



# البحوث المحاسبية

دورية • علمية • متخصصة • محكمة • نصف سنوية

• تصدر عن الجمعية السعودية للمحاسبة

في هذا العدد

## • البحوث باللغة العربية :

بحث في أسباب تسرب طلاب ماجستير العلوم في المحاسبة  
في جامعة الملك سعود

د. وليد محمد عبدالله الشباني

رقابة جودة أعمال التدقيق للمكاتب اليمينة: دراسة ميدانية  
د. رياض العبدالله  
وهيب الضلعي

## • عرض الكتاب :

التحليل المالي : نظرة محاسبية

د. يحيى علي الجبر

### مجلة البحوث المحاسبية

مجلة علمية محكمة نصف سنوية متخصصة في نشر الأبحاث ذات الصلة بمجالات المحاسبة والمراجعة والتمويل وأسواق المال تصدر عن الجمعية السعودية للمحاسبة.

تهدف المجلة إلى الرقي بمهنة المحاسبة والمراجعة نظريا وعمليا من خلال تشجيع ونشر الأبحاث العلمية الرصينة التي تتناول مشاكل بحثية محلية أو إقليمية أو دولية ذات صلة بمجالات المحاسبة والمراجعة والتمويل وأسواق المال.

لغة المجلة هي اللغة العربية ويجوز لهيئة التحرير قبول نشر البحوث بلغة أخرى.

توجه المراسلات إلى رئيس التحرير على العنوان التالي :

مجلة البحوث المحاسبية  
الجمعية السعودية للمحاسبة  
ص.ب: ٢٤٥٩ - الرياض : ١١٤٥١  
المملكة العربية السعودية  
هاتف: ٠١٤٦٧٤٢٦٢ (٩٦٦) فاكس: ٠١٤٦٧٤٢٦٢ (٩٦٦)

### رئيس التحرير

**أ.د. عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد**

أستاذ المحاسبة بجامعة الملك سعود

### نائب رئيس التحرير

**د. عبيد بن سعد المطيري**

أستاذ المحاسبة المشارك بجامعة القصيم

### أعضاء هيئة التحرير

**أ.د. سلطان بن محمد السلطان**

أستاذ المحاسبة بجامعة الملك سعود

**أ.د. وائل بن إبراهيم الراشد**

أستاذ المحاسبة بجامعة الكويت

**د. حسام بن عبد المحسن العنقري**

أستاذ المحاسبة المشارك بجامعة الملك عبد العزيز

**د. محمد بن سلطان السهلي**

أستاذ المحاسبة المشارك بجامعة الملك سعود

### الهيئة الاستشارية

أ.د. عبد الله بن محمد الفيصل

جامعة الملك سعود

أ.د. وابل بن علي الوابل

جامعة الملك سعود

أ.د. سعد بن صالح الرويتع

جامعة الملك سعود

أ.د. إسماعيل إبراهيم جمعة

جامعة الإسكندرية

أ.د. عصام الدين مصطفى

جامعة الإمارات

أ.د. محمد بن أحمد العظيمة

جامعة الكويت

أ.د. عبد العال هاشم أبو خشبة

جامعة الملك عبد العزيز

د. صالح بن راشد العماري

جامعة الملك سعود

د. عبد الله قاسم يماني

جامعة الملك عبد العزيز

د. خالد بن ناصر الخاطر

جامعة قطر

## شروط النشر بالمجلة

يقتصر تبويب ( البحوث المحاسبية ) على ثلاثة أبواب هي :

١ . بحوث محكمة .

٢ . عرض كتب .

٣ . تعليقات .

### شروط ومعايير نشر البحوث :

١ . أن يسهم البحث أو الدراسة في تعميق المعرفة في المجالات المحاسبية والمراجعة والتمويل وأسواق المال .

٢ . أن يتصف بالجدية والأصالة العلمية وأن يكتب بلغة صحيحة .

٣ . ألا يكون قد سبق نشره .

٤ . أن يكون البحث مكتوباً على ورق حجم (A4) و مقدماً على قرص مهنط .

٥ . أن يكون البحث مستوفياً لشروط البحث العلمي، بما في ذلك ملخص البحث وعرض للمشكلة ومراجعة الأدبيات ذات العلاقة والمنهجية المتبعة ومناقشة أو تحليل للنتائج والتوصيات .

٦ . مراعاة قواعد التوثيق العلمي للبحوث في متن البحث فضلاً عن استخدام الحواشي لوضع أي بيانات تفصيلية لمصادر الاقتباس أو أي معلومات توضيحية بالإضافة إلى كتابة قائمة مرتبة للمراجع في نهاية البحث .

٧ . يجب مراعاة الضوابط التالية بصدد استخدام الهوامش والمراجع :

أ . المراجع : يتم الإشارة إلى المراجع في متن البحث، على أن تقدم المراجع جميعها تحت عنوان "المراجع" في نهاية البحث بالطريقة المتبعة .

ب. الدوريات : يشار إليها في متن البحث أما في قائمة المراجع فتكتب حسب المعيار التالي:  
يبدأ المرجع باسم عائلة المؤلف ثم الأسماء الأولى واختصاراتها، فعنوان البحث (بين  
علامتي تنصيص)، فاسم الدورية (تحت خط)، المجلد، العدد، تاريخ النشر، الصفحة  
أو الصفحات المشار إليها.

ج. الكتب: يشار إليها مع ذكر الصفحات أما في قائمة المراجع فيكتب اسم عائلة المؤلف ثم الأسماء  
الأولى أو اختصاراتها، فعنوان الكتاب (تحت خط) فمكان النشر، فالناشر، سنة النشر، الصفحة أو  
الصفحات المشار إليها.

د. الهوامش: تستخدم الهوامش لتزويد القارئ بمعلومات توضيحية، ويشار إلى التعليق  
في المتن بأرقام مرتفعة عن السطر بدون أقواس وتوضع في أسفل الصفحة وأن تكون  
مختصرة ما أمكن ذلك.

### عرض الكتب:

يراعى في الكتاب موضوع العرض أن يكون متميزاً ومفيداً ومن الكتب المصدرة حديثاً  
ويخضع عرض الكتب للضوابط التالية :

١. عرض تقرير (توصيف مختصر) للكتاب يشمل على ملخص بمحتويات فصول الكتاب  
(صفحتين)

٢. عرض نقدي للكتاب، (من ٣ إلى ٤ صفحات) ويشتمل على عرض نقدي لأهم الآراء  
والأفكار العلمية المطروحة في الكتاب مدعماً بالأسانيد والحجج العلمية بما في ذلك:

أ. التخصص الدقيق.

ب. الملاءمة للمقررات الدراسية

ج. الملاءمة للممارسين والتطبيق العملي

د. الإضافات التي ينفرد بها الكتاب بالمقارنة بالمراجع الأخرى.

هـ. الشمول وطريقة العرض والعمق.

٣. مقترحات لتطوير الكتاب، ( من ٤ إلى ٥ صفحات)، وتشمل اقتراح بعض الآراء والأفكار  
العلمية التي يمكن أن تساهم في تطوير الكتاب على أن تكون هذه الآراء والأفكار مدعمة  
بالأسانيد والحجج العلمية، ويمكن أن تشمل مقترحات التطوير ما يلي:

أ. إضافة موضوعات كان يجب تغطيتها (كلياً أو جزئياً).

ب. تحسين في طريقة عرض فصول معينة من الكتاب.

ج. نواحي فنية وعامة.

#### **التعليقات:**

تكون التعليقات على البحوث التي سبق نشرها، ويجب أن تكون مؤيدة بأسانيد علمية تدعم وجهة نظر المعلق وتخضع لنفس قواعد النشر المطبقة على الأبحاث المحكمة من حيث إتباع الأسلوب العلمي، وترسل التعليقات لمؤلف البحث موضع التعليق وينشر الرد مع التعليق في نفس العدد.

## قائمة المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
٩	بحث في أسباب تسرب طلاب ماجستير العلوم في المحاسبة في جامعة الملك سعود
٣٠	رقابة جودة أعمال التدقيق للمكاتب اليمينية - دراسة ميدانية
٩٠	عرض لكتاب التحليل المالي : نظرة محاسبية



## بحث في أسباب تسرب طلاب ماجستير العلوم في المحاسبة في جامعة الملك سعود

د. وليد محمد عبد الله الشباني  
قسم المحاسبة-كلية إدارة الأعمال  
جامعة الملك سعود

**ملخص البحث:**

تعد ظاهرة تسرب طلاب ماجستير المحاسبة بكلية إدارة الأعمال بجامعة الملك سعود من الظواهر الملموسة. ويرى الباحث أن هناك عدة عوامل تؤدي إلى تسرب طلاب البرنامج مثل بعض خصائص برنامج ماجستير المحاسبة المعتمد في جامعة الملك سعود كلفة البرنامج ومدته ومتطلب الاختبار الشامل. كما يرى أن لبعض الصفات الذاتية لطلاب البرنامج كالتفرغ الوظيفي للدراسة ومقدار المعدل التراكمي لدرجة البكالوريوس أثر في هذه الظاهرة، بالإضافة إلى أثر مستوى الإرشاد الأكاديمي لطلاب البرنامج على ظاهرة التسرب. ويسعى الباحث في هذا البحث إلى دراسة العلاقة بين تلك العوامل وظاهرة التسرب في برنامج ماجستير العلوم في المحاسبة في جامعة الملك سعود.

وقد قام الباحث باستخدام المنهج المسحي الارتباطي Correlation survey لدراسة ظاهرة التسرب بين الطلاب الملتحقين ببرنامج ماجستير المحاسبة بجامعة الملك سعود. واعتمد الباحث في هذه الدراسة على نموذج رياضي يشتمل على متغير تابع ثنائي القيمة (التسرب)، واستخدام أسلوب التقدير The Probit Estimation Procedure، من خلال استخدامه لنموذج التأثيرات العشوائية The Random Effects Model، والذي يُعد نموذجاً غير خطي.

وخلصت الدراسة إلى أن لغة البرنامج (اللغة الإنجليزية) ومتطلب الاختبار الشامل ومتطلب التفرغ الوظيفي لها ارتباط مباشر بظاهرة التسرب من برنامج الماجستير في المحاسبة في جامعة الملك سعود.

### مقدمة

تعد ظاهرة تسرب طلاب ماجستير المحاسبة بكلية إدارة الأعمال بجامعة الملك سعود من الظواهر الملموسة منذ تخرج أول دفعة في الفصل الأول عام ١٤١٠/١٤١١هـ، حيث لم يتخرج سوى طالبين من أصل (٣٠) طالباً وطالبة تم قبولهم عام ١٤٠٥هـ بما يمثل نسبة نجاح مقدارها ٦,٦٪. بعد مضي خمس سنوات على قبولهم ببرنامج الماجستير. وقد أشار الحميد ومالك (١٤١٧هـ) بأنه منذ بداية البرنامج عام ١٤٠٥هـ وحتى الفصل الأول من عام ١٤١٦/١٤١٧هـ لم يتخرج سوى (٩١) طالباً وطالبة من أصل (٢٠٠) طالب وطالبة. وأوضح أن قسم المحاسبة درج على قبول (٢٠) طالباً و (١٠) طالبات في كل عام دراسي منذ ١٤٠٥هـ حتى عام ١٤١٥/١٤١٤هـ بينما كانت أعداد الخريجين تتراوح بين (١ - ٤) طلاب وطالبات سنوياً بدأ تخرجهم الفصل الأول عام ١٤١١/١٤١٠هـ، مما يدل صراحةً على وجود تسرب واضح لطلاب البرنامج.

ويشير الحميد ومالك (١٤١٧هـ) إلى أن تسرب طلاب برنامج ماجستير قسم المحاسبة الملحوظ يحدث عادة خلال ثلاث مراحل تسرب أولها عند بداية الدورة المكثفة في اللغة الإنجليزية التي تسبق تسجيل الطلاب لمواد البرنامج، حيث يسجل بهذه الدورة حوالي ثلثي العدد الذي تم قبولهم أصلاً للدراسة في البرنامج في ذلك العام. أما المرحلة الثانية للتسرب فتكون بعد اجتياز الطلاب لدورة اللغة الإنجليزية وتسجيلهم لمواد البرنامج في بداية العام الثاني حيث تكون نسبة الذين يسجلون بالفعل في مقررات المستوى الأول للبرنامج أقل من ثلث المقبولين. وتأتي المرحلة الثالثة خلال فترة الدراسة لمقررات البرنامج والتي تستمر لخمس فصول دراسية وخاصة في المستويين الأول والثاني حيث يعتذر عن الاستمرار في الدراسة قرابة نصف العدد الذي سجل للدراسة في المستوى الأول.

ويرى الباحث أن هناك عدة عوامل تؤدي إلى تسرب طلاب البرنامج من أهمها خصائص برنامج ماجستير المحاسبة المعتمد في جامعة الملك سعود. كما أن للصفات الذاتية لطلاب برنامج الماجستير في قسم المحاسبة، والإرشاد الأكاديمي لطلاب البرنامج أثر في هذه الظاهرة، بالإضافة إلى بعض الأسباب الأخرى. ويسعى الباحث إلى دراسة العلاقة بين تلك العوامل وظاهرة التسرب الكائنة في برنامج ماجستير العلوم في المحاسبة في جامعة الملك سعود.

### هدف الدراسة

يهدف البحث إلى دراسة ظاهرة تسرب طلاب ماجستير المحاسبة بكلية إدارة الأعمال بجامعة الملك سعود والتي تعد من الظواهر الملموسة من خلال دراسة العوامل التي تساهم في حدوث هذه الظاهرة، كبعض خصائص البرنامج وبعض الصفات الذاتية لطلاب البرنامج، ومستوى الإرشاد الأكاديمي المقدم للملتحقين بالبرنامج. وتسعى الدراسة إلى تقديم توصيات تساهم في معالجة هذه الظاهرة والتقليل من أثرها.

### مشكلة البحث

تتلخص مشكلة البحث في أن هناك أعداداً متزايدة من الطلاب يتسربون من برنامج ماجستير العلوم في المحاسبة بكلية إدارة الأعمال - جامعة الملك سعود. يعود هذا التسرب إلى عدة عوامل يُفترض أن يكون

لها أثر بالغ في هذه الظاهرة، ومن هذه العوامل:

١. مستوى الإرشاد الأكاديمي في البرنامج.
٢. العوامل المتعلقة ببعض خصائص برنامج ماجستير العلوم في المحاسبة، ومن هذه الخصائص ما يلي:

أ - مدة البرنامج.

ب- لغة التدريس بالبرنامج ( اللغة الإنجليزية ).

ج- متطلب الامتحان الشامل للحصول على درجة الماجستير، حيث يعقد بعد انتهاء الطالب من مواد البرنامج.

٣. العوامل المتعلقة ببعض الصفات الذاتية للطلاب المقبولين في البرنامج، ومن هذه الصفات:

أ - مدى تفرغ الطالب للدراسة تفرغاً كاملاً.

ب- معدل الطالب الأكاديمي في مرحلة البكالوريوس.

ويسعى الباحث في هذه الدراسة إلى بحث العلاقة بين تلك العوامل وظاهرة التسرب في برنامج ماجستير المحاسبة في جامعة الملك سعود.

### أهمية الدراسة

تبرز أهمية دراسة ظاهرة تسرب طلاب ماجستير المحاسبة في جامعة الملك سعود في أن هذا التسرب الكبير الذي يحدث على مر سنين البرنامج يشكل هدراً للموارد البشرية التي قد سُخرت لها الإمكانيات المادية المتنوعة والمتنقلة بشكل ظاهر في الإنفاق على البرنامج من خلال دعمه بكادر أكاديمي يشتمل على أساتذة مؤهلين من داخل المملكة وخارجها سعياً لنجاح البرنامج. كما أن انسحاب هذه المجموعات الكبيرة من الطلاب يعني نقص المتخصصين ذوي التأهيل المتميز في مجال المحاسبة على المستويين المهني والأكاديمي، حيث إنهم أول من يقع عليهم تحمل أعباء مهنة المحاسبة وتحقيق الفائدة المرجوة للمستفيدين منها في القطاع الاقتصادي، كما يقع عليهم تحمل أعباء المهنة أكاديمياً من خلال تعليم وتدريب الطلاب بأقسام المحاسبة وإعدادهم لتستمر عجلة الازدهار والتقدم المهني في ذلك المجال بأقل قدر من العوائق.

وقد ورد في خطة التنمية الخامسة التي أصدرتها وزارة التخطيط (١٤١٠-١٤١٥هـ) ما يؤكد خطورة ظاهرة التسرب وضرورة التقليل من الهدر في نظام التعليم والتدريب، حيث أكدت أن ظاهرة التسرب تحد من دور أنظمة التعليم والتدريب في تأهيل المواطنين التأهيل المناسب بما يضمن تحول الملتحقين بهذا النوع من التعليم إلى أعضاء فاعلين في مجالاتهم. وقد أشارت الخطة نفسها إلى أن هناك قلقاً متزايداً تجاه تسرب الطلاب مما ينتج عنه خسارة مالية وبشرية. كما أكدت على أهمية تطبيق الإجراءات اللازمة؛ للحد من معدلات التسرب المرتفعة.

وتأتي أهمية هذه الدراسة في بحث الأسباب المؤدية إلى هذه الظاهرة وتقديم التوصيات التي تسهم في الحد منها. ويسعى الباحث في هذه الدراسة إلى بحث أثر بعض خصائص البرنامج وبعض صفات الطلاب المقبولين وأثر الإرشاد الأكاديمي على ظاهرة تسرب طلاب برنامج ماجستير العلوم في المحاسبة في جامعة الملك سعود للمساهمة في سبر غور هذه المشكلة وتقديم نتائج هذه الدراسة لأصحاب القرار المناط بهم

التطوير والنهوض بهذا البرنامج لاسيما وأن مجتمعنا بحاجة ماسة إلى الكوادر الوظيفية المؤهلة تأهيلاً عالياً في مجال المحاسبة.

### أدبيات الدراسة

فسر كوب وهناه (1975) Cope & Hannah التسرب بأنه مصطلح ذو معان عدة. فمن وجهة نظر أي مؤسسة تعليمية فإن التسرب يعني فقدان المتحقيين بها وعدم مقدرتهم على نيل الدرجة العلمية التي سعوا لتحقيقها. يأخذ التسرب بهذا المعنى في الاعتبار الطلاب الذين انسحبوا لفترة مؤقتة؛ نظراً لظروف معينة لديهم أو الذين طلبوا الانتقال إلى جهة تعليمية أخرى لمواصلة دراستهم بها. أما من وجهة نظر الطالب فإن التسرب يعني الفشل الأكاديمي أو عدم فاعلية الكلية التي التحق بها. ومن الناحية الوطنية فإن التسرب يعني الانخفاض في عدد القوى البشرية المدربة والمؤهلة. كما عرف كرونك وآخرون (Kronic et. al. 1989) التسرب وفقاً للتعريف الصادر عن وزارة التعليم الأمريكية بأنه الطالب الذي كان منتظماً في مؤسسة تعليمية سابقاً وغادر تلك المؤسسة ولم يعد بعد ذلك للدراسة ولم تكن مغادرته تلك بسبب مرض أو غياب بعذر مقبول. والتسرب الذي نعنيه في هذه الدراسة هو ترك الطالب للدراسة بعد قبوله ببرنامج ماجستير العلوم في المحاسبة في جامعة الملك سعود سواء انتظم في الدراسة أم أنه انسحب قبل تسجيله لأي مادة من مواد البرنامج.

هناك عدة عوامل تساهم في تعزيز ظاهرة التسرب. ففي دراسة لبن (1980) Mayo et. al., Bean, (2004) عن التسرب في مؤسسات التعليم العالي، أشار إلى أن هناك عدة عوامل تؤثر في الطلاب وتدفعهم للتسرب، منها: عدم التزام بعض الكليات بالاهتمام بشئون الطلاب الأمر الذي جعل العديد من الطلاب يشعرون بعدم الانتماء والولاء لهذه الكليات وبذلك أدى إلى انخفاض معدلاتهم التراكمية وعدم رضاهم عن كونهم طلاب. وفي دراسة لهاينز (1981) Hines التي أجراها على العديد من الكليات المتوسطة أكد فيها على أهمية الإرشاد الأكاديمي كعامل من العوامل المهمة الداعمة لبقاء الطلاب وعدم تسربهم، حيث ذكر أن الإرشاد الأكاديمي له أكبر الأثر على رضا الطلاب والذي بدوره ينعكس على تحصيلهم العلمي وبقائهم في تلك الكليات.

كما قام بين و ماترنز (1985) Bean & Metzner ببحث تأثير خلفية الطالب وصفاته الفردية (السن، الجنس، التقدير في المرحلة الثانوية، الخ..) والإرشاد الأكاديمي، ومدى الرغبة للتحويل عند توافر الفرصة البديلة وكذلك مدى تأثير الإغراءات الخارجية والمسؤوليات العائلية وظروف العمل (عند وجودها) على رغبة الطالب في الانسحاب أو التسرب. وكان من نتائج الدراسة أن الطالب يكون أكثر رغبة في الانسحاب عند انخفاض مستوى الإرشاد الأكاديمي وتدني التقدير في المرحلة الثانوية.

وفي دراسة أجراها ماترنز (1989) Metzner على مجموعة من طلاب إحدى الجامعات لمعرفة مدى تأثير نوعية الإرشاد الأكاديمي على استمرار الطلاب في الدراسة، حيث أشارت الدراسة إلى أن الإرشاد الأكاديمي يعد عاملاً رئيساً في ضمان استمرار طلاب الدراسات الجامعية، حيث أظهرت نتائج الدراسة أن الإرشاد الأكاديمي الجيد يرتبط بعلاقة عكسية مع ظاهرة التسرب؛ وذلك بسبب تأثير هذا النوع من الإرشاد على الطلاب من نواح عديدة منها: ارتفاع معادلاتهم، واعتقادهم بأن طريق المستقبل يكون

أفضل من خلال إكمال الدراسة، وإدراكهم بأهمية التعليم الجامعي، وارتياحهم للمقررات التي سجلوها، وارتياحهم لكونهم طلاباً جامعيين، مما يكون لديهم الرغبة في عدم مفادرة الجامعة قبل التخرج. كما أظهرت الدراسة، في المقابل، إن الإرشاد الأكاديمي المحدود و/أو غير الجيد له دور في تسرب الطلاب ولكن بدرجة أقل مقارنة بعدم توافره، حيث إن انعدام الإرشاد الأكاديمي كان سبباً رئيساً في تسرب الطلاب. كما أشارت رولي (Rowley, 2003) في دراسة لها أنه يجب الاهتمام بالطالب ورعايته من خلال إنشاء علاقة خاصة مبناها الثقة التي تنمي ولاء الطالب لجامعته، وأن فقد ذلك يساهم في ازدياد تسرب الطلاب من البرامج الأكاديمية.

وفي دراسة أجرتها الرشيد (١٤١٨هـ) عن العوامل المسببة للتسرب بالدراسات العليا في جامعتي الملك سعود والملك عبد العزيز للتعرف على حجم التسرب بالدراسات العليا في الجامعتين، أظهرت نتائج الدراسة أن من أهم عوامل التسرب بالدراسات العليا طول فترة الدراسة، إضافة إلى ضعف قدرة بعض الطلبة على البحث في المراجع الأجنبية.

وعن أثر الدراسة بلغة غير لغة الطالب الأصلية، قام قرانت ولتر (Garnet & Walter, 1968) بعمل دراسة على الطلاب الأجانب الذين يدرسون في الجامعات الأمريكية، حيث وجدوا أن الذين تخصصوا في العلوم الإنسانية طلبوا قاعدة أقوى في اللغة الإنجليزية مقارنة بالذين تخصصوا في الهندسة والعلوم التطبيقية بصفة عامة. وقد أجرى سولفان (Solvan, 1969) دراسة لمعرفة المدة الزمنية الكافية للحكم على نجاح الطالب الذي يأتي للدراسة في الجامعات الأمريكية من دولة لا يتحدث شعبها اللغة الإنجليزية. وكانت نتيجة الدراسة أن من بين (١٢١) طالباً في العينة أنهى (٩٠) منهم الفصل الدراسي الأول من دراستهم الجامعية بنجاح أما الباقون فانسحبوا من الجامعة أثناء الدراسة أو بعد ظهور النتائج غير المرضية بالنسبة لبعضهم. وفي دراسة قام بها هاملن (Hamlen, 1972) والتي تركز اهتمامها على طلاب الدراسات العليا الذين يأتون من دول أجنبية إلى الجامعات الأمريكية. وكانت نتيجة الدراسة وجود علاقة طردية بين نتيجة الطالب في اختبار المقدرة في اللغة الإنجليزية وعدد الساعات التي ينهيها بنجاح في أول فصلين دراسيين من دراسته الجامعية. كما ذكر الحميد و مالك (١٤١٧) أن ضعف مستوى الطلاب في اللغة الإنجليزية وعدم جدوى دورة اللغة الإنجليزية المكثفة التي تسبق تسجيلهم في مقررات البرنامج يعد من أسباب تسرب الطلاب من البرنامج.

وفي دراسة لجوكراتنم وبتشن (Jogarathnam & Buchanan, 2004) أوضحوا أن القلق من الممكن أن تكون له آثار إيجابية وقد تكون له آثار سلبية على الطالب من خلال تكوينها لخبرات تبقى مع الطالب في مستقبل أيامه. وفي دراسة للعيسوي (١٩٩٤) عن قلق الامتحانات خصوصاً وما له من أثر ملحوظ على نتائج وأداء الطلاب، أوضح أن الامتحانات من المواقف المثيرة للقلق بدرجات متفاوتة لدى كثير من الطلاب سواء أكانوا من صغار السن أم كبار السن. فالقلق من الامتحانات قد يسبب فقدان الذاكرة الوقتي، مما يؤدي إلى نسيان الخبرات التي سبق للفرد تعلمها في وقت يكون في أمس الحاجة إلى استحضارها. بل إن القلق من الاختبارات أيضاً قد يعوق تعلم الخبرات الجديدة خلال العملية التعليمية، وهذا ما أكدها.

وعن أثر تفرغ طلاب الدراسات العليا على تسرب الطلاب من البرامج التعليمية، أجرى حسان (١٩٨٦م) في دراسة تحليلية له متعلقة بالدراسات العليا بكلية التربية بجامعة أم القرى. أوضح الباحث

أن انخفاض مستوى الطلاب إضافة إلى عدم تفرغ معظم طلاب الدراسات العليا بكلية التربية بجامعة أم القرى، ونقص أعداد أعضاء هيئة التدريس في بعض التخصصات من أبرز العوامل الكامنة لظاهرة تسرب طلاب وطالبات البرنامج بكلية التربية جامعة أم القرى. كما ذكر الحميد ومالك (١٤١٧هـ) أن من أسباب تسرب طلاب برنامج الماجستير في قسم المحاسبة في جامعة الملك سعود عدم تفرغ الطلاب للدراسة لأسباب اجتماعية أو أسباب خاصة بظروف عملهم مما يؤدي إلى عدم مقدرتهم على مواكبة الكم الهائل من القراءات والمتطلبات الخاصة بالمقررات التي يسجلونها مما يؤدي إلى ضعف أدائهم في المقررات واضطرابهم للاعتذار عن مواصلة الدراسة.

### فرضيات الدراسة

تشتمل الدراسة في تحليلها للعوامل المؤثرة في ظاهرة تسرب طلاب ماجستير قسم المحاسبة في جامعة الملك سعود على خمس فرضيات سيتم مناقشتها واختبارها.

#### الفرضية الأولى: الإرشاد الأكاديمي

أولاً تلك الفرضيات تتعلق بالإرشاد الأكاديمي. فالإرشاد الأكاديمي يعد أحد صمامات الأمان للحد من الآثار السلبية لحالات القصور التي قد تعترى البرامج الأكاديمية. فيرى الباحث أن هناك علاقة عكسية بين مستوى الإرشاد الأكاديمي وتسرب الطلاب من المؤسسات التعليمية، فكلما كان مستوى جهاز الإرشاد الأكاديمي قوياً ومميزاً في احتواء وتفهم مشكلات الطلاب الدراسية انعكس ذلك إيجاباً على أداء الطلاب وبذلك تحسن مستواهم، مما يساهم في استمرارهم في البرنامج. فجهاز الإرشاد الأكاديمي يعد حلقة الوصل في العملية التعليمية بين الطلاب وأعضاء هيئة التدريس. ولهذا فإن الفرضية الأولى تنص على أن: انخفاض رضا الطلاب عن مستوى الإرشاد الأكاديمي المتعلق ببرنامج ماجستير العلوم في المحاسبة يؤدي إلى زيادة تسرب الطلاب من البرنامج.

#### الفرضية الثانية: مدة البرنامج

كما أن بعض خصائص البرنامج قد تؤثر على تسرب الطلاب من البرنامج، فطول مدة البرنامج مقارنة بالبرامج الأخرى الشبيهة قد تؤدي إلى زيادة معدلات التسرب في البرنامج. فعدم إتقان الطالب للغة الانجليزية تزيد مدة برنامج ماجستير العلوم لقسم المحاسبة سنة كاملة، كما أن نظام المستويات المعمول به في جامعة الملك سعود قد تؤدي إلى زيادة مدة الدراسة. ففي حالة إخفاق الطالب أو اعتذاره عن أحد المستويات الدراسية في البرنامج، فإنه لا يستطيع تسجيل مقررات ذلك المستوى في الفصل الذي يليه، فمقررات المستوى الواحد لا تطرح خلال فصلين متتاليين لعام دراسي واحد. كما أن الطلاب قد تمر عليهم بعض الأحداث غير المتوقعة التي من شأنها زيادة مدة الدراسة بالبرنامج، ومن ثم فإن هذه الظروف والمعوقات قد تجعل الطالب يسأم ويمل من طول مدة الدراسة وبذلك قد ينتهي به الأمر للانسحاب من البرنامج. ولذلك فإن الفرضية الثانية تنص على أن:

انخفاض رضا الطلاب عن مدة برنامج ماجستير المحاسبة في جامعة الملك سعود يؤدي إلى زيادة التسرب من البرنامج.

#### الفرضية الثالثة: لغة البرنامج

كما أن لغة البرنامج (اللغة الإنجليزية) قد تكون سبباً في تسرب الطلاب من البرنامج. فاللغة الإنجليزية ليست مشكلة في ذاتها بل هي من المزايا التي تسبب إلى البرنامج، ولكن المشكلة تكمن في عدم توافق مستوى لغة الطالب ومستوى لغة البرنامج، حيث إن مستوى اللغة الانجليزية لدى الطالب بمجرد اجتيازه كورس اللغة الإنجليزية المقدم من قبل الجامعة لا يتناسب مع مستوى لغة البرنامج، مما ينعكس سلباً على رضا الطالب عن البرنامج لما يواجه من صعوبات أثناء الدراسة والتي تتطلب مستوى عالٍ لفهم المقررات الأجنبية للتخصص وعرض وتقديم الموضوعات التي يلزم بها الطالب أثناء المحاضرات وحلقات النقاش المعتمد بالبرنامج. لذا فإن الفرضية الثالثة تنص على أن:

انخفاض رضا الطلاب عن لغة برنامج ماجستير المحاسبة في جامعة الملك سعود تؤدي إلى زيادة تسرب الطلاب من البرنامج.

#### الفرضية الرابعة: القلق من الامتحان

كما أن القلق من الامتحان الشامل بكونه مطلباً أساسياً للتخرج قد يكون سبباً من أسباب التسرب من البرنامج. فالامتحان الشامل لمواد البرنامج وما يحتاجه من استعداد ذهني ونفسي يعد أحد العوامل السلبية على الملحقين بالبرنامج بما يسببه من قلق بخصوص إمكانية إنهاء البرنامج ومن ثم قد يكون سبباً في اتخاذ بعض الطلبة قرار الانسحاب مخافة عدم القدرة على النجاح. ولذلك فإن الفرضية الرابعة تنص على أن:

زيادة القلق من الامتحان الشامل تؤدي إلى زيادة تسرب الطلاب من برنامج ماجستير المحاسبة في جامعة الملك سعود.

#### الفرضية الخامسة: عدم التفريغ للدراسة

كما يرى الباحث أن عدم التفريغ للدراسة قد يكون سبباً من أسباب تسرب الطلاب من البرنامج. فبرنامج الماجستير في قسم المحاسبة بجامعة الملك سعود يستلزم الكثير من الجهد لما يحتويه البرنامج من متطلبات كالتحضير المستمر وإعداد البحوث والعروض في المحاضرات والمشاركة في حلقات النقاش، وهذه المتطلبات تستلزم وجود وقت كافٍ للقيام بمتطلبات البرنامج. فعدم التفريغ للدراسة قد تؤدي إلى تقصير الطالب وربما إخفاقه في البرنامج. هذا الوضع قد يجعل الطالب يعيد النظر في استمراره في البرنامج؛ بسبب كثرة المشاغل والمتطلبات، مما يعني زيادة تسرب الطلاب من البرنامج. ولذلك تنص الفرضية الخامسة على أن:

عدم التفريغ للدراسة تؤدي إلى زيادة ظاهرة التسرب من برنامج ماجستير المحاسبة في جامعة الملك سعود.

#### منهج الدراسة وحدودها

قام الباحث باستخدام المنهج المسحي الارتباطي Correlation survey لدراسة ظاهرة التسرب بين الطلاب الملحقين ببرنامج ماجستير المحاسبة بجامعة الملك سعود، حيث جمع بيانات الدراسة من خلال استبيان أعد لهذا الغرض (ملحق ١). وقد تمت صياغة الاستبانة صياغة سهلة، واشتملت على تعليمات متعلقة بطريقة تعبئتها من قبل أفراد العينة. ثم أعقبها أسئلة مرتبطة بالظاهرة محل الدراسة



والتي يستطيع الطالب الإجابة عليها من خلال التأشير في الخانة المناسبة أمام العبارة المناسبة. ولقد قام الباحث بإجراء اختبار أولي (Pilot Test) على عينة مكونة من عشرة طلاب؛ للتأكد من وضوح الأسئلة وعدم وجود لبس في فهم المراد منها. وقد شملت الدراسة طلاب ماجستير العلوم في المحاسبة، جامعة الملك سعود. وقد اقتصرَت الدراسة على طلاب البرنامج لمدة خمس سنوات، فشملت الدراسة الطلاب المقبولين في برنامج ماجستير المحاسبة من عام ١٤١٨/١٤١٧هـ وحتى عام ١٤٢٥/١٤٢٤هـ والذي بلغ عددهم ٧٦ طالباً.

وقد اعتمد الباحث على النموذج الرياضي التالي لتحليل بيانات الاستبانة:

التسرب<sub>ن</sub> = أ + ب<sub>١</sub> الارشاد<sub>ن</sub> + ب<sub>٢</sub> المدق<sub>ن</sub> + ب<sub>٣</sub> اللغة<sub>ن</sub> + ب<sub>٤</sub> الشامل<sub>ن</sub> + ب<sub>٥</sub> العمر<sub>ن</sub> + ب<sub>٦</sub> المعدل<sub>ن</sub> + ب<sub>٧</sub> التفرغ<sub>ن</sub> + ك<sub>ن</sub>

حيث إن:

**التسرب<sub>ن</sub>:** يعني تسرب الطلاب من البرنامج، ويأخذ القيمة ١ إذا كان الطالب (ن) متسرباً، وصفر إذا كان الطالب (ن) غير متسرب.

**الارشاد<sub>ن</sub>:** يعني مدى رضا الطالب عن مستوى الإرشاد الأكاديمي، ويأخذ القيمة ١ إذا كان الطالب (ن) غير راضٍ مطلقاً عن مستوى الإرشاد الأكاديمي، و ٢ إذا كان الطالب (ن) غير راضٍ إلى حد ما، و ٣ إذا كان الطالب (ن) وسطاً في مستوى رضاه عن الإرشاد الأكاديمي، و ٤ إذا كان الطالب (ن) راضٍ إلى حد ما، و ٥ إذا كان الطالب (ن) راضٍ مطلقاً عن مستوى الإرشاد الأكاديمي.

**المدق<sub>ن</sub>:** تعني مدى رضا الطالب عن مدة البرنامج، ويأخذ القيمة ١ إذا كان الطالب (ن) غير راضٍ مطلقاً عن مدة البرنامج، و ٢ إذا كان الطالب (ن) غير راضٍ إلى حد ما، و ٣ إذا كان الطالب (ن) وسطاً في مستوى رضاه عن مدة البرنامج، و ٤ إذا كان الطالب (ن) راضٍ إلى حد ما، و ٥ إذا كان الطالب (ن) راضٍ مطلقاً عن مدة البرنامج.

**اللغة<sub>ن</sub>:** تعني مدى رضا الطالب عن لغة البرنامج (اللغة الانجليزية)، ويأخذ القيمة ١ إذا كان الطالب (ن) غير راضٍ مطلقاً عن لغة البرنامج، و ٢ إذا كان الطالب (ن) غير راضٍ إلى حد ما، و ٣ إذا كان الطالب (ن) وسطاً في مستوى رضاه عن لغة البرنامج، و ٤ إذا كان الطالب (ن) راضٍ إلى حد ما، و ٥ إذا كان الطالب (ن) راضٍ مطلقاً عن لغة البرنامج.

**الشامل<sub>ن</sub>:** تعني مدى القلق من الامتحان الشامل، ويأخذ القيمة ١ إذا كان الطالب (ن) لا يرى مطلقاً وجود قلق من الامتحان الشامل، و ٢ إذا كان الطالب (ن) إلى حد ما لا يرى وجود قلق، و ٣ إذا كان الطالب (ن) وسطاً في مستوى قلقه من الاختبار الشامل، و ٤ إذا كان الطالب (ن) إلى حد ما يرى وجود قلق من الاختبار الشامل، و ٥ إذا كان الطالب (ن) يرى بإطلاق وجود قلق من الامتحان الشامل.

**العمر<sub>ن</sub>:** عمر الطالب وقت قبوله في البرنامج.

**المعدل<sub>ن</sub>:** تعني معدل الطالب التراكمي لدرجة البكالوريوس، ويأخذ القيمة ١ إذا كان معدل الطالب (ن) جيد جداً فأكثر، وصفر إذا كان الطالب (ن) غير ذلك.

**التفرغ<sup>٧</sup>:** تعنى مدى تفرغ الطالب للدراسة، ويأخذ القيمة ١ إذا كان الطالب (ن) متفرغاً للدراسة، وصفر إذا كان الطالب (ن) غير ذلك.

ل<sub>ن</sub>: الخطأ العشوائي.

### تحليل نتائج الدراسة

اعتمد الباحث في هذه الدراسة على نموذج رياضي يشتمل على متغير تابع ثنائي القيمة (التسرب)، حيث يأخذ القيمة ١ إذا كان الطالب متسرباً، وصفر إذا كان الطالب محل الدراسة غير متسرب. ولذلك، فإن التحليل الإحصائي المناسب لمثل هذا النموذج يتمثل في استخدام أسلوب التقدير The Probit Estimation Procedure، وهو أحد الطرق الواجب إتباعها عند تقدير المتغير التابع ثنائي القيمة (صفر، ١). وقد استخدم الباحث نموذج التأثيرات العشوائية The Random Effects Model، وهو نموذج غير خطي، حيث إن استخدام النماذج الخطية في تحليل إحصائي يكون المتغير التابع فيه ثنائي القيمة يؤدي إلى جعل تباين الخطأ المعياري غير متجانس مما يتسبب في جعل الاختبارات الإحصائية مثل اختبار T-test و F-test غير صحيحة.

ولإجراء الاختبارات الإحصائية اللازمة والمتعلقة بفروض الدراسة، فقد استخدم الباحث حزمة البرامج الإحصائية "لمدب" (LIMDEP) والتميزة بتفوقها في مجال اختبارات النماذج غير الخطية عند وجود متغيرات ثنائية القيمة أو متغيرات متسلسلة أو غير مستمرة.

قبل اختبار فرضيات الدراسة، فإنه من المناسب التأكد من ملائمة النموذج الرياضي المستخدم والمتمثل فيما يلي:

التسرب<sub>ن</sub> = أ + ب<sup>١</sup> الارشاد + ب<sup>٢</sup> المدق + ب<sup>٣</sup> اللغة + ب<sup>٤</sup> الشامل + ب<sup>٥</sup> العمر + ب<sup>٦</sup> المعدل<sub>ن</sub> + ب<sup>٧</sup> التفرغ<sub>ن</sub> + ل<sub>ن</sub>

ولقبول نتائج الاختبارات الإحصائية المتعلقة بفروض الدراسة، فإن الباحث قام باختبار مدى قبول النموذج إحصائياً من خلال القيام بعمل اختبار  $\chi^2$ . وكما يظهر في الجدول رقم (١)، فإن قيمة  $\chi^2$  المحسوبة تساوي ٣٠,٢٣٠٨١ بمستوى معنوية مقداره ٠,٠٠٠٠٨٦، مما يعني أن النموذج الإحصائي المذكور ذو دلالة إحصائية.

ولحساب قوة الارتباط ومدى جودة العلاقة بين ظاهرة تسرب الطلاب من البرنامج والعوامل المختلفة محل الدراسة كالإرشاد الأكاديمي ومدة البرنامج ولفته والقلق من الاختبار الشامل ومدى تفرغ الطالب للدراسة، قام الباحث باستخدام معامل الارتباط Pseudo R squared والمخصص لاحتساب جودة العلاقة بين المتغيرات لأسلوب التقدير Probit Estimation. وقد تم تطوير هذا المعامل بواسطة Zavoina and McKelvey (1975) في دراستهما عن أساليب التقدير لنماذج Probit Models.

وعند حساب معامل الارتباط Pseudo R squared للنموذج الرياضي السابق، نجد أنه يساوي ٧٣,٩٪، وهو ما يؤكد وجود علاقة قوية بين ظاهرة التسرب لطلاب برنامج ماجستير المحاسبة في جامعة الملك سعود والعوامل محل الدراسة المذكورة سابقاً.

### اختبار الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى على أن انخفاض رضا الطلاب عن مستوى الإرشاد الأكاديمي يؤدي إلى زيادة تسرب

الطلاب من البرنامج. ولاختبار هذه الفرضية، فإن الفرض البديل التالي تم اختباره:  
الفرض البديل (١):  $\beta > ١$  صفر

قام الباحث بعمل اختبار Wald Test لمعامل الإرشاد الأكاديمي (ب١). وكما يظهر في الجدول رقم (٢)، فإن قيمة  $\chi^2$  المحسوبة تساوي ١٩٠، محققة بذلك مستوى معنوية مقدارها ٦٥٩٠٦٠. وهذا يعني أن الفرض الصفري بأن معامل الإرشاد الأكاديمي (ب١) يساوي صفرًا غير مرفوض إحصائيًا، مما يشير إلى أنه لا توجد علاقة ذات مغزى إحصائي بين ظاهرة التسرب وبين مستوى الإرشاد الأكاديمي المقدم من قبل قسم المحاسبة في جامعة الملك سعود. هذه النتيجة ليست مستغربة، حيث إن طلاب الدراسات العليا في قسم المحاسبة جامعة الملك سعود يلمسون وبوضوح تعاون أعضاء هيئة التدريس في القسم وسعيهم الجاد في توجيههم لما فيه تذليل العقبات أمامهم، فطلاب الماجستير يجدون التشجيع والتوجيه من أعضاء هيئة التدريس فيما يخص التوجيه الأكاديمي وتذليل العقبات من الناحية الإدارية.

### اختبار الفرضية الثانية:

يرى الباحث أن انخفاض رضا الطلاب عن المدة الزمنية لبرنامج ماجستير المحاسبة في جامعة الملك سعود يؤدي إلى زيادة تسرب الطلاب من البرنامج. ولاختبار هذه الفرضية، فإن الفرض البديل التالي تم اختباره:

الفرض البديل (١):  $\beta > ٢$  صفر

وكما يظهر في الجدول رقم (٢)، فقد قام الباحث باختبار Wald Test لمعامل المدة الزمنية لبرنامج ماجستير المحاسبة في جامعة الملك سعود (ب٢)، فكانت قيمة  $\chi^2$  المحسوبة لمعامل مدة برنامج ماجستير المحاسبة في جامعة الملك سعود تساوي ٢٠٦٥، محققة بذلك مستوى معنوية مقدارها ١٠٠١٢٣١. وهذا يدل على أن الافتراض بأن معامل مدة برنامج ماجستير المحاسبة في جامعة الملك سعود (ب٢) يساوي صفر غير مرفوض إحصائيًا، مما يعني أنه لا توجد علاقة ذات مغزى إحصائي بين ظاهرة التسرب وبين مدة البرنامج المقدم من قبل قسم المحاسبة في جامعة الملك سعود.

إن مدة الدراسة في برنامج ماجستير المحاسبة في جامعة الملك سعود لا تعد سبباً مهماً في ظاهرة التسرب؛ لأن طلاب البرنامج وقبل قبولهم فيه يكونوا قد اطلعوا على تفاصيل البرنامج والمدة المتوقعة لإنهاء الدراسة، وبذلك لا توجد مفاجآت تضطر الطالب لاتخاذ قرار الانسحاب من البرنامج. ولذلك، وكما هي نتائج الدراسة، فمن الطبيعي ألا توجد علاقة ارتباط بين ظاهرة التسرب والمدة الزمنية للبرنامج.

### اختبار الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة في هذه الدراسة على أن انخفاض رضا الطلاب عن لغة التدريس ببرنامج ماجستير المحاسبة في جامعة الملك سعود يؤدي إلى زيادة التسرب من البرنامج. ولاختبار هذه الفرضية، فإن الفرض البديل التالي سوف يتم اختباره:

الفرض البديل (١):  $\beta > ٣$  صفر

كانت نتائج اختبار Wald Test لمعامل لغة البرنامج (ب٣)، وكما تظهر في الجدول رقم (٢)، تدل

على أن الفرض الصفري بأن معامل لغة البرنامج (ب٢) يساوي صفرًا مرفوضاً إحصائياً، مما يشير إلى أنه توجد علاقة ذات مغزى إحصائي بين ظاهرة التسرب وبين لغة البرنامج المقدم من قبل قسم المحاسبة في جامعة الملك سعود، حيث كانت قيمة  $\chi^2$  المحسوبة تساوي ٢١, ١٠، محققة بذلك مستوى معنوية مقدارها ٠٠١٤٠٠. كما أن إشارة المعامل تؤكد أن العلاقة عكسية بين ظاهرة التسرب ومدى الرضا باللغة التي يدرس بها البرنامج.

يُعد التدريس باللغة الإنجليزية من مزايا برنامج ماجستير المحاسبة في جامعة الملك سعود لما في ذلك من تحقيقه أمرين، أولهما جعل الطالب أكثر ارتباطاً بمصادر المعرفة في علم المحاسبة، وثانيهما تمكين الطالب من إتقان اللغة الإنجليزية التي تُعد في هذا العصر لغة الأعمال التجارية. وللأسف، فإن هذه المزايا لم تتحقق من البرنامج بالشكل السليم، حيث إن آلية القبول في البرنامج لا تستلزم إتقان الطالب للغة الانجليزية بالشكل الذي يتناسب مع متطلبات البرنامج. فالتطلب يبدأ بدراسة مقررات برنامج الماجستير بمجرد إنجازه لدورة في اللغة الانجليزية تعدها الجامعة لمدة ثلاثة أشهر. هذه الدورة ليست بالمستوى الذي يؤهل طالب ماجستير المحاسبة للدراسة باللغة الانجليزية كتابة وقراءة وتحديثاً مما يتسبب في عدم قدرة الطالب على المواصلة في البرنامج لما يراه من صعوبات في الفهم والتواصل مع أعضاء هيئة التدريس والمقررات الدراسية والمقالات والواجبات وغير ذلك. ولذلك كانت لغة البرنامج سبباً رئيساً في ظاهرة التسرب عن برنامج ماجستير المحاسبة في جامعة الملك سعود.

#### اختبار الفرضية الرابعة:

تنص الفرضية الرابعة على أن زيادة القلق من الامتحان الشامل تؤدي إلى زيادة تسرب الطلاب من برنامج ماجستير المحاسبة في جامعة الملك سعود. ولاختبار هذه الفرضية، فإن الفرض البديل التالي تم اختياره:

الفرض البديل (١): ب٤ < صفر

وقد قام الباحث بعمل اختبار Wald Test لمعامل الامتحان الشامل (ب٤). وكما يظهر في الجدول رقم (٢)، فإن قيمة  $\chi^2$  المحسوبة تساوي ٥, ٠٧، محققة بذلك مستوى معنوية مقدارها (٠, ٢٤٣٨٠) نتيجة الاختبار تعني أن الفرض الصفري بأن معامل الامتحان الشامل (ب٤) يساوي صفرًا مرفوضاً إحصائياً، مما يشير إلى أنه توجد علاقة ذات مغزى إحصائي بين ظاهرة التسرب وبين الاختبار الشامل الواجب اجتيازه للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة من جامعة الملك سعود. كما أن إشارة معامل الامتحان الشامل (ب٤) الموجبة تؤكد على أن العلاقة طردية كما دلت عليه الفرضية.

عندما يشعر الطالب بصعوبة المواد المطروحة في برنامج ماجستير المحاسبة، وما تستلزمه من الإعداد المتواصل والمكثف؛ بسبب طبيعة علم المحاسبة وما فيه من عمق وتنوع وارتباط بكثير من العلوم الأخرى كالتمويل، وعلم النفس، والاقتصاد، والفلسفة، فإنه يجد نفسه أكثر قلقاً بشأن الاختبار الشامل الذي يقيم الطالب تقييماً شمولياً خلال أسبوع واحد، مما يجعل فكرة الانسحاب من البرنامج تزداد وتتأكد. وبسبب أن هذا القلق من الاختبار الشامل ينشأ بعد البدء في دراسة متطلبات التخرج لبرنامج ماجستير المحاسبة، وليس قبل القبول في البرنامج، فإن طلاب البرنامج يزداد تسربهم خوفاً من الإخفاق في الاختبار الشامل كما أكدت ذلك نتائج هذه الدراسة.

**اختبار الفرضية الخامسة :**

يرى الباحث أن عدم تفرغ الطالب للدراسة وانشغاله بأعباء الوظيفة يؤدي إلى زيادة ظاهرة التسرب من برنامج ماجستير المحاسبة في جامعة الملك سعود. ولاختبار هذه الفرضية، فإن الفرض البديل التالي تم اختياره:

الفرض البديل (١):  $\gamma > \text{صفر}$

وكما يظهر في الجدول رقم (٢)، فقد قام الباحث بعمل اختبار Wald Test لمعامل التفرغ (ب). وقد كانت قيمة  $\chi^2$  المحسوبة تساوي ٦,٢٩، محققة بذلك مستوى معنوية مقدارها (٠,١٢١٦) هذا النتيجة تعني أن الفرض الصفري بأن معامل التفرغ للدراسة (ب) يساوي صفرًا مرفوضاً إحصائياً، مما يشير إلى أن هناك علاقة عكسية ذات مغزى إحصائي بين ظاهرة التسرب والتفرغ للدراسة كما تشير إلى ذلك إشارة المعامل (ب).

إن متطلبات برنامج ماجستير العلوم في المحاسبة في جامعة الملك سعود متنوعة وشاملة لما يحويه البرنامج من العديد من مواد حلقات البحث في فروع علم المحاسبة، والتي تستوجب إعداد الكثير من العروض التقديمية والبحوث المكتوبة والنقاش المتجدد والبناء وما يستلزمه ذلك من كثرة القراءة في المراجع من كتب ومجلات دورية. إن هذه المتطلبات قد لا يستطيع أن يواكبها المنشغل بوظيفة تستهلك جل وقته كما هو حاصل لكثير من موظفي القطاع الخاص. هذا الواقع جعل الطلاب المقبولين في البرنامج من غير المتفرغين للدراسة يجدون العنت والصعوبة في مواصلة الدراسة والوفاء بمتطلبات مواد البرنامج، مما دفع الكثير منهم إلى الانسحاب من البرنامج؛ لعدم القدرة على الوفاء بمتطلبات البرنامج.

**خلاصة الدراسة وتوصياتها**

تعد ظاهرة تسرب طلاب ماجستير المحاسبة بكلية إدارة الأعمال في جامعة الملك سعود من الظواهر المهم دراستها لما في هذه الظاهرة من هدر للموارد البشرية والمالية المسخرة لخدمة ذلك البرنامج. وتبع أهمية البحث في دراسة الأسباب المؤدية إلى هذه الظاهرة وتقديم التوصيات التي تساهم في الحد منها. ويرى الباحث أن ظاهرة التسرب تعود إلى عدة عوامل من أهمها مستوى الإرشاد الأكاديمي في برنامج ماجستير المحاسبة ومدة البرنامج ولغة التدريس بالبرنامج ومتطلب الامتحان الشامل ومدى تفرغ الطالب للدراسة. وقد سعى الباحث في هذه البحث إلى دراسة العلاقة بين تلك العوامل وظاهرة التسرب من برنامج ماجستير المحاسبة في جامعة الملك سعود.

وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج، أولها: أن أكبر عامل من العوامل السابق ذكرها الذي له أثر واضح في ظاهرة تسرب طلاب ماجستير المحاسبة هو عامل اللغة، حيث اتضح من خلال الدراسة أن هناك علاقة ارتباط ظاهرة بين لغة برنامج الماجستير وتسرب الطلاب منه. فبرنامج ماجستير المحاسبة في جامعة الملك سعود يُقدم باللغة الإنجليزية مع عدم مراعاة البرنامج لمستوى الطلاب المقبولين في اللغة الإنجليزية، حيث إنه يكفي للبدء في دراسة مواد ماجستير المحاسبة اجتياز الطالب كورس اللغة المقدم من قبل الجامعة والذي مدته لا تتجاوز ٣-٤ أشهر. وفي المقابل، فإن الطالب في أول مستوى من مستويات البرنامج يتم مطالبته بالعديد من المشاركات والقراءات والمناقشات باللغة الإنجليزية. وهذا الواقع حتم على كثير

من المقبولين عدم القدرة على مواكبة متطلبات البرنامج، مما حدا بكثيرين إلى الانسحاب من البرنامج. ويرى الباحث أن المشكلة تكمن في قبول الطلاب بمهارات لا تواكب مستوى وتطلعات البرنامج. ولذلك، يرى الباحث أن إتقان مهارة اللغة الإنجليزية تقع على عاتق الطالب، ولا يجب أن يتحمل تبعاتها برنامج الماجستير. ولذلك، فمن الواجب جعل القبول في البرنامج مرتبط بدرجة أساسية بإتقان مهارة اللغة الإنجليزية، وليس جعله شرطاً ثانوياً يتم تحقيقه من خلال برنامج ضعيف للغة الإنجليزية تعقده الجامعة. ويمكن تحقيق ذلك من خلال ربط القبول بدرجة معين من اختبار التوفل (TOFEL) والمعتمد من قبل الجامعات العالمية كأحد المتطلبات للقبول في البرامج الأكاديمية.

كما خلصت الدراسة ثانياً إلى أن متطلب الاختبار الشامل يمثل سبباً من أسباب تسرب طلاب ماجستير المحاسبة في جامعة الملك سعود، حيث إن طلاب البرنامج وبعد معاينة جدية البرنامج وعمق متطلباته وغزارة الأفكار المطروحة فيه يرون أن الاختبار الشامل يمثل عقبة جديدة وصعبة في طريق إنهاء متطلبات البرنامج، مما يدفع الكثيرين إلى الانسحاب من البرنامج وعدم تعريض أنفسهم إلى خطر الفشل في الحصول على درجة الماجستير. ويعتقد كثيرون أن الاختبار الشامل يحقق العديد من الفوائد، والتي من أهمها جعل الطالب يدرك الجوانب المختلفة لعلم المحاسبة ومدى ترابطها من خلال نظرة شمولية لا يمكن أن يدركها خلال دراسته مواد البرنامج. بينما يرى الباحث أن هذه الفائدة مرتبطة أكثر بدرجة الدكتوراه وليس بدرجة الماجستير حيث إن العديدين يرون أن درجة الماجستير هي امتداد لدرجة البكالوريوس، ومن ثم فإن التركيز على النظرة الشمولية والتأكد من إدراك الطالب لها ليست من أهداف برامج الماجستير في الوقت الحاضر. وكثير من الجامعات العالمية نحت في برامج الماجستير الأخذ بالجانب التطبيقي المهني وتعميق مهارات وقدرات الطالب بما يقدم له الجديد والمفيد في حياته المهنية بعد درجة البكالوريوس. ولذلك يوصي الباحث بإلغاء متطلب الاختبار الشامل والتركيز على جدية المواد المطروحة في البرنامج والتأكد من إتقان الطالب لها من خلال تقييم جاد وفعال.

كما خلصت الدراسة ثالثاً إلى أن عدم تفرغ الطالب للدراسة يعد سبباً ثانوياً من أسباب تسرب طلاب ماجستير المحاسبة في جامعة الملك سعود؛ لما يرونه من عدم قدرتهم على مواكبة متطلبات برنامج ماجستير المحاسبة. ويرى الباحث أن شرط التفرغ هو شرط تكميلي الهدف منه التحقق من أن الطالب يجد الوقت الكافي لتلبية متطلبات البرنامج، وبذلك، فإن الطالب الذي يستطيع أن يوفر الوقت لتلبية متطلبات البرنامج بغض النظر عن تفرغه يكون قادراً على إنهاء متطلبات البرنامج بشكل جيد. ولذلك فإن شرط التفرغ لا يشترط في أغلب الجامعات العالمية، في حين أن بعض الجامعات تتطلب الانتظام الكلي من الطلاب المقبولين في البرنامج وتسجيلهم للحد الأدنى من المواد. ويوصي الباحث بإلغاء متطلب التفرغ الوظيفي لما يحققه ذلك من تقدم طلاب ذوي طاقات وخبرات عملية تضيف إلى البرنامج، مع مراعاة الحرص على إلزام الطلاب بتسجيل الحد الأدنى من المواد في كل فصل دراسي.

**الجدول رقم ١** اختبار مدى قبول النموذج الرياضي إحصائياً ومستويات المعنوية للمتغيرات المستقلة في النموذج

Binomial Probit Model	
Maximum Likelihood Estimates	
Dependent variable	OUT
Weighting variable	ONE
Number of observations	67
Iterations completed	7
Log likelihood function	-20.51357
Restricted log likelihood	-35.62898
Chi-squared	30.23081
Degrees of freedom	7
Significance level	.8613358E-04
Results retained for SELECTION model.	

Variable	Coefficient	Standard Error	b/St.Er.	P[ Z >z]	Mean of X
Index function for probability					
Constant	-6.205782705	2.3240734	-2.670	.0076	
التفرغ	1.606912516	.64087171	2.507	.0122	.17910448
المعدل	-1.179132544	.55010941	-2.143	.0321	.56716418
المدة	-.3426398643	.21033517	-1.629	.1033	2.7014925
اللغة	.6272911784	.19634489	3.195	.0014	2.7761194
الاختبار الشامل	.5210032103	.23145055	2.251	.0244	3.7611940
الإرشاد الأكاديمي	.1123936591	.25473524	.441	.6591	1.7910448
العمر	.7646799742E-01	.57616498E-01	1.327	.1844	28.298507

**جدول رقم ٢** نتائج اختبارات  $\chi^2$  لفرضيات الدراسة ومستوياتها المعنوية

المتغير المستقل	$\chi^2$	مستوى المعنوية
الإرشاد الأكاديمي	.19	.65906
المدة	2.65	.10331
لغة البرنامج	10.21	.00140
الامتحان الشامل	5.07	.02438
التفرغ	6.29	.01216

## المراجع

## أولاً: المراجع العربية :

- الحارثي، داخل دخيل الله (١٢٤١هـ)، "أثر ضبط وظائف الإرشاد الأكاديمي آلياً على المستوى الأكاديمي لطلاب كلية التربية بجامعة الملك فيصل"، المجلة العربية للتربية، المجلد ٢٠، العدد ٢، ص. ١٧٠-١٩٢.
- الحמיד، عبدالرحمن ومحمد فرج مالك (١٤١٧هـ)، "الدراسات العليا في المحاسبة بجامعة الملك سعود: الواقع والتطلعات". الندوة السابعة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، ص. ٥٧-٧٤.
- الرشيد، موزي بنت خالد (١٤١٨هـ)، "عوامل الفاقد التعليمي بالدراسات العليا في جامعة الملك سعود وجامعة الملك عبدالعزيز". رسالة ماجستير، الرياض، جامعة الملك سعود.
- العيسوي، عبدالرحمن (١٩٩٤م)، علم النفس الفسيولوجي، الإسكندرية، دار المعرفة الجامعية.
- العيسوي، عبدالرحمن (٢٠٠١م)، "القلق والامتحانات" التربية، العدد ١١٥، ص. ١٩١-١٩٧.
- القرني، علي سعد (١٤١١هـ)، "وظائف الإرشاد الأكاديمي من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس والطلاب في كلية التربية بجامعة الملك سعود". مجلة جامعة الملك سعود: العلوم التربوية المجلد ٣، العدد ٢، ص. ٥١٥-٥٥٩.
- الناجم، موسى (١٩٩٨)، "وظائف الإرشاد الأكاديمي كما يراها الطلبة في مستويات دراسية وتخصصات أكاديمية مختلفة" كلية التربية، جامعة الملك فيصل، الإحصاء.
- بركات، سمير محمد حسنين (١٩٨٢م)، الكفاية الداخلية لنظام التعليم بالدراسات العليا بجامعة الأزهر، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التربية، جامعة الأزهر.
- جوهر، صلاح (١٩٨١م)، "نظام الساعات المكتسبة". مركز البحوث التربوية، جامعة قطر، قطر.
- حسان، حسن محمد (٦٨٩١م)، "واقع الكفاية الداخلية الكمية للدراسات العليا بكلية التربية بجامعة أم القرى: دراسة تحليلية"، الكتاب السنوي للتربية وعلم النفس، المجلدان ١٢، ١١، دار الفكر العربي.
- عبد المقصود، سلطان (١٩٩٠م)، "بحث عن الإرشاد الأكاديمي بين الواقع والتطبيق في المملكة العربية السعودية: دراسة نظرية" الجمعية السعودية للعلوم التربوية والنفسية، الكتاب الثاني، ص. ١١١-١٤٨، الرياض.
- قاضي، صبحي عبد الحفيظ (١٤٠٣هـ)، "العوامل المؤثرة في المعدل التراكمي للطلاب الجامعي"، رسالة الخليج العربي، العدد ١٠، ص. ٩٣-١٢٣، الرياض: مكتب التربية العربي لدول الخليج.
- قاضي، صبحي عبد الحفيظ (١٤١١هـ)، "دراسة العلاقة بين مستوى طلاب اللغة الانجليزية ومستوى انجازهم في الدراسة الجامعية بجامعة الملك فهد للبترول والمعادن"، مجلة جامعة أم القرى، العدد ٣، ص. ١٤٦-١٧٤.
- مله، سعيد بن تركي (١٩٩٤م)، "تسرب الطلاب من الكليات التقنية المتوسطة بالمملكة العربية السعودية"، الكلية التقنية، الرياض.
- وزارة التخطيط، خطة التنمية الخامسة (١٤١١-١٤١٤هـ)، الرياض. مطابع وزارة التخطيط.



ثانياً: المراجع الأجنبية :

- Bean, J.P., (1980). "Dropout and Turnover: The Synthesis and Test of Causal Model of Student Attrition". Research in Higher Education, 12(2), pp. 155-187.
- Bean, J.P. & Metzner, B.S., (1985). "A Conceptual Model of Non Traditional Undergraduate Student Attrition". Review of Educational Research, 55, pp.485-540.
- Cope, R. and W. Hannah, (1976). "Revolving College Doors". John Wiley & Sons Inc.
- Grant and B. Walter, (1968). "Foreign Student Enrolled in American Institution of Higher Education", Institute of International Education . 1968.
- Hamlin E., (1972). " An Analysis of the Relationship Between English Language Proficiency scores of Entering Foreign Graduate Student and their Academic Achievement". Oregon University.
- Henderson, A. D. and J. G. Henderson, (1974). "Higher Education In America, California: Jossey – Boss, Inc., Publishers, pp. 69-70.
- Hines, E. R. (1981). "Policy Making for more Effective Academic Advisement in Two-Year Colleges". Research in Higher Education, 14(2), pp. 119-134.
- Jogarathnam, Giri, Polly Buchanan, (2004). "Balancing the demands of school and work: stress and employed hospitality students", International Journal of Contemporary Hospitality Management, Volume: 16 Issue: 4 Page: 237 - 245.
- Kronic, R.F. and others (1989). "Dealing with dropouts: A review of the literature and preliminary findings". Education, 110(1), pp. 123-129.
- Mayo, Donna T., Marilyn M. Helms, Henry M. Codjoe, (2004). "Reasons to remain in college: a comparison of high school and college students", International Journal of Educational Management, Volume: 18 Issue: 6 Page: 360 – 367.
- Metzner, Barbara S, (1989). "Perceived Quality of Academic Advising: The Effect on Freshman Attrition". American Educational Research Journal, 26(3), pp.422-442.
- Miller, Gordon W. (1970). "Success, failure and wastage in higher education: An overview of the problems derived from research and theory", The University of London Institute of Education, Harrap.
- Rowley, Jennifer (2003). " Retention: rhetoric or realistic agendas for the future of higher education", International Journal of Educational Management, Volume: 17 Issue: 6 Page: 248 – 253.
- Sullivan B. Don. (1969). "Foreign Student Success Related to TOEFL Scores? " PH.D Dissertation, Mesuree University.
- Zavoina, I. and F. McKelvey (1975), "A Statistical Model for the Analysis of Ordinal Level Dependent Variables," Journal of Mathematical Sociology, No. 4, pp 103-120.

## بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة الملك سعود

كلية العلوم الإدارية

قسم المحاسبة

## تعليمات مهمة عن الإمتحانة

- ١ الهدف من الاستبانة هو الوقوف على نقاط الضعف في برنامج ماجستير العلوم في المحاسبة ومعرفة العوائق والأسباب التي تؤدي إلى انسحاب الكثير من طلاب هذا البرنامج .
  - ٢ استجابتك المأمولة ستكون أحد الركائز المهمة عند البدء بتطوير البرنامج من قبل أصحاب القرار بالجامعة .
  - ٣ لا تكتب اسمك إلا في حال رغبتك أن أرسل لك نتائج الدراسة.
  - ٤ للإجابة أكتب علامة ( √ ) داخل المربع أمام العبارة التي تنطبق عليك . أما بالنسبة للأسئلة المقالية فاكتبها حرفياً .
  - ٥ أمل إرسال الرد في أقرب فرصة بإحدى الخيارات التالية :
- البريد الإلكتروني :

الفاكس رقم :

العنوان:

الفاكس رقم :			الجنس	ذكر	أنثى
العنوان:			الاختيار		
عدد	السؤال	نعم	لا	لا	ينطبق
١	هل أنت متخرج من البرنامج ؟				
٢	هل حصلت على ٥٠٠ درجة أو أكثر في امتحان التوفل أثناء القبول بالبرنامج ؟				
٣	هل كنت متفرغاً تفرغاً كلياً أثناء الدراسة ؟				
٤	إذا لم تكمل البرنامج ،هل كان الانسحاب بسبب الحصول على قبول في جهة تعليمية أخرى ؟				
٥	هل معدلك في البكالوريوس جيد جداً فأكثر ؟				

عدد	السؤال	لا أوافق إطلاقاً	لا أوافق إلى حد ما	وسط	موافق إلى حد ما	موافق تماماً	لا ينطبق
		لست راضي إطلاقاً	لست راضي إلى حد ما	وسط	راضي إلى حد ما	راضي تماماً	لا ينطبق
٦	هل كنت راضٍ عن المدة المتوقعة لإنهاء متطلبات البرنامج ؟						
٧	هل كنت راضٍ عن توقف الدراسة فصل دراسي بعد كورس اللغة ؟						
٨	إذا لم تكمل البرنامج، هل كانت مدة البرنامج سبباً في الانسحاب من البرنامج ؟						
٩	هل كنت راضٍ عن لغة التدريس بالبرنامج ؟						
١٠	إذا لم تكمل البرنامج، هل لغة التدريس بالبرنامج كانت سبباً في الانسحاب ؟						
١١	هل كنت قلقاً من الامتحان الشامل ؟						
١٢	إذا لم تكمل البرنامج، هل القلق من الامتحان الشامل كان سبباً في الانسحاب ؟						
١٣	هل مستوى الإرشاد الأكاديمي بالبرنامج كافياً لحل المشاكل التدريسية ؟						
١٤	هل كنت راضٍ عن مستوى الإرشاد الأكاديمي بالبرنامج ؟						
١٥	إذا لم تكمل البرنامج ، هل كان ضعف مستوى كورس اللغة بالبرنامج سبباً في الانسحاب ؟						

عدد	السؤال	لا أوافق إطلاقاً	لا أوافق إلى حد ما	وسط	موافق إلى حد ما	موافق تماماً لا ينطبق
		لست راضي إطلاقاً	لست راضي إلى حد ما	وسط	راضي إلى حد ما	راضي تماماً لا ينطبق
١٧	هل أنت راضٍ عن مستوى كورس اللغة الإنجليزية ؟					
١٨	هل اجتياز كورس اللغة الإنجليزية يكفي لفهم مقررات البرنامج ؟					
١٩	إذا لم تكمل البرنامج، هل ضعف المستوى العلمي للطالب يعد سبباً في الانسحاب ؟					
٢٠	هل كنت راضٍ عن المستوى العلمي لأعضاء هيئة التدريس ؟					
٢١	إذا لم تكمل البرنامج، هل كان المستوى العلمي لأعضاء هيئة التدريس سبباً في الانسحاب من البرنامج ؟					
٢٢	هل كنت راضٍ عن أداء أعضاء هيئة التدريس لإفادة الطالب ؟					
٢٣	كم كان عمرك وقت القبول بالبرنامج ؟ اكتبه .....					
٢٤	أسباب أخرى أدت للانسحاب من البرنامج ؟ أذكرها : الاجابة :					
٢٥	الاسم: إذا رغبتك أن أرسل لك نسخة من نتائج البحث، اكتب بياناتك الشخصية					
الاسم :						
البريد الإلكتروني:						
أو صندوق البريد :						





## رقابة جودة أعمال التدقيق للمكاتب اليمينية - دراسة ميدانية

وهيب الضلعي

قسم المحاسبة/ جامعة صنعاء

د. رياض العبد الله

قسم المحاسبة/ جامعة البحرين

## ملخص البحث

في ظل اختبار إحدى عشر فرضية يسعى هذا البحث إلى تحديد مدى تطبيق مكاتب التدقيق في اليمن لرقابة الجودة والعوامل ذات التأثير في هذا التطبيق. ولأجل تحقيق هذين الهدفين تم تصميم إستبانه وزعت على ٢٢ مكتباً في العاصمة صنعاء تم استرداد ٢٦ إستبانه منها. إن نتائج اختبار الفرضيات الأولى والرابعة والخامسة والسادسة تشير إلى أن مكاتب التدقيق في اليمن لديها وعي كاف لأهمية مفهوم رقابة الجودة (الفرضية الأولى)، وإن هذه المكاتب تتمتع بإدراك كاف لأهمية إتباع وتطبيق ضوابط رقابة الجودة (الفرضية الرابعة)، وأن هناك تطبيقاً للضوابط العامة لرقابة الجودة (الفرضية الخامسة)، وإن مكاتب التدقيق لا تختلف من حيث تطبيقها لضوابط رقابة الجودة (الفرضية السادسة). إن هذا الإدراك لأهمية رقابة الجودة وتطبيق ضوابط رقابة الجودة لم تساهم به عوامل التعليم الجامعي (الفرضية الثانية) وقيادة المهنة ممثلة بجمعية المحاسبين القانونيين في اليمن (الفرضية الثالثة)، كما أن العوامل التالية هي الأخرى ليس لها تأثير على تطبيق كافة ضوابط رقابة الجودة: حجم المكتب (الفرضية السابعة)، والارتباط بمكتب تدقيق أجنبي (الفرضية الثامنة)، وتاريخ تأسيس المكتب (الفرضية التاسعة)، وحصول الشريك المسئول عن التدقيق على زمالة مهنية (الفرضية العاشرة)، وقيام مكتب التدقيق بتدقيق شركات أجنبية (الفرضية الحادية عشر). باختصار، الوعي والإدراك لأهمية رقابة الجودة المكتسبين بمرور الزمن هو العامل الأساس والجوهري في تطبيق ضوابط رقابة الجودة من قبل مكاتب التدقيق في اليمن.



## مقدمة

تعد مهنة التدقيق من أهم المهن التي لها دور كبير في التطوير الاقتصادي لأي بلد، إذ يتم بواسطتها إبداء الرأي حول عدالة وصدق القوائم المالية والمعلومات التي تحتويها، وتعد حلقة الوصل بين الملاك وإدارة الشركات. وبالاعتماد على آراء المدققين حول القوائم المالية يتم اتخاذ العديد من القرارات الاقتصادية والاستثمارية من قبل جهات عديدة (المستثمرين، الدائنين، الحكومة، النقابات المهنية... الخ).

مهنة التدقيق تواجه انتقادات حول جودة ومصداقية الأعمال التي تقوم بها، و طرق الرقابة عليها والسياسات والإجراءات التي تحكم عملها. فما كان من القائمين على تطوير المهنة (في الولايات المتحدة الأمريكية، مثلاً) إلا الشروع بوضع معايير وضوابط رقابية على جودة التدقيق تساهم في التطوير الذاتي للمهنة؛ وذلك لكي تزداد الثقة بنوعية جودة الخدمات التي تقدمها مهنة التدقيق ومصداقيتها (Goldstein & Rosenfield, 1992). ولذلك يجب أن تكون هناك سياسات وإجراءات خاصة بالرقابة على الجودة لكافة الخدمات المهنية، ويجب ضمان أن هذه السياسات والإجراءات خاضعة للتدقيق الخارجي. إن المنطق الداعم لذلك هو أن العديد من قطاعات المجتمع عند اتخاذها لمختلف القرارات تعتمد بشكل متزايد على المعلومات المالية التي ليست لها رقابة عليها سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، ولذلك تلجأ إلى مدققي الحسابات طلباً للمساعدة عند تقييم مصداقية بعض المعلومات، مما يؤكد الحاجة الماسة إلى درجة عالية من عمليات التأكد/ التطمين Assurance Engagement (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٢)، أي الحاجة المتزايدة إلى الرقابة على جودة أعمال التدقيق للتأكد من أنها ترقى إلى مستوى توقعات أولئك الذين يعملون على المعلومات المدققة.

وتعرف الرقابة على جودة أعمال التدقيق بأنها الوسيلة التي بواسطتها يمكن للمكتب التأكد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبيدها في عمليات التدقيق التي يقوم بها تعكس دائماً معايير التدقيق المتعارف عليها، أو أي شروط قانونية أو تعاقدية، أو أي معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه. فهي أيضاً في نهاية المطاف تؤدي إلى ضمان مراعاة المعايير الشخصية للملائمة لعمل المدقق والتي تم وضعها في قواعد السلوك المهني Ethical Conduct Rules الصادرة عن الجمعيات المحاسبية (مطر، بدون سنة نشر: ٧١).

ولأهمية الرقابة على جودة أعمال التدقيق، أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC) المعيار رقم (٧) من أدلة التدقيق الدولي في شهر أيلول عام ١٩٨١، ثم تم تعديله ليحل محله معيار التدقيق رقم (٢٢٠) الذي صدر في شهر حزيران عام ١٩٩٤ تحت عنوان "رقابة الجودة لأعمال التدقيق" Quality Control for Audit Work واحتوى على العديد من الضوابط التي تحكم جودة أعمال التدقيق في مكاتب التدقيق (مرعي، ١٩٨٦)؛ (IFAC, 2003)

وقد تزايدت في السنوات الأخيرة مسئولية ودور مهنة التدقيق في اليمن، وذلك نظراً للتطورات الاقتصادية التي تمر بها اليمن، وتزايد عدد الشركات العالمية والشركات المساهمة التي تستثمر أموالاً طائلة وتهتم بجودة التدقيق ومدى تطور مهنة التدقيق. كل ذلك يؤكد على ضرورة أن تولي مهنة التدقيق في اليمن اهتماماً كبيراً لجودة الأعمال التي تقدمها. وبما أن مهنة التدقيق في اليمن تتبع معايير التدقيق الدولية، فإن على مكاتب التدقيق القيام بتطبيق ضوابط جودة التدقيق المنصوص عليها في معيار التدقيق الدولي

رقم (٢٢٠) وأن تكون هناك جهات تتولى الإشراف على تقييم مدى تطبيق المكاتب لضوابط معيار جودة التدقيق، حتى تسهم في الارتقاء بمهنة التدقيق وجودة الأعمال التي تقدمها.

### مشكلة الدراسة

تتمحور مشكلة الدراسة حول مدى تطبيق مكاتب التدقيق في اليمن لرقابة جودة التدقيق. والأسئلة التالية تعرض مشكلة الدراسة:-

- ١- هل تدرك مكاتب التدقيق في اليمن مفهوم رقابة الجودة في أعمال التدقيق وأهمية إتباع ضوابط رقابة الجودة في مكاتبها؟
- ٢- هل يسهم التعليم الجامعي المحاسبي وجمعية المحاسبين القانونيين في اليمن في إبراز أهمية مفهوم رقابة الجودة في أعمال التدقيق؟
- ٣- إلى أي مدى تتبع مكاتب التدقيق في اليمن ضوابط رقابة الجودة؟
- ٤- هل تختلف الضوابط العامة لرقابة الجودة من حيث مدى تطبيقها من قبل مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن؟
- ٥- هل تختلف مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن في درجة إتباعها لكافة ضوابط رقابة جودة أعمال التدقيق باختلاف: أ- أحجامها. ب- ارتباطها بمكتب تدقيق عالمي. ج- تاريخ تأسيسها. د- حصول الشريك المسؤول عن التدقيق فيها على زمالة مهنية أجنبية. هـ تدقيقها لحسابات شركات أجنبية.

### أهمية الدراسة

تتأني أهمية هذه الدراسة من خلال تزايد اهتمام هيئات وضع معايير التدقيق في إلزام مكاتب التدقيق على تطبيق رقابة الجودة. وبتعزيز الدراسة على رقابة الجودة في مكاتب التدقيق فإنها تسلط الضوء على المستوى المهني والأنظمة والإجراءات التي تتبعها المكاتب في أداء مهنة التدقيق والتي تساعد المهتمين بمهنة التدقيق في اليمن من أكاديميين ومهنيين ومستخدمي القوائم المالية (مستثمرين ودائنين وجهات حكومية) من التعرف على أداء هذه المكاتب، والمعوقات التي تحول دون تطبيق المكاتب لرقابة جودة التدقيق كلياً أو جزئياً، مما قد يسهم في لفت أنظار المسؤولين عن المهنة في اليمن، وحثهم على وضع التشريعات والتعليمات التي تساعد في تطوير مهنة التدقيق في اليمن وجودة التدقيق التي تقدمها المكاتب مما يسهم في زيادة الثقة في مهنة التدقيق والخدمات التي تقدمها.

### أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى:

- ١ - معرفة مدى إدراك مكاتب التدقيق لمفهوم وأهمية تطبيق رقابة جودة التدقيق.
- ٢ - معرفة دور التعليم الجامعي وجمعية المحاسبين القانونيين في اليمن في إبراز أهمية تطبيق رقابة الجودة في مكاتب التدقيق.

- ٣ - دراسة مدى تطبيق مكاتب التدقيق في اليمن لضوابط رقابة جودة التدقيق.
- ٤ - دراسة ما إذا كانت درجة تطبيق ضوابط جودة التدقيق تختلف باختلاف العوامل المتمثلة في حجم مكتب التدقيق، والارتباط بمكتب تدقيق عالمي، وتاريخ التأسيس، وحصول الشريك المسئول على زمالة مهنية أجنبية، وتدقيق المكتب لشركات أجنبية.
- ٥ - معرفة درجة اختلاف الضوابط العامة لرقابة الجودة من حيث مدى تطبيقها من قبل مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن.

### فرضيات الدراسة

تهدف الدراسة إلى اختبار الفرضيات التالية:

- ١ - لا يوجد لدى مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن إدراك كاف لمفهوم رقابة جودة أعمال التدقيق.
- ٢ - لا يسهم التعليم الجامعي المحاسبي في اليمن في إبراز مفهوم رقابة الجودة في أعمال التدقيق وأهمية تطبيقه في مكاتب التدقيق.
- ٣ - لا تسهم جمعية المحاسبين القانونيين في اليمن في تطبيق رقابة الجودة في مكاتب التدقيق.
- ٤ - لا يوجد لدى مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن إدراك كاف لأهمية إتباع وتطبيق ضوابط رقابة جودة أعمال التدقيق في مكاتبهم.
- ٥ - لا تقوم مكاتب التدقيق في اليمن بإتباع وتطبيق الضوابط العامة لرقابة الجودة.
- ٦ - لا تختلف الضوابط العامة لرقابة الجودة من حيث مدى تطبيقها من قبل مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن.
- ٧ - ليس هناك علاقة بين تطبيق ضوابط رقابة الجودة وحجم مكتب التدقيق.
- ٨ - ليس هناك علاقة بين تطبيق ضوابط رقابة الجودة والارتباط بمكتب تدقيق أجنبي.
- ٩ - ليس هناك علاقة بين تطبيق ضوابط رقابة الجودة و تاريخ تأسيس مكتب التدقيق.
- ١٠ - ليس هناك علاقة بين تطبيق ضوابط رقابة الجودة وحصول الشريك المسئول عن التدقيق على زمالة مهنية أجنبية.
- ١١ - ليس هناك علاقة بين تطبيق ضوابط رقابة الجودة و تدقيق مكتب التدقيق لحسابات شركات أجنبية.

### خلفية نظرية

- سوف يتم التطرق إلى مايلي: ١- تطور رقابة الجودة والتنظيم الذاتي للمهنة.
- ٢ - مفهوم جودة التدقيق ٣- رقابة الجودة ونظام رقابة الجودة - ٤ أهمية رقابة الجودة - ٥ أهداف رقابة الجودة - ٦ العوامل المؤثرة على تصميم نظام رقابة الجودة - ٧ المجالات الواجب تغطيتها في رقابة الجودة - ٨ تطبيق رقابة الجودة - ٩ التفتيش على رقابة الجودة.

## ١- تطور رقابة الجودة والتنظيم الذاتي للمهنة

تعد مهنة تدقيق الحسابات وظيفة اقتصادية واجتماعية مهمة، وتتبع أهميتها من كونها تسهم في عملية التنمية الاقتصادية والرفاهية الاجتماعية، بواسطة اكتشافها لنقاط الضعف في الشركات وتوصيلها إلى المهتمين بالأمر لاتخاذ القرارات الملائمة (عبد الله، ٢٠٠٠).

ومع تزايد التغيرات التي تشهدها مهنة التدقيق وبيئة الأعمال، أدى ذلك إلى استمرار تزايد الضغوط على مدققي الحسابات لتطوير معايير التدقيق وتمكين المدققين من تقديم خدمات إضافية للعملاء (Kent et al. 1985). كما أن تعرض مهنة التدقيق في السنوات الأخيرة لانتقادات وتزايد الاتهامات بالتقصير في تطوير معايير التدقيق جعل التساؤل حول رقابة جودة التدقيق موضوعاً رئيساً ومهماً (Attwood & Paula, 1978).

وتعاطف الاهتمام بتحسين جودة تدقيق الحسابات خلال السنوات الأخيرة؛ بسبب زيادة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد شركات التدقيق خصوصاً في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وأستراليا (Krishnan, 1997). ففي الولايات المتحدة الأمريكية ظلت وسائل الرقابة على مهنة التدقيق غير كافية لوقاية المهنة وحمايتها من الانزلاق إلى الفشل في تأدية مهامها على أفضل وجه ممكن، حتى كانت النكسة المفاجئة في منتصف السبعينيات من القرن الماضي حينما أذيعت أنباء مؤكدة عن إفلاس بعض الشركات العاملة وقد أحاطت وسائل الإعلام تلك الأنباء بدعاية واسعة ونجحت في إعطاء الانطباع لدى الجماهير بأن مهنة تدقيق الحسابات قد فشلت في تأدية الواجبات الملقاة على عاتقها. وكان الانتقاد السائد هو إن (٢٨) من بين (٣٠) شركة من شركات الإقراض العاملة في ولاية كاليفورنيا قد فشلت في السنة التالية مباشرة لحصولها على تقارير مراجعة نظيفة Unqualified Audit Report من مدققي حساباتها. وكانت الانتقادات موجهة توجيهاً صريحاً ضد مكاتب التدقيق (الستة الكبار Big Six في حينه) الدائنة الشهرة في الولايات المتحدة الأمريكية ولمهنة التدقيق في جميع أنحاء العالم. و التالي يوضح أهم الانتقادات التي وجهت إلى هذه المكاتب (Robertson & David, 1988)، (Blue & Panel, 1987)، (عبد الرحمن، ١٩٩٩) :- إصدار تقارير غير متحفظة ( نظيفة ) مع وجود دلائل قوية كان يفترض في المدقق الخارجي أن يعتمد عليها بثقة لإصدار تقارير متحفظة ( غير نظيفة ) (حالة لشركة 2- Arthur Young اعتماد سجلات كان يفترض عدم الوثوق بها ( حالة لشركتي Deloitte & Haskins و ( Touche 3- Ross & عدم الاكتراث لتعاقدات وهمية ( حالة لشركة 4- Ernst & Whinny تجاهل الأنشطة والسلوكيات غير العقلانية ( حالة لشركة 5- Cooper & Lybrand السكوت عن محاولات احتيالية واضحة للبيان حالة لشركة (Price Waterhouse).

وبسبب الانتقادات التي واجهتها المهنة والتهديد بالتدخل الحكومي في تنظيم المهنة والرقابة المباشرة عليها، كان لزاماً على المهتمين بمهنة التدقيق القيام بإجراءات سريعة تجنب مهنة التدقيق التدخل الحكومي وتسهم في استرداد المهنة لسمعتها ومكانتها.

ففي الولايات المتحدة الأمريكية بدأت جهود التنظيم الذاتي للمهنة في السبعينيات من القرن الماضي، إذ كان أمر معالجة رقابة الجودة متروكاً لمكاتب التدقيق تقوم بها بطريقتها الخاصة، فقد تم تأسيس لجنة تابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA في عام ١٩٧٤ وهي لجنة عرفت باسم (The

(Holton Committee) لدراسة رقابة الجودة. ونتج عن ذلك نشر قائمة مقترحة بعناصر رقابة الجودة. ولقد أضيفت الصبغة الرسمية على هذه القائمة في نشرة معيار التدقيق رقم (SAS No.4) والتي أرست حجر الأساس لتطوير برنامج مراجعة الزميل (Peer Review) Goldstein et al. (1992). وقام الـ AICPA في أيلول ١٩٧٧ بإنشاء قسم مكاتب التدقيق، ولهذا القسم شعبتان. فأما الأولى فتضم المكاتب التي تمارس عملها أمام هيئة الأوراق المالية (SEC). وأما الثانية فتضم كافة المكاتب الأخرى (Austin and Longston, 1981). وكان هذا الإجراء استجابة إيجابية لما أبدته لجان معينة في الكونجرس والنقاد لنظام التحكم والرقابة الذاتية للمهنة. ويعد إنشاء هذا القسم بمثابة بناء تنظيمي لمراقبة الجودة وللتحكم الذاتي في مكاتب التدقيق، كما أن القسم يعد منتدى (Forum) لتداول الآراء المهنية والمعلومات الفنية. فلم تكن للمعهد قبل ذلك أي سلطة تنظيمية على تلك المكاتب (Cook & Robinson, 1978). وبذلك فقد استهدف الـ AICPA في ذلك تحسين الممارسة العملية لمكاتب التدقيق من خلال تحديد متطلبات الممارسة الجيدة للمكاتب الأعضاء بالقسم، وإيجاد نظام للتنظيم الذاتي لمكاتب التدقيق من خلال التطبيق الإجباري لنظام مراجعة الزميل Peer Review مرة واحدة كل ثلاث سنوات، واستمرارية المراقبة الملائمة للجودة النوعية (عبد الرحمن، ١٩٩٩).

وأنشأ بعد ذلك الـ AICPA الهيئة الوطنية للاحتيال في التقارير المالية National Financial Reporting Commission on Fraudulent وسأئل الغش والاحتيال في إعداد التقارير والقوائم المالية وتتكون هذه الهيئة من مجموعة من المحاسبين القانونيين ذوي المكانة المرموقة، والمحامين والمسؤولين ذوي المراكز التنفيذية المهمة (Philip, 1995) وقام المعهد أيضاً بإنشاء المجلس العام للرقابة والإشراف The Public Oversight Board والذي يعد أحد الملامح الأساسية لنظام الرقابة والتحكم الذاتي في مهنة التدقيق. وتتكون عضوية هذا المجلس من المحاسبين القانونيين ذوي المكانة البارزة في المهنة، وتنحصر مسؤولية المجلس في الرقابة والإشراف على المكاتب التي تزاوّل عملها أمام SEC، وللمجلس سلطة التدخل كلما وجد أعضاءه أن هناك قصيراً في خدمة الصالح العام كما أن له الحق في إعداد التقارير لإبلاغ هيئة الأوراق المالية والكونجرس عن الأنشطة التي يزاوّلها (Walter et al, 1989).

وفي شهر تشرين الثاني عام ١٩٧٩ تم إصدار نشرة معايير رقابة الجودة رقم (١) حول رقابة الجودة Statement on Quality Control Standards (SQCS No. 1). ويعد هذا المعيار مرجعاً رئيساً لتكوين السياسات والإجراءات التي تزود مكاتب التدقيق بتأكيدات معقولة بأنها تتوافق مع معايير التدقيق المتعارف عليها وتلتزم بها، والتي تتضمن العناصر التالية: ١. الاستقلالية ٢. تخصيص العاملين بالمكاتب على وظائف عملية التدقيق ٣. الاسترشاد برأي الآخرين ٤. الإشراف ٥. التوظيف ٦. التنمية ٧. الترقية الوظيفية ٨. قبول العملاء الجدد واستمرار العلاقة مع الحاليين ٩. الفحص الدوري لبرامج الرقابة على جودة الأداء (توماس وأمرسون، ١٩٨٩).

وقام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بإصدار معيار التدقيق رقم (٢٥) SAS (No. 25) في تشرين الثاني ١٩٧٩، والذي حل محل معيار التدقيق رقم (٤) الذي صدر في ١٩٧٤. ويلزم المعيار رقم (٢٥) مكاتب التدقيق التي تقوم بأعمال التدقيق بتبني نظام رقابة الجودة مما يضمن بشكل

معقول إتباع الممارسون للمهنة في مكاتب التدقيق معايير التدقيق المتعارف عليها، ويوضح المعيار (٢٥) العلاقة بين معايير التدقيق المقبولة عموماً GAAS ومعايير رقابة الجودة QCS (Meddaugh and Joseph. 1995).

وفي أيار ١٩٩٦ أصدرت لجنة معايير التدقيق (ASB Auditing Standard Board) في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) نشرة معايير رقابة الجودة رقم (٢) (SQCS No.2) ونشرة معايير رقابة الجودة (٣) (SQCS No.3)، ليكونا بديلين عن نشرة معايير رقابة الجودة رقم (١) (الصادرة في نوفمبر ١٩٧٩) (AICPA, 1996). إن جوهر الاختلاف بين (SQCS No. 1) وبين (SQCS No. 2) و (SQCS No. 3) هو أن النشرة الصادرة عام ١٩٧٩ تحتوي على تسعة ضوابط لرقابة الجودة بينما النشرتان الصادرتان في عام ١٩٩٦م تحتويان على خمسة ضوابط لرقابة الجودة.

أما الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC فقد قام في شهر سبتمبر عام ١٩٨١ بإصدار دليل التدقيق الدولي رقم (٧) "ضبط جودة العمل في التدقيق"، والذي يهدف إلى تقديم الإرشادات الخاصة التي يجب أن يلتزم بها المدقق للتقيد بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض عمله لمساعديه في مهمة التدقيق والإرشادات الخاصة بالإجراءات والسياسات التي تتبناها شركة التدقيق لتوفير القناعة المعقولة بنوعية التدقيق بصورة عامة (مرعي، ١٩٨٦).

وفي شهر حزيران عام ١٩٩٤ أجرى الاتحاد الدولي للمحاسبين بعض التعديلات على معيار التدقيق رقم (٧) ليحل محله معيار التدقيق رقم (٢٢٠)، حيث أعاد تصنيف وتسمية بعض ضوابط رقابة الجودة دون أن يغير في المفهوم أو المحتوى (IFAC, 2003).

## ٢ - مفهوم جودة التدقيق

تعد جودة التدقيق من الصعوبات المستمرة في مهنة التدقيق، ويحاول الباحثون في مهنة التدقيق منذ عام ١٩٨١ وضع تعريف لجودة التدقيق وكيفية قياسها ودراسة الأبعاد المختلفة لها. فعرف DeAngelo (١٩٨١: ١٨٥) جودة التدقيق بأنها "احتمالية قيام المدقق باكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية والإبلاغ عنها"، وعرف (Palmorse ١٩٨٨) جودة التدقيق "باحتمال عدم احتواء القوائم المالية للتحريفات الجوهرية من غش وأخطاء". وعرفها (Deis & Giroux, 1992) بأنها الاحتمالية التي سيكشف بها مدقق الحسابات نقاط الضعف أو الثغرات في النظام المحاسبي للعميل والإبلاغ عنها.

يلاحظ من التعريفات السابقة عدم الاتفاق على تعريف عملي لجودة التدقيق، ولكن تعريف DeAngelo يتضمن شرطين رئيسيين واضحين، وهما: -أولاً: يجب اكتشاف التحريفات الجوهرية من غش وأخطاء في القوائم. ثانياً: يجب الإبلاغ عن التحريفات الجوهرية

ويتضح أن الشرط الأول يعتمد على قدرات ومهارات المدقق، فالمدقق الذي لديه خبرة أفضل والمدرّب جيداً يكون أكثر قدرة من غيره على اكتشاف الأخطاء. أما الشرط الثاني المتمثل في الإبلاغ عن التحريفات الجوهرية والأخطاء في القوائم المالية المكتشفة فيقاس باستقلالية المدقق، فالمدقق الذي يتمتع باستقلالية أكثر من غيره يكون لديه قدرة أفضل في الإبلاغ عن الأخطاء المكتشفة (Colbert & Murray, 1998).

ويتأثر اكتشاف الأخطاء أيضاً بكيفية تنفيذ فريق التدقيق لعملية التدقيق، والذي يتأثر بنظام رقابة

الجودة، وبما أن الشرطين السابقين لجودة التدقيق لهما علاقة وتأثير مباشر بنظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق فإن المكاتب التي لديها نظم فعالة لرقابة الجودة، يكون لديها قدرة عالية على اكتشاف التحريفات في القوائم المالية. (Wooten & Colson, 2003).

وتجدر الإشارة إلى أن هناك العديد من الكتاب ممن يرتئون أن مهنة التدقيق لم تستطع تعريف جودة التدقيق بشكل جيد وكاف، (King & Keller (1994). وكما بينا أن التعريفات السابقة لمفهوم جودة التدقيق متباينة، وتشير إلى عدم الاتفاق على تعريف عملي لجودة التدقيق، ويعود سبب ذلك لكون مهنة التدقيق تمتاز بالخصائص التالية: □ (Vanstraelen (2000)، Parasuraman et al (1985) الحميد، (١٩٩٥) □ : 1- إنها غير ملموسة: إذ إن أنشطة التدقيق باعتبارها خدمة يصعب تحديد قيمتها وقياسها مقدماً، كما هو الحال مع السلع المادية الملموسة. ٢- غير متجانسة: إذ يوجد تباين شديد في أداء وتقديم الخدمة من وقت لآخر، فبسبب ضغط الوقت والعمل يختلف أداء فريق العمل نفسه من شخص لآخر. كما أن هناك تبايناً في آراء واحتياجات المستفيدين من خدمة التدقيق، الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة إيجاد قياس موحد لجودة خدمة التدقيق كما هو الحال مع السلع الملموسة. ٣- صعوبة المقارنة: إن إدراك جودة الخدمة يكمن في المقارنة بين توقعات المستفيدين منها والأداء الفعلي للخدمة المقدمة. ٤- صعوبة القياس: يصعب على طالب الخدمة والمستفيدين من نتائجها قياس جودتها؛ نظراً لعدم وجود مقاييس محددة ولعدم توافر الخبرة لديهم. ٥- سرية المهنة: خدمة التدقيق ليست كباقي الخدمات الأخرى فلا يمكن قياس جودتها بشكل مباشر نظراً للسرية المتعارف عليها لدى شركات التدقيق. ٦- اهتمام المدقق بركز المدقق اهتمامه على إجراءات تنفيذ الخدمة دون الاهتمام بمخرجاتها.

هذه الأسباب أوجدت صعوبة للحكم على جودة التدقيق، وهذه ليست مشكلة فقط لمستخدمي القوائم المالية، بل أيضاً للمدقق ومهنة التدقيق، وهي مازالت موضع نقاش لتقليص فجوة التوقعات Expectation Gap والتي خلقت شكاً في قدرة مهنة التدقيق على تحمل مسؤولياتها الاجتماعية (Herrbach, 2001). أما عن قياس جودة التدقيق، فإن الشرطين اللذين وضعهما DeAngelo، وهما احتمالية اكتشاف المدقق للتحريفات في القوائم المالية والإبلاغ عن ذلك الاكتشاف، غير قابلين للملاحظة، لذلك يعتمد الباحثون على الطريقتين التاليتين لقياس جودة التدقيق في الممارسة العملية (Krishnan & Schauer, 2000):

الطريقة الأولى (غير مباشرة): وتعتمد على علاقة جودة التدقيق بعوامل تتلازم معها، مثل أتعاب التدقيق، والقضايا المرفوعة أمام المحاكم، وقدرة مستخدمي القوائم المالية على فهم جودة التدقيق. والطريقة الثانية (مباشرة): وتعتمد أكثر على احتمال اكتشاف التحريفات والإبلاغ عنها، وتظهر في خصائص معينة لعملية التدقيق، مثل إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق، والأخطاء التي يرتكبها المدقق، ومدى الالتزام بمعايير التدقيق المقبولة عموماً (GAAS: Generally Accepted Auditing Standards).

ويتضح من عرضنا السابق أن هناك اختلافاً حول مفهوم جودة التدقيق وهناك أيضاً صعوبة في قياسه، وأن الشرطين اللذين وضعهما DeAngelo مرتبطان بنظام رقابة الجودة، فمن خلال تقييم نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق يمكن الاستدلال على مستوى جودة التدقيق فيها. ويتم ذلك بشكل رئيس من خلال الأساليب والإجراءات السليمة التي يتبعها المكتب لتنظيم أعماله والرقابة على جودة التدقيق



(Malone, 1996) (Otley & Price, 1996)، حيث إن نظام رقابة الجودة القوي، ينتج عنه جودة تدقيق عالية (Malone, 1996) (& Roberts, 1996).

### ٣- رقابة الجودة ونظام رقابة الجودة

أتى مصطلح رقابة الجودة من الصناعة، فهو يشير إلى الوسائل والطرق المنتظمة لفحص السلعة واختبارها من أجل ضمان تحقيق مواصفات معينة أو القدرة على الاحتمال والتي تكون قد حددت مسبقاً، فالصناعة تقاس موضوعياً عن طريق وضع معايير محددة، ومن ثم مراقبة الالتزام بهذه المعايير (Goldstein & Rosenfield, 1992).

ويقصد بمفهوم رقابة الجودة بأن " مكاتب التدقيق يجب أن تقوم بالرقابة المطلوبة التي تمنحها قناعة بأنها تلتزم بمسؤولياتها لعملائها وللمجتمع " (Kelly & et al. (1989:16 وفي تعريف أشمل لرقابة الجودة فقد حددت على أنها " الوسيلة التي بواسطتها يمكن للمكتب التأكد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات التدقيق التي يقوم بها، تعكس دائماً مراعاته لمعايير التدقيق المتعارف عليها، أو أي شروط قانونية أو تعاقدية، أو أية معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه " (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، بدون سنة نشر: ٦٩).

أما مفهوم نظام رقابة الجودة فهو يختلف عن مفهوم رقابة الجودة، فنظام رقابة الجودة هو " مجموعة شاملة من السياسات والإجراءات التي يجب أن تضعها شركة التدقيق من أجل ضمان التطابق والالتزام بمعايير رقابة الجودة لمهنة المحاسبة والمتطلبات المحددة مسبقاً للشركة والعاملين فيها والعملاء " (Goldstein & Rosenfield, 1992:13).

كما عرّف معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين (American Institute of Certified Public Accountants (AICPA نظام رقابة الجودة بأنه " الإجراءات التي تمنح مكاتب التدقيق قناعة معقولة بأن أفراد المكتب ملتزمون بالمعايير المهنية ومعايير الجودة الخاصة بالمكتب " (AICPA, 1992:108).

وعُرف نظام رقابة الجودة بأنه " مجموعة الطرق والأساليب والآليات المستخدمة للتأكد من وفاء مراقب الحسابات بمسؤولياته المهنية نحو عملائه، وتشمل هذه الهيكل التنظيمي لمكتب التدقيق والإجراءات التي تم وضعها وتنفيذها لمراقبة الجودة " (نصر، ٢٠٠٢: ٤٣).

ونتوصل مما سبق إلى أن مكاتب التدقيق تسعى من خلال تصميمها للسياسات والإجراءات التي تمثل نظاماً لرقابة الجودة التأكد من التزام المكتب بالمعايير المهنية؛ لضمان جودة الأعمال التي تقدمها؛ وذلك لأن المكاتب التي لا تتبع نظام رقابة الجودة لا تلتزم بمعايير التدقيق الدولية وبذلك فإن جودة عملها مشكوك فيها. (Devoe, 1986).

### ٤- أهمية رقابة الجودة

يحقق تحسين جودة التدقيق كمصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة منها. فالمدقق يهيمه أن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة لإخلاء مسؤوليته أمام الجهات الأخرى أولاً، ولزيادة أرباحه



والمحافظة على العملاء ثانياً. إذ تعد جودة التدقيق من أهم العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات. (Woo & Hian, 2001). فتطوير جودة التدقيق تؤدي إلى زيادة ثقة الجمهور بمصداقية وعدالة القوائم

المالية. (Alam & Hoffman, 2000)

وتتبع أهمية رقابة الجودة في أن إجراءات نظام رقابة الجودة القوية والفعالة تخلق جودة تدقيق عالية، والتي لها دور مهم في تقييم قدرة مكاتب التدقيق على الاستمرار في الأجل الطويل. Herrbach (2001). ويؤدي تطبيق رقابة الجودة إلى زيادة التأكيد بأن الخدمات التي تقدمها المهنة تمت بفاعلية وأن الإشراف كان ملائماً ويؤكد موضوعية وأمانة المحاسبين القانونيين مما يعزز ثقة الجمهور بالمهنة (AICPA, 1996).

وتعد جودة أعمال التدقيق ضرورية للمكاتب التي ترغب في تجنب العقوبات والجزاءات المهنية، إذ أن حصول المدقق على ترخيص لمزاولة المهنة يعني التزامه بإتباع المعايير المهنية المتعارف عليها، ولذلك فإن عدم إتباعه لهذه المعايير والتي من ضمنها معيار رقابة الجودة من شأنه تعريض المكتب إلى العقوبات والجزاءات المهنية التي تقرررها الهيئات المهنية أو الجهات الرقابية المسؤولة (Pattilo, 1984). وتسعى جميع مكاتب التدقيق إلى إتباع نظام داخلي لرقابة الجودة من أجل: ١- تطوير الخدمات التي تقدمها لعملائها. ٢- تطوير فعالية الممارسة العملية للمهنة. ٣- زيادة الأرباح. ٤- تخفيض تعرض المكاتب لمخاطر المسؤولية القانونية (Woolf, 1994). بالإضافة إلى أن تطبيق رقابة الجودة يُمكن المدقق من مراقبة وضمان جودة الأعمال التي يقوم بها أشخاص آخرون (Attwood & Paula, 1979).

ويؤدي عدم الالتزام بتحقيق الجودة النوعية للتدقيق إلى المخاطر الآتية: (Palmorse, 1988)

١- زيادة مبالغ التأمين ضد فشل عملية التدقيق وفشل التقرير والإبلاغ والمخاطر الأخرى المرتبطة به. وتتضمن هذه التكاليف إجراءات إضافية لعملية التدقيق لتصحيح التقارير المالية وتكاليف الدعاوى القضائية المسجلة ضد المدققين وفقدان المدقق للعملاء الحاليين والمرتبين. وتمثل الزيادة في مبالغ التأمين على عملية التدقيق ومخاطرها العنصر المهم في التكاليف المحتملة؛ لعدم تحقيق الجودة النوعية للتدقيق. ٢- زيادة التهديد بالتدخل الحكومي في تنظيم المهنة. ٣- فقدان ثقة الجمهور في مصداقية وعدالة القوائم والتقارير المالية.

أما مساوئ أتباع وتطبيق نظام رقابة الجودة فيمكن في زيادة التكاليف الناتجة عن تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة ومراقبة مدى الامتثال بها، وتكلفة الوقت اللازم للتأكد من توافق الأعمال والخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق مع السياسات والإجراءات المحددة مسبقاً. (Pattilo, 1984)

## ٥- أهداف رقابة الجودة

تسعى رقابة الجودة في مكاتب التدقيق إلى تحقيق الأهداف التالية: (Woolf, 1994). Millichaupt (2003). IFAC (1996):

التأكيد على التزام المكاتب بمعايير التدقيق المتفق عليها. ٢- التزام مكاتب التدقيق بالقوانين المحلية والعقود مع العملاء والمعايير المهنية التي يضعها المكتب لتنظيم عمله. ٣- التزام مكاتب التدقيق بالمعايير الأخلاقية الشخصية Personal Ethical Standards. ٤- ضمان قيام المكاتب بأداء عملها بأقل التكاليف وبكفاءة

عالية، ووفقاً للبرنامج الزمني المدد وزيادة أرباحها. ٥- التقليل من احتمال التعرض للمشاكل والالتزامات القانونية وتجنب قضايا التقصير في الأداء المهني. ٦- توضيح وجود برامج للتطوير الذاتي للمهنة لتوفير الضمان المقبول بالتزام المدققين المهنيين بأعلى المستويات المهنية. ٧- السعي إلى مساعدة المهنة للحفاظ على سمعتها. ٨- تطوير الخدمات التي تقدمها المهنة للعملاء. ٩- تطوير كفاءة الممارسة العملية والمهنة. ١٠- توفير الإرشادات الخاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المدقق للتقيد بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض عمله لمساعديه في مهمة التدقيق

## ٦- العوامل المؤثرة على تصميم نظام رقابة الجودة

إن إتباع إجراءات نظام رقابة الجودة في مكتب معين وسياساته يمكن أن يكون مشابهاً أو مختلفاً عن مكتب آخر، ولكن الغرض من نظام الرقابة في جميع مكاتب التدقيق هو نفسه. ويجب أن تكون طبيعة ودرجة وشكل سياسات وإجراءات رقابة الجودة لمكاتب التدقيق شاملة و تأخذ بالاعتبار على نحو ملائم العوامل التي تؤثر في تصميم نظام رقابة الجودة. فحجم مكتب التدقيق وعدد فروعه واتساع نشاطه الجغرافي ودرجة تفويض الصلاحيات واستقلالية الأفراد والفروع ومستوى الخبرة والمعرفة التي يتمتع بها وطبيعة الممارسة العملية والهيكل التنظيمي لمكتب التدقيق وتكلفة تطوير سياسات وإجراءات رقابة الجودة مقارنة بالمنافع التي يحصل عليها المكتب كلها عوامل تؤثر في طبيعة ونوعية السياسات والإجراءات التي يجب أن يتضمنها نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق. وكل ذلك يجب أن تؤخذ بنظر الاعتبار عند تصميم نظام رقابة الجودة [ (Tomas و هنكي، 1998)، (Woolf، 1994)، (AICPA، 1996)، (Latshaw & Thompson، 2003) ]

## ٧- المجالات الواجب تغطيتها في نظام رقابة الجودة

يجب أن تغطي السياسات والإجراءات العامة للرقابة على الجودة المجالات التالية ( الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٣ ) : أولاً، صفات ومهارات وكفاءة موظفي المكتب. وهذه ترتبط بمبادئ النزاهة والموضوعية والاستقلالية والسرية وأن يكون موظفو المكتب حاصلين على المهارات والكفاءات اللازمة لتمكينهم من القيام بمسؤولياتهم. ثانياً، توزيع الموظفين على عمليات التدقيق وتوجيههم والإشراف عليهم . ويتطلب ذلك تعيين المدققين الذين يتمتعون بالدرجة الكافية من التدريب والكفاءة الفنية المطلوبة، وأيضاً، بمدى توفر الإرشاد والإشراف الكافيين عند كافة المستويات لتوفير التأكيد المعقول للعملاء وأن العمل الذي يؤديه المكتب يلبي ويتناسب مع معايير الجودة. ثالثاً، قبول عملاء جدد والاحتفاظ بالعملاء الحاليين. وهذا يستوجب وجود إجراءات لتقييم العملاء المحتمل قبولهم والتدقيق المستمر للعملاء الحاليين. رابعاً، متابعة إجراءات الرقابة على الجودة. ويتعلق هذا بمتابعة مكتب التدقيق لفاعلية سياساته وإجراءاته الخاصة بالرقابة على الجودة.

## ٨ - تطبيق رقابة الجودة

ألزم الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC مكاتب التدقيق الممارسة لمهنة التدقيق بتنفيذ سياسات وإجراءات رقابة جودة التدقيق. فقد تضمن معيار التدقيق الدولي رقم ٢٢٠ والمتعلق برقابة الجودة نصاً

يلزم مكاتب التدقيق بتطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي صممت للتأكد من أن كافة عمليات التدقيق تمت حسب معايير التدقيق الدولية أو المعايير والممارسات الوطنية المناسبة. ولم تقتصر إلزامية تطبيق رقابة الجودة على خدمات التدقيق التي تمارسها المكاتب بل وسعت الممارسات المهنية الدولية نطاق تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة لتشمل جميع الخدمات المهنية التي يقدمها مكتب التدقيق. كما لا يقتصر تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة على مستوى مكتب التدقيق بل أيضاً على المراجعات الفردية (IFAC, 2003)، وعلى الأعمال التي تؤدي من قبل المكاتب الأجنبية أو المكاتب المحلية التابعة. والغرض من إلزامية إتباع سياسات وإجراءات ملائمة لرقابة الجودة هو توفير قناعة معقولة بأن مكتب التدقيق يلتزم بمعايير التدقيق GAAS في جميع أعمال التدقيق (Walter et al. 1989).

ومكتب التدقيق مسؤول عن إبلاغ وتوصيل سياسات وإجراءات رقابة الجودة إلى كافة الأفراد العاملين في المكتب، بطريقة توفر قناعة معقولة بأن هذه السياسات والإجراءات فهمت وطبقت من قبل العاملين، وعلى المدقق الفرد تطبيق إجراءات رقابة الجودة المتوافقة مع سياسات وإجراءات المكتب وبالشكل الملائم لكل عملية تدقيق فردية (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٣). ولأهمية رقابة الجودة ولما لها من تأثير على عمليات التأكد، فقد تضمن معيار التدقيق الدولي رقم ١٠٠ أيضاً إلزامية التطبيق والتأكد على ارتباط رقابة الجودة بعمليات التأكد.

## ٩- التفتيش على رقابة الجودة

يمكن تحقيق مراجعة الرقابة على الجودة من خلال الوسائل التالية: أولاً، لجنة أو إدارة للمراجعة. أي أن مكتب التدقيق نفسه يقوم بمراجعة ذاتية من خلال لجنة يشكلها من العاملين لديه. فهو تدقيق على الذات من قبل الذات نفسها. ويشترط في أعضاء هذه اللجنة أو الإدارة توفر الخبرة الفنية الكافية والاستقلالية. ولكن يصعب توفر الاستقلالية في رقابة من هذا النوع. وعموماً فإن عملية التفتيش تتم قبل إصدار تقرير التدقيق النهائي لكل عملية تدقيق للعملاء أو بعد إصدار التقرير. ثانياً، شريك آخر. ويتطلب هذا الأسلوب قيام أحد الشركاء في نفس مكتب التدقيق، ممن ليس لهم علاقة بعمليات التدقيق للشريك المستهدف الرقابة عليه، على إجراء عملية التفتيش على رقابة الجودة في المكتب. إن هذا الأسلوب يصلح للمكاتب الصغيرة الحجم. ثالثاً، مراجعة الزميل. وهذا الأسلوب يمثل الأحدث من بين الوسائل الأخرى، وهو يستوجب قيام مكتب آخر ليس له أي علاقة بالمكتب المستهدف برقبته. ويعتقد بأن هذا الأسلوب قد أسهم في تطوير جودة التدقيق (Alam and Hoffman, 2000) مما أدى إلى زيادة ثقة الجمهور في مصداقية القوائم المالية المدققة (File et al, 1992)، كما أنه أدى إلى تطوير الإفصاح في القوائم المالية. فقد نظر إلى هذا الأسلوب على أنه مبادرة جادة من قبل مهنة التدقيق في إصلاح جودة خدمات التدقيق.

## الدراسات السابقة

نظراً للعدد الكبير من الدراسات السابقة التي استطاع الباحثان الحصول عليها فقد تم تلخيصها

وعرضها في الجدول رقم (١)، وقد قسم الجدول ضمن هذا الملحق إلى خمسة حقول وهي: إسم الباحث أو الباحثين وسنة النشر، وهدف الدراسة، وعينة الدراسة، والمنهجية وبالذات أداة الدراسة، وأخيراً، أهم النتائج التي توصلت لها كل دراسة

### الجدول رقم (١) ملخص الدراسات السابقة

الباحثون والسنة	هدف الدراسة	عينة الدراسة	المنهجية	أهم النتائج
& Austin Langston 1981	دراسة تأثير مراجعة الزميل Peer Review على رقابة الجودة وأداء مكاتب التدقيق.	٣٦ من غير المحاسبين القانونيين و ١٢٣ محاسباً قانونياً	توزيع استبانة على عينة الدراسة.	- مراجعة الزميل تزيد من رقابة الجودة في مكتب التدقيق وأدائها. - مراجعة الزميل تعتبر وسيلة فعالة وملائمة للتظيم الذاتي للمهنة.
Bremser 1983	معرفة مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب التدقيق في الولايات المتحدة.	٨٢ مكتب تدقيق خضعت لبرنامج مراجعة الزميل في شهر يونيو ١٩٨٢.	دراسة تقارير التعليقات على مراجعة الزميل والتي تحفظ في AICPA	- تتبع مكاتب تدقيق الحسابات معايير رقابة الجودة. - تتبع مكاتب التدقيق التي تنفذ برنامج مراجعة الزميل المعايير المهنية كأساس لتعميم مدى إتباع معايير رقابة الجودة من عدمه.
Schroeder & Vickrey 1986	تحديد العوامل المؤثرة في جودة عملية التدقيق.	- ٨١ عضواً من أعضاء لجان التدقيق في الشركات - ٤١ مدققاً بدرجة شريك في مكاتب التدقيق الثمانية الكبرى.	توزيع استبانة على عينة الدراسة.	- العوامل المرتبطة بفريق التدقيق أكثر أهمية في تحديد جودة أداء عملية التدقيق من العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق. - من العوامل المؤثرة في جودة التدقيق التزام مكاتب التدقيق بتطبيق ضوابط رقابة الجودة.

## تكملة الجدول رقم (١)

<p>- أكثر الضوابط التي تلتزم مكاتب التدقيق باتباعه هو الضابط الرقابي توزيع المهام.</p> <p>- أقل الضوابط من حيث درجة الالتزام هو الضابط الرقابي الإشراف.</p> <p>- يوجد تحسن في التزام مكاتب التدقيق في تطبيق ضوابط رقابة الجودة.</p> <p>- يعتبر برنامج مراجعة الزميل حجر الزاوية في تنظيم الذاتي لمهنة التدقيق.</p>	<p>دراسة نتائج مراجعة الزميل لعينة الدراسة وحصر ضوابط رقابة الجودة التي يوجد بها قصور.</p>	<p>- خضع ٢٩٥ مكتب - تدقيق لبرنامج مراجعة</p> <p>- الزميل لعامي ١٩٨٧ و ١٩٩١.</p>	<p>اختبار جودة التدقيق من خلال عرض نتائج مراجعة الزميل</p>	<p>Evers &amp; Person 1989</p>
<p>- أن برنامج مراجعة الزميل مقبول.</p> <p>- أن برنامج مراجعة الزميل ساهم في تطوير رقابة الجودة لدى مكاتب التدقيق والتطوير الذاتي للمهنة.</p>	<p>دراسة وصفية وتحليلية للملفات المتصلة ببرنامج مراجعة الزميل.</p>	<p>دراسة ٢٥٢ تقريراً من تقارير برنامج مراجعة الزميل للأعوام ١٩٨٠-١٩٨٦.</p>	<p>تقييم صحة الانتقادات التي وجهت إلى AICPA حول برنامج التطوير الذاتي للمهنة.</p>	<p>Wallace 1991</p>
<p>- أن الخصائص المتعلقة بفريق التدقيق ينظر إليها على أنها أكثر أهمية من الخصائص المتعلقة بشركة التدقيق.</p> <p>- هناك اختلاف جوهري لتصورات كل من المدققين والمدراء الماليين ومستخدمو القوائم للعوامل المتعلقة بجودة التدقيق.</p>	<p>توزيع استبانة على عينة الدراسة</p>	<p>٦٥٠ مدقق حسابات ٦٥٢ مديراً مالياً ٤١٥ مستخدماً للقوائم المالية.</p>	<p>معرفة تصورات مدققي الحسابات ومعدّي القوائم المالية والمستخدمين للعوامل المتعلقة بجودة التدقيق.</p>	<p>Carcello &amp; Mc Grath 1992</p>

## تكملة الجدول رقم (١)

<p>Donald &amp; Gory 1992</p> <p>قياس جودة التدقيق التي تقوم بها مكاتب التدقيق الصغيرة وعلاقته بعدد من المتغيرات المستقلة.</p>	<p>تم الاعتماد على تقارير مراجعة الزميل واستخدام نموذج خطي لقياس جودة التدقيق واختبار المتغيرات المستقلة</p>	<p>هناك علاقة إيجابية بين جودة التدقيق وبين اشتراك مكتب التدقيق ببرنامج مراجعة الزميل.</p> <p>تزداد جودة التدقيق مع زيادة عدد عملاء المكتب.</p> <p>تنخفض جودة التدقيق مع زيادة الفترة الزمنية التي يحتفظ بها المدقق بالعميل الواحد.</p>
<p>King &amp; Keller 1994</p> <p>تقديم أدلة باحتمال وجود عدم استقلالية في عملية مراجعة الزميل.</p>	<p>٤٩ مدققاً تتفاوت خبرتهم المهنية ٣ سنين ٣٣ سنة قسموا إلى مجموعتين.</p>	<p>اختبار تجريبي، طلب من عينة الدراسة تقييم ممارسات فعلية.</p>
<p>دممش ٤٩٩١</p> <p>دراسة مدى إتباع مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن لضوابط رقابة الجودة.</p>	<p>جميع مكاتب تدقيق الحسابات للشركات المساهمة العامة لعام ١٩٩٣ وعددها ٢١ مكتباً</p>	<p>توزيع استبانة على عينة الدراسة</p>
<p>الحמיד ٥١٩٩</p> <p>تحديد خصائص جودة التدقيق في السعودية من وجهة نظر مقدم الخدمة وطالبيها والمستفيدين منها.</p>	<p>١٣٩ مدقق حسابات ٦٨ مديراً مالياً ١٨ مستفيد في الخدمة.</p>	<p>حصلت خاصية النزاهة والأمانة في شريك المراجعة على المرتبة الأولى.</p> <p>حصلت خاصية إلمام فريق التدقيق بمعايير المحاسبة والتدقيق على المرتبة الثانية.</p> <p>حصلت خاصية تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق على المرتبة التاسعة.</p>

## تكملة الجدول رقم (١)

<p>- هناك علاقة ارتباط عكسية بين بعض العوامل المتعلقة بالخصائص الشخصية للمدقق وبين انخفاض جودة التدقيق.</p> <p>- هناك علاقة ارتباط عكسية بين قوة إجراءات رقابة الجودة المطبقة وبين انخفاض جودة التدقيق.</p>	توزيع استبانة على عينة الدراسة	٤٤٧ مدقق حسابات يمثلون ١٦ مكتب تدقيق.	اختيار أكثر العوامل التي تفسر انخفاض جودة التدقيق ودراسة علاقة الانخفاض بعدد من المتغيرات المستقلة.	Malone and Roberts 1996
<p>- هناك عوامل تساهم بشكل جوهري في جودة التدقيق منها خبرة فريق التدقيق والتزام المكتب بمعايير رقابة الجودة</p> <p>- العوامل المرتبطة بفريق التدقيق أكثر أهمية بالعوامل المرتبطة بالمكتب.</p>	استبانة تحتوي على ٤٦ خاصية تمثل خواص جودة التدقيق اعتماداً على الدراسات السابقة.	مدققي الحسابات ومعدّي القوائم المالية ومستخدميه.	معرفة العوامل والخواص المؤثرة في جودة عملية التدقيق من وجهة نظر المدققين ومعدّي ومستخدمي القوائم المالية في جمهورية مصر العربية.	لطفی ١٩٩٦
<p>- العوامل المتمثلة في التأصيل العلمي والعملية للمدقق ومراجعة الزميل والساعات التي يقضيها المدقق في مراجعة جودة أداء لهم تأثير إيجابي على مستوى جودة التدقيق.</p>	توزيع استبانة على عينة الدراسة	٧٠ مدققاً في مكاتب التدقيق في سلطنة عمان	معرفة مدى تأثير عدة عوامل مستقلة على جودة التدقيق ومن تلك العوامل مراجعة الزميل	طلبة ١٩٩٧
<p>- هناك علاقة إيجابية بين جودة التدقيق وحجم مكتب التدقيق.</p> <p>- هناك علاقة إيجابية بين عدد مرات مراجعة الزميل ودرجة تقييم جودة التدقيق.</p>	جمع بيانات ٣٩٣ مكتب وتحليلها.	٣٩٣ مكتب تدقيق في ولاية New Jersey والتي خضعت لمراجعة الزميل في عام ١٩٩٦.	دراسة العلاقة بين جودة التدقيق وحجم مكتب التدقيق ومدى تطور درجة تقييم مراجعة الزميل مع تعاقب عملية المراجعة.	Colbert and Murray 1998

## تكملة الجدول رقم (١)

<p>- تقوم مكاتب التدقيق في الولايات بتطبيق نظام رقابة الجودة.</p> <p>- يمثل برنامج مراجعة الزميل أفضل وسيلة للتأكد من تطبيق معايير رقابة الجودة.</p> <p>- ساهم تطبيق نظام رقابة الجودة في زيادة جودة التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية.</p>	<p>توزيع استبانة على عينة الدراسة.</p>	<p>٦٠ مكتباً في ولايتي Wisconsin and California.</p>	<p>تحليل الإجراءات التي اتخذها AICPA للتنظيم الذاتي للمهنة، ومعرفة مدى تطبيق رقابة جودة التدقيق.</p>	<p>عبد الرحمن ١٩٩٩</p>
<p>- هناك علاقة إيجابية بين حجم مكتب التدقيق وجودة التدقيق</p> <p>- هناك علاقة إيجابية بين اشتراك مكتب التدقيق لبرنامج مراجعة الزميل وجودة التدقيق.</p>	<p>اعتمدت الدراسة على نموذج لقياس جودة التدقيق.</p>	<p>١٦٤ شركة ومكاتب التدقيق التي تقوم بتدقيقها وعددها ١٢ مكتباً</p>	<p>اختبار العلاقة بين جودة التدقيق وحجم مكتب التدقيق للمنشآت غير الهادفة للربح.</p>	<p>Krishnan and Schaver 2000</p>
<p>- برنامج مراجعة الزميل ساهم في تطوير أداء مهنة التدقيق والتطوير الذاتي للمدققين.</p>	<p>توزيع استبانة على عينة الدراسة.</p>	<p>٢٣٢ من المدققين والعملاء والبنوك والمحلولون الماليون.</p>	<p>اختبار فعالية برنامج مراجعة الزميل في تطوير جودة التدقيق.</p>	<p>Alam and Hoffman 2000</p>
<p>- هناك أثر لعوامل جودة التدقيق المقترحة في الاستبانة.</p> <p>- هناك تأثير للعوامل المرتبطة بالعمل الميداني وإجراءات الرقابة.</p> <p>- هناك أهمية للعوامل المرتبطة بتنظيم مكتب التدقيق وسمعته من خلال وجود نظام للرقابة على الجودة التدقيق.</p>	<p>استبانة تحتوي على عوامل افتراضية التي تؤثر على جودة التدقيق</p>	<p>- مكاتب تدقيق حسابات الشركات الصناعية المساهمة - والمديرون والماليون في تلك الشركات. - المستثمرون</p>	<p>تحليل العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات في الأردن.</p>	<p>دمحا 2003</p>



## ١. منهجية الدراسة

### أسلوب جمع البيانات

اعتمدت الدراسة في جمع البيانات على المصادر الأولية من خلال توزيع إستبانة على عينة الدراسة، وعلى المصادر الثانوية من خلال المسح المكتبي أو البحث بواسطة مواقع شبكة الإنترنت المتخصصة عن الكتب والدوريات والنشرات والمؤتمرات العلمية والقوانين ومعايير التدقيق المرتبطة بموضوع الدراسة.

### عينة الدراسة

اشتملت عينة الدراسة على جميع مكاتب التدقيق العاملة في العاصمة اليمنية صنعاء وذلك لتركز أكبر مكاتب التدقيق فيها، وبلغ عددها ٢٣ مكتبا، وتمثل هذه المكاتب حوالي ٨٠٪ من إجمالي مكاتب التدقيق في اليمن والبالغ عددها ٤١ مكتبا. وتم توزيع إستبانة واحدة لكل مكتب، وتم استرداد ٢٦ إستبانة (الملحق رقم ١) لعدم تعاون بقية المكاتب في الإجابة على أسئلة الإستبانة، وهذه تشكل ما نسبته ٨٪، ٧٨٪ من إجمالي الاستبيانات الموزعة. أما وحدة العينة فهي مدقق الحسابات (مدير التدقيق والشركاء) في هذه المكاتب والذي اعتبر ممثلا للمكتب الذي يعمل فيه.

### أداة الدراسة

اعتمدت الدراسة في جانبها الميداني على الإستبانة كأداة لجمع البيانات (الملحق رقم ٢)، وقد تم إعداد الإستبانة بالاعتماد على ملحق دليل التدقيق الدولي الخاص بضبط جودة أعمال التدقيق والصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC الذي يحتوي على أمثلة إيضاحية لإجراءات ضوابط رقابة الجودة، بالإضافة إلى الاستعانة بدراسة دهمش (١٩٩٤).

### مكونات الإستبانة

تتكون إجابات أسئلة الإستبانة من خمس درجات (من ١ - ٥)، بالاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي على النحو التالي:

الجدول رقم (٢) فئات الإجابات والدرجات المقابلة لها

الدرجات المقابلة		درجة كل مقياس	الفئات
الجزء الثاني	الجزء الثالث		
موافق جدا	إلى حد كبير جدا	٥	من ٠.٨٪ إلى ١٠٠٪
موافق	إلى حد كبير	٤	من ٠.٦٪ إلى ٩٧٪
موافق إلى حد ما	إلى حد ما	٣	من ٠.٤٪ إلى ٩٥٪
غير موافق	إلى حد قليل	٢	من ٠.٢٪ إلى ٩٣٪
غير موافق جدا	إلى حد قليل جدا	١	أقل من ٢٠٪

وتم تقسيم الاستبانة إلى ثلاثة أجزاء، وفيما يلي عرض لمحتويات هذه الأجزاء:

### الجزء الأول:

ويقسم هذا الجزء إلى فرعين، الفرع الأول يحتوي على أسئلة عن المستجيب تتعلق بالعمر وأعلى مؤهل أكاديمي حصل عليه وتخصصه العلمي والمستوى الوظيفي الذي يحتله في مكتب التدقيق، ونوع ترخيص مزاوله مهنة التدقيق. أما الفرع الثاني فيحتوي على أسئلة عن مكتب التدقيق تتعلق بأسم المكتب ( اختياري) وتاريخ التأسيس وعدد المدققين في المكتب ومدى ارتباط مكتب التدقيق بمكتب تدقيق حسابات أجنبي وعدد فروع الشركات الأجنبية والشركات النفطية ومشاريع المنظمات الدولية التي يدققها المكتب. ويرتبط هذا الجزء بالفرضيات السابعة والثامنة والعاشرة والحادية عشر.

### الجزء الثاني:

يحتوي هذا الجزء على (٨) فقرات، فقرة واحدة تتعلق بمفهوم رقابة جودة التدقيق، وفترة تتعلق بإسهام التعليم الجامعي في اليمن في إبراز مفهوم وأهمية رقابة الجودة، وفترة تتعلق بإسهام جمعية المحاسبين القانونيين في تطبيق رقابة الجودة، و (٥) فقرات تتعلق بأهمية رقابة جودة التدقيق. ويرتبط هذا الجزء بالفرضيات الأولى والثانية والثالثة والرابعة.

### الجزء الثالث:

يحتوي هذا الجزء على ١٠٤ فقرات مقسمة إلى (٧) مجموعات تمثل كل مجموعة ضابط من ضوابط رقابة الجودة السبعة، وهي على النحو الآتي: ١- المتطلبات المهنية (٨ فقرات) ٢- المهارات والكفاءة (٢٢ فقرة) ٣- توزيع المهام (١٤ فقرة) ٤- الإشراف (٩ فقرات) ٥- التشاور (١٢ فقرة) ٦- قبول العميل والمحافظة عليه (١٦ فقرة) ٧- المراقبة (١٢ فقرة) وذلك لاختبار مدى تطبيق مكاتب التدقيق لرقابة الجودة بشكل عام ولكل ضابط رقابي من ضوابط رقابة الجودة كل على حدة. وهذا الجزء يتعلق بالفرضية الخامسة وحتى الفرضية الحادية عشر.

### ثبات الأداة ( Reliability )

تم استخدام معامل كورنباخ ألفا (Cronback Alpha) لقياس درجة مصداقية إجابات عينة الدراسة على أسئلة الاستبانة. ويعتمد هذا المعامل على قياس مدى الثبات الداخلي لأسئلة الاستبانة في مقدرتها على إعطاء نتائج متوافقة لردود المستجيبين تجاه أسئلة الاستبانة. ويمكن تفسير ألفا على أنها معامل الثبات الداخلي (Internal Consistency) بين الإجابات ولذلك فإن قيمتها تتراوح بين (٠ و ١) ، وأن القيمة المقبولة إحصائياً لمعامل ألفا هو (٦٠٪) فأكثر كي تكون مصداقية المقياس جيدة وحتى يمكن تعميم النتائج. (Sekaran.1984)

وقد قام الباحثان باستخدام معامل المصداقية ألفا بالتطبيق على جميع أسئلة الاستبانة ( ما عدا أسئلة الخصائص الديمغرافية للعينة ) ، وكذلك بالتطبيق على كل متغير من متغيرات الدراسة ( الذي

يقيسها أكثر من سؤال )، والجدول رقم ٣ يبين قيمة معامل الفا على النحو التالي:-

**الجدول رقم ( ٣ ) قيمة الفا لأسئلة الدراسة**

البند	عدد الأسئلة	معامل ألفا
١ - أسئلة الاستبانة ككل	١١٢	٠,٩٨١٥
٢ - أدراك أهمية رقابة الجودة	٥	٠,٧٥١٨
٣ - ضوابط رقابة الجودة		٠,٧٨٥٣
١ - المتطلبات المهنية	٨	٠,٩٣٤٥
ب - المهارات والكفاءة	٣٣	٠,٩٤٨٥
م - توزيع المهام	١٤	٠,٨٧٧٧
د - الإشراف	٩	٠,٩١٣٩
هـ - التشاور	١٢	٠,٩٤٥٦
و - قبول العميل والمحافظة عليه	١٦	٠,٩٥٣٥
ز - المراقبة	١٢	

#### أساليب التحليل الإحصائي المستخدمة

تم الاعتماد في تحليل البيانات التي تم جمعها بواسطة الاستبانة على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package for Social Sciences, SPSS) (الإصدار الحادي عشر. وتم استخدام الأساليب الإحصائية التالية :

أ- أساليب الإحصاء الوصفية (Descriptive Statistics):

تم استخدام مقاييس النزعة المركزية (الوسط الحسابي) ومقاييس التشتت (الانحراف المعياري، أقل قيمة، أكبر قيمة). وسيتم اختبار الفرضيات الأولى والثانية والثالثة والرابعة والخامسة باستخدام أساليب الإحصاء الوصفي، حيث سيتم الاعتماد على الوسط الحسابي (٢)، فإذا كان متوسط إجابات عينة الدراسة. وسيكون قبول أو رفض الفرضية بالاعتماد على الوسط الحسابي (٢)، فإذا كان متوسط إجابات العينة أكبر من (٢) فسيتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، وإذا كان متوسط إجابات العينة أقل من (٢) فسيتم قبول الفرضية العدمية ورفض الفرضية البديلة.

ب- الأساليب الإحصائية اللامعلمية (Nonparametric Test)

تم استخدام الاختبارات اللامعلمية؛ وذلك لعدم توزيع الإستانات على جميع أفراد عينة الدراسة ( جميع المدققين العاملين في كل مكتب من مكاتب عينة الدراسة ) ولأن عدد الاستبانات بلغ ٢٦ إستانة ( تمثل ٢٦ مكتبا ). وتم استخدام اختبار Kruskal-Wallis one-way Analysis of Variance لإثبات أو نفي الفرضيات السادسة والسابعة والتاسعة والعاشر والحادية عشر، وهذا الاختبار يستخدم لمعرفة مدى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر ذات البيانات الرتببة (غنيمة، وصبري، ٢٠٠٠). وتم قبول أو رفض الفرضية العدمية اعتمادا على مستوى المعنوية (٠,٠٥) فإذا كانت قيم الدلالة

المحسوبة لاختبار الفرضية أكبر من (٠,٠٥) فسيتم قبول الفرضية العدمية ورفض الفرضية البديلة أما إذا كانت قيمة الدلالة المحسوبة لاختبار الفرضية أقل من أو يساوي (٠,٠٥) فسيتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة.

وتم استخدام Mann-Whitney U Test في اختبار الفرضية الثامنة، والذي يستخدم لمعرفة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مجموعتين مستقلتين. وهنا سيتم أيضاً قبول الفرضية العدمية أو رفضها من خلال مقارنة قيمة الدلالة المحسوبة للعلاقة ومستوى المعنوية (٠,٠٥)، فإذا كان قيمة الدلالة المحسوبة أكبر من (٠,٠٥) فسيتم قبول الفرضية العدمية، ورفض الفرضية البديلة، أما إذا كانت قيمة الدلالة المحسوبة أقل من أو يساوي (٠,٠٥) فسيتم رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديل.

### الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

تحتوي أسئلة الجزء الأول والثاني من الاستبانة على معلومات حول الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة، إذ يعكس الجزء الأول معلومات عن الخصائص الديمغرافية للمستجيبين (مدقي الحسابات الممثلين لمكاتب عينة الدراسة)، وأما الجزء الثاني من الإستبانة فيحتوي على معلومات عن الخصائص الديمغرافية لمكاتب عينة الدراسة.

أولاً: الخصائص الديمغرافية للمستجيبين (مدقي الحسابات الممثلين لمكاتب عينة الدراسة):

العمر

الجدول رقم (٤) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر

النسبة المئوية	العدد	الفئة العمرية
-	-	أقل من ٢٥ سنة
١٥,٤%	٤	من ٢٥ - ٣٥ سنة
٦١,٥%	١٦	من ٣٦ - ٤٥ سنة
١٩,٢%	٥	من ٤٦ - ٥٥ سنة
٣,٩%	١	أكثر من ٥٥ سنة
١٠٠%	٢٦	المجموع

يتبين من الجدول السابق أن أكثر أفراد عينة الدراسة هم ممن أعمارهم ضمن الفئة العمرية ٣٦-٤٥ سنة، إذ بلغ عددهم ١٦ مدققاً يمثلون ٦١,٥% من إجمالي عينة الدراسة، ويأتي في المرتبة الثانية الفئة العمرية من ٤٦ - ٥٥ سنة، إذ بلغ عددهم ٥ مدقي حسابات ويشكلون ١٩,٢% من إجمالي أفراد العينة، ومن ثم الفئة العمرية من ٢٥ - ٣٥ سنة، حيث بلغ عددهم ٤ مدقي حسابات أي ١٥,٤% من إجمالي أفراد العينة، ومدققاً واحداً يمثل الفئة العمرية ٥٥ فأكثر ما نسبته ٣,٩% من إجمالي عينة الدراسة، أما الفئة

العمرية أقل من ٢٥ سنة فلم يكن هناك أي مدقق يمثل هذه الفئة. ونستخلص من ذلك أن ٢٢ مدققاً يشكلون ٦٠,٨٤ من إجمالي عينة الدراسة هم ممن أعمارهم أكثر من ٣٦ سنة، ويفسر ذلك استهداف الدراسة لمديري التدقيق و الشركاء في مكاتب التدقيق والذين يشكلون ٩٦,٢٪ من عينة الدراسة (سيأتي ذكر ذلك لاحقاً)، باعتبارهم الأشخاص المسؤولين عن نظام رقابة جودة التدقيق في المكاتب والأكثر اهتماماً.

### المؤهل الأكاديمي:

الجدول رقم (٥) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب أعلى مؤهل أكاديمي

أعلى مؤهل أكاديمي	العدد	النسبة المئوية
بكالوريوس	١٤	٥٣,٨٪
ماجستير	٦	٢٣,١٪
دكتوراه	٤	١٥,٤٪
أخرى	٢	٧,٧٪
إجمالي	٢٦	١٠٠٪

يتركز معظم أفراد عينة الدراسة وفقاً لأعلى مؤهل حصلوا عليه في مؤهل البكالوريوس حيث بلغ عددهم ١٤ مدققاً ما نسبته ٥٣,٨٪ من إجمالي عينة الدراسة، ثم يأتي في المرتبة الثانية الحاصلون على درجة الماجستير، فعددهم يصل إلى ٦ مدققين، يمثلون ٢٣,١٪ من إجمالي عينة الدراسة يلي ذلك الحاصلون على مؤهل الدكتوراه و عددهم ٤ مدققين يشكلون ١٥,٤٪ ويأتي في المرتبة الأخيرة المدققون الحاصلون على مؤهلات أخرى وعددهم ٢، ويشكلون ٧,٧٪ من إجمالي عينة الدراسة وهم حاصلون على دبلوم عالٍ بعد البكالوريوس. ويلاحظ عدم وجود أي مدقق يحمل مؤهل أدنى من البكالوريوس، وذلك لأن القانون اليمني يشترط لمنح ترخيص مزاوله مهنة التدقيق الحصول على درجة البكالوريوس كأدنى مؤهل بالإضافة إلى أن الدراسة تستهدف العينة القيادية كممثلين لمكاتب التدقيق (مديرو التدقيق و الشركاء).

### التخصص العلمي

الجدول رقم (٦) توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للتخصص العلمي

التخصص العلمي	العدد	النسبة المئوية
محاسبة	٢٣	٨٨,٥٪
إدارة أعمال	٢	٧,٧٪
اقتصاد	١	٣,٨٪
أخرى	-	-
إجمالي	٢٦	١٠٠٪

يتركز معظم أفراد عينة الدراسة وفقاً للتخصص العلمي الحاصلين عليه في تخصص المحاسبة،

إذ بلغ عددهم ٢٢ مدققاً، بنسبة ٨٨,٥% من إجمالي أفراد عينة الدراسة، يليه تخصص إدارة الأعمال إذ بلغ عددهم مدققين بنسبة ٧,٧% من إجمالي أفراد الدراسة، وأخيراً تخصص الاقتصاد يمثلته مدقق واحد بنسبة ٣,٨% من إجمالي عينة الدراسة. وتركز أفراد عينة الدراسة في تخصص المحاسبة يتوافق مع قانون مهنة التدقيق اليمني (٢٦) لعام ١٩٩٩ والذي يشترط للحصول على ترخيص مزاوله مهنة التدقيق أن يكون تخصص المتقدم محاسبة. ووجود تخصصات الإدارة والاقتصاد من ضمن المدققين الحاصلين على تراخيص يعود إلى القانون السابق الذي كان يسمح لهذين التخصصين الحصول على ترخيص محاسب قانوني يمني، ثم جاء القانون الجديد رقم (٢٦) و ألغى هذين التخصصين.

### المستوى الوظيفي

الجدول رقم (٧) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي

المستوى الوظيفي	العدد	النسبة المئوية
مدير تدقيق	٩	٣٤,٦%
شريك	١٦	٦١,٥%
مدقق رئيس	١	٣,٨%
أخرى	-	-
إجمالي	٢٦	١٠٠%

يتوزع أفراد عينة الدراسة بحسب المستوى الوظيفي إلى ١٦ مدققاً بمستوى شريك، يشكلون ما نسبته ٦١,٥% من إجمالي عينة الدراسة، و٩ مدققين بمستوى وظيفة مدير تدقيق، يشكلون ما نسبته ٣٤,٦% من إجمالي عينة الدراسة، ومدققاً رئيساً واحداً يشكل ٣,٨% من إجمالي عينة الدراسة وهذا يدل على أن الإستانانات قد وزعت على أشخاص ذوي مستويات وظيفية ملائمة لديهم المعرفة بنظام رقابة الجودة في المكاتب وبذلك لديهم القدرة على فهم أسئلة الإستانانة والإجابة عليها.

### عدد سنوات الخبرة

الجدول رقم (٨) توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لخبرتهم

عدد سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
أقل من ٥ سنوات	-	-
من ٥ سنوات إلى أقل من عشر سنوات	٤	١٥,٤%
من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة	١٢	٤٦,٢%
من ١٥ سنة إلى أقل من ٢٠ سنة	٩	٣٤,٦%
٢٠ سنة فأكثر	١	٣,٨%
إجمالي	٢٦	١٠٠%

يتوزع أفراد عينة الدراسة وفقاً لخبرتهم إلى ١٢ مدققاً (يمثلون ٤٦,٢%) خبرتهم في مهنة

التدقيق من ١٠ إلى أقل من ١٥ سنة، و٩ مدققين ( يمثلون ٦٪، ٣٤ ) خبرتهم من ١٥ سنة إلى أقل من ٢٠ سنة، و٤ مدققين ( يمثلون ٤٪، ١٥ ) خبرتهم من ٥ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات، ومدقق واحد خبرته أكثر من ٢٠ سنة، ولا يوجد مدقق خبرته أقل من ٥ سنوات. ويشير تركيز حوالي ٢٢ مدققاً ( يمثلون ٦٪، ٨٤ ) من عينة الدراسة فيمن لديهم خبرة أكثر من ١٠ سنوات إلى الخبرة والقدرة العلمية على فهم نظام رقابة الجودة ومن ثم الإسهام بفعالية في الإجابة على أسئلة الاستبانة.

### ترخيص مزاوله مهنة التدقيق

من خلال النظر الى الجدول ٩ ، يتركز ٨٨,٥٪ من إجمالي أفراد عينة الدراسة ويمثلون ٢٣ مدققاً من المدققين الحاصلين على ترخيص محاسب قانوني يمني، أما بقية عينة الدراسة يتوزعون إلى مدققين اثنين حاصلين على CA، أي معدل ٧,٧٪ من إجمالي عينة الدراسة، ومدققاً واحداً حصلاً على CPA ويمثل ٢,٨٪ من إجمالي عينة الدراسة. وما يبرر قلة المدققين الحاصلين على مؤهلات غير يمنية اشتراط القانون اليمني الحصول على محاسب قانوني يمني لمزاولة المهنة، ولسهولة الحصول على ترخيص محاسب قانوني يمني مقارنة بـ CPA و CA.

الجدول رقم ( ٩ ) توزيع أفراد عينة الدراسة بحسب ترخيص مزاوله المهنة

النسبة المئوية	العدد	ترخيص مزاوله المهنة
٨٨,٥٪	٢٣	محاسب قانوني يمني
٢,٨٪	١	CPA <sup>*</sup>
٧,٧٪	٢	CA <sup>xx</sup>
-	-	أخرى
١٠٠٪	٢٦	إجمالي

### ثانياً: الخصائص الديمغرافية لمكاتب عينة الدراسة

#### تاريخ تأسيس المكتب

## الجدول رقم (١٠) توزيع مكاتب التدقيق وفقاً لتاريخ التأسيس

النسبة المئوية	العدد	تاريخ تأسيس المكتب
١٥,٤ %	٤	أقل من ٥ أعوام
٣٠,٨ %	٨	من ٥ أعوام إلى أقل من ١٠ أعوام
٣٨,٥ %	١٠	من ١٠ أعوام إلى أقل من ١٥ عاماً
٣,٨ %	١	من ١٥ عاماً إلى أقل من ٢٠ عاماً
١١,٥ %	٣	أكثر من ٢٠ عاماً
١٠٠ %	٢٦	الإجمالي

يبين الجدول السابق أن ١٠ مكاتب تدقيق، أي (٢٨,٥%) من إجمالي مكاتب التدقيق تأسست بين ١٠ أعوام إلى أقل من ١٥ عاماً، ثم يأتي في المرتبة الثانية المكاتب التي تأسست قبل ٥ أعوام لأقل من ١٠ أعوام وعددها ٨ مكاتب، وتشكل ٣٠,٨% من إجمالي مكاتب التدقيق، ثم يلي ذلك ٤ مكاتب تأسست قبل أقل من ٥ أعوام وتشكل ٣,٨%، ١٥ من إجمالي مكاتب التدقيق، و ٣ مكاتب تأسست قبل أكثر من ٢٠ عاماً وتشكل ١١,٥% من إجمالي مكاتب التدقيق ويأتي في المرتبة الأخيرة، مكتباً واحداً ٣,٨% من إجمالي مكاتب التدقيق وتأسس قبل ١٥ عاماً إلى أقل من ٢٠ عاماً.

## عدد المدققين في المكاتب

## الجدول رقم (١١) توزيع مكاتب التدقيق وفقاً لعدد المدققين

النسبة المئوية	عدد المكاتب	عدد المدققين في المكتب
١٥,٤ %	٤	أقل من ٣ أشخاص
٣٤,٦ %	٩	من ٣ أشخاص إلى أقل من ٦ أشخاص
١٩,٣ %	٥	من ٦ أشخاص إلى أقل من ٩ أشخاص
٣,٨ %	١	من ٩ أشخاص إلى أقل من ١٢ شخص
٢٦,٩ %	٧	١٢ شخص فأكثر
١٠٠ %	٢٦	إجمالي

يتبين من الجدول ١١ أن ٣٤,٦% من إجمالي مكاتب التدقيق، أي ٩ مكاتب كان عدد المدققين فيها من ٣ أشخاص إلى أقل من ٦ أشخاص، و ٧ مكاتب تشكل ٢٦,٩% من إجمالي مكاتب التدقيق، عدد المدققين فيها أكثر من ١٢ شخصاً. ثم يلي ذلك ٥ مكاتب ١٩,٣% من إجمالي مكاتب التدقيق عدد المدققين فيها ينحصر بين ٦ أشخاص إلى أقل من ٩ أشخاص، و ٤ مكاتب تشكل ٣,٨% من إجمالي مكاتب عدد المدققين فيها أقل من ٣ أشخاص، ويأتي في المرتبة الأخيرة مكتباً واحداً، عدد المدققين فيه من ٩ أشخاص



إلى أقل من ١٢ شخصا. ونستدل من ذلك إلى صغر حجم مكاتب التدقيق عموماً في اليمن، إذ إن ١٨ مكتباً عدد المدققين لديها أقل من ٩ أشخاص وذلك لتركز معظم أعمال التدقيق لدى مكاتب التدقيق التي ترتبط بمكتب خارجي.

### الارتباط بمكتب تدقيق حسابات أجنبي أو عربي

**الجدول رقم (١٢)** توزيع مكاتب التدقيق وفقاً لارتباطهم بمكتب تدقيق أجنبي أو عربي

الارتباط بمكتب أجنبي	العدد	النسبة المئوية
يوجد علاقة ارتباط	٨	٣٠,٨٪
لا يوجد علاقة ارتباط	١٨	٦٩,٢٪
إجمالي	٢٦	١٠٠٪

يتركز حوالي ٢٩,٢٪ من إجمالي عدد المكاتب، أي ٨ مكاتباً، في مكاتب التدقيق المحلية التي لا ترتبط بمكاتب تدقيق أجنبية، و ٣٠,٨٪ من إجمالي عدد المكاتب، أي ٨ مكاتب لها ارتباط بمكتب تدقيق حسابات أجنبية، منها مكاتب عالمية ومكاتب عربية.

### فروع الشركات الأجنبية والشركات النفطية ومشاريع المنظمات الدولية التي يديرها المكتب

**الجدول رقم (١٣)** توزيع مكاتب التدقيق وفقاً لتدقيق فروع شركات أجنبية

الشركات الأجنبية والنفطية والمشاريع	العدد	النسبة المئوية
لا يوجد	١٦	١٦,٦٪
أقل من ٢ شركات	٤	٥١,٤٪
أقل من ٥ شركات و ٣ شركات وأكثر	٣	١١,٥٪
أقل من ١٠ شركات و ٥ شركات وأكثر	٣	١١,٥٪
١٠ شركات أو أكثر	-	-
إجمالي	٢٦	١٠٠٪

لا يتولى ما نسبته ٦١,٦٪ من إجمالي مكاتب التدقيق (١٦ مكتباً) بتدقيق أي من فروع الشركات الأجنبية أو الشركات النفطية ومشاريع المنظمات الدولية، و ٤ مكاتب، أي ٥١,٤٪ من إجمالي مكاتب التدقيق تقوم بتدقيق أقل من ٢ شركات أجنبية، و ٣ مكاتب تدقيق تقوم بمراجعة أقل من ٥ شركات وأكثر من ٢ شركات، وأيضاً ٣ مكاتب تدقيق تقوم بمراجعة أقل من ١٠ شركات وأكثر من ٥ شركات، ولا يوجد أي

مكتب تدقيق يقوم بتدقيق أكثر من ١٠ شركات أجنبية. ويدل تركيز معظم الشركات المدققة في ٦ مكاتب تدقيق إلى أن هذه الشركات تفضل التعامل مع مكاتب التدقيق التي ترتبط بمكاتب تدقيق أجنبية.

## اختبار الفرضيات

### اختبار الفرضية الأولى

**لا يوجد لدى مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن إدراك كاف لمفهوم رقابة جودة أعمال التدقيق.**

تقيس هذه الفرضية الفقرة الأولى من الجزء الثاني من أسئلة الاستبانة. ويوضح الجدول ١٤ نتيجة اختبار الفرضية الأولى.

**الجدول رقم (١٤) نتائج اختبار الفرضية الأولى**

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	فقرة الفرضية الأولى
٠,٥٧١	٤,٦١٥	تكمّن جودة أعمال التدقيق في جميع السياسات والإجراءات المتبعة من قبل مكتب التدقيق والمصممة للمساعدة على إنجاز عمليات التدقيق بدرجة عالية من الجودة

يتبين من اختبار الفرضية الأولى من الجدول السابق، أن الوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة على السؤال المتعلق بإدراكهم لمفهوم رقابة الجودة قد بلغ (٤,٦١٥) بانحراف معياري بلغ (٠,٥٧١). ويشكل المتوسط ٤,٦١٥، ما نسبته ٩٢,٣٪ لمتوسط الإجابات، وهو يقع في نطاق موافق جداً، ويدل على أن عينة الدراسة تدرك مفهوم رقابة جودة التدقيق إلى درجة كبيرة. وبما أن متوسط الإجابات قد بلغ (٤,٦١٥)، فسيتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، أي قبول: إن مكاتب التدقيق في اليمن لديها أدراك كاف لمفهوم رقابة جودة أعمال التدقيق.

### اختبار الفرضية الثانية

**لا يسهم التعليم الجامعي المحاسبي في اليمن في إبراز مفهوم رقابة الجودة في أعمال التدقيق وأهمية تطبيقه في مكاتب التدقيق.**

تقيس هذه الفرضية الفقرة الثانية من الجزء الثاني من الاستبانة. والجدول ١٥ يوضح نتيجة اختبار الفرضية الثانية:

**الجدول رقم (١٥) نتائج اختبار الفرضية الثانية**

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	فقرة الفرضية الثانية
٨١٠,١	٤٥٦,٢	يسهم التعليم الجامعي المحاسبي في اليمن في إبراز مفهوم وأهمية تطبيق رقابة جودة الأعمال في مكاتب التدقيق.

يتضح من الجدول ١٥، أن الوسط الحسابي لاختبار الفرضية الثانية هو (٢,٦٥٤) بانحراف معياري مقداره (١,٠١٨). وبما أن الوسط الحسابي بلغ (٢,٦٥٤) فسيتم قبول الفرضية العدمية ورفض الفرضية البديلة، أي قبول إن التعليم الجامعي في اليمن لا يسهم في إبراز مفهوم رقابة الجودة في أعمال التدقيق وأهمية تطبيقه في مكاتب التدقيق.

### إختبار الفرضية الثالثة

لا تسهم جمعية المحاسبين القانونيين في اليمن في تطبيق رقابة الجودة في مكاتب التدقيق. تقيس هذه الفرضية الفقرة الثالثة من الجزء الثاني من الاستبانة. والجدول ١٦ يوضح نتيجة اختبار هذه الفرضية:-

الجدول رقم (١٦) نتائج اختبار الفرضية الثالثة

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	فقرة الفرضية الثالثة
١,٠٠٨	٢,١٥٤	تسهم جمعية المحاسبين القانونيين في اليمن في تطبيق رقابة الجودة في مكاتب التدقيق

يوضح الجدول ١٦ أن الوسط الحسابي لإجابات مكاتب عينة الدراسة لاختبار الفرضية الثالثة بلغ (٢,١٥٤) بانحراف معياري قدره (١,٠٠٨). وبما أن الوسط الحسابي بلغ (٢,١٥٤) فسيتم قبول الفرضية العدمية ورفض الفرضية البديلة أي قبول: إن جمعية المحاسبين القانونيين في اليمن لا تسهم في تطبيق رقابة الجودة في مكاتب التدقيق.

### إختبار الفرضية الرابعة

لا يوجد لدى مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن أدراك كاف لأهمية اتباع وتطبيق ضوابط رقابة جودة أعمال التدقيق في مكاتبهم. تقيس هذه الفرضية الفقرة الرابعة (خمس بنود) من الجزء الثاني من الاستبانة. والجدول ١٧ يوضح نتيجة اختبار هذه الفرضية:

## الجدول رقم (١٧) نتائج اختبار الفرضية الرابعة

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	فقرات الفرضية الرابعة
٠,٤٣٦	٦٧,٤	إن تبني المكاتب لسياسات وإجراءات رقابة جودة أعمال التدقيق: - يؤدي إلى تطور ووضوح العلاقات والمسؤوليات التنظيمية ووسائل الاتصال بين أعضاء المكتب. - يندرج تحت التنظيم الذاتي ويؤثر على سمعته المهنية.
٧٧٥,٠	٤,٦٠	- ينسجم مع معايير التدقيق الدولية.
٠,٤٥٨	٤,٧٢	- ينسجم مع تحمل المسؤولية المهنية تجاه العملاء.
٥٨٤,٠	٥٦,٤	- يؤدي إلى تحسين ربحية المكتب على المدى الطويل
١,٢٣٣	٤,٠٤	عن طريق المحافظة على عملائه وجذب عملاء جدد
٠,٤٩٤	٤,٥٤٤	متوسط الفقرات

يتضح من الجدول أعلاه أن مكاتب التدقيق تعد أكثر المكاسب الناتجة من تبني المكتب لسياسات وإجراءات رقابة جودة أعمال التدقيق هو إسهام رقابة الجودة في تطور ووضوح العلاقات والمسؤوليات التنظيمية ووسائل الاتصال بين أعضاء المكتب، حيث بلغ الوسط الحسابي له ٤,٧٦، ثم تأتي أهمية العوامل الأخرى.

وبلغ الوسط الحسابي لجميع إجابات مكاتب عينة الدراسة ٤,٥٤٤ بانحراف معياري قدره ٠,٤٩٤، وبما أن الوسط الحسابي ٤,٥٤٤ فسيتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، أي قبول: إن مكاتب التدقيق في اليمن لديها إدراك كاف لأهمية اتباع وتطبيق ضوابط رقابة أعمال التدقيق

## اختبار الفرضية الخامسة

لا تقوم مكاتب التدقيق في اليمن باتباع وتطبيق الضوابط العامة لرقابة الجودة.

تقيس هذه الفرضية جميع فقرات الجزء الثالث من الاستبانة والتي تتضمن ١٠٤ أسئلة تغطي جميع عناصر ضوابط رقابة جودة التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق رقم ٢٢٠ والجدول رقم (١٨) يوضح نتائج اختبار الفرضية الخامسة.

يتضح من الجدول رقم (١٨) أن الوسط الحسابي لإجابات جميع مكاتب عينة الدراسة هو (٤,٠٩) بانحراف معياري قدره (٠,٦٧٣). وبما أن الوسط الحسابي (٤,٠٩) فيتم رفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة، أي القبول:

بأن مكاتب التدقيق في اليمن تقوم باتباع وتطبيق الضوابط العامة لرقابة الجودة. ويمثل الوسط الحسابي (٤, ٠٩) معدل ٨١, ٨% وهو معدل عالي ويعبر عن تطبيق كبير جداً لضوابط رقابة الجودة (حيث يمثل المعدل من ٨٠% إلى ١٠٠% التطبيق إلى حد كبير جداً). وعلى الرغم من أن التطبيق هو بنسبة ٨١, ١% لضوابط رقابة الجودة، إلا أنه لا يتوافق مع ما توصلنا إليه من اختبار الفرضية الثالثة، والتي وضحت اتفاق ممثلي مكاتب التدقيق في اليمن بعدم إسهام جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين في تطبيق المكاتب لمعايير وضوابط رقابة الجودة، وما يفسر مستوى التطبيق العالي من قبل مكاتب التدقيق اليمنية لضوابط رقابة الجودة في ظل انعدام الجهات المهنية والرسمية التي تشرف على تطبيق هذه الضوابط، وفي ظل انعدام القوانين الملزمة، هو وجود الحافز الذاتي لهذه المكاتب في العمل على تطوير جودة الخدمات التي تقدمها لعملائها وتحسين وضعها التنافسي مع المكاتب الأخرى، وزيادة إيراداتها، وهذا ما توصلنا إليه عند اختبار الفرضية الرابعة والتي دلت على وجود إدراك ووعي عالي لدى مكاتب التدقيق لأهمية اتباع وتطبيق ضوابط رقابة الجودة. كما ساهمت المكاتب التي تعد فروعاً لمكاتب تدقيق أجنبية أو لديها ارتباط بمكاتب أجنبية بتطوير مستوى تطبيق مكاتب التدقيق لضوابط رقابة الجودة، أما بطريقة مباشرة، من خلال التزام هذه المكاتب بمتطلبات المكاتب الأجنبية فيما يتعلق بنظام رقابة الجودة، أو بطريقة غير مباشرة، من خلال سعي المكاتب غير المرتبطة بمكاتب أجنبية بتطوير نظام رقابة الجودة لديها لمنافسة المكاتب التي ترتبط بمكاتب أجنبية. وبالرجوع إلى الجدول ١٨، نلاحظ أن ٢٥ مكتباً من مكاتب عينة الدراسة، كان وسطها الحسابي أعلى من (٣) والذي يدل على تطبيق هذه المكاتب لضوابط رقابة الجودة، ويأتي المكتب رقم (١٣) في المرتبة الأولى من حيث درجة الالتزام بتطبيق ضوابط رقابة جودة التدقيق، حيث بلغ وسطه الحسابي (٤, ٩٧)، ويأتي في المرتبة الأخيرة بين المكاتب التي تطبيق ضوابط رقابة الجودة المكتب رقم (٩) حيث بلغ وسطه الحسابي (٣, ٠٢). ويوجد مكتب واحد فقط الوسط الحسابي له (١, ٧٢) وهو أقل من (٣) وهو المكتب رقم (٢٤) ويمثل الوسط الحسابي له ما نسبته ٣٤, ٤% من معايير الإجابات، ويدل ذلك على التطبيق إلى حد قليل لضوابط رقابة الجودة ولا يصل إلى المستوى المطلوب في الالتزام بتطبيق ضوابط رقابة الجودة. ويتضح أيضاً من الجدول أن (١٨) مكتباً (٥, ٣٨٦%) من مكاتب عينة الدراسة وسطها الحسابي أعلى من (٤)، أي أن إجابات هذه المكاتب تنحصر بين (٨٠% - ١٠٠%)، مما يعني أن هذه المكاتب تطبيق رقابة الجودة إلى حد كبير جداً. وهناك (٨) مكاتب (٣٠, ٧٧%) من مكاتب عينة الدراسة وسطها الحسابي أعلى من (٣) وأقل من (٤)، أي أن إجابات هذه المكاتب تنحصر بين (٨٠%، ٦٠%)، مما يعني أن هذه المكاتب تطبق ضوابط رقابة الجودة إلى حد كبير.

أما فيما يتعلق باختبار مدى تطبيق مكاتب التدقيق لضوابط رقابة الجودة السبعة كل على حدة، فالجدول ١٩ يوضح مدى تطبيق ضوابط رقابة الجودة السبعة.

الجدول رقم (١٨) الوسط الحسابي لمكاتب عينة الدراسة

رقم المكتب	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أعلى إجابة	أدنى إجابة
١	٤,٤٣	٠,٦٩٥	٥	٢
٢	٤,٣٦	٠,٧٧٨	٥	٢
٣	٣,٨٦	٠,٨١٨	٥	١
٤	٤,٤٤	١,٠١٦	٥	١
٥	٤,٢٧	٠,٦٣٢	٥	٣
٦	٤,٤٧	١,٣١٦	٥	١
٧	٤,٧٠	٠,٦٨١	٥	١
٨	٣,٨٧	٠,٨٠٠	٥	١
٩	٣,٠٢	١,٤٩٤	٥	١
١٠	٤,٦٤	٠,٦٩٦	٥	١
١١	٤,١٥	٠,٨٢١	٥	١
١٢	٤,٣٨	٠,٩٥١	٥	١
١٣	٤,٩٧	٠,٢٣١	٥	٣
١٤	٣,٦٣	٠,٨٦٧	٥	١
١٥	٤,٧٠	٠,٧٦٩	٥	١
١٦	٤,٦١	٠,٨٦٤	٥	١
١٧	٤,٠٨	١,٢٨٧	٥	١
١٨	٣,٨٧	١,٢٣١	٥	١
١٩	٣,٥٣	١,٢٣٨	٥	١
٢٠	٤,٥١	٠,٦٣٩	٥	٣
٢١	٤,٢٠	١,٥٦٢	٥	١
٢٢	٣,٤٧	٠,٧٧٤	٥	١
٢٣	٤,١٩	٠,٧٦٧	٥	٢
٢٤	١,٧٢	٠,٨٥٣	٤	١
٢٥	٣,٥٨	٠,٧٢١	٥	٢
٢٦	٤,٧٢	٠,٥١٣	٥	٣
جميع المكاتب	٤,٠٩	٠,٦٧٣	٤,٩٧	١,٧٢

الجدول رقم (١٩) الوسط الحسابي لمكاتب عينة الدراسة وفقا لضوابط رقابة الجودة السبعة

رقم المكتب	المتطلبات المهنية	المهارات والكفاءة	توزيع المهام	الإشراف	التشاور	قبول العميل والمحافظة عليه	المراقبة
١	٤,٢٥	٤,٣	٤,٥٧	٤,٦٧	٤,٥	٤,٢٥	٤,٧٣
٢	٥	٣,٨١	٤,٥٧	٤,٢٢	٤,١٧	٤,٦٩	٥
٣	٤,٢٥	٣,٣٣	٤,٢١	٤,٢٢	٤	٤	٤
٤	٤,١٣	٤,٢١	٥	٤,١١	٤,١٧	٥	٤,٣٦
٥	٤,٧٥	٤,٤٢	٤,٤٣	٤	٣,٩٢	٤,١٩	٤
٦	٤,٧٥	٤,٥٣	٤,٧١	٤,٧٨	٤	٤	٤,٦٧
٧	٤,٣٨	٤,٧١	٤,٩٣	٤,٦٧	٥	٤,٥٣	٤
٨	٤	٤,٠٩	٤	٣,٦٧	٣,٨٣	٣,٣١	٤
٩	٣	٣,٤٢	٣,٠٧	٣,١١	٣,٩٢	١,٥	٢,٩٢
١٠	٤,٨٨	٤,٣٠	٤,٦٤	٤,٥٦	٤,٨٣	٤,٨٨	٥
١١	٣,٨٨	٤,٢٣	٤,٤٣	٣,٧٨	٣,٥٥	٣,٩٣	٤,٩٢
١٢	٤	٤,٤٦	٤,٨٦	٤	٤	٤,٤٤	٤,٥
١٣	٥	٤,٩٦	٥	٥	٤,٨٣	٥	٥
١٤	٣,٥٧	٣,٦٧	٣,٨٦	٢,٤٤	٣,٨	٣,٤٤	٤,٣
١٥	٤	٥	٥	٤	٤,٤٤	٤,٨٨	٤,٣٨
١٦	٣	٤,٤٢	٤,٩٣	٤,٦٧	٤,٨٣	٥	٥
١٧	٤	٣,٣	٤,٧١	٤,٣٣	٤,١٧	٤,١٣	٥
١٨	٢,٥	٣,٥	٤,٣٦	٣,٦٧	٣,٦٧	٤,٧٥	٤,١٧
١٩	٣	٣	٤,١٤	٣	٤,٣٣	٣,٩٤	٣,٦٧
٢٠	٤,٨٣	٤,٧٩	٤,٤٦	٤,٣٣	٤,٢	٤,٢٧	٣,٥٠
٢١	٣,٧٥	٣,٦٣	٤,٧١	٥	٥	٣,٥	٥
٢٢	٣,١٣	٣,٢٩	٣,٦٤	٣,٣٣	٣,٦٧	٣,٤٤	٣,٩٢
٢٣	٤	٤,٢٧	٤,٤٣	٤,١١	٤,١٨	٣,٧٣	٤,٤٢
٢٤	١,٨٨	١,١٨	١,٩٣	١,٨٩	١,٥	٢,٣١	٣
٢٥	٣,٦٣	٣,٩	٣,٦٧	٣,٢٢	٣,٦٧	٣,٥	٣
٢٦	٤,٧٥	٤,٦١	٥	٤,٥٦	٤,٤٢	٤,٨١	٥
جميع المكاتب	٣,٩٤	٣,٩٨	٤,٣٦	٣,٩٧	٤,١٠	٤,٠٥	٤,٢٨

نلاحظ من الجدول السابق أن الضابط الرقابي ( توزيع المهام ) هو أكثر الضوابط تطبيقاً من قبل مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن، حيث بلغ وسطه الحسابي (٤,٣٦) وما يفسر تطبيق مكاتب التدقيق لهذا العنصر أكثر من غيره هو حاجة هذه المكاتب للوفاء بالتزاماتها في ظل محدودية العنصر البشري (٥٠٪ من مكاتب عينة الدراسة عدد المدققين لديها أقل من ٥) وضيق الفترة الزمنية بين تاريخ انتهاء السنة المالية للشركات وتاريخ إصدار التقارير المالية (لا تزيد عن ٣ أشهر)، كل ذلك يجعل مكاتب التدقيق حريصة على توزيع المهام بين أفرادها بكفاءة.

ويأتي في المرتبة الثانية الضابط الرقابي (المراقبة) بوسط حسابي (٤,٢٨)، ويعود ذلك إلى أن هذا العنصر يساعد مكاتب التدقيق على التأكد من أن سياسات وإجراءات المكتب الخاصة برقابة الجودة تعمل بفعالية، ويعزز ذلك مستوى التطبيق العالي لضوابط رقابة الجودة من قبل مكاتب عينة الدراسة، حيث بلغ مستوى التطبيق ١٪، ٨١.

وجاء في المرتبة الثالثة الضابط الرقابي (التشاور) بوسط حسابي (٤,١٠). واحتل المرتبة الرابعة الضابط الرقابي (قبول العميل والمحافظة عليه) بوسط حسابي بلغ (٤,٠٥)، وهو يتفق مع الوسط الحسابي الذي حصل عليه هذا العنصر في دراسة دهمش (١٩٩٤)، حيث حصل على (٤,٠٦) واحتل المرتبة الثالثة في تلك الدراسة.

أما المرتبة الخامسة فقد حصل عليه الضابط الرقابي (المهارات والكفاءة) حيث بلغ وسطه الحسابي (٣,٩٨). والسبب الذي جعل هذا العنصر يحتل مرتبة متأخرة نسبياً يعود إلى انخفاض عدد مدققي الحسابات المؤهلين في اليمن، وعدم وجود استقرار وظيفي للمدققين ذوي الخبرة حيث لا يستمررون طويلاً في مهنة التدقيق (high turn-over)، ويستخدمون مهنة التدقيق كجسر عبور للحصول على وظيفة في مجالات الإدارة والمحاسبة المالية لدى شركات تقوم بتدقيقها هذه المكاتب، بالإضافة إلى العائد المادي المنخفض للمدققين مقارنةً بالجهد والمسئولية التي يتحملونها، كل ذلك يجعل مكاتب التدقيق في حاجة إلى مدققين جدد في معظم الأحيان، مما يدفعهم إلى التفاوضي عن بعض المتطلبات الخاصة بالمهارات والكفاءة.

واحتل المرتبة السادسة الضابط الرقابي (الأشراف) حيث بلغ وسطه الحسابي (٣,٩٧). واحتل المرتبة الأخيرة الضابط الرقابي (المتطلبات المهنية) بوسط حسابي (٣,٩٤) وهذا يوضح أن هذا الضابط الرقابي هو أكثر الضوابط الذي يساء فهمه أو أنه يواجه بشكل غير ملائم. □ دهمش (١٩٩٤)، (1991) [Burnaby et al

### اختبار الفرضية السادسة

لا تختلف الضوابط العامة لرقابة الجودة من حيث مدى تطبيقها من قبل مكاتب تدقيق

الحسابات في اليمن

تقيس هذه الفرضية فقرات الجزء الثالث من الاستبانة، وسيتم اختبار هذه الفرضية عن طريق استخدام اختبار (Kruskal- Wallis one- way Analysis of Variance). وهذا الاختبار يستخدم لمعرفة مدى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر ذات البيانات الرتببة (غني، وصبري، ٢٠٠٠).



يوضح الجدول ٢٠ أن قيمة الدلالة المحسوبة لجميع ضوابط رقابة الجودة كانت أقل أو تساوي مستوى المعنوية (٠,٠٥) مما يدل على وجود اختلاف في مدى تطبيق مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن. وبما أن قيمة الدلالة المحسوبة لضوابط رقابة الجودة كافة بلغ (٠,٠٠٠) وهو أقل من مستوى المعنوية (٠,٠٥)، فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، أي قبول: بأن الضوابط العامة لرقابة الجودة تختلف من حيث مدى تطبيقها من قبل مكاتب تدقيق الحسابات في الجدول (٢٠) يوضح نتائج اختبار الفرضية السادسة.

الجدول رقم ( ٢٠ ) نتائج اختبار الفرضية السادسة

المتغير	Chi- square	الدلالة المحسوبة
١- المتطلبات المهنية	١٠,٧٤٧	٠,٠٠٥
٢- المهارات والكفاءة	١٢,٩٩٦	٠,٠٠٢
٣- توزيع المهام	١٧,٤٢٧	٠,٠٠٠
٤- الإشراف	١٤,٧٣٣	٠,٠٠١
٥- التشاور	١٠,٥٤٢	٠,٠٠٥
٦- قبول العميل والمحافظة عليه	١٠,٤٥١	٠,٠٠٥
٧- المراقبة	١٢,٦٥٧	٠,٠٠٠
ضوابط رقابة الجودة كافة	١٧,٣٠٨	٠,٠٠٠

## اختبار الفرضية السابعة

ليس هناك علاقة بين تطبيق كافة ضوابط رقابة الجودة وحجم مكتب تدقيق الحسابات. تقيس هذه الفرضية الفقرة الرابعة من الجزء الأول (الفرع ثانياً) حيث تم استخدام عدد المدققين في المكتب للحكم على حجم مكتب التدقيق، بالإضافة إلى فقرات أسئلة الجزء الثالث. واختبار الفرضية تم استخدام اختبار Kruskal-Wallis. والجدول ٢١ يوضح نتائج اختبار الفرضية:

الجدول رقم ( ٢١ ) متوسط الترتيب لاختبار الفرضية السابعة

حجم المكتب (عدد المدققين)	العدد	متوسط الترتيب
أقل من ٣ مدققين	٤	١٦,٥٠
من ٣ إلى ٥ مدققين	٩	١٢,٨٩
من ٦ إلى ٨ مدققين	٥	١٢,٨٠
من ٩ إلى ١١ مدققاً	١	٩
٢١ مدققاً فأكثر	٧	١٣,٧١

يتبين من الجدول السابق أن أكبر قيمة لمتوسط الترتيب بلغ (١٦,٥٠) ويقابل المكاتب التي لديها مدققين أقل من ٢، أي أن هذه المكاتب هي أفضل المكاتب من حيث درجة اتباع وتطبيق كافة ضوابط رقابة الجودة. ويأتي في المرتبة الثانية مكاتب التدقيق التي لديها ١٢ مدققاً فأكثر، حيث بلغ متوسط ترتيبه (١٢,٧١)، أما أقل المكاتب من حيث درجة تطبيق كافة ضوابط رقابة الجودة فهي المكاتب التي لديها من ٩ إلى ١١ مدققاً، فمتوسط ترتيبها بلغ (٩).

و يوضح الجدول ٢٢ مدى وجود اختلافات في مدى تطبيق ضوابط رقابة جودة التدقيق من قبل المكاتب وفقاً لحجمها

**الجدول رقم (٢٢) قيمة الدلالة المحسوبة لاختبار الفرضية السابعة**

المتغير	Chi- square	الدلالة المحسوبة
حجم مكتب التدقيق	١,٠٦٦	٠,٩٠٠

يوضح الجدول السابق أن الاختلاف في تطبيق ضوابط رقابة الجودة وفقاً لحجم التدقيق ليس ذات دلالة إحصائية، حيث بلغت قيمة الدلالة المحسوبة (٠,٩٠٠) وهو أكبر من قيمة المستوى المعنوية (٠,٠٥).

ووفقاً لذلك فإننا نقبل الفرضية العدمية ونرفض الفرضية البديلة، أي القبول:

### **بعدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق كافة ضوابط رقابة الجودة وحجم مكتب التدقيق.**

إن ما يترتب على رفض الفرضية هو أن المكاتب صغيرة الحجم أو الكبيرة لديهم نفس الحاجة لتطبيق ضوابط رقابة الجودة في مكاتبتهم، وفي بعض الأحيان قد تكون المكاتب الصغيرة أكثر حاجة من غيرها في تطبيق رقابة الجودة فهي بحاجة إلى إثبات وجودها في سوق تنافسي تستحوذ فيه مكاتب التدقيق الكبيرة على حصة كبيرة، وهذا ما توصلت إليه هذه الدراسة، فقد بلغ متوسط الترتيب لهذه المكاتب أعلى قيمة (١٦,٥)، وكما هو واضح من الجدول ٢١.

### **إختبارالفرضية الثامنة**

ليس هناك علاقة بين تطبيق كافة ضوابط رقابة الجودة والارتباط بمكتب تدقيق أجنبي. تقيس هذه الفرضية الفقرة الخامسة من الجزء الأول (الفرع ثانياً) وفقرات الجزء الثالث. وسوف نستخدم لاختبار هذه الفرضية، اختبار Mann-Whitney الذي يعرف بـ U-test، والذي يستخدم لمعرفة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مجموعتين مستقلتين. والجدول ٢٣ يبين نتيجة اختبار الفرضية.

**الجدول رقم (٢٣) متوسط الترتيب لاختبار الفرضية الثامنة**

الارتباط بمكتب أجنبي	عدد المكاتب	متوسط الترتيب
يوجد علاقة ارتباط	٨	١٥,٣٨
لا يوجد علاقة ارتباط	١٨	١٢,٦٧

يبين الجدول السابق أن هناك اختلافاً بين مكاتب تدقيق الحسابات التي توجد لها ارتباط بمكتب أجنبي عن تلك المكاتب التي لا يوجد لها ارتباط بمكتب تدقيق حسابات أجنبي من حيث درجة اتباع وتطبيق كافة ضوابط رقابة الجودة. ويبين الجدول أن متوسط الترتيب لدى المكاتب التي لها علاقة ارتباط بمكتب تدقيق أجنبي بلغ (١٥, ٣٨) وهو أعلى من متوسط الترتيب لمكاتب التدقيق التي لها علاقة ارتباط بمكتب تدقيق أجنبي حيث بلغ (١٢, ٦٧). أي أن مكاتب التدقيق التي يوجد لها ارتباط تقوم باتباع وتطبيق كافة ضوابط رقابة الجودة بدرجة أعلى من تلك التي لا يوجد لها ارتباط. ويبين الجدول ٢٤ مدى وجود دلالة إحصائية للاختلاف في درجة تطبيق ضوابط رقابة الجودة من عدمه.

**الجدول رقم ( ٢٤ ) : قيمة الدلالة المحسوبة لاختبار الفرضية الثامنة**

المتغير	Z	الدلالة المحسوبة
الارتباط بمكتب تدقيق أجنبي	٠, ٨٣٣	٠, ٤٠٥

نستنتج من الجدول السابق أن قيمة الدلالة المحسوبة للعلاقة بين الارتباط بمكتب تدقيق عالمي وتطبيق ضوابط رقابة الجودة بلغ (٠, ٤٠٥) وهو أكبر من مستوى المعنوية (٠, ٠٥)، وفقاً لذلك فإننا نقبل الفرضية العدمية ونرفض الفرضية البديلة، أي قبول أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق ضوابط رقابة الجودة وارتباط المكتب بمكتب تدقيق أجنبي.

### اختبار الفرضية التاسعة

ليس هناك علاقة بين تطبيق كافة ضوابط رقابة الجودة وتاريخ تأسيس مكتب التدقيق

تقيس هذه الفرضية الفقرة الثانية من الجزء الأول (الفرع ثانياً) وفقرات الجزء الثالث. واختبار الفرضية سيتم استخدام اختبار Kruskal-Wallis. وفيما يلي نتائج اختبار الفرضية التاسعة.

**الجدول رقم ( ٢٥ ) : متوسط الترتيب لاختبار الفرضية التاسعة**

تاريخ تأسيس المكتب	عدد المكاتب	متوسط الترتيب
منذ أكثر من ٢٠ عاماً	٣	١٠, ٣٣
من ١٥ عاماً إلى ٢٠ عاماً	١	١
من ١٠ أعوام إلى أقل من ٥ أعوام	١٠	١٣, ٧٠
من ٥ أعوام إلى أقل من ١٠ أعوام	٨	١٤, ٦٣
أقل من ٥ أعوام	٤	١٦, ٢٥

نلاحظ من الجدول السابق أن ١٠ مكاتب تدقيق (٢٨,٥%) تم تأسيسها خلال الفترة من ١٠ أعوام إلى أقل من ١٥ عاما، وبلي ذلك المكاتب التي تأسست خلال الفترة ٥ أعوام إلى أقل من ١٠ أعوام وعددها ٨ مكاتب، تشكل ٨%, ٣، ويأتي في المرتبة الأخيرة مكتباً واحداً، تم تأسيسه خلال الفترة من ١٥ عاما إلى أقل من ١٠ أعوام.

أما إذا قارنا متوسط الترتيب لتطبيق ضوابط رقابة الجودة وفقاً لتاريخ التأسيس، فتأتي في المرتبة الأولى المكاتب التي تم تأسيسها في الفترة أقل من ٥ أعوام، حيث بلغ متوسط ترتيبها (١٦,٢٥) وهذا يعني أن هذه المكاتب تطبق رقابة ضوابط جودة التدقيق بمستوى أعلى من المكاتب التي تأسست خلال فترات أكثر من ٥ أعوام. ويأتي في المرتبة الأخيرة من حيث مستوى تطبيق رقابة الجودة، مكاتب التدقيق التي تأسست خلال الفترة من ١٥ عاما إلى أقل من ٢٠ عاما.

ولمعرفة مدى توفر الدلالة الإحصائية للاختلاف في مستوى تطبيق رقابة الجودة، نستعرض الجدول ٢٦.

**الجدول رقم ( ٢٦ ) : قيمة الدلالة المحسوبة لاختبار الفرضية التاسعة**

المتغير	Chi- square	الدلالة المحسوبة
تاريخ تأسيس المكتب	٣,٨٨٢	٠,٤٢٢

يتبين من الجدول السابق أن قيمة الدلالة المحسوبة بلغ (٠,٤٢٢) وهو أكبر من مستوى المعنوية (٠,٠٥)، وبناء عليه فسيتم قبول الفرضية العدمية ورفض الفرضية البديلة، أي قبول

إنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق ضوابط رقابة الجودة وبين تاريخ تأسيس مكتب التدقيق.

ويدل متوسط الترتيب على أن كلما كان مكتب التدقيق حديث التأسيس كلما كان أكثر التزاما بضوابط رقابة الجودة، وهذه المكاتب أكثر حرصا على التطوير الذاتي مقارنة بالمكاتب التي تأسست قديما، وقد يكون سبب ذلك الخوف من التغيير والتعود على الروتين القديم المتبع من قبل المكاتب الأكثر قدما.

#### اختبار الفرضية العاشرة

ليس هناك علاقة بين تطبيق كافة ضوابط رقابة الجودة وحصول الشريك المسئول عن التدقيق على زمالة مهنية أجنبية.

تقيس هذه الفرضية الفقرة السادسة من الجزء الأول (الفرع أولاً) وفقرات الجزء الثالث. ولاختبار الفرضية سنستخدم اختبار Kruskal-Wallis. والجدول ٢٧ يعرض نتائج اختبار الفرضية العاشرة.

**الجدول رقم ( ٢٧ ) : متوسط الترتيب لاختبار الفرضية العاشرة**

ترخيص مزاول مهنة التدقيق	العدد	متوسط الترتيب
محاسب قانوني يماني	٢٣	١٣,٣٥
CPA	١	٧
CA	٢	٠٥,٨١

نلاحظ من الجدول السابق أن ٢٣ مدققاً لديهم ترخيص محاسب قانوني يمني، ويشكلون ٨٨,٥% من إجمالي عدد المدققين المسؤولين في مكاتب عينة الدراسة، ومدققين اثنين حاصلين على محاسب قانوني بريطاني CA، يشكلون ٧,٧% من إجمالي عدد المدققين، ومدققاً واحد حاصل على ترخيص محاسب قانوني أمريكي CPA.

أما فيما يتعلق بترتيب متوسط تطبيق المكاتب لضوابط رقابة الجودة وفقاً لنوع الترخيص الحاصل عليه الشريك المسؤول فإن المكاتب التي يحمل الشريك المسؤول عليها ترخيص محاسب قانوني بريطاني CA حصلت على أعلى متوسط ترتيب حيث بلغ متوسط ترتيبه (١٨,٥٠) وهذا يعني أن هذه المكاتب تلتزم بضوابط رقابة الجودة أكثر من بقية المكاتب ويأتي في المرتبة الثانية المكاتب التي يحمل الشريك المسؤول عليها ترخيص محاسب قانوني يمني، فمتوسط ترتيب هذه المكاتب بلغ (١٣,٣٥)، ويأتي في المرتبة الأخيرة مكتب واحد الشريك المسؤول فيه حاصل على ترخيص محاسب قانوني أمريكي CPA فمتوسط ترتيبه (٧,٠٠).

ولمعرفة الدلالة الإحصائية للاختلافات في تطبيق ضوابط رقابة الجودة وفقاً لنوعية ترخيص مزاوله المهنة، نستعرض الجدول ٢٨.

**الجدول رقم ( ٢٨ ) : قيمة الدلالة المحسوبة لاختبار الفرضية العاشرة**

المتغير	Chi- square	الدلالة المحسوبة
ترخيص مهنة التدقيق	١,٥٨٦	٠,٤٥٢

يتبين من الجدول السابق أن قيمة الدلالة المحسوبة بلغ (٠,٤٥٢) وهو أكبر من مستوى المعنوية (٠,٠٥)، وبناء عليه سيتم قبول الفرضية العدمية ورفض الفرضية البديلة، أي قبول. إنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق ضوابط رقابة الجودة من قبل مكاتب التدقيق وبين حصول الشريك المسؤول على زمالة مهنية أجنبية.

#### الفرضية الحادية عشرة

ليس هناك علاقة بين تطبيق كافة ضوابط رقابة الجودة ومراجعة مكتب التدقيق لشركات أجنبية. تقيس هذه الفرضية الفقرة السادسة من الجزء الأول (الفرع ثانياً) وفقرات الجزء الثالث. واختبار الفرضية سنستخدم اختبار Kruskal-Wallis. والجدول ٢٩ يوضح نتائج اختبار الفرضية الحادية عشر

**الجدول رقم ( ٢٩ ) : متوسط الترتيب لاختبار الفرضية الحادية عشرة**

الشركات الأجنبية	العدد	متوسط الترتيب
لا يوجد أي شركة	١٦	١٢,٥٠
أقل من ٣ شركات	٤	١٣,٥٠
من ٣ شركات إلى أقل من ٥ شركات	٣	١١,٠٠
من ٥ شركات إلى أقل من ١٠ شركات	٣	٢١,٣٣
١٠ شركات فأكثر	-	-

نلاحظ من الجدول السابق أن ١٦ مكتباً (أي ٥٠٪، ٦١) لا يقومون بتدقيق شركات أجنبية، وهناك ٤ مكاتب تدقق أقل من ٢ شركات، و٢ مكاتب تدقق من ٢ شركات إلى أقل من ٥ شركات و٢ مكاتب تدقق من ٥ شركات أجنبية إلى أقل من ١٠ شركات أجنبية.

أما من حيث ترتيب هذه المكاتب وفقاً لتطبيق ضوابط رقابة الجودة فتأتي في المرتبة الأولى المكاتب التي تدقق من ٥ شركات أجنبية إلى أقل من ١٠ شركات أجنبية، حيث بلغ متوسط ترتيبها (٢١، ٢٣)، أي إن هذه المكاتب تطبق ضوابط رقابة الجودة بمستوى أعلى من المكاتب الأخرى، وتأتي في المرتبة الثانية المكاتب التي تدقق أقل من ٢ شركات أجنبية، بمتوسط ترتيب قدره (١٢، ٥٠)، وفي المرتبة الثالثة المكاتب التي لا تدقق أي شركة أجنبية بمتوسط ترتيب قدره (١٢، ٥٠). ويأتي في المرتبة الأخيرة المكاتب التي تدقق من ٢ شركات أجنبية إلى أقل من ٥ شركات أجنبية، بمتوسط ترتيب (١١).

ولمعرفة وجود دلالة إحصائية للاختلاف في تطبيق ضوابط رقابة الجودة وفقاً لقيام مكاتب التدقيق بمراجعة شركات أجنبية، نستعرض الجدول ٣٠:

**الجدول رقم ( ٣٠ ) : قيمة الدلالة المحسوبة لاختبار الفرضية الحادية عشرة**

المتغير	Chi- square	الدلالة المحسوبة
تدقيق شركات أجنبية	٣,٧٤١	٠,٢٩١

يبين الجدول السابق أن الدلالة المحسوبة بلغت (٠,٢٩١) وهي أكبر من مستوى الدلالة (٠,٠٥) وفقاً لذلك فإننا نقبل الفرضية العدمية ونرفض الفرضية البديلة، أي قبول:

إنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق ضوابط رقابة الجودة ومراجعة مكتب التدقيق شركات أجنبية وشركات نفطية ومشاريع المنظمات الدولية.

أي أن قيام مكاتب التدقيق بمراجعة شركات أجنبية وشركات نفطية ومشاريع المنظمات الدولية لا يؤدي إلى زيادة درجة التزام هذه المكاتب بضوابط رقابة الجودة.

## الاستنتاجات

تتمثل النتائج التي توصلت إليها الدراسة فيما يلي:

- ١- لدى مكاتب التدقيق في اليمن أدراك كاف لمفهوم رقابة جودة أعمال التدقيق.
- ٢- لا يسهم التعليم الجامعي في اليمن في إبراز مفهوم رقابة الجودة في أعمال التدقيق وأهمية تطبيقه في مكاتب التدقيق.
- ٣- لا تسهم جمعية المحاسبين القانونيين في اليمن في إبراز أهمية وتطبيق رقابة جودة التدقيق في مكاتب التدقيق في اليمن.
- ٤- يوجد لدى مكاتب التدقيق في اليمن أدراك كاف لأهمية اتباع وتطبيق ضوابط رقابة جودة أعمال التدقيق في مكاتبها. وترى مكاتب التدقيق في اليمن أن هذه الأهمية تتمثل في إسهام ضوابط رقابة

- الجودة في تطور ووضوح العلاقات والمسؤوليات التنظيمية ووسائل الاتصال بين أعضاء المكتب وأنه ينسجم مع معايير التدقيق الدولية وتحمل المسؤولية المهنية تجاه العملاء ويسهم في التنظيم الذاتي للمهنة، كما أنه يؤدي إلى تحسين ربحية المكتب على المدى الطويل.
- ٥- تقوم مكاتب التدقيق في اليمن بتطبيق ضوابط رقابة الجودة بنسبة ١٨، ١٪، حيث تطبق ٥٦، ٨٢٪ من مكاتب عينة الدراسة ضوابط رقابة الجودة إلى حد كبير جداً، و٢، ٧٧٪ من مكاتب عينة الدراسة تطبق ضوابط رقابة الجودة إلى حد كبير، و٢، ٥٨٪ من مكاتب عينة الدراسة تطبق ضوابط رقابة الجودة إلى حد قليل.
- ٦- تلتزم مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن بالضوابط الرقابية (توزيع المهام) أكثر من بقية ضوابط رقابة الجودة. وتأتي في المرتبة الأخيرة من حيث درجة الالتزام بالضوابط الرقابية (المتطلبات المهنية).
- ٧- لا تختلف درجة اتباع وتطبيق ضوابط رقابة الجودة من قبل مكاتب التدقيق في اليمن باختلاف حجم المكتب.
- ٨- لا تختلف درجة اتباع وتطبيق ضوابط رقابة الجودة من قبل مكاتب التدقيق في اليمن بارتباط المكتب بمكتب تدقيق أجنبي.
- ٩- لا تختلف درجة اتباع وتطبيق ضوابط رقابة الجودة من قبل مكاتب التدقيق في اليمن باختلاف تاريخ تأسيس المكتب.
- ١٠- لا تختلف درجة اتباع وتطبيق ضوابط رقابة الجودة من قبل مكاتب التدقيق في اليمن بحصول الشريك المسئول على زمالة مهنية أجنبية.
- ١١- لا تختلف درجة اتباع وتطبيق ضوابط رقابة الجودة من قبل مكاتب التدقيق في اليمن باختلاف عدد الشركات الأجنبية والشركات النفطية ومشاريع المنظمات الدولية التي يديرها المكتب.
- ١٢- يتفق ممثلي مكاتب عينة الدراسة على أنه لا توجد مبررات؛ لعدم قيام مكاتب التدقيق في اليمن بتطبيق ضوابط رقابة الجودة، وأن أكثر المعوقات التي تحول دون تطبيق مكاتب التدقيق في اليمن لرقابة جودة التدقيق يكمن في عدم تطور مهنة تدقيق الحسابات بدرجة كافية وعدم وجود إلزام قانوني باتباع ضوابط رقابة الجودة وغياب دور جمعية المحاسبين القانونيين والجهات الرسمية المشرفة على مهنة التدقيق في إلزام مكاتب التدقيق في اليمن بتطبيق ضوابط رقابة الجودة.

## التوصيات

### أولاً: التوصيات للدراسات المستقبلية

١. من الضروري إجراء دراسات ميدانية ذات طابع شمولي أكبر من الدراسة الحالية. فدراسات ميدانية تتعلق بفحص الأوراق والمستندات سوف تؤدي إلى تحليلات أوسع واستنتاجات أكبر شمولية وعمقاً بالمقارنة مع ما توصلنا له في دراستنا هذه. ومن الأفضل لدراسات من هذا النوع أن تجمع بين آراء المدققين المعنيين وفحص ميداني للأوراق والمستندات.
٢. من الضروري توسيع عينة الدراسة بثلاثة اتجاهات. الاتجاه الأول: شمول كافة مكاتب التدقيق في كافة

مدن اليمن التي تتواجد فيها مكاتب من هذا النوع. الاتجاه الثاني: توسيع عدد المستبشرين ضمن المكتب الواحد ولكن بشرط أن يكونوا مؤهلين للإجابة على أسئلة استبانة تتطلب قدرًا عاليًا من الكفاءة والخبرة والتجربة. الاتجاه الثالث: أن بيئة رقابة الجودة لا تقتصر على العاملين في مكاتب التدقيق. فهناك أساتذة الجامعات المعنيين بالمفاهيم النظرية والتطبيقية للتدقيق، وهناك القائمون على المنظمات المهنية. فكل هاتين المجموعتين البيئيتين لهما بالتأكيد تأثير ملموس على تطوير رقابة الجودة في اليمن. وبذلك يمكن للعينة أن تشمل بالإضافة إلى العاملين في مكاتب التدقيق كل من أساتذة التدقيق في الجامعات اليمنية قيادة المهنة في اليمن.

### ثانيًا: التوصيات الميدانية

- ١- الاهتمام بمهنة تدقيق الحسابات في اليمن من قبل الهيئات الرسمية والنهوض بها إلى المستوى اللائق والاهتمام بمدققي الحسابات ورفع مستواهم المهني لكي يتحملوا مسؤوليتهم تجاه المهنة والمجتمع.
- ٢- إعادة النظر في القوانين المنظمة لمهنة التدقيق في اليمن وتعديلها بحيث يتم معالجة مواضيع النقص والقصور فيها، وبشكل خاص العمل على وضع نصوص قانونية صريحة ومباشرة تلزم مكاتب تدقيق الحسابات باتباع الضوابط العامة لرقابة جودة التدقيق.
- ٣- قيام الجهات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق وجمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين بعقد ندوات ودورات حول أهمية وكيفية تطبيق ضوابط رقابة الجودة للمدققين وذلك لتطوير مهنة التدقيق في اليمن.
- ٤- إدراج الجامعات اليمنية موضوع رقابة جودة التدقيق ضمن مقررات مواد التدقيق وإبراز أهميته والإجراءات و الضوابط المتعلقة به وكذلك إدراج معيار التدقيق الدولي رقم ٢٢٠.
- ٥- اتخاذ مكاتب التدقيق في اليمن الإجراءات اللازمة؛ لضمان معرفة جميع مدققي المكتب بسياسات المكتب فيما يتعلق برقابة جودة التدقيق.
- ٦- قيام مكاتب التدقيق بمراجعة دورية لنظام رقابة الجودة لديها، من خلال قيام كل فرع بمراجعة فرع آخر أو بواسطة الشريك المسئول بالمكتب وتوثيق نتائج المراجعة.
- ٧- ضرورة إيجاد آلية لقيام جهات خارجية بمراجعة نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق في اليمن وبإشراف جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين ودراسة إمكانية تطبيق نظام مراجعة الزميل (Peer Review) بين مكاتب التدقيق في اليمن؛ وذلك لتعزيز التنظيم الذاتي لمهنة التدقيق في اليمن.
- ٨- ضرورة قيام الجهات الرسمية المشرفة على مهنة التدقيق في اليمن بالتدخل في تنظيم مهنة التدقيق والقيام بالمراجعة الدورية لنظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق في حال عجزت جمعية المحاسبين القانونيين بالقيام بهذه المهمة.
- ٩- اتخاذ مكاتب التدقيق في اليمن الإجراءات اللازمة التي تكفل استقرار المدققين ذوي الخبرة والكفاءة واستمرارهم في مهنة التدقيق وعدم الانتقال إلى مهنة أخرى؛ وذلك لرفع مستوى الخدمات التي تقدمها المهنة لعملائها.
- ١٠- إعطاء مكاتب التدقيق في اليمن اهتمام أكبر للإجراءات المرتبطة بضابطي المتطلبات المهنية والمهارات والكفاءة؛ وذلك لأهميتهما في تعزيز نظام رقابة الجودة.



## المراجع

### أولاً: المراجع العربية

- آرثر أندرسن، "دراسة وتقييم مهنة المحاسبة والمراجعة"، الشريعة السادسة، الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، صنعاء، أكتوبر، 1996.
- أحمد، زياد جمال، "العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة ببيئة التدقيق"، ٢٠٠٣، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، الأردن.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، "دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين لعام ٢٠٠١: إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي"، ترجمة: جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، ٢٠٠٣م.
- الحמיד، عبد الرحمن، "خصائص جودة المراجعة المالية: دراسة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية"، الإدارة العامة، ديسمبر، ١٩٩٥، المجلد ٢٥، العدد الثالث، ص ص ٤٥-٤٥٢.
- الزعبي، محمد، والطلافة، عباس، "النظام الإحصائي SPSS فهم وتحليل البيانات الإحصائية"، دار وائل، عمان، 2003.
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، "مراقبة جودة أعمال التدقيق"، مجلة المحاسب القانوني، العدد ٨١، تشرين الثاني-كانون أول، ١٩٩٣، ص ص ٢٨-٣٣.
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، "أصول التدقيق"، ترجمة مجموعة من لأساتذة، عمان، بدون سنة نشر.
- توماس، وليم، وأمرسون، هنكي، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، ترجمة أحمد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، ١٩٨٩.
- حبيب، مجدي عبدالكريم، "الإحصاء اللابارامتري الحديث في العلوم السلوكية"، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، ٢٠٠٠.
- دهمش، رلى، "مدى تطبيق رقابة الجودة، في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن"، ديسمبر، 1994، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، الأردن.
- عبد الرحمن، طلبة، علي، "قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات"، مجلة الإداري، العدد ٩٦، يونيو ١٩٩٧، ص ص ١٣-٣٧.
- عبد الرحمن، المراجعة"، ١٩٩٩. رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة القاهرة، جمهورية مصر العربية
- عبدالله، خالد أمين، "علم تدقيق الحسابات- الناحية النظرية"، دار وائل للنشر، عمان، 2000.
- غنيم، أحمد، وصبري، نصر، "التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام SPSS"، دار قباء، القاهرة، 2000.

لطفي، أمين السيد، "دراسة اختباريه للعوامل و الخواص المؤثرة في جودة عملية المراجعة من وجهة نظر المراجعين ومعدّي ومستخدّمي القوائم المالية في جمهورية مصر العربية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الأول، القاهرة، ١٩٩٦، ص ص ١٤٢٣-١٤٧٩.

مرعي، عصام، "أدلة التدقيق الدولية"، الطبعة الثانية، مطابع رغدان، الرياض، السعودية، 1986.

مطر، محمد، "أصول التدقيق"، كتاب مترجم، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، بدون سنة نشر.

نصر، عبد الوهاب علي، "خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية"، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.

## ثانياً: المراجع الأجنبية

AICPA, "Official Releases", Journal of Accountancy, Vol 182, issue 2, Aug. 1996, PP 107-119.

Alam and Hoffman, "Perceptions of the Peer Review Program of the Accounting Profession : Implications for Management", Journal of Managerial Issues, Winter 2000, Vol 12, issue 4, PP408-426.

Attwood, Frank A., and Paula, F Clive, "Auditing Standards", Chartered Accountants Hall, Moorgate Place, London, 1978.

Austin k, and langston, D, "Peer Review: Its Impact on Quality Control", Journal of Accountancy, July 1981, vol 152, Issue 1, PP78 – 82.

Blue, Beuly, and Panel, Ribbon, "View Audit Quality and ways to Improve it", Journal of Accounting", December, 1987, PP.62-67.

Bremser, Wayne G., "Peer Review: Enhancing Quality Control" Journal of Accountancy, October, 1983, vol 156, Issue 4 , PP. 78 –88.

Carcello, Hermanson and McGrath " Audit Quality Attributes: the Perceptions of Audit Partners, Prepares, and Financial Statement User", Auditing, Spring 1992,

vol 1 Issue 1, PP1 –15.

Colbert Gary, and Murray, Dennis, “The Association Between Auditor Quality and Auditor Size” Journal of Accountancy, 1998, Vol, 13, PP135-150.

DeAngelo, L.E., “Auditor Size and Audit Quality,” Journal of Accounting and Economics, December,1981,PP 183-199.

Deis, D. R. and Giroux, G.A., “Determinants of Audit Quality in The Public Sector”, Accounting Review ,1992, Vol 67, PP462-479.

DeVoe , Jim, “Perspectives in Auditing”, McGraw-Hill, Singapore, 1986.

Donald, R, and Gary, A, “Determinants of Audit Quality in the Public Sectors” The Accounting Review, July, 1992, Vol 67, PP462-479.

Evers, Charles, and Pearson, David B, “Lessons Learned From Peer Review” Journal of Accountancy, April, 1989, vol 167, issue 4, PP96 –105.

File, R., Ward, B., and Grey, C., “Peer Review as a Market Signal: Effective Self-Regulation”, Research in Accounting Regulation, June, 1992, PP 179-195.

Goldstein, Robert D, and Rosenfield, Shorman L., “Quality Control Manual for CPA Firms”, The American Institute of Certified Public Accountants, New York,1992.

Herrbach, Olivier, “Audit Quality, Auditor Behavior and the Psychological Contract”, European Accounting Review, Vol 10, issue 4, 2001, PP 787-802.

Kent, David and Sherer, Michael, “Current Issue in Auditing”, Row Ltd., London, UK, 1985

King, James, and Keller, Gary, “The Effects of Independence Allegation on Peer Review Evaluation of Audit Procedures”, Behavioral Research in Accounting, 1994, vol 6, PP72-92.

Krishn an Dogen, and Schauer, Poul, “The Differentiation of Quality among Auditors Evidence From The Not- For- Profit Sector” Auditing, Full 2000, Vol 19, issue 2, PP9-28.

Krishnan, J., “Litigation Risk and Auditor Resignation” The Accounting Review, 1997,

Vol 72, 3, PP 779-805.

Latshaw, Craig A., and Thompson, James W., "Auditing Standards Board Issues Standard to Clarify Auditors' Responsibilities", Bank Accounting & Finance, February, 2003, PP 29-34.

Malone, Charles, and Roberts, Robin, "Factors Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors", Auditing, Fall 1996, Vol. 5, issue 2, PP64-99.

Meddaugh, E, and Joseph R., "Quality Control Manual a Worthy tool", Ohio CPA Journal, Vol. 54, issue 1, Feb1995, PP40-43.

Millichamp, Alan, "Auditing", Seventh Edition, Letts Educational, London, UK, 1996.

Otley T., and Prince J, "The Operation of Control System in Large Audit Firms", Auditing, Vol. 15, issue 22, Fall 1996, PP 65-85.

Palmorse ,Z.,V., "An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality", Accounting Review, January 1988.PP 55-73.

Parasuraman, A., Zeithmal, V., and Berry, L., "A Conceptual Model of Service Quality and its Implication for Future Research", Journal of Marketing, Fall, 1985, PP 36-41.

Pattilo, James W., "Quality Control and Peer Review", John Wiley and Sons Inc., New York, 1984.

Philip, B. Chenok, "Fifteen Years of Meeting the Challenge", Journal of Accountancy, June, 1995, PP 67-90.

Schroeder, M., Solomon, I., and Vickrey D., "Audit Quality: The Perception of Audit-Committee Chairpersons & Audit Partners", Auditing, Vol. 5, No 2, Spring, 1986, PP 80-93.

Sekaran, Oma, "Research Method for Managers: A Skill Building Approach", John Wiley and Sons Inc., New York, 1984.

Vanstraelen, A., "The Impact of Long-Term Mandats on Audit Quality", The European Accounting Review, Issue 1, 2000, PP419-442.

Wallace, Wanda A., "Peer Review Filings and Their Implications in Vaulting Self-Regulation", Auditing, Spring 1991, vol 10, issue 1, PP 53- 68.

Walter, B.Meigs & et al, "Principles of Auditing", Ninth Edition, Irwin, Boston, 1989.

Woo, E., and Hian, C., "Factor Associated with Auditor Changes: A Singapore Study", Accounting and Business Research, Vol 31, No.2, PP 133-144.

Woolf, Emile, "Auditing Today", Fifth Edition, Prentice Hall, New York, USA, 1994.

Wooten, Thomas C, and Colson, Robert H, "Research About Audit Quality", CPA Journal, Jan 2003, Vol.73, Issue 1, PP48-52

## ملاحق الدراسة

### الملحق رقم ( ١ ) عينة الدراسة

الرقم	اسم مكتب التدقيق	الرقم	اسم مكتب التدقيق	الرقم	اسم مكتب التدقيق
1	Deloitte Touche	10	طه المتوكل	19	صبري عبد الرحيم
2	KPMG	11	عبد الرؤف حسان- طلال ابوغزالة	20	حميد الأحصب
3	Ernst & Young	12	دار المحاسبة	21	دحمان
4	إبراهيم الكبسي	13	محمد جبران	22	د. منصور عون
5	أمين السقاف	14	محمد القضاة	23	توفيق صويلح
6	شركة المحاسبين القانونيون	15	محمد البذيجي	24	الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة
7	شركة الشامي وشركاه	16	مجموعة المحاسبة	25	رشيد حسن عبد القادر
8	د. سعيد ناجي	17	د. احمد بامشموس	26	ريدان المتوكل
9	أديب شعلان	18	الأرياني - نجيب العريض		

### الملحق رقم ٢ : الاستبانة

#### الجزء الأول:

#### أولاً: - معلومات عامة تتعلق بالمستجيب

الرجاء وضع إشارة ( ) حول الإجابة التي تراها مناسبة

#### ١- العمر

- أ - أقل من ٢٥ سنة ( ) ب - من ٢٥ إلى أقل من ٣٥ سنة ( )  
 ج - من ٣٥ إلى أقل من ٤٥ سنة ( ) د - من ٤٦ إلى أقل من ٥٥ سنة ( )  
 هـ - ٥٥ سنة فأكثر ( )

#### ٢- أعلى مؤهل أكاديمي حصلت عليه

- أ - بكالوريوس ( ) ب - ماجستير ( )  
 ج - دكتوراه ( ) د - أخرى (لطفاً حددها ..... ) ( )

#### ٣- التخصص العلمي:

- أ - محاسبة ( ) ب - إدارة أعمال ( ) ج - اقتصاد ( )  
 د - أخرى (لطفاً حددها ..... ) ( )

٤- المستوى الوظيفي في مكتب التدقيق

- أ- مدير تدقيق ( ) ب- شريك ( )  
ج- مدقق رئيسي ( ) د- غير ذلك (حددها لطفاً: .....)

٥- عدد سنوات الخبرة كمدقق حسابات:

- أ- أقل من ٥ سنوات ( ) ب- من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات ( )  
ج- من ١٠ إلى أقل من ٥١ سنة ( ) د- من ٥١ إلى أقل من ١٠٢ سنة ( )  
هـ- ١٠٢ سنة فأكثر ( )

٦- نوع ترخيص مزاولة مهنة التدقيق:-

- أ - محاسب قانوني يمني ( )  
ب - محاسب قانوني أمريكي (CPA) ( )  
ج - محاسب قانوني بريطاني AC ( )  
د - غير ذلك (لطفاً حددها: .....)

**ثانياً :- معلومات متعلقة بالمكتب**

الرجاء الإجابة عن الأسئلة التالية والتي تتضمن معلومات عامة عن مكتب تدقيق الحسابات.

- ١- اسم المكتب (اختياري): .....
- ٢- تاريخ تأسيس المكتب (مباشرة العمل):-  
أ- منذ أكثر من ٢٠ عاماً ( ) ب- من ١٥ عاماً إلى أقل من ٢٠ عاماً ( )  
ج- من ١٠ أعوام إلى أقل من ١٥ عاماً ( ) د- من ٥ أعوام إلى أقل من ١٠ أعوام ( )  
هـ- أقل من ٥ أعوام ( )
- ٣- عدد العاملين في المكتب:-  
أ- أقل من ٣ أشخاص ( ) ب- من ٣ أشخاص إلى أقل من ٦ أشخاص ( )  
ج- من ٦ أشخاص إلى أقل من ٩ أشخاص ( ) د- من ٩ أشخاص إلى أقل من ١٢ شخصاً ( )  
هـ- ٢١ شخصاً فأكثر ( )
- ٤- عدد المدققين في المكتب الحاصلين على الآتي:  
أ- ترخيص محاسب قانوني يمني .....  
ب- شهادة محاسب قانوني أمريكي "CPA" .....  
ج- شهادة محاسب قانوني بريطاني "CA" .....  
د- غير ذلك (لطفاً حددها: .....)
- ٥- هل يرتبط المكتب مع مكتب تدقيق حسابات عالمي:-  
أ- نعم ( ) ب- لا ( )
- ٦- فروع الشركات الأجنبية والشركات النفطية ومشاريع المنظمات الدولية التي يديرها المكتب:-  
أ- لا يوجد ( ) ب- أقل من ٣ شركات ( )  
ج- أقل من ٥ شركات وأكثر من ٣ شركات ( )  
د- ٥ شركات وأكثر من ٥ شركات ( ) هـ- أقل من ١٠ شركات وأكثر من ١٠ شركات ( )  
هـ- أقل من ١٠ شركات وأكثر من ١٠ شركات ( )

**الجزء الثاني :-**

الرجاء وضع إشارة ( ) أمام الإجابة المناسبة

العبارة	موافق جداً	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق جداً
١- تكمن جودة أعمال التدقيق في جميع السياسات والإجراءات المتبعة من قبل مكتب التدقيق والمصممة للمساعدة على إنجاز عمليات التدقيق بدرجة عالية من الجودة.					
٢- يسهم التعليم الجامعي في اليمن في إبراز مفهوم وأهمية تطبيق رقابة جودة الأعمال في مكاتب التدقيق.					
٣- تسهم جمعية المحاسبين القانونيين في إبراز أهمية و تطبيق رقابة جودة الأعمال في مكاتب التدقيق في اليمن.					
٤- تبني المكتب لسياسات وإجراءات رقابة جودة أعمال التدقيق: - يؤدي إلى تطور ووضوح العلاقات والمسؤوليات التنظيمية ووسائل الاتصال بين أعضاء المكتب. - يندرج تحت التنظيم الذاتي للمكتب ويؤثر على سمعته المهنية. - ينسجم مع معايير التدقيق الدولية. - ينسجم مع تحمل المسؤولية تجاه العملاء والمهنة. - يؤدي إلى تحسين ربحية المكتب على المدى الطويل عن طريق المحافظة على عملائه وجذب عملاء جدد.					

- هل هناك أسباب تحول دون تطبيق رقابة الجودة في مكاتب التدقيق في اليمن ؟

أ- نعم ( ) ب- لا ( )

- إذا كانت الإجابة نعم، الرجاء ذكر تلك الأسباب.....



## الجزء الثالث:-

الرجاء وضع إشارة ( ) أمام الإجابة المناسبة الأسئلة المرفقة وفقاً لما تراه ينطبق على المكتب الذي تعمل فيه وذلك بالاعتماد على معايير الإجابة التالية:

- إلى حد كبير جداً (١٠٠%-٨٠% من الحالات). - إلى حد كبير (٦٠%-٨٠% من الحالات).
- إلى حد ما (٤٠%-٦٠% من الحالات). - إلى حد قليل (٢٠%-٤٠% من الحالات).
- إلى حد قليل جداً (أقل من ٢٠% من الحالات).

العبارة	إلى حد كبير جداً	إلى حد كبير	إلى حد ما	إلى حد قليل	إلى حد قليل جداً
أ - المتطلبات المهنية:- ٥- يكلف المكتب فرداً أو مجموعة من أفراد المكتب بإعطاء التوجيهات والاستشارات لحل المسائل المتعلقة بأمور الأمانة والموضوعية والاستقلالية والسرية.					
٦- يتم توثيق الاستشارات والتوجيهات وحفظها.					
٧- يتم التأكيد على الاستقلال الذهني للمدقق في برامج التدريب والإشراف وأنشاء عمليات التدقيق.					
٨- يحتفظ المكتب بقائمة بأسماء عملاء المكتب والشركات الزميلة التابعة للعملاء التي تنطبق عليها سياسات الاستقلالية.					
٩- يقوم موظفو المكتب بالاطلاع على هذه القائمة لأغراض تقييم وتحديد استقلالياتهم.					
١٠- يطلب من المدققين في المكتب تعبئة نماذج بشكل دوري يقرون فيها بالمهام بسياسات وإجراءات المكتب المتعلقة بالاستقلالية وبعدم قيامهم بأية علاقات أو عمليات مالية أو تجارية أو غيرها محظورة بموجب سياسات الاستقلالية للمكتب.					
١١- يقوم شخص مسؤول في المكتب بالتأكد من اكتمال بيانات الالتزام بالاستقلالية وحل المشاكل الاستثنائية التي قد تنشأ.					

				١٢- يضع المكتب خطط لاحتياجاته من الأفراد على كافة المستويات والتعبير عن ذلك بعدد الأفراد للتوظيف مبينه على أساس العملاء الحاليين وتوقعات النمو وترك العمل والتقاعد للأفراد الحاليين.
				<p><u>ب - المهارات والكفاءة ( التوظيف والتطوير المهني والترقية )</u></p> <p>١٣- يتبع المكتب سياسات وإجراءات توظيف تتضمن:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- وجود شخص أو أكثر مسئول عن قرار التوظيف.</li> <li>- الحصول من طالبي التوظيف على السيرة الذاتية وتعبئة نموذج طلب التوظيف، والمؤهلات الأكاديمية والمهنية والخبرة السابقة.</li> <li>- تقييم المتقدمين للوظائف والمفاضلة بينهم بناءً على مؤهلاتهم، ومهاراتهم وخبرتهم ونتائج الاختبار والمقابلة.</li> <li>- إعداد برنامج توجيهي للموظفين الجدد لأحاطتهم بسياسات وإجراءات المكتب.</li> <li>- التقييم الدوري لسياسات وإجراءات التوظيف لتحديد مدى تحقيق احتياجات التوظيف والحصول على الموظفين المؤهلين.</li> </ul>
				<p>١٤- يتبع المكتب سياسات وإجراءات توظيف خاصة في الحالات التالية:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- توظيف أقارب الموظفين.</li> <li>- توظيف أقارب العملاء.</li> <li>- داءاً توظيف المدققين السابقين.</li> <li>- في ظل توظيف موظفي عملاء المكتب.</li> <li>- في ظل توظيف مدققي مكاتب منافسة.</li> </ul>
				١٥- يوجد في المكتب شخص أو أكثر مسئول عن التطوير المهني للمدققين ويتمتع بصلاحيات مناسبة.

				١٦- يراجع أشخاص مؤهلون برامج التدريب في المكتب للتأكد من انسجامها وتحقيقها لأهداف المكتب.
				١٧- يعد المكتب برامج ونشرات ويعقد حلقات توجيهية لتعريف المدققين الجدد بمسؤولياتهم المهنية وسياسات المكتب والأمور المهنية.
				١٨- يقوم المكتب بمراقبة برامج التطوير المهني لكل مدقق ويحتفظ بسجلات ملائمة لذلك.
				١٩- يقوم المكتب بتوفير الكتب والنشرات المحلية والدولية المتعلقة بأمور المحاسبة والتدقيق والمتطلبات القانونية والتشريعية اليمينية .
				٢٠- يوزع المكتب على المدققين سياسات و إجراءات المكتب وأي تعديلات عليها .
				٢١- يشارك مدققو المكتب في الندوات والمؤتمرات والدورات التدريبية المهنية والمتخصصة:- - الدولية . - المحلية .
				٢٢- يوجد توصيف وظيفي لكل مستوى والأداء المتوقع والمؤهلات الضرورية للترقية لكل مستوى.

				٢٣- يوجد تحديد للمعايير التي ستؤخذ في الاعتبار في تقييم الموظف:- - المعرفة الفنية. - القدرة على التحليل والاجتهاد. - مهارات التخاطب. - مهارات القيادة والتدريب . - العلاقة مع العملاء . - السلوك الشخصي والصفات المهنية (الشخصية والذكاء...) . - توفر المؤهلات اللازمة في المدقق لنيل ترخيص محاسب قانوني يمني أو شهادة قينهم عالمية للترقية إلى وظيفة إشرافية.
				٢٤- تؤخذ المعايير التالية عند ترقية المدقق إلى مستويات وظيفية أعلى:- مستوى الأداء . - انسجام أهداف المكتب والمدقق المستقبلية . - الأفضلية في المهمات الوظيفية . - الفرص المهنية المتاحة لدى المكتب .
				٢٥- يناقش التقييم الوظيفي مع المدقق الذي يتم تقييمه، ويتم التشاور معه فيما يتعلق بتقديمه الوظيفي والفرص المهنية المتاحة أمامه.
				٢٦- يتم توثيق نتائج تقييم المدقق وتحفظ في ملفه.
				٢٧- يوجد أشخاص محددين لاتخاذ قرارات الترقية أو إنهاء الخدمات وأجراء المقابلات لتقييم الأشخاص المرشحين للترقية، وتوثيق نتائج المقابلات.
				<b>ج - توزيع المهام</b> ٢٨- يقوم المكتب بتخطيط احتياجاته من المدققين على أساس شامل وحسب حاجة كل قسم على حدة .

				٢٩- يتم تحديد عدد المدققين المطلوب لكل عملية تدقيق على حده على أساس تقدير الوقت اللازم للعملية وفقا لجدول أعمال التدقيق .
				٣٠ - يتم اخذ النقاط التالية عند توزيع العمل على المدققين :- - عدد المدققين المطلوبين لكل عملية تدقيق ومتطلبات الوقت الكافي. - تقييم لمؤهلات الأفراد من حيث الخبرة والموقع الوظيفي والخلفية والخبرة المتخصصة. - تخطيط الأشراف ومشاركة الأفراد المشرفين فيه. - حجم عملية المراجعة ودرجة تعقدها. - الفرص المتاحة للتدريب العملي. - الحالات التي يحتمل فيها وجود مشاكل في الاستقلالية أو تضارب المصالح .
				٣١ - يقوم الشخص الموكل إليه المسؤولية النهائية لمهمة التدقيق بمراجعة جدول الأعمال وتوزيع الأفراد للمهمة و الموافقة عليها.
				٣٢ - يوجد شخص مسؤول عن التخطيط لعملية التدقيق.
				٣٣ - يشترك المدققون الملائمون من المكلفين بعملية التدقيق في عملية التخطيط لعملية التدقيق .
				٣٤- تتضمن عملية التخطيط للمهمة العناصر الآتية :- - تطوير المعلومات الأولية ومتابعة المعلومات المستقاة من عمليات التدقيق السابقة وتحديثها حسب الظروف المتغيرة. - تقدير التوقيت اللازم لإنجاز المهمة وتحديد احتياجاتها من المدققين. - تقييم الظروف الاقتصادية الراهنة التي تؤثر على العميل أو عمله وتأثيرها المحتمل على سير عملية المراجعة.

				<b>د - الإشراف</b>
				٣٥- يتوافر إشراف مناسب على كافة المستويات الوظيفية والأخذ بعين الاعتبار التدريب وقدرة وخبرة المدققين.
				٣٦- يستخدم المكتب نماذج موحدة وقوائم الاستدلال (Checklist) والاستبيانات للمساعدة على إنجاز عمليات التدقيق.
				٣٧- تتوفر إجراءات معينة لحل الاختلافات في الاجتهادات المهنية بين الأفراد المشاركين في عملية التدقيق.
				٣٨- يتم مناقشة المدققين المساعدين حول العلاقة بين العمل الذي يؤديه وعملية التدقيق ككل من قبل المشرف.
				٣٩- يتم إشراك بين تقديم المساعدين في مراجعة أجزاء العمل بأكبر قدر ممكن.
				٤٠- يقوم المدير أو الشريك غير المرتبط بمهمة التدقيق بمراجعة التقارير وأوراق العمل للمهمة .
				٤١- يتم توثيق عملية مراجعة التقارير وأوراق العمل والنتائج التي تم التوصل إليها؛ وذلك بتوقيع الأحرف الأولى على البنود أو بتعبئة نماذج وقوائم معينة .
				٤٢- يعمل المدققون تحت إشراف مدققين مختلفين من وقت لآخر .
				٤٣- يتم التأكد بأن المدقق حصل على الخبرة في مختلف مجالات التدقيق والمجالات القطاعية المختلفة.
				<b>هـ . التشاور</b>
				٤٤- يشجع المكتب قيام الأفراد بالتشاور في الأمور المهنية .

				٤٥- يتبنى المكتب سياسات وإجراءات خاصة بالاستشارات ويتم إبلاغ المدققين بهذه السياسات والإجراءات.
				٤٦- يلجأ المدققون في المكتب إلى استشارة أشخاص (معتمدين) في الأمور التالية: - تطبيق القواعد الفنية الصادرة حديثاً. - القطاعات التي تتميز بمتطلبات خاصة في المحاسبة والتدقيق . - ظهور مشاكل في الممارسة العملية . - إعداد متطلبات تقارير للهيئات التشريعية والتنظيمية.
				٤٧- يحتفظ المكتب بأدلة فنية وإصدارات متعلقة لكل قطاع على حده أو اختصاص.
				٤٨- هناك تبادل للاستشارات بين المكتب ومكاتب التدقيق الأخرى أو أشخاص متخصصين من خارج المكتب فيما يتعلق بالاستشارات المهنية .
				٤٩- يعتمد المكتب على آراء المستشارين القانونيين فيما يتعلق بالأمور القانونية والتشريعية .
				٥٠- يعلم المدققون بدرجة الصلاحية التي ينبغي أن تمنح لآراء الاختصاصيين والإجراءات الواجب اتباعها لحل اختلافات الرأي مع الاختصاصيين.
				٥١- هناك تحديد لمدى التوثيق المطلوب توفره لنتائج الاستشارات وفي المجالات والحالات المتخصصة المطلوب التشاور حولها.
				٥٢- يتم حفظ الوثائق الخاصة بالاستشارات لغرض اعتمادها كمرجع عند الحاجة
				<b>و. قبول العميل والمحافظة عليه</b> ٥٣- يقوم المكتب بتقييم العميل المحتمل قبل قبول المهمة.

				<p>٥٤- تشمل إجراءات المكتب لتقييم العميل المحتمل على الآتي:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- مراجعة المعلومات المالية المتوافرة كالتقارير السنوية والبيانات المالية الدورية والإقرارات الضريبية .</li> <li>- الاستفسار من أطراف مستقلة (كالبנק - المستشارين القانونيين) عن أية معلومات قد تؤثر على قرار تقييم العميل .</li> <li>- الاستفسار من المدقق السابق حول المواضيع الخاصة باستقامة الإدارة و التباين في وجهات النظر في سياسات وإجراءات التدقيق وأسباب تغييره.</li> <li>- الأخذ بعين الاعتبار الظروف التي قد تدعو المكتب إلى اعتبار التكليف بالتدقيق تكليف يتطلب عناية خاصة أو يمثل خطر غير عادي.</li> <li>- تقييم استقلالية المكتب.</li> <li>- تقييم توفر الخبرة والمهارات البشرية والمعرفة الفنية لدى المكتب بطبيعة عمل العميل.</li> <li>- التأكد من أن قبول العميل لا يتعارض مع قواعد السلوك المهني .</li> </ul>
--	--	--	--	---



				<p>٥٥- يقوم المكتب بمراجعة تقييم العملاء الحاليين لتحديد استمرارية العلاقة معهم في الحالات التالية:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- انتهاء الفترة الزمنية المحددة في التكاليف</li> <li>- حدوث ظروف ( لو وجدت في وقت التكاليف الأولى) تستدعي رفض العمل.</li> <li>- حدوث تغيير رئيسي عند العمل في الإدارة أو الملاك.</li> <li>- حدوث تغيير رئيسي في الأوضاع المالية للعمل.</li> <li>- حدوث تغيير رئيسي في طبيعة عمل العمل.</li> <li>- حدوث تغيير رئيسي في وضعية قضايا العمل لدى المحاكم.</li> <li>- حدوث تغيير رئيسي في نطاق مهمة التدقيق.</li> </ul>
				<p>٥٦- يوجد شخص مسئول عن تقييم المعلومات المجمعة عن العمل المحتمل أو الحالي واتخاذ القرارات المناسبة بشأنه.</p>
				<p><b>ز. المراقبة</b></p> <p>٥٧- يتبع المكتب إجراءات خاصة للرقابة الإشرافية وذلك لتوفير ضمان معقول بأن سياسات وإجراءات المكتب الأخرى الخاصة برقابة الجودة تعمل بفعالية.</p>

				<p>٥٨- تتضمن برامج وإجراءات الرقابة الإشرافية الآتي:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- معايير اختيار المهمة الخاضعة للمراجعة.</li> <li>- مواصفات الشخص المسئول عن اختيار موظفي الرقابة الإشرافية.</li> <li>- معايير اختبار موظفي الرقابة الإشرافية.</li> <li>- ( الخبرة، الكفاءة، المستوى العلمي ).</li> <li>- مدى تكرار ومراجعة مهام الرقابة الإشرافية.</li> <li>- الإرشادات اللازمة عن نطاق العمل لمهام الرقابة الإشرافية.</li> <li>- الإجراءات اللازمة لتحديد مدى الالتزام بالمعايير المهنية وسياسات وإجراءات ضوابط الجودة في المهام الخاضعة للرقابة الإشرافية.</li> <li>- مناقشة نتائج الرقابة الإشرافية مع موظفي المهمة والموظفين في المستويات الإدارية المناسبة.</li> <li>- الإجراءات الخاصة بحل الخلاف في وجهات النظر بين موظفي الرقابة الإشرافية و مدققي المهمة الخاضعة للمراجعة.</li> <li>- إعداد تقرير يرفع لمسئول المكتب يتضمن نتائج وتوصيات الرقابة الإشرافية بالإضافة إلى الإجراءات التصحيحية المتخذة أو المخطط اتخاذها في هذا الشأن.</li> </ul>
--	--	--	--	--

## كتاب التحليل المالي : نظرة محاسبية

للمؤلف: د. محمد بن سلطان السهلي، جامعة الملك سعود

قراءة: د. يحيى بن علي الجبر، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

يتناول هذا الكتاب موضوع تحليل القوائم المالية بالتركيز على أسلوب التحليل الأساسي للتنبؤ بالأداء المستقبلي للمنشأة، وذلك من أجل الوصول إلى اتخاذ القرار الأمثل سواء كان قرارا استثماريا أو ائتمانيا أو غيره. و بأسلوبه السهل فإن هذا الكتاب يستهدف شريحة كبيرة من العموم الذين يبحثون عن إرشادات تساعد في تحليل البيانات المالية. وهذا الهدف يعكس الإضافة الهامة التي يقدمها هذا الكتاب للمكتبة السعودية في حقل التحليل المالي، خاصة وأن الإقبال الكبير على الاستثمار في سوق الأسهم في المملكة أوجد حاجة كبيرة إلى مراجع تساعد على استخلاص المؤشرات التي تساعد في اتخاذ القرارات الاستثمارية بشكل خاص.

تقدم الفصول الأربع الأولى شرحا لمفاهيم أساسية مرتبطة بمفهوم التحليل المالي. إذ يقدم الفصل الأول تعريفا للتحليل المالي ووصفا لأنواعه ويؤصل لمفاهيم التحليل المالي المختلفة ويعرض للمراحل التي يمر بها تحليل المنشأة.

ويتناول الفصل الثاني مفهوم كفاءة السوق وأشكالها والتي تعكس علاقتها بنوعية المعلومات المتاحة عن الأوراق المالية. ويعرّف الفصل الثالث مفهوم مؤشر السوق وأهميته ويعرض عددا من الطرق التي تستخدم في حسابه.

ويتناول الفصل الرابع بالتفصيل لمفهوم التحليل الأساسي ومراحله المختلفة. حيث يعرض الفصل لمرحلة تحليل الظروف الاقتصادية العامة ومرحلة تحليل ظروف الصناعة الخاصة ومرحلة تحليل ظروف المنشأة. ويقدم الملحق التابع للفصل الرابع نموذج تقرير تحليل مالي لشركة سعودية مساهمة من إعداد إحدى الجهات المالية.

كما تتناول الفصول الخامس والسادس والسابع تحليل القوائم المالية: قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية على التوالي. حيث تقدم هذه الفصول شرحا لأبرز مكونات القوائم المالية وتتناول عددا من الإرشادات التي تساعد المحلل على فهم المعلومات التي تحتويها هذه القوائم المالية. وتشكل هذه الفصول الثلاث مدخلا للفصول اللاحقة، وذلك من خلال تزويد القارئ بخلفية محاسبية أساسية.

في حين يستعرض الفصل الثامن مجموعة من النسب المالية ويقدم تفسيرات مدلولاتها. ويقدم الملحق (٨- أ) حالة عملية لتحليل القوائم المالية باستخدام التحليل الرأسي والأفقي والنسب المالية، وذلك باستخدام بيانات فعلية لإحدى الشركات السعودية المساهمة.

وتركز الفصول التاسع والعاشر والحادي عشر على جوانب محددة من التحليل المالي وهي الجوانب المتعلقة بتحليل الربحية، التحليل الائتماني، التنبؤ بالتدفقات النقدية. حيث يتناول الفصل التاسع تحليل الربحية ويستعرض مؤشرين لقياس الربحية هما معدل العائد على حقوق الملكية ومعدل ربحية السهم

ويقدم شرحاً مدلولاتهما. أما الفصل العاشر، فيركز على التحليل الائتماني من خلال تحليل السيولة وتحليل الملاءة ويقدم نماذج للتنبؤ بالفشل المالي. ويتناول الفصل الحادي عشر موضوع التنبؤ بالتدفقات النقدية و يقدم الملحق التابع لهذا الفصل حالة عملية لكيفية حساب التدفقات النقدية المستقبلية.

ويستعرض الفصل الثاني عشر والأخير مفهوم تقويم المنشآت ويتناول عدداً من الطرق المستخدمة في عملية التقويم وهي طريقة التدفقات النقدية المخصومة، طريقة مكرر الربحية، طريقة مكرر القيمة الدفترية. ويقدم الملحق (٢١-أ) حالة عملية لطرق التقويم تلك. كما يعرض الملحق (٢١-ب) لمفهوم معدل العائد المطلوب من قبل المستثمر في حين يعرض الملحق (٢١-ج) لنموذج السوق والمستخدم في تقدير معدل العائد المطلوب.

مما سبق يتضح أن الكتاب يقدم بأسلوب سهل وبسيط مادة علمية مفيدة عن أساسيات التحليل المالي تسهم في زيادة الوعي المالي والاستثماري للقارئ. ولعل للكتاب في طبعة لاحقة أن يضم مزيداً من الحالات العملية التي تسهم في ترسيخ فهم القارئ، كما يمكن أن يتناول أيضاً عدداً من الأدوات التي بدأت تحظى مؤخراً بزيادة في مجال التحليل والتقويم مثل طريقة الدخل المتبقي Residual Earnings Model.

وفي الختام، لا شك أن الكتاب يشكل إضافة قيّمة ويسهم في سد النقص في الكتب العربية التي تتناول حقل متزايد الأهمية كحقل التحليل المالي. والله الموفق.

## **The students' dropout from the accounting master program of business management in King Saud University**

**Dr Waleed Al-shebany**  
**King Saud University**

### **Abstract**

The students' dropout from the accounting master program of business management in King Saud University is recognized by many. The researcher believes that there are many factors that lead to it such as program language, its length, and the required comprehensive exam. Moreover, the researcher believes that both students' characteristics such as GPA and employment and academic advising have an impact on this phenomenon. This research studies the relationship between these factors and the accounting master program dropout in King Saud University.

A Correlation survey has been used in this study. In addition, the researcher used the Random Effects Model by applying the Probit Estimation Procedure. The study shows that program language, comprehensive exam, and employment have a direct relationship with the dropout phenomenon.

## **Quality Control of Yemeni Audit Works: A Field Study**

**Prof. Dr. Riyadh Al-Abdullah**  
**Bahrain University**

**Waheeb Al-Delee**  
**Sana'a University**

### **Abstract**

Through testing eleven hypotheses, this article seeks to determine the magnitude of the application of audit quality control by Yemen auditing offices. It seeks to find out the influencing factors on this application. Toward this end, a questionnaire was distributed to 33 auditing offices in the Capital Sanaa. Only 26 questionnaires are valid. Hypothesis testing reveals the following results .Audit offices have a satisfactory (acceptable) level of consciousness for the importance of the concept of audit quality control (first hypothesis). The audit offices have the required awareness/ cognition for importance of complying and applying audit quality control procedures (fourth hypothesis). There exists an application of the of the general audit quality control procedures (fifth hypothesis). No differences exist among audit offices pertaining to the audit quality control procedures (sixth hypothesis). However, certain important environmental factors do not participate toward the creation of this awareness of the importance and application of audit quality control including higher education (second hypothesis) and the Yemeni Association of Certified Accountants (third hypothesis). Other important factors are also absent in having any active role including the size of the office (seventh hypothesis), a relationship with a foreign audit office (eighth hypothesis), the life (in terms of years) of an audit office (ninth hypothesis), type of high professional certificate held by the head of an audit office (tenth hypothesis), and auditing foreign companies by an audit office. In summary, awareness and cognition for the importance of audit quality control held by Yemeni audit offices have been acquired only through passage of time, i.e. a self-educating process.

## Table of Contents

Subject	Page Number
<ul style="list-style-type: none"><li>• <i>ARTICLES IN ARABIC:</i> The student's dropout from the accounting master program at business management in King Saud University</li></ul>	9
Quality control of Yemeni audit works: A field study	30
<ul style="list-style-type: none"><li>• Financial Analysis: Accounting Prospective</li></ul>	90

## **Editorial Board**

### **Editor-in-Chief**

Abdulrahman I. AlHomied, King Saud University

### **Vice-Editor-in-Chief**

Obaid S. AlMotairy, Qasseem University

### **Associate Editors**

Sultan M. Al Sultan, King Saud University

Wael Al Rashed, Kuwait University

Hussam A. Al-Angari, King AbdulAziz University

Mohammed S. Alsehali, King Saud University

---

## **Advisory Board**

Abdullah Al Faisal, King Saud University

Wabil Al Wabil, King Saud University

Saad Al Royte, King Saud University

Ismaeel Jumah, Alexandria University

Issam Mustafa, United Arab Emirates University

Mohammed Al Atmah, Kuwait University

Abdulal Abu Kashabah, King Abdul Aziz University

Saleh Al Amary, King Saud University

Abdullah Yamany, King Abdul Aziz University

Khalid Al Khater, Qatar University

## **Editorial Office**

Editor-in-Chief Professor Abdulrahman AlHomied

Accounting Research Journal

Saudi Accounting Association

P. O. Box 2459 Riyadh 11451

Saudi Arabia

Phone: +966-1-4674263

Fax: +966-1-4674262



### **Book Review:**

Books reviewed should be unique, useful and newly published. Book reviews should follow the following format:

- 1- An introduction emphasizing the importance of the book and its subjects.
- 2- A description of the contents of the book.
- 3- A critical analysis of the contents.
- 4- A conclusion.

### **Comments:**

Comments on research papers published are welcome. All Comments Should be supported by scientific evidence and they are subject to the same publication standards applied to refereed research. Comments are sent to the author of the related research and are published with the reply in the same issue.

- 6- All figures and tables are to be totally integrated within the text and not at the end. Tables and figures captions should be written with the same size and font as the text, and located under the figure and on top of the table. The font used is courier.
- 7- Figures must be of high quality for direct reproduction. Drawings are to be finished with black india ink on white paper, with all lettering and symbols clearly included. Figures are to be planned for 80% reduction.
- 8- All research papers should follow a sound methodology and apply the standard requirements for a scientific research. It should follow the following framework:
  - One) An Arabic and an English abstracts describing the objectives, methodology and results of the research.
  - Two) An Introduction.
  - Three) Review of related literature.
  - Four) The hypotheses of the study.
  - Five) Methodology.
  - Six) Results of the study.
  - Seven) Conclusions and recommendations.
- 9- Standard methods should be followed for quotations, footnotes, and endnotes, A list of references should be presented in alphabetical order at the end of the paper.

## Publication Policy

**Accounting Research** is a Refreed Journal with the objective of publishing original accounting and auditing research. The journal welcomes all research papers that contribute to the development of accounting theory and practice. Priority is given to empirical research related to the Arab environment.

The main sections of the **Journal** are:

- (1) Refreed Research papers.
- (2) Book Review.
- (3) Comments.

### **Refreed Research Papers:**

All Research Papers Submitted for publication shall meet the following standards:

- 1- It Should Contribute to the existing accounting body of knowledge.
- 2- It Should be original and not previously published.
- 3- Papers should be submitted in good Arabic or English in both of the following two forms:
  - Paper: 3 copies in A4 paper size.
  - Magnetic: Floppy disc 3 ½ of IBM PC format in any of the following word processing file forms:
- 4- Maximum length of paper is 25-30 pages including the abstract, figures, tables, list of references and the Arabic or English summary.
- 5- The Margins are; 3.5 cm from the top, and 2.5 cm from the left, bottom, and right. These are to be strictly adhered to, even in the figures pages.

# Accounting Research



A Specialized Semiannual Journal

◆ Publisher : SAUDI ACCOUNTING ASSOCIATION

## IN THIS ISSUE

### ◆ ARTICLES IN ARABIC :

*The students' dropout from the accounting master program at business management in King Saud University*

*Dr. Waleed Alshabani*

*Quality control of Yemeni audit works: A Field Study*

*Dr. Riyadh Al-Abdullah  
Waheeb Al-Delee*

### ◆ BOOK REVIEW :

### ◆ FINANCIAL ANALYSIS: Accounting Prospective

*Dr. Yahya Al-Jabr*

Volume (8) No.(1) - Safar1428H - February 2007G