

## أثر المهارات المهنية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية في مكاتب وشركات التدقيق بالجمهورية اليمنية

الاستلام : 25/مايو/2024  
التحكيم : 26/يونيو/2024  
القبول : 6/أغسطس/2024

Sultan Ali Ahmed Al-Sorih<sup>(\*,1)</sup>  
Afnan Abdusalam Hasan Shboor<sup>2</sup>

سلطان علي أحمد فرج السريحي<sup>(\*,1)</sup>  
أفنان عبد السلام حسن شبور<sup>2</sup>

© 2025 University of Science and Technology, Sana'a, Yemen. This article can be distributed under the terms of the [Creative Commons Attribution License](#), which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original author and source are credited.

© 2025 جامعة العلوم والتكنولوجيا، اليمن، صنعاء. يمكن إعادة استخدام المادة المنشورة حسب رخصة مؤسسة المشاع الإبداعي شريطة الاستشهاد بالمؤلف والمجلة

1 Associate Professor of Accounting, University of Sciences and Technology, Sana'a, Yemen  
2 Researcher in Accounting, University of Sciences and Technology, Sana'a, Yemen

1 أستاذ المحاسبة المشارك، كلية العلوم الإدارية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، اليمن  
2 باحثة في المحاسبة، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، اليمن

\* عنوان المراسلة: [sultansurahi22@gmail.com](mailto:sultansurahi22@gmail.com)

## أثر المهارات المهنية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية في مكاتب وشركات التدقيق بالجمهورية اليمنية

### الملخص:

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر المهارات المهنية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في مكاتب وشركات التدقيق في الجمهورية اليمنية، ولتحقيق هدف الدراسة تم الاعتماد على (الاستبانة) أداة لجمع البيانات من عينة قصدية بلغت (190) من المحاسبين القانونيين العاملين في مكاتب وشركات التدقيق في الجمهورية اليمنية، وتم استرجاع (184) استبانة صالحة للتحليل الإحصائي، واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، واستخدمت تحليل الانحدار المتعدد، وقد أظهرت نتائج الدراسة وجود أثر إيجابي للمهارات المهنية: (المهارات الفكرية، والمهارات الشخصية، والمهارات التنظيمية والإدارية) في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات، وعدم وجود أثر لبعدين من أبعاد المهارات المهنية، وهما: (المهارات الفنية والعملية، ومهارات التواصل والاتصال) في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات، وأوضحت نتائج الدراسة كذلك أن أكثر الأبعاد الفرعية ارتباطاً بجودة أداء مهنة تدقيق الحسابات هو بعد العلاقات مع العملاء، يليها تنفيذ عقد التدقيق، يليها المتابعة والتوثيق، يليها مسؤولية القيادة. وفي ضوء تلك النتائج أوصت الدراسة بضرورة قيام شركات ومكاتب التدقيق بتوفير جهة خاصه تكون مسؤولة عن رقابة جودة أعمال التدقيق، بحيث تبدي القيادة استعدادها لتوفير الموارد الكافية والملائمة لتطوير رقابة الجودة، وبما يساهم في تعزيز مهاراتهم الفنية والإدراكية التي تمكنهم من أداء مهامهم، واتخاذ القرارات السليمة في عملية التدقيق.

**الكلمات المفتاحية:** جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات، المهارات المهنية، مكاتب وشركات التدقيق، اليمن.

## The Impact of Professional Skills on the Quality of Auditing Performance: A Field Study in Audit Offices and Firms in the Republic of Yemen

### Abstract:

The study aimed to investigate the impact of professional skills on the quality of audit performance from the perspective of certified public accountants in audit offices and firms in the Republic of Yemen. To achieve this objective, a questionnaire was used to collect data from a purposive sample of (190) certified accountants working in auditing offices and firms in Yemen. A total of 184 valid questionnaires were retrieved for statistical analysis. The study adopted a descriptive analytical approach and utilized multiple regression analysis. The results revealed a positive impact of professional skills (intellectual skills, personal skills, and organizational and administrative skills) on the quality of auditing performance. However, no significant impact was found for two dimensions of professional skills (technical and practical skills, and communication skills) on the quality of auditing performance. The study results also showed that the sub-dimension most strongly correlated with audit quality performance was client relationships, followed by audit engagement execution, documentation and follow-up, and leadership responsibility. Based on these findings, the study recommends that audit firms should establish a dedicated department responsible for audit quality control, with leadership demonstrating willingness to provide adequate resources for quality control development. This would contribute to enhancing their technical and cognitive skills, enabling them to perform their duties and make sound decisions in the audit process.

**Keywords:** audit quality performance, professional skills, audit offices and firms, Yemen.

## المقدمة:

تعد ظاهرة الضعف والقصور في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات ظاهرة مستمرة، فقد انهارت الكثير من الشركات الكبرى العالمية في الولايات المتحدة الأمريكية مثل: (Enron, World com, Globing)، وأبرزها انهيارا شركة (Arthur Andersen) للتدقيق، وكذلك الانهيارات التي حدثت مؤخرا، ومن أمثلتها انهيار بنك سيلفرغيت، وكذلك بنك وادي السيليكون، وبنك سيغنتشر، وبنك فيرست ريبابليك في العام 2023 في أمريكا (شبكة الجزيرة الإعلامية، 2023)، ومن الانهيارات التي حدثت في عام 2023 أيضا انهيار شركة برون استديو في كندا وشركة ألاجير في ألمانيا وشركة جولد في اليابان وشركة فلاير في النرويج (العربي، 2023)، وكذلك كارليون في العام 2018م، وياتيسيري فاليري في العام 2019م، وكلاهما من المملكة المتحدة، وانهيار شركة وايركارد عام 2020م في ألمانيا (Kharuddin et al., 2021)، وهي من الأمور الرئيسية التي أفقدت مهنة تدقيق الحسابات الثقة لدى المستخدمين؛ لما تم فيه من تضليل لقرارات المستخدمين من خلال عدم الكشف عن التضليل الحاصل في القوائم المالية (البطاط ومحمود، 2015).

وقد طالت الانهيارات في اليمن أيضا البنك الوطني للتجارة والاستثمار، والعديد من الشركات (الشيبياني، 2019)، وقد أرجعت الدراسات أن من أسباب انهيار تلك الشركات ضعف جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات؛ مما أدى إلى فقدان الثقة في أعمال التدقيق، وتزايد اللوم والانتقاد الشديد للمهنة والمدققين، وارتفاع نسبة الدعاوى القضائية المرفوعة ضدهم (بركات، 2018).

وقد عرفت DeAngelo (1981) جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات بأنها مزيج من اكتشاف المدقق لأي تحريفات جوهرية، وكيف يتصرف المدققون بشكل مناسب عند اكتشافها في إعداد التقارير، وقد ذكرت نشره معايير التدقيق (SAS4) الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1974م أن جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات تتحقق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق واعتماد مجموعة من المعايير والآليات المرتبطة بالرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق والخدمات التي تقدمها، واعتماد نظام لرقابة الجودة على أعمال التدقيق (رحماني وسردوك، 2014).

وقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (International Federation of Accountants [IFAC]) عدده معايير لتنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات، ومنها معايير لتعزيز جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات، مثل المعيار (220) رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية)، وكذلك المعيار (1) رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات تدقيق وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى، وارتباط الخدمات ذات العلاقة)، وقد نظمت هذه المعايير الجودة داخل مكاتب التدقيق ذاتها وأيضا لدى تنفيذ ارتباطاتها (IFAC, 2007).

وبحسب توصيات دراسة إبراهيم وسبتي (2019) فإن جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات تُعد من الأمور الواجب اتباعها للتأكد من فاعلية ودقة العمل لدى مكتب التدقيق، وقد أفادت دراسة النعامي (2013) أن أحد الدوافع الرئيسية للاهتمام المتزايد بكفاءة وفعالية منهجيات التدقيق المتبعة هو التساؤل المتزايد حول جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات، حيث جاءت حالات الانهيارات المتزايدة في الماضي القريب بسبب ضعف جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات التي هدت مصداقية وظيفه التدقيق؛ لذلك تعد جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات الركن الأساسي لثقة المستثمرين في المعلومات المالية وغير المالية.

وهناك العديد من الدراسات التي تناولت جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات مع عوامل أخرى، مثل دراسة خيراني (2019) التي تناولت أهمية دعم جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات لمراجعي الحسابات بالاعتماد على المعايير الدولية للتدقيق للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري، وكذلك دراسة النعامي (2013) التي تناولت مجالات مساهمة المعايير المهنية العامة للتدقيق على جودة وتحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي، وقد تناولت دراسة الوكيل (2019) متطلبات المعيار الدولي (1) لرقابة الجودة، وقياس

جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات والتي تتمثل في الآتي: مسؤوليات القيادة بشأن الجودة داخل المكتب، والمتطلبات الأخلاقية، وقبول واستمرار العملاء، والموارد البشرية، وأداء الارتباطات، والمتابعة.

وقد تناولت دراسة قمر الدين (2014) جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات من حيث التأهيل المهني للمدقق الخارجي وأثره على جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات، وخلصت الدراسة إلى أن التأهيل العلمي والعملية يساعد المدقق الخارجي على المحافظة على استقلاليته، وقد تناولت دراسة كل من جابو ونعيمي (2019)، وتيلي (2020) جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات، وبينت مدى أهميتها لدى مستخدمي البيانات المالية، ولدى المنظمات المهنية المهتمة بالمهنة والمساهمات لتعزيز ثقة وجود مهنة التدقيق.

ولأهمية جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات استهدفت الدراسة بيان أثر المهارات المهنية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات دراسة ميدانية في مكاتب وشركات التدقيق بالجمهورية اليمنية، وقد بين المعيار (IES3) تعريف المهارات المهنية بأنها "النتائج التي ينبغي على المدققين المحترفين الطموحين تحقيقها في نهاية التطوير المهني الأولي" (44، 2019، IES، IFSC)، وهي تتمثل في الأبعاد الآتية: المهارات الفكرية، والمهارات الفنية والعملية، والمهارات الشخصية، ومهارات التواصل والاتصال، والمهارات التنظيمية وإدارة الأعمال (IFAC، 2019b).

## الإطار النظري والدراسات السابقة:

### مفهوم جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات

أشار الإطار العام لجودة التدقيق الصادر عن مجلس معايير التدقيق والتوكيد الدولي (International Accounting Education Standard Board [IAESB]) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين في 2014م إلى تبني مفهوم الجودة من خلال جودة منظومة التدقيق بشكل كامل (جودة المدخلات، جودة التشغيل، وجودة المخرجات) (International Auditing and Assurance Standards Board, 2014). وقد تم تعريف جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات من قبل المنظمات المهنية ومن أهمها تعريف الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنها: الالتزام بمعايير التدقيق ومعايير جودة الأداء بالنسبة للأفراد داخل مكاتب التدقيق، وتعلق معايير جودة الأداء في مكاتب التدقيق بمجموعة من الخصائص الشخصية الواجب توافرها في العاملين في مكاتب التدقيق؛ كالتزاهة والموضوعية والاستقلال وتوافر المهارات والكفاءة في الأفراد، كي يتمكنوا من الوفاء بالمسئوليات المكلفين بها، وتخصيص الأفراد على المهام بصورة تحقق المواءمة بين الخبرات والمهارات لدى الأفراد، وطبيعة المهمة، وتوفير توجيه وإشراف كامل على أداء العاملين في المكتب، وأخيراً ضرورة الفحص المستمر لفاعلية السياسات والإجراءات المطبقة للرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق (IAESB, 2014).

### أهمية جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات:

إن فضاء الأعمال التي حدثت جميعها ووجهت اللوم لمدقق الحسابات، فكانت الاستجابة من قبل الجهات المهنية هي التشديد على الالتزام بالمعايير والقوانين المهنية الخاصة بمهنة تدقيق الحسابات؛ وذلك لمساعدتها على تحسين أدائها، وكذلك إضفاء الثقة على المهنة، ومن أمثلة ذلك إصدار الكونغرس الأمريكي لقانون Sarbanes Oxley في عام 2002م، وكذلك الاتحاد الدولي للمحاسبين الذي أصدر عدداً من معايير من ضمنها المعيار (220) الذي يطلب من شركات ومكاتب التدقيق إنشاء نظام لرقابة الجودة يوفر تأكيداً معقولاً بأن شركات ومكاتب التدقيق وموظفيها يمثلون للمعايير المهنية ومتطلباتها التنظيمية لإصداره تقرير تدقيق مناسب، وذلك يؤكد على أهمية جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات (Hegazy & Tawfik, 2015).

وقد أشارت دراسة كل من قمر الدين (2014)، الوكيل (2019)، إبراهيم وسبتي (2019)، رحمان وسردوك (2014)، وهدار (2015) إلى أن جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات مهمة للعديد من الأطراف منهم: المدقق الذي يهتم بأن تكون عملية التدقيق التي قام بها تحلي مسؤوليته تجاه أي أخطاء لم يكتشفها؛ كونه قد

قام بال العناية المهنية اللازمة، وكذلك تهتم الإدارة بأن تضي الثقة والمصادقية على قوائمها المالية، بحيث تكون تلك القوائم متصفة بالوجود.

أما المستخدمون للقوائم المالية فالذي يهمهم أن تكون المعلومات التي تحتويها القوائم المالية تتصف بالعدالة والصدق لكي يتخذوا قراراتهم وفقها، وكذلك تركز المنظمات المهنية على جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات حتى تضي على المهنة المزيد من الثقة.

وأوضحت دراسة حفصي (2022) أن جودة التدقيق هي المطلب الأساسي لمختلف الأطراف؛ حيث إنها تعتبر المنتج النهائي الذي يقدمه مدقق الحسابات، وأنه يعد محمدا أساسيا يتضمن العديد من المتغيرات التي بدورها تؤثر على سمعة وتطوير مهنة التدقيق.

#### العوامل المؤثرة في جودة أداء مهنة التدقيق:

تتأثر جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات بالعديد من العوامل التي يمكن أن تؤثر على جودة خدمات المهنة، وينقسم ذلك الأثر إلى ثلاثة مستويات، المستوى الأول: العوامل المؤثرة في مدقق الحسابات، والمستوى الثاني: العوامل المؤثرة في العملية التدقيقية ككل، والمستوى الثالث: العوامل المؤثرة في فريق التدقيق، وتفصيل ذلك على النحو الآتي:

#### أولا: العوامل المؤثرة في مدقق الحسابات:

تبين (2011) IAASB أن من أهم العوامل التي تؤثر في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات هي العوامل المؤثرة في مدقق الحسابات، وذلك من خلال مهارته وخبرته وقيمه الأخلاقية.

ومن خلال الاستقراء في الدراسات السابقة ظهر أن أهم العوامل المؤثرة في جودة أداء مدقق الحسابات، هي الكفاءة المهنية للمدقق، وتأهيله العلمي والعملية، وذلك ما اتفقت عليه كل من: دراسة حفصي (2022)، وتليبي (2020)، وجابو ونعيمي (2019)، والنعسان (2018)، فعلى سبيل المثال أشار Ahmad et al. (2019) إلى أن الكفاءة الذاتية والتطوير المهني يؤثران بشكل إيجابي على جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات، كما أشارت دراسة Slapničar et al. (2014) إلى أن التأهيل العلمي للمدققين يرتبط بشكل إيجابي بكفاءة المدققين.

وقد أضافت دراسة كل من جابو ونعيمي (2019)، وشحاته (2015)، وإبراهيم وسبتي (2019)، وتليبي وسويسسي (2019) أن التأهيل العلمي والعملية للمدقق يعد من أهم العوامل المؤثرة في جودة أداء مدقق الحسابات، فحينما يحظى المدقق بتدريب أكاديمي مناسب، ويطبق ذلك على أرض الواقع ويدرك أهمية ممارساته العملية الصحيحة على جودة أدائه مهنة التدقيق فإنه يؤدي إلى رفع مستوى جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات.

#### ثانيا: العوامل المؤثرة في عملية التدقيق:

بينت (2011) IAASB أن العوامل المؤثرة في عملية التدقيق، هي: سلامة منهجيتها، وفاعلية أدوات التدقيق المستخدمة، وتوفير الدعم الفني الكافي، وقد اتفقت دراسات كل من حفصي (2022)، وتليبي (2020)، وشحاته (2015)، وتليبي وسويسسي (2019)، والنعسان (2018) ودراسة قمر الدين (2014) على أن حجم مكتب التدقيق يؤثر على جودة أداء مدقق الحسابات؛ فكلما كان المكتب كبيرا تمتع باستقلالية أكبر، وذلك لتعدد عملائه وعدم اتكائه على عدد محدود من العملاء، وكذلك تكون إمكانياته أكبر لكشف التلاعبات، وكذلك تعد سمعة مكتب التدقيق من أهم العوامل المؤثرة، وذلك يقاس بعدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق.

#### ثالثا: العوامل المؤثرة في فريق التدقيق:

بينت دراسة حفصي (2022) أن الصفات الشخصية لفريق التدقيق تؤثر على عملية التدقيق، حيث إن كفاءة وفاعلية عملية التدقيق تتأثر بشكل جوهري بالفريق ككل، فيجب أن يتسم فريق التدقيق

بالخبرة، وذلك يقاس بعدد السنوات في ممارسة المهنة، وقد اتفقت دراسة حضفي (2022) ودراسة جبران (2010) بأن خبرة فريق التدقيق لها أثر إيجابي جوهري على أداء مهنة تدقيق الحسابات، وكذلك أوضح مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي (IAASB, 2014) أنه للحصول على جودة أداء مهني يجب أن يتم إظهار القيم والأخلاق والمواقف المناسبة من خلال فريق التدقيق أثناء عملية التدقيق، وأن يكون الفريق على معرفة ومهارة وخبرة كافية، وأن يكون لديه وقت مناسب لتنفيذ عملية التدقيق، وأن يتم تطبيق عملية تدقيق مناسبة، وتكون الإجراءات المنفذة لمراقبة الجودة قد امتثلت للقوانين واللوائح والمعايير المعمول بها، وأن يتم تقديم تقارير مناسبة في الوقت المناسب، وأن يتم التفاعل بشكل مناسب وفعال مع أصحاب المصلحة المعنيين.

#### مقاييس جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات:

هناك العديد من الدراسات التي تناولت مقاييس مختلفة لقياس جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات، ومن هذه الدراسات دراسة النعماني (2013) الذي قاس جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات من خلال التعليم والتدريب المهني واكتساب الخبرة والاستقلال، وكذلك الاستقلال والحياد في ممارسة مهنة تدقيق الحسابات، وأيضا بذل العناية المهنية الواجبة في جميع مراحل عملية تدقيق الحسابات، أما دراسة Ramadan و Mesbah (2022) فقد تناولت المقاييس التالية لقياس جودة تدقيق الحسابات، وهي: أتعاب شركة تدقيق الحسابات، وكذلك مدد شركة تدقيق الحسابات، وحجم شركة تدقيق الحسابات، كما تناولت دراسة شحاته (2015) مقياسا واحدا لقياس جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات، وهو: كفاءة مراقب الحسابات في اكتشاف الأخطاء، والتقرير السليم عن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، والاتصال بإدارة الشركة والمسؤولين عن الحوكمة.

وقد تناولت دراسة الوكيل (2019) متطلبات المعيار الدولي (1) لرقابة الجودة لقياس جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات، والتي تتمثل في الآتي: مسؤوليات القيادة بشأن الجودة داخل المكتب، والمتطلبات الأخلاقية، وقبول واستمرار العملاء، والموارد البشرية، وأداء الارتباطات، والمتابعة.

وأيا تناولت دراسة Beisland et al. (2015) مقاييس لقياس جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات، وهما: تدقيق الأربعة الكبار، ووجود مدققين داخليين يقدمون تقاريرهم إلى مجلس الإدارة.

وقد تناولت دراسة عمر وآخرون (2021) ثلاثة من متطلبات المعيار الدولي (220)، وهي: متطلبات السلوك الأخلاقي، والقبول والاستمرار مع العملاء، وسياسة الموارد البشرية، ولم تذكر الدراسة أي مبررات لاختيار هذه المتطلبات، وتناولت دراسة محمدي وابن عثمان (2022) محددات جودة التدقيق لقياس مهنة تدقيق الحسابات، وذلك من خلال التأهيل العلمي، والخبرة العملية، واستقلالية وموضوعية مدقق الحسابات، وأتعاب التدقيق، وخصائص مكتب التدقيق من حيث السمعة والحجم، وكذلك التزام مكتب التدقيق بالتخطيط لعملية التدقيق، كما أصدر مركز تدقيق الجودة (Center for Audit Quality [CAQ]) عدداً من مقاييس لجودة أداء مهنة تدقيق الحسابات، منها: مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في مكاتب التدقيق، والاستقلالية والموضوعية، وإجراءات التدقيق، ومنهجية التدقيق، وأخيراً مقياس التطوير الوظيفي والكفاءة (CAQ, 2013, 3).

#### علاقة المهارات المهنية بجودة أداء مهنة تدقيق الحسابات:

إن المهارات المهنية جزء لا يتجزأ من التعليم المحاسبي الذي يحظى به المدققون؛ لأن التعليم المحاسبي هو الخطوة الأساسية لإعداد المدقق إعداداً علمياً وعملياً يسمح له بدخول عالم الأعمال من خلال ضمان استمرارية التعليم، وتعزيز كفاءته؛ لمواجهة مختلف المتغيرات الاقتصادية، وكذا تكنولوجيا المعلومات؛ لذا فاهمية المهارات المهنية تقوم أساساً على نظراً متوازنة بين مختلف المتغيرات والمكونات العلمية والممارسات العملية في البرنامج المحاسبي (سيد وبوركايب، 2022)؛ حيث إن جودة النظام التعليمي أياً كان نوعه يتمثل في جودة مخرجاته، وجودة مخرجات التعليم المحاسبي تتمثل في مدى قدرته على إنتاج كوادر تتمتع بمهارات مهنية عالية (الجهاني والشهبي، 2021).

وقد أوضح المعيار (IES3) بأن المهارات المهنية هي النتائج التي ينبغي على المدققين المحترفين الصموحين تحقيقها في نهاية التطوير المهني الأولي، وهي: المهارات الفكرية، والمهارات الفنية، والعملية، والمهارات الشخصية، ومهارات التواصل والاتصال، والمهارات التنظيمية التي يدمجها المهني المحترف مع القيم المهنية والأخلاق والمواقف؛ لإثبات الكفاءة المهنية (IFAC, 2019a).

وقد تناولت دراسة منبع وآخرون (2020) المهارات المهنية من حيث عناصرها الخمسة المدرجة في معيار التعليم المحاسبي الثالث (IAES3)، وهي المتمثلة في: (المهارات الفكرية، والمهارات الفنية والعملية، والمهارات الشخصية، ومهارات التواصل والاتصال، والمهارات التنظيمية وإدارة الأعمال)، وقد قاست الدراسة المتغيرات السابقة بالفقرات الخاصة المذكورة في المعيار، وقد تبين وجود أهمية كبيرة لتوفر المهارات المهنية لدى خريج المحاسبة ليكون قادراً على مواجهة متطلبات سوق العمل، فكلما كانت مهاراته المهنية مرتفعة كان أداؤه ذا جودة عالية في مجال عمله، وكذلك دراسة الشويمان (2021) التي تناولت المتغيرات ذاتها وتوصلت إلى أن جودة الأداء المهني جاءت منخفضة بسبب انخفاض هذه المهارات لدى المهنيين، ومن أجل رفع جودة الأداء المهني للمدققين يجب رفع هذه المهارات لديهم.

وكذلك دراسة الزاملي (2014) التي تناولت المتغيرات ذاتها وتوصلت إلى أن التعليم المحاسبي يعزز المهارات الفكرية والمهارات الفنية والعملية والمهارات الشخصية، ولكنه لا يدعم مهارات التواصل والاتصال ولا المهارات التنظيمية، وذلك لأنه لا يعتمد على التطورات الحديثة ولا على الوسائل الحديثة، وقد تناولت دراسة السيد وبوركايب (2022) متغير المهارات الشخصية والمهارات الفنية والعملية، وقد أوضحت الدراسة أهمية هذين المتغيرين للمهنيين لرفع جودة أدائهم المهني، وتناولت أيضاً دراسة حجازي وآخرون (2021) التعليم المحاسبي من حيث المهارات المهنية، وأكدت على الأثر الكبير للمهارات المهنية في رفع جودة أداء المهنيين من المدققين وغيرهم، أما دراسة Ayyad (2018) فقد استهدفت التقييم المحاسبي، وتناولت المهارات المهنية المذكورة في المعيار الدولي (IAES3)، وتوصلت الدراسة إلى أنه يجب إعادة النظر في الخطط الدراسية والأساليب الأكاديمية، حيث إن لديها قصوراً في تنمية المهارات والمعرفة.

وقد تناولت دراسة بن صالح وراتول (2016) أهمية تطبيق الاتجاهات الحديثة للتعليم والتأهيل المحاسبي وفق معايير التعليم المحاسبي الدولية في تعزيز جودة المخرجات المحاسبية، وتناولت الدراسة المهارات المهنية المذكورة في المعيار الدولي (IAES3)، واستهدفت دراسة علي والزعتري (2020) معرفة مدى مساهمة التعليم المحاسبي للجامعات الحكومية اليمنية في تنمية المهارات المهنية لدى الطلبة في ضوء معيار التعليم المحاسبي (IAES3)، وقد تناولت الدراسة المعيار (IAES3) في المهارات المهنية، وقد توصلت النتائج من خلال الدراسة الميدانية إلى أن التعليم المحاسبي يسهم بدرجة متوسطة في تنمية تلك المهارات التي يتطلبها المعيار.

وقد استهدفت دراسة السوافيري (2017) معرفة زيادة فعالية التعليم المحاسبي من خلال تفعيل الأدوات المستحدثة للتعليم، وتناولت الدراسة المعيار (IAES3) في المهارات المهنية، وهذا المعيار يحتوي على عدد من المتغيرات، أهمها: (المهارات الفكرية، والمهارات الفنية والعملية، والمهارات الشخصية، ومهارات التواصل والاتصال، والمهارات التنظيمية وإدارة الأعمال) وقد توصلت الدراسة إلى أن رفع مستوى التعليم المحاسبي يعتمد على الأدوات المستحدثة للتعليم؛ وذلك من أجل أن تحظى مخرجات التعليم المحاسبي بكفاءة مناسبة.

وخلاصة ما سبق؛ أن هناك أهمية كبيرة للمهارات المهنية؛ لما لها من أثر إيجابي في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات؛ ولذلك فقد تمت دراسة المهارات المهنية كمتغير رئيس، وتمثلت متغيراته الفرعية في الآتي:

#### 1. المهارات الفكرية :

وهي المهارات المتعلقة بقدره المدقق المحترف على حل المشكلات واتخاذ القرارات وممارسة الحكم الجيد (IFAC, 2019a)، وقد عرفت بأنها تلك المهارات التي تمكن المحاسب من استخدام نشاطه الفكري من

فهم وتفكير وذكاء في حل المشكلات واتخاذ القرارات الصحيحة وممارسة الحكم الصائب في الحالات التنظيمية المعقدة والحديثة في بيئة الأعمال (IAESB, 2008). وقد أوضحت العديد من الدراسات، منها: دراسة السوافيري (2017)، وعلي والزعبيري (2020)، و Mameche et al. (2020)، والزامل (2014)، و Ayyad (2018)، وبن صالح وراتول (2016)، ومنيع وآخرون (2020) أوضحت أهمية المهارات الفكرية، ومدى احتياج مدقق الحسابات إليها؛ لأن عملية تدقيق الحسابات تحتاج في كثير من الأوقات إلى الحكم المهني لمدقق الحسابات، فكلما كانت المهارات الفكرية لمدقق الحسابات في مستوى جيد انعكس ذلك على أدائه لمهام التدقيق.

وذلك ما أكدته أيضا نظرية المعلومات ونظرية السمات؛ فالمدقق القادر على حل المشكلات التي تواجهه أثناء أداء مهامه التدقيقية، ولديه القدرة على اتخاذ القرار المناسب، وتنفيذ الحكم الصحيح، ويمتلك هذه المهارات، سينتج عنه رأي مهني يحقق الاستفادة لمستخدمي البيانات المالية، ويمكن مستخدمي البيانات من الثقة به، ولأهمية هذه المهارة فقد توجب إضافتها إلى النموذج المعرفي لهذه الدراسة، وقد حددت الدراسات السابقة كذلك معيار التعليم المحاسبي (IAES3) مقاييس للمهارات الفكرية، وهي تتمثل في الآتي: القدرة على الحصول على المعلومات من مصادرها المختلفة وتنظيمها وفهمها، والقدرة على البحث والتحري والتحلي بالتفكير المنطقي، والقدرة على تحديد وحل المشكلات المعقدة التي قد تكون في أماكن غير مألوفاً، والقدرة على اتخاذ القرارات وممارسة حكم مناسب في الحالات المختلفة، والقدرة على التنبؤ واستخلاص النتائج (IAESB, 2008).

## 2. المهارات الفنية والعملية:

وهي تلك المهارات التي تساعد المهني على أداء عمله كما هو مطلوب منه، وبما يتفق مع المبادئ والمعايير (البجاري، 2022)، وهناك العديد من الدراسات التي أوضحت أهمية المهارات الفنية والعملية، والتي تناولتها دراسة السيد وبوركايب (2022) بشكل منفصل لأهميتها ولأثرها على مدقق الحسابات، وقد اعتبرتها دراسة منيع وآخرون (2020) أهم مهارة من المهارات المهنية المفترض توافرها في مدقق الحسابات، وقد أوضحت دراسات السوافيري (2017)، وعلي والزعبيري (2020)، و Mameche et al. (2020)، والزامل (2014)، و Ayyad (2018)، وبن صالح وراتول (2016)، ومنيع وآخرون (2020) أهمية المهارات الفنية والعملية، وأثرها الجوهرية على أداء مدقق الحسابات، وذلك ما أكدته نظرية المعلومات ونظرية السمات من خلال الدور الإيجابي والفعال للمهارات الفنية والعملية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات، وذلك من خلال التأكيد على أن المدقق الذي يمتلك مهارات فنية وعملية تمكنه من القيام بمهامه التدقيقية على المستوى المناسب، وأن الرأي المهني الصادر منه يحقق الاستفادة لمستخدمي البيانات ويمكن الثقة به؛ لذا وجب إضافتها إلى النموذج المعرفي لهذه الدراسة.

وقد حددت الدراسات السابقة ومعيار التعليم المحاسبي (IAES3) مقاييس للمهارات الفنية والعملية تتمثل في: القدرة على قياس المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية، والقدرة على إعداد الكشوفات المالية وغير المالية، والقدرة على إجراء التطبيقات الرياضية والإحصائية، والقدرة على إتقان تكنولوجيا المعلومات، والقدرة على تحليل المخاطر (IAESB, 2008).

## 3. المهارات الشخصية:

وهي تلك المهارات المتعلقة بشخصية المهني وسلوكه، وهي التي تساعده على تنمية قدراته ومهاراته مع تقدمه في مجاله المهني (IAESB, 2008)، كما تعرف بأنها المهارات المتعلقة بالواقف والسلوك الشخصي للمدقق المحترف (IFAC, 2019a)، فالمهارات الشخصية تمثل المهارة المحورية لمدقق الحسابات، حيث إن سلوك المدقق الشخصي ومواقفه المهنية تمثل حجر الزاوية لأدائه المهني، وقد بينت العديد من الدراسات أهمية المهارات الشخصية وأثرها على جودة أداء مدقق الحسابات، ومنها دراسة السوافيري (2017)، وعلي والزعبيري (2020)، و Mameche et al. (2020)، والزامل (2014)، و Ayyad (2018)، وبن صالح وراتول (2016)، ومنيع وآخرون (2020)، كما أيدت نظرية المعلومات ونظرية السمات الدور الإيجابي

للمهارات الشخصية وأثرها في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات من خلال أهمية السلوك الشخصي والمواقف المهنية للمدقق أثناء تنفيذ مهامه، وذلك من خلال حرصه على الرفع من مهاراته الشخصية، والتأكيد على أن البيانات المالية التي تم تدقيقها والرأي المهني الذي أصدر فيها يحقق الاستفادة المرجوة لمستخدمي البيانات المالية وينال ثقتهم، ومن خلال ما سبق يتبين أهمية المهارات الشخصية لمدقق الحسابات؛ لذا وجب إضافتها للنموذج المعرفي لهذه الدراسة.

وقد حددت الدراسات السابقة ومعياري التعليم المحاسبي (IAES3) مقاييس للمهارات الشخصية، وهي تتمثل في: القدرة على التعليم الذاتي (التعلم) والإدارة الذاتية، والقدرة على تنظيم العمل واحترام الوقت، والقدرة على التكيف مع التغيرات في بيئة الأعمال، والقدرة على اختيار وتعيين الأولويات في حدود الموارد المحددة، والقدرة على الأخذ بنظر الاعتبار في آثار القيم الأخلاقية والمواقف المهنية عند عملية اتخاذ القرارات (IAESB, 2008).

#### 4. مهارات التواصل والاتصال:

وهي تلك المهارات التي توجه المهني في تعامله مع الآخرين في بيئة عمله، ونقل وتلقي المعلومات مع الآخرين، واتخاذ القرارات بشكل فعال ومناسب (IAESB, 2008)، كما تعرف بأنها المهارات المتعلقة بقدرة المدقق على التعامل والتفاعل الفعال مع الآخرين (IFAC, 2019a)، حيث إن مهنة تدقيق الحسابات هي من المهن التي يزيد فيها الاحتكاك بالآخرين، وإن المدقق يكون كالتوسيط بين معدي البيانات المالية ومستخدمي هذه البيانات، ليثبت صحة البيانات المالية المقدمة من معدي البيانات من عدمها لدى مستخدمي هذه البيانات، لذا يجب أن يكون لديه مهارة التواصل والاتصال ليستطيع التعامل مع هذه الأطراف المختلفة بطريقة صحيحة، مع الحفاظ على مصالح كل منهم.

وقد بينت العديد من الدراسات أهمية هذه المهارة، ومنها دراسات السوافيري (2017)، وعلي والزعيتري (2020)، و. و. Mameche et al. (2020)، والزامل (2014)، و. Ayyad (2018)، وبن صالح وراتول (2016)، ومنيع وآخرون (2020)، وقد أكدت نظرية المعلومات ونظرية السمات على الأثر الإيجابي لمهارة التواصل والاتصال في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات، فيجب أن يكون المدقق قادراً على التواصل مع إدارة المنشأة بشكل فعال، وقادراً على إنتاج رأي مهني يتال ثقة مستخدمي البيانات، ويحرص على الرفع من مهارات التواصل والاتصال لديه، ولأهمية هذه المهارة وجب إضافتها إلى النموذج المعرفي لهذه الدراسة.

وقد حددت الدراسات السابقة ومعياري التعليم المحاسبي (IAES3) مقاييس لمهارات التواصل والاتصال، وهي تتمثل في الآتي: القدرة على العمل مع الآخرين، والتشاور معهم لمواجهة الصراعات وحلها، والقدرة على العمل في أماكن متعددة الثقافات، والقدرة على عرض ومناقشة وجهات النظر والدفاع عنها، والتقارير عنها بفاعلية عبر وسائل الاتصال الرسمية وغير الرسمية، والقدرة على التفاوض على حلول واتفاقات مقبولة في الأوضاع المهنية، والقدرة على الإصغاء والكتابة بفاعلية بما في ذلك الحساسية للاختلافات الثقافية واللغوية (IAESB, 2008).

#### 5. المهارات التنظيمية وإدارة الأعمال:

وقد عرفها IFAC (2019a) بأنها المهارات المتعلقة بقدرة المدقق المحترف على العمل بفاعلية داخل المنظمة للحصول على أفضل النتائج من الأشخاص والموارد المتاحة، وهي تلك المهارات التي تختص بالتخطيط وإدارة المشاريع وتنظيم العمل والقيادة والاختيار الصحيح عند إصدار الأحكام المهنية (البجاري، 2022)، حيث إن مهنة تدقيق الحسابات تتطلب الكثير من التخطيط والدقة؛ وذلك لأنها محصورة في وقت زمني قصير، ومتشعبة، وواسعة؛ لذا يجب أن يكون لدى مدقق الحسابات القدرة على التخطيط والتنظيم وإدارة الوقت والأعمال واتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب، حتى تتصف عملية التدقيق بالجودة، وقد بينت العديد من الدراسات أهمية المهارات التنظيمية وإدارة الأعمال للمدقق المحترف، ومنها دراسات السوافيري (2017)، وعلي والزعيتري (2020)، و. و. Mameche et al. (2020)، والزامل (2014)،

Ayyad (2018)، وبن صالح وراتول (2016)، ومنيع وآخرون (2020)، وترى نظرية المعلومات ونظرية السمات أن للمهارات التنظيمية وإدارة الأعمال الدور الإيجابي في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات، وذلك من خلال: قدرتها على التخطيط الجيد لعملية التدقيق، وقدرتها على إدارة الوقت والأشخاص أثناء أداء مهنة التدقيق لتحقيق الأهداف المرجوة، لذا وجب إضافتها إلى النموذج المعرفي لهذه الدراسة.

وقد حددت الدراسات السابقة ومعيار التعليم المحاسبي (IAES3) مقاييس للمهارات التنظيمية وإدارة الأعمال، وهي تتمثل في: القدرة على القيام بعملية التخطيط الاستراتيجي، والقدرة على إدارة المشاريع وإدارة الموارد البشرية واتخاذ القرارات، والقدرة على تنظيم وتفويض المهام لتحفيز وتطوير الموارد البشرية، والقدرة على امتلاك المهارات القيادية، والقدرة على حسن التمييز عند إصدار الأحكام الشخصية (IAESB, 2008).

## النظريات المفسرة لمتغيرات الدراسة:

### 1. نظرية المعلومات:

يعد كلود شاتون هو الأب الحقيقي لنظرية المعلومات، وقد أنشأها في بداية القرن العشرين لتعمل على وصف أنظمة الاتصال الكلاسيكية. وتبين النظرية ثلاث سمات للمعلومات، وهي: (إنتاج معلومات ذات ثقة، ومدى الاستفادة من هذه المعلومات، ومصداقية هذه المعلومات) (Ross, 2016). فإذا تم تطبيق هذه النظرية على مجال المحاسبة والتدقيق فإن المنشآت تزيد من عرض تقاريرها المالية، وتتصف المعلومات الواردة في هذه التقارير بالشفافية والمصداقية؛ مما يضي طابع الجودة عليها، وتحظى بثقة المستخدمين (Eid & Mahmoud, 2014).

وسيتم الاعتماد في هذه الدراسة على نظرية المعلومات؛ وذلك لأنها تقوم على كمية المعلومات ومدى الاستفادة منها ومصداقيتها، وبالنسبة للمعلومات المالية المحاسبية فيجب أن تكون كميتها مناسبة، لاسيما في توصيل المعلومات للمستفيدين بشكل صحيح، وتكون ذات مصداقية وذات جودة مناسبة.

### 2. نظرية الوكالة:

وفقا لدراسة العبد وآخرون (2022) فإن الفصل بين الملكية والإدارة هو السبب الرئيس لظهور نظرية الوكالة؛ وذلك بسبب توسع منشآت الأعمال، وظهور شركات المساهمة، وظهور الحاجة إلى مدراء غير الملاك ليسيروا أعمال المنشأة، وقد أوضحت دراسة نوري وسلمان (2010) أن نظرية الوكالة هي مجموعة من العلاقات التعاقدية بين المدراء والملاك التي نشأت المنشأة في ظلها، وقد بدأ ظهورها في بداية سبعينيات القرن الماضي، وهي تهتم بتعارض المصالح بين الملاك والمدراء، وتعالجها عبر آليات حوكمة الشركات، وتنظم العلاقة فيما بينهم (العبد وآخرون، 2022).

وفي ظل وجود نموذج التعاقد بين الملاك والمدراء، فإن المنشآت ينبغي أن تكون محفزة على مستوى جودة عملية التدقيق؛ بهدف تقوية المنفعة التعاقدية، إذ أن ضمان تحقيق جودة عملية التدقيق يكون في مستويين: الأول هو تقوية وظيفة المتابعة والرقابة، والثاني هو السماح للمدراء بالتبرير حول البيانات المالية (Piot, 2005).

وترتبط هذه النظرية بالدراسة الحالية من خلال نظرتها إلى أهمية جودة أداء مهنة التدقيق، وأنها تنظم العلاقة بين الملاك والمدراء، وأن القائمين بالمهنة هم المدققون للحسابات؛ لذا فإن هذا يعد الجزء الأهم والأولى بالاهتمام به لتحقيق الجودة المرجوة عند القيام بالتدقيق.

### 3. نظرية السمات:

تقوم هذه النظرية على أساس أن هناك مجموعة من الأشخاص لديهم قدرات ليست مع غيرهم (التمر وآخرون، 2019)، وقد عرفها الصباب وآخرون (2013) بأنها النظرية التي تقوم على افتراض أن هناك قدره على اكتساب السمات والخصائص المميزة من خلال التعلم والتجربة والتدريب، مما يجعل الفرد

يمتلك الخصائص التي يريدها، وقد ظهرت نظرية السمات بعد انتهاء نظرية الرجل العظيم، وهي التي تقوم على أساس أن القادة يولدون بصفات تميزهم عن غيرهم ولا يكتسبونها (آل قماش، 2020)، وتعد هذه النظرية تنظيماً ديناميكياً يتكون من العديد من العناصر التي تتفاعل مع بعضها من خلال الأفكار والمعتقدات والعادات (جبر والموسوي، 2020).

ومن خلال ما سبق يتضح أن هذه النظرية تقوم على فكرة أن الصفات قد تولد مع الإنسان، وقد تكتسب من خلال التعلم والتدريب، ولبيان ارتباط هذه النظرية بالدراسة الحالية فإنه يتضح أن الأداء لمُدققي الحسابات سيكون ذا جودة إن اكتسبوا مهارات مهنية تتناسب مع مهامهم، وأن ذلك سيجعل منهم مدققين محترفين قادرين على مواجهة المواقف غير الاعتيادية، وعلى مواكبة التطورات أولاً بأول.

## مشكلة الدراسة:

بعد استقراء دراسة جبران (2010)، ودراسة الشيباني (2019) تبين أن البيئة اليمنية تعاني من قصور واضح وكبير في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات؛ لذلك أصبحت هناك ضرورة بأن يتم تدقيق الحسابات وفق ضوابط ومعايير مهنية في ظل عدم وجود معايير محاسبية ومعايير تدقيق محلية تحكم العمل المهني، وبحسب دراسة الشيباني (2019) فإنه بعد انضمام اليمن لمنظمة التجارة الدولية وفقاً لنتائج الإصلاحات والتحول إلى نظام اقتصادي حر، مما أتاح لمكاتب التدقيق الأجنبية المجال للدخول في السوق المحلية، وتلك المكاتب تتميز بالخبرة والكفاءة، وهذا لا يتوفر في مكاتب التدقيق المحلية، فأصبح من الضروري إصدار تقارير من سماتها الأساسية الجودة، وتؤدي إلى تعزيز الثقة المحلية والدولية؛ وذلك لمواجهة المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق المحلية والخارجية، ويأتي ذلك من خلال زيادة جودة الخدمة المقدمة للعملاء.

وبحسب دراسة الحميري (2006) فإن الجهات المعنية بتنظيم المهنة في اليمن، مثل: جمعية المحاسبين القانونيين والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ولجنة إجازة المحاسبين القانونيين التابعة لوزارة التجارة والصناعة لا تقوم بدورها الرقابي الفعال في ممارسة المهنة، كما أن لجنة إجازة المحاسبين القانونيين التابعة لوزارة التجارة والصناعة لا تقوم بدورها الأهم بعد إصدار التراخيص، وهي مراقبة الأداء والإشراف عليه، والرقابة الميدانية على مكاتب المحاسبين القانونيين، كما أن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة لا يستطيع تدقيق الوحدات المقرر له مراجعتها، مما يجعله يستعين بمكاتب خارجية .

وقد بينت دراسة الجلال (2010) أن المهنة في اليمن تعاني من قصور في التشريعات القانونية التي تنظمها، ومحدودية الاختصاصات الممنوحة لجمعية المحاسبين القانونيين، وعدم وجود جهاز فني مستقل يختص بإصدار معايير محلية للمحاسبة والتدقيق وقواعد آداب السلوك المهني، وعدم تفعيل أسلوب الرقابة على جودة الأداء، ووفقاً لتقارير الشفافية العالمية لعام 2023م فقد حصلت اليمن على درجة (16)، حيث اعتبرت الأشد فساداً، تليها سوريا فقط مما يشير إلى وجود اتجاه عام نحو الفساد (Transparency International, 2022).

ففي القطاع الخاص انهار البنك الوطني للتجارة والاستثمار، وأغلق مصنع الغزل والنسيج عام 2004م، والمؤسسة العامة للتجارة الخارجية والحبوب، وشركة مأرب التي انهارت عام 2002م وأفلست شركة الجزيرة إخوان للصرافة في عام 2022م، وهي تعتبر ثاني أكبر شركة صرافة في اليمن بعد مصرف الكريمي، وكان لديها 22 فرعاً و360 وكيلاً في محافظات الجمهورية، وسبقها إفلاس شركة الإنماء اكسبرس للصرافة (المرسى، 2022)، وأعلنت شركة سبأ يونيون عدن عن إفلاسها بعد تراكم مديونتها التي تجاوزت 50 ملياراً (العربي نيوز، 2022)، وأعلنت المحكمة الابتدائية في العاصمة صنعاء إفلاس شركة واي للاتصالات رابع شركة اتصالات في اليمن، ونشرت صحيفة الثورة قرار إفلاسها (الموقع بوست، 2020).

وبحسب دراسة جبران (2010) فإنه يجب تحديد خصائص الجودة لأداء مهنة تدقيق الحسابات، وتحديد العوامل المؤثرة فيها؛ لدعم النهوض بالمهنة، ودعم الثقة والمصدقية في التقارير المالية؛ لتصبح ذات جودة لمقابلة احتياجات المستخدمين، حيث إن الجهات التي ينبغي أن تنظم المهنة ليس لها دور فعال في تنظيم المهنة، ومن أجل الحد من هذه المشكلة فقد قام الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بإعداد دليل ضمان للجودة لتحسين مراقبة الجودة، وقد استند الدليل على معايير الانتوساي، وكذلك المعايير الدولية المعدة من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين، وقد تمثلت عناصر إطار رقابة الجودة في مستوى الجهاز بالآتي: (مسؤوليات القيادة عن الجودة، والمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، وقبول واستمرارية العلاقات مع العملاء، والمهام الخاصة، والموارد البشرية، وأداء المهمة، المراقبة) (الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، 2012)، ولكن لم يتم العمل بما سبق، ولم يطبق هذا الدليل؛ مما جعل مهنة تدقيق الحسابات في اليمن قد لا تحظى بثقة المستخدمين.

ووفقا لما سبق تعتبر الجودة هي المطلب الأول لكل المستفيدين من عملية التدقيق، ولم تعد المنافسة في خفض الأتعاب هي الجاذبة للعلاء، وإنما مستوى الجودة المقدمة، وحيث إن مفهوم الجودة هو مفهوم جديد نسبيا بالنسبة للجمهورية اليمنية في ظل قصور القوانين المنظمة للمهنة، فهذا يؤثر بشكل كبير على جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات.

ومن خلال ما سبق، سعت هذه الدراسة إلى الكشف عن أثر المهارات المهنية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات، فهي تعد ركيزة أساسية لعمل مدقق الحسابات، فكلما كان مدقق الحسابات لديه مهارات مهنية مناسبة فإن ذلك سينعكس على أدائه لمهام عمله، وسيجعل مهنة التدقيق ذات جودة.

إن التعليم المحاسبي يقوم على تنمية وتطوير المهارات المهنية للعاملين في مهنة تدقيق الحسابات بالشكل الذي يساعدهم في أن يصبحوا أعضاء فاعلين في المهنة، وزيادة قدرتهم على مواجهة أي تغيرات وتطورات في البيئة الاقتصادية بما يساعدهم في نجاحهم في عملهم (الزامل، 2014)، وبناء على ما سبق فقد سعت هذه الدراسة إلى بيان أثر المهارات المهنية التي تتمثل في خمسة أبعاد، وهي: (المهارات الفكرية، والمهارات الفنية والعملية، والمهارات الشخصية، ومهارات التواصل والاتصال، والمهارات التنظيمية وإدارة الأعمال)، وقد تناولها المعيار المحاسبي (IAES3)، وكذلك تناولتها دراسات السوافيري (2017)، والزامل (2014)، وAyyad (2018)، وبن صالح وراتول (2016)، وMameche et al. (2020)، ومنيع وآخرون (2020).

## تساؤلات الدراسة:

وفقا لما تم عرضه في مشكلة الدراسة وبيان الضعف والقصور في أداء مهنة تدقيق الحسابات بالجمهورية اليمنية، بالإضافة إلى أهمية معرفة أثر المهارات المهنية والتطوير المهني المستمر الذي يعمل على رفع جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات، فقد تم استخلاص التساؤلات الرئيسية والفرعية الآتية:

التساؤل الأول: ما مستوى توافر جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات في شركات ومكاتب تدقيق الحسابات بالجمهورية اليمنية؟

التساؤل الثاني: ما مستوى توافر المهارات المهنية في شركات ومكاتب تدقيق الحسابات بالجمهورية اليمنية؟  
التساؤل الثالث: ما أثر المهارات المهنية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات في شركات ومكاتب تدقيق الحسابات بالجمهورية اليمنية؟ ويتفرع منه التساؤلات الفرعية الآتية:

1. ما أثر المهارات الفكرية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات في شركات ومكاتب تدقيق الحسابات بالجمهورية اليمنية؟
2. ما أثر المهارات الفنية والعملية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات في شركات ومكاتب تدقيق الحسابات بالجمهورية اليمنية؟
3. ما أثر المهارات الشخصية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات في شركات ومكاتب تدقيق الحسابات بالجمهورية اليمنية؟

4. ما أثر مهارات التواصل والاتصال في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات في شركات ومكاتب تدقيق الحسابات بالجمهورية اليمنية؟
5. ما أثر المهارات التنظيمية والإدارية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات في شركات ومكاتب تدقيق الحسابات بالجمهورية اليمنية؟

### أهداف الدراسة:

- تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:
- الهدف الأول: تحديد مستوى توافر جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات في شركات ومكاتب تدقيق الحسابات بالجمهورية اليمنية.
  - الهدف الثاني: تحديد مستوى توافر المهارات المهنية في شركات ومكاتب تدقيق الحسابات بالجمهورية اليمنية.
  - الهدف الثالث: معرفة أثر المهارات المهنية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات في شركات ومكاتب تدقيق الحسابات بالجمهورية اليمنية. ويتفرع منه الأهداف الفرعية الآتية:
1. تحديد أثر المهارات الفكرية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات في شركات ومكاتب تدقيق الحسابات بالجمهورية اليمنية.
  2. تحديد أثر المهارات الفنية والعملية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات في شركات ومكاتب تدقيق الحسابات بالجمهورية اليمنية.
  3. تحديد أثر المهارات الشخصية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات في شركات ومكاتب تدقيق الحسابات بالجمهورية اليمنية.
  4. تحديد أثر مهارات التواصل والاتصال في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات في شركات ومكاتب تدقيق الحسابات بالجمهورية اليمنية.
  5. تحديد أثر المهارات التنظيمية والإدارية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات في شركات ومكاتب تدقيق الحسابات بالجمهورية اليمنية.

### أهمية الدراسة:

#### أولاً: الأهمية النظرية:

- تتمثل الأهمية النظرية للدراسة في عدد جوانب، أهمها:
1. تتميز الدراسة الحالية بتناولها لموضوع جديد في البيئة اليمنية.
  2. تعتمد الدراسة الحالية على المعايير الدولية في تحديد متغيراتها، حيث إنه تم الاعتماد على المعيار الدولي (220) لدراسة المتغير التابع، وهو جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات، وكذلك اعتماد معيارين من معايير التعليم المحاسبي لدراسة متغير المهارات المهنية، وأحدث الدراسات العلمية الحديثة.
  3. تعتمد الدراسة الحالية على نظريات علمية مفسرة للمتغيرات التي تتناولها الدراسة، وهي نظرية المعلومات، ونظرية الوكالة، ودراسة العلاقة بين تلك المتغيرات.
  4. وتتمثل الأهمية أيضاً في الالتفات إلى مفهوم المهارات المهنية، وجودة أداء مهنة تدقيق الحسابات الذي يمثل ركيزة أساسية في طريق مدقق الحسابات لرفع جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات.

#### ثانياً: الأهمية العملية:

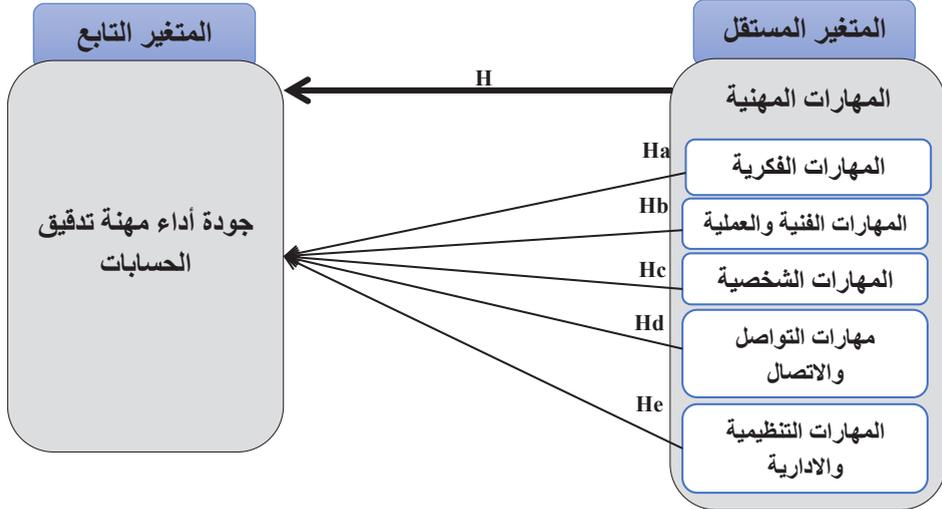
- تتمثل الأهمية العملية لهذه الدراسة في الآتي:
1. رفد مكاتب وشركات التدقيق اليمنية العاملة بالجمهورية اليمنية والجهات المهتمة بجودة أداء مهنة تدقيق الحسابات، ومساعدتهم لرفع جودة الأداء من خلال الاهتمام بالمهارات المهنية بأبعادها الخامسة التي تناولتها الدراسة.
  2. قد تكون الدراسة الحالية نقطة انطلاق لدراسات للعديد من الباحثين في المجال نفسه.

## النموذج المعرفي:

تم بناء النموذج المعرفي بالاستعانة بالإطار النظري والدراسات السابقة، وقد تمثلت متغيرات الدراسة في المتغير التابع: الخاص بهذه الدراسة، وهو (جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات)، وبناء على ما تم عرضه في الإطار النظري فإن الجودود يجب أن تتحقق عند تنفيذ الارتباطات الخاصة بمكاتب التدقيق لتحقيق الاستفادة لمستخدمي البيانات.

ولقياس جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات تم استخدام متطلبات المعيار (220) كأبعاد للمتغير التابع، وتمثل في مسؤولية القيادة عن جودود عملية التدقيق، والعلاقات مع العملاء، وتنفيذ عقد التدقيق، والمتابعة والتوثيق، ووفقا لما توصلت إليه عدود دراسات، مثل دراسة عمر وآخرون (2021)، والشيباني (2019)، وأبويوسف (2011)، ودراسة Stezhko و Shalimova (2016)، ووفقا لنظرية الوكالة، فإن هذه الأبعاد تعتبر مناسبة لقياس جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات؛ وذلك بسبب موضوعيتها وتوافقها مع المعيار (1)، وكذلك فإنها تتوافق مع متطلبات مركز تدقيق الجودود (CAQ, 2013).

ومن خلال الإطار النظري والدراسات السابقة وما توصلت إليه فإن للمتغير المستقل التالي أثرا في جودود أداء مهنة تدقيق الحسابات، وهناك نظريات تفسر العلاقة فيما بينها، وهي تتمثل في نظرية المعلومات ونظرية السمات، ويتمثل المتغير المستقل لهذه الدراسة في (المهارات المهنية)، التي تتضمن خمسة أبعاد، وتمثل هذه الأبعاد في: (المهارات الفكرية، والمهارات الفنية والعملية، والمهارات الشخصية، ومهارات التواصل والاتصال، والمهارات التنظيمية والإدارية). وقد تم قياس هذه الأبعاد من خلال مؤشرات سيتم ايضاحها في التعريفات الإجرائية، ويتمثل النموذج المعرفي لهذه الدراسة في الشكل (1).



شكل (1): النموذج المعرفي

## الفرضيات:

أولا: أثر المهارات المهنية في جودود أداء مهنة تدقيق الحسابات:

وفقا لنظرية المعلومات والوكالة ونظرية السمات، ووفقا للمعيار الثالث من معايير التعليم المحاسبي للمهارات المهنية، وكذلك دراسات كل من: السوافيري (2017)، وعلي والزعيتري (2020)، و Mameche et al. (2020)، والزاملي (2014)، و Ayyad (2018)، وبن صالح وراتول (2016)، ومنيع وآخرون (2020) التي توصلت نتائجها إلى الأثر الإيجابي للمهارات المهنية في جودود أداء مهنة تدقيق الحسابات، فقد تم وضع الفرضية الرئيسة الآتية:

الفرضية الرئيسية (H): هناك أثر إيجابي للمهارات المهنية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق بالجمهورية اليمنية.

ويتفرع من الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية الآتية:

1. أثر المهارات الفكرية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات:

وفقا لنظرية المعلومات، ووفقا لنظرية السمات، ووفقا للمعيار الثالث من معايير التعليم المحاسبي في المهارات المهنية، وكذلك دراسات كل من: السوافيري (2017)، وعلي والزعتري (2020)، و Mameche et al. (2020)، والزاملي (2014)، و Ayyad (2018)، وبن صالح وراتول (2016)، ومنيع وآخرون (2020) التي توصلت نتائجها إلى الأثر الإيجابي للمهارات الفكرية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات، فقد تم وضع الفرضية الفرعية الآتية:

الفرضية الفرعية الأولى (Ha): هناك أثر إيجابي للمهارات الفكرية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق بالجمهورية اليمنية.

2. أثر المهارات الفنية والعملية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات:

وفقا لنظرية المعلومات، ونظرية السمات، ووفقا للمعيار الثالث من معايير التعليم المحاسبي في المهارات المهنية، وكذلك دراسات كل من: السوافيري (2017)، وعلي والزعتري (2020)، و Mameche et al. (2020)، والزاملي (2014)، و Ayyad (2018)، وبن صالح وراتول (2016)، ومنيع وآخرون (2020) التي توصلت نتائجها إلى الأثر الإيجابي للمهارات الفنية والعملية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات، فقد تم وضع الفرضية الفرعية الآتية:

الفرضية الفرعية الثانية (Hb): هناك أثر إيجابي للمهارات الفنية والعملية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق بالجمهورية اليمنية.

3. أثر المهارات الشخصية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات:

وفقا لنظرية المعلومات، ووفقا لنظرية السمات، ووفقا للمعيار الثالث من معايير التعليم المحاسبي في المهارات المهنية، وكذلك دراسات كل من: السوافيري (2017)، وعلي والزعتري (2020)، و Mameche et al. (2020)، والزاملي (2014)، و Ayyad (2018)، وبن صالح وراتول (2016)، ومنيع وآخرون (2020) التي توصلت نتائجها إلى الأثر الإيجابي للمهارات الشخصية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات، فقد تم وضع الفرضية الفرعية الآتية:

الفرضية الفرعية الثالثة (Hc): هناك أثر إيجابي للمهارات الشخصية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق بالجمهورية اليمنية.

4. أثر مهارات التواصل والاتصال في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات:

وفقا لنظرية المعلومات، ووفقا لنظرية السمات، ووفقا للمعيار الثالث من معايير التعليم المحاسبي في المهارات المهنية، وكذلك دراسات كل من: السوافيري (2017)، وعلي والزعتري (2020)، و Mameche et al. (2020)، والزاملي (2014)، و Ayyad (2018)، وبن صالح وراتول (2016)، ومنيع وآخرون (2020) التي توصلت نتائجها إلى الأثر الإيجابي لمهارات التواصل والاتصال في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات، فقد تم وضع الفرضية الفرعية الآتية:

الفرضية الفرعية الرابعة (Hd): هناك أثر إيجابي لمهارات التواصل والاتصال في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق بالجمهورية اليمنية.

## 5. أثر المهارات التنظيمية وإدارة الأعمال في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات:

وفقا لنظرية المعلومات، ووفقا لنظرية السمات، ووفقا للمعيار الثالث من معايير التعليم المحاسبي في المهارات المهنية، وكذلك دراسات كل من: السوافيري (2017)، وعلي والزعتري (2020)، وMameche et al. (2020)، والزاملي (2014)، وAyyad (2018)، وبن صالح وراتول (2016)، ومنيع وآخرون (2020) التي توصلت نتائجها إلى الأثر الإيجابي للمهارات التنظيمية وإدارة الأعمال في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات، فقد تم وضع الفرضية الفرعية الآتية:

الفرضية الفرعية الخامسة (He): هناك أثر إيجابي للمهارات التنظيمية وإدارة الأعمال في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق بالجمهورية اليمنية.

## التعريفات الإجرائية لمصطلحات الدراسة:

1. جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات: كما ذكر سابقا فإن جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات هي الالتزام بمعايير التدقيق ومعايير جودة الأداء بالنسبة للأفراد داخل مكاتب التدقيق، وتتعلق معايير جودة الأداء في مكاتب التدقيق بمجموعة من الأبعاد، وهي: مسؤولية القيادة عن جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات، وكذلك العلاقات مع العملاء، وتنفيذ عقد التدقيق، والمتابعة، والتوثيق.

2. مقاييس جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات: تم قياس جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات من خلال متطلبات المعيار (220)، والمعيار (1)، وذلك كما تناوله مركز تدقيق الجودة (CAQ, 2013)، وكذلك كما تناولته دراسات: عمر وآخرون (2021)، والشيباني (2019)، وأبو يوسف (2011)، وShalimova وStezhko (2016)، وتمت دراسة الفترات المتعلقة بجودة أداء مهنة تدقيق الحسابات وفقا لأربعة أبعاد: البعد الأول ويتمثل في مسؤولية القيادة عن جودة عملية التدقيق الذي يتمثل في استراتيجية القيادة للحفاظ على الجودة وكذلك مدى مسؤولية الشريك المسؤول عن الارتباط تجاه الجودة، وقد تم قياسه وفقا للمعيار (220)، والمعيار (1) ومركز تدقيق الجودة (CAQ, 2013)، ودراسة أبو يوسف (2011) من خلال مؤشرين، هما: السياسات، والتوجيه.

3. العلاقات مع العملاء: يشير هذا البعد إلى ضرورة أن يكون هناك فناعة بأنه تم اتخاذ الإجراءات المناسبة بشأن قبول الارتباطات الجديدة أو الاستمرار في الارتباطات السابقة (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2024)، وقد تم قياسه وفقا للمعيار (220)، والمعيار (1) ومركز تدقيق الجودة (CAQ, 2013)، ودراسة أبو يوسف (2011)، وذلك من خلال مؤشر واحد هو: الإجراءات.

4. تنفيذ عقد التدقيق: ويتمثل هذا البعد في التوجيه والإشراف على الأداء، بحيث يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عما يأتي: توجيه فريق التدقيق، والإشراف عليه في إطار الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية، وصدور تقرير المدقق بشكل مناسب في ظل الظروف الحالية، وفحص عمل أعضاء فريق الارتباط الآخرين، والتشاور بحيث يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يتحمل مسؤولية فريق الارتباط فيما يختص بالتشاور حول الأمور الصعبة والمثيرة للجدل (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2024)، وقد تم قياسه وفقا للمعيار (220)، والمعيار (1) ومركز تدقيق الجودة (CAQ, 2013)، وكذلك دراسة أبو يوسف (2011) من خلال أربعة مؤشرات، هي: الإشراف، والفحص، والتشاور، والمراقبة.

5. المتابعة والتوثيق: يتمثل هذا البعد في تطبيق آلية متابعة مصممة يتم عبرها تزويد المكتب بتأكيد مناسب بأن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة ملائمة وكافية وتعمل بفاعلية، ويجب أن يتضمن توثيق أعمال التدقيق: القضايا التي تم تحديدها فيما يتعلق بالالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، وكيف تم حلها، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها عن الالتزام بمتطلبات الاستقلال، وأي مناقشات ذات صلة تمت مع المكتب لدعم الاستنتاجات، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن قبول ارتباطات جديدة أو الاستمرار مع ارتباطات سابقة، وطبيعة ونطاق المشاورات التي تمت خلال سير أعمال الارتباط والاستنتاجات التي تم التوصل إليها من خلالها، وقد تم قياسه وفقا

- للمعيار (220)، والمعيار (1) ومركز تدقيق الجودة (CAQ, 2013)، وكذلك دراسة أبو يوسف (2011) من خلال مؤشرين، هما: المتابعة، والتوثيق.
6. المهارات المهنية: وهي المهارات التي يجب على المدققين امتلاكها عند دخولهم بيئة العمل (البجاري، 2022)، وقد تم قياس المهارات المهنية من خلال عدد من المهارات، هي: (المهارات الفكرية، والمهارات الفنية والعملية، والمهارات الشخصية، ومهارات التواصل والاتصال، والمهارات التنظيمية والإدارية).
7. المهارات الفكرية: وهي تلك المهارات التي تمكن المحاسب من استخدام نشاطه الفكري من فهم وتفكير وذكاء في حل المشكلات واتخاذ القرارات الصحيحة وممارسة الحكم الصائب في الحالات التنظيمية المعقدة والحديثة في بيئة الأعمال (IAESB, 2008)، وقد تم قياس المهارات الفكرية من خلال عدد من الفقرات التي تناولها المعيار (IES3)، وكذلك بعض الدراسات، مثل دراسة: السوافيري (2017)، وعلي والزعيتري (2020)، و. Mameche et al. (2020)، والزلامي (2014)، و. Ayyad (2018)، وبن صالح وراتول (2016)، ومنيع وآخرون (2020)، وأهم تلك الأنشطة: (يحصل المدققون على المعلومات من مصادرها المختلفة وتنظيمها وفهمها، لدى المدققين مهارة البحث والتحري عن المعلومات، ويستطيع المدققون تحديد وحل المشاكل المعقدة التي طرأت أثناء عملية التدقيق من أماكن غير مألوفة، ويستطيع المدققون اتخاذ القرارات وممارسة حكم مناسب في الحالات المختلفة).
8. المهارات الفنية والعملية: وهي تلك المهارات التي تساعد المهني على أداء عمله كما هو مطلوب منه وبما يتفق مع المبادئ والمعايير (البجاري، 2022)، وقد تم قياس المهارات الفنية والعملية من خلال عدد من الفقرات التي تناولها المعيار (IES3)، وكذلك بعض الدراسات، مثل دراسة: السوافيري (2017)، وعلي والزعيتري (2020)، و. Mameche et al. (2020)، والزلامي (2014)، و. Ayyad (2018)، وبن صالح وراتول (2016)، ومنيع وآخرون (2020)، وأهم تلك الأنشطة: (يستطيع المدققون قياس المعلومات المالية وغير المالية، ويستطيع المدققون إجراء التطبيقات الرياضية والإحصائية المناسبة، ويمتلك المدققون مهارات التعامل مع تكنولوجيا المعلومات، ويستطيع المدققون تحليل المخاطر).
9. المهارات الشخصية: وهي تلك المهارات المتعلقة بشخصية المهني وسلوكه، وتساعده على تنمية قدراته ومهاراته مع تقدمه في مجاله المهني (IAESB, 2008)، وقد تم قياس المهارات الشخصية من خلال عدد من الفقرات التي تناولها المعيار (IES3)، وكذلك بعض الدراسات، مثل دراسة: السوافيري (2017)، وعلي والزعيتري (2020)، و. Mameche et al. (2020)، والزلامي (2014)، و. Ayyad (2018)، وبن صالح وراتول (2016)، ومنيع وآخرون (2020)، وأهم تلك الأنشطة: (القدرة على التعليم الذاتي (التعلم) والإدارة الذاتية، والقدرة على تنظيم العمل واحترام الوقت، والقدرة على التكيف مع بيئة الأعمال، والقدرة على اختيار وتعيين الأولويات في حدود الموارد المحددة).
10. مهارات التواصل والاتصال: وهي تلك المهارات التي توجه المهني في تعامله مع الآخرين في بيئة عمله، وتعمل على نقل وتلقي المعلومات مع الآخرين واتخاذ القرارات بشكل فعال ومناسب، وقد تم قياس مهارات التواصل والاتصال من خلال عدد من الفقرات التي تناولها المعيار (IES3)، وكذلك بعض الدراسات، مثل دراسة: السوافيري (2017)، وعلي والزعيتري (2020)، و. Mameche et al. (2020)، والزلامي (2014)، و. Ayyad (2018)، وبن صالح وراتول (2016)، ومنيع وآخرون (2020)، وأهم تلك الأنشطة: (القدرة على العمل مع الآخرين والتشاور معهم لمواجهة الصراعات وحلها، والقدرة على العمل في أماكن متعددة الثقافات، والقدرة على عرض ومناقشة وجهات النظر والدفاع وتحرير التقرير، والقدرة على التفاوض على حلول واتفاقات مقبولة في الأوضاع المهنية المختلفة التي تواجههم أثناء عقد التدقيق).
11. المهارات التنظيمية وإدارة الأعمال: وهي تلك المهارات التي تختص بالتخطيط وإدارة المشاريع وتنظيم العمل والقيادة والاختيار الصحيح عند إصدار الأحكام المهنية (البجاري، 2022)، وقد تم قياس المهارات التنظيمية والإدارية من خلال عدد من الفقرات التي تناولها المعيار (IES3)، وكذلك بعض الدراسات، مثل دراسة: السوافيري (2017)، وعلي والزعيتري (2020)، و. Mameche et al.

(2020)، والزاملي (2014)، Ayyad (2018)، وبين صالح وراتول (2016)، ومنيع وآخرون (2020)، وأهم تلك الأنشطة: (القدرة على القيام بعملية التخطيط الاستراتيجي، والقدرة على إدارة المشاريع وإدارة الموارد البشرية، واتخاذ القرارات، والقدرة على تنظيم وتفويض المهام لتحفيز وتطوير الموارد البشرية، والقدرة على قيادة فريق العمل، وقدرة المدققين على التمييز بين القضايا المختلفة المتعلقة بعقد التدقيق عند إصدار الأحكام).

## منهجية الدراسة وإجراءاتها:

### منهج الدراسة:

تستخدم هذه الدراسة المنهج الكمي من خلال التحليل الوصفي لعرض البيانات المتعلقة بمتغيرات الدراسة، وكذلك التحليل الاستدلالي لغرض اختبار الفرضيات.

### مجتمع الدراسة وعينتها:

وفقاً لـ Bougie و Sekaran (2016) يعرف مجتمع الدراسة بأنه مجموعة متكاملة متجانسة من الأحداث أو الأشياء أو الناس يهتم الباحث بدراستها، ومجتمع الدراسة الحالية يتمثل في المدققين الخارجيين (شريك التدقيق، ورئيس المراقبة، ومدير التدقيق، والمدقق الرئيسي، والعضو الفني) لدى مكاتب وشركات التدقيق، وجاء اختيار هذا المجتمع كونه الجهة الرسمية التي تقوم بتدقيق شركات القطاع الخاص وتبعاً لعملية التدقيق فهي تقوم بإصدار التقارير المالية، حيث إنهم المعنيون بالقيام بعملية التدقيق، والمؤثرون الفاعلون في جودتها، وعلى ضوء عملية التدقيق يتم تحديد جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات. ووفقاً لجمعية المحاسبين القانونيين ووزارة التجارة والصناعة، فقد بلغ عدد المدققين الخارجيين المجددين تراخيصهم في العام 2023م (284) مدققاً في مكاتب وشركات التدقيق (جمعية المحاسبين القانونيين صناعاً، 2023).

وتتمثل عينة الدراسة الحالية بمجموعة فرعية من مجتمع الدراسة، وقد أخذت الدراسة عينة قصدية تلبية وتحقق أهداف الدراسة، حيث إنه وفقاً للعينة القصدية يتم اختيار الأفراد أو المستجيبين بناء على تمتعهم بالخبرة والمعرفة، وقد بلغ حجم العينة القصدية (190) مدققاً خارجياً.

### إعداد أداة جمع البيانات:

تم الاعتماد على الاستبانة لجمع البيانات الأولية ولعلاجة الجوانب التحليلية والتي تعتبر مقياساً لبيان أثر المهارات المهنية والتطوير المهني المستمر في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات، وقد تم صياغة الاستبانة بعد مراعاة الأسس اللازمة لصياغتها المتمثلة في تحديد محاور الاستبانة الرئيسية، وفي وضع أسئلة تغطي جميع أبعاد ومؤشرات الدراسة، وتم تقسيم الأسئلة إلى مجموعات بما يتناسب مع المتغيرات وأبعادها ومؤشراتها، وتم تجنب الأسئلة المركبة أو ذات المدلول الغامض، وتم التدرج فيها من العام إلى الخاص (سيكاران، 2010)، وبناء عليه فقد تم تقسيم الاستبانة إلى أربعة أجزاء، كما هو موضح في الجدول (1).

جدول (1): مكونات محاور الاستبانة

الجزء	القسم	المحتوى
1	الأول	الخصائص الديموغرافية
2	الثاني	المتغير التابع جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات
3	الثالث	المتغير المستقل المهارات المهنية

وقد تم اختبار الاستبانة وفق مرحلتين هما: مرحلة صدق الاستبانة، ومرحلة ثبات الاستبانة، وكلاهما يعكسان سلامة الإعداد.

## صدق وثبات الأداء:

تم التحقق من صدق المحتوى للاستبانة من خلال عرضها على عدد (5) محكمين بينهم محاسب قانوني، و(4) أكاديميين من جامعة العلوم والتكنولوجيا، وقد نتج عن التحكيم بعض التعديلات في فقرات الاستبانة.

تم التحقق من ثبات متغيرات الدراسة ومصداقية إجابات مجتمع الدراسة على فقرات الاستبانة من خلال اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha)، وفي الدراسة الحالية تم اختبار الثبات؛ وفق هذا الاختبار للتأكد من الاتساق الداخلي لكل محور من محاور الاستبانة، كما هو موضح في الجدول (2).

جدول (2): اختبار الثبات لأبعاد ومتغيرات الدراسة

المجال/ البعد	عدد الفقرات	ألفا كرونباخ
مسؤولية القيادة	8	0.882
العلاقات مع العملاء	4	0.793
تنفيذ عقد التدقيق	9	0.882
المتابعة والتوثيق	4	0.795
المهارات الفكرية	4	0.819
المهارات الفنية والعملية	4	0.843
المهارات الشخصية	4	0.828
مهارات التواصل والاتصال	4	0.846
المهارات التنظيمية والإدارية	5	0.855

يتضح من الجدول (2) أن قيمة معامل الثبات (ألفا كرونباخ) لأبعاد ومتغيرات الدراسة تراوحت بين (0.793) و(0.953)، وهي أكبر من 60%، ووفقاً لـ Nunnally (1978)، فهي قيمة عالية، وهذا يشير إلى أن هناك اتساقاً داخلياً عالياً بين فقرات كل بعد، وتقدم مستوى ثقة ملائم لمتغيرات الدراسة وأبعادها.

## وحدة التحليل:

وفق مجتمع الدراسة وعينتها فإن وحدة التحليل للدراسة تتمثل في الأفراد المتمثلين بالمدققين الخارجيين بالجمهورية اليمنية؛ وذلك لأن البيانات التي تم جمعها حول المهارات المهنية والتطوير المهني المستمر وجوده أداء مهنة تدقيق الحسابات هي متغيرات تقاس على مستوى الأفراد.

## مقاييس المتغيرات:

تختلف الإجراءات المتعلقة بالقياس باختلاف كل متغير، ولكنها تتفق في المقاييس الإحصائية، حيث تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة)؛ وذلك بهدف قياس درجة التوفر لكل فقرة من فقرات الاستبانة (Sekaran & Bougie, 2016)، وكانت المحاور التي تناولها القياس هي: المتغير التابع (جودة أداء مهنة التدقيق)، والمتغير المستقل الرئيسي المهارات المهنية، والمتغيرات المستقلة الفرعية (المهارات الفكرية، والمهارات الفنية والعملية، والمهارات الشخصية، ومهارات التواصل والاتصال، والمهارات التنظيمية والإدارية).

## معدل الاستجابة:

لغرض جمع المعلومات تم توزيع (190) استبانة إلكترونية على المحاسبين القانونيين في مكاتب وشركات التدقيق، وبعد التوزيع فقدت (6) استبانات، وتم استعادة (184) استبانة كلها صالحة للتحليل، وبالتالي فإن معدل الاستجابة جاء بنسبة (96.84%)، وهي تناسب الغرض من اختبار فرضية الدراسة، ويلخص الجدول (3) توزيع الاستبانات.

جدول (3): معدل الاستجابة

الاستبيانات الصالحة للتحليل		الاستبيانات المعادّة		الاستبيانات المفقودة	الاستبيانات الموزعة	العينة المستهدفة
نسبة	عدد	نسبة	عدد			المحاسبين القانونيين
% 96.84	184	% 96.84	184	6	190	

البيانات الديموغرافية للمستجيبين:

تتضمن البيانات الديموغرافية للمستجيبين: المؤهل العلمي، والمسمى الوظيفي، والمؤهل المهني، وسنوات الخبرة، علماً بأنه تم إدراجها بغرض وصف عينة الدراسة للتأكد منها فقط، والجدول (4) يوضح التحليل الوصفي للبيانات الديموغرافية.

جدول (4): التحليل الوصفي للبيانات الديموغرافية

النسبة	التكرار	المستجيبين	المتغير
%60.87	112	بكالوريوس	المؤهل العلمي
%32.07	59	ماجستير	
%5.43	10	دكتوراه	
%1.63	3	اخرى	
%100	184	الإجمالي	
%15.76	29	شريك تدقيق	المسمى الوظيفي
%9.24	17	رئيس مراقبة	
%32.07	59	مدير تدقيق	
%26.63	49	مدقق رئيسي	
%16.30	30	عضو فني	المؤهل المهني
%100	184	الإجمالي	
%72.28	133	شهادة محاسب قانوني يمنية	
%3.26	6	شهادة محاسب قانوني دولية	
%24.46	45	أخرى	سنوات الخبرة
%100	184	الإجمالي	
%21.74	40	اقل من 6 سنوات	
%21.20	39	من 6 إلى 10 سنوات	
%18.48	34	من 11-15 سنة	
%38.59	71	أكثر من 15 سنة	
%100	184	الإجمالي	

ومن خلال ما سبق يتضح أن عينة الدراسة يتوافر لديها البيانات الكافية للإجابة عن الاستبانة.

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

- التحليل الوصفي: ويشمل كلا من التكرارات، والنسب المئوية، والمتوسط الحسابي، والانحراف المعياري؛ وذلك بهدف تحديد الأهمية النسبية لمتغيرات الدراسة الحالية وأبعادها.
- تحليل الانحدار البسيط: تم إجراء هذا التحليل؛ لمعرفة تأثير متغير كمي واحد (جودة الأداء المهني) مع متغير كمي آخر (المهارات المهنية)؛ وذلك لدراسة أثر المتغير المستقل الرئيسي في المتغير التابع.

- تحليل الارتباط: ويعنى أننا أمام متغيرين نريد حساب معامل الارتباط بينهما، ومعامل الارتباط هو مقياس لِقوَّة أو حجم العلاقة بين متغيرين، ومستوى قياسهما (نسبي)، وتتراوح قيمة معامل الارتباط بين (1-، 1)، ويبدل معامل الارتباط (1) على علاقة موجبة تامة بين المتغيرين، و(1-) على علاقة سالبة تامة بين المتغيرين (سيكارن، 2010).
- تحليل الانحدار المتعدد: ويُستخدم لمعرفة تأثير المتغيرات المستقلة في المتغير التابع، (اختبار التوزيع الطبيعي، اختبار الخطية والملاءمة، اختبار العلاقة الخطية المتعددة اختبار الدلالة الإحصائية)، ويستند نموذج تحليل الانحدار المتعدد على افتراض وجود علاقة خطية بين متغير تابع  $Y$ ، والمتغيرات المستقلة  $X_1, X_2, \dots, X_n$  (Hair et al., 2006).

## عرض نتائج الدراسة ومناقشتها:

أولاً: التحليل الوصفي لوجود أداء مهنة تدقيق الحسابات:

لمعرفة مستوى توافر جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات في شركات ومكاتب تدقيق الحسابات بالجمهورية اليمنية، تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات، كما في الجدول (5).

جدول (5): التحليل الوصفي لوجود أداء مهنة تدقيق الحسابات

م	البعد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة المتوسط	مستوى التوفر	الرتبة
1	مسؤولية القيادة	3.757	0.644	75.14%	مرتفع	4
2	العلاقات مع العملاء	3.974	0.629	79.48%	مرتفع	1
3	تنفيذ عقد التدقيق	3.943	0.573	78.85%	مرتفع	2
4	المتابعة والتوثيق	3.829	0.679	76.58%	مرتفع	3
	متوسط جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات	3.876	0.562	77.51%	مرتفع	

يتضح من الجدول (5) أن المتوسط الحسابي لمُحور جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات بشكل عام بلغ (3.876)، ونسبة موافقة (77.51%)، وانحراف معياري (0.562)، وبدرجة ممارسة (مرتفعة)، وهذه الدرجة تؤكد على أن مستوى جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات وفقاً لآراء الباحثين كان مرتفعاً بجميع أبعاده.

كما يتضح من الجدول (5) أن بُعد العلاقات مع العملاء جاء في المرتبة الأولى بدرجة توفر (مرتفعة)، بمتوسط حسابي (3.974)، ونسبة موافقة (79.48%)، وانحراف معياري (0.629)، وجاء بُعد تنفيذ عقد التدقيق في المرتبة الثانية بدرجة توفر (مرتفعة)، بمتوسط حسابي (3.943)، ونسبة موافقة (78.85%)، وانحراف معياري (0.573). بينما جاء بُعد المتابعة والتوثيق في المرتبة الثالثة وبدرجة ممارسة (مرتفعة)، بمتوسط حسابي (3.829)، ونسبة موافقة (76.58%)، وانحراف معياري (0.679) وأخيراً جاء بُعد مسؤولية القيادة في المرتبة الرابعة والأخيرة بمتوسط (3.757)، ونسبة (75.14%)، وانحراف معياري (0.644).

وقد أشارت نتائج التحليل الوصفي في الدراسة الحالية أن مستوى جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات وفقاً لآراء الباحثين جاء مرتفعاً، وهذه النتيجة تتفق مع نتائج دراسة أبو يوسف (2011) التي أظهرت أن مكاتب التدقيق بقطاع غزة ملتزمة بدرجة مرتفعة بتوفير متطلبات تحسين فعالية التدقيق، كما تتفق مع نتائج دراسة كودان والعبادي (2020، 257) التي توصلت إلى أن هناك توفراً في مستويات الوعي والإدراك من قبل المستجيبين بوجود أداء مهنة تدقيق الحسابات، وكذلك دراسة Al-Aroud et al. (2021).

## ثانياً: التحليل الوصفي للمهارات المهنية:

لمعرفة مستوى توافر المهارات المهنية في شركات ومكاتب تدقيق الحسابات بالجمهورية اليمنية، تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير المهارات المهنية، كما في الجدول (6).

جدول (6): ملخص التحليل الوصفي لأبعاد المهارات المهنية

م	البعد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	مستوى التوفر	الرتبة
1	المهارات الفكرية	4.023	0.580	80.46%	مرتفع	1
2	بُعد المهارات الفنية والعملية	3.787	0.654	75.73%	مرتفع	4
3	بُعد المهارات الشخصية	3.985	0.581	79.70%	مرتفع	2
4	بُعد مهارات التواصل والاتصال	3.894	0.601	77.88%	مرتفع	3
5	بُعد المهارات التنظيمية والإدارية	3.742	0.634	74.85%	مرتفع	5
	متوسط محور المهارات المهنية	3.886	0.523	77.73%	مرتفع	

يتضح من الجدول (6) أن المتوسط الحسابي للمهارات المهنية بشكل عام بلغ (3.886)، ونسبة موافقة (77.73%)، وانحراف معياري (0.523) وبدرجة توفر (مرتفعة)، وهذه الدرجة تؤكد على أن مستوى المهارات المهنية جاءت مرتفعة بجميع أبعادها.

كما يتضح من الجدول (6) أن مستوى توفر المهارات المهنية تدرجت بحسب درجة توفرها تنازلياً كالآتي: جاء بُعد المهارات الفكرية في المرتبة الأولى بدرجة توفر (مرتفعة)، وبمتوسط حسابي (4.023)، ونسبة موافقة (80.46%)، وانحراف معياري (0.580). وجاء بُعد المهارات الشخصية في المرتبة الثانية بدرجة توفر (مرتفعة)، وبمتوسط حسابي (3.985)، ونسبة موافقة (79.70%)، وانحراف معياري (0.581)، بينما جاء بُعد مهارات التواصل والاتصال في المرتبة الثالثة بدرجة توفر (مرتفعة)، وبمتوسط حسابي (3.894)، ونسبة موافقة (77.88%)، وانحراف معياري (0.601). فيما جاء بُعد المهارات الفنية والعملية في المرتبة الرابعة بدرجة توفر (مرتفعة)، وبمتوسط حسابي (3.787)، ونسبة موافقة (75.73%)، وانحراف معياري (0.654)، وأخيراً جاء بُعد المهارات التنظيمية والإدارية في المرتبة الأخيرة بدرجة توفر (مرتفعة)، وبمتوسط حسابي (3.742)، ونسبة موافقة (74.85%)، وانحراف معياري (0.634).

وقد أظهرت نتائج التحليل الوصفي في الدراسة الحالية أن مستوى توفر المهارات المهنية جاءت مرتفعة بجميع أبعادها، وهذه النتيجة تتفق مع نتائج دراسات كل من السوافيري (2017)، ومنيع وآخرون (2021)، وMameche et al. (2020) التي أظهرت نتائجها أن مستوى توفر المهارات المهنية في الدراسة حول المهارات المهنية جاء مرتفعاً، ولا تتفق مع نتائج دراسة الزاملي (2014) التي أظهرت أن مستوى المهارات المهنية متوسطة.

## ثالثاً: اختبار ومناقشة فرضيات الدراسة:

### 1. نتائج اختبار الفرضية الرئيسية:

تم استخدام تحليل الانحدار البسيط لاختبار فرضية الدراسة الرئيسية والتي تنص على أن "هناك أثراً إيجابياً للمهارات المهنية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق بالجمهورية اليمنية"، والجدول (7) يوضح نتيجة الاختبار.

جدول (7): تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الرئيسية

النموذج	معامل الارتباط R	معامل التحديد R <sup>2</sup>	القوة التفسيرية F. Test	الأهمية النسبية Sig.	حجم الأثر Beta	الأهمية النسبية Sig.
1	.770	0.593	265.445	0.000*	0.770	0.000*

\* أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) فأقل.

