



العوامل المؤثرة في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية

أ. عبد الله محمد علي الحفيظي

باحث ماجستير - جامعة سبأ- صنعاء - اليمن

أ.م.د. / سلطان حسن محمد الحالمي

أستاذ المراجعة والحوكمة المشارك - جامعة البيضاء

Tel: 00967770779544

E-Mail: sultan3396@gmail.com

ملخص البحث:

هدفت الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في الحكم المهني للمراجع الخارجي من خلال العوامل المتعلقة بشخصية المراجعة والتمثلة في: الاستقلالية والموضوعية، الكفاءة المهنية والخبرة المهنية، والعوامل المرتبطة ببيئة المراجعة والتمثلة بمعايير المراجعة، ومخاطر المراجعة، سلوك الإدارة، تعقيد مهام المراجعة ومعرفة وقياس أثرها في الحكم المهني للمراجع، وتمثل مجتمع الدراسة في المراجعين المرخص لهم بمزاولة مهنة المراجعة للعام 2023م، والذين يعملون في مكاتب وشركات المراجعة في الجمهورية اليمنية البالغ عددها (45) شركة مراجعة و(292) مكتباً فردياً، تم توزيع (235) استبانة على مكاتب وشركات المراجعة في أمانة العاصمة- صنعاء، وتم استرداد (215) استبانة خضعت للتحليل (203) استبانات، تم تحليلها بواسطة برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر ذي دلالة إحصائية للعوامل المتعلقة بشخصية المراجع وبيئة المراجعة (الاستقلالية، الموضوعية، الكفاءة المهنية، الخبرة المهنية، المعايير المهنية، مخاطر المراجعة، سلوك الإدارة، تعقيد مهام المراجعة) في الحكم المهني للمراجع الخارجي؛ حيث أظهرت النتائج أن الكفاءة المهنية أثراً مرتفعاً في الحكم المهني، يليها المعايير المهنية، ثم مخاطر المراجعة، ثم الخبرة المهنية.

الكلمات المفتاحية: الحكم المهني، المراجع الخارجي، العوامل المؤثرة في الحكم المهني.

ABSTRACT

The study aimed to know the factors affecting the professional judgment of the external auditor through factors related to the audit personality, which are: independence and objectivity, professional competence and professional experience, and factors related to the audit environment, which are audit standards, audit risks, management behavior, the complexity of audit tasks, and knowing and measuring their impact on professional judgment. For auditors, the study population was represented by auditors licensed to practice the audit profession for the year 2023 AD and who work in audit offices and companies in the Republic of Yemen, which number (45) audit companies and (263) individual offices. (235) questionnaires were distributed to audit offices and companies in Sana'a, (215) questionnaires were retrieved and (203) questionnaires were analyzed and then analyzed using the Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) program. The study found a statistically significant effect for the factors related to the personality of the auditor and the audit environment, independence, objectivity, professional competence, professional experience, and professional standards, audit risks, management behavior, the complexity of audit tasks on the professional judgment of the external auditor, as the results showed that professional competence has a high impact on professional judgment, followed by professional standards, then audit risks, then professional experience.

Keywords: Professional judgment, external reviewer, factors affecting professional judgment.

المقدمة Introduction:

تحظى مهنة المراجعة بدور ومكانة مهمة في المجتمعات المتقدمة والنامية؛ وذلك نظرًا لأهميتها في إضفاء المصداقية وتعزيز الثقة بالمعلومات المالية في مختلف الأنشطة الاقتصادية وفي تنمية وتطوير الاقتصاديات المحلية (نشوان، 2019: 349)؛ حيث تؤدي المراجعة دورًا مهمًا في التأكد من صحة القوائم المالية وعدالتها، وخلوها من الأخطاء والتحريفات الجوهرية، لاسيما في ظل تزايد عدد مستخدمي هذه البيانات المالية، كالمستخدمين الداخليين المتمثلين بالمساهمين والمستثمرين أو المستخدمين الخارجيين المتمثلين بالجهات الحكومية كمصلحة الضرائب والهيئة العامة للزكاة، بالإضافة إلى البنوك التي تبني قراراتها الائتمانية على هذه البيانات (جريفين، 2023: 9)، ومن ثمَّ فإنَّ الثقة بالمراجع تمثل أساس المهنة وأي اهتزاز لها سيؤثر بشكل سلبي وكبير في مهنة المراجعة. ويُعدُّ الحكم المهني أداةً مهمةً وجزءًا لا يتجزأ من عملية المراجعة، فهو أحد الأسس التي يعتمد عليها المراجع في أثناء عملية المراجعة وفي مختلف مراحلها، سواءً في مرحلة التخطيط أو التنفيذ أو مرحلة التقرير عن عملية المراجعة (الصباغ، 2023: 410)، إلا أنَّ المراجع ليس خبيرًا آليًا مبرمجًا، وإنَّما



هو إنسان بشري يتأثر بالعوامل المحيطة به. سواء كانت عوامل مرتبطة بشخصية المراجع كالأستقلالية والموضوعية والخبرة والكفاءة المهنية، أو بالعوامل الخارجية الناتجة عن التطورات الكبيرة في معظم الأنشطة الاقتصادية وكُبر حجم الشركات وتعدد أنظمتها، والتطور الكبير في استخدام الأنظمة المحاسبية الإلكترونية؛ الأمر الذي قد يؤثر في الحكم المهني للمراجع ويجعل مهنة المراجعة مهنة معقدة ويزيد من مخاطرها؛ وهو ما يطلّب أن يتمتع المراجع بمستوى عالٍ من الكفاءة والخبرة المهنية. وعليه جاءت هذه الدراسة لبيان أهم العوامل المؤثرة في الحكم المهني للمراجع الخارجي، والأخذ في الاعتبار طبيعة أهمية مهنة المراجعة الخارجية وتخفيض فجوة التوقعات في تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقرير المراجع وترشيد القرارات المالية والإدارية.

مشكلة الدراسة Study Problem:

تتسم بيئة مراجعة الحسابات بالديناميكية والتعقيد، وزيادة تنامي المخاطر لاسيما في ضوء التطورات التي ألفت بظلالها على جميع المجالات ومنها بيئة الأعمال؛ الأمر الذي أدى إلى تزايد درجة التعقيد وتعدد المخاطر التي تحيط بها، ونتيجة للآزمات المالية العالمية المتعددة وما أعقبها من انهيارات للعديد من الشركات في الدول المتقدمة والنامية الناتجة عن التقارير المضللة للمراجعين الخارجيين (الأخضر، 2018: 13)، فعلى المستوى العالمي كما في دول الاتحاد الأوروبي حدثت انهيارات لكبرى الشركات مثل الشركة الإيطالية (Parmalat) في ديسمبر 2003م وتُعدُّ إحدى أكبر شركات الأغذية الأوروبية نتيجة التلاعب في حساباتها وتقديم بيانات وتقارير مضللة، وفي الولايات المتحدة الأمريكية أزمة شركة (Eneom) إنرون التي كانت تعمل في مجال تسويق الطاقة والغاز الطبيعي عام 2001م (علي، 2014: 12)، بالإضافة إلى أزمة شركة (WorldCom) الأمريكية التي تعمل في مجال الاتصالات في عام 2002م، وتحميل شركة آرثر اندرسون Arthur Anderson) جزء من مسؤولية انهيارهما؛ كونها المؤسسة المسؤولة عن مراجعة حساباتها واتهامها بالتلاعب بالبيانات المالية مستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المالية بغير شكلها الصحيح، وعلى إثر ذلك اختفى اسم شركة المراجعة آرثر اندرسون من السوق المهنية (المورلي، 2020: 137)، وفي هولندا وبلجيكا وألمانيا انهارت شركة (Ahold Royal) في 2003م وبنك (Fortis) في 2008م على التوالي، نتيجة لتقديم تقارير سليمة عن وضعها المالي تبين فيما بعد عدم صحتها، بالإضافة إلى انهيار بنك (Dexia) في فرنسا لحدوث تحريفات في تقرير المراجع، والذي فشلت الحكومة في إنقاذه فقد كلفتها 6.6 بليون يورو، وقد قامت كلٌّ من (Mazars Price & Waterhouse) بمراجعة حسابات البنك (Jones, 2011:529). وفي دول آسيا انهار كلٌّ من بنك (Daiwa) وشركة (Kanebo) في اليابان في عام 2004م نتيجة التلاعب في تقارير المراجعة، وكذلك في 2009م انهارت شركة (Services Computer Satyam) الهندية بسبب تواطؤ المراجع

الخارجي مع الإدارة في دفاتر الحسابات، وتوالت العديد من الانهيارات في عدد من الدول الأخرى وكان أبرز الأسباب تواطؤ مراجعي الحسابات الخارجيين والداخليين.

أمّا على المستوى المحلي فلم تكن اليمن بمعزل عن كل ما سبق من تغيرات؛ حيث نتج عن انهيار البنك الوطني للتجارة والاستثمار في عام 2005م ضياع العديد من حقوق المساهمين والمودعين (جبران، 2010: 3-4)؛ لذلك أصبحت عملية المراجعة عملية بالغة الخطورة، وحتى يتمكن المراجع من التوصل إلى رأيه الفني المحايد عن عدالة وسلامة القوائم المالية، ينبغي عليه إصدار العديد من الأحكام المهنية الملائمة التي تظهر في معظم مهام ومراحل عملية المراجعة، لإبداء رأيه المهني المحايد عن عدالة وسلامة القوائم المالية؛ وهو ما يجعله يحافظ على سمعته ويحمي نفسه من مخاطر التقاضي، وكذلك تدعيم حماية مستخدمي تقارير المراجعة ضد احتمالات وجود مخاطر أو تحريفات جوهرية في القوائم المالية (الأخضر، 2018: 29)؛ لذلك جاءت هذه الدراسة لبيان أهم العوامل المؤثرة في الحكم المهني للمراجع الخارجي من وجهة نظر مكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية، وعليه يمكن إبراز المشكلة من خلال السؤال الرئيس الآتي (ما العوامل التي تؤثر في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية؟)، ويمكن بلورة هذا السؤال إلى الأسئلة الفرعية الآتية:

- 1- ما أثر الاستقلالية في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية؟
- 2- ما أثر الموضوعية في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية؟
- 3- ما أثر الكفاءة المهنية في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية؟
- 4- ما أثر الخبرة المهنية في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية؟
- 5- ما أثر المعايير المهنية في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية؟
- 6- ما أثر طبيعة مخاطر المراجعة في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية؟
- 7- ما أثر سلوك الإدارة المتبع في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية؟
- 8- ما أثر مستوى تعقيد مهمة المراجعة في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية؟

أهداف الدراسة Study Aims:

تسعى هذه الدراسة إلى بيان أثر العوامل المؤثرة في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية؛ وعليه فإن أهداف الدراسة تتمثل في الآتي:

- 1- بيان أثر الاستقلالية في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية .
- 2- معرفة أثر الموضوعية في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية.

- 3- قياس أثر الكفاءة المهنية في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية.
- 4- إبراز أثر الخبرة المهنية في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية .
- 5- التعرف على أثر المعايير المهنية للمراجعة في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية .
- 6- بيان أثر مخاطر المراجعة في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية.
- 7- معرفة أثر سلوك الإدارة في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية.
- 8- بيان أثر درجة تعقيد مهمة المراجعة في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية.
- 9- الخروج بمجموعة من المقترحات والتوصيات التي من شأنها الإسهام في تحسين جودة مهنة مراجعة الحسابات.

أهمية الدراسة Study signification :

تتبع أهمية الدراسة من أهمية الموضوع الذي تناوله، كما تتبع أهميتها من الهدف الذي تسعى إلى تحقيقه لاسيما بعد بروز هذا الموضوع في العديد من الدراسات والأبحاث العلمية الأجنبية والعربية، وتتمثل الأهمية في الآتي:

الأهمية العلمية Scientific signification:

- 1- تُعدُّ هذه الدراسة إضافة نوعية فيها تأصيل وتأطير نظري لموضوع العوامل المؤثرة في الحكم المهني في اليمن، لاسيما وهناك ندرة في الدراسات حول هذا الموضوع، وَمِنْ نَمَّ تُعَدُّ هذه الدراسة رافداً للمكتبة اليمنية.
- 2- إنَّ الاهتمام بالحكم المهني للمراجع الخارجي والعوامل المؤثرة فيه يفتح المجال للبحث في هذا الموضوع؛ وهو ما يؤدي إلى الارتقاء بمستوى المهنة، ويزيد من مستوى الإفصاح والمصادقية في التقارير المالية وينعكس على جودة المراجعة بشكل عام.
- 3- يتوقع من خلال المعلومات النظرية المكتسبة وأدوات القياس التي شملتها هذه الدراسة ونتائجها أن تقيّد الباحثين في الوصول أو الحصول على أبحاث جديدة في المجال نفسه.

الأهمية العملية Practical Signification:

- 1- تأتي أهمية الدراسة من موضوع الحكم المهني للمراجع الخارجي الذي يُعدُّ من المواضيع النادرة في الجمهورية اليمنية -بحسب علم الباحث-، وبذلك تسهم في زيادة المعرفة لدى المعنيين

والمهتمين بموضوع الدراسة خصوصًا وأنها تتناول العوامل المؤثرة في الحكم المهني بالدراسة والتحليل.

2- إبراز أهمية موضوع الحكم المهني للمراجع الخارجي وتوافقه مع العوامل المؤثرة فيه والأخذ في الاعتبار طبيعة المراجعة واختلاف نوعها واختيار المراجع ذي الكفاءة والخبرة المهنية الذي يتمتع باستقلالية وموضوعية ملائمة، ومن ثمَّ فإنَّ ذلك يسهم أو يساعد الجهات المختصة والجهات المنظمة للمهنة في اليمن؛ وهو ما يزيد من اهتمام مكاتب المراجعة بإعادة التنظيم ووضع برامج لتدريب المراجعين، والرفع من مستوى كفاءتهم.

فرضيات الدراسة Study Hypotheses

بهدف الاجابة عن أسئلة الدراسة وتحقيق الأهداف تختبر الدراسة الفرضيات:

- الفرضية الأولى- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاستقلالية في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية.
- الفرضية الثانية- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للموضوعية في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية.
- الفرضية الثالثة- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للكفاءة المهنية في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية.
- الفرضية الرابعة- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للخبرة المهنية في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية.
- الفرضية الخامسة- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمعايير المهنية في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية.
- الفرضية السادسة- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمخاطر المراجعة في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية.
- الفرضية السابعة- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لسلوك الإدارة في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية.
- الفرضية الثامنة- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمدى تعقيد مهمة المراجعة في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية.

الدراسات السابقة:

هدفت دراسة (Harahap and parinduri (2021 إلى معرفة تأثير الاستقلالية، والكفاءة، والخبرة في الحكم المهني للمراجع في مدينة جاكرتا، وتوصلت الدراسة إلى أن الاستقلالية والخبرة في المراجعة كان لها تأثير إيجابي في الحكم المهني للمراجع، ويؤدي تعقيد المهام إلى إضعاف تأثير الخبرة في المراجعة في الحكم المهني للمراجع.

أما الدراسة (Saputra and Kawisana (2021 فهدفت إلى فحص تأثير عامل الخبرة وتعقيد مهمة المراجعة في حكم المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى أن خبرة المراجع وتعقيد مهمة المراجعة لها تأثير إيجابي مهم في الحكم المهني للمراجع.

هدفت دراسة (Morshadul et al. (2020 إلى تحديد صفات المراجع التي قد تؤثر في حكم المراجع في المراجعة المالية، وتوصلت الدراسة إلى أن المتغيرات مثل العمر والشهادة المهنية والمستوى التعليمي والمعرفة ذات أهمية كبيرة في حكم المراجع.

فيما هدفت دراسة السقال (2020) إلى تحديد أهمية علاقة الشك المهني في مراجعة الحسابات ومخاطر أعمال العميل في جودة الحكم المهني في عملية مراجعة الحسابات في سوريا، وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر ذي دلالة إحصائية لخصائص الشك المهني ومخاطر أعمال العميل والعلاقة بين خصائص الشك المهني ومخاطر أعمال العميل في جودة الحكم المهني خلال عملية المراجعة (التعاقد مع العميل، تخطيط عملية المراجعة، تنفيذ إجراءات المراجعة، تنفيذ إجراءات المراجعة، إصدار التقرير).

وهدفت دراسة نشوان (2019) إلى معرفة تأثير الصفات الشخصية وهي (الأمانة، الحيادية والاستقلالية، الكفاءة المهنية والفنية، الكرامة الشخصية والمهنية، السرية التامة) في جودة الأحكام المهنية التي يتمتع بها مراجع الحسابات الخارجي في قطاع غزة، وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير ذي دلالة إحصائية لصفات مراجع الحسابات الخارجي على جودة الأحكام المهنية.

أما دراسة قاسم (2019) فهدفت إلى التعرف على مفهوم الشك المهني الذي من المفترض أن يمارسه المراجع الخارجي عند أداء عملية المراجعة، وكذلك معرفة مدى تأثير ممارسة الشك المهني من قبل المراجع الخارجي في جودة حكمه المهني، وتوصلت الدراسة إلى موافقة أفراد العينة حول أهمية التعرف على مفهوم الشك المهني، وأهمية ممارسة الشك المهني من قبل المراجع الخارجي عند أداء عملية المراجعة، وأن ذلك سيسهم ويؤثر في زيادة تحسين وتطوير جودة حكمه المهني.

وقدمت دراسة محمود (2018) اقتراح نموذج وصفي لتحليل تأثيرات العلاقات المتشابكة بين كل من الفروق الفردية للمراجع الخارجي، ومدعمات حكمه المهني، وكيف يمكن توجيه تلك العلاقات نحو

تحسين جودة المراجعة وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل مجموعتين رئيسيتين (الفروق الفردية للمراجع الخارجي بوصفه متغيراً رئيساً، ومدعمات حكمه المهني بوصفه متغيراً رئيساً، وخصائص مكتب المراجعة بوصفه متغيراً رئيساً) بما يؤثر في جودة المراجعة.

وهدفت دراسة (Halim et al. (2018 إلى معرفة العوامل التي تؤثر في الحكم المهني للمراجعين الماليين، وتوصلت الدراسة إلى أنّ مستوى الوظيفة والخبرة والجنس والمعرفة والحجم له دلالة إحصائية في تحديد مستوى الحكم المهني للمراجعين.

أمّا دراسة خلاط (2017) فهدفت إلى التعرف على مدى أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودوره في تحسين جودة عملية المراجعة بالتطبيق على عينة من المراجعين الخارجيين العاملين في مدينة طرابلس، وتوصلت الدراسة إلى أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي عموماً فضلاً عن أنّه يعمل على تحسين جودة عملية المراجعة.

فيما هدفت دراسة (Alrabba (2016 إلى معرفة تأثير المدونة الأخلاقية في جودة أحكام المراجعين، وتوصلت الدراسة إلى أنّ للجوانب المختلفة للمراجعين تأثيرات متنوعة في قدرتهم على اكتشاف أي خطأ في البيانات المحاسبية. على سبيل المثال، كان من الواضح أنّ النزاهة والموضوعية واستقلالية المراجعين ضعيفة الارتباط بالقدرة على ملاحظة الخطأ في المعلومات المالية، إلا أنّ الدراسة اكتشفت أنّ جميع الجوانب الأخلاقية لمهنة المراجعة مثل القواعد التي تحكم حقوق الإعلان، وتحديد العمولة، اسم وشكل المنظمة، وكذلك الأتعاب الطارئة لها تأثير كبير في قدرة المراجع في تحديد تحريف البيانات المالية.

وجاءت دراسة (Mhlongo (2015 بهدف تحديد ما إذا كان التعليم والتدريب والخبرة المهنية والثقافية من العوامل التي تؤثر في تطور الشك المهني من قبل المراجعين المتدربين، كما هدفت الدراسة إلى التحقق فيما إذا كانت الشكوك المهنية تؤثر في مستوى المراجعين المتدربين في حكمهم المهني، وتوصلت الدراسة إلى أنّ للتدريب والتعليم والخبرة المهنية تأثيراً في الشك المهني للمتدرب.

في حين جاءت دراسة النعامي ومرتجي (2014) بهدف التعرف على دور معايير المراجعة الدولية في ترشيد الحكم المهني لمراجعي الحسابات، وتوصلت الدراسة إلى أنّ الكفاءة المهنية تُعدّ من أهم العوامل المؤثرة في جودة الحكم المهني للمراجع الخارجي، وتسهم المتابعة الدقيقة والإشراف والرقابة والتدريب والفحص والتوظيف والترقية في التقليل من درجة المخاطرة وعدم التأكد، ومن ثمّ ترشيد الحكم الشخصي للمراجع.

أمّا دراسة صداقة (2015) فهدفت إلى معرفة أثر الخبرة المهنية للمراجع الخارجي في ليبيا في جودة أحكامه عند تقييمه لمقدرة المنشأة على الاستمرارية في نشاطها، وتوصلت الدراسة إلى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في الثبات والإجماع على الحكم المهني بشأن الاستمرارية للمراجع

تعزى إلى سنوات الممارسة، أي: أن الخبرة المهنية تؤثر في الحكم المهني للمراجع الخارجي الليبي عند تقييمه لمقدرة المنشأة على الاستمرارية في نشاطها.

الإطار النظري: مفهوم الحكم المهني للمراجع الخارجي والعوامل المؤثرة فيه:

أولاً- الحكم المهني للمراجع الخارجي:

تتطلب الثقة في التقارير المالية والمعايير المستندة إلى المبادئ، أن يتوجب على المراجعين الخارجيين أن يثبتوا وبشكل جماعي بأنهم محترفون وقادرون على إصدار أحكام مهنية سليمة؛ كون الحكم المهني للمراجع يُعدُّ أمرًا حيويًا ومهمًا لمستقبل مهنة المراجعة (جريفين، 2023: P189) حيث يُعدُّ الحكم المهني ضروريًا للقيام بالمراجعة بشكل سليم؛ وذلك لأنه لا يمكن تفسير المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة ومعايير المراجعة ولا يمكن اتخاذ القرارات المدروسة اللازمة طوال عملية المراجعة بدون تطبيق المعرفة والخبرة والكفاءة التي يتمتع بها المراجع، والتي تكون ذات صلة بالحقائق والظروف المرتبطة بعملية المراجعة (8: 2022, Tower&Austin)، وحتى وقت ليس بالبعيد كان يُعدُّ الحكم المهني مصطلحًا غير واضح يكتنفه الغموض وغير مفهوم، رغم أنه أحد المقومات الأساسية في أي عمل مهني وله دور لا يمكن التقليل من شأنه أو الاستغناء عنه في كثير من مجالات المراجعة ومراحلها، فهناك من المراجعين من يرى أن الحكم المهني له أهمية خاصة في المراجعة؛ نظرًا لعدم وجود قواعد دقيقة تحكم عملية اتخاذ القرار (المطيري، 2016: 33)، كما أن هناك فريقًا آخر يرى أن الحكم المهني لا بد أن يكون ملازمًا لعملية المراجعة في كافة مراحلها وفريق آخر يرى أن الحكم المهني مرتبط بالأهمية النسبية للعنصر؛ وبناءً عليه يتحدد الحكم المهني للمراجع (السقال، 2020: 54-55).

وعرفت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) الحكم المهني بأنه: "تطبيق ما هو ملائم من التدريب والمعرفة والخبرة في السياق الذي توفره معايير المحاسبة والمراجعة والمعايير الأخلاقية، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات التي تكون مناسبة في ظل الظروف المحيطة بارتباط المراجعة" (SOCPA, 2020: 62).

ومما سبق يمكن القول إنَّ الحكم المهني للمراجع يتمثل بالعمليات الذهنية والفكرية التي يقوم بها المراجع المؤهل واجتهاده في أثناء مزاولة مهنته بتطبيق معرفته العلمية وخبرته العملية من أجل اتخاذ قرار في السياق الذي توفره معايير المراجعة والمبادئ المحاسبية المقبولة عمومًا وقواعد السلوك المهني عندما يكتشف بأنَّ هناك حالة من الغموض بمشكلة متعلقة بعمله في أثناء إبداء رأي محايد عن مدى عدالة وصحة القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة باعتبار أنَّ الحكم المهني حكم شخصي في مجال معين في أثناء أداء مهمته المعتمدة على الخبرة والمعرفة.

المراحل التي يمارس فيها المراجع الحكم المهني: تتمثل المراحل التي يمارس فيها المراجع حكمه المهني بالآتي (بيشو، 2013: 237؛ أبو العنين، 2014: 66؛ 6: 2022: Tower & Austin):

1- **مرحلة التخطيط:** ويمارس المراجع حكمه المهني في هذه المرحلة من خلال تحديد درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية؛ حيث إن وجود نظام ذي كفاءة يتناسب عكسيًا مع حجم العينة وتحديد الأهمية النسبية، فتركيز المراجع يكون على أرصدة حسابات معينة وأنواع عمليات ذات أهمية نسبية عالية وتقويم المستوى الملائم لمخاطر المراجعة.

2- **مرحلة التنفيذ:** يمارس المراجع حكمه المهني في هذه المرحلة من خلال تحديد ما يشكل دليل مراجعة كافٍ وملائم، يعتمد على تقدير المراجع ويتأثر ببعض العوامل التي منها، درجة المخاطر المرتبطة بعمل المراجعة والأهمية النسبية والخبرة المكتسبة من خلال الممارسة.

3- **مرحلة إعداد التقرير:** في نهاية عملية المراجعة يُعدُّ المراجع تقريره مستندًا إلى النتائج التي توصل إليها في أثناء عملية المراجعة، فيحدد ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت بشكل موضوعي وصادق وعادل، ولكن قد يستنتج المراجع في ضوء ما توصل إليه من نتائج أن القوائم المالية ليست صادقة وعادلة، وفي هذه الحالة فإنَّ على المراجع أن يقرر فيما إذا كان سيبيدي رأيًا متحفظًا، سلبياً كان أم عكسيًا.

ثانياً-العوامل المؤثرة في الحكم المهني للمراجع الخارجي:

يهدف هذا الجزء إلى بلورة أهم العوامل المؤثرة في إصدار الأحكام المهنية لمراجع الحسابات من خلال التتبع لبعض الدراسات السابقة في مجال الحكم المهني، ودراسة اتجاهاتها وأهدافها وأهم المتغيرات التي تناولتها، وقد صنفت الدراسات السابقة هذه العوامل وفقاً لعدة أسس مختلفة وبناءً على أهميتها بالنسبة للأطراف المهتمة بمهنة المراجعة التي تتمثل في المراجع نفسه والعميل محل المراجعة والمجتمع، ويمكن تقسيمها بصفة عامة إلى عوامل متعلقة بشخصية المراجع الخارجي، وعوامل متعلقة ببيئة المراجعة، ويمكن تقسيم العوامل المؤثرة في الحكم المهني للمراجع الخارجي إلى الآتي (Widyakusuma & Roekhudin, 2019: 112):

1- **العوامل المتعلقة بشخصية المراجع الخارجي:** ترتبط شخصية المراجع بصفات طبيعية راسخة في ذاته وفي الأدب المعرفي وعلم النفس ولم يتم البحث فيها بتعمق، وهذه العوامل ترتبط بالتأهيل العلمي والعملية للمراجع ودرجة تخصصه واستقلاله وبذلة العناية المهنية اللازمة، وهذه العوامل لا ترتبط فقط بمدير منشأة المراجعة أو المراجع الرئيس، بل ترتبط بجميع العاملين في فريق المراجعة (براق وديلمى، 2017: 19)، ومن العوامل المتعلقة بشخصية المراجع الخارجي الآتي:



أ-الاستقلالية والموضوعية: تمثل الاستقلالية أحد فروض المراجعة وهي مفهوم رئيس يؤكد مصداقية عمل المراجع، وهي من الصفات الشخصية الضرورية للمراجع لترشيد أحكامه المهنية (النعامي ومرتجي، 2014: 239)، وقد عرف الطرايرة (2013: 9) استقلالية المراجع بأنّها: "ألا توجد أي مظاهر أو عوامل أو ظروف قد تؤثر في قدرة المراجع على استخدام حكمة المهني في إبداء رأيه في ضوء الاستنتاجات التي حصل عليها من أدلة الإثبات"، ويرتبط استقلال المراجع وموضوعيته ارتباطاً وثيقاً بالحكم المهني للمراجع الخارجي، ويُعدُّ أحد العوامل المؤثرة في حكم المراجع ومن هنا يمكن القول إنّ الاستقلال مفهوم أساسي بالنسبة لمهنة المراجعة وفي الوقت نفسه يُعدُّ منهجاً موضوعياً يسلكه المراجع عند تأديته مهامه المهنية (نشوان، 2019: 18)، وَمِنْ ثَمَّ فَإِنَّهُ لِإصدار أحكام مهنية غير متحيزة على موضوع المراجعة يجب على المراجع البعد عن الأمور التي قد تمس استقلاله، وهذا يعتمد بالدرجة الأولى على شخصيته، فيجب على المراجع عند قيامه بعملية فحص الحسابات ومراجعتها أن يراجع بحرية وعدم وجود ضغوط من الداخل أو من الخارج، وذلك في ضوء مجموعة من الضوابط الذاتية والموضوعية وأهمها النزاهة والأمانة والصدق وعدم المحاباة والمجاملة (النعامي، 2014: 239).

ب-الكفاءة المهنية: عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) من خلال مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية (IAESB) في معيار التعليم الدولي (IES8) الكفاءة بأنّها: "أن يكون الفرد قادراً على أداء دوره في العمل بمستوى معقول أو مستوى متعارف عليه في بيئة العمل، وتشير الكفاءة إلى قدرة الفرد الظاهرة على أداء المهام المطلوبة منه حسب المعيار المطلوب أو للوصول إلى المستوى المطلوب" (IFAC, 2010)؛ ونظراً لأهمية الكفاءة المهنية يجب على المراجع أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة والمراجعة وفي كافة المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية (الأخضر، 2018: 17)، إضافة إلى ذلك يجب على المراجع أن يستمر في مواصلة التعلم والتدريب طوال ممارسته للمهنة ليظل ملماً بالتطورات الحديثة في تلك المجالات ويظل مستعداً لاكتساب المعرفة، ويكتب المراجع الكفاءة المهنية من خلال التعلم والتدريب الكافي (إبراهيم، 2018: 102).

ج-الخبرة المهنية: تُعدُّ الخبرة المهنية للمراجع الخارجي أحد العوامل التي يتوقع أن يكون لها أثر جوهري في حكم المراجع الخارجي؛ وذلك لأنّ المراجع الأكثر معرفة وخبرة مهنية سيتمكن من حل المشكلات التي تواجهه في الواقع العملي، وإصدار الأحكام المهنية المناسبة واتخاذ القرارات اللازمة بصورة أكثر دقة وموضوعية كما أنّ دورها في قرارات المراجعة يُعدُّ جوهرياً؛ لأنّ هذه القرارات تمثل أحكام مهنية للمراجعين ولا بد من وجود خبرة للمراجع حتى تكون أحكامه المهنية ذات جودة (صداقة، 2015: 84-85)، ويحصل المراجع على قدر كبير من المعرفة من خلال الخبرة المكتسبة في المواقف وذلك يعتمد بصفة أساسية على قدرات المراجع المختلفة، وتتضمن

تلك الخبرة قدرته على تحديد المعلومات الملائمة للمشكلة أو الحصول عليها، أو الموقف الذي يتطلب ممارسة المراجع لحكمه المهني وفي تطبيق المعايير الملائمة، ويؤكد البعض أنّ تعلم الفرد من الخبرة يعتمد على عوامل عديدة مثل القدرة على الفهم والإدراك والميول والرغبات والقيم التوقعات (الأمين، 2016: 29).

2-العوامل المتعلقة ببيئة المراجعة: يمارس المراجع الحكم المهني عند مراجعة القوائم المالية لمنشأة العميل في نطاق بيئة معينة تتصف بصفات عديدة تؤثر في أدائه لواجباته المهنية ومنها سلوك إدارة المنشأة محل المراجعة والمخاطر وعدم التأكد، وتعد مهام المراجعة والمساءلة والمعايير المهنية المرتبطة ببيئة المراجعة وتتمثل العوامل المتعلقة ببيئة المراجعة بالآتي (المغير، 2021: 76-78):

أ-المعايير المهنية: تُعدّ المعايير التي تصدرها المنظمات المهنية المختلفة من أهم الأساليب التي تساعد المراجع على إصدار أحكامه المهنية بجودة بوصفها المرشد والمرجعية للمراجع؛ لذا يجب أن تتسم بالوضوح وضرورة وجود إلزام، وتساعد المعايير المهنية على قيام المراجعين بممارسة الحكم المهني بكفاءة وفاعلية وتحسين جودة الحكم المهني للمراجعين (الصباغ، 2023: 112).

ب-تعقيد مهمة المراجعة: يمكن النظر إلى تعقيد مهمة المراجعة من خلال ناحيتين كالاتي (زيتون، 2016: 118-122): الناحية الأولى: ترتبط بعدد إشارات المعلومات التي تم تشغيلها والخطوات التي يتم تنفيذها لإنجاز المهمة فكلما زادت الإشارات والخطوات زادت عملية تعقيد مهمة المراجعة. الناحية الثانية: يمكن الإشارة هنا إلى حجم التنسيق المطلوب لإنجاز المهمة وتزداد درجة تعقيد المهمة عندما تكون خطوات معينة لجزء من مهمة المراجعة تعتمد على الخطوات السابقة، وعندما يكون هناك عدد من الخطوات التي يجب إتمامها في الوقت نفسه، وكذلك عندما تكون هناك حاجة إلى التفكير والاستنتاج.

ج-مخاطر المراجعة: يتمثل خطر المراجعة بأنّه ذلك الحدث الذي يفشل بسببه المراجع في أن يصيغ تقرير المراجعة عندما تكون القوائم المالية بها أخطاء مادية جوهرية، كما تشير إلى أنّ المراجعين قد يعطون رأياً غير ملائم على القوائم المالية (المغربي، 2020: 48). ويتمثل خطر المراجعة بالآتي (رفاعة، 2017: 37):

1- مخاطر ألفا A RISK: هي المخاطر الخاصة بأنّ المراجع قد يعبر عن رأي متحفظ عن قوائم مالية غير محرفة جوهرياً.

2- مخاطر بيتا B RISK: هي المخاطر الخاصة بأنّ المراجع قد يعبر عن رأي غير متحفظ عن قوائم مالية محرفة مادياً.

الدراسة الميدانية:

منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة على استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي عرّفه (عبيدات وآخرون، 2020: 54) بأنّه: "أسلوب يعتمد على جمع معلومات وبيانات عن ظاهرة ما أو حدث ما، في واقع ما، وذلك بقصد التعرف على الظاهرة المدروسة، وتحديد وضعها الراهن، والتعرف على جوانب القوة والضعف فيها من أجل معرفة مدى صلاحية هذا الوضع أو مدى الحاجة لإحداث تغييرات جزئية أو أساسية فيها"، وتم استخدام الاستبانة المعدة لهذا الغرض بوصفها أداة لجمع البيانات وتحليلها واختبار الفرضيات، وقد تم اختيار المنهج الوصفي؛ كونه ملائمًا لطبيعة الدراسة وتحقيق أهدافها، وحتى يمكن الوصول إلى الإجابات التي تسهم في وصف وتحليل نتائج استجابات أفراد العينة، فقد تم استخدام حزمة البرنامج الإحصائي (SPSS) الإصدار (25) لتحليل البيانات واختبار الفرضيات الموضوعية في الدراسة (العساف: 2012، 188).

مجتمع الدراسة وعينتها:

يتمثل مجتمع الدراسة بالمراجعين المرخص لهم بمزاولة مهنة المراجعة للعام 2023م، والذين يعملون في مكاتب وشركات المراجعة العاملة في الجمهورية اليمنية البالغ عددها (45) شركة مراجعة و(292) مكتبًا فرديًا وفقًا لإحصائية وزارة التجارة والصناعة لسنة 2023م (وزارة التجارة والصناعة، 2023م)، وتم توزيع عدد (235) استبانة على مكاتب وشركات المراجعة العاملة في أمانة العاصمة صنعاء، تم استرداد (215) استبانة وخضعت لتحليل (203) استبانات.

ثبات الأداة:

ويقصد بالثبات استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي: أنّه سيتم الحصول على النتائج نفسها، عندما يعاد تطبيقه على العينة نفسها (عبدالفتاح وحمزاوي، 2012: 560)، ولمعرفة درجة ثبات متغيرات الدراسة ومصداقية إجابات العينة على فقرات الاستبانة، تم إجراء اختبار الفاكرونباخ (Cronbach's alpha) وذلك للتأكد من نسبة ثبات المتغيرات وصدق آراء العينة فيه، ويفترض هذا الاختبار أنّ إجابات العينة فيما بينها البين يجب أن تكون متقاربة نوعًا ما، فكلما تقاربت إجابات كل عينة مع بقية العينات ارتفعت درجة الثبات، وكذلك درجة المصداقية؛ إذ الحد الأدنى للقول بثبات الاستبانة هو أن تكون درجة الثبات (0.64) فأكثر. أمّا إذا جاءت أقل من ذلك فيتم إعادة توزيع الاستبانة على عينة أكثر انسجامًا مع موضوع الدراسة، وكلما اقترب الرقم من (الواحد الصحيح)، دل على انسجام آراء العينة، وأنّ لهم رأيًا شبه موحد فيما يتعلق بإجاباتهم تجاه فقرات الاستبانة، ومن ثمّ



تُعَدُّ الاستبانة معيارًا للتأكد من أنّ رأي العينة منسجم، ويمكن الاعتماد على النتائج المتحصلة منها في تعميمها على مجتمع الدراسة، والجدول (1) يوضح نتائج اختبار الفاكرونباخ.

جدول (1) نتائج اختبار الفاكرونباخ

م	الأبعاد	عدد الفقرات	درجة الثبات	درجة المصادقية
1	الاستقلالية	7	.816	0.903
2	الموضوعية	4	.691	0.831
3	الكفاءة المهنية	5	.857	0.920
4	الخبرة المهنية	4	.830	0.911
5	المعايير المهنية	7	.894	0.946
6	مخاطر المراجعة	6	.883	0.940
7	سلوك الإدارة	6	.866	0.931
8	تعقيد مهام المراجعة	5	.886	0.931
	المحاور بشكل عام	43	0.908	0.953

تضح من الجدول أعلاه أنّ درجة الثبات (قيمة معامل ألفا-كرونباخ) مرتفعة لكل محور؛ حيث تتراوح بين (0.691-0.894)، بينما بلغت درجة الثبات لجميع فقرات الاستبانة بشكل عام (0.908) وهي أكبر من (0.60) المطلوبة للحكم بثبات نتائج الدراسة.

تحليل وتفسير المتغيرات الديمغرافية لمجتمع الدراسة:

جدول (2) التكرارات والنسب المئوية لعينة الدراسة (العوامل الديموغرافية)

المتغير	الفئات	التكرار	النسبة
مكان العمل	مكتب فردي	109	53.7%
	شركة مراجعة محلية	60	29.6%
	شركة مراجعة دولية	34	16.7%
المسمى الوظيفي	مدير مراجعة	63	31%
	شريك مراجع	34	16.8%
	مراجع رئيسي	56	27.6%
	رئيس فريق المراجعة	8	3.9%
	عضو فريق المراجعة	42	20.7%
المؤهل العلمي	بكالوريوس	149	73.4%



المتغير	الفئات	التكرار	النسبة
مكان العمل	مكتب فردي	109	53.7%
	شركة مراجعة محلية	60	29.6%
	شركة مراجعة دولية	34	16.7%
	ماجستير	48	23.6%
الشهادة المهنية	دكتوراه	6	3%
	شهادة محاسب قانوني يميني YCPA	191	94%
	شهادة محاسب قانوني عربي ACPA	4	2%
	شهادة محاسب قانوني (امريكي) USCPA	3	1.5%
سنوات الخبرة	لا يوجد	5	22.1%
	3 إلى 6 سنوات	70	34.4%
	7 إلى 10 سنوات	46	22.7%
	11 إلى 15 سنة	41	20.2%
أكثر من 15 سنة	46	22.7%	
الإجمالي		203	100%

1- **مكان العمل:** أنّ ