقد حلَّ الحزب الحاكم محل مؤسسة الأوقاف، وصارت الأوقاف جزءًا من ممتلكات الدولة.

ومن الأسباب التي أسهمت بشكل بارز في التعدي على الأوقاف أن القانون اليمني في الشطر الشمالي أخذ بالرأي الفقهي القائل بجواز نقض الوقف الأهلي بحكم قضائي أو بتراضي أهل مصرف الوقف (مجلي، 2002: 43)، الأمر الذي أدى إلى غصب وتحرير عدد كبير من الأموال الموقوفة بالحيل الشرعية والقانونية المعروفة لذوي الشأن حيناً، وبالقوة حيناً.. ولا زالت حركة التحرر من الوقف فعالة وجبهتها متزايدة العدد والعدة، خاصة منذ أن اقتحم ميدانها عدد لا يستهان بهم من أصحاب القوة والسلطة والنفوذ، مدججين لا بالسلاح فحسب، بل ويدعمهم في ذلك عدد من الموظفين، وبعض الوسطاء والمرتبقة من أصحاب المهن الحرة، الناعقين باسم الشرع والقانون والمتخصصين في تجميل وتشجيع ومعاونة كافة أنواع السلوك المناهض لهما (مجلي، 2002: 45-46).

وأرجع (مجلي، 2002: 106-107) الأسباب التي دفعت الدول العربية للتدخل في إدارة الأوقاف إلى المركزية، والرغبة في السيطرة، وكبر حجم قطاع الأوقاف، وكثرة المؤسسات المرتبطة به.

3.1.3 أداء الأوقاف في اليمن

يعرف الأداء الحكومي عموماً بالرتابية، وطول الإجراءات وتعقيدها، ومركزية السلطة، وصعوبة قياس الأهداف، وغياب مفهوم المنافسة، ومثله مفهوم الربح، وكل ما سبق مشهور معروف عن أداء مكاتب الأوقاف في اليمن عموماً، الأمر الذي لا يتناسب البتة مع متطلبات العمل الوقفي المعاصر.

وفيما يتعلق بإصلاح نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية يرى (أحمد، 2001) أن الأمر مرهون بمدى توافر بيئة ملائمة، ومدى قناعة العاملين في تلك الوحدات بأهمية هذا الإصلاح.

وقد أورد بعض الباحثين ملاحظات حول أداء الأوقاف في اليمن نذكر منها ما يأتي (العززي، 1997: 222-223)، (شباله، 2013: 276-279):

- 1) الافتقار إلى الموظفين من ذوي الأمانة والكفاءة.
- 2) استغلال الوظيفة العامة لتحقيق مكاسب شخصية.
- 3) الفساد المالي والإداري؛ ومن ذلك سوء الإدارة من خلال زيادة النفقات وقلة الإيرادات.
- 4) قلة الخبرة وانعدام برامج التأهيل.
- 5) جهل بعض المسؤولين بالأحكام الفقهية المتعلقة بالأوقاف.
- 6) ضعف الرقابة والمحاسبة من قبل السلطات العليا.

كل ذلك - لا ريب - يعكس صورة قاتمة عن أداء الأوقاف في اليمن، يؤكد ذلك ويوضحه ما جاء في منشور للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة عن قضايا المال العام المحالة إلى النيابة العامة، ومنها: (قضية اختلاس/ تسهيل استيلاء/ تزوير) تتعلق بمكتب وزارة الأوقاف في أمانة العاصمة؛ إذ بلغت أضرارها المالية ما يزيد عن اثنين وثلاثين مليار ريال يمني، وهو ما يزيد عن ثلاثة وخمسين مليون دولار، والمتهمون في القضية وكلاء ومديرون في المكتب المشار إليه (قناة الإعلام الرقابي التابعة للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة على التلجرام، 2020) <https://t.me/anticorruptionmedia>

منهجية الدراسة وإجراءاتها

3.2.1 تصميم منهجية الدراسة

اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لمحاور الدراسة بشكل كلي، وبشكل جزئي لأبعاد وفقرات كل محور؛ لتحقيق هدفها المتمثل بمعرفة أثر البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية، وتُشكّل الأوقاف اليمينية وحدة التحليل في هذه الدراسة الميدانية.

3.2.2 مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في مكاتب وزارة الأوقاف اليمينية في أمانة العاصمة والمحافظات، التي يبلغ عددها ثلاثة وعشرين مكتباً، ونتيجة للظروف التي تمر بها البلاد أثناء إجراء الدراسة الميدانية التي اقتصر إجراؤها على مجتمع الدراسة باستثناء مكاتب أوقاف سيئون والمهرة وسوقطرة؛ حيث تم توزيع الاستبيان على عينة قصدية في كل مكتب بمعدل ثلاث استمارات استهدفت شاغلي الوظائف المالية: المدير المالي، المحاسب، المراجع الداخلي، والجدول (1) يوضح توزيع الاستبانة على أفراد عينة الدراسة.

جدول (1)

توزيع الاستبانة على أفراد عينة الدراسة

البيانات	مدير مالي	محاسب	مراجع داخلي	الإجمالي
الاستبانات المستلمة والقابلة للتحليل	15	14	13	42
الاستبانات التي لم يتم الرد عليها	05	06	07	18
الاستبانات الموزعة	20	20	20	60

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

3.2.3 أداة الدراسة

اقتضت طبيعة الدراسة الاعتماد على نتاج الإطار النظري والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، والاستفادة منها في تصميم الاستبانة؛ التي تجلت في منظومة متكاملة تم بناؤها لجمع بيانات الدراسة الميدانية؛ بما يحقق أهداف الدراسة، من خلال الخطوات الآتية:

بناء الاستبانة: تم بناء الاستبانة في صورتها الأولية بعد الاطلاع والاستفادة من الأدبيات والدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية وفقاً للخطوات العلمية المتعارف عليها؛ بغرض جمع البيانات الخاصة بموضوع الدراسة الحالية من عينة الدراسة، وتكونت الاستبانة في صورتها الأولية من جزئين رئيسيين:

الجزء الأول: يختص بالبيانات الديموغرافية لعينة الدراسة (العمر، المؤهل، التخصص العلمي، الوظيفة الحالية، سنوات الخبرة)، وقد تم وضعها في مستوى قياس اسمي ورتبي ونسبي، وتم التعامل مع المقاييس اللفظية بتحويلها إلى مقاييس رقمية هي: (1، 2، 3).

الجزء الثاني: تشكّل من ثلاثة محاور:

المحور الأول: (موجهات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية في الأوقاف اليمينية)، تضمن (30) فقرة.

المحور الثاني (الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية في الأوقاف اليمينية)، تضمن (20) فقرة.

المحور الثالث (تقارير أداء الأوقاف اليمينية) تضمن (6) فقرات.

وقد تم وضع خمسة بدائل أمام كل فقرة من فقرات الأقسام التابعة للمحاور الثلاثة هي: موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة؛ بحيث توزع الدرجات التالية (5، 4، 3، 2، 1) على التوالي بين البدائل السابقة، والجدول (2) يوضح السلم اللفظي والدرجة المقابلة في السلم الكمي بتدرج خماسي وفقاً لمقياس (ليكرت).

جدول (2)

السلم اللفظي والدرجة المقابلة في السلم الكمي بتدرج خماسي وفقاً لمقياس ليكرت

التأثير	عالي جداً	عالي	متوسط	ضعيف	ضعيف جداً
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

3.2.4 بنية المقياس

3.2.4.1 مقياس الأداة

للحكم على درجة اتجاه أفراد عينة الدراسة نحو موضوع الدراسة من خلال المتوسطات الحسابية؛ تم اختيار معيار يتم من خلاله الحكم عليها؛ حيث استخدم مقياس (ليكرت) الخماسي بإعطاء كل فقرة الدرجات (من 1 إلى 5)؛ بحيث يكون طول الفئة = (الحد الأعلى - الحد الأدنى) // عدد المستويات المطلوبة = $(5 - 1) / 5 = 0.8$ ، ثم إضافة طول الفئة (الخلية) إلى الحد الأدنى في مقياس (ليكرت) الخماسي وهو (1)؛ الذي يمثل الحد الأدنى في المستوى الضعيف جداً للحصول على الحد الأعلى؛ ليصبح مستوى التأثير الضعيف جداً هو (1 - 1.8)، والمستوى الضعيف هو (1.81 - 2.6)، والمستوى المتوسط هو (2.61 - 3.4)، والمستوى العالي هو (3.41 - 4.2)، والمستوى العالي جداً هو (4.21 - 5) وتحديد ما يعادل المستويات بالمقياس المئوي؛ وعلى ذلك تم تشخيص كافة فقرات الاستبانة وفقاً لتصنيف هذا المقياس، وتتمثل

في أن درجة التقييم تكون عاليةً جدًا إذا كان المتوسط الحسابي يقع بين (4.21 - 5)، والدرجة عالية إذا كان المتوسط الحسابي يقع بين (3.41 - 4.2)، والدرجة متوسطة إذا كان المتوسط الحسابي يقع بين (2.61 - 3.4)، والدرجة ضعيفة إذا كان المتوسط الحسابي يقع بين (1.81 - 2.6)، والدرجة ضعيفة جدًا إذا كان المتوسط الحسابي يقع بين (1 - 1.8)، والجدول (3) يوضح تصنيف مستويات المتوسطات الحسابية.

جدول (3)

تصنيف مستويات المتوسطات الحسابية وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي

التأثير		
	إلى	من
عالي جدا	5	4.21
عالي	4.20	3.41
متوسط	3.40	2.61
ضعيف	2.60	1.81
ضعيف جدا	1.80	1

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

3.2.4.2 صدق الأداة

يعد قياس صدق الاستبانة من الخطوات المهمة التي يتم القيام بها بعد إعداد الاستبانة؛ إذ إنَّ أداة الدراسة لا بد أن تقيس السمة أو الظاهرة التي وضعت لقياسها، لا أن تقيس غيرها أو تقيس ظاهرة أخرى معها. ولكي يتم التأكد من أن أداة الدراسة وضعت فعلاً لتقيس أهداف الدراسة الحالية، وحتى يتم التحقق من مدى ارتباط كل فقرة بالمجال الذي تنتمي إليه، ومدى وضوح كل فقرة وسلامة صياغتها اللغوية وملاءمتها لتحقيق الهدف الذي وضعت من أجله؛ فقد تم التأكد من صدق الأداة باستخدام أسلوب الصدق الظاهري، وأسلوب صدق الاتساق الداخلي.

3.2.4.2.1 الصدق الظاهري

بعد الانتهاء من إعداد الاستبانة، وبناء فقراتها؛ تم عرضها في صورتها المبدئية على مجموعة من المحكمين أصحاب الاختصاص في المحاسبة والمراجعة من دكاترة الجامعات اليمنية الموضحة أسماؤهم في الجدول (4)، لإبداء آرائهم حول فقرات الاستبانة من حيث مدى ارتباط كل فقرة بالمجال الذي تنتمي إليه، ومدى وضوح كل فقرة، وسلامة صياغتها اللغوية، وملاءمتها لتحقيق الهدف الذي وضعت من أجله، والتعديلات المقترحة إجراؤها بالإضافة أو الحذف.

وبعد استعادة النسخ المحكمة؛ تم تعديل بعض فقرات الاستبانة في ضوء آراء المحكمين ومقترحاتهم؛ وعلى ذلك أصبحت الاستبانة تتمتع بالصدق الظاهري.

جدول (4)

أسماء المحكمين لأداة الدراسة

م	اسم المحكم	الجهة
1	أ. د / عبد الملك حجر	قسم المحاسبة - كلية التجارة والاقتصاد - جامعة صنعاء
2	أ. د / عبد الحميد الصيغ	قسم المحاسبة - كلية التجارة والاقتصاد - جامعة صنعاء
3	أ. د / فؤاد أحمد العفيري	قسم المحاسبة - كلية العلوم الإدارية - جامعة إب
4	أ. د / علي هارب	قسم المحاسبة - كلية العلوم الإدارية - جامعة الأندلس
5	أ. د / محمود دايل	الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة
6	د/ مأرب المحجاني	قسم المحاسبة - كلية التجارة والاقتصاد - جامعة عمران
7	د/ حميد عبد الله مسواك	قسم المحاسبة - كلية التجارة والاقتصاد - جامعة عمران
8	د / أحمد البياضي	قسم المحاسبة - كلية التجارة والاقتصاد - جامعة عمران

3.2.4.2.2 صدق الاتساق

تم التأكد من صدق الاستبانة أيضاً باستخدام صدق الاتساق الداخلي، وهو يعطي صورة عن مدى التناسق الموجود بين الفقرات داخل نفس المحور، ومدى اتساق هذه الفقرات مع المحور الذي تنتمي إليه، وتم التأكد من توافر صدق الاتساق الداخلي باستخدام معامل ارتباط بيرسون عن طريق حساب معامل الارتباط بين درجة كل فقرة مع الدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه، وكانت النتائج كما هو موضح في الجدول (5).

جدول (5)

معاملات ارتباط درجات الفقرات بالدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه

الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
المحور الأول: موجهات العمل المحاسبي للحكومة الإسلامية المؤثرة في أداء الأوقاف اليمنية.					
القسم الأول: الأحكام الفقهية					
1	*0.479	0.033	4	**0.747	0.000
2	**0.650	0.002	5	**0.855	0.000
3	**0.821	0.000	—	—	—
القسم الثاني: شرط الواقف					
1	*0.485	0.030	4	*0.469	0.037
2	**0.682	0.001	5	**0.575	0.008
3	**0.807	0.000	—	—	—
القسم الثالث: اجتهاد الناظر					
1	**0.633	0.003	3	*0.503	0.024

الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
2	*0.461	0.041	4	*0.531	0.016
القسم الرابع: الأحكام القضائية					
1	**0.604	0.005	4	**0.819	0.000
2	*0.530	0.016	5	**0.758	0.000
3	**0.614	0.004	—	—	—
القسم الخامس: المعايير المهنية					
1	**0.566	0.009	3	**0.885	0.000
2	**0.703	0.001	—	—	—
القسم السادس: القيم الأخلاقية					
1	**0.844	0.000	3	**0.826	0.000
2	**0.748	0.000	—	—	—
القسم السابع: القوانين المحلية					
1	*0.549	0.012	4	**0.583	0.007
2	**0.604	0.005	5	**0.793	0.000
3	*0.452	0.045	—	—	—
المحور الثاني: الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية المؤثرة في أداء الأوقاف اليمنية					
القسم الأول: البيئة المعلوماتية					
1	*0.545	0.013	5	*0.484	0.031
2	**0.820	0.000	6	**0.913	0.000
3	*0.543	0.013	7	**0.723	0.000
4	**0.576	0.008	8	**0.745	0.000
القسم الثاني: الهيكلية المعلوماتية					
1	**0.821	0.000	4	**0.891	0.000
2	**0.732	0.000	5	**0.928	0.000
3	**0.870	0.000	—	—	—
القسم الثالث: التشغيل المعلوماتية					
1	**0.810	0.000	3	**0.942	0.000
2	**0.713	0.000	4	**0.873	0.000
القسم الرابع: إدارة التشغيل المعلوماتية					
1	**0.870	0.000	3	**0.929	0.000
2	**0.880	0.000	—	—	—
المحور الثالث: تقارير الأداء في الأوقاف اليمنية					
القسم الأول: التقارير الداخلية					
1	**0.842	0.000	3	**0.914	0.000
2	**0.699	0.001	—	—	—
القسم الثاني: التقارير الخارجية					
1	**0.933	0.000	3	**0.907	0.000
2	**0.950	0.000	—	—	—

* * علاقة الارتباط دالة عند مستوى 0.01.

* علاقة الارتباط دالة عند مستوى 0.05.

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

يوضح الجدول (5): أن قيم معاملات ارتباط الفقرات بالدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه تراوحت من (0.452) إلى (0.950)، وأن جميع قيم معاملات ارتباط الفقرات بالدرجة الكلية للمحور ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.01) و(0.05)، وتشير إلى الاتساق الداخلي بين درجة كل فقرة ودرجة المحور الذي تنتمي إليه؛ مما يثبت صدق تلك الفقرات وتمتعها بدرجة عالية من الصدق.

علاوة على ما سبق، تم حساب معامل الارتباط بين درجة كل محور والدرجة الكلية للاستبانة، والجدول (6) يوضح معاملات ارتباط الدرجة الكلية للمحور بالدرجة الكلية للاستبانة.

جدول (6)

معاملات ارتباط الدرجة الكلية للمحور بالدرجة الكلية للاستبانة

م	المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	موجهات العمل المحاسبي للحكومة الإسلامية في الأوقاف اليمنية	**0.809	0.000
2	الممارسات المحاسبية للحكومة الإسلامية في الأوقاف اليمنية	**0.971	0.000
3	تقارير الأداء في الأوقاف اليمنية	**0.947	0.000

* * علاقة الارتباط دالة عند مستوى 0.01.

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

يوضح الجدول (6): أن معامل ارتباط محاور الاستبانة بالدرجة الكلية للأداة دالة إحصائياً عند مستوى (0.01)، وأن جميع قيم معاملات ارتباط محاور الاستبانة بالدرجة الكلية للاستبانة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.01)، وتشير إلى الاتساق الداخلي بين درجة كل محور بالدرجة الكلية للاستبانة؛ وذلك يثبت صدق الاستبانة وتمتعها بدرجة عالية من الصدق.

3.2.4.3 ثبات الاستبانة

يمثل الثبات العامل الثاني في الأهمية بعد الصدق في عملية بناء وتقنين الأدوات، ويعني أن تكون الأداة على درجة عالية من الدقة والإتقان والاتساق والموضوعية فيما وضعت لقياسه، ويستخدم مقياس (ألفا كرونباخ) في قياس التجانس الداخلي في أي أداة تعتمد على أسلوب ليكرت. ولكي يتم التأكد من ثبات الاستبانة في الدراسة الحالية تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach)، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول (7).

جدول (7)

معاملات ألفا كرونباخ لثبات الاستبانة

م	المحاور	عدد الفقرات	قيمة ألفا كرونباخ
1	موجهات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية في الأوقاف اليمينية	30	0.95
2	الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية في الأوقاف اليمينية	20	0.97
3	تقارير الأداء في الأوقاف اليمينية	6	0.94
	جميع فقرات الاستبانة	56	0.98

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

يبين الجدول (7) أن قيم معاملات ألفا كرونباخ لفقرات محاور الاستبانة تراوحت بين (0.94) و(0.97)، فضلاً عن أن قيمة معامل ألفا كرونباخ لجميع فقرات الاستبانة بلغت (0.98)؛ وهذا يعني أن جميع قيم معامل ألفا كرونباخ للثبات مرتفعة، وتشير إلى أن الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الثبات.

3.2.5 الصورة النهائية للاستبانة

بعد التحقق من الصدق والثبات للاستبانة، تم التوصل للصورة النهائية للاستبانة (ملحق رقم 1)، والجدول (8) يوضح توزيع فقرات الاستبانة.

جدول (8)

توزيع فقرات الاستبانة على المحاور

م	المحاور/ القسم	عدد الفقرات
	المحور الأول: موجهات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية في الأوقاف اليمينية	30
1	القسم الأول: الأحكام الفقهية	5
2	القسم الثاني: شرط الواقف	5
3	القسم الثالث: اجتهاد الناظر	4
4	القسم الرابع: الأحكام القضائية	5
5	القسم الخامس: المعايير المهنية	3
6	القسم السادس: القيم الأخلاقية	3
7	القسم السابع: القوانين المحلية	5
	المحور الثاني: الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية في الأوقاف اليمينية	20
1	القسم الأول: البيئة المعلوماتية	8
2	القسم الثاني: الهيكلية المعلوماتية	5

م	المحور/ القسم	عدد الفقرات
3	القسم الثالث: التشغيل المعلوماتي	4
4	القسم الرابع: إدارة التشغيل المعلوماتي	3
	المحور الثالث: تقارير الأداء في الأوقاف اليمنية	6
1	القسم الأول: التقارير الداخلية	3
2	القسم الثاني: التقارير الخارجية	3
	مجموع فقرات الاستبانة	56

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

يبين الجدول (8) ما يأتي:

- أن الصورة النهائية للاستبانة تكونت من (56) فقرة موزعة على ثلاثة محاور:
- تضمن المحور الأول (موجهات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية في الأوقاف اليمنية) (30) فقرة موزعة على سبعة أقسام هي: القسم الأول (الأحكام الفقهية)، تضمن (5) فقرات. القسم الثاني (شروط الواقف)، تضمن (5) فقرات. القسم الثالث (اجتهاد الناظر)، تضمن (4) فقرات. القسم الرابع (الأحكام القضائية)، تضمن (5) فقرات. القسم الخامس (المعايير المهنية)، تضمن (3) فقرات. القسم السادس (القيم الأخلاقية)، تضمن (3) فقرات. والقسم السابع (القوانين المحلية). تضمن (5) فقرات.
- تضمن المحور الثاني (الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية في الأوقاف اليمنية) (20) فقرة موزعة على أربعة أقسام هي: القسم الأول (البيئة المعلوماتية)، تضمن (8) فقرات. القسم الثاني (الهيكليّة المعلوماتية)، تضمن (5) فقرات. القسم الثالث (التشغيل المعلوماتي)، تضمن (4) فقرات. والقسم الرابع (إدارة التشغيل المعلوماتي)، تضمن (3) فقرات.
- تضمن المحور الثالث (تقارير الأداء في الأوقاف اليمنية) (6) فقرات موزعة على قسمين هما: القسم الأول (التقارير الداخلية)، تضمن (3) فقرات، والقسم الثاني (التقارير الخارجية)، تضمن (3) فقرات.

3.2.6 أساليب تحليل البيانات

تم استخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لإجراء التحليلات والإحصاءات اللازمة لتحليل البيانات، ومن الأساليب الإحصائية المستخدمة ما يأتي:

- معامل ارتباط بيرسون: تم استخدامه في التحقق من صدق الاتساق الداخلي للاستبانة.
- معامل ألفا كرونباخ: تم استخدامه في التحقق من ثبات الاستبانة.
- اختبار كولمجروف-سميرنوف للتحقق من التوزيع الطبيعي للبيانات.
- المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري: تم استخدامه في تحليل متغيرات الدراسة.

- اختبار (T) لعينة واحدة: تم استخدامه للتأكد من الدلالة الإحصائية عن طريق معرفة دلالة الفروق بين المتوسط الواقعي (متوسط درجات استجابة أفراد العينة) والمتوسط الفرضي للاستبانة.
- تحليل الانحدار المتعدد لمعرفة أثر أقسام المحور الأول: موجبات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية، وكذلك لمعرفة أثر أقسام المحور الثاني: الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية.
- معيار الحكم على مستوى أثر البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية حيث تم حساب المتوسط الفرضي من خلال جمع درجات البدائل (1 + 2 + 3 + 4 + 5) وقسمة الناتج على عددها (5) فيكون المتوسط الفرضي يساوي (3). وتم استخدام اختبار (T) بوصفه أحد أساليب الإحصاء الاستدلالي الذي يعطي الباحث الثقة في الحكم واتخاذ القرار حول أثر البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية، وللحكم على مستوى أثر البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية تم الاعتماد على قيم مستوى الدلالة وقيم المتوسطات معاً.

3.2.7 تحليل المتغيرات الديموغرافية

الجدول (9) الآتي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للمتغيرات الديموغرافية لعينة الدراسة، وهي: (العمر، المؤهل العلمي، التخصص، الوظيفة الحالية، سنوات الخبرة).

جدول (9)

تحليل المتغيرات الديموغرافية لعينة الدراسة

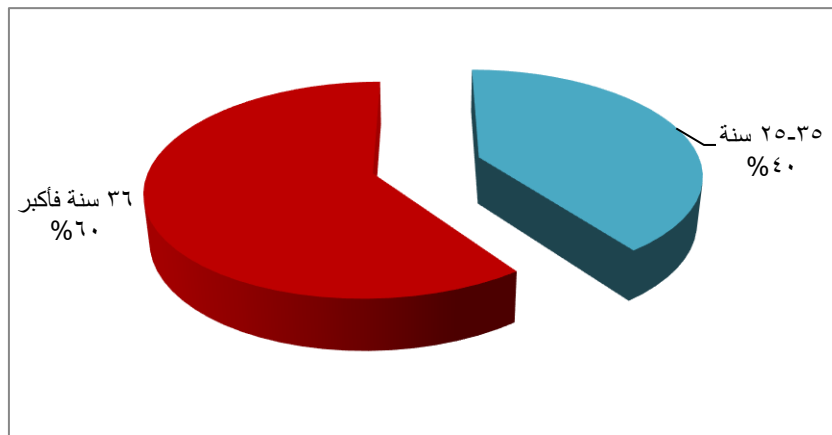
المتغير	العدد	النسبة المئوية
العمر	17	40%
	25	60%
المؤهل العلمي	18	43%
	21	50%
	03	7%
التخصص	35	83.3%
	0	0%
	7	16.7%
الوظيفة الحالية	15	35.7%
	14	33.3%

المتغير	العدد	النسبة المئوية
مراجع داخلي	13	31%
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	28.6%
	6-10 سنوات	14.3%
	أكثر من 10 سنوات	57.1%
العدد الكلي	42	100%

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

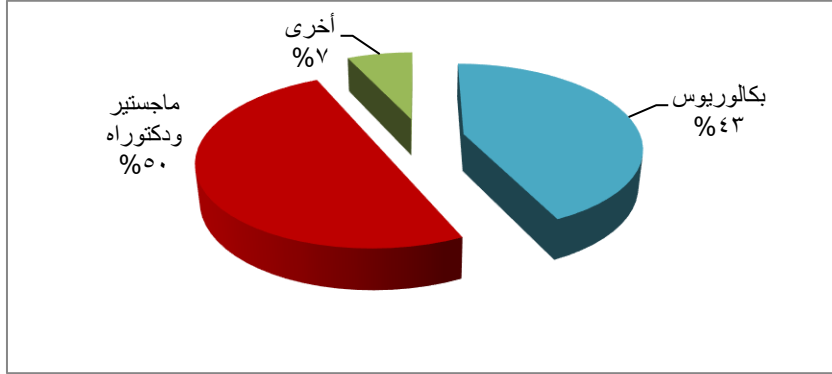
يبين الجدول (9) ما يأتي:

- أن عدد المستجيبين ممن هم في عمر (25-35) سنة بلغ (17) فردًا، وبنسبة (40%) من إجمالي عدد المستجيبين، بينما بلغ عدد المستجيبين ممن هم في عمر (36) سنة فأكثر (25) فردًا، وبنسبة (60%) من إجمالي عدد المستجيبين؛ وهذا يعني أن أغلب المستجيبين من فئة الكهول، والشكل (12) يوضح توزيع أفراد العينة وفقًا لمتغير العمر.



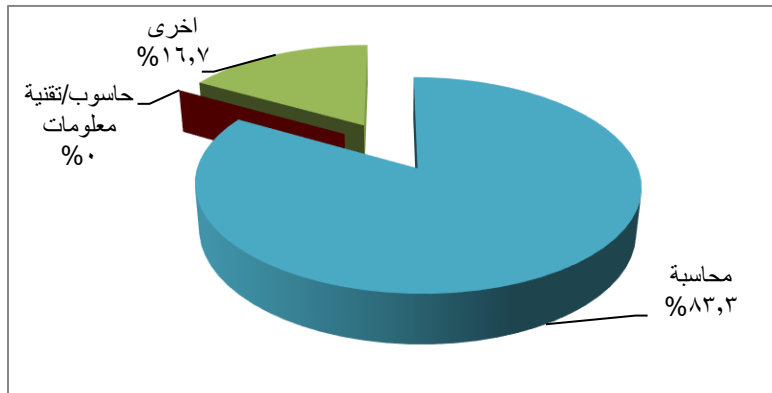
الشكل (12) توزيع أفراد العينة وفقًا لمتغير العمر

- بيين الجدول (9): أن عدد المستجيبين ممن يحملون مؤهل البكالوريوس بلغ (18) فردًا، وبنسبة (43%) من إجمالي عدد المستجيبين، بينما بلغ عدد المستجيبين ممن يحملون مؤهل الماجستير (21) فردًا، وبنسبة (50%) من إجمالي عدد المستجيبين، في حين بلغ عدد المستجيبين ممن يحملون مؤهلات أخرى (3) أفراد، وبنسبة (7%) من إجمالي عدد المستجيبين؛ وهذا يدل على أن أغلب أفراد عينة الدراسة يحملون مؤهلات جامعية، ويؤكد قدرة أفراد عينة الدراسة على فهم فقرات أداة الدراسة واستيعابها، والشكل (13) يوضح توزيع أفراد العينة وفقًا لمتغير المؤهل العلمي.



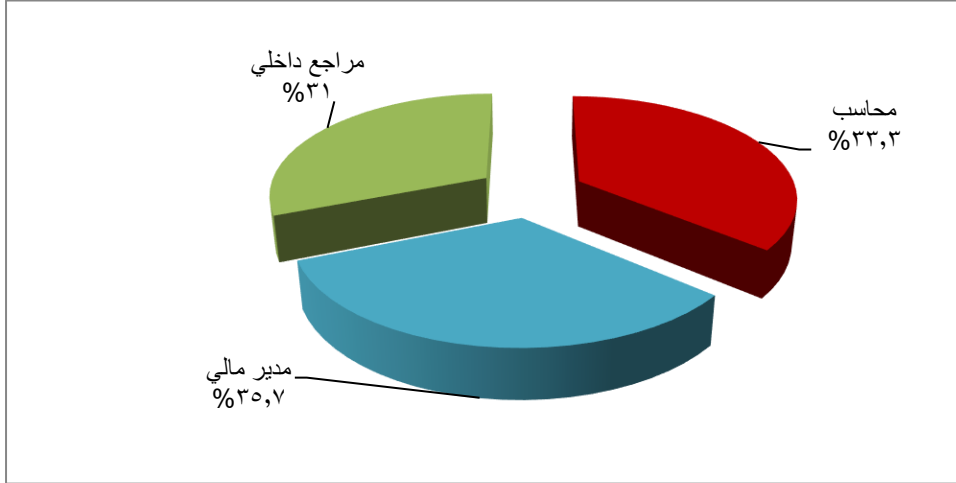
الشكل (13) توزيع أفراد العينة وفقًا لمتغير المؤهل العلمي

- بيين الجدول (9): أن عدد المستجيبين ممن هم في تخصص المحاسبة بلغ (35) فردًا، وبنسبة (83.3%) من إجمالي عدد المستجيبين، بينما بلغ عدد المستجيبين ممن هم في تخصص حاسوب/تقنية معلومات (0) فردًا، وبنسبة (0%) من إجمالي عدد المستجيبين، في حين بلغ عدد المستجيبين ممن هم في تخصصات أخرى (7) أفراد، وبنسبة (16.7%) من إجمالي عدد المستجيبين؛ وهذا يعني أن أغلب المستجيبين ممن هم في تخصص المحاسبة، ويؤكد قدرة أفراد عينة الدراسة على فهم فقرات أداة الدراسة واستيعابها، والشكل (14) يوضح توزيع أفراد العينة وفقًا لمتغير التخصص.



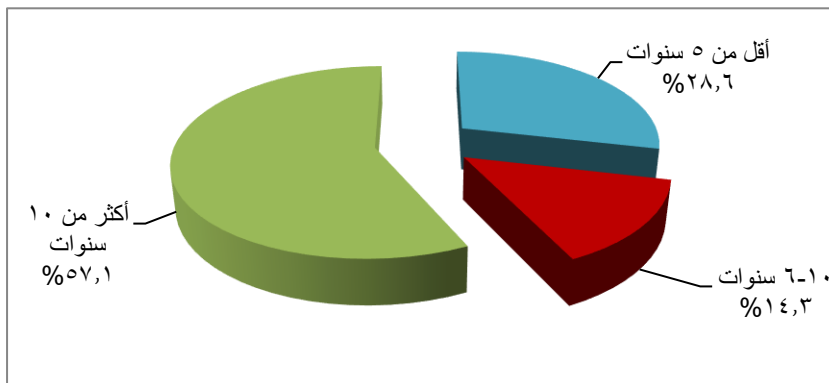
الشكل (14) توزيع أفراد العينة وفقًا لمتغير التخصص

- بيين الجدول (9): أن عدد المستجيبين ممن هم في وظيفة مدير مالي بلغ (15) فردًا، وبنسبة (35.7%) من إجمالي عدد المستجيبين، وبلغ عدد المستجيبين ممن هم في وظيفة محاسب (14) فردًا، وبنسبة (33.3%) من إجمالي عدد المستجيبين، بينما بلغ عدد المستجيبين ممن هم في وظيفة مراجع داخلي (13) فردًا، وبنسبة (31%) من إجمالي عدد المستجيبين، وجميعهم من أصحاب الوظائف المالية والمحاسبية، والشكل (15) يوضح توزيع أفراد العينة وفقًا لمتغير الوظيفة.



الشكل (15) توزيع أفراد العينة وفقًا لمتغير الوظيفة

- بيين الجدول (9): أن عدد المستجيبين من ذوي الخبرة (أقل من 5 سنوات) بلغ (12) فردًا، وبنسبة (28.6%) من إجمالي عدد المستجيبين، بينما بلغ عدد المستجيبين من ذوي الخبرة (6-10 سنوات) (6) أفراد، وبنسبة (14.3%) من إجمالي عدد المستجيبين، في حين بلغ عدد المستجيبين من ذوي الخبرة (أكثر من 10 سنوات) (24) فردًا، وبنسبة (57.1%) من إجمالي عدد المستجيبين؛ وهذا يدل على أن أكثر من نصف المستجيبين من ذوي الخبرة الطويلة.



الشكل (16) توزيع أفراد العينة وفقًا لمتغير سنوات الخبرة

تحليل متغيرات الدراسة

يتناول هذا المبحث النتائج التي تم التوصل إليها من خلال تطبيق أداة الدراسة كما يأتي:

3.3.1 التوزيع الاعتدالي

وقبل البدء بتحليل البيانات تم التأكد من شرط اعتدالية التوزيع الطبيعي للبيانات باستخدام اختبار كولمجروف-سميرنوف Kolmogorov-Smirnov، والجدول (10) يوضح نتيجة الاختبار.

جدول (10)

نتيجة اختبار كولمجروف-سميرنوف للتحقق من التوزيع الطبيعي للبيانات

م	المحور	قيمة (Z)	درجة الحرية	مستوى الدلالة
1	موجهات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية في الأوقاف اليمينية	0.076	42	0.200
2	الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية في الأوقاف اليمينية	0.089	42	0.200
3	المتغير المستقل: البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية	0.066	42	0.200
4	المتغير التابع: تقارير أداء الأوقاف	0.147	42	0.024

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

يبين الجدول (10) ما يأتي:

- أن قيمة اختبار (Z) للمحور الأول (موجهات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية في الأوقاف اليمينية) بلغت (0.076)، وهي غير دالة إحصائياً؛ إذ إن قيمة مستوى الدلالة لها بلغت (0.200)، وهي أكبر من (0.05)؛ الأمر الذي يعني أن بيانات المحور الأول موزعة بشكل طبيعي.
- أن قيمة اختبار (Z) للمحور الثاني (الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية في الأوقاف اليمينية) بلغت (0.089)، وهي غير دالة إحصائياً؛ إذ إن قيمة مستوى الدلالة لها بلغت (0.200)، وهي أكبر من (0.05)؛ الأمر الذي يعني أن بيانات المحور الثاني موزعة بشكل طبيعي.
- أن قيمة اختبار (Z) للمتغير المستقل (البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية) بلغت (0.066) وهي غير دالة إحصائياً؛ إذ إن قيمة مستوى الدلالة لها بلغت (0.200)، وهي أكبر من (0.05)؛ الأمر الذي يعني أن بيانات المتغير المستقل موزعة بشكل طبيعي.
- أن قيمة اختبار (Z) للمتغير التابع (تقارير أداء الأوقاف) بلغت (0.147)، وهي غير دالة إحصائياً؛ إذ إن قيمة مستوى الدلالة لها بلغت (0.024)، وهي أكبر من (0.01)؛ الأمر الذي يعني أن بيانات المتغير التابع موزعة بشكل طبيعي.

3.3.2 أهمية موجّهات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمنية

يوضح الجدول (11) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول أهمية موجّهات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمنية.

جدول (11)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول

أهمية موجّهات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمنية

م	القسم	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	المستوى
1	الأحكام الفقهية	3.99	0.70	2	عالي
2	شرط الواقف	3.98	0.64	3	عالي
3	اجتهاد الناظر	3.82	0.74	7	عالي
4	الأحكام القضائية	4.02	0.65	1	عالي
5	المعايير المهنية	3.96	0.82	4	عالي
6	القيم الأخلاقية	3.96	0.92	5	عالي
7	القوانين المحلية	3.86	0.74	6	عالي
	المتوسط العام للمحور الأول	3.94	0.61	1	عالي

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

يبين الجدول (11) ما يأتي:

- بلغ المتوسط الحسابي للمحور الأول (موجّهات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية في الأوقاف اليمنية) (3.94) وبمستوى عالٍ.
- حصلت أقسام المحور الأول (موجّهات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية في الأوقاف اليمنية) على مستوى عالٍ.
- تراوحت المتوسطات الحسابية لأقسام المحور الأول (موجّهات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية) بين (3.82) و(4.02).
- جاء القسم الرابع (الأحكام القضائية) بالترتيب الأول بمتوسط حسابي بلغ (4.02) وبمستوى عالٍ، يليه القسم الأول (الأحكام الفقهية) بالترتيب الثاني بمتوسط حسابي بلغ (3.99)، وبمستوى عالٍ، يليه القسم الثاني (شرط الواقف) بالترتيب الثالث بمتوسط حسابي بلغ (3.98)، وبمستوى عالٍ، ثم القسم الخامس (المعايير المهنية) بالترتيب الرابع بمتوسط حسابي بلغ (3.96)، ثم القسم السادس (القيم الأخلاقية)

بالترتيب الخامس بمتوسط حسابي بلغ (3.96)، ثم القسم السابع (القوانين المحلية) بالترتيب السادس بمتوسط حسابي بلغ (3.86)، وأخيراً القسم الثالث (اجتهاد الناظر) بالترتيب السابع والأخير بمتوسط حسابي بلغ (3.82).

وفيما يأتي عرضٌ لنتائج التحليل الإحصائي المتعلق بمحور موجّهات العمل المحاسبي للحكومة الإسلامية في الأوقاف اليمنية لكل قسم من أقسامه على حدة.

3.3.2.1 الأحكام الفقهية

يوضح الجدول (12) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول أهمية الأحكام الفقهية في أداء الأوقاف اليمنية.

جدول (12)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة
حول أهمية الأحكام الفقهية في أداء الأوقاف اليمنية

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	المستوى
1	تعتبر الأحكام الفقهية أساساً لكافة الأعمال الوقفية	4.17	0.88	2	عالي
2	تقوم عملية تقنين الأحكام الفقهية المتعلقة بالوقف على اختيار الأنفع للوقف في حال اختلاف الفقهاء	4.17	0.82	1	عالي
3	تعمل الأحكام الفقهية المقننة على تحديد كيفية الإثبات المحاسبي لأحداث وعمليات الأوقاف	3.95	0.90	3	عالي
4	تعمل الأحكام الفقهية المقننة على توجيه القياس المحاسبي للعمليات والأحداث المتعلقة بأداء الأوقاف	3.83	0.93	5	عالي
5	تمكن الأحكام الفقهية المقننة من العرض والإفصاح المحاسبي لمقارنة الأداء الوقفي	3.86	0.89	4	عالي

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

يبين الجدول (12) ما يأتي:

- حصلت جميع الفقرات على مستوى أثرٍ عالٍ.
- تراوحت المتوسطات الحسابية لفقرات القسم الأول (الأحكام الفقهية) بين (3.83) و(4.17)، ويلاحظ أن الفقرة (2): "تقوم عملية تقنين الأحكام الفقهية المتعلقة بالوقف على اختيار الأنفع للوقف في حال اختلاف الفقهاء" قد حصلت على الترتيب الأول بمستوى عالٍ، كما أن الفقرة (4): "تعمل الأحكام الفقهية المقننة على توجيه القياس المحاسبي للعمليات والأحداث المتعلقة بأداء الأوقاف" قد حصلت على الترتيب الخامس والأخير بمستوى عالٍ.

3.3.2.2 شرط الواقف

يوضح الجدول (13) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول أهمية شرط الواقف في أداء الأوقاف اليمينية.

جدول (13)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول
أهمية شرط الواقف في أداء الأوقاف اليمينية

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	المستوى
1	يعتد بشروط الواقف فيما لا يخالف الشرع ولا مقتضى عقد الوقف	4.26	0.58	1	عالي جداً
2	تعمل الصكوك الوقفية المصممة وفقاً لنماذج مدروسة على تجنب الفهم الخاطئ لشروط الواقف	4.07	0.92	2	عالي
3	يثبت الأثر المحاسبي الناتج عن شرط الواقف في القياس والإثبات المحاسبي	3.74	0.91	5	عالي
4	تؤدي الصكوك الوقفية المصممة وفقاً لنماذج مدروسة إلى الضبط المحاسبي لممارسات الأداء الوقفي	3.83	0.82	4	عالي
5	تترجم شروط الواقف في ممارسة العمل المحاسبي بما يعكس في تحديد نتيجة أداء الأوقاف والقوائم المالية	3.98	0.89	3	عالي

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

يبين الجدول (13) ما يأتي:

- حصلت (4) فقرات على مستوى عالٍ، بينما حصلت فقرة واحدة على مستوى عالٍ جداً.
- تراوحت المتوسطات الحسابية لفقرات القسم الثاني (شرط الواقف) بين (3.74) و(4.26)، ويُلاحظ أن الفقرة (1): "يعتد بشروط الواقف فيما لا يخالف الشرع ولا مقتضى عقد الوقف" قد حصلت على الترتيب الأول بمستوى عالٍ جداً، أما الفقرة (3): "يثبت الأثر المحاسبي الناتج عن شرط الواقف في القياس والإثبات المحاسبي" قد حصلت على الترتيب الخامس والأخير بمستوى عالٍ.

3.3.2.3 اجتهاد الناظر

يوضح الجدول (14) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول أهمية اجتهاد الناظر في أداء الأوقاف اليمينية.

جدول (14)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول أهمية اجتهاد الناظر في أداء الأوقاف اليمنية

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	المستوى
1	يستمد الناظر حقه في الاجتهاد من الأحكام الفقهية	3.71	0.99	4	عالي
2	يؤخذ باجتهاد الناظر في تفسير شروط الواقف بما لا يعود بالضرر على الوقف	3.93	0.94	1	عالي
3	يعمل باجتهاد الناظر فيما يحقق مصلحة الوقف في الإثبات والقياس المحاسبي	3.88	0.86	2	عالي
4	تتعرض نتيجة الأخذ باجتهاد الناظر على العرض والإفصاح المحاسبي المترجم لأداء الأوقاف	3.76	0.85	3	عالي

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

يبين الجدول (14) ما يأتي:

- حصلت جميع الفقرات على مستوى عال.
- تراوحت المتوسطات الحسابية لفقرات القسم الثالث (اجتهاد الناظر) بين (3.71) و(3.93)، ويلاحظ أن الفقرة (2): "يؤخذ باجتهاد الناظر في تفسير شروط الواقف بما لا يعود بالضرر على الوقف" قد حصلت على الترتيب الأول بمستوى عال، كما أن الفقرة (1): "يستمد الناظر حقه في الاجتهاد من الأحكام الفقهية" قد حصلت على الترتيب الرابع والأخير بمستوى عال.

3.3.2.4 الأحكام القضائية

يوضح الجدول (15) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول أهمية الأحكام القضائية في أداء الأوقاف اليمنية.

جدول (15)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول أهمية الأحكام القضائية في أداء الأوقاف اليمنية

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	المستوى
1	تعتبر السلطة القضائية صاحبة الولاية العامة على الأوقاف ومرجعية الاحتكام في قضايا الخلاف	4.07	0.74	1	عالي
2	تستمد الأحكام القضائية قوتها في التأثير المحاسبي على الأوقاف من مرجعيتها الفقهية والقانونية	4.05	0.90	2	عالي
3	تمثل الأحكام القضائية المتعلقة بالقضايا الوقفية مرجعية في توجيه العمل المحاسبي	3.98	0.81	5	عالي
4	يترتب على أحكام القضاء عن قضايا الأوقاف أثر موجه للممارسات المحاسبية في أداء الأوقاف	4.00	0.79	3	عالي

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	المستوى
5	تتعرض نتيجة الأحكام القضائية في القضايا الوقفية على العرض والإفصاح المحاسبي	4.00	0.82	4	عالي

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

يبين الجدول (15) ما يأتي:

- حصلت جميع الفقرات على مستوى عالٍ.
- تراوحت المتوسطات الحسابية لفقرات القسم الرابع (الأحكام القضائية) بين (3.98) و(4.07)، ويلاحظ أن الفقرة (1): "تعتبر السلطة القضائية صاحبة الولاية العامة على الأوقاف ومرجعية الاحتكام في قضايا الخلاف" قد حصلت على الترتيب الأول بمستوى عالٍ، كما أن الفقرة (3): "تمثل الأحكام القضائية المتعلقة بالقضايا الوقفية مرجعية في توجيه العمل المحاسبي" قد حصلت على الترتيب الخامس والأخير بمستوى عالٍ.

3.3.2.5 المعايير المهنية

يوضح الجدول (16) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول أهمية المعايير المهنية في أداء الأوقاف اليمينية.

جدول (16)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول

أهمية المعايير المهنية في أداء الأوقاف اليمينية

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	المستوى
1	تستخدم معايير المحاسبة الإسلامية في توجيه الإثبات والقياس المحاسبي لأحداث وعمليات الأوقاف	4.05	0.88	1	عالي
2	يمثل معيار العرض والإفصاح الإسلامي أساساً لإعداد التقارير المحاسبية الوقفية	4.02	0.89	2	عالي
3	تمثل معايير المراجعة الإسلامية الموجهة للمراجعة الخارجية بما يعزز ثقة الأطراف الخارجية في أداء الأوقاف	3.81	1.01	3	عالي

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

يبين الجدول (16) ما يأتي:

- حصلت جميع الفقرات على مستوى عالٍ.
- تراوحت المتوسطات الحسابية لفقرات القسم الخامس (المعايير المهنية) بين (3.81) و(4.05)، ويلاحظ أن الفقرة (1): "تستخدم معايير المحاسبة الإسلامية في توجيه الإثبات والقياس المحاسبي"

لأحداث وعمليات الأوقاف" قد حصلت على الترتيب الأول بمستوى عال، كما أن الفقرة (3): "تمثل معايير المراجعة الإسلامية الموجّهة للمراجعة الخارجية بما يعزز ثقة الاطراف الخارجية في أداء الأوقاف" قد حصلت على الترتيب الثالث والأخير بمستوى عال.

3.3.2.6 القيم الأخلاقية

يوضح الجدول (17) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول أهمية القيم الأخلاقية في أداء الأوقاف اليمينية.

جدول (17)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول

أهمية القيم الأخلاقية في أداء الأوقاف اليمينية

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	المستوى
1	تتبع الأخلاق والنزاهة والكفاءة عند اختيار ناظر الوقف	3.88	1.06	3	عالي
2	تمثل الضوابط الشرعية والقيم الأخلاقية أساساً للرقابة الداخلية على العمل المحاسبي	4.00	1.01	2	عالي
3	يتم العمل المحاسبي في الإدارة الوقفية على أساس المعايير المحاسبية الإسلامية المحكومة بمنظومة القيم الأخلاقية والأحكام الشرعية	4.00	0.91	1	عالي

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

يبين الجدول (17) ما يأتي:

- حصلت جميع الفقرات على مستوى عال.
- تراوحت المتوسطات الحسابية لفقرات القسم السادس (القيم الأخلاقية) بين (3.88) و(4.00)، ويلاحظ أن الفقرة (3): "يتم العمل المحاسبي في الإدارة الوقفية على أساس المعايير المحاسبية الإسلامية المحكومة بمنظومة القيم الأخلاقية والأحكام الشرعية" قد حصلت على الترتيب الأول بمستوى عال، كما أن الفقرة (1): "تتبع الأخلاق والنزاهة والكفاءة عند اختيار ناظر الوقف" قد حصلت على الترتيب الثالث والأخير بمستوى عال.

3.3.2.7 القوانين المحلية

يوضح الجدول (18) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول أهمية القوانين المحلية في أداء الأوقاف اليمينية.

جدول (18)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول

أهمية القوانين المحلية في أداء الأوقاف اليمنية

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	المستوى
1	يمثل النظام المحاسبي الموحد الأساس في إثبات كافة العمليات بما يراعي خصوصية الأوقاف	4.14	0.81	1	عالي
2	تراعي لوائح وتعليمات وزارة المالية الخصوصية الإسلامية للأوقاف	3.83	0.96	3	عالي
3	تراعي نماذج وتعليمات إعداد الموازنة العامة والحسابات الختامية للدولة خصوصية إدارة الأوقاف	3.86	0.95	2	عالي
4	تتلاءم ضوابط وتعليمات الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة مع الطبيعة الخاصة للأوقاف	3.67	0.87	5	عالي
5	يعطي دليل إجراءات المراجعة الداخلية خصوصية لطبيعة نشاط أداء الإدارة الوقفية	3.79	0.89	4	عالي

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

يبين الجدول (18) ما يأتي:

- حصلت جميع الفقرات على مستوى عالٍ.
- تراوحت المتوسطات الحسابية لفقرات القسم السابع (القوانين المحلية) بين (3.67) و(4.14)، ويلاحظ أن الفقرة (1): "يمثل النظام المحاسبي الموحد الأساس في إثبات كافة العمليات بما يراعي خصوصية الأوقاف" قد حصلت على الترتيب الأول بمستوى عالٍ، كما أن الفقرة (4): "تتلاءم ضوابط وتعليمات الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة مع الطبيعة الخاصة للأوقاف" قد حصلت على الترتيب الخامس والأخير بمستوى عالٍ.

3.3.3 أهمية الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمنية

يوضح الجدول (19) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول أهمية الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمنية.

جدول (19)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول

أهمية الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية

م	القسم	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	المستوى
1	البيئة المعلوماتية	3.55	0.70	3	عالي
2	الهيكلية المعلوماتية	3.62	0.87	2	عالي
3	التشغيل المعلوماتي	3.52	0.98	4	عالي
4	إدارة التشغيل المعلوماتي	3.63	0.93	1	عالي
	المتوسط العام للمحور الثاني	3.58	0.81	2	عالي

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

يبين الجدول (19) ما يأتي:

- بلغ المتوسط الحسابي للمحور الثاني (الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية) (3.58) وبمستوى عال.
- حصلت أقسام المحور الثاني (الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية) على مستوى عالٍ.
- تراوحت المتوسطات الحسابية لأقسام المحور الثاني (الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية) ما بين (3.52) و(3.63).
- جاء القسم الرابع (إدارة التشغيل المعلوماتي) بالترتيب الأول بمتوسط حسابي بلغ (3.63) وبمستوى عالٍ، يليه القسم الثاني (الهيكلية المعلوماتية) بالترتيب الثاني بمتوسط حسابي بلغ (3.62)، وبمستوى عالٍ، ثم القسم الأول (البيئة المعلوماتية) بالترتيب الثالث بمتوسط حسابي بلغ (3.55)، وبمستوى عالٍ، وأخيراً القسم الثالث (التشغيل المعلوماتي) بالترتيب الرابع والأخير بمتوسط حسابي بلغ (3.52)، وبمستوى عالٍ.

وفيما يأتي عرضٌ لنتائج التحليل الإحصائي المتعلق بمحور الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية لكل قسم من أقسامه على حدة.

3.3.3.1 البيئة المعلوماتية

يوضح الجدول (20) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول أهمية البيئة المعلوماتية في أداء الأوقاف اليمينية.

جدول (20)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول

أهمية البيئة المعلوماتية في أداء الأوقاف اليمنية

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	المستوى
1	توجد تجهيزات تكنولوجية لتطبيق النظام المحاسبي الملائم لخصوصية النشاط الوظيفي	3.98	0.74	1	عالي
2	توجد لدى الإدارة الوظيفية القدرة على توفير البرمجيات المحاسبية المناسبة لخصوصية النشاط الوظيفي	3.45	1.06	6	عالي
3	تمتلك الإدارة الوظيفية أنظمة معلومات ببرامج ذات علاقة بطبيعة أداء عمليات وبرامج الإدارة الوظيفية	3.62	0.98	3	عالي
4	تمتلك الإدارة الوظيفية القدرة على توفير بيئة عمل مكانية وتجهيزات ملائمة لأتمتة العمل المحاسبي	3.21	1.07	8	متوسط
5	يستوعب محاسب الأوقاف الأسس النظرية لموجهات العمل المحاسبي الوظيفي	3.67	0.90	2	عالي
6	يملك محاسب الأوقاف القدرة على التفكير النقدي المصحوب بأساليب التحليل المناسبة للعمل الوظيفي	3.38	0.93	7	متوسط
7	يجيد محاسب الأوقاف استخدام الأساليب المحاسبية المتعددة بما يتلاءم مع تنوع الأنشطة الوظيفية	3.52	0.91	5	عالي
8	يجيد محاسب الأوقاف مهارات القيادة والتعامل وفقاً لأساليب الاتصال الحديثة	3.55	0.96	4	عالي

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

يبين الجدول (20) ما يأتي:

- حصلت فقرتان على مستوى متوسط، بينما حصلت (6) فقرات على مستوى عال.
- تراوحت المتوسطات الحسابية لفقرات القسم الأول (البيئة المعلوماتية) بين (3.21) و(3.98)، ويلاحظ أن الفقرة (1): "توجد تجهيزات تكنولوجية لتطبيق النظام المحاسبي الملائم لخصوصية النشاط الوظيفي" قد حصلت على الترتيب الأول بمستوى عال، كما أن الفقرة (4): "تمتلك الإدارة الوظيفية القدرة على توفير بيئة عمل مكانية وتجهيزات ملائمة لأتمتة العمل المحاسبي" قد حصلت على الترتيب الثامن والأخير بمستوى متوسط.

3.3.3.2 الهيكلية المعلوماتية

يوضح الجدول (21) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول أهمية الهيكلية المعلوماتية في أداء الأوقاف اليمنية.

جدول (21)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول

أهمية الهيكلية المعلوماتية في أداء الأوقاف اليمنية

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	المستوى
1	توجد هيكلية معلوماتية توضح المكانة المحاسبية وعلاقتها التكاملية مع الإدارات الوقفية الأخرى	3.74	0.96	1	عالي
2	يوجد دليل مكتوب للتوصيف الوظيفي محدد للسلطات والمسؤوليات في ممارسة العمل المحاسبي الوقفي	3.60	1.03	4	عالي
3	تدعم خرائط تدفق البيانات التكامل المعلوماتي وانسيابية تدفق تقارير الأداء للنشاط الوقفي	3.55	0.91	5	عالي
4	يدعم تقسيم الأنشطة على أساس مراكز للمسؤولية عملية تقييم الأداء الوقفي	3.62	0.98	2	عالي
5	تعكس البنية الهيكلية مستويات تفويض السلطات بما يضمن جودة تقييم الأداء في الأوقاف	3.60	1.01	3	عالي

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

يبين الجدول (21) ما يأتي:

- حصلت جميع الفقرات على مستوى عالٍ.
- تراوحت المتوسطات الحسابية لفقرات القسم الثاني (الهيكلية المعلوماتية) بين (3.55) و(3.74)، ويلاحظ أن الفقرة (1): "توجد هيكلية معلوماتية توضح المكانة المحاسبية وعلاقتها التكاملية مع الإدارات الوقفية الأخرى" قد حصلت على الترتيب الأول بمستوى عالٍ، أما الفقرة (3): "تدعم خرائط تدفق البيانات التكامل المعلوماتي وانسيابية تدفق تقارير الأداء للنشاط الوقفي" قد حصلت على الترتيب الخامس والأخير بمستوى عالٍ.

3.3.3.3 التشغيل المعلوماتي

يوضح الجدول (22) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول

أهمية التشغيل المعلوماتي في أداء الأوقاف اليمنية.

جدول (22)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول

أهمية التشغيل المعلوماتي في أداء الأوقاف اليمنية

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	المستوى
1	يعكس التصميم المحاسبي للمستندات والدفاتر والسجلات المتطلبات الخاصة بأداء الأوقاف	3.67	1.02	1	عالي
2	يستند محاسب الأوقاف في ممارسة العمل المحاسبي إلى منظومة القيم الإسلامية في الأخلاق والسلوك	3.55	1.17	2	عالي
3	تتم المعالجة المحاسبية في إطار الموجهات المحاسبية فيما يحقق الرقابة على الأداء الوقفي	3.52	1.04	3	عالي
4	تعمل تقارير التغذية العكسية للنظام المحاسبي على التحسين المستمر للأداء المعلوماتي	3.33	1.09	4	متوسط

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

يبين الجدول (22) ما يأتي:

- حصلت فقرة على مستوى أثر متوسط، بينما حصلت (3) فقرات على مستوى عال.
- تراوحت المتوسطات الحسابية لفقرات القسم الثالث (التشغيل المعلوماتي) بين (3.33) و(3.67)، ويلاحظ أن الفقرة (1): "يعكس التصميم المحاسبي للمستندات والدفاتر والسجلات المتطلبات الخاصة بأداء الأوقاف" قد حصلت على الترتيب الأول بمستوى عال، كما أن الفقرة (4): "تعمل تقارير التغذية العكسية للنظام المحاسبي على التحسين المستمر للأداء المعلوماتي" قد حصلت على الترتيب الرابع والأخير بمستوى متوسط.

3.3.3.4 إدارة التشغيل المعلوماتي

يوضح الجدول (23) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول

أهمية إدارة التشغيل المعلوماتي في أداء الأوقاف اليمنية.

جدول (23)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول

أهمية إدارة التشغيل المعلوماتي في أداء الأوقاف اليمنية

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	المستوى
1	توجد سياسات واضحة في إدارة العمل المحاسبي وفقاً لاستراتيجية الأوقاف	3.50	1.04	3	عالي

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	المستوى
2	تتسم إدارة العمل المحاسبي بالتكامل المعلوماتي مع مختلف إدارات ووحدات الأداء الوظيفي	3.64	1.07	2	عالي
3	يوفر النظام المحاسبي معلومات وتقارير دورية بحسب الطلب تعمل على تحسين أداء الأوقاف	3.76	1.03	1	عالي

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

يبين الجدول (23) ما يأتي:

- حصلت جميع الفقرات على مستوى عالٍ.
- تراوحت المتوسطات الحسابية لفقرات القسم الرابع (إدارة التشغيل المعلوماتي) بين (3.50) و(3.76)، ويُلاحظ أن الفقرة (3): "يوفر النظام المحاسبي معلومات وتقارير دورية بحسب الطلب تعمل على تحسين أداء الأوقاف" قد حصلت على الترتيب الأول بمستوى عالٍ، كما أن الفقرة (1): "توجد سياسات واضحة في إدارة العمل المحاسبي وفقاً لاستراتيجية الأوقاف" قد حصلت على الترتيب الثالث والأخير بمستوى عالٍ.

3.3.4 أهمية البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمنية

يوضح الجدول (24) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول أهمية البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمنية.

جدول (24)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول

أهمية البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمنية

م	المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	المستوى
1	أهمية موجهات العمل المحاسبي في أداء الأوقاف اليمنية	3.94	0.61	1	عالي
2	أهمية الممارسات المحاسبية في أداء الأوقاف اليمنية	3.58	0.81	2	عالي
	المتوسط العام للمتغير المستقل	3.76	0.62	—	عالي

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

يبين الجدول (24) ما يأتي:

- بلغ المتوسط الحسابي للمتغير المستقل (البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية في الأوقاف اليمنية) (3.76) وبمستوى أثر عالٍ.

- حصل محورا المتغير المستقل (البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية في الأوقاف اليمنية) على مستوى عالٍ.
- بلغ المتوسط الحسابي لمحوري المتغير المستقل (موجهات العمل المحاسبي في الأوقاف اليمنية والممارسات المحاسبية في الأوقاف اليمنية) - على التوالي - (3.94) و(3.58).
- جاء المحور الأول (موجهات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية في الأوقاف اليمنية) في الترتيب الأول بمتوسط حسابي بلغ (3.94) وبمستوى عالٍ، يليه المحور الثاني (الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية في الأوقاف اليمنية) في الترتيب الثاني والأخير بمتوسط حسابي بلغ (3.58)، وبمستوى عالٍ.

3.3.5 أهمية تقارير الأداء في الأوقاف اليمنية

يوضح الجدول (25) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول أهمية تقارير الأداء في الأوقاف اليمنية.

جدول (25)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول

أهمية تقارير الأداء في الأوقاف اليمنية

م	القسم	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	المستوى
1	التقارير الداخلية	3.79	0.91	1	عالي
2	التقارير الخارجية	3.75	1.03	2	عالي
	المتوسط العام للمتغير التابع	3.77	0.92	—	عالي

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

يبين الجدول (25) ما يأتي:

- بلغ المتوسط الحسابي للمتغير التابع (تقارير أداء الأوقاف) (3.77) وبمستوى عالٍ.
 - حصل قسما المتغير التابع (تقارير أداء الأوقاف) على مستوى عالٍ.
 - جاء القسم الأول (التقارير الداخلية) في الترتيب الأول بمتوسط حسابي بلغ (3.79)، وبمستوى عالٍ، يليه القسم الثاني (التقارير الخارجية) في الترتيب الثاني بمتوسط حسابي بلغ (3.75)، وبمستوى عالٍ.
- وفيما يأتي عرضٌ لنتائج التحليل الإحصائي المتعلق بمحور تقارير أداء الأوقاف لكل قسم من أقسامه على حدة.

3.3.5.1 أهمية التقارير الداخلية

يوضح الجدول (26) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول أهمية التقارير الداخلية في الأوقاف اليمنية.

جدول (26)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول

أهمية التقارير الداخلية في الأوقاف اليمنية

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	المستوى
1	تتصف التقارير المحاسبية بملاءمتها لاحتياجات متخذ القرار في مختلف مستويات الأداء الوظيفي	3.71	1.02	2	عالي
2	تظهر التقارير المحاسبية الأداء الوظيفي المقارن والانحراف عن المخطط	3.71	1.04	3	عالي
3	تدعم التقارير المحاسبية على أساس مراكز المسؤولية إجراءات المساءلة عن الأداء الوظيفي	3.93	1.11	1	عالي

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

يبين الجدول (26) ما يأتي:

- حصلت جميع الفقرات على مستوى عالٍ.
- تراوحت المتوسطات الحسابية لفقرات القسم الأول (التقارير الداخلية) بين (3.71) و(3.93)، ويلاحظ أن الفقرة (3): "تدعم التقارير المحاسبية على أساس مراكز المسؤولية إجراءات المساءلة عن الأداء الوظيفي" قد حصلت على الترتيب الأول بمستوى عالٍ، كما أن الفقرة (2): "تظهر التقارير المحاسبية الأداء الوظيفي المقارن والانحراف عن المخطط" قد حصلت على الترتيب الثالث والأخير بمستوى عالٍ.

3.3.5.2 أهمية التقارير الخارجية

يوضح الجدول (27) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول أهمية التقارير الخارجية في الأوقاف اليمنية.

جدول (27)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد العينة حول

أهمية التقارير الخارجية في الأوقاف اليمنية

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	المستوى
1	تبين التقارير المحاسبية مدى الامتثال لموجهات الأداء الوظيفي	3.79	1.12	1	عالي

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	المستوى
2	تعزز التقارير المحاسبية شفافية الإفصاح عن الأداء الوفي	3.76	1.07	2	عالي
3	يلبي التقرير المحاسبي عن الأداء الوفي كافة احتياجات أصحاب المصالح	3.71	1.04	3	عالي

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

يبين الجدول (27) ما يأتي:

- حصلت جميع الفقرات على مستوى عالٍ.
- تراوحت المتوسطات الحسابية لفقرات القسم الثاني (التقارير الخارجية) بين (3.71) و(3.79)، ويلاحظ أن الفقرة (1): "تبين التقارير المحاسبية مدى الامتثال لموجهات الأداء الوفي" قد حصلت على الترتيب الأول بمستوى عالٍ، أما الفقرة (3): "يلبي التقرير المحاسبي عن الأداء الوفي كافة احتياجات أصحاب المصالح" قد حصلت على الترتيب الثالث والأخير بمستوى عالٍ.

اختبار الفرضيات

3.4.1 اختبار الفرضية الأولى

للتأكد من صحة الفرضية الأولى التي تنص على أنه: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أهمية موجهات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية"، تم استخدام اختبار (T) لعينة واحدة لمعرفة دلالة الفرق بين متوسط استجابة أفراد العينة (المتوسط الحسابي/الواقعي) والمتوسط الفرضي لمجتمع الدراسة حول أهمية موجهات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية، والجدول (28) يوضح نتيجة الاختبار.

جدول (28)

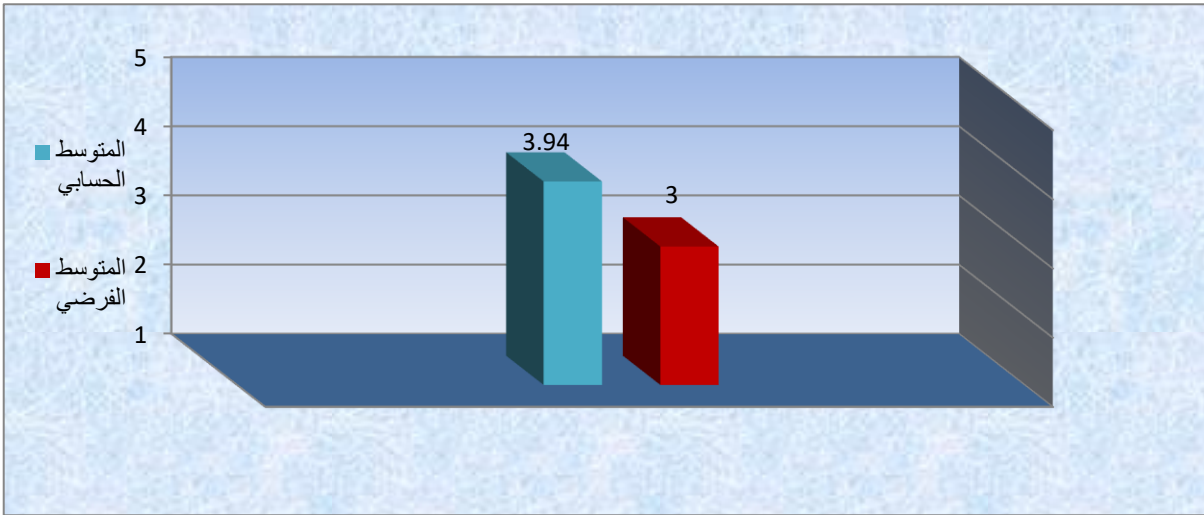
نتيجة اختبار (T) لعينة واحدة لمعرفة دلالة الفرق بين متوسط استجابة أفراد العينة والمتوسط الفرضي

حول أهمية موجهات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية

العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الفرضي	درجة الحرية	قيمة T	مستوى الدلالة	الدلالة اللفظية
42	3.94	0.61	3	41	9.93	0.000	دالة إحصائياً

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

يبين الجدول (28) أن قيمة (T) تساوي (9.93)، وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى (0.05)؛ وذلك لأن قيمة مستوى الدلالة بلغت (0.000) وهي أصغر من (0.05)؛ مما يعني وجود فرقٍ دالٍ إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05) بين متوسط استجابة أفراد العينة (3.94) والمتوسط الفرضي لمجتمع الدراسة البالغ (3) حول أهمية موجهات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية لصالح متوسط استجابة أفراد العينة؛ مما أدى إلى رفض الفرضية الأولى محل الاختبار، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه: "توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أهمية موجهات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية"، والشكل (17) يوضح المتوسط الحسابي لاستجابة أفراد العينة مقارنة بالمتوسط الفرضي حول أهمية موجهات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية.



الشكل (17): المتوسط الحسابي لاستجابة أفراد العينة مقارنة بالمتوسط الفرضي حول أهمية موجهات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية

3.4.2 اختبار الفرضية الثانية

للتأكد من صحة الفرضية الثانية التي تنص على أنه: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أهمية الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية" تم استخدام اختبار (T) لعينة واحدة لمعرفة دلالة الفرق بين متوسط استجابة أفراد العينة (المتوسط الحسابي/الواقعي) والمتوسط الفرضي لمجتمع الدراسة حول أهمية الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية، والجدول (29) يوضح نتيجة الاختبار.

جدول (29)

نتيجة اختبار (T) لعينة واحدة لمعرفة دلالة الفرق بين متوسط استجابة أفراد العينة والمتوسط الفرضي

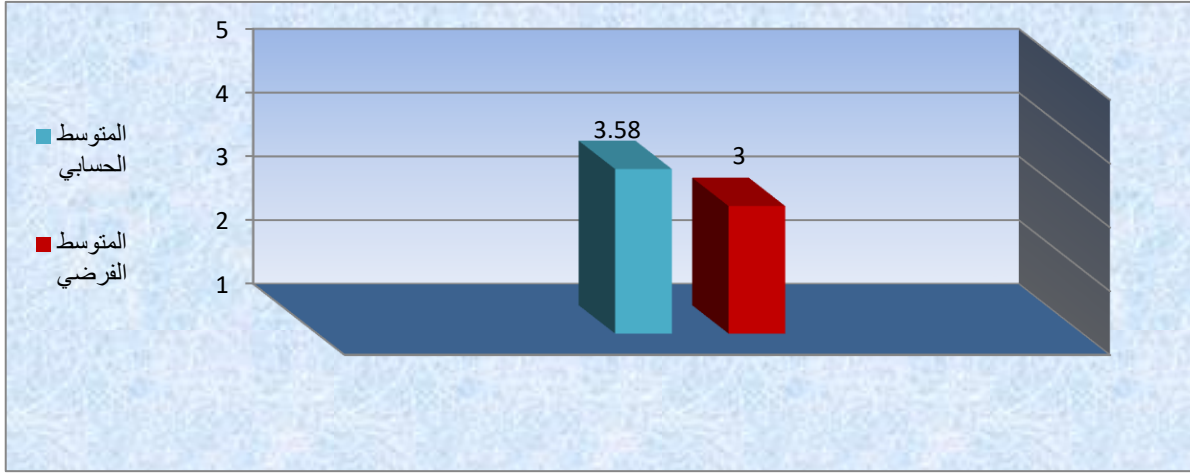
حول أهمية الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية

الدلالة اللفظية	مستوى الدلالة	قيمة T	درجة الحرية	المتوسط الفرضي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العينة
دالة إحصائياً	0.000	4.64	41	3	0.81	3.58	42

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

يبين الجدول (29) أن قيمة (T) تساوي (4.64)، وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى (0.05)؛ وذلك لأن قيمة مستوى الدلالة بلغت (0.000) وهي أصغر من (0.05)؛ مما يعني وجود فرق دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05) بين متوسط استجابة أفراد العينة (3.58) والمتوسط الفرضي لمجتمع الدراسة البالغ (3) حول أهمية الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية لصالح متوسط

استجابة أفراد العينة؛ مما أدى إلى رفض الفرضية الثانية محل الاختبار، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه: "توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أهمية الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية"، والشكل (18) يوضح المتوسط الحسابي لاستجابة أفراد العينة مقارنة بالمتوسط الفرضي حول أهمية الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية.



الشكل (18): المتوسط الحسابي لاستجابة أفراد العينة مقارنة بالمتوسط الفرضي حول أهمية الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية

3.4.3 اختبار الفرضية الثالثة

للتأكد من صحة الفرضية الثالثة التي تنص على أنه: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أهمية البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية"، تم استخدام اختبار (T) لعينة واحدة لمعرفة دلالة الفرق بين متوسط استجابة أفراد العينة (المتوسط الحسابي/الواقعي) والمتوسط الفرضي لمجتمع الدراسة حول أهمية البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية - موجبات العمل المحاسبي والممارسات المحاسبية - في أداء الأوقاف اليمينية، والجدول (30) يوضح نتيجة الاختبار.

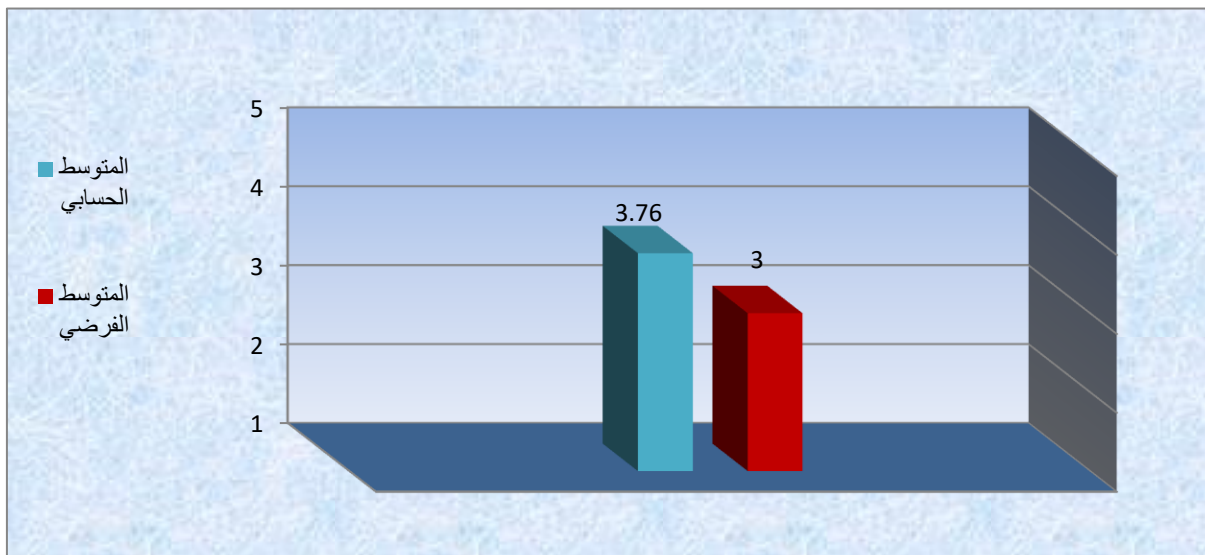
جدول (30)

نتيجة اختبار (T) لعينة واحدة لمعرفة دلالة الفرق بين متوسط استجابة أفراد العينة والمتوسط الفرضي حول أهمية البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية

العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الفرضي	درجة الحرية	قيمة T	قيمة مستوى الدلالة	الدلالة اللفظية
42	3.76	0.62	3	41	7.93	0.000	دالة إحصائياً

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

يبين الجدول (30) أن قيمة (T) تساوي (7.93) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى (0.05)؛ وذلك لأن قيمة مستوى الدلالة بلغت (0.000) وهي أصغر من (0.05)؛ مما يعني وجود فرق دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05) بين متوسط استجابة أفراد العينة (3.76) وبين المتوسط الفرضي لمجتمع الدراسة البالغ (3) حول أهمية البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية - موجهات العمل المحاسبي والممارسات المحاسبية - في أداء الأوقاف اليمينية لصالح متوسط استجابة أفراد العينة؛ مما أدى إلى رفض الفرضية الثالثة محل الاختبار، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه: "توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أهمية البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية - موجهات العمل المحاسبي والممارسات المحاسبية - في أداء الأوقاف اليمينية". والشكل (19) يوضح المتوسط الحسابي لاستجابة أفراد العينة مقارنة بالمتوسط الفرضي حول أهمية البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية.



الشكل (19): المتوسط الحسابي لاستجابة أفراد العينة مقارنة بالمتوسط الفرضي

حول أهمية البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية

3.4.4 اختبار الفرضية الرابعة

للتأكد من صحة الفرضية الرابعة التي تنص على أنه: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أهمية تقارير الأداء في الأوقاف اليمينية"، تم استخدام اختبار (T) لعينة واحدة لمعرفة دلالة الفرق بين متوسط استجابة أفراد العينة (المتوسط الحسابي/الواقعي) والمتوسط الفرضي لمجتمع الدراسة حول أهمية تقارير الأداء في الأوقاف اليمينية، والجدول (31) يوضح نتيجة اختبار (T) لعينة واحدة.

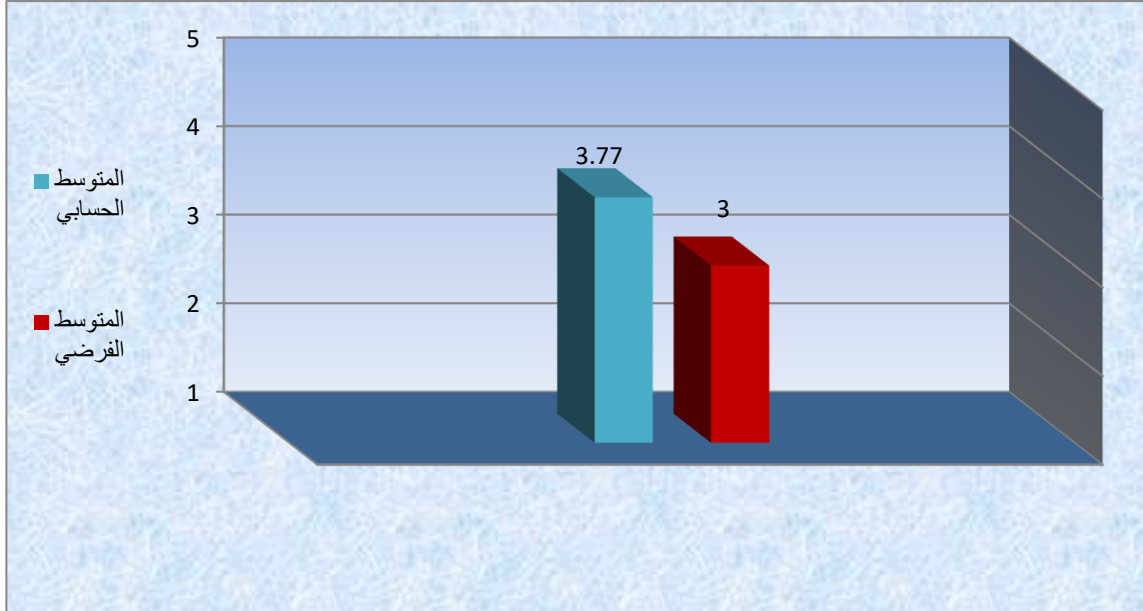
جدول (31)

نتيجة اختبار (T) لعينة واحدة لمعرفة دلالة الفرق بين متوسط استجابة أفراد العينة والمتوسط الفرضي حول أهمية تقارير الأداء في الأوقاف اليمنية

العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الفرضي	درجة الحرية	قيمة ت	مستوى الدلالة	الدلالة اللفظية
42	3.77	0.92	3	41	5.42	0.000	دالة إحصائياً

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

يبين الجدول (31) أن قيمة (T) تساوي (5.42)، وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى (0.05)؛ وذلك لأن قيمة مستوى الدلالة بلغت (0.000) وهي أصغر من (0.05)؛ مما يعني وجود فرق دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05) بين متوسط استجابة أفراد العينة (3.77) وبين المتوسط الفرضي لمجتمع الدراسة البالغ (3) حول أهمية تقارير الأداء في الأوقاف اليمنية لصالح متوسط استجابة أفراد العينة؛ مما أدى إلى رفض الفرضية الرابعة محل الاختبار، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه: "توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أهمية تقارير الأداء في الأوقاف اليمنية"، والشكل (20) يوضح المتوسط الحسابي لاستجابة أفراد العينة مقارنة بالمتوسط الفرضي حول أهمية تقارير الأداء في الأوقاف اليمنية.



الشكل (20): المتوسط الحسابي لاستجابة أفراد العينة مقارنة بالمتوسط الفرضي حول أهمية تقارير الأداء في الأوقاف اليمنية

3.4.5 اختبار الفرضية الخامسة

للتحقق من صحة الفرضية الخامسة التي تنص على أنه: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأقسام محور موجبات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية" تم استخدام اختبار تحليل الانحدار المتعدد؛ لمعرفة أثر أقسام محور موجبات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية مجتمعة في أداء الأوقاف اليمينية، والجدول (32) يوضح نتيجة الاختبار.

جدول (32)

نتيجة اختبار تحليل الانحدار المتعدد لمعرفة أثر أقسام محور موجبات العمل المحاسبي

للمحكمة الإسلامية مجتمعة في أداء الأوقاف اليمينية

القسم	الارتباط	معامل التحديد	قيمة F	مستوى الدلالة	الثابت	معامل الانحدار	قيمة T	مستوى الدلالة
الأحكام الفقهية	0.77	0.59	7.1	0.000	-0.5	0.03	0.18	0.856
شرط الواقف						0.27	1.5	0.131
اجتهاد الناظر						0.20	1.2	0.251
الأحكام القضائية						0.73	*3.2	0.003
المعايير المهنية						0.16	0.58	0.566
القيم الأخلاقية						0.01	0.03	0.979
القوانين المحلية						0.28	*2.04	0.049

* دالة إحصائياً

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

يبين الجدول (32) ما يأتي:

- أن هناك علاقة طردية دالة إحصائياً بين موجبات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية وأداء الأوقاف اليمينية؛ حيث بلغ معامل الارتباط (0.77) عند مستوى دلالة (0.05)، وهو معامل ارتباط قوي؛ إذ إن قيمة معامل الارتباط التي تتراوح ما بين (0.70-0.99) تكون قوية، كما يتضح من الجدول (32) أن قيمة معامل التحديد (مربع معامل الارتباط) بلغت (0.59)؛ ويعني ذلك أن محور موجبات العمل المحاسبي يفسر ما نسبته (0.59) من التباين/التغير الحاصل في مستوى أداء الأوقاف اليمينية، أي أن (59%) من مستوى تحسن أداء الأوقاف اليمينية ناتج عن أثر بعض أقسام محور موجبات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية، والباقي (41%) يعزى إلى عوامل أخرى لم تتطرق إليها الدراسة الحالية.

▪ كما يبين الجدول (32) أن قيمة (F) التي بلغت (7.1) دالة إحصائياً؛ إذ إن قيمة مستوى الدلالة (0.000) أصغر من (0.05)؛ وهذا يؤكد وجود تأثير دال إحصائياً لبعض أقسام محور موجهات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية.

▪ وبالتعمن في قيم (T) للأقسام السبعة في الجدول السابق (32) نجد أن قيمة (T) لكل من قسمي (الأحكام القضائية والقوانين المحلية) دالة إحصائياً، إذ إن قيمة مستوى الدلالة لهما بلغت على التوالي (0.003) و(0.049)، وهما أصغر من (0.05)؛ الأمر الذي يعني أن قسمي (الأحكام القضائية والقوانين المحلية) دالّين إحصائياً، وهو ما يؤكد دلالة تحليل الانحدار؛ بمعنى أن التحسن في أداء الأوقاف اليمينية عند تطبيق أقسام محور موجهات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية مجتمعةً ناتج عن أثر قسمين فقط هما: الأحكام القضائية والقوانين المحلية؛ بمعنى أن قسمي (الأحكام القضائية والقوانين المحلية) لهما أثر في أداء الأوقاف اليمينية عند تطبيق أقسام محور موجهات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية مجتمعةً، بينما لا يوجد أثر للأقسام الخمسة الأخرى (الأحكام الفقهية، شرط الواقف، اجتهاد الناظر، المعايير المهنية، القيم الأخلاقية) في أداء الأوقاف اليمينية عند تطبيق أقسام محور موجهات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية مجتمعةً؛ لأن قيم مستوى الدلالة للأقسام الخمسة بلغت على التوالي (0.856)، و(0.131)، و(0.251)، و(0.566)، و(0.979) وهي أكبر من (0.05).

مما سبق نستنتج أن قسمي (الأحكام القضائية والقوانين المحلية) هما من أحدث أثرًا في أداء الأوقاف اليمينية؛ إذ بلغت قيمة معامل الانحدار أو الأثر/التأثير لقسمي (الأحكام القضائية والقوانين المحلية) (0.73) و(0.28) على التوالي - بافتراض تحييد بقية المتغيرات - فعندما تكون الزيادة بمقدار درجة واحدة في قسمي (الأحكام القضائية والقوانين المحلية) سيؤدي ذلك إلى زيادة تحسن أداء الأوقاف اليمينية على التوالي بمقدار (0.73) و(0.28).

في ضوء النتيجة السابقة تم رفض الفرضية الخامسة محل الاختبار، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة أقل من أو يساوي (0.05) لقسمي الأحكام القضائية والقوانين المحلية في أداء الأوقاف اليمينية".

3.4.6 اختبار الفرضية السادسة

للتحقق من صحة الفرضية السادسة التي تنص على أنه: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأقسام محور الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية" تم استخدام اختبار تحليل الانحدار المتعدد؛ لمعرفة أثر أقسام محور الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية مجتمعةً في أداء الأوقاف اليمينية، والجدول (33) يوضح نتيجة الاختبار.

جدول (33)

نتيجة اختبار تحليل الانحدار المتعدد لمعرفة أثر أقسام محور الممارسات المحاسبية
للحوكمة الإسلامية مجتمعة في أداء الأوقاف اليمينية

القسم	الارتباط	معامل التحديد	قيمة F	مستوى الدلالة	الثابت	معامل الانحدار	قيمة T	مستوى الدلالة
البيئة المعلوماتية	0.82	0.67	19.1	0.000	760.	0.27	1.7	0.103
الهيكليّة المعلوماتية						0.51	1.9	0.070
التشغيل المعلوماتي						0.17	0.70	0.491
إدارة التشغيل المعلوماتي						0.88	*5.1	0.000

* دالة إحصائيًا

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

يبين الجدول (33) ما يأتي:

- أن هناك علاقة طردية دالة إحصائيًا بين الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية وأداء الأوقاف اليمينية؛ حيث بلغ معامل الارتباط (0.82) عند مستوى دلالة (0.05)، وهو معامل ارتباط قوي، كما يتضح من الجدول (33) أن قيمة معامل التحديد (مربع معامل الارتباط) بلغت (0.67)؛ ويعني ذلك أن محور الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية يفسر ما نسبته (0.67) من التباين/التغير الحاصل في مستوى أداء الأوقاف اليمينية، أي أن (67%) من مستوى تحسن أداء الأوقاف اليمينية ناتج عن أثر بعض أقسام محور الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية، والباقي (33%) يعزى إلى عوامل أخرى لم تتطرق إليها الدراسة الحالية.
- كما يبين الجدول (33) أن قيمة (F) التي بلغت (19.1) دالة إحصائيًا؛ إذ إن قيمة مستوى الدلالة (0.000) أصغر من (0.05)؛ وهذا يؤكد وجود تأثير دال إحصائيًا لبعض أقسام محور الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية.
- وبالتعمق في قيم (T) للأقسام الأربعة في الجدول السابق (33) نجد أن قيمة (T) لقسم (إدارة التشغيل المعلوماتي) دالة إحصائيًا، إذ إن قيمة مستوى الدلالة لها بلغت (0.000)، وهي أصغر من (0.05)؛ الأمر الذي يعني أن قسم (إدارة التشغيل المعلوماتي) دالّ إحصائيًا، وهو ما يؤكد دلالة تحليل الانحدار؛ بمعنى أن التحسن في أداء الأوقاف اليمينية عند تطبيق أقسام محور الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية مجتمعة ناتج عن أثر قسم واحد فقط هو: إدارة التشغيل المعلوماتي؛ بمعنى أن قسم (إدارة التشغيل المعلوماتي) له أثر في أداء الأوقاف اليمينية عند تطبيق أقسام محور الممارسات المحاسبية

للحوكمة الإسلامية مجتمعة، بينما لا يوجد أثر للأقسام الثلاثة الأخرى (البيئة المعلوماتية، الهيكلية المعلوماتية، التشغيل المعلوماتي) في أداء الأوقاف اليمينية عند تطبيق أقسام محور الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية معاً؛ لأن قيم مستوى الدلالة للأقسام الثلاثة بلغت على التوالي (0.103)، (0.070)، (0.491)، وهي أكبر من (0.05).

مما سبق نستنتج أن قسم (إدارة التشغيل المعلوماتي) هو من أحدث أثرًا في أداء الأوقاف اليمينية؛ إذ بلغت قيمة معامل الانحدار أو الأثر/التأثير لقسم (إدارة التشغيل المعلوماتي) (0.88) - بافتراض تحديد بقية المتغيرات - فعندما تكون الزيادة بمقدار درجة واحدة في قسم (إدارة التشغيل المعلوماتي) سيؤدي ذلك إلى زيادة تحسن أداء الأوقاف اليمينية بمقدار (0.88).

في ضوء النتيجة السابقة تم رفض الفرضية السادسة محل الاختبار، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة أقل من أو يساوي (0.05) لقسم إدارة التشغيل المعلوماتي في أداء الأوقاف اليمينية".

3.4.7 اختبار الفرضية السابعة

للتحقق من صحة الفرضية السابعة التي تنص على أنه: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للبعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية" تم استخدام اختبار تحليل الانحدار المتعدد؛ لمعرفة أثر محوري البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية مجتمعين في أداء الأوقاف اليمينية، والجدول (34) يوضح نتيجة الاختبار.

جدول (34)

نتيجة اختبار تحليل الانحدار المتعدد لمعرفة أثر محوري البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية مجتمعين في أداء الأوقاف اليمينية

القسم	الارتباط	معامل التحديد	قيمة F	مستوى الدلالة	الثابت	معامل الانحدار	قيمة T	مستوى الدلالة
موجهات العمل المحاسبي	0.78	0.61	30.2	0.000	-0.6	0.38	*3.3	0.002
الممارسات المحاسبية						0.51	*4.4	0.000

* دالة إحصائيًا

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

يبين الجدول (34) ما يأتي:

- أن هناك علاقة طردية دالة إحصائياً بين البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية وأداء الأوقاف اليمينية؛ حيث بلغ معامل الارتباط (0.78) عند مستوى دلالة (0.05)، وهو معامل ارتباط قوي، كما يتضح من الجدول (34) أن قيمة معامل التحديد (مربع معامل الارتباط) بلغت (0.61)؛ ويعني ذلك أن البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية يفسر ما نسبته (0.61) من التباين/التغير الحاصل في مستوى أداء الأوقاف اليمينية، أي أن (61%) من مستوى تحسن أداء الأوقاف اليمينية ناتج عن أثر البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية، والباقي (39%) يعزى إلى عوامل أخرى لم تتطرق إليها الدراسة الحالية.
 - كما يبين الجدول (31) أن قيمة (F) التي بلغت (30.2) دالة إحصائياً؛ إذ إن قيمة مستوى الدلالة (0.000) أصغر من (0.05)؛ وهذا يؤكد وجود تأثير دال إحصائياً للبعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية.
 - وبالتمعن في قيمة (T) للمحورين في الجدول السابق (34) نجد أن قيمة (T) لكل من محوري (موجهات العمل المحاسبي والممارسات المحاسبية) دالة إحصائياً، إذ إن قيمة مستوى الدلالة لهما بلغت على التوالي (0.002) و(0.000) وهما أصغر من (0.05)؛ الأمر الذي يعني أن محوري (موجهات العمل المحاسبي والممارسات المحاسبية) دالين إحصائياً، وهو ما يؤكد دلالة تحليل الانحدار؛ بمعنى أن التحسن في أداء الأوقاف اليمينية عند تطبيق البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية ناتج عن أثر موجهات العمل المحاسبي والممارسات المحاسبية؛ بمعنى أن (موجهات العمل المحاسبي والممارسات المحاسبية) لهما أثر في أداء الأوقاف اليمينية عند تطبيق البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية.
- مما سبق نستنتج أن (موجهات العمل المحاسبي والممارسات المحاسبية) هما من أحدث أثراً في أداء الأوقاف اليمينية؛ إذ بلغت قيمة معامل الانحدار أو الأثر/التأثير لموجهات العمل المحاسبي والممارسات المحاسبية (0.38) و(0.51) - بافتراض تحييد بقية المتغيرات - فعندما تكون الزيادة بمقدار درجة واحدة في (موجهات العمل المحاسبي والممارسات المحاسبية) سيؤدي ذلك إلى زيادة تحسن أداء الأوقاف اليمينية على التوالي بمقدار (0.38) و(0.51).
- في ضوء النتيجة السابقة تم رفض الفرضية السابعة محل الاختبار، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة أقل من أو يساوي (0.05) لموجهات العمل المحاسبي والممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية".

النتائج والتوصيات

3.5.1 النتائج

توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

- 1) توجد أهمية عالية للبعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية، وتأتي هذه الأهمية انعكاسًا للنتيجة التراكمية لمحوري البعد المحاسبي: موجهات العمل والممارسات المحاسبي بشكل عام؛ حيث تأتي موجهات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية في المرتبة الأولى بأقسامها المختلفة: الأحكام الفقهية، اجتهاد الفقهاء، شرط الواقف، اجتهاد الناظر، الأحكام القضائية، المعايير المهنية، القيم الأخلاقية، والقوانين المحلية، تليها في المرتبة الثانية الممارسات المحاسبية بأقسامها المختلفة: البيئة المعلوماتية، الهيكلية المعلوماتية، التشغيل المعلوماتي، وإدارة التشغيل المعلوماتي.
- 2) توجد أهمية عالية لتقارير الأداء في الأوقاف اليمينية حيث تبين أن التقارير الداخلية جاءت في المرتبة الأولى، تليها التقارير الخارجية في المرتبة الثانية.
- 3) يوجد أثر للبعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية بجانبه: موجهات العمل المحاسبي والممارسات المحاسبية بشكل عام؛ حيث تبين هذا الأثر من خلال موجهات العمل المحاسبي ممثلة بالأحكام القضائية والقوانين المحلية، إضافة إلى وجود أثر من خلال الممارسات المحاسبية ممثلة بإدارة التشغيل المعلوماتي.

3.5.2 التوصيات

في ضوء النتائج توصي الدراسة بما يأتي:

- 1) ضرورة العمل على التوعية والتثقيف المعزز لمكانة وأهمية موجهات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية لا سيما تلك المتعلقة بالأحكام الفقهية، شرط الواقف، اجتهاد الناظر، المعايير المهنية، والقيم الأخلاقية. إضافة إلى ضرورة العمل على رفع مستوى الوعي بأهمية الممارسات المحاسبية للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية لا سيما تلك المتعلقة بالبيئة المعلوماتية، الهيكلية المعلوماتية، والتشغيل المعلوماتي.
- 2) ضرورة العمل على تفعيل تقارير الأداء المختلفة من خلال عقد الدورات التوعوية والتدريبية المختلفة.
- 3) ضرورة العمل على إبراز الدور التأثيري لموجهات العمل المحاسبي بما لها من شأن في الحوكمة الإسلامية من خلال ترجمة الربط بين موجهات العمل المحاسبي المختلفة والأداء الوقي.

المصادر والمراجع

أولاً: القرآن الكريم

ثانياً: المراجع باللغة العربية

- (1) الأبجي، كوثر عبد الفتاح. (2002). الأخلاق في المحاسبة. مجلة المسلم المعاصر، بيروت، لبنان.
- (2) أحمد، عبد الله عبد السلام (2001، نوفمبر). رفع كفاءة التطوير في نظم المعلومات المحاسبية بالوحدات الحكومية بهدف تفعيل دورها في التنمية الاقتصادية والاجتماعية. بحث مقدم لمؤتمر المنظمة العربية للتنمية الإدارية، المؤتمر الثاني في الإدارة. جامعة الدول العربية، القاهرة، مصر.
- (3) الأسرج، حسين عبد المطلب (2010). حوكمة الصناديق الوقفية بين النظرية والتطبيق، متاح على الرابط: [PDF\) صناديق الوقفية: بين النظرية والتطبيق \(researchgate.net\)](https://www.researchgate.net)
- (4) الأسرج، حسين عبد المطلب (2012). حوكمة الوقف الإسلامي، متاح على الرابط: [PDF\) حوكمة الوقف \(Hussein Elasrag - Academia.edu |](https://www.researchgate.net)
- (5) إسماعيل، علي سيد (2020). أثر الحوكمة في تطوير المؤسسة الوقفية المعاصرة. مجلة كلية الدراسات الإسلامية والعربية للبنات بدمنهور، 5 (1)، 767 - 807
- (6) أفندي، علي حيدر خواجه أمين. (1991). درر الحكام في شرح مجلة الأحكام (ط.1)، (فهيم الحسيني، مترجم) دار الجيل.
- (7) الألباني، محمد ناصر الدين (1985). إرواء الغليل في تخريج أحاديث منار السبيل، بيروت، لبنان: المكتب الإسلامي.
- (8) الألباني، محمد ناصر الدين (1995). سلسلة الأحاديث الصحيحة وشيء من فقهها وفوائدها، الرياض: مكتبة المعارف للنشر والتوزيع.
- (9) الأمانة العامة للأوقاف (2017). مدونة أحكام الوقف الفقهية (ط 1). الكويت
- (10) البخاري، محمد بن إسماعيل بن إبراهيم (ت: 256هـ)، الجامع المسند الصحيح المختصر من أمور رسول الله صَلَّى اللَّهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ وسننه وأيامه المعروف بـ (صحيح البخاري). بدون طبعة، بدون تاريخ. بيروت: دار الأرقم بن أبي الأرقم.
- (11) البديري، علاء عواد كاظم (2017). إطار مقترح لمبادئ الحوكمة من منظور إسلامي في تحسين عمل المراجع الداخلي في البنوك الإسلامية. رسالة ماجستير، جامعة المنصورة، جمهورية مصر العربية
- (12) براضية، حكيم (2016). أهمية تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة لتفعيل حوكمة المؤسسات المالية الإسلامية. رسالة دكتوراة، جامعة حسيبة بن بو علي الشلف، الجزائر.
- (13) البركتي، محمد عميم الإحسان (2003). التعريفات الفقهية (ط. 1) بيروت، لبنان: دار الكتب العلمية.

- 14) بلقاوي، أحمد رباحي (2009). نظرية محاسبية (رياض العبد الله، مترجم) عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
- 15) البهوتي، منصور بن يونس، (ت: 1051هـ)، كشاف القناع عن متن الإقناع بيروت: دار الكتب العلمية.
- 16) تهامي، عز الدين فكري (2012، إبريل). حوكمة المؤسسات الوقفية. الندوة الدولية الأولى في التمويل الإسلامي حول: "الوقف الخيري والتعليم الجامعي". جامعة الأزهر، القاهرة، جمهورية مصر العربية.
- 17) ابن تيمية، تقي الدين أبو العباس أحمد بن عبد الحلیم الحراني (ت: 728هـ)، مجموع الفتاوى (1995)، (عبد الرحمن بن محمد بن قاسم، جامع ومرتب) المدينة النبوية: مجمع الملك فهد لطباعة المصحف الشريف.
- 18) بن ثابت، علي؛ وصلاح الدين، سولم. (2013). دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير مخرجات نظم المعلومات المحاسبية. مجلة الباحث الاقتصادي، (1)، 93 - 118.
- 19) جبر، رائد جميل. (2017). الموازنة بين المعايير المحاسبية الإسلامية والمعايير المحاسبية الدولية: مواجهة التحديات القائمة في الدول العربية. مجلة الجامعة الإسلامية بغزة، 25 (4)، 30-58.
- 20) الجبوري، أحمد (2000). مبادئ المحاسبة. صنعاء: مركز عبادي للدراسات والنشر.
- 21) جفال، خالد. (2014، 01 يونيو). هيكلية تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبين - دراسة تحليلية لبدایات تأثر الفكر المحاسبي بالفكر الاقتصادي. مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، 261 - 283.
- 22) حجر، عبد الملك إسماعيل (2014). نظم المعلومات المحاسبية. (ط. 4) صنعاء: الأمين للنشر والتوزيع.
- 23) حريم، حسين محمد (2010). إدارة المنظمات - منظور كلي (ط. 2). عمّان: دار الحامد للنشر والتوزيع.
- 24) حساني، رقية؛ كرامة، مروة؛ وحمزة، فاطمة (2012، مايو). آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري. بحث مقدم إلى الملتقى الوطني حول: "حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري". جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.
- 25) حسنية، سليم (2018). نظم إدارة المعلومات. الجامعة الافتراضية، الجمهورية العربية السورية.
- 26) الحسون، عادل محمد؛ القيسي، خالد ياسين (1991). النظم المحاسبية (ط. 1)
- 27) الحصين، صالح بن عبد الرحمن (2004). تطبيقات الوقف بين الأمس واليوم. كلمة ألقيت في المؤتمر الأول لجمعيات تحفيظ القرآن الكريم متاح على الرابط: <http://www.estithmar.org>
- 28) حماد، نزيه (2008). معجم المصطلحات المالية والاقتصادية في لغة الفقهاء (ط. 1) دمشق: دار القلم.
- 29) الحميد، عبد الرحمن بن إبراهيم (2009). نظرية المحاسبة (ط 1) الرياض، المملكة العربية السعودية.

- (30) الحميري، بشار عباس؛ وبريس، أحمد كاظم. (2016). أثر الهيكل التنظيمي في التعلم التنظيمي دراسة استطلاعية لآراء عدد من العاملين في الشركة العامة للصناعات النسيجية/ الحلة. أهل البيت عليهم السلام، 17-58.
- (31) الحميري، نشوان بن سعيد (ت: 573هـ). شمس العلوم ودواء كلام العرب من الكلوم (1999) (ط. 1) (حسين بن عبد الله العمري، مطهر بن علي الإيراني، ويوسف محمد عبد الله: محققون) بيروت: دار الفكر.
- (32) الخضير، عبد الكريم بن عبد الله، (2017). تحبير الصفحات بشرح الوراق (ط. 1) الدمام: دار ابن الجوزي للنشر والتوزيع.
- (33) الخضير، محسن أحمد (1990، 15-19 سبتمبر). الفكر الإداري في الإسلام. بحث مقدم إلى الندوة 31 "الإدارة في الإسلام" التي نظمتها المعهد الإسلامي للبحوث والتدريب التابع للبنك الإسلامي للتنمية بجدة بالتعاون مع جامعة الأزهر بالقاهرة ج. م. ع الطبعة: الثانية 2001، جدة المملكة العربية السعودية.
- (34) خلفاوي، شمس ضيات. (2012، 30 يونيو). مفهوم إدارة المعلومات ومنهجية عملها. مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، (10) 126-136.
- (35) الخلوتي، أبو العباس أحمد بن محمد، الشهير بالصاوي المالكي (ت: 1241هـ). بلغة السالك لأقرب المسالك المعروف بحاشية الصاوي على الشرح الصغير. دار المعارف.
- (36) الدبيان، دبيان بن محمد (2011). المعاملات المالية أصالة ومعاصرة (ط. 2) الرياض: مكتبة الملك فهد الوطنية.
- (37) الرازي، أبو الحسين أحمد بن فارس بن زكريا القزويني (ت: 395هـ)، معجم مقاييس اللغة (1979)، (عبد السلام محمد هارون، محقق) بيروت: دار الفكر.
- (38) الرازي، محمد بن أبي بكر بن عبد القادر (ت: 666هـ)، مختار الصحاح (1988)، بيروت: مكتبة لبنان.
- (39) راشدي، يوسف (2018). تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات البترولية الجزائرية - دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات البترولية بولاية ورقلة لسنة 2018، رسالة ماجستير، جامعة قاسدي مباح، ورقلة، الجزائر.
- (40) الرحاطة، محمد ياسين. (2005). الجوانب المحاسبية والرقابية للوقف في الأردن. مجلة المنار 13(2) 157-204.
- (41) الرقيبي، جمعة محمد (2010، إبريل). حوكمة العلاقة بين أطراف التعاقد في الصيغ الإسلامية (المرابحة والمضاربة). بحث مقدم إلى مؤتمر الخدمات المالية الإسلامية الثاني. طرابلس، ليبيا.
- (42) الزرقا، مصطفى أحمد (1998). أحكام الأوقاف. عمّان: دار عمار.

- (43) زواق، خالد (2015). مساهمة استخدام نظم المعلومات في تحسين جودة الخدمات البريدية . دراسة ميدانية بمؤسسة بريد الجزائر بولاية ميله. رسالة ماجستير، جامعة باتنة 1 الحاج لخضر. الجزائر.
- (44) الزهراني، رجب بن فارس بن رجب. (2023، يوليو). حوكمة الأوقاف. مجلة البحوث الفقهية والقانونية، مجلة علمية محكمة تصدرها كلية الشريعة والقانون بدمنهور، (42) 1541 - 1647
- (45) سايعي، فيصل (2009). أنظمة المعلومات: استخداماتها، فوائدها وتأثيرها على تنافسية المؤسسة - دراسة استطلاعية على مؤسسات منطقة تبسة - الجزائر. رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر.
- (46) السبتى، عياض بن موسى، (ت: 544 هـ). مشارك الأنوار على صحاح الآثار. المكتبة العتيقة ودار التراث.
- (47) السقا، زياد هاشم (2011). نظام المعلومات المحاسبية. (ط. 2) الموصل: دار الطارق للنشر والتوزيع.
- (48) بو سلمة، حكيمة (2013، يونيو). أهمية تطبيق مبادئ الحوكمة في تطوير مؤسسات الأوقاف وتفعيل دورها في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية. بحث مقدم إلى الملتقى الدولي الثاني حول: "المالية الإسلامية". صفاقس، تونس.
- (49) السيدة، مهند (2020). أثر تغيير السياسات المحاسبية في جودة التقارير المالية - دراسة ميدانية. بحث تخرج، جامعة الشام الخاصة، دمشق، الجمهورية العربية السورية.
- (50) شبالة، حسن محمد (2013، فبراير). الصورة الذهنية السلبية عن الوقف في المجتمع اليمني (المظاهر، الأسباب، العلاج). بحث مقدم إلى المؤتمر الدولي الرابع للأوقاف "نحو استراتيجية تكاملية للنهوض بالوقف الإسلامي". الجامعة الإسلامية بالمدينة النبوية، المملكة العربية السعودية.
- (51) شحاته، حسين (2013). الإطار العام لميثاق قيم وأخلاق المحاسب في الفكر والتطبيق الإسلامي. سلسلة دراسات وبحوث في الفكر الإسلامي.
- (52) شحاته، حسين (بدون). التقارير المحاسبية ودورها في المراقبة وتقييم الأداء. جامعة الأزهر. متاح على الرابط: <https://www.academia.edu/40375158>
- (53) الشربيني، شمس الدين محمد بن أحمد الخطيب (ت: 977هـ). مغني المحتاج إلى معرفة معاني ألفاظ المنهاج. (1994) (ط. 1) بيروت: دار الكتب العلمية.
- (54) الشمري، مشعان ضيف الله مقبل (2008). تطوير نظم المعلومات الإدارية في إدارات التربية والتعليم للبنين بالمملكة العربية السعودية من وجهة نظر مديري التعليم ومساعدتهم ورؤساء الاقسام "تصور مقترح". رسالة دكتوراة، جامعة أم القرى، مكة المكرمة، المملكة العربية السعودية.
- (55) الشميلي، عائشة يوسف (2017). الإدارة الاستراتيجية الحديثة: التخطيط الاستراتيجي - البناء التنظيمي - القيادة الإبداعية - الرقابة والحوكمة. (ط. 1) القاهرة. دار الفجر للنشر والتوزيع.

- (56) الشوكاني، محمد بن علي (ت: 1250هـ). السيل الجرار المتدفق على حدائق الأزهار (2000) (ط. 1) دمشق: دار ابن كثير.
- (57) صافو، فتيحة. (2015، جانفي). التوجهات المعاصرة لتوحيد المعرفة المحاسبية في أبعادها النظرية والعملية. الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، (13)، 47 - 57.
- (58) الصلاحات، سامي محمد حسن (2018). حوكمة الاوقاف وإدارة عملياتها الرئيسية (ط1) الرياض: دراسة ممولة من مؤسسة ساعي لتطوير الأوقاف.
- (59) بن الطاهر، حسين؛ وبو طلاقة، محمد (2012، مايو). دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي. بحث مقدم إلى الملتقى الوطني حول: "حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري". جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.
- (60) طه، حسني خيري (2022). نحو اجتهاد معاصر في إدارة الأوقاف الإسلامية. الحوكمة أنموذجاً (ط. 1) القاهرة: دار الكلمة للنشر والتوزيع.
- (61) طهماز، عبد الحميد محمود (2000) الفقه الحنفي في ثوبه الجديد (ط. 1) دمشق: دار القلم، بيروت: الدار الشامية.
- (62) عائض، عبد الله محمد؛ وجميل، هداية الإحسان بن مارتينس (2013، سبتمبر). هل نحتاج إلى معايير محاسبية خاصة بالأوقاف الإسلامية؟ ورقة بحثية مقدمة إلى المؤتمر الدولي التاسع للاقتصاد والتمويل الإسلامي حول: النمو والعدالة والاستقرار من منظور إسلامي. إسطنبول، تركيا.
- (63) عبد الغني، دادن؛ وتلي، سعيدة (2012، مايو). فعالية الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري. بحث مقدم إلى الملتقى الوطني حول: "حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري". جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.
- (64) عبد الكاظم، محمد راضي؛ عركد، عمر محمد؛ وكاظم، عادل موفق. (2023، 15 أكتوبر). تحسين التقارير المالية من خلال تقنيات المحاسبة الإدارية في الوحدات. مجلة اليرموك، 169 - 185.
- (65) عبد المنعم، محمود عبد الرحمن. معجم المصطلحات والألفاظ الفقهية. دار الفضيحة.
- (66) عبود، عبود. (2015). علاقة علم المحاسبة بعلم القانون. متاح على الرابط: http://mohassibn.blogspot.com/2015/10/blog-post_31.html?m=1
- (67) العراشي، عبد الحكيم محمد ثابت. (2014، يوليو - سبتمبر). التجربة التاريخية لنظام الإدارة الوقفية في اليمن في عصر الدولة الرسولية (626-858هـ / 1228-1454م) من وحي الوقفيات الغسانية. مجلة الدراسات الاجتماعية، (41) 55 - 93.
- (68) العززي، عبد العزيز علوان سعيد (1997). أثر الوقف في التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع دراسة تطبيقية للوقف في اليمن. رسالة ماجستير في الاقتصاد الإسلامي، جامعة أم القرى، مكة المكرمة، المملكة العربية السعودية.

- (69) بني عطا، حيدر محمد علي (2013). الإطار المفاهيمي للمحاسبة عن أموال الوقف في الإسلام. رسالة دكتوراة. جامعة العلوم الإسلامية العالمية، عمان، الأردن.
- (70) بو عطيط، جلال الدين (2009). الاتصال التنظيمي وعلاقته بالأداء الوظيفي - دراسة ميدانية على العمال المنفذين بمؤسسة سونلغاز عنابة. دراسة ماجستير، جامعة منتوري محمود قسنطينة، الجزائر.
- (71) عمر، أحمد مختار (2008). معجم اللغة العربية المعاصرة (ط 1). القاهرة: عالم الكتب.
- (72) العمر، فؤاد؛ المعود، باسمة (2014). قواعد حوكمة الوقف. نظارة مؤسسة الوقف نموذجاً. بحث ممول من كرسي الشيخ راشد بن دايل لدراسات الأوقاف.
- (73) بن عياد، رانية؛ وبن كبير، إكرام (2020). تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي "SCF" دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر فرع المدية. رسالة ماجستير، المدية، الجزائر.
- (74) العيسى، سمير جمال (2014). إدارة مصادر المعلومات والبيانات (ط 1). عمان: شركة دار الأكاديميون للنشر والتوزيع.
- (75) أبو غدة، عبد الستار؛ وشحاته، حسين (2014). الأحكام الفقهية والأسس المحاسبية للوقف (ط 2). الكويت: الأمانة العامة للأوقاف.
- (76) الفتلاوي، ليلي ناجي مجيد. (2013). بيئة المحاسبة ومؤشرات تكيفها لتكنولوجيا المعلومات. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بمؤتمر الكلية 283 - 302.
- (77) فرحان، عمر؛ وهزاع، هاني؛ وحسن عزنان. (2020). تطوير مبادئ حوكمة المؤسسات الوقفية بالاستفادة من مبادئ حوكمة الشركات. مجلة الإسلام في آسيا، 39 - 66.
- (78) الفقيه، معين قايد (2018). تقييم النظام المحاسبي الآلي من منظور استراتيجي - دراسة ميدانية على نظام المعلومات المالي والمحاسبي الحكومي (افميس) في الجمهورية اليمنية. رسالة ماجستير.
- (79) فوده، شوقي السيد؛ وسرور، محمد إبراهيم؛ وبحق، طلال ناصر. (2020، يناير). أثر أسس القياس المحاسبي لمعاملات الوقف على ترشيد القرارات في المؤسسات الوقفية بدولة الكويت - دراسة ميدانية. مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، 563 - 592.
- (80) قاسم، حشمت (2007، 3-5 إبريل). إدارة المعلومات؛ نحو منهج للنظر في المفاهيم والمصطلحات. بحث مقدم إلى المؤتمر الثالث عشر لجمعية المكتبات المتخصصة (فرع الخليج العربي) "إدارة المعلومات والمعرفة في مجتمع الخليج العربي". جامعة البحرين، المنامة.
- (81) قاسم، حشمت (2007) مدخل لدراسة المكتبات وعلم المعلومات. القاهرة: مكتبة غريب.

- (82) قاعود، عدنان محمد (2007). دراسة وتقييم نظام المعلومات المحاسبية الإلكترونية في الشركات الفلسطينية - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في محافظات غزة. رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- (83) القزويني، أبو عبد الله محمد بن يزيد المعروف بابن ماجة (ت: 273هـ). سنن ابن ماجة. (العلامة المحدث: محمد ناصر الدين الألباني، محقق) (ط. 1). الرياض: مكتبة المعارف للنشر والتوزيع.
- (84) قناة الإعلام الرقابي التابعة للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة على التجارم (2020، 28 سبتمبر). صنعاء، الأمانة، الجمهورية اليمنية. متاح على الرابط: <https://t.me/anticorruptionmedia>.
- (85) قندوز، سهيلة (2019). دور نظام المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات المالية - دراسة حالة مؤسسة تربية الدواجن بعين النويصي. رسالة ماجستير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
- (86) قنطجبي، سامر مظهر (2004). فقه المحاسبة الإسلامية. رسالة دكتوراة، مؤسسة الرسالة ناشرون.
- (87) ابن القيم، محمد بن أبي بكر (751هـ). مفتاح دار السعادة ومنشور ولاية أهل العلم والإرادة، (علي بن حسن بن علي بن عبد الحميد الحلبي، محقق) (1996)، (ط. 1) الخبر: دار ابن عفان.
- (88) كاو. روجر (2009). المحاسبة الإدارية. (خالد العامري، مترجم) القاهرة: دار الفاروق للنشر والتوزيع.
- (89) كلتوم، حفيظ هاجر (2014). المراجعة الداخلية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات في المؤسسات الاقتصادية - دراسة استنبائية. رسالة ماجستير، جامعة أكلي محمد أولحاج. البويرة
- (90) كيسو، دونالد؛ ويجانت، جيري؛ وارفيدل، تيري (2022). المحاسبة المتوسطة - نسخة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. (أحمد عبده الصباغ، محمد سعد أحمد حسين، محمود السيد، ومحمد فوزي محمد، مترجمون). القاهرة: دار حميثرا للنشر.
- (91) لجنة المراجعة الداخلية، الجمهورية اليمنية، (2012، ديسمبر). دليل إجراءات المراجعة الداخلية لوحدات الجهاز الإداري للدولة والقطاعين العام والمختلط (المنهجية التشريعية والتنظيمية والفنية لوظيفة المراجعة الداخلية).
- (92) لعروسي، آسيا (2014). تأثير القياس المحاسبية على الإفصاح في القوائم المالية في حالة التضخم - دراسة حالة مؤسسة اقتصادية جزائرية. رسالة ماجستير، جامعة المسيلة، الجزائر.
- (93) ابن المبرد، جمال الدين أبو المحاسن يوسف بن حسن بن عبد الهادي الحنبلي الدمشقي الصالحي (ت: 909هـ). الدر النقي في شرح ألفاظ الخرقى. (رضوان مختار بن غربية، محقق) (ط. 1) جدة: دار المجتمع للنشر والتوزيع.

- (94) مجلي، حسن علي (2002). الأوقاف في اليمن: الإطار الشرعي والقانوني للوقف ومقاصده العامة وتاريخ الوقف ودوره الاقتصادي والاجتماعي (ط. 1). صنعاء: مكتبة خالد بن الوليد للنشر والتوزيع، عالم الكتب اليمنية للنشر والتوزيع.
- (95) مجمع اللغة العربية، المعجم الوسيط. (مصطفى، إبراهيم؛ الزيات، أحمد؛ عبد القادر، حامد؛ والنجار، محمد، محققون) القاهرة: دار الدعوة.
- (96) المرحح، عبد المحسن بن محمد بن عثمان (2016). حوكمة الأوقاف (دراسة تأصيلية مقارنة). رسالة دكتوراة، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، المملكة العربية السعودية.
- (97) محمد. رضية آدم (2013، فبراير). الانتقال من إدارة المعلومات إلى إدارة المعرفة: تحدي المعلومات الأكبر في الألفية الثالثة. المؤتمر السنوي للدراسات العليا والبحث العلمي. المجلد الثالث الصفحات 1049 - 1076. جامعة الخرطوم، الخرطوم.
- (98) محمد، محمد شيخ أحمد (2013، يناير). القيم الاخلاقية لرعاية حقوق الإنسان في ضوء السيرة النبوية والمقاصد الشرعية. ورقة بحثية مقدمة إلى المؤتمر الدولي الأول للسيرة النبوية الشريفة حول: تنزيل مقاصد الشرح وتعميق محبة الرسول صَلَّى اللهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ . الخرطوم، السودان.
- (99) مشجل، هاني حميد؛ ومهاوش، علي حسين. (2017، آذار). مدى استجابة الممارسات المحاسبية للتغيرات في الإطار الفكري المشترك للمحاسبة المالية. مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة واسط، العدد (25).
- (100) مشعل، عبد الباري (2010، 26-27 مايو). تحديات ومعوقات حوكمة المؤسسات المالية الإسلامية. ورقة مقدمة لمؤتمر الهيئات الشرعية الذي نظمته هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية.
- (101) المقدسي، عبد الله بن أحمد بن محمد المعروف بابن قدامة (ت: 620هـ) المغني (1968) دار القاهرة.
- (102) مومني، إسماعيل؛ وعويسي، أمين (2018). حوكمة الوقف وعلاقتها بتطوير المؤسسات الوقفية دراسة تطبيقية وفق منهج النظم الخبيرة (ط. 1). الكويت: الأمانة العامة للأوقاف.
- (103) ميخائيل، أشرف حنا (2005، سبتمبر). تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات. بحث مقدم إلى المؤتمر العربي الأول حول: التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات. القاهرة، جمهورية مصر العربية.
- (104) نامليتي، حبيب غلام رضا (2019). القواعد والضوابط الفقهية وأثرهما في أحكام الفقه ومدوناتها (ط. 1). الكويت: الأمانة العامة للأوقاف.
- (105) ابن النجار، محمد بن أحمد الفتوح الحنبلي (ت: 972هـ). منتهى الإرادات في جمع المقنع مع التنقيح وزيادات. (عبد الله بن عبد المحسن التركي، محقق) (2000) (ط. 1) بيروت: مؤسسة الرسالة للطباعة والنشر والتوزيع.

- 106) ابن نجيم المصري، زين الدين بن إبراهيم بن محمد (ت: 970هـ)، البحر الرائق شرح كنز الدقائق، وفي آخره: تكملة البحر الرائق لمحمد بن حسين بن علي الطوري الحنفي القادري (ت بعد 1138 هـ)، وبالhashية: منحة الخالق لابن عابدين. (ط. 2) دار الكتاب الإسلامي.
- 107) النوباني، خولة؛ وصديقي، عبد الله (2016). حوكمة المؤسسات المالية الإسلامية. دراسة ممولة من كرسي سابك لدراسة الأسواق المالية الإسلامية.
- 108) النووي، أبو زكريا يحيى بن شرف (ت: 676هـ). روضة الطالبين. (عادل أحمد عبد الموجود، وعلي محمد معوض، محققون) (2003)، دار عالم الكتب، طبعة خاصة بموافقة خاصة من دار الكتب العلمية، بيروت.
- 109) النيسابوري، مسلم بن الحجاج بن مسلم القشيري (ت: 261هـ). صحيح مسلم. (1998)، (ط. 1) الرياض: دار المغني، بيروت: ابن حزم.
- 110) بو هراوة، سعيد؛ وبو كروشة، حليلة. (2015، يونيو). حوكمة المؤسسات المالية الإسلامية: تجربة البنك المركزي الماليزي. المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، 105 - 120.
- 111) هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية (2016). معايير المحاسبة والمراجعة والحوكمة والأخلاقيات. الرياض: دار الميمان للنشر والتوزيع.
- 112) الوردى، شقرون؛ وغلالي، نسيمة (2022). دور ركائز حوكمة الشركات في تحسين الأداء البشري بالمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة شركة اسمنت عين النوتة. باتنة. مجلة آفاق للبحوث والدراسات، 5 (2)، 261 - 279.
- 113) وزارة الشؤون القانونية (2013). قانون الوقف الشرعي. (ط. 8) صنعاء.
- 114) وزارة الشؤون القانونية (بدون). مجموعة التشريعات الصادرة عام 2010: القرار الجمهوري رقم (5) بشأن إعادة إنشاء وتنظيم وظيفة المراجعة، ص: 133 - 141
- 115) وزارة الأوقاف والشؤون الإسلامية، الكويت، الموسوعة الفقهية الكويتية. المجلدين: (24، 25)، 1992 (ط. 1)، مصر: مطابع دار الصفوة.
- 116) وزارة الأوقاف والشؤون الإسلامية، الكويت. الموسوعة الفقهية الكويتية المجلد (36)، 1996 (ط. 1) مصر: مطابع دار الصفوة.
- 117) وزارة الأوقاف والشؤون الإسلامية، الكويت. الموسوعة الفقهية الكويتية المجلد (44)، 2006 (ط. 1).
- 118) الونشريسي، أبو العباس أحمد بن يحيى، المعيار المعرب والجامع المغرب. (1990)، دار الغرب الإسلامي.

ثانيا المراجع باللغة الإنجليزية:

- 1) Abdullah. M (2015, July) A New Framework of Corporate Governance for Waqf: A Preliminary Proposal. Islam and Civilizational Renewal. Vol. (6) No. (3). pp. 352 - 371
- 2) Al samhi. M. H. (2010). Evaluation Of Accounting Information System in Private Manufacturing Companies in the Republic of Yemen. Mysore. India.
- 3) Athula. E; & Sujatha. P (2014. Jan). The role of accounting in corporate governance in a developing country. International Journal of Accounting Auditing and Performance Evaluation. pp. 109-132.
- 4) Ihsan, Hidayatul; Adnan, Muhammad Akhyar (2015). Waqf Accounting and The Construction of Accountability.
https://www.academia.edu/504496/Waqf_Accounting_and_The_Construction_of_Accountability
- 5) Ihsan. H; Ayedh. A (2015. April-June). A Proposed Framework of Islamic Governance of Awqaf. Journal of Islamic Economics. Banking and Finance. Vol. (11) No. (2). pp:117-133.
- 6) Kurnia. Indri; Ihsan. Hidayatul; Surya. Firman; Eliyanora & GusTina (November 2023). Understanding The Governance of Family Endowments in The Context of Dual Accountability. International Journal of Scientific and Management Research. Vol (06) Issue 11 P.P: 88-100
- 7) Masruki. & shafi. S (2013. June 1). The Development of Waqf Accounting in Enhancing Accountability. Middle-EasT Journal of Scientific Research 13 (Research in Contemporary Islamic Finance and Wealth Management). pp. 1-6. doi: 10.5829/idosi.mejsr.2013.13.1873
- 8) Mousa. G. (2021. December 10). Can Conventional Governance Mechanisms Be a Matter for Financial Performance in Islamic Countries? Journal of Islamic Business and Management. Vol. (11). N0. (2). pp. 286-313.
- 9) Noor. Abd Halim; Ali. Nor Aishah; Abdullah. Aryani & Tahir. Henny (2014.December). The Waqf Governance Framework in Malaysia. International Conference on Development of Social Enterprise and Social Business for Eradication of Extreme Poverty and Street Begging. IIUCIC7-2014/ IC7-160
- 10) Ramli & Muhammed (2013). Good Governance Framework for Corporate Waqf: Towards Accountability Enhancement. Proceedings of World Universities' Islamic Philanthropy Conference 2013
- 11) Sardiyo & Dhasman. M. (2019 Oct 31h). Measuring Model of Islamic Corporate Governance In Islamic Financial Institutions. Proceeding UG Economic Faculty-international Conference Gunadarma University – Campus.

ملحق 1

(أداة الدراسة)

الأخ / المحترم

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته، وبعد:

يهديكم الباحث أطيب التحايا متمنياً لكم موفور الصحة والعافية، ويحيطكم علماً بأنه يقوم بإجراء الدراسة الموسومة بـ " أثر البعد المحاسبي للحكومة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمنية - دراسة ميدانية "، وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة.

ونظراً لما تقضيه طبيعة موضوع الدراسة من آلية لجمع المعلومات؛ فقد قام الباحث بتصميم استمارة الاستبانة - اعتماداً على اطلاعه على الأدبيات والدراسات والأبحاث العلمية ذات العلاقة بموضوع دراسته، ووفقاً للخطوات العلمية المتعارف عليها - لغرض جمع البيانات والمعلومات الخاصة بموضوع دراسته الحالية من عينة الدراسة.

وإيماناً من الباحث بمدى ما تتمتعون به من معرفة وخبرة في هذا الصدد؛ فإنه يتشرف بوضع هذه الاستبانة بين أيديكم لإبداء آراءكم فيما تضمنته فقرات استمارة الاستبانة؛ وذلك بوضع إشارة (√) على الخيار الذي يمثل درجة موافقتكم - بحسب قناعتكم الشخصية - في سياق تحديد أثر البعد المحاسبي للحكومة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمنية أو وفقاً للمقياس المستخدم وبما يحقق الهدف الرئيس من الدراسة، مع العلم بأن مشاركتكم بهذه الاستبانة والبيانات التي تزودنا بها ستكون محل اهتمامنا، ونؤكد لكم أن هذه البيانات ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

والباحث على ثقة تامة بأنكم ستولون هذا الموضوع اهتمامكم المعهود، وتقديم المساعدة العلمية لتحقيق أهداف دراسته.

شاكراً ومقدراً تعاونكم واهتمامكم تجاه خدمة البحث العلمي.

إشراف

د / محمد حمود السمحي

الجوال : 770646378

الباحث

عمر علي البحري

الجوال: 777114014

أولاً: المعلومات العامة:-

يرجى التكرم بوضع إشارة (√) مقابل الإجابة التي تراها مناسبة:

أكبر من 35 سنة	من 25 إلى 35 سنة			
()	()	العمر	1	
أخرى (تذكر)	ماجستير	بكالوريوس		
(.....)	()	()	المؤهل	2
أخرى (تذكر)	حاسوب / تقنية معلومات	محاسبة		
(.....)	()	()	التخصص العلمي	3
مراجع داخلي	محاسب	مدير مالي		
()	()	()	الوظيفة الحالية	4
أكثر من 10 سنوات	من 6 إلى 10 سنوات	أقل من 5 سنوات		
()	()	()	سنوات الخبرة	5

ثانياً: أثر البعد المحاسبي للحوكمة الإسلامية في أداء الأوقاف اليمينية دراسة ميدانية

يرجى التكرم بوضع إشارة (√) مقابل الخيار الذي يمثل درجة موافقتكم)

المحور الأول: موجهات العمل المحاسبي للحوكمة الإسلامية المؤثرة في أداء الأوقاف اليمينية

م	1- الأحكام الفقهية	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تعتبر الأحكام الفقهية أساساً لكافة الأعمال الوقفية					
2	تقوم عملية تقنين الأحكام الفقهية المتعلقة بالوقف على اختيار الأنفع للوقف في حال اختلاف الفقهاء.					

م	1- الأحكام الفقهية	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
3	تعمل الأحكام الفقهية المقننة على تحديد كيفية الإثبات المحاسبي لأحداث وعمليات الأوقاف.					
4	تعمل الأحكام الفقهية المقننة على توجيه القياس المحاسبي للعمليات والأحداث المتعلقة بأداء الأوقاف.					
5	تمكن الأحكام الفقهية المقننة من العرض والإفصاح المحاسبي لمقارنة الأداء الوقفي.					

م	2- شرط الواقف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
6	يعتد بـ شروط الواقف فيما لا يخالف الـ شرع ولا مقتضى عقد الوقف.					
7	تعمل الصكوك الوقفية المصممة وفقاً لنماذج مدروسة على تجنب الفهم الخاطئ لشروط الواقف.					
8	يثبت الأثر المحاسبي الناتج عن شرط الواقف في القياس والإثبات المحاسبي.					
9	تؤدي الصكوك الوقفية المصممة وفقاً لنماذج مدروسة إلى الضبط المحاسبي لممارسات الأداء الوقفي.					
10	تترجم شروط الواقف في ممارسة العمل المحاسبي بما ينعكس في تحديد نتيجة أداء الأوقاف والقوائم المالية.					

م	3- اجتهاد الناظر	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
11	يستمد الناظر حقه في الاجتهاد من الأحكام الفقهية.					

					1 2	يؤخذ باجتهاد الناظر في تف سير شروط الواقف بما لا يعود بالضرر على الوقف.
					13	يعمل باجتهاد الناظر فيما يحققه صلحة الوقف في الإثبات والقياس المحاسبي.
					14	تنعكس نتيجة الأخذ باجتهاد الناظر على العرض والإفصاح المحاسبي المترجم لأداء الأوقاف.

م	4- الأحكام القضائية	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
15	تعتبر السلطة القضائية صاحبة الولاية العامة على الأوقاف ومرجعية الاحتكام في قضايا الخلاف.					
16	تستمد الأحكام القضائية قوتها في التأثير المحاسبي على الأوقاف من مرجعيتها الفقهية والقانونية.					
17	تمثل الأحكام القضائية المتعلقة بالقضايا الوقفية مرجعية في توجيه العمل المحاسبي.					
18	يترتب على أحكام القضاء عن قضايا الأوقاف أثر موجه للممارسات المحاسبية في أداء الأوقاف.					
19	تنعكس نتيجة الأحكام القضائية في القضايا الوقفية على العرض والإفصاح المحاسبي.					

م	5- المعايير المهنية	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
20	تستخدم معايير المعايير الإسلامية في توجيه الإثبات والقياس المحاسبي لأحداث وعمليات الأوقاف.					
21	يمثل معيار العرض والإفصاح الإسلامي أساساً لإعداد التقارير المحاسبية الوقفية.					
22	تمثل معايير المراجعة الإسلامية الموجهة للمراجعة الخارجية بما يعزز ثقة الأطراف الخارجية في أداء الأوقاف.					

م	6- القيم الأخلاقية	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
23	تراعى الأخلاق والنزاهة والكفاءة عند اختيار ناظر الوقف.					
24	تمثل الضوابط الشرعية والقيم الأخلاقية أساساً للرقابة الداخلية على العمل المحاسبي					
25	يتم العمل المحاسبي في الإدارة الوقفية على أساس المعايير المحاسبية الإسلامية المحكومة بمنظومة القيم الأخلاقية والأحكام الشرعية.					
م	7- القوانين المحلية	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
26	يمثل النظام المحاسبي الموحد الأساس في إثبات كافة العمليات بما يراعى خصوصية الأوقاف.					
27	تراعى لوائح وتعليمات وزارة المالية بخصوصية الإسلامية للأوقاف.					
28	تراعى نماذج وتعليمات إعداد الموازنة العامة والحسابات الختامية للدولة بخصوصية إدارة الأوقاف.					
29	تتلاءم ضوابط وتعليمات الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة مع الطبيعة الخاصة للأوقاف.					
30	يعطي دليل إجراءات المراجعة الداخلية خصوصية لطبيعة نشاط أداء الإدارة الوقفية.					

المحور الثاني: الممارسات المحاسبية للحكومة الإسلامية المؤثرة في أداء الأوقاف اليمينية

م	1- البيئة المعلوماتية	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	توجد تجهيزات تكنولوجية لتطبيق النظام المحاسبي الملائم لخصوصية النشاط الوقفي.					

					توجد لدى الإدارة الوقفية المقدرة على توفير البرمجيات المناسبة لخصائصه الوظيفية.	2
					تمتلك الإدارة الوقفية أنظمة معلومات برامج ذات علاقة بطبيعة أداء عمليات وبرامج الإدارة الوقفية.	3
					تمتلك الإدارة الوقفية القدرة على توفير بيئة عمل مكنية وتجهيزات ملائمة لأتمتة العمل المحاسبي.	4
					يستوعب محاسب الأوقاف الأسس النظرية لمجتمات العمل المحاسبي الوقفي.	5
					يمتلك محاسب الأوقاف القدرة على التفكير النقدي المصحوب بأساليب التحليل المناسبة للعمل الوقفي.	6
					يجيد محاسب الأوقاف استخدام الأساليب المناسبة المتعددة بما يتواءم مع تنوع الأنشطة الوقفية.	7
					يجيد محاسب الأوقاف مهارات القيادة والتعامل وفقاً لأساليب الاتصال الحديثة.	8
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	2- الهيكلية المعلوماتية	
					توجد هيكلية معلوماتية توضح المكانة المناسبة وعلاقتها التكاملية مع الإدارات الوقفية الأخرى.	9
					يوجد دليل مكتوب للتوظيف الوظيفي محدد للسلطات والمسؤوليات في ممارسة العمل المحاسبي الوقفي.	10
					تدعم خرائط تدفق البيانات التكاملية المعلوماتية وانسيابية تدفق تقارير الأداء للنشاط الوقفي.	11
					يدعم تقسيم الأنشطة على أساس مراكز للمسؤولية عملية تقييم الأداء الوقفي.	12
					تعكس البنية الهيكلية مستويات تفويض السلطات بما يضمن جودة تقييم الأداء في الأوقاف.	13

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	3- التشغيل المعلوماتي	
					يعكس التقييم المحا سبي للم ستندات والدفاتر والسجلات المتطلبات الخاصة بأداء الأوقاف.	14
					يستند محا سب الأوقاف في ممارسة العمل المحا سبي إلى منظومة القيم الإسلامية في الأخلاق والسلوك.	15
					تمت المعالجة المحا سبية في إطار الموجهات المحا سبية فيما يحقق الرقابة على الأداء الوظيفي.	16
					تعمل تقارير التغذية العكسية للنظام المحاسبي على التحسين المستمر للأداء المعلوماتي.	17

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	4- إدارة التشغيل المعلوماتي	
					توجد سياسات واضحة في إدارة العمل المحا سبي وفقاً لاستراتيجية الأوقاف.	18
					تتسم إدارة العمل المحا سبي بالتكامل المعلوماتي مع مختلف إدارات ووحدات الأداء الوظيفي.	19
					يوفر النظام المحاسبي معلومات وتقارير دورية بحسب الطلب تعمل على تحسين أداء الأوقاف.	20

المحور الثالث: تقارير الأداء في الأوقاف اليمينية

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	1- التقارير الداخلية	م
					تتصف التقارير المحا سبية بملاءمتها لاحتياجات متخذ القرار في مختلف مستويات الأداء الوظيفي.	1
					تظهر التقارير المحا سبية الأداء الوظيفي المقارن والانحراف عن المخطط.	2
					تدعم التقارير المحا سبية على أساس مراكز المسؤولية إجراءات المساءلة عن الأداء الوظيفي.	3

م	2- التقارير الخارجية	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
4	تبين التقارير المحاسبية مدى الامتثال لوجهات الأداء الوظيفي.					
5	تعزز التقارير المحاسبية شفافية الإفصاح عن الأداء الوظيفي.					
6	يلبي التقرير المع لسبي عن الأداء الوظيفي كافة احتياجات أصحاب المصالح.					

إذا كنت تود الحصول على ملخص لنتائج هذه الدراسة؛

فأرجو كتابة عنوانك أو بريدك الإلكتروني في المساحة المخصصة

شاكراً ومقدراً تعاونكم،

The Effect of Accounting Dimension of Islamic Governance on the Performance of Yemeni Endowments

Abstract:

This study aimed to identify the effect of the accounting dimension on the performance of Yemeni endowments by identifying the importance of the accounting dimension from the two Islamic governance perspectives side, accounting work guides and accounting practices, and determining their effect on the performance of Yemeni endowments.

To achieve the objectives of the study, an analytical descriptive approach was used as being suitable to its empirical nature which was based on a theoretical background. Based on this background, a questionnaire was designed as a research tool for collecting the primary data from the Yemeni Ministry of Endowments, the society of the study. The questionnaire was administered to the sample of the study represented in financial managers, accountants, internal audits, and employees of financial jobs.

The study found that there was a higher importance for the accounting dimension due to the importance of accounting work guides and practices in the performance of Yemeni endowments; and there was a higher importance for accounting reports in Yemeni endowments, showing an effect for some accounting work guides and practices.

Finally, the study recommended to necessarily make awareness of both position and importance of accounting work guides and practices in the departments that were away from their effects, enact various performance reports, and show the effective role of accounting work guides.

Republic of Yemen
Ministry of Higher Education & Scientific Research
Alandalus University for Science & Technology
Deanship of Higher Studies



The Effect of Accounting Dimension
of Islamic Governance
on the Performance of Yemeni Endowments

Submitted by
Omar Ali Hamood Al-Bahri

Supervisor
Dr. Mohammed Hamoud Alsamhi
Associate Professor Accounting and Auditing
Vice-Dean of Faculty of Administrative Science, University of Ibb

A Thesis Submitted to the Department of Accounting in Partial Fulfillment
of the Requirements for the Master's Degree in Accounting
2024