يتضح من الجدول (7) أن معامل الارتباط (R) البالغة (0.770) تبين وجود علاقة ارتباط طردي قوي ذات دلالة إحصائية بين (المهارات المهنية) و(جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات) في شركات ومكاتب التدقيق بالجمهورية اليمنية، وتشير أيضاً قيمة معامل التحديد (R<sup>2</sup>) إلى أن المهارات المهنية بأبعادها فسرت ما نسبته (0.593) من التغيرات في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات، ما يعني أن (59.30%) من جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات ناتج عن المهارات المهنية، وهذه النتيجة تعني أن (40.70%) من التغيرات التي تحدث في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات تعود لعوامل أخرى لم يتم الإشارة إليها في النموذج. كما تفسر قيمة حجم الأثر Beta التي بلغت (0.770)، أنه بافتراض تحييد أثر أي متغيرات أخرى لم تخضع للدراسة ستؤدي الزيادة بنسبة (100%) في مستوى المهارات المهنية: (المهارات الفكرية، والمهارات الفنية والعملية، والمهارات الشخصية، ومهارات التواصل والاتصال، والمهارات التنظيمية) في شركات ومكاتب التدقيق إلى زيادة بمقدار (77%) في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات، ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة F المحسوبة التي من خلالها يمكن معرفة القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي البسيط، وقد بلغت (265.445) عند مستوى دلالة (0.05)، وهذا يثبت وجود أثر ذي دلالة إحصائية للمهارات المهنية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق بالجمهورية اليمنية، ما يعني قبول الفرضية الرئيسية للدراسة.

كما يتضح من الجدول (7) أن المهارات المهنية لها أثر إيجابي على المتغير التابع جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات، حيث جاءت النتائج لهذا المتغير عند مستوى دلالة أقل من (0.05)، وبلغت درجة معامل الارتباط (R) بلغت (0.770)، وهذه النتيجة تتفق مع نظرية المعلومات ونظرية السمات، ونظرية الوكالة التي أثبتت أن المدقق الذي يتمتع بالمهارات المهنية سيؤثر بشكل إيجابي على جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات، كما تتوافق مع نتائج الدراسات السابقة كدراسة كودان والعبادي (2020) التي أظهرت وجود علاقة أثر لبعده المهارات المهنية في جودة الأداء المحاسبي، ودراسة محمدي وابن عثمان (2022) ودراسة متبع وآخرون (2020) ودراسة حجازي وآخرون (2021)، أما دراسة Mameche et al. (2020) فقد توصلت إلى أن برامج تعليم المحاسبة تسمح بتنمية المهارات الفكرية والتنظيمية بشكل ملحوظ، واعتبرت مهارات التواصل والاتصال الحلقة الضعيفة لبرامج تعليم المحاسبة، وقد تباينت وجهات النظر فيما يخص تطوير المهارات الفنية والعملية والشخصية، وذلك ما يؤثر بشكل مباشر على خريج المحاسبة وتأهيله لأداء عمله بجودة مناسبة.

وكذلك تتفق نتيجة الدراسة الحالية مع ما أشارت إليه دراسة الشويمان (2021) التي بينت أنه لرفع جودة الأداء المهني للمدققين يجب رفع المهارات المهنية لديهم، وتوافقت مع دراسة الزاملي (2014) التي أظهرت أن التعليم المحاسبي يعزز المهارات الفكرية، والمهارات الفنية والعملية، والمهارات الشخصية، ولكنه لا يدعم مهارات التواصل والاتصال ولا المهارات التنظيمية؛ وذلك لأنه لا يعتمد على التطورات الحديثة ولا الوسائل الحديثة؛ مما يجعل المخرجات لا تناسب معايير سوق العمل.

#### نتائج اختبار الفرضيات الفرعية:

تم إجراء تحليل الانحدار المتعدد لاختبار الفرضيات الفرعية من أجل دراسة أثر المهارات المهنية (المهارات الفكرية، المهارات الفنية والعملية، المهارات الشخصية، مهارات التواصل والاتصال، والمهارات التنظيمية

والإدارية) كمتغيرات مستقلة في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات كمتغير تابع، حيث يوفر تحليل الانحدار المتعدد مؤشرات توضح الأثر الواحد، والجدول (8) يوضح ذلك.

جدول (8): ملخص نموذج الدراسة<sup>b</sup>

النموذج	معامل الارتباط R	معامل التحديد R <sup>2</sup>	المعدلة R <sup>2</sup> قيمة	الخطأ المعياري المقدر Std. Error of Estimate
1	.782 <sup>a</sup>	0.612	0.601	0.35516

a. المتغيرات المستقلة: المهارات الفكرية، المهارات الفنية والعملية، المهارات الشخصية، مهارات التواصل والاتصال، والمهارات التنظيمية والإدارية.

b. المتغير التابع: جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات.

من نتائج الجدول (8) نلاحظ أن قيم معامل الارتباط الثلاثة، وهي معامل الارتباط البسيط R قد بلغ (0.782)، بينما بلغ معامل التحديد R<sup>2</sup> (0.612)، في حين كان معامل التحديد المعدل (Adjusted R<sup>2</sup>) (0.601)؛ مما يعني بأن المتغيرات المستقلة التفسيرية (المهارات الفكرية، المهارات الفنية والعملية، المهارات الشخصية، مهارات التواصل والاتصال، والمهارات التنظيمية والإدارية) استطاعت أن تفسر ما نسبته (60%) من التغيرات الحاصلة في (جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات) والباقي (40%) يعزى إلى عوامل أخرى لم تذكرها الدراسة، وبين الجدول أيضا أن النموذج ملائم لقياس أثر المتغيرات المستقلة في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات، بقيمة ذات أهمية كبيرة (0.000).

وقد تم استخدام تحليل التباين (ANOVA)؛ لتقييم الدلالة الإحصائية والقوى التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F، والجدول (9) يوضح ذلك.

جدول (9): اختبار ANOVA<sup>a</sup>

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط القيم المربعة	قيمة F	مستوى الدلالة
الانحدار	35.354	5	7.071	56.055	.000 <sup>b</sup>
البواقي	22.453	178	0.126		
الإجمالي	57.807	183			

a. المتغير التابع: جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات.

b. المتغيرات المستقلة: المهارات الفكرية، المهارات الفنية والعملية، المهارات الشخصية، مهارات التواصل والاتصال، والمهارات التنظيمية والإدارية.

يلاحظ من الجدول (9) أنه يتضمن قيم تحليل التباين والذي يمكن من خلاله معرفة القوى التفسيرية للنموذج ككل عن طريق إحصائية (F)، كما يُلاحظ في الجدول المعنوية العالية لاختبار F (P = 0.000)؛ مما يؤكد القوى التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي المتعدد من الناحية الإحصائية، والجدول (10) يوضح التفاصيل حول أثر المتغيرات المستقلة في المتغير التابع (جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات)، حيث يتضمن المتغيرات الخمسة في التحليل.

جدول (10): تفاصيل أثر المتغيرات المستقلة في المتغير التابع

المتغيرات	المعاملات غير المعيارية		المتغيرات	القيمة T	مستوى الدلالة
	الخطأ المعياري	β			
التابع	0.205	0.501	0.015	2.449	
المهارات الفكرية	0.065	0.304	0.000	4.645	
المهارات الفنية والعملية	0.067	0.003	0.967	0.041	
المهارات الشخصية	0.082	0.253	0.002	3.078	
مهارات التواصل والاتصال	0.077	0.136	0.077	1.777	
المهارات التنظيمية والإدارية	0.063	0.161	0.012	2.544	

يتضح من الجدول (10) نتائج الفرضيات الفرعية ومن ثم مناقشتها، وهي كالآتي:

الفرضية الفرعية الأولى: يتضح من الجدول (10) وجود أثر ذي دلالة إحصائية للمهارات الفكرية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق بالجمهورية اليمنية، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار  $\beta$  (0.304) وجاءت قيمة T (4.645) دالة إحصائياً عند مستوى دلالة أقل من أو يساوي (0.05)، وهذا يشير إلى أن الزيادة بنسبة (100%) في مستوى المهارات الفكرية للمدققين ستؤدي إلى زيادته بمقدار (30.40%) في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات، وبالتالي تقبل الفرضية الفرعية الأولى التي تنص على أن "هناك أثراً إيجابياً للمهارات الفكرية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق بالجمهورية اليمنية"، وتتوافق هذه النتيجة مع نظرية المعلومات، ونظرية الوكالة، ونظرية السمات، وتتوافق مع نتائج الدراسات السابقة كما في دراسة Mameche et al. (2020) التي أوضحت الأثر الإيجابي للمهارات الفكرية على المحاسبين المهنيين، ودراسة الزامل (2014) التي توصلت إلى أن التعليم المحاسبي يساعد في تطوير المهارات الفكرية المتمثلة في القدرة على الحصول على المعلومات من مصادرها المختلفة وتنظيمها وفهمها، والقدرة على البحث والتحري والتحلي بالتفكير المنطقي، والقدرة على تحديد وحل المشكلات المعقدة، والقدرة على اتخاذ القرارات وممارسة حكم مناسب في الحالات المختلفة، والتنبؤ واستخلاص النتائج، بما يمكن الإلمام بمتطلبات المهنة، ومن العمل المحاسبي بالشكل الصحيح، كما تتوافق مع دراسة علي والزعيتري (2020) التي توصلت إلى أن التعليم المحاسبي يساهم في تنمية المهارات الفكرية لدى طلبة المحاسبة التي تزيد من قدرتهم على التحقيق وإجراء البحوث التطبيقية في المحاسبة، ومع دراسة منيع وآخرون (2020) التي بينت وجود أهمية كبيرة لتوفر المهارات الفكرية لدى خريج المحاسبة؛ ليكون قادراً على مواجهة متطلبات سوق العمل، فكلما كانت مهاراته المهنية والفكرية مرتفعة كان أداءه ذا جودة عالية في مجال عمله.

الفرضية الفرعية الثانية: يتضح من الجدول (10) عدم وجود أثر ذي دلالة إحصائية للمهارات الفنية والعملية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق بالجمهورية اليمنية، حيث جاءت قيمة T (0.041) غير دالة إحصائياً، فمستوى الدلالة (Sig.) المقابلة لها بلغت (0.967)، وهي أكبر من مستوى دلالة (0.05)، كما جاءت قيمة معامل الانحدار  $\beta$  صغيراً (0.003)، وهذا يشير إلى أن المهارات الفنية والعملية ليس لها أثر في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق بالجمهورية اليمنية، وبالتالي نرفض الفرضية الفرعية الثانية التي تنص على أن "هناك أثراً إيجابياً للمهارات الفنية والعملية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق بالجمهورية اليمنية"، وهذه النتيجة لا تتوافق مع نظريات الدراسة ولا مع نتائج الدراسات السابقة مثل: دراسة السيد وبوركاي (2022) التي تناولتها بشكل منفصل لأثرها في جودة أداء مدقق الحسابات، وكذلك دراسة منيع وآخرون (2020) التي اعتبرت أهم مهارة من المهارات المهنية المفترض توافرها في مدقق الحسابات، كما لا تتوافق مع نتائج دراسة الزامل (2014) التي توصلت إلى أن التعليم المحاسبي يساعد في تطوير المهارات الفنية والعملية المتمثلة في قدرته على أداء مهامه كما يجب وبما يتفق مع المبادئ والمعايير

لانتاج معلومات تحقق الأغراض المرجو منها، ودراسة كودان والعبادي (2020) التي أكدت على وجود علاقة ذات أثر للمهارات الفنية في جودة الأداء المحاسبي.

الفرضية الفرعية الثالثة: يتضح من الجدول (10) وجود أثر ذي دلالة إحصائية للمهارات الشخصية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق بالجمهورية اليمنية، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار  $\beta$  (0.253) وجاءت قيمة T (3.078) دالة إحصائياً عند مستوى دلالة أقل من/ أو يساوي (0.05)، وهذا يشير إلى أن الزيادة بنسبة (100%) في مستوى المهارات الشخصية للمدققين ستؤدي إلى زيادته بمقدار (25.30%) في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات، وبالتالي تقبل الفرضية الفرعية الثالثة التي تنص على أن "هناك أثراً إيجابياً للمهارات الشخصية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق بالجمهورية اليمنية"، وهذه النتيجة تتوافق مع نظرية المعلومات، ونظرية السمات، ومع نتائج الدراسات السابقة، كدراسة (Ayyad 2018)، ودراسة السيد وبوركايب (2022) اللتين توصلت لتأنيجهما إلى وجود أثر إيجابي للمهارات الشخصية على جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات، ودراسة Mameche et al. (2020) التي أوضحت الأثر الإيجابي للمهارات الشخصية على المحاسبين المهنيين، وكذلك دراسة الزاملي (2014) التي أوضحت أهمية المهارات الشخصية لخريجي المحاسبة للقيام بأعمالهم بحرفية، ودراسة منيع وآخرون (2020) التي بينت وجود أهمية كبيرة لتوفر المهارات الشخصية لدى خريج المحاسبة ليكون قادراً على مواجهة متطلبات سوق العمل، فكلما كانت مهاراته الشخصية مرتفعة كان أداءه ذا جودة عالية في مجال عمله.

الفرضية الفرعية الرابعة: يتضح من الجدول (10) عدم وجود أثر ذي دلالة إحصائية لمهارات التواصل والاتصال في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق بالجمهورية اليمنية، حيث جاءت قيمة T (1.77) غير دالة إحصائياً، فمستوى الدلالة (Sig.) المقابلة لها بلغت (0.077)، وهي أكبر من مستوى دلالة (0.05)، كما جاءت قيمة معامل الانحدار  $\beta$  صغيرة (0.136)، وهذا يشير إلى أن مهارات التواصل والاتصال ليس لها أثر في زيادته جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق بالجمهورية اليمنية، وبالتالي نرفض الفرضية الفرعية الرابعة التي تنص على أن "هناك أثراً إيجابياً لمهارات التواصل والاتصال في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق بالجمهورية اليمنية"، وهذه النتيجة لا تتوافق مع نظريات الدراسة، ولا مع نتائج الدراسات السابقة، مثل دراسة Mameche et al. (2020) التي أوضحت الأثر الإيجابي لمهارات التواصل والاتصال على المحاسبين المهنيين، وكذلك دراسة الزاملي (2014) التي أوضحت أهمية مهارات التواصل والاتصال لخريجي المحاسبة للقيام بأعمالهم بحرفية، ودراسة منيع وآخرون (2020) التي بينت وجود أهمية كبيرة لتوفر مهارات التواصل والاتصال لدى خريج المحاسبة؛ ليكون قادراً على مواجهة متطلبات سوق العمل، فكلما كانت مهارات التواصل والاتصال مرتفعة كان أداءه ذا جودة عالية في مجال عمله.

الفرضية الفرعية الخامسة: يتضح من الجدول (10) وجود أثر ذي دلالة إحصائية للمهارات التنظيمية والإدارية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق بالجمهورية اليمنية، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار  $\beta$  (0.161) وجاءت قيمة T (2.544) دالة إحصائياً عند مستوى دلالة أقل من أو يساوي (0.05)؛ وهذا يشير إلى أن الزيادة بنسبة (100%) في مستوى المهارات التنظيمية والإدارية للمدققين ستؤدي إلى زيادته بمقدار (16.10%) في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات، وبالتالي تقبل الفرضية الفرعية الخامسة التي تنص على أن "هناك أثراً إيجابياً للمهارات التنظيمية والإدارية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق بالجمهورية اليمنية"، وهذه النتيجة تتوافق مع نظرية المعلومات، ونظرية السمات، ومع نتائج الدراسات السابقة، كدراسة Ayyad (2018)، ودراسة Mameche et al. (2020) التي أوضحت الأثر الإيجابي للمهارات التنظيمية وإدارة الأعمال على المحاسبين المهنيين، وكذلك دراسة الزاملي (2014) التي أوضحت أهمية المهارات التنظيمية وإدارة الأعمال لخريجي المحاسبة للقيام بأعمالهم بحرفية، ودراسة منيع وآخرون (2020) التي أكدت على وجود أهمية كبيرة لتوفر المهارات التنظيمية وإدارة الأعمال لدى خريج المحاسبة؛ ليكون قادراً على مواجهة

متطلبات سوق العمل، فكلما كانت المهارات التنظيمية وإدارة الأعمال مرتفعة لديه كان أداؤه ذا جودة عالية في مجال عمله.

## الاستنتاجات:

تتمثل أهم استنتاجات هذه الدراسة في الآتي:

1. أن أكثر الأبعاد المرتبطة بمتغير المهارات المهنية، هي: المهارات الفكرية، ثم المهارات الشخصية، يليها مهارات التواصل والاتصال، ثم المهارات الفنية والعملية، وأخيراً المهارات التنظيمية والإدارية.
2. من المؤشرات المهمة لجودة أداء مهنة تدقيق الحسابات بحسب رأي المستجيبين هي مؤشر الفحص من خلال توفير المدقق المسؤول عن إصدار التقرير تأكيداً معقولاً لما تم التوصل إليه من نتائج عملية التدقيق، ومؤشر توثيق جميع أعمال التدقيق الخاصة التي تم التوصل إليها في جميع مراحل تنفيذ عملية عقد التدقيق، وأيضاً مؤشر التشاور المناسب الذي يقوم به فريق عقد التدقيق بشأن الأمور الصعبة والمثيرة للجدل.
3. وجود أثر إيجابي للمهارات المهنية ككل في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق بالجمهورية اليمنية، حيث إنه كلما اهتمت شركات ومكاتب التدقيق بالمهارات المهنية (الفكرية، الفنية والعملية، الشخصية، التواصل والاتصال، التنظيمية) ارتفعت جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات.
4. أن مصدر الأثر الإيجابي للمهارات المهنية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات كان بسبب المهارات الفكرية بدرجة كبيرة، يليها المهارات الشخصية، ثم المهارات التنظيمية والإدارية.
5. وجود أثر إيجابي للمهارات الفكرية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات، فتوفر المهارات الفكرية في المدقق تجعله قادراً على حل المشكلات التي تواجهه أثناء أداء مهامه، واتخاذ القرارات الصحيحة فيها، وتنفيذ الحكم الصائب في التعامل معها؛ مما يؤثر بشكل إيجابي على جودة الأداء في مهنة تدقيق الحسابات.
6. وجود أثر إيجابي للمهارات الشخصية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات؛ لأنها تُعد من العوامل الأساسية لتنمية المهارات المهنية للمدقق، من خلال التعليم الذاتي (التعلم) والإدارة الذاتية، والقدرة على تنظيم العمل، واحترام الوقت، والتكيف مع التغييرات في بيئة الأعمال.
7. وجود أثر إيجابي للمهارات التنظيمية والإدارية في جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات، حيث تُعد من العناصر المهمة في المهارات المهنية للمدقق، وذلك بواسطة القدرة على التخطيط الاستراتيجي، وعلى إدارة المشاريع، وإدارة الموارد البشرية، واتخاذ القرارات، والقدرة على تنظيم وتفويض المهام لتحفيز وتطوير الموارد البشرية، وامتلاك المهارات القيادية، والتميز عند إصدار الأحكام الشخصية.

## التوصيات:

وفي ضوء استنتاجات الدراسة، يمكن عرض بعض التوصيات المهمة، وذلك على النحو الآتي:

1. ضرورة قيام شركات ومكاتب التدقيق بتوفير جهة خاصة مسؤولة عن رقابة جودة أعمال التدقيق، حيث يجب أن تُبدي القيادة استعدادها لتوفير الموارد الكافية والملائمة لتحسين رقابة الجودة.
2. يجب على مدققي الحسابات الحفاظ على مستوى استخدام المهارات المهنية وتعزيزها في كل عملية تدقيق.
3. يجب على شركات ومكاتب التدقيق أن تولي اهتماماً كبيراً للمهارات المهنية للمدققين، ودعمهم وتشجيعهم لتطوير معرفتهم بشكل مستمر لرفع مستوى معرفة وكفاءة أداؤهم، ليكونوا أكثر كفاءة في أداء أعمالهم.
4. العمل على تعزيز مستوى استخدام المهارات الفكرية لدى المدققين؛ وذلك لتمكينهم من تحديد وحل المشاكل المعقدة التي تطرأ أثناء عملية التدقيق من أماكن غير مألوقة.

5. عقد دورات تدريبية للمدققين في مجال المهارات الفنية والعملية؛ بهدف إكسابهم المعرفة الكافية لقياس المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية، وإعداد الكشوفات المالية وغير المالية، إضافة إلى إجراء التطبيقات الرياضية والإحصائية.
6. التأكيد على تعزيز المهارات الشخصية لدى المدققين؛ لزيادة قدرتهم على التعلم الذاتي والإدارة الذاتية، واختيار وتحديد الأولويات في ضوء الموارد المحدود.
7. ضرورة الاهتمام أكثر من شركات ومكاتب التدقيق بالمهارات التنظيمية والإدارية لدى المدققين؛ لتمكينهم من تنظيم وتفويض المهام لتحفيز وتطوير الموارد البشرية، وإدارة المشاريع، وإدارة الموارد البشرية؛ لضمان قيامهم بعملهم على أتم وجه.
8. الحرص على تسهيل مهمة حصول المدققين على المعرفة الفنية الكافية في مجال التدقيق، ومهارات التفكير المنطقي لتوفر المهارات المعرفية لديهم.

### الإسهام البحثي:

قام سلطان السريحي وأفنان شبور بوضع المقدمة، وبناء الخلفية النظرية، وصياغة المشكلة البحثية، وتحديد المنهجية، وجمع وتحليل البيانات، وعرض وتفسير النتائج ومناقشتها، وصياغة الاستنتاجات والتوصيات، ومراجعة المسودة النهائية للبحث.

### المراجع:

- إبراهيم، لبنى زيد، وسبتي، محمد سالم (2019)، مؤهلات المدقق ودورها في جودة الأداء المهني، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، 25(112)، 551-575.
- أبو يوسف، محمد سالم (2011)، تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 220: دراسة تطبيقية [رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين].
- آل قماش، عبير حسين (2020)، نظريات القيادة واتخاذ القرارات نظرية الرجل العظيم، نظرية السمات، النظرية الموقفية، نظرية اتخاذ القرار، مجلة كلية التربية بجامعة أسيوط، 36(12)، 394-423.
- البجاري، حسن صالح يوسف (2022)، أهمية توافر متطلبات معيار التعليم المحاسبي الدولي (3) في دعم المهارات المهنية للمحاسبين؛ دراسة مسحية، مجلة دراسات إقليمية، 16(51)، 245-282.
- بركات، محمد متولي محمد إبراهيم (2018)، أثر جهود المنظمات المهنية في مجال رقابة جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات على جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات لمراقب الحسابات، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، 9(2-2)، 1-25.
- البطاط، عدي صفاء الدين فاضل، ومحمود، فيحاء عبد الخالق (2015)، قياس مستوى أثر بعض العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية المدققة، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة البصرة، 7(14)، 39-3.
- بن صالح، عبد الله سليمان، وراتول، محمد (2016)، أهمية تطبيق الاتجاهات الحديثة للتعليم والتأهيل المحاسبي وفق معايير التعليم المحاسبي الدولية في تعزيز جودة المخرجات المحاسبية: دراسة حالة الجزائر - تونس - المغرب، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، 7(3)، 183-212.
- تليلي، طارق (2020)، تقييم جودة خدمة التدقيق الخارجي وقياس رضا أطراف بيئة التدقيق عن أداء محافظي الحسابات في الجزائر: دراسة ميدانية تحليلية [أطروحة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، الجزائر].
- تليلي، طارق، وسويسي، هواري (2019)، محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين، مجلة الباحث، 19(1)، 371-386.

جاويو، خديجة، ونعيمي، مروة (2019)، دراسة العوامل المؤثرة في جودة الأداء المحاسبي: دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين في ولاية ورقلة [رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر].

جبر، عبدالكريم رزوقي، والموسوي، شوقي مصطفى (2020)، السمات الشخصية لدى طلبة قسم التربية الفنية في ضوء نظرية دون أوبرت في الاستعدادات الشخصية، *حوليات آداب عين شمس*، 48(7)، 336-356.

جبران، محمد علي (2010)، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، الندوة الثانية عشر حول سبل تطوير المحاسبة في المملكة وتحديات القرن الحادي والعشرون، 18-19 مايو، جامعة الملك سعود، الرياض، السعودية.

الجلال، أحمد محمد صالح (2010)، تأثير متغيرات بيئة التدقيق الخارجية على جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات لمراجعي الحسابات بالجمهورية اليمنية [أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، الجزائر].

جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين. (2023)، دليل المحاسبين القانونيين اليمنيين، صنعاء، اليمن: جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين.

الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة. (2012)، دليل ضمان الجودة - الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، الجمهورية اليمنية. <https://www.cocayemen.com/Guide/52>

الجهاني، افطيم سالم، والشهبي، عزيزة عوض (2021)، متطلبات معيار التعليم المحاسبي الدولي: 4 أخلاقيات وسلوكيات المهنة لتحقيق جودة التعليم، ورقة مقدمة في المؤتمر الدولي حول ضمان جودة مؤسسات التعليم العالي (165-179)، 10-11 أكتوبر، جامعة بنغازي، ليبيا.

حجازي، منتصر أحمد، أبو ربحان، غادة إياد، وسعيد، نسمة سيد (2021)، دور التعليم المحاسبي في تنمية المهارات المحاسبية لطلاب كلية فلسطين التقنية، *مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال*، 8(1)، 159-200.

حفصي، رشيد (2022)، العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر المدقق الخارجي، *المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية*، 8(1)، 53-64.

الحميري، جمال عبدالحق (2006)، تقييم جودة الأداء المهني في مكاتب المراجعة بالجمهورية اليمنية: دراسة ميدانية نظرية [رسالة ماجستير، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، القاهرة، مصر].

خيراني، العيد (2019)، أهمية دعم جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات لمراجعي الحسابات بالاعتماد على المعايير الدولية للتدقيق للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري: حالة الجزائر نموذجاً [رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر].

رحماني، موسى، وسردوك، فاتح (2014)، مفهوم جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية للتدقيق، *مجلة العلوم الإنسانية*، 34(35)، 181-198.

الزامل، علي عبد الحسين هاني (2014)، التعليم المحاسبي ودوره في تطوير المهارات المهنية لخريجي قسم المحاسبة، *مجلة الإدارة والاقتصاد*، 12(3)، 286-312.

السوافيري، فتحي رزق (2017)، زيادة فعالية التعليم المحاسبي من خلال تفعيل الأدوات المستحدثة للتعليم، *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، 1(1)، 1-68.

سيد، محمد، وبوركايب، نصر الدين (2022)، توافق التعليم المحاسبي في الجزائر مع متطلبات سوق العمل على ضوء المرجعية الدولية، *مجلة الاقتصاد والمالية*، 8(1)، 1-18.

سيكاران، أوما (2010)، طرق البحث في الإدارة - مدخل بناء المهارات البحثية، ترجمة إسماعيل بسيوني وعبدالله العزاني، الرياض، السعودية: دار المريخ للنشر.

شبكة الجزيرة الإعلامية. (2023، مارس 14)، انهيار بنك وادي السيليكون.. استمرار خسائر البنوك العالمية وتقليل أوروبي من حدة المخاطر. استرجع من موقع الجزيرة نت:

<https://shorturl.at/Szz41>

- شحاته، السيد شحاته (2015)، أثر خبرة مراقب الحسابات وحجم منشأته على جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات الخارجية : دراسة تجريبية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، 52(2)، 1-32.
- الشويمان، نزار بن صالح (2021)، دور المعايير الدولية للتعليم المحاسبي IAES في تحسين جودة المحاسبة كمهنة، التجارة والتمويل، 41(3)، 1-48. <https://doi.org/10.21608/caf.2021.199247>
- الشيبياني، صفاء محمد مجاهد أحمد (2019)، أثر خصائص لجنة التدقيق في جودة تقرير المدقق الخارجي بالجمهورية اليمنية [رسالة ماجستير، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، اليمن].
- الصاب، أحمد، دياب، عبد الحميد، ميمني، خالد، وحبیب، شکیل (2013)، أساسيات الإدارة الحديثة، جدة، السعودية : دار خوارزم العلمية للنشر.
- العربي نيوز. (2022، أبريل 05)، إعلان إفلاس أكبر شبكة تحويل أموال في اليمن. <https://al-arabinews.com/news4121.html>
- العربي، أميرة (2023، ديسمبر 26)، أشهر عمليات إفلاس الشركات حول العالم في عام 2023. استرجع من موقع CNN الاقتصادية : <https://shorturl.at/jej41>
- علي، خالد عبدالرحمن، والزعيتري، عادل عبدالغني (2020)، مدى مساهمة التعليم المحاسبي للجامعات الحكومية اليمنية في تنمية المهارات المهنية لدى الطلبة، مجلة العلوم التربوية والدراسات الإنسانية، 4(8)، 224-260.
- عمر، بن عطاء الله، عبدالرحمان، بن عبداللّه، ومحمد، معوش (2021)، جودة التدقيق في ظل المعيار الدولي لجودة التدقيق (ISA220) [رسالة ماجستير، جامعة الوادي، الجزائر].
- العبد، عاشور محمد، عبدالستار، مدلل، عبدالرؤوف، كناوية، وضياء الحق، برني (2022)، دور لجان المراجعة في الحد من مخاطر الوكالة [رسالة ماجستير، جامعة طيبة، الجزائر].
- قمر الدين، نسرين الأمين (2014)، التأهيل المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات : دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بالسودان [رسالة ماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان].
- كودان، كوفان محي الدين علي، والعبادي، إيمان عبدالكريم قاسم (2020)، دور التعليم المحاسبي المستمر في تعزيز جودة الأداء المحاسبي، مجلة العلوم الإنسانية لجامعة زاخو، 2(8)، 242-265.
- محمدي، نوردة، وابن عثمان، مفيدة (2021)، محددات جودة التدقيق الخارجية من وجهة نظر المدققين الخارجيين، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، 4(2)، 135-152.
- المرسى. (2022، أبريل 16)، إغلاق شركة الجزيرة إخوان للصرافة بعد إفلاسها (مصادر). <http://bit.ly/3OGd0JP>
- منيع، مصطفى البشير، شقوف، محمد فرج، والشتيوي، حسني رمضان (2020)، المعارف والمهارات والأخلاقيات المطلوب توافرها في خريجي التعليم المحاسبي من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة، مجلة الجامعي، 28(2)، 154-183.
- الموقع بوست. (2020، مارس 12)، المحكمة التجارية بصنعاء تعلن إفلاس شركة "واي" للاتصالات. <https://mail.almawqeaqpost.net/news/48659>
- النعامي، علي سليمان (2013)، مجالات مساهمة المعايير المهنية العامة للتدقيق على جودة وتحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي : دراسة ميدانية على المدققين بمحافظات غزة - فلسطين، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية، 2(6)، 255-286.
- النعسان، سماح أسامة (2018)، العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين : دراسة ميدانية [رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين].
- النمر، سعود، خاشقجي، هاني، محمود، محمد، وحمزاوي، محمد (2019)، الإدارة العامة : الأسس والوظائف والاتجاهات الحديثة، جدة، السعودية : مكتبة الشقري.

نوري، بتول محمد، وسلمان، علي خلف (2010)، حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، *مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية*، 2(2)، 25-51.

هدار، حنان (2015)، أهمية جودة التدقيق الخارجية في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبي: دراسة ميدانية لسيري مصلحة المحاسبة والمالية في المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة [رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر].

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. (2024). المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. استرجع من موقع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين: <https://socpa.org.sa/Socpa/Professional-standards/Auditing-Standards/2003.aspx>

الوكيل، حسام السعيد (2019)، مدخل مقترح للرقابة على جودة أداء مهنة تدقيق الحسابات لمكاتب التدقيق بالملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية، *مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية*، 3(1)، 265-343.

Ahmad, S. R., Hariri, H., Zawawi, S. N. H. M., & Hassan, R. (2019). Determinants of auditors' work performance. *International Journal of Financial Research*, 10(3), 230-238. <https://doi.org/10.5430/ijfr.v10n3p230>

Ayyad, Y. M. (2018). *Evaluation of accounting education (Field study: Auditing and accounting offices)* [Doctoral dissertation, The Islamic University of Gaza, Gaza, Palestine].

Beisland, L. A., Mersland, R., & Strøm, R. Ø. (2015). Audit quality and corporate governance: Evidence from the microfinance industry. *International Journal of Auditing*, 19(3), 218-237. <https://doi.org/10.1111/ijau.12041>

Center for Audit Quality. (2013). *CAQ issues resource on audit quality reporting by U.S. audit firms*. CAQ, Washington, DC. <https://www.thecaq.org/wp-content/uploads/2019/03/caqalert201308.pdf>

DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1)

Eid, A., & Mahmoud, E. (2014). The impact of accounting information systems (AIS) on performance measures with value relevance of auditors' communications. *Internal Auditing & Risk Management*, 9(2), 143-158.

Hair, J. E., Anderson, R. E., Tatham, R. L., Black, W. C., & Babin, B. J. (2006). *Multivariate data analysis* (7<sup>th</sup> ed.). New Jersey: Prentice Hall.

Hegazy, M., & Tawfik, M. (2015). Performance measurement systems in auditing firms: Challenges and other behavioural aspects. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 5(4), 395-423. <https://doi.org/10.1108/JAEE-04-2012-0014>

International Accounting Education Standard Board. (2008). *International education standards 1-8*. IAESB, IFAC, New York. [https://www.icjce.es/images/pdfs/tecnica2/normativainternacional/ies1\\_a\\_8.pdf](https://www.icjce.es/images/pdfs/tecnica2/normativainternacional/ies1_a_8.pdf)

- International Auditing and Assurance Standards Board. (2011). *Audit quality: An IAASB perspective*. IAASB, New York. <https://www.iaasb.org/publications/audit-quality-iaasb-perspective>
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2014). *A framework for audit quality: Key elements that create an environment for audit quality*. IAASB, New York. <https://www.iaasb.org/publications/framework-audit-quality-key-elements-create-environment-audit-quality-3>
- International Federation of Accountants. (2007). *IFAC: 30 years of progress – Encouraging quality and building trust*. IFAC, Geneva, Switzerland. <http://220.227.161.86/12432announ1270.pdf>
- International Federation of Accountants. (2019a). *Handbook of international education pronouncements*. IFAC, Geneva, Switzerland. [https://www.ifac.org/\\_flysystem/azure-private/publications/files/Handbook-of-International-Education-Standards-2019.pdf](https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/Handbook-of-International-Education-Standards-2019.pdf)
- International Federation of Accountants. (2019b). *International standards: 2019 global status report*. IFAC, Geneva, Switzerland. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/discussion/international-standards-2019-global-status-report>
- Kharuddin, K. A. M., Basioudis, I. G., & Al Farooque, O. (2021). Effects of the Big 4 national and city-level industry expertise on audit quality in the United Kingdom. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 43, 100398. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2021.100398>
- Mameche, Y., Omri, M. A., & Hassine, N. (2020). Compliance of accounting education programs with International Accounting Education Standards: The case of IES 3 in Tunisia. *Eurasian Journal of Educational Research*, 20(85), 225-246.
- Mesbah, S. H., & Ramadan, M. M. (2022). The effect of audit quality on financial reporting quality. *Alexandria Journal of Accounting Research*, 6(2), 41-84.
- Nunnally, J. C. (1978). *Psychometric theory* (2<sup>nd</sup> ed.). New York: McGraw-Hill.
- Piot, C. (2005). Qualité de l'audit, information financière et gouvernance: Enjeux et apports [Audit quality, financial information and governance: Issues and contributions]. In A. Finet (Ed.), *Gouvernement d'entreprise: Aspects managériaux, comptables et financiers* [Corporate governance: Managerial, accounting and financial aspects] (pp. 155-229). France: De Boeck Supérieur.
- Ross, J. F. (2016). The information content of accounting reports: An information theory perspective. *Information*, 7(3), 1-23. <https://doi.org/10.3390/info7030048>
- Sekaran, U., & Bougie, R. (2016). *Research methods for business: A skill-building approach* (7<sup>th</sup> ed.). Chichester: John Wiley & Sons Ltd.

- Shalimova, N., & Stezhko, Z. (2016). Qualitative characteristics of the auditor's report. *Research Journal of Finance and Accounting*, 7(4), 84-95.
- Slapničar, S., Groff, M. Z., & Štumberger, N. (2014). Does professional accounting qualification matter for the provision of accounting services?. In C. N. Albu & R. V. Mustață (Eds.), *Accounting in central and eastern Europe* (pp. 255-277). Leeds: Emerald Group Publishing Limited. [https://doi.org/10.1108/S1479-3563\(2013\)0000013016](https://doi.org/10.1108/S1479-3563(2013)0000013016)
- Transparency International. (2022, January 25). *2021 Corruption Perceptions Index reveals a decade of stagnating corruption levels amid human rights abuses & democratic decline in the Middle East & North Africa*. <https://www.transparency.org/en/press/2021-corruption-perceptions-index-press-release-regional-middle-east-north-africa>

### Arabic References in Roman Scripts:

- Aal Qumash, Abir Hussein (2020). Nazariyat al-qiyada wa ittikhadh al-qarar: Nazariyya al-rajul al-ma'zim, nazariyya al-simat, al-nazariyya al-mawqifiyya, nazariyya ittikhadh al-qarar. *Majallat Kulliyat al-Tarbiyya bi-Jami'at Asyut*, 36(12), 394-423.
- Abu Yusuf, Muhammad Salem (2011). *Taqyim madi ihtimam makatib al-tadqiq al-amila fi qita' Ghazza bi-tawfir mutalabbat tahsin fa'aliyat riqabat jawdat al-tadqiq al-khariji wafqan limi'yar al-tadqiq al-duwali raqm 220: Dirasa tatbiqiyya* [Risalat Majister, al-Jami'a al-Islamiyyah, Ghazza, Filastin].
- Al-Arabi News. (2022, April 05). *I'lan iflas akbar shabakat tahweel amwal fi al-Yaman!*. <https://al-arabinews.com/news4121.html>
- Al-Arabi, Amira (2023, Disember 26). *Ashhar 'amaliyat iflas al-sharikat hawl al-alam fi 'am 2023*. Istirja'a min mawqi' CNN al-Iqtisadiya: <https://shorturl.at/jej4l>
- Al-Ayd, Ashour Muhammad, Abdul Sattar, Mudallal, Abdul Ra'uf, Kanawea, wa Dhiyaa al-Haq, Barni (2022). *Dawr lajnat al-muraja'a fi al-had min makhatir al-wikala* [Risalat Majister, Jami'at Taiba, al-Jazair].
- Al-Bajari, Hasan Saleh Yusuf (2022). Ahammiyat tawaffur mutalabbat Mi'yar al-Ta'lim al-Muhasabi al-Duwali (3) fi da'm al-maharat al-mahniyya lil-muhasibin: Dirasa masheya. *Majallat Dirasat Iqlimiyya*, 16(51), 245-282.
- Al-Battat, 'Adi Safa' al-Din Fadil, wa Mahmoud, Faiha 'Abdulkhaliq (2015). Qiyas mustawa aathar ba'd al-'awamil al-mu'athira fi jawdat al-qawa'im al-maliyya al-mudakkaqa. *Majallat Kulliyat al-Idara wal-Iqtisad bi-Jami'at al-Basra*, 7(14), 3-39.

- Al-Ha'iyā al-Su'ūdiyya lil-Muhasibin al-Qanuniyyin. (2024). *Al-ma'ayir al-duwaliyya lil-muraja'a wal-fahṣ wal-takdiqat al-ukhra wal-khidmat dhat al-'alaqa wal-ma'ayir wal-isdarat al-ukhra al-mu'tamada min al-Ha'iyā al-Su'ūdiyya lil-Murajji'in wal-Muhasbin*. Istirja'a min mawqi' al-Ha'iyā al-Su'ūdiyya lil-Muhasibin al-Qanuniyyin: <https://socpa.org.sa/Socpa/Professional-standards/Auditing-Standards/2003.aspx>
- Al-Hamiri, Jamal Abdulhaqq (2006). *Taqyim jawdat al-ada' al-mahni fi makatib al-muraja'a bil-Jumhuriyya al-Yamaniyya: Dirasa midaniyya nazariyya* [Risalat Majister, Akadimiyyat al-Sadat lil-'Uloom al-Idariyya, al-Qahira, Misr].
- Ali, Khalid Abdulrahman, wa al-Zaytiri, Adil Abdulghani (2020). Mada musahamat al-taalim al-muhasabi lil-jami'at al-hukumiya al-Yamaniya fi tanmiyat al-maharat al-mahniya lada al-talaba. *Majallat al-Uloom al-Tarbawiya wal-Dirasat al-Insaniya*, 4(8), 224-260.
- Al-Jahani, Aftaytim Salem, wal-Shahibi, Azizah Awad (2021). Mutalabbat Mi'yar al-Ta'lim al-Muhasabi al-Duwali 4: Akhlaqiyat wa sulukiyat al-mihna li-tahqiq jawdat al-ta'lim. *Warqa muqadima fi al-Mu'tamar al-Duwali hawla Dhaman Jawdat Mu'assasat al-Ta'lim al-'Ali* (165-179), 10-11 Oktobar, Jami'at Benghazi, Libya.
- Al-Jalal, Ahmad Muhammad Saleh (2010). *Ta'thir mutaghayyirat bay'at al-tadqiq al-khariyya 'ala jawdat ada' mihnāt tadqiq al-hisabat limuraqibi al-hisabat bi-al-Jumhuriyya al-Yamaniyya* [Utruhāt Dukturah, Jami'at al-Jazair, al-Jazair].
- Al-Jihaz al-Markazi lil-Riqaba wal-Muhasaba. (2012). *Dalil Dhaman al-Jawda - Al-Jihaz al-Markazi lil-Riqaba wal-Muhasaba*. Al-Jumhuriyya al-Yamaniyya. <https://www.cocayemen.com/Guide/52>
- Al-Mawqi' Post. (2020, Mars 12). *Al-Mahkama al-Tijariyya bi-Sana'a tu'lin iflas Sharikat "Y" lil-Ittisalat*. <https://mail.almawqeaqpost.net/news/48659>
- Al-Mursi. (2022, Abril 16). Ighlaq Sharikat al-Jazeera lkhwan lil-Sarafa ba'd iflasiha (Masadir). <http://bit.ly/3OGd0JP>
- Al-Na'ami, Ali Sulaiman (2013). Majalat musahamat al-ma'ayir al-mahniyya al-'amma li-tadqiq 'ala jawdat wa tahsin al-ada' al-mehni li-muraqib al-khariji: Dirasa midaniyya 'ala al-mudaqiqin bi-muhafazat Ghazza – Filastin. *Majallat Jami'at al-Quds al-Mafthuha lil-Abahith wal-Dirasat al-Idariyya wal-Iqtisadiyya*, 2(6), 255-286.
- Al-Namir, Saud, Khashuqji, Hani, Mahmoud, Muhammad, wa Hamzawi, Muhammad (2019). *Al-idara al-'amma: Al-Asas wal-wadha'if wal-ittijahat al-haditha*. Jeddah, al-Su'ūdiyya: Maktabat al-Shaqri.
- Al-Nassaan, Samah Osama (2018). *Al-'awamil al-mu'athira fi jawdat al-tadqiq min wajhat nazar mudaqiqi al-hisabat al-khariyyin: Dirasa midaniyya* [Risalat Majistir, al-Jami'a al-Islamiyya, Ghazza, Filastin].

- Al-Sabbah, Ahmad, Diyab, Abdulhamid, Maymani, Khalid, wa Habib, Shakeel (2013). *Asasiyat al-idara al-haditha*. Jeddah, al-Su'udiyya: Dar Khwarizm al-Ilmiya lil-Nashr.
- Al-Sawafiri, Fathi Rizq (2017). Ziyada fa'aliyat al-ta'lim al-muhasabi min khilal taf'il al-adawat al-mustahdatha lil-ta'lim. *Majallat al-Iskandariya lil-Buhuth al-Muhasabiya*, 1(1), 1-68.
- Al-Shaybani, Safa Muhammad Mujahid Ahmad (2019). *Aathar khasais lajnat al-tadqiq fi jawdat taqrir al-mudakkik al-khariji bil-Jumhuriyya al-Yamaniyya* [Risalat Majister, Jami'at al-Uloom wal-Tiknoolujia, Sana'a, al-Yaman].
- Al-Shuayman, Nizar bin Saleh (2021). Dawr al-ma'ayir al-duwaliyya lil-taalim al-muhasabi IAES fi tahsin jawdat al-muhasaba kamihna. *Al-Tijara wal-Tamwil*, 41(3), 1-48. <https://doi.org/10.21608/caf.2021.199247>
- Al-Wakil, Husam al-Saeed (2019). Madkhal muqtarah lil-riqaba 'ala jawdat ada' mihnata tadqiq al-hisabat li-makatib al-tadqiq bil-Mamlakah al-'Arabiyyah al-Su'udiyah: Dirasa midaniyya. *Majallat al-Iskandariyya lil-Buhuth al-Muhasabiya*, 3(1), 265-343.
- Al-Zamali, Ali 'Abd al-Hussein Hani (2014). Al-ta'lim al-muhasabi wa dawruhu fi tatwir al-maharat al-mahniyya lukhriji Qism al-Muhasaba. *Majallat al-Idara wal-Iqtisad*, 12(3), 286-312.
- Barakat, Muhammad Mutwali Muhammad Ibrahim (2018). Aathar juhud al-munazzamat al-mahniyya fi majal riqabat jawdat ada' mihnata tadqiq al-hisabat 'ala jawdat ada' mihnata tadqiq al-hisabat limurqab al-hisabat. *Al-Majalla al-'Ilmiyya lil-Dirasat al-Tijariya wal-Bi'iyah*, 9(2-2), 1-25.
- Bin Saleh, 'Abdullah Sulayman, wa Ratul, Muhammad (2016). Ahammiyat tatbiq al-ittijahaat al-haditha lil-ta'lim wal-tahhil al-muhasabi wafqan ma'ayir al-ta'lim al-muhasabi al-duwaliyyah fi ta'ziz jawdat al-mukhrajata al-muhasabiya: Dirasa halata al-Jazair - Tounes - al-Maghrib. *Majallat Dirasat al-Adad al-Iqtisadi*, 7(3), 183-212.
- Hafsi, Rashid (2022). Al-'awamil al-mu'athira fi jawdat al-tadqiq min wajihat nazar al-mudakkik al-khariji. *Al-Majalla al-Jazairiyya lil-Dirasat al-Muhasabiya wal-Maliyya*, 8(1), 53-64.
- Hidar, Hanan (2015). *Ahammiyyat Jawdat al-tadqiq al-kharijiyya fi tahsin mukhrajata nizama al-ma'lumat al-muhasabi: Dirasa midaniyya li-musaiyri Muslaat al-Muhasaba wal-Maliyya fi al-mu'assasat al-iqtisadiyya bi-Wilayat Biskra* [Risalat Majistir, Jami'at Muhammad Khaydar, Biskra, al-Jazair].
- Higazi, Muntaser Ahmad, Abu Rayhan, Ghada Iyad, wa Sa'id, Nasma Sayid (2021). Dawr al-ta'lim al-muhasabi fi tanmiyat al-maharat al-muhasabiya li-talabata Kulliyat Filastin al-Taqriniyya. *Majallat Darasat al-Iqtisad wal-'A'mal*, 8(1), 159-200.

- Ibrahim, Lubna Zaid, wa Sabti, Muhammad Salem (2019). Mu'halat al-mudakkik wa duruha fi jawdat al-adaa' al-mahni. *Majallat al-Uloom al-Iqtisadiyya wal-Idariyya*, 25(112), 551-575.
- Jabr, 'Abd al-Karim Rizqi, wa al-Mousawi, Shawqi Mustafa (2020). Al-simat al-shakhsiyya lada talibat Qism al-Tarbiyya al-Fanniyya fi dhaw' nazariyyat Dun Albert fi al-isti'dadat al-shakhsiyya. *Hawliyat Adab 'Ain Shams*, 48(7), 336-356.
- Jabu, Khadija, wa Na'imi, Marwa (2019). *Dirasa al-'awamil al-mu'athira fi jawdat al-adaa' al-muhasabi: Dirasa midaniyya li-'aynat min al-muhasibin fi wilayat Warqla* [Risalat Majister, Jami'at Qasidi Marbah, Warqla, al-Jazair].
- Jam'iyat al-Muhasibin al-Qanuniyin al-Yamaniyyin. (2023). *Dalil al-Muhasibin al-Qanuniyin al-Yamaniyyin*. Sana'a, al-Yaman: Jam'iyat al-Muhasibin al-Qanuniyin al-Yamaniyyin.
- Jibrān, Muhammad Ali (2010). *Al-'awamil al-mu'athira fi jawdat tadqiq al-hisabat min wajhat nazar al-muhasibin al-qanuniyyin fi al-Yaman*. Al-Nadwa al-Thaniyya 'Ashar hawla Subul Taqwim al-Muhasaba fi al-Mamlakah wa Tahadiyat al-Qarn al-Hadi 'Ashar, 18-19 May, Jami'at al-Malik Saud, al-Riyadh, al-Saudiyya.
- Khairani, al-'Aid (2019). *Ahammiyat da'm jawdat ada' mihnāt tadqiq al-hisabat limuraqibi al-hisabat bil-i'timad 'ala al-ma'ayir al-duwaliyya lil-tadqiq lil-hadd min zahirat al-fasad al-mali wal-idari: Halat al-Jazair namudhajan* [Risalat Majister, Jami'at Qasidi Marbah, Warqla, al-Jazair].
- Koudan, Kofan Muhyi al-Din Ali, wa al-Abadi, Eman Abdulkarim Qasim (2020). Dawr al-taalim al-muhasabi al-mustamir fi ta'aziz jawdat al-ada' al-muhasabi. *Majallat al-Uloom al-Insaniya li-Jami'at Zakho*, 2(8), 242-265.
- Mani', Mustafa al-Bashir, Shaqlouf, Muhammad Faraj, wal-Shitawi, Hosni Ramadan (2020). Al-Ma'arif wal-maharat wal-akhlaqiyat al-matlub tawafurha fi kheriji al-ta'lim al-muhasabi min wajhat nazar muraqibi Diwan al-Muhasabah. *Majallat al-Jami'i*, (28), 154-183.
- Mohamadi, Noura, wa Ibn Othman, Mufida (2021). Muhaddidat jawdat al-tadqiq al-khariji min wajhat nazar al-mudakkikin al-kharijiyyin. *Majallat Ada' al-Mu'assasat al-Jazairiya*, 4(2), 135-152.
- Nuri, Batool Muhammad, wa Salman, Ali Khalaf (2010). Hawkamati al-sharikat wa dawruha fi takhfid mashakil Nazariyyat al-Wikala. *Majallat al-Iqtisad wal-Tanmiya al-Bashariyya*, 2(2), 25-51.
- Qamar al-Din, Nasrin al-Amin (2014). *Al-tahhil al-mahni lil-muraqib al-khariji wa aatharuh 'ala jawdat ada' mihnāt tadqiq al-hisabat: Dirasa midaniyya 'ala makatib al-tadqiq bil-Sudan* [Risalat Majister, Jami'at al-Sudan lil-Uloom wal-Tiknoolujia, al-Sudan].

- Rahmani, Musa, wa Sardouk, Fath (2014). Mafhum jawdat ada' mihnata tadqiq al-hisabat fi zil al-dirasat al-akadimiyya wal-hayat al-mahniyya lil-tadqiq. *Majallat al-'Uloom al-Insaniyya*, 34(35), 181-198.
- Sayyid, Muhammad, wa Bourkib, Nasr al-Din (2022). Tawaquf al-ta'lim al-muhasabi fi al-Jazair ma'a mutalabbat suq al-'amal 'ala dhaw' al-marji'iyya al-duwaliyya. *Majallat al-Iqtisad wal-Maliyya*, 8(1), 1-18.
- Shabakat al-Jazeera al-'lamiyya. (2023, Mars 14). *Inhiyar Bank Wadi al-Silicon.. Istimrar khasair al-bunuk al-alamiyya wa taqlil Awropi min hada al-makhater*. Istirja'a min mawqi' al-Jazeera Net: <https://shorturl.at/Szz41>
- Shahata, al-Sayyid Shahata (2015). Aathar khibrat muraqib al-hisabat wa hajm munsha'atih 'ala jawdat ada' mihnata tadqiq al-hisabat al-kharijiyya: Dirasa tajribiyya. *Majallat Kulliyat al-Tijara lil-Buhuth al-Ilmiyya*, 52(2), 1-32.
- Sikaran, Uma (2010). *Turuq al-bahth fi al-idara - Madkhal bina' al-maharat al-bahthiyya*. Tarjama Ismail Basyouni wa 'Abdullah al-Izani, al-Riyadh, al-Su'udiyya: Dar al-Mirikh lil-Nashr.
- Talili, Tariq (2020). *Taqyim jawdat khidmat al-tadqiq al-khariji wa qiyasa rida atraf bayt al-tadqiq 'an ada' muhafiz al-hisabat fi al-Jazair: Dirasa midaniyya tahliyya* [Utruhata Dukturah, Jami'at Qasidi Marbah - Warqla, al-Jazair].
- Talili, Tariq, wa Suwaisi, Hawari (2019). Muhaddidat jawdat al-tadqiq al-khariji min wajhat nazar al-mudakkikin al-kharijiyyin. *Majallat al-Baheth*, 19(1), 371-386.
- Umar, bin 'Ata Allah, 'Abdulrahman, bin 'Abdullah, wa Muhammad, Ma'oush (2021). *Jawdat al-tadqiq fi dhil al-Mi'yar al-Duwali li-Jawdat al-Tadqiq (ISA220)* [Risalat Majister, Jami'at al-Wadi, al-Jazair].