



ISSN: 2079-5068 ISSN(online): 2663-3930

مدى تطبيق متطلبات رقابة جودة أعمال المراجعة في الجمهورية اليمنية دراسة ميدانية في ضوء المعيار الدولي (1)

محمد حسن محمد قاسم^{1*}, سلطان حسن الحالمي¹

¹قسم المحاسبة، كلية العلوم الإدارية، جامعة إب، اليمن

*Email: mohmmdhassanq@gmail.com

الملخص:

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق مكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية لمتطلبات المعيار الدولي رقابة الجودة رقم (1) ولتحقيق أهداف الدراسة تم عمل استبانة آراء المحاسبين القانونيين المزاولين للمهنة في اليمن و المدراء الماليين في الشركات المساهمة في اليمن وتوصلت الدراسة إلى ان مكاتب المراجعة العاملة في اليمن تطبق عناصر رقابة الجودة فيما يتعلق بـ(مسؤوليات القيادة , السلوك الأخلاقي والاستقلالية , قبول واستمرار العلاقات مع العملاء , إدارة الموارد البشرية , أداء العمليات (أداء الارتباط) , المراقبة والمتابعة) وإلى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء العينتين حول متغيرات الدراسة وأوصت الدراسة بضرورة تفعيل رقابة جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين ووزارة الصناعة والتجارة على شركات المراجعة في اليمن ومكاتبها.

الكلمات المفتاحية:

جودة المراجعة،

رقابة جودة

المراجعة،

المعيار الدولي،

رقابة الجودة رقم

(1)

مدى تطبيق متطلبات رقابة جودة اعمال المراجعة في الجمهورية اليمنية
دراسة ميدانية في ضوء المعيار الدولي (1)

*The extent of applying audit quality control requirements in the Republic of
Yemen: A field study in view of international standard (1)*

Mohammed Hassan Mohammed Qasim^{1*}, Sultan Hassan Al-Halimi¹

¹Department of Accounting, Faculty of Administrative Sciences, Ibb University, Yemen

*Email: mohmmdhassanq@gmail.com

Keywords:

Audit quality,

*Audit quality
control,*

*International
standard,*

*Quality control
No. (1)*

Abstract:

The study aimed to identify the extent of applying the requirements of the international standard for quality control (1) by audit offices in the Republic of Yemen. To achieve the objectives of the study, a questionnaire was conducted for the opinions of certified public accountants practicing in Yemen, The study concluded that audit offices in Yemen apply the elements of quality control with regard to (leadership responsibilities, ethical behavior and independence, acceptance and continuity of relationships with clients, human resource management, operational performance (correlation performance), monitoring and follow-up) There are statistically significant differences between the opinions of the two samples about the variables of the study. The study recommended that it is necessary to activate the oversight of the Yemeni Certified Public Accountants Association and the Ministry of Industry and Trade on audit firms and offices in Yemen.

المقدمة:

تكتسب مهنة المراجعة أهميتها كونها تقدم خدمه وضمان لجودة المعلومات المحاسبية لذلك فان المراجع يهدف من خلال تخطيط وتنفيذ عمليه المراجعة إلى جمع وتقييم أدلة الاثبات التي تمكنه من تكوين رأي فني ومحاسبي محايد عن مدى تمثيل القوائم المالية بصورة صادقه وعادله وذلك انطلاقا من حاجه مستخدمي القوائم المالية إلى جودة عالية تمكنهم من الوثوق بهذه القوائم والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات, من جهة أخرى تسعى مكاتب المراجعة إلى تحقيق أعلى جودة لكي تحسن سمعتها وموقعها التنافسي في مجال عملها وتسعى المنظمات المهنية إلى الزام مكاتب المراجعة لتحقيق الجودة وتحسين الاداء بصورة مستمرة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة بها وتجنب التدخلات الحكومية لهذا تبلورت الاهتمامات المستمرة بجودة المراجعة لإعداد العديد من الدراسات ففي عام 1974م تشكلت لجنة لدراسة دور و مسؤوليات المراجع (COMMISSION ON AUDITORS RESPONSIBILITES) وجاء تقرير هذه اللجنة عام 1978م متضمناً مجموعه من الاقتراحات التي هدفت إلى إعادة ثقة الجمهور بالمهنة ,ومن ثم أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1979م معايير وبرامج الرقابة على جودة الاداء المهني متمثلة في معيار المراجعة الامريكي رقم (1) الصادر في شهر نوفمبر لسنة 1979م (ويفر , 2016,ص33).

تبع ذلك اصدار معهد المحاسبين القانونيين ويلز/انجلترا عام 1991م معايير وبرامج للرقابة على جودة الاداء ووصولاً إلى معيار المراجعة الدولي (220) رقابه جودة أعمال المراجعة (الاتحاد الدولي للمحاسبين القانوني ,,2017,ص2) واخيرا

بالمعيار الدولي رقم (1) لمتعلق برقابه الجودة لمكاتب المراجعة .

الجدير بالذكر ان الموضوع لم ينل حقه من البحث والدراسة العلمية في اليمن خاصة بعد الاحداث الاخيرة من احتجاز مالكة شركة قصر السلطنة وما تبع ذلك من احداث قانونية اضررت بشريحة كبيرة من المساهمين وصل عددهم إلى 350000 مساهم لذلك تسعى هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مدى تطبيق مكاتب المراجعة العاملة في الجمهورية اليمنية متطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة (1) من وجهة نظر مراجعي الحسابات والمدراء الماليين وكذلك دراسة وتقييم العديد من المؤثرات الاخرى وقياس الاهمية النسبية لكل عنصر من العناصر .

مشكلة الدراسة:

تكمن مشكلة الدراسة في غياب الوعي المحاسبي لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة مما جعل الباحث يطرح التساؤلات التالية :

- 1- ما مدى تطبيق مكاتب المراجعة العاملة في الجمهورية اليمنية لمتطلبات مسؤوليات القيادة؟
- 2- ما مدى تطبيق مكاتب المراجعة العاملة في الجمهورية اليمنية لمتطلبات قواعد السلوك المهني ؟
- 3- ما مدى تطبيق مكاتب المراجعة العاملة في الجمهورية اليمنية لمتطلبات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء ؟
- 4- ما مدى تطبيق مكاتب المراجعة العاملة في الجمهورية اليمنية لإجراءات إدارة الموارد البشرية ؟
- 5- ما مدى تطبيق مكاتب المراجعة العاملة في الجمهورية اليمنية لمتطلبات أداء العمليات (أداء الارتباط) ؟
- 6- ما مدى تطبيق مكاتب المراجعة العاملة في الجمهورية اليمنية لمتطلبات المراقبة والمتابعة؟

أهمية الدراسة:**أهمية علمية:**

- حدائه اصدار قرار تبني معايير المراجعة الدولية من مجلس الوزراء اليمني في نوفمبر 2019م ملزما جمعية المحاسبين القانونيين اليمنين باتباع المعايير الدولية وأولها المعيار رقم 1 محل الدراسة فضلاً عن تشكيل لجنة متخصصة لصياغة معايير وطنية .

أهمية عملية:

- تتجلى أهمية الدراسة في المجال الذي تتناوله الدراسة وهو جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في اليمن والمدراء الماليين في شركات المساهمة اليمنية على حد سواء .

أهداف الدراسة:

- 1- تحقيق الهدف العام والرئيسي المتمثل بالتعرف على مدى تطبيق مكاتب المراجعة العاملة في الجمهورية اليمنية متطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة (1)
1. التعرف على مدى تطبيق مكاتب المراجعة في اليمن لمتطلبات مسؤوليات القيادة.
2. التعرف على مدى تطبيق مكاتب المراجعة في اليمن لمتطلبات قواعد السلوك المهني.
3. التعرف على مدى تطبيق مكاتب المراجعة في اليمن لمتطلبات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء.
4. التعرف على مدى تطبيق مكاتب المراجعة في اليمن لإجراءات إدارة الموارد البشرية.
5. التعرف على مدى تطبيق مكاتب المراجعة في اليمن لمتطلبات أداء العمليات (أداء الارتباط).
6. التعرف على مدى تطبيق مكاتب المراجعة في اليمن لمتطلبات المراقبة والمتابعة.

الدراسات السابقة:

بالرجوع إلى الادب النظري فان دراسة (الكاوري, 2017) تناولت أهمية التخصص المهني لمراجع الحسابات وأثره على جودة التدقيق في البيئة العراقية من خلال دراسة موضوع التخصص المهني بكل جوانبه وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط وتأثير قوية بين التخصص المهني وجودة التدقيق وأوصت بضرورة تشجيع وجود التخصص المهني وكذا تبني المعايير الدولية أو تكييفها بما يناسب البيئة العراقية فيما جاءت دراسة (القيق 2012) تناولت مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب مراجعة الحسابات في غزة التعرف على مدى تطبيق مفهوم رقابة جودة أعمال المراجعة وضوابطها وأهدافها وأهمية الالتزام بها، فضلاً عن العوامل المؤثرة فيها وتوصلت الدراسة إلى توفر التنظيم المهني الداخلي لدى مكاتب المراجعة إلا أنه غير كاف لتحقيق رقابة الجودة ، كما أظهرت الحاجة إلى الاهتمام والمتابعة بإجراءات الرقابة و الإشراف على الأداء وان هنالك ضعف في ضوابط تقديم الخدمات الاستشارية وضوابط قبول العملاء و المحافظة على استمرارية العلاقة المهنية معهم .

وبينت دراسة (حدادين 2011) التي هدفت إلى دراسة التزام مكاتب المراجعة في الاردن بمتطلبات رقابة جودة المراجعة إن المكاتب تلتزم بكافة المتطلبات ما عدا الاستقلالية وأوصت الدراسة إلى زيادة رقابة جميعه المحاسبين القانونيين وغيرها من الجهات التشريعية على إلزام مكاتب المراجعة بمتطلبات رقابة الجودة والعمل على ضرورة تطوير القانون لإلزام المكاتب وأيضاً وضع إجراءات تنص بعدم قبول مكاتب المراجعة الحسابات لأية مهمات تتعارض مع استقلاليتها .

وهدف دراسة (جبران 2010) إلى قياس وتحديد العوامل المؤثرة في جودة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات

- في اليمن وتوصلت إلى وجود تأثير ايجابي كبير على جودة المراجعة ترجع إلى التأهيل العلمي والخبرة العملية والمهارة بمعايير المراجعة المتعارف عليها و تنظيم مكتب المراجعة وحجمه وسمعته واستقلال المراجع وأتباعه وإجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة ومثانة وسلامه نظام الرقابة الداخلية للعميل وأوصت الدراسة بالاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني والخبرة العملية الكافية للعاملين في مكاتب المراجعة مع ضرورة التركيز على مواكبة التطورات الجديدة للمهنة والمحافظة على استقلالية معايير الحسابات ودعمها وضرورة تخطيطها المسبق للتنفيذ السليم لعملية المراجعة وتبني معايير على المستوى المحلي أو إعادة النظر في التشريعات والقوانين المنظمة.
- في حين سعت دراسة (صالح، 2017) إلى وضع نموذج مقترح لوضع معايير المراجعة الملائمة لتنظيم ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة في اليمن وتحديد أوجه الضعف والقصور والصعوبات التي تواجه المهنة وتوصلت إلى ان مهنة المراجعة في اليمن تعاني من صعوبات كثيرة أهمها عدم وجود معايير تنظم المهنة وكذلك عدم وجود نصوص قانونية تلزم باستخدام معايير معينة واوصت بضرورة تبني معايير المراجعة الدولية بعد تكييفها بما يتلاءم مع البيئة اليمنية، وهدفت دراسة (عبدالقادر، 2019) إلى دراسة تأثير استخدام تكنولوجيا المعلومات على جودة المراجعة وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر لمخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات على جودة المراجعة وان المخاطر المتعلقة بالأشخاص هي الأكثر تأثيراً وأن استخدام تكنولوجيا المعلومات أدى إلى تحسين إجراءات وأساليب المراجعة الخارجية.
- فرضيات الدراسة: من خلال مشكله الدراسة وأسئلتها الرئيسة والفرعية تسعى الدراسة لاختبار الفرضيات التالية :
- الفرضية الأولى: لا تطبق مكاتب المراجعة العاملة في اليمن متطلبات مسؤوليات القيادة.
- الفرضية الثانية: لا تطبق مكاتب المراجعة العاملة في اليمن متطلبات قواعد السلوك المهني.
- الفرضية الثالثة: لا تطبق مكاتب المراجعة العاملة في اليمن متطلبات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء.
- الفرضية الرابعة: لا تطبق مكاتب المراجعة العاملة في اليمن إجراءات إدارة الموارد البشرية.
- الفرضية الخامسة: لا تطبق مكاتب المراجعة العاملة في اليمن متطلبات أداء العمليات (أداء الارتباط).
- الفرضية السادسة: لا تطبق مكاتب المراجعة العاملة في اليمن متطلبات المراقبة.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المحاسبين القانونيين اليمنيين وآراء المديرين الماليين بما يتعلق بمدى تطبيق معايير رقابة جودة أعمال المراجعة في ضوء المعيار الدولي رقم (1) الاطار النظري:
- مفهوم رقابة الجودة على أعمال المراجعة: عرفها (أرينز ولوبك، 2002، ص44): "بأنها مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها منشأة المحاسبة لمساعدتها على تنفيذ معايير المراجعة على نحو ثابت في كل عملية مراجعة وبالتالي تصميم أساليب رقابة الجودة للمنشأة ككل".
- في حين عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) وهو أول من عرفها من خلال نشرته رقم (1) بأنها "الهيكل التنظيمي للمكتب وجميع السياسات والإجراءات التي تحدد داخل المكتب بغرض توفير ضمان مناسب ومعقول لالتزام بالمعايير المهنية المقبولة قبولاً عاماً في كل النواحي الخاصة بممارسة المهنة"، واتبعتها بإصدار تعريف لاحق في

- نشرته رقم (2) بأنها تزويد المكتب بضمان معقول بأن أعضاءه ملتزمون بالمعايير المهنية القابلة للتطبيق ومعايير المكتب للجودة" (ارينز ولوبيك، 2002، ص45-46).
- اهداف الرقابة على جودة مراجعة الحسابات:**
- يرى بعض الباحثين ان اهداف الرقابة على جودة المراجعة تكمن في الآتي (الشحنة، 2015، ص291):
1. الحصول على التدريب الكافي والكفاءة المهنية اللازمة
 2. التأكد من الاستعانة بالخبراء المختصين.
 3. التأكد من كفاءة الموظفين الجدد الذين تم تعيينهم حديثاً لضمان تحقيق الجودة، وتوافر المؤهلات اللازمة للعاملين (التخصص).
 4. التأكد من تقييم أي عميل جديد قبل قبول العملية الخاصة به ومراجعة علاقة المكتب مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة .
5. المحافظة على المهنة وحمايتها من الانحياز والمحافظة على الاستقلال شكلاً ومضموناً.
6. الالتزام بالمعايير المهنية التي تحكم عملهم المهني وبالأنظمة الأخرى ذات العلاقة.
7. توفير الإجراءات الواجب الالتزام بها للتقيد بالمبادئ الخاصة بتفويض عمل المراجع لمساعديه في مهمة مراجعة الحسابات.
- معايير رقابة جودة مراجعة الحسابات الصادرة عن الاتحاد الدولي:**
- أنظمة وبرامج وأساليب الرقابة على جودة المراجعة الخارجية:**
- اهتمت المنظمات المهنية والتشريعات الحكومية في العديد من الدول بالرقابة على جودة المراجعة وتوصلت إلى العديد من الوسائل التي يمكن استخدامها لتحقيق ذلك، ففي

جدول (1) : يوضح الفروقات بين المعيار الدولي رقم (1) والمعيار رقم (220)

وجه المقارنة	المعيار الدولي رقم "ISCQI"	المعيار الدولي رقم "220"
النطاق	يتناول مسؤوليات الشركة المتعلقة بنظام رقابة الجودة على عمليات مراجعة البيانات المالية وعلمييات التأكيد الأخرى، وجميع الخدمات ذات العلاقة	يتناول إجراءات رقابة الجودة على مراجعة البيانات المالية
سلطة التطبيق "المسؤولية"	كافة شركات المحاسبين القانونيين فيما يتعلق بعمليات مراجعة البيانات المالية وخدمات التأكيد الأخرى وجميع الخدمات الأخرى ذات العلاقة	ينطبق على مراجعي البيانات المالية فقط.
الهدف	تزويد مؤسسة المراجعة بتأكيد معقول عن امتثالها وموظفيها بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية ، وكذلك التأكد من أن التقارير الصادرة من المكتب او من شريك العملية ملائمة للظروف.	تطبيق إجراءات رقابة الجودة المراجعة والتي تقدم ضمانا بأن عملية المراجعة تتمثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية وأن التقرير الذي يصدر عن المراجع ملائم للظروف.
الاجراءات والمتطلبات	مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة بمكتب المراجعة. قواعد السلوك المهني قبول واستمرار العلاقات مع العملاء . الموارد البشرية. أداء العمليات. المراقبة.	مسؤوليات القيادة لجودة عمليات المراجعة. متطلبات أخلاقيات المهنة. قبول و استمرار علاقات العميل وعمليات المراجعة المحددة. تعيين فريق العملية. أداء العمليات. المراقبة . التوثيق .

ويتم إجراء مراجعة النظرير بصورة دورية مع اختلاف المدة المطلوبة لإجرائها من بلد إلى آخر. فمثلاً في أمريكا كما ذكرنا يتم إجراء مراجعة النظرير مرة على الأقل كل ثلاث سنوات أما في بريطانيا فيتم التمييز بين مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة حسابات الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية ومكاتب المراجعة الأخرى،، حيث تخضع مكاتب المراجعة الخاصة بالشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية للفحص مرة كل (5) سنوات، أما المكاتب الأخرى فتخضع لفحص على أساس عينة مكونة من (150) مكتب كل سنة (بشير , 2017,ص21) وبعد انتهاء فرق مراجعة النظرير من مهامها تقوم بإصدار تقرير عن نتائج الفحص، يتم تسليم نسخة منه للمكتب محل الفحص، ونسخة أخرى للمنظمة المشرفة على عملية الفحص وبالرغم من ان مراجعة النظرير من اهم وسائل الرقابة على جودة المراجعة فإنها لم تسلم من النقد خصوصاً بعد الأحداث التي تعرضت لها المهنة في بداية الألفية الثانية، والتي منها انهيار شركة أنرون في الولايات المتحدة الأمريكية والتي أدت إلى انهيار أحد أكبر مكاتب المراجعة في العالم وهو مكتب (آرثر اندرسون) على الرغم من صدور تقرير مراجعة نظير نظيف عنه (بشير , 2017,ص24).

وكانت أهم الانتقادات لهذا الأسلوب ما يلي:

- أنها تؤدي بشكل روتيني، ويهتم القائمون بها بالشكل أكثر من المضمون.
- أن القائمين عليه غير متفرغين لهذا العمل، وقد يكونوا غير صالحين أحياناً.

إصدار الاتحاد الدولي للمحاسبين معياران وهما المعيار الدولي رقم 1 التي أطلق عليها " رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات المراجعة والمعيار الدولي رقم "220"، والذي أطلق عليه "رقابة الجودة لمراجعة البيانات المالية" وسيتم المقارنة بين معياري الرقابة على جودة مراجعة الحسابات الصادرين عن الاتحاد الدولي في الجدول رقم (1):

الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال قد قسمت أساليب الرقابة على جودة المراجعة إلى (بشير, 2017,ص21):

الأسلوب الأول/ مراجعة النظرير: وأنشئ هذا النوع

من الرقابة من خلال المهنة، حيث أسس المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين قسماً خاصاً لذلك، واعتبره أحد الشروط الأساسية للانضمام إلى المعهد.

الاسلوب الثاني/ مجلس الاشراف على مكاتب

المحاسبة: وأنشئ هذا النوع من الرقابة من خلال الكونجرس الأمريكي وتحت إشراف هيئة سوق الأوراق المالية وذلك لحماية الاقتصاد القومي والمستثمرين وذلك بعد حدوث العديد من الانهيارات في الشركات المساهمة والتي كانت تراجع من قبل مكاتب محاسبة كبيرة.

1- اسلوب مراجعه النظرير :

حتى عام ١٩٧٧ لم يكن هناك أية أداة أو وسيلة لتنظيم أداء مكاتب المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية بل كان التنظيم محصوراً على الممارسات المهنية الفردية، مما أدى إلى زيادة عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة، وزيادة الضغوط على مهنة المحاسبة خصوصاً من قبل الكونجرس . (بشير , 2017,ص22-23)

4. إجراء التحقيقات والإجراءات التأديبية وفرض العقوبات على مكاتب المراجعة المسجلة لديه، وعلى أي شخص ذي علاقة بها، بموجب القسم (١٠٥) من هذا القانون.

5. متابعة التزام مكاتب المراجعة بهذا القانون والمعايير المهنية، وقوانين الأوراق المالية بإعداد وإصدار تقارير المراجعة ووضع ميزانية خاصة بالمجلس، وإدارة عملياته وموظفيه (عابي، 2016، ص 285)

مما سبق يتضح أن الحاجة لتأسيس مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة جاءت لتدعيم الثقة بالرقابة التي تتم على مكاتب المراجعة ولمعالجة الانتقادات التي وجهت لمراجعة النظير، خصوصاً أن من سيقوم بالمراجعة هو جهة محايدة كما أن المجلس أضاف لعناصر الرقابة على الجودة والخاصة (AICPA) في النشرة رقم (٢) عنصرين جديدين الأول إجراء تفتيش داخلي من قبل كل مكتب مراجعة لتحديد مدى الالتزام بمعايير الجودة، أما الثاني فتترك لما يراه المجلس مناسب وملائم وفي اعتقاد الباحث أن هذا ملائم لاسيما وأن البيئة المحاسبية تعد من البيئات المتغيرة والتي تتأثر بالعديد من المتغيرات التي تستدعي الاستجابة السريعة لها لتدعيم الثقة بها ولحماية مصالح المستثمرين والمصلحة العامة.

الدراسة الميدانية:

يقوم منهج الدراسة على ثلاثة أركان وهي منهج وأداة وطريقه: فأما منهج الدراسة فيتمثل بالمنهج الوصفي التحليلي حيث تم تحديد المشكلة من خلال الإطلاع على الدراسات السابقة والأدب النظري

• أن هذا الأسلوب يحمل شبهة المجاملة فيما بين مكاتب المراجعة. حيث أتاح قسم مراجعة النظير بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فرصة لمكتب المراجعة لاختيار المكتب القائم بمراجعته مما يؤثر على الاستقلالية .

ونتيجة للانتقادات السابقة الموجهة لمراجعة النظير فلقد ظهر الأسلوب الثاني (بشير , 2017, ص 35).

الأسلوب الثاني: مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة العامة PCAOB : أصدر الكونجرس الأمريكي قانون Sarbanes-Oxley بهدف حماية المستثمرين والمصلحة العامة، وتدعيم واستعادة ثقة المجتمع والأسواق المالية بالمهنة ، من خلال إصلاح الممارسات المحاسبية والمهنية وأعمال الرقابة على الشركات واشتمل هذا القانون على العديد من القواعد المتعلقة بمهنة المحاسبة والتي أحدثت تغييرات أساسية بالنسبة للمهنة والرقابة عليها، ومن أهم تلك التغييرات إنشاء مجلس للإشراف على مكاتب المحاسبة (عابي، 2016، ص 284).

1- واجبات المجلس : يقوم المجلس بالواجبات التالية:

1. الإشراف على المكاتب المسجلة والتي تراجع الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية.

2. إصدار معايير المراجعة، ومعايير رقابة الجودة، وقواعد السلوك المهني ومعايير الاستقلال، وأية معايير أخرى تتعلق بإعداد التقارير وذلك بموجب القسم (١٠٣) من هذا القانون.

3. إجراء تفتيش لمكاتب المراجعة المسجلة بموجب القسم (١٠٤) من القانون.

الباحث ان تشتمل العينة كافة انماط مكاتب المراجعة في اليمن التضامنية والفردية .

ب- المدراء الماليون في الشركات المساهمة.

عينة الدراسة:

كانت عينة الدراسة عينة قصدية متمثلة في:

1- بالنسبة للمحاسبين القانونيين بلغت عينة الدراسة (113) محاسباً قانونياً من المجتمع الاصلي البالغ(40) شركة مراجعة و(326)مكتباً فردياً، حيث اختير عينة من الشركات مكونة من (30) شركة والمتخذة لمقراتها العاصمة صنعاء و إب والحديدة وذمار والمعنية بمراجعة حسابات الشركات المساهمة عينة الدراسة.

2- اما بالنسبة للمدراء الماليين بلغت عينة الدراسة (113) من المدراء الماليين والمراجعين الداخليين من المجتمع الاصلي البالغ (113) شركة من القطاعات الثلاثة (قطاع البنوك , القطاع الصناعي , قطاع الاتصالات)

خصائص عينة الدراسة:

لقد تم استخراج التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص عيني الدراسة جدول رقم(2) توزيع العينة بحسب البيانات الشخصية يلاحظ من الجدول أن مؤهلات العينتين تركزت النسبة الأكبر منها في حملة البكالوريوس ثم يليهم حملة الماجستير بينما حل حملة الدكتوراه في الدرجة الثالثة اما بالنسبة للتخصص فإن معظم أفراد العينة من حملة تخصص المحاسبة بنسبة 96.5% من المحاسبين القانونيين ونسبة 53% من المدراء الماليين وبالنسبة لخبرة العملية فإن النسبة الأكبر(45%) من المحاسبين القانونيين تتراوح خبرتهم

والمعايير ذات العلاقة وإما التحليلي فيتمثل في تحليل البيانات واثبات صحة الفروض من عدمها فضلاً عن استخدام بعض الأساليب الإحصائية ومن خلال استخدام برنامج SPSS لأغراض التحليل الإحصائي اللازم لإثبات الفرضيات أو رفضها أما أداة الدراسة فتمثل بقائمة الاستبانة التي تم تصميمها واستخدامها في جمع البيانات الأولية اللازمة لاختبار فروض الدراسة على عينة ممثلة من المحاسبين القانونيين المزاولين للمهنة ومن المدراء الماليين في الجمهورية اليمنية واما طريقه الدراسة فهي دراسة ميدانية Field Study التي تم إجراؤها على عينة الدراسة.

اما البيانات التي اعتمدت عليها الدراسة فهي :

1- **البيانات الثانوية:** تتمثل هذه البيانات في مجموعه الكتب والدوريات العربية والأجنبية وأدلة المراجعة الدولية والدراسات المنشورة ورسائل الماجستير والدكتوراه والقوانين والتعليمات ذات العلاقة فضلاً عن جمع ما تيسر من مواقع في شبكة الانترنت .

البيانات الأولية : تصنف هذه الدراسة على انها دراسة ميدانية ولتحقيق أهدافها جمعت البيانات الأولية عن طريق استخدام اسلوب الاستبانة.

مجتمع وعينة الدراسة:

لأغراض هذه الدراسة تم تقسيم مجتمع الدراسة على النحو الآتي:

أ- المحاسبون القانونيون المزاولون متمثلين بمكاتب المراجعة المزاوله للمهنة والمسجلون لدى جمعية المحاسبين القانونيين للعام 2021م والبالغ عددهم(40) شركة تدقيق ومراجعة و(326) مكتباً فردياً وقد حرص

جدول (3): يوضح توزيع العينة من حملة الشهادات المهنية

المحاسبين القانونيين		الشهادة المهنية
النسبة	تكرار	
79.6%	90	محاسب قانوني يمني
8.8%	10	محاسب قانوني امريكي
1.8%	2	محاسب قانوني عربي
11.5%	113	اخرى
100%	113	المجموع

الشهادة المهنية: يوضح الجدول رقم(3)

توزيع أفراد عينة وفقا للشهادة المهنية يلاحظ من الجدول أن النسبة الأكبر من عينة المحاسبين القانونيين حملة شهادة محاسب قانوني يمني

العملية بين (5سنوات إلى اقل من 10 سنوات) أما بالنسبة لعينة المدراء الماليين فقد بلغ نسبة من خبرتهم بين 10 سنوات إلى 15سنة (42%) واخيرا بالنسبة لخبرة المكتب او الشركة فإن النسبة الأكبر (40%) من المحاسبين القانونيين يعملون في مكاتب مراجعة عمرها بين 5سنوات وأقل من 10سنوات بينما النسبة الأكبر (86%) من المدراء الماليين يعملون في شركات يتراوح عمرها بين 15سنة وما فوق مما يعزز من نتائج هذه الدراسة كون أفراد العينتين يتمتعون بمؤهلات وتخصصات نوعية وخبرة عملية كبيرة .

جدول (2): توزيع العينة حسب البيانات الشخصية

العينة	المحاسبين القانونيين		المدراء الماليين	
	النسب	التكرارات	النسب	التكرارات
المؤهل العلمي	بك	71	62.8%	90
	ماستر	22	19.5%	16
	دكتوراه	19	16.8%	3
	اخرى	1	0.9%	4
التخصص	محاسبة	109	96.5%	60
	ادارة اعمال	0	0%	27
	اخرى	4	3.5%	26
سنوات الخبرة	اقل من 5	29	25%	10
	اكثر من 5 واقل من 10	50	45%	27
	اكثر من 10 واقل من 15	21	19%	48
تأسيس الشركة او خبرة المكتب	اكثر من 15 سنة	13	19%	28
	اقل من 5	34	30%	0
	اكثر من 5 واقل من 10	45	40%	3
	اكثر من 10 واقل من 15	22	20%	12
	اكثر من 15 سنة	12	10%	98

(الفا كرونباخ) لقياس مدى ثبات أداة القياس موضعاً ذلك في الجدول رقم(4) حيث بلغت قيمه (α) الكلية

اختبار الثبات: للتأكد من مدى صلاحية الاستبانة كأداة لجمع البيانات اللازمة للدراسة تم اختبار معامل الاتساق الداخلي باستخدام اختبار

جدول (4): يوضح نتائج اختبار كرونباخ الغا

م	المتغير	قيمه الفا (α)
1	مسؤوليات القيادة عن جودة المراجعة	73.2%
2	متطلبات قواعد السلوك المهني	83%
3	متطلبات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء	76.7%
4	متطلبات تعيين وإدارة الفريق المؤهل	79.5%
5	متطلبات اداء عملية المراجعة	85%
6	مراجعة رقابة الجودة وتوثيق العمليات	79.6%
	معامل الاتساق الداخلي للدراسة ككل	85.4%

1- مدى تطبيق متطلبات مسؤوليات القيادة عن جودة المراجعة

يوضح الجدول رقم (5) الإحصاءات الوصفية لمدى تطبيق متطلبات مسؤوليات القيادة ومن خلال تحليل نتائج عينة الدراسة نحو اسئلة وعبارات الاستبانة أن جميع الفقرات حازت على متوسطات أعلى من الوسط الفرضي المعتمد في الدراسة (3) لدى فئة المدراء الماليين بينما حازت الفقرات ذاتها على متوسطات حسابية عالية لدى فئة المحاسبين القانونيين باستثناء الفقرة رقم (5) والفقرة رقم (7) والفقرة رقم (9) وسيتم توضيح ذلك لاحقاً

جدول (5): الإحصاءات الوصفية لمدى تطبيق متطلبات مسؤوليات القيادة

م	العبارة	المحاسبين القانونيين			المدراء الماليين	
		الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الترتيب	الانحراف المعياري
1	يضع المكتب سياسات واجراءات تهدف إلى نشر ثقافة داخلية تعزز الجودة	3	0.62	4.41	3	0.58
2	تؤثر قيادة المكتب والقوة العملية بشكل كبير على ارساء ثقافة الجودة	1	0.61	4.51	1	0.57
3	تدرك قيادة المكتب أن استراتيجية عمل المكتب تخضع لمتطلب أساسي يتمثل في تحقيق المكتب للجودة في جميع الارتباطات	2	0.64	4.45	2	0.58
4	يستمر المكتب في اداء عملية المراجعة حتى لو تبين ان الاتعاب المتفق عليها غير كافية	5	0.76	4.35	6	0.96
5	يحظى قسم الجودة بمكانه مهمه في الهيكل التنظيمي للمكتب	7	1.04	2.65	7	0.88
6	يتم توعية موظفي المكتب بأهمية رقابة جودة أعمال المراجعة بشكل مستمر	4	0.7	4.39	5	0.73
7	يخضع المكتب لرقابة دورية من وزارة التجارة والصناعة	8	1.17	2.02	9	0.93
8	يتم الامتثال لسياسات واجراءات رقابة الجودة	6	0.56	4.16	4	0.55
9	يخضع المكتب لرقابة مستمرة من قبل جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين	9	1.1	1.85	8	1.03
	المتوسط العام		0.35	3.64		0.46

- 1- أظهرت نتائج التحليل الإحصائي ان الفقرة رقم(2) والتي تنص4- أظهرت النتائج حصول الفقرة رقم (7) والتي تنص على " يخضع على " تؤثر قيادة المكتب والقوة العملية بشكل كبير على إرساء ثقافة الجودة" قد حازت على المرتبة الأولى من حيث المتوسط الحسابي للعينتين حيث بلغت المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية على التوالي (4.51) و(0.61) و(4.52) و(0.57) ويعزو الباحث ذلك إلى قناعة المستجيبين بأن ثقافة الجودة تبدأ من القيادة ثم تسري إلى بقية المراجعين والموظفين.
- 2- أظهرت النتائج حصول الفقرة رقم(3) على المرتبة الثانية لدى العينتين بمتوسط حسابي وانحراف معيار على التوالي(4.45) و(0.64) و(4.46) و(0.58) وهذا يعني موافقة آراء أفراد العينتين على مضمون الفقرة.
- 3- تشير النتائج إلى حصول الفقرة رقم (5) والتي تنص على " يحظى قسم الجودة بمكانة مهمة في الهيكل التنظيمي للمكتب" على متوسط حسابي بلغ (2.65) وهو أقل من المتوسط الفرضي مما يشير إلى عدم موافقة المحاسبين القانونيين ونجد كذلك ان الانحراف المعياري بلغ (1.04) الأمر الذي يدل على تشتت آراء أفراد عينة المحاسبين القانونيين حول الفقرة حيث كانت اجاباتهم غير متسقة في مجملها وتشتت بين عدم الموافقة تماماً وعدم الموافقة والموافقة إلى حد ما إلا أن الأغلبية تركزت حول عدم الموافقة بينما نجد ان الفقرة ذاتها حازت على متوسط حسابي بلغ (3.64) لدى عينة المدراء الماليين وانحراف معياري5- بلغ (0.88) الامر الذي يشير إلى موافقة آراء أفراد العينة على مضمون الفقرة وبدرجة متوسطة ويعزو الباحث ذلك إلى ان المدراء الماليين غير مدركين وغير مطلعين على الهيكل التنظيمي للمكتب وغير مقتنعين بمضمون الفقرة بعكس المحاسبين القانونيين.
- وأخيراً أظهرت النتائج حصول الفقرة رقم (9) والتي تنص على "يخضع المكتب لرقابة مستمرة من قبل جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين" على اقل متوسط حسابي بلغ (1.85) بالتالي حلت الفقرة في المرتبة الاخيرة والأولى من حيث عدم الموافقة لدى عينة المحاسبين القانونيين كما نجد ان الانحراف المعياري بلغ (1.1) الأمر الذي يدل على تشتت آراء أفراد العينة حول مضمون الفقرة حيث كانت إجاباتهم غير متسقة في مجملها

2- مدى تطبيق متطلبات قواعد السلوك المهني في مكاتب المراجعة اليمينية:

من خلال تحليل نتائج عينة الدراسة فيما يتعلق بالإحصاءات الوصفية لمدى تطبيق متطلبات قواعد السلوك المهني كانت إجابات أفراد العينة على العبارات ذات العلاقة كما هي في الجدول رقم (6) والذي يوضح أن جميع الفقرات حازت على متوسطات أعلى من الوسط الفرضي المعتمد في الدراسة (3) لدى العينتين محل الدراسة.

1- كانت إجابات أفراد العينتين حول فقرات المحور بالموافقة

حيث بلغ المتوسط العام لإجابات المحاسبين القانونيين (

4.46) وبانحراف معياري (0.42) بينما المتوسط للمدراء

الماليين بلغ (4.48) وبانحراف معياري (0.24)

وتشتتا بين عدم الموافقة تماماً وعدم الموافقة والموافقة إلى حد ما إلا أن الأغلبية تركزت حول عدم الموافقة تماماً في حين أن الفقرة ذاتها حازت على متوسط حسابي بلغ (3.61) لدى عينة المدراء الماليين الأمر الذي يشير إلى موافقة آراء أفراد العينة على مضمون الفقرة وبدرجة متوسطة وانحراف معياري بلغ (1.03) مما يشير إلى تشتت آراء العينة أفراد عينة معدي القوائم لمالية حول الفقرة حيث كانت إجاباتهم غير متسقة وتشتت بين الموافقة تماماً والموافقة والموافقة إلى حد ما إلا أن الأغلبية تركزت حول الموافقة والموافقة إلى حد ما

جدول (6): يوضح مدى تطبيق متطلبات قواعد السلوك المهني في مكاتب المراجعة

م	العبارة	المحاسبين القانونيين			المدراء الماليين	
		الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الترتيب	الانحراف المعياري
1	يقوم المكتب بإبلاغ العاملين بمتطلبات الاستقلالية	12	0.64	4.37	14	0.51
2	يقوم شخص مسؤول في المكتب بالتأكد من اكتمال بيانات الالتزام بالاستقلالية	13	0.63	4.28	9	0.52
3	ينسحب المكتب من عملية الارتباط مع العميل اذا كان هناك اي ظروف تهدد استقلاليته	8	0.72	4.47	13	0.71
4	بتجنب المراجع العلاقات التي تؤثر بشكل جوهري على الحكم المهني	11	0.76	4.4	8	0.61
5	يقوم المكتب بوضع سياسات واجراءات تزوده بتأكيد معقول عن التزام المراجعين بمتطلبات الاستقلالية	9	0.74	4.45	11	0.58
6	يتمتع المراجع بمعارف ومهارات مهنية تضمن تقديم الخدمة بكفاءة	4	0.6	4.54	4	0.53
7	يبتذل المراجع عناية مهنية لازمة عند القيام بمهام المراجعة	10	0.62	4.44	10	0.51
8	يتمتع من يقع تحت سلطه المراجع بخبرة مهنية عالية	14	0.75	4.26	6	0.58
9	يقوم المراجع بالأشراف على الاشخاص الذين تحت سلطته	3	0.61	4.56	12	0.5
10	يلتزم المراجع بتنفيذ القوانين والأنظمة ذات الصلة النافذة	7	0.67	4.48	5	0.57
11	يتجنب المراجع اي عمل قد يسيء إلى سمعته المهنية	5	0.64	4.54	7	0.55
12	يلتزم المراجع بالنزاهة (التعامل الصادق والعاقل)	1	0.62	4.6	2	0.51
13	يلتزم المراجع بحكمه المهني بمبدأ الموضوعية وعدم التحيز	2	0.6	4.59	1	0.5
14	يلتزم المراجع بعدم الكشف عن معلومات سرية خارج الشركة الا عبر القضاء	6	0.7	4.52	3	0.51
	المتوسط العام		0.42	4.46		0.24

- 2- اظهرت نتائج التحليل الإحصائي ان الفقرة(13) والتي تنص على " يلتزم المراجع بالنزاهة (التعامل الصادق والعاقل) " قد حازت على المرتبة الأولى من حيث المتوسط الحسابي لعينة المدراء الماليين والمرتبة الثانية لدى عينة المحاسبين القانونيين حيث بلغت المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية على التوالي(4.64) و(0.5) و(4.59) و(0.6) ويعزو الباحث ذلك إلى قناعة المستجيبين بان المراجع يلتزم بالنزاهة والتعامل الصادق مهما كانت الاسباب وبداء ذلك جلياً من خلال اتساق إجابات المستجيبين بالحصول على انحرافات معيارية اقل من الواحد الصحيح.
- 3- مدى تطبيق متطلبات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء في مكاتب لمراجعة في اليمن:
- 1- اظهرت نتائج التحليل الإحصائي ان الفقرة(8) والتي تنص على " يقوم المراجع بتقييم قرارات قبول العملاء او الاستمرار معهم واتخاذ القرار بهذا الشأن " قد حازت على المرتبة الأولى من حيث المتوسط الحسابي لدى عينة المحاسبين القانونيين حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي (4.53) و(0.64) فيما حلت في المرتبة السادسة لدى عينة المدراء الماليين

جدول (7): يوضح مدى تطبيق متطلبات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء

م	العبارة	المحاسبين القانونيين			المدراء الماليين	
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	يحصل المكتب على المعلومات التي يراها ضرورية قبل قبول الارتباط مع عميل جديد	4.43	0.69	3	4.53	0.55
2	يقوم المراجع قبل قبول العملية بمراجعته المعلومات المالية المتوفرة كالتقارير السنوية والبيانات المالية للسنوات السابقة الخاصة بالعميل	4.42	0.85	4	4.49	0.54
3	يحصل المكتب على المعلومات التي يراها ضرورية قبل اتخاذ قرار استمرار الارتباط مع العميل	4.42	0.7	5	4.42	0.53
4	يستفسر المراجع من المراجع السابق حول المواضيع الخاصة باستقامة الإدارة والتباين في وجهات النظر وكذا اسباب تغييره	4.4	0.8	6	4.54	0.55
5	يأخذ المراجع بالاعتبار الظروف التي قد تدعو المكتب إلى اعتبار التكاليف بالمراجعة تكليف يتطلب عناية خاصة او يمثل خطر غير عادي	4.45	0.68	2	4.42	0.53
6	يقيم المراجع مدى توفر الخبرة والمهارات البشرية والمعرفة الفنية لدى المكتب بطبيعة نشاط العميل	4.27	0.66	9	4.56	0.57
7	يشعر المراجع بالرضا عن التقييمات التي يجربها مكتبة لقبول اي عميل جديد او الاستمرار مع العميل السابق	4.33	0.69	8	4.4	0.54

8	يقوم المراجع بتقييم قرارات قبول العملاء او الاستمرار معهم واتخاذ القرار بهذا الشأن	4.53	0.64	1	4.46	0.58	6
9	يقوم المراجع باتخاذ اجراءات احتياطيه في حالة حصول المكتب على معلومات كان من شأنها ان تتسبب في رفض الارتباط	4.36	0.67	7	4.52	0.55	4
المتوسط العام		4.4	0.47		4.48	0.24	

القانونيين الا أنه بالنظر إلى المتوسطات الحسابية ونسبة الموافقة يجدها عالية لدى العينتين 3- كانت اجابات أفراد العينتين حول فقرات المحور بالموافقة حيث بلغ المتوسط العام لإجابات المحاسبين القانونيين 4.4 وبانحراف معياري 0.47 بينما بلغ المتوسط العام لإجابات المدراء الماليين حول فقرات المحور 4.48 وبانحراف معياري 0.24 .

4- **متطلبات تعيين وإدارة الفريق المؤهل في مكاتب المراجعة:** باستقراء فقرات الجدول رقم (8) ومن خلال النتائج فيما يتعلق بالإحصاءات الوصفية التي تتناول تطبيق متطلبات وإدارة الفريق المؤهل في مكاتب المراجعة في اليمن كانت اجابات أفراد العينة على العبارات ذات العلاقة كما هي في الجدول رقم (8) والتي تشير إلى أن جميع الفقرات حازت على متوسطات أعلى من الوسط الفرضي المعتمد في الدراسة لدى العينتين باستثناء الفقرة رقم (9) وسيتم توضيح ذلك لاحقاً.

1- ظهرت نتائج التحليل الاحصائي ان الفقرة(4) والتي تنص على "يعين المراجع الذي لديه معرفه بالمتطلبات التنظيمية والتشريعية" قد حازت على

بمتوسط حسابي وانحراف معياري كالتالي (4.46) و(0.58) ويعزو الباحث ذلك إلى قناعة المحاسبين القانونيين على أن المراجع القانوني يقوم دائماً بتقييم قرارات قبول العملاء والاستمرار معهم وبدا ذلك جلياً من خلال اتساق الإجابات حيث بلغ الانحراف المعياري باقل (0.64) ويعزو الباحث الاختلاف بين العينتين حول الفقرة إلى اختلاف الثقافة المهنية بين العينتين لاسيما معايير المراجعة الدولية ومنها معيار التخطيط ومعياري رقابة الجودة رقم (1) والمعياري رقم (220) 2- في حين حازت الفقرة رقم(6) والتي تنص على "يقيم المراجع مدى توفر الخبرة والمهارات البشرية والمعرفة الفنية لدى المكتب بطبيعة نشاط العميل" قد حازت على المرتبة الأخيرة من حيث المتوسط الحسابي لعينة المحاسبين القانونيين والمرتبة الاولى لدى عينة المدراء الماليين حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي(4.27) و(0.66) و(4.56) و(0.57) ويعزو الباحث ذلك إلى قناعة المدراء الماليين بان المراجع يقيم مدى توافر الخبرة والمهارات البشرية في المكتب بطبيعة نشاط العميل في حين احتلت هذا الفقرة للمرتبة الاخيرة لعينة المحاسبين

المرتبة الاولى من حيث المتوسط الحسابي لدى عينة المحاسبين القانونيين حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي (4.5) و (0.58) فيما حلت في المرتبة السادسة لدى عينة المدراء الماليين بمتوسط حسابي وانحراف معياري كالتالي (4.5) و(0.54) ويعزو الباحث ذلك إلى قناعة المحاسبين القانونيين على ان المراجع القانوني يقوم دائماً بتعيين المراجعين الذين لديهم معرفة بالمتطلبات القانونية وبدا ذلك جلياً من خلال اتساق إجابات المستجيبين بالحصول على انحرافات معيارية متدنية.

في مجال المهنة بشكل مستمر " على المرتبة الأخيرة بالنسبة لآراء العينتين فبالنسبة لعينة المحاسبين القانونيين بلغ المتوسط الحسابي بلغ (2.59) وهو اقل من المتوسط الفرضي مما يشير إلى عدم موافقة المحاسبين القانونيين لمضمون الفقرة كما نجد ان الانحراف المعياري بلغ (1.3) الأمر الذي يدل على تشتت آراء أفراد العينة حول مضمون الفقرة حيث كانت إجاباتهم غير متسقة في مجملها وتشتت بين عدم الموافقة والموافقة إلى حد ما إلا أن الأغلبية تركزت حول عدم الموافقة بينما نجد ان الفقرة ذاتها حازت على متوسط

2- تشير النتائج إلى حصول الفقرة رقم (9) والتي

تتص على " يخضع فريق المراجعة لدورات تدريبية

جدول رقم (8) يوضح مدى تطبيق تعيين وإدارة الفريق المؤهل

م	العبارة	المحاسبين القانونيين			المدراء الماليين		
		الوسيط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الوسيط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
1	يتم تعيين المراجع الذي لديه معرفة وخبرة عملية في عمليات المراجعة ذات الطبيعة المتشابهة من خلال التدريب والمشاركة المناسبة	4.29	0.62	9	4.51	0.55	5
2	يحرص مكتب المراجعة على ضم عدد كافي من الأفراد العاملين الاكفاء	4.46	0.64	3	4.37	0.56	11
3	يعين المراجع الذي لديه معرفه بالمعايير المهنية والأخلاقية	4.53	0.61	2	4.52	0.6	3
4	يعين المراجع الذي لديه معرفه بالمتطلبات التنظيمية والتشريعية	4.56	0.58	1	4.5	0.54	6
5	يعين المراجع الذي لديه معرفه كافية بالقطاعات المناسبة التي يعمل فيها العميل	4.42	0.59	5	4.58	0.55	2
6	يعين المراجع الذي لديه القدرة على تطبيق الحكم المهني	4.37	0.62	7	4.49	0.55	8
7	يعين المراجع الذي لديه فهم لسياسات واجراءات رقابة الجودة للشركة	4.28	0.65	10	4.45	0.55	9
8	يتم تعيين المراجع الذي لديه معرفة فنية مناسبة بما في ذلك تكنولوجيا المعلومات	4.44	0.73	4	4.64	0.52	1

م	العبارة	المحاسبين القانونيين			المدراء الماليين	
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
9	يخضع فريق المراجعة لدورات تدريبية في مجال المهنة بشكل مستمر	2.59	1.3	16	3.68	16
10	يقوم مكتب المراجعة بالإفصاح عن هوية ودور شريك العملية	4.35	0.72	8	4.37	12
11	يتوفر اشراف مناسب على كافته المستويات الوظيفية والأخذ بعين الاعتبار قدرة وخبرة المراجعين	4.19	0.62	13	4.3	14
12	يلتزم شريك العملية بالتوجيه والإشراف على عملية المراجعة بإعلام اعضاء فريق العملية بمسئوليتهم	4.16	0.70	14	4.41	10
13	يلتزم شريك العملية بالتوجيه والإشراف على عملية المراجعة بإعلام اعضاء فريق العملية بطبيعة عمل المنشأة محل المراجعة	4.11	0.69	15	4.30	15
14	يلتزم شريك العملية بالتوجيه والإشراف على عملية المراجعة بإعلام اعضاء فريق العملية بالمسائل التي لها علاقة بالمخاطر 0	4.22	0.8	12	4.5	7
15	يلتزم شريك العملية بالتوجيه والإشراف على عملية المراجعة بإعلام اعضاء فريق العملية بالمشاكل والصعوبات التي قد تنشأ	4.25	0.81	11	4.32	13
16	يتم التأكد من قبل فريق العملية ان الادلة التي تم الحصول عليها كافية ومناسبة لدعم تقرير المراجع	4.41	0.70	6	4.51	4
	المتوسط العام	4.23	0.38		4.4	0.26

معياري (0.38) بينما بلغ المتوسط العام لإجابات المدراء الماليين حول فقرات المحور (4.4) وبانحراف معياري بلغ (0.26).

حسابي بلغ (3.68) لدى عينة المدراء الماليين وانحراف معياري بلغ (0.98) الأمر الذي يشير إلى موافقة آراء أفراد العينة على مضمون الفقرة وبدرجة متوسطة ويعزو الباحث عدم موافقة المحاسبين القانونيين على مضمون الفقرة بسبب الحصار والحرب على اليمن حيث من الصعوبة بمكان حضور الدورات والمؤتمرات العلمية في الخارج فضلاً عن عدم توفرها محلياً.

3- كانت إجابات أفراد العينتين حول فقرات المحور باستثناء ما ورد في الفقرة (3) بالموافقة حيث بلغ المتوسط العام لإجابات المحاسبين القانونيين (4.23) وبانحراف

جدول رقم (9) يوضح مدى تطبيق متطلبات اداء عملية المراجعة							
م	العبرة	المحاسبين القانونيين			المدراء الماليين		
		الوسيط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الوسيط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
1	يقوم المراجع بتخطيط احتياجاته من المراجعين على أساس شامل وحسب حاجه كل قسم على حده	4.33	0.67	9	4.4	0.55	16
2	يتم تحديد عدد المراجعين المطلوب لكل عملية مراجعة على حده على أساس تقدير الوقت اللازم للعملية وفقا لجدول أعمال المراجعة	4.36	0.61	7	4.48	0.54	6
3	يقوم الشخص الموكل اليه المسؤولية النهائية لمهمة المراجعة بمراجعة جدول الأعمال وتوزيع الأفراد للمهمة والموافقة عليها	4.5	0.57	1	4.41	0.53	14
4	يوجد شخص او عدد من الاشخاص مسئول عن التخطيط لعملية المراجعة	4.43	0.64	3	4.44	0.53	11
5	يشارك المراجعون الملائمون من المكلفين بعملية المراجعة في عملية التخطيط لعملية المراجعة	4.44	0.71	2	4.48	0.58	5
6	تتوفر اجراءات معينة لحل الاختلافات في الاجتهادات المهنية بين الأفراد المشاركين في عملية المراجعة	4.4	0.59	5	4.53	0.6	2
7	يتم مناقشة المراجعين المساعدين حول العلاقة بين العمل الذي يؤديه وعملية المراجعة ككل من قبل المشرف	4.41	0.6	4	4.47	0.54	10
8	يتم اشراك المراجعين المساعدين في مراجعه اجزاء العمل بأبكر قدر ممكن	4.29	0.68	14	4.48	0.54	9
10	يتبنى المكتب سياسات واجراءات خاصة بالاستشارات ويتم ابلاغ المراجعين بهذه السياسات والاجراءات	4.3	0.64	12	4.48	0.6	8
11	يحتفظ المكتب بأدلة فنية واصدارات متعلقة لكل قطاع على حده أو اختصاص	4.3	0.65	13	4.42	0.56	13
12	هناك تبادل للاستشاريين بين المكتب ومكاتب المراجعة الأخرى أو أشخاص متخصصين من خارج المكتب فيما يتعلق بالاستشارات المهنية	3.92	1.04	19	4.31	0.67	19
13	يكون شريك المراجعة مسؤولاً عن فريق المراجعة الذي يقوم بأجراء الاستشارات المناسبة بشأن الأمور الصعبة أو تلك موضع الخلاف	4.33	0.74	10	4.42	0.56	12
14	يكون شريك عملية المراجعة مقتنعا بأن أعضاء فريق العملية قد قاموا بأجراء الاستشارات المناسبة أثناء سير العملية داخل أو خارج الشركة	4.22	0.72	16	4.54	0.58	1
15	يتم التأكد من ان الاستنتاجات الناجمة عن الاستشارات تم تنفيذها	4.22	0.65	17	4.4	0.54	17
16	يتم اجراء التشاور المناسب بشأن الامور الصعبة والمثيرة للجدل	4.38	0.66	6	4.5	0.57	3
17	يضع المكتب سياسات لحل الخلافات في الرأي داخل فريق الارتباط	4.35	0.64	8	4.48	0.55	7
18	يحدد المكتب طبيعة وتوقيت فحص رقابة جودة الارتباط	4.15	0.78	18	4.5	0.54	4

15	0.6	4.41	11	0.69	4.32	يصدر المراجع تقريره وفقاً لمتطلبات الجودة	1 9
	0.26	4.45		0.38	4.31	المتوسط العام	

من خلال اتساق اجابات المستجيبين بالحصول على انحرافات معيارية اقل من الواحد الصحيح.

2- تشير النتائج إلى حصول الفقرة رقم (12) والتي تنص على " هناك تبادل للاستشاريين بين المكتب ومكاتب المراجعة الأخرى أو أشخاص متخصصين من خارج المكتب فيما يتعلق بالاستشارات المهنية على المرتبة الاخيرة بالنسبة لآراء العينتين فبالنسبة لعينة المحاسبين القانونيين بلغ المتوسط الحسابي بلغ (3.92) وهو أعلى من المتوسط الفرضي مما يشير إلى موافقة المحاسبين القانونيين كما نجد ان الانحراف المعياري بلغ (1.04) الامر الذي يدل على تشتت آراء أفراد عينة المحاسبين القانونيين حول الفقرة .

3- كانت إجابات أفراد العينتين حول فقرات المحور بالموافقة حيث بلغ المتوسط العام لإجابات المحاسبين القانونيين 4.31 وبانحراف معياري 0.38 بينما بلغ المتوسط العام لإجابات المدراء الماليين حول فقرات المحور 4.4 وبانحراف معياري بلغ 0.26.

6- مدى تطبيق متطلبات مراجعة رقابة الجودة وتوثيق العمليات في مكاتب المراجعة في اليمن باستقراء فقرات الجدول رقم (10) ومن خلال تحليل نتائج عينة الدراسة فيما يتعلق بالإحصاءات الوصفية التي تتناول مدى تطبيق متطلبات مراجعة رقابة الجودة

-مدى تطبيق متطلبات أداء عملية المراجعة في مكاتب المراجعة في اليمن

باستقراء فقرات الجدول رقم(9) ومن خلال النتائج فيما يتعلق بمدى تطبيق متطلبات أداء عملية المراجعة كانت إجابات أفراد العينة على العبارات ذات العلاقة والتي يتضح من خلال أن جميع الفقرات حازت على متوسطات أعلى من الوسط الفرضي المعتمد(3) في الدراسة لدى العينتين محل الدراسة

1- اظهرت نتائج التحليل الإحصائي ان الفقرة(14) والتي تنص على "يكون شريك عملية المراجعة مقتنعاً بأن أعضاء فريق العملية قد قاموا بأجراء الاستشارات المناسبة أثناء سير العملية داخل أو خارج الشركة" قد حازت على المرتبة الاولى من حيث المتوسط الحسابي لدى عينة المدراء الماليين حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي كالتالي (4.54) و(0.58) فيما حلت في المرتبة السادس عشرة بالنسبة لعينة المحاسبين القانونيين فقد بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي(4.56) و (0.72) ويعزو الباحث ذلك إلى قناعة المدراء الماليين بان شريك المراجعة لا بد أن يكون مقتنعاً بأن أعضاء فريق العملية يقومون بالاستشارات الدائمة والمتواصلة بغرض الوصول إلى الجودة المنشودة وبدا ذلك جلياً

حازت على المرتبة الأولى من حيث المتوسط الحسابي لدى العينتين حيث بلغ المتوسط الحسابي على التوالي (4.58) و (0.65) و (4.42) و (0.59) ويعزو الباحث ذلك إلى قناعة المستجيبين بأن مكتب المراجعة يحتفظ ويوثق كافة المخاطبات والاستنتاجات المتعلقة بقبول العملاء والاستمرار معهم.

وتوثيق العمليات يتضح من خلالها أن جميع الفقرات حازت على متوسطات أعلى من الوسط الفرضي المعتمد في الدراسة .

1- أظهرت نتائج التحليل الإحصائي ان الفقرة (8) والتي تنص على "يحتفظ مكتب المراجعة بالمخاطبات والاستنتاجات المتعلقة بقبول العملاء أو الاستمرار معهم ضمن وثائق المراجعة" قد

جدول رقم (10) يوضح مدى تطبيق متطلبات مراجعة رقابة الجودة وتوثيق العمليات							
م	العبارة	المحاسبين القانونيين			المدراء الماليين		
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب ب	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
1	يلتزم مكتب المراجعة بمتطلبات جودة اعمال المراجعة	4.27	0.62	5	4.42	0.53	2
2	يتوفر في مكتب المراجعة نظام مراقبة لضمان تطبيق رقابة الجودة	3.04	0.93	11	3.79	0.87	11
3	تعتبر السياسات والاجراءات المتعلقة برقابة الجودة كافية	2.96	0.9	12	3.65	1.02	12
4	يقوم مكتب المراجعة بالاطلاع على نتائج تقييم نظام رقابة الجودة بشكل مستمر	3.18	0.93	10	3.94	0.87	10
5	يمتلك مكتب المراجعة الصلاحيات لمعالجة اوجه الضعف والقصور في نظام رقابة الجودة إن وجدت	3.49	1.02	8	4.13	0.67	9
6	يحتفظ مكتب المراجعة بالمراسلات والمخاطبات والاستنتاجات المتعلقة بمتطلبات الاستقلال ضمن وثائق المراجعة	4.44	0.72	3	4.27	0.59	7
7	يحتفظ مكتب المراجعة بقضايا الاخلال بالمتطلبات المهنية وكيفية معالجته تلك الاختلالات ضمن وثائق المراجعة	4.45	0.73	2	4.41	0.61	3
8	يحتفظ مكتب المراجعة بالمخاطبات والاستنتاجات المتعلقة بقبول العملاء أو الاستمرار معهم ضمن وثائق المراجعة	4.58	0.65	1	4.42	0.59	1
9	يقوم مراجع رقابة الجودة بتوثيق جميع الاجراءات التي قام بتنفيذها	3.44	0.99	9	4.29	0.78	6
10	يشير مراجع رقابة الجودة في تقريره إلى عدم معرفته بوجود أي علاقة يمكن أن تؤثر سلباً على أحكام واستنتاجات فريق المراجعة	3.96	0.82	7	4.27	0.78	8
11	هناك تحديد لمدى التوثيق المطلوب توفره لنتائج الاستشارات وفي المجالات والحالات المتخصصة المطلوب التشاور حولها	4.16	0.63	6	4.4	0.62	4
12	يتم حفظ الوثائق الخاصة بالاستشارات لغرض اعتمادها كمرجع عند الحاجة	4.36	0.58	4	4.37	0.6	5
	المتوسط العام	3.86	0.42		4.2	0.41	

المتوسط الفرضي (3) مما يشير إلى موافقة المحاسبين القانونيين ونجد كذلك ان الانحراف المعياري بلغ (1.02) الامر الذي يدل على تشتت آراء أفراد عينة المحاسبين القانونيين حول الفقرة حيث كانت اجاباتهم غير متسقة في مجملها وتشتت الموافقة والموافقة إلى حد ما إلا ان الأغلبية

2- تشير النتائج إلى ان الفقرة رقم (5) والتي تنص على " يمتلك مكتب المراجعة الصلاحيات لمعالجة اوجه الضعف والقصور في نظام رقابة الجودة إن وجدت" قد حازت على المرتبة الثامنة من حيث المتوسط الحسابي لعينة المحاسبين القانونيين بلغ المتوسط الحسابي بلغ (3.49) وهو أعلى من

الفرضي للدراسة والبالغ (3) فضلاً عن ان الانحرافات المعيارية منخفضة مما يشر إلى الموافقة على مضمون الفقرات.

تحليل واختبار نتائج الفرضيات:

من اجل اختبار الفرضيات فان الباحث اعتمد على قبولها أو رفضها على قاعدة القرار التالي: إذا كانت قيمة T المحسوبة اقل من T الجدولية فهنا نقبل الفرضية العدمية اما إذا كانت أكبر فأننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرض البديل

تركزت حول الموافقة إلى حد ما بينما نجد ان الفقرة ذاتها حازت المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي بلغ (4.13) لدى عينة المدراء الماليين وانحراف معياري بلغ (0.67) الأمر الذي يشير إلى موافقة آراء أفراد العينة على مضمون الفقرة.

3- كانت إجابات أفراد العينتين حول فقرات المحور بالموافقة حيث بلغ المتوسط العام لإجابات المحاسبين القانونيين (3.86) وبانحراف معياري (0.42) بينما بلغ المتوسط العام لإجابات المدراء الماليين حول فقرات المحور (4.2) وبانحراف معياري بلغ (0.41) و يتضح من الجدول رقم (10) ان جميع الفقرات نالت متوسطات حسابية اعلى من الوسط

جدول (11): يوضح نتائج اختبار T لفرضيات الدراسة

الفرضية	T المحسوبة	T الجدولية	T SIG	الوسط الحسابي	الدلالة الاحصائية	نتيجة الفرضية العدمية Ho
الفرضية الاولى	125.8	1.968	0.000	3.84	يوجد تطبيق	رفض
الفرضية الثانية	196.2	1.968	0.000	4.47	يوجد تطبيق	رفض
الفرضية الثالثة	177.4	1.968	0.000	4.44	يوجد تطبيق	رفض
الفرضية الرابعة	191.5	1.968	0.000	4.32	يوجد تطبيق	رفض
الفرضية الخامسة	197.8	1.968	0.000	4.38	يوجد تطبيق	رفض
الفرضية السادسة	135.7	1.968	0.000	4.02	يوجد تطبيق	رفض

البديل وهذا يعني وجود تطبيق لمتطلبات قواعد السلوك المهني في مكاتب المراجعة في اليمن . في حين بلغت قيمة T المحسوبة (177.4) أكبر من قيمتها الجدولية واستنادا إلى قاعده القرار فإننا نرفض الفرضية العدمية الثالثة (Ho3) ونقبل الفرض البديل وهذا يعني وجود تطبيق لمتطلبات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء في مكاتب المراجعة في اليمن. وبلغت قيمة T المحسوبة (191.5) للفرضية الرابعة أكبر من قيمتها الجدولية واستنادا إلى قاعده القرار فإننا نرفض الفرضية العدمية (Ho4) ونقبل الفرض البديل

حيث اظهرت نتائج التحليلي الإحصائي لاختبار One Sample T-test ومن مطالعتنا للنتائج في الجدول رقم(11) فان قيمة T المحسوبة (125.8) أكبر من قيمتها الجدولية واستنادا إلى قاعده القرار فإننا نرفض الفرضية العدمية (Ho1) الاولى ونقبل الفرض البديل الأول وهذا يعني أن هنالك تطبيق لمتطلبات مسؤوليات القيادة عن جودة المراجعة في مكاتب المراجعة في اليمن , وبلغت قيمة T المحسوبة (196.2) للفرضية الثانية أكبر من قيمتها الجدولية واستنادا إلى قاعده القرار فإننا نرفض الفرضية العدمية (Ho2) ونقبل الفرض

وللتأكد من النتائج يورد الباحث تحليل الانحدار المتعدد نتائج الانحدار المتعدد: لتطبيق معيار رقم الجودة الدولي (1) في مكاتب المراجعة في اليمن موضح ذلك في الجدول رقم (12) فمن خلال الجدول نجد ان مستوى الدلالة لكل الفرضيات بلغ (0.05) وهذا يؤكد نتائج اختبارات T والذي يعني رفض الفرضيات الست العدمية وقبول الفرضيات البديلة التي تقضي بوجود تطبيق لمتطلبات المعيار الدولي رقم (1) (مسؤوليات القيادة عن جودة المراجعة، قواعد السلوك المهني، قبول واستمرار العلاقات مع العملاء، متطلبات تعيين وإدارة الفريق المؤهل، اداء عملية المراجعة، مراجعة رقابة الجودة وتوثيق العمليات).

وهذا يعني ان وجود تطبيق لمتطلبات تعيين وإدارة الفريق المؤهل في مكاتب المراجعة في اليمن، وبلغت قيمة T المحسوبة (197.8) للفرضية الخامسة أكبر من قيمتها الجدولية واستنادا إلى قاعده القرار فإننا نرفض الفرضية العدمية (H05) ونقبل الفرض البديل وهذا يعني وجود تطبيق لمتطلبات أداء عملية المراجعة في اليمن، واخيراً قيمة T المحسوبة (135.7) للفرضية السادسة أكبر من قيمتها الجدولية واستنادا إلى قاعده القرار فإننا نرفض الفرضية العدمية (H06) ونقبل الفرض البديل هذا يعني انه هناك تطبيق لمتطلبات مراجعة رقابة الجودة وتوثيق العمليات .

الدلالة	Sig	T	الخطأ المعياري	الثابت	
يوجد تطبيق	0.000	6.946	0.35	1.758	الثابت
يوجد تطبيق	0.000	1.988	0.069	0.05	بمتطلبات مسؤوليات القيادة عن جودة المراجعة
يوجد تطبيق	0.000	6.188	0.027	0.167	متطلبات قواعد السلوك المهني
يوجد تطبيق	0.000	2.653	0.073	0.193	متطلبات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء
يوجد تطبيق	0.000	7.740	0.050	0.388	متطلبات تعيين وإدارة الفريق المؤهل
يوجد تطبيق	0.000	1.963	0.093	0.164	متطلبات اداء عملية المراجعة
يوجد تطبيق	0.000	2.070	0.067	0.011	متطلبات مراجعة رقابة الجودة وتوثيق العمليات

وهذا ما يؤكد تحليل التباين الأحادي حيث تم استخدام تحليل التباين المتعدد لإيجاد معامل التحديد ويشير جدول رقم (13) إلى ان قيمة F عالية و دالة

مصدر الانحدار	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الانحدار المتعدد	18.73	6	3.12	34.75	0.000
المتبقي	19.68	219	0.090		
المجموع	38.42	225			

المتغير	F المحسوبة	مستوى الدلالة Sig	T المحسوبة	مستوى الدلالة Sig(2-tailed)	النتيجة
الفرضية الأولى	2.463	0.121	11.039	0.000	رفض
الفرضية الثانية	3.142	0.080	11.943	0.000	رفض
الفرضية الثالثة	9.579	0.003	17.548	0.000	رفض
الفرضية الرابعة	20.394	0.000	17.807	0.000	رفض

الفرضية الخامسة	0.435	0.511	6.422	0.000	رفض
الفرضية السادسة	32.8	0.000	14.561	0.000	رفض

أولاً: النتائج:

اظهرت نتائج التحليل الاحصائي الآتي:

1- يوجد تطبيق لمتطلبات مسؤوليات القيادة

عن جودة المراجعة في مكاتب المراجعة

في اليمن حيث بلغت نسبة التطبيق

76% وهذه النتيجة تختلف مع نتيجة

دراسة (حدادين 2011)، ودراسة

(الشوا، 2012) ويعزى السبب في ذلك إلى

تأثير قيادة المكتب والقوة العملية بشكل

كبير على إرساء ثقافة الجودة. وإلى إدراك

قيادة المكتب أن استراتيجية عمل المكتب

تخضع لمتطلب أساسي يتمثل في تحقيق

المكتب للجودة في جميع الارتباطات.

2- يوجد تطبيق لمتطلبات قواعد السلوك

المهني في مكاتب المراجعة في اليمن

حيث بلغت نسبة التطبيق 90% وهذه

النتيجة تتفق مع نتائج دراسة Mami

(Ali, 2016)، ويعزى السبب في ذلك إلى

التزام المراجع بالنزاهة (التعامل الصادق

والعادل). وإلى التزام المراجع بحكمه المهني

بمبدأ الموضوعية وعدم التحيز.

1- يقوم المراجع بالإشراف على الأشخاص

الذين تحت سلطته، وإلى التزام المراجع

بعدم الكشف عن معلومات سرية خارج

الشركة الا عبر القضاء.

إحصائياً حيث بلغت 34.75 مما يدل على وجود أهمية لمعادلة الانحدار الخطي في التنبؤ بتطبيق معيار جودة المراجعة.

7- تحليل نتيجة اختبار الفروق بين العينتين :

لأغراض الدراسة فقد تمت المقارنة بين آراء

عينتي الدراسة فيما يتعلق بتطبيق متغيرات الدراسة

(بمتطلبات مسؤوليات القيادة عن جودة المراجعة

, متطلبات قواعد السلوك المهني , متطلبات قبول

واستمرار العلاقات مع العملاء , متطلبات تعيين

وإدارة الفريق المؤهل, متطلبات أداء عملية

المراجعة, متطلبات مراجعة رقابة الجودة وتوثيق

العمليات) ولأغراض الدراسة فقد تمت المقارنة

بين آراء عينتي الدراسة حول الفرضيات من (-1

6) لقياس مدى وجود فروق وذلك باستخدام

اختبار T لعينتين مستقلتين في الجدول رقم (14)

تم التوصل للنتائج إلى انه توجد فروقات ذات

دلالة إحصائية بين آراء العينتين (المحاسبين

القانونيين , المدراء الماليين). حول كل الفرضيات

حيث نجد ان مستوى الدلالة لاختبار t للعينتين

يساوي (صفر) لكل الفرضيات وهي أصغر من

مستوى المعنوية (0.05) الامر الذي يشير إلى

رفض الفرضيات الصفرية القاضية بعدم وجود

فروق معنوية بين آراء العينتين حول الفرضيات

الست وقبول الفرضيات البديلة القاضية بوجود

فروق معنوية ذات دلالة احصائية بين آراء أفراد

العينتين حول الفرضيات.

النتائج والتوصيات :

معرفة بالمعايير المهنية والأخلاقية، وإلى تعيين المراجع الذي لديه معرفة كافية بالقطاعات المناسبة التي يعمل فيها العميل.

5- يوجد تطبيق لمتطلبات أداء عملية المراجعة في مكاتب المراجعة في اليمن حيث بلغت نسبة التطبيق 88%.

6- يوجد تطبيق لمتطلبات مراجعة رقابة الجودة وتوثيق العمليات في مكاتب المراجعة في اليمن حيث بلغت نسبة التطبيق 80% وهذه النتيجة تتفق مع نتائج دراسة (الشوا، 2012) ودراسة (حدادين، 2011) ويعزى السبب في ذلك إلى إحتفاظ مكتب المراجعة بالمخاطبات و الاستنتاجات المتعلقة بقبول العملاء أو الاستمرار معهم ضمن وثائق المراجعة، وإلى إحتفاظ مكتب المراجعة بقضايا الإخلال بالمتطلبات المهنية وكيفية معالجه تلك الإختلالات ضمن وثائق المراجعة.

7- هناك فروق معنوية ذات دالة احصائية بين آراء أفراد العينتين (المحاسبين القانونيين والمدراء الماليين) حول الفرضيات.

ثانياً: التوصيات:

انطلاقاً من النتائج التي توصلت إليها الدراسة يوصي الباحث بالآتي:

1- ضرورة قيام وزارة الصناعة والتجارة بتفعيل دورها الرقابي والإشرافي على شركات ومكاتب المراجعة.

3- يوجد تطبيق لمتطلبات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء في مكاتب المراجعة في اليمن حيث بلغت نسبة التطبيق 88% وهذه النتيجة تتفق مع نتائج دراسة (سمور، 2014)، ودراسة (نشوان، 2010) ويعزى السبب في ذلك إلى تقييم المراجع مدى توفر الخبرة والمهارات البشرية والمعرفة الفنية لدى المكتب بطبيعة نشاط العميل، وإلى تقييم قرارات قبول العملاء أو الاستمرار معهم واتخاذ القرار بهذا الشأن، وإلى أخذ المراجع بالاعتبار الظروف التي قد تدعو المكتب إلى اعتبار التكاليف بالمراجعة تكليفاً يتطلب عناية خاصة أو يمثل خطراً غير عادي، وايضاً إلى استفسار المراجع من المراجع السابق حول المواضيع الخاصة باستقامة الإدارة والتباين في وجهات النظر وكذا أسباب تغييره.

4- يوجد تطبيق لمتطلبات تعيين وإدارة الفريق المؤهل في مكاتب المراجعة في اليمن حيث بلغت نسبة التطبيق 86% وهذه النتيجة تتفق مع دراسة (عبدالكريم، 2014) ودراسة (الكاوري، 2017) ودراسة (النوايسة، 2006) ويعزى السبب في ذلك إلى تعيين المراجع الذي لديه معرفه بالمتطلبات التنظيمية والتشريعية، وإلى تعيين المراجع الذي لديه معرفه فنية مناسبة بما في ذلك تكنولوجيا المعلومات، وإلى تعيين المراجع الذي لديه

2- ضرورة قيام جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين بتفعيل دورها الرقابي والإشرافي على شركات ومكاتب المراجعة .

3- ضرورة دفع وتحفيز شركات ومكاتب المراجعة لحضور الدورات التدريبية والمؤتمرات العلمية والورش المتعلقة برقابة جودة المراجعة.

4- زيادة الاهتمام بمهنة مراجعة الحسابات في اليمن من قبل الهيئات الرسمية والنهوض بها للمستوى اللائق ورفع مستواهم المهني لكي يتحملوا مسؤوليتهم تجاه المهنة والمجتمع .

5- إعادة النظر في القوانين المنظمة للمهنة وتعديلها بحيث يتم معالجة مواضع النقص والقصور فيها وبشكل خاص العمل على تحديث القوانين بما يواكب التطورات الحديثة كون كل القوانين اصبحت من القرن الماضي.

6- إدراج الجامعات اليمنية موضوع رقابة جودة المراجعة ضمن مقررات مواد المراجعة وابرار أهميته والإجراءات والضوابط المتعلقة به وكذلك إدراج معايير المراجعة الدولية كمقرر كونها الحد الأدنى من الإجراءات والضوابط الواجب العمل بها عند أداء عملية المراجعة .

7- تفعيل العمل بقرار تبني معايير المراجعة الدولية من قبل مجلس الوزراء اليمني في شهر نوفمبر لسنة 2019 ملزما جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين باتباع المعايير الدولية .

المراجع:

اولا: المراجع العربية

الكتب

1. ارينز، الفين و لوبيك، جيمس. (2002). المراجعة مدخل متكامل. (ترجمة: الديسبي محمد). دار المريخ للنشر، الرياض.

2. التميمي، هادي. (2006). مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية. ط3. دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع.

1. ويفر , ليزا , (2016), ادارة التحول من US GAAP TO IFRS , ليزا ويفر تعريب لجنة البحوث والتطوير جمعية المحاسبين والمدققين الداخليين ترجمة محاسب قانوني محمد عرفة.

2. محمود , عبد الكريم, (2014), جودة التدقيق - قراءة جديدة لمفهوم قديم , مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة, العدد اخاص بالمؤتمر العلمي الخامس 2014.

3. زراك, غازي عطية , (2015), مبادئ الاحصاء التطبيقي لغير الاختصاص, الطبعة الاولى .

اصدارات الاتحاد والهيئات.

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين, (2020) ,اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة ومراجعة الحسابات والمراجعة وعمليات

8. التوجيهي، عبدالرحمن علي، والنافعابي، حسين محمد(2008)، جودة خدمة التدقيق: دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز، العدد1، المجلد22، ص.247، 255-219.
9. الجلال، أحمد محمد صالح، (2010)، تأثير متغيرات بيئة مكتب المراجعة الخارجية عمى جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، ص82.
10. جبران ، محمد علي ،(2010)"العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن"، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية .
11. المقطري، معاذ طاهر صالح، (2011)، أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة- دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية، العدد4، المجلد27.
12. حدادين ، اسامة راجي ،(2011) ، مدى التزام مكاتب الحسابات الأردنية بمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (1) - دراسة ميدانية في الاردن.
13. الفيق، أمير جمال، (2012)، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب التدقيق في قطاع
- التأكيد الاخرى والخدمات ذات العلاقة , "ترجمة جمعية المحاسبين القانونيين السعوديين .
- الابحاث ورسائل الماجستير واطاريح الدكتوراه
3. الضلعي، وهيب إلياس يحيى (2004)، "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن (-yemen.www.nice.net/studies/detail) .
4. نشوان، اسكندر محمود (2010)، "جودة خدمة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر مراجعي الحسابات الفلسطينيين"، مصر، جامعة عين شمس، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 1.
5. الكاوري، قحطان طالب حمودي ، التخصص المهني لمراقب الحسابات وانعكاساته على جودة التدقيق دراسة تطبيقية في عينة مراقبي الحسابات، جامعة القادسية.
6. الجعافرة، محمد مفلح محمد، (2008)، مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، ص 22.
7. الأهدل، عبد السالم سليمان، (2008)، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية دراسة ميدانية نظرية، رسالة ماجستير غير منشورة في قسم المحاسبة والمراجعة، ص29،88.

- Audit Quality. The CPA Journal. New York State Society of CPAs.
3. Mami Ali, Internal Factors affecting professional performance quality in accounting and auditing firms- A field study from Algeria, 2016.
- المواقع الالكترونية.
4. www.paaa.ps
5. www.socpa.org
6. www.sqarra.wordpress.com/mater
7. <https://www.spa.gov.sa/541495>
- غزة-دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الاسلامية، ص25.
14. اللهبي، اسراء كاظم عبيد حسن ،خلف، صلاح نوري ،"النموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في جودة التدقيق"،دراسة ميدانية في العراق ، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية ،المجلد الثامن ، العدد 23 ، ص255-ص288.
15. سمور ، نبيل ابراهيم،(2014)،"دور التدقيق الالكتروني في تحسين جودة التدقيق"، دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في غزة.
16. بشير ، حسن النور حسن،(2017)، "مراجعة النظر وأثرها على جودة المراجعة الخارجية دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي وعينة من مكاتب المحاسبة والمراجعة بالسودان" رسالة ماجستير مقدمة في المحاسبة، جامعة النيلين، السودان.
17. خليفة، عابي، (2016)،"إطار البحوث في رقابة الجودة للمراجعة الخارجية دراسة المفاهيم، الأنظمة، البرامج والمعايير المهنية"، بحث غير منشور.

ثانياً: المراجع الأجنبية

1. Overview of Audit Quality Indicators Initiatives Update to December 2015 .
2. Arel, B., Brody, R. G & Pany K. (2005). Audit Firm Rotation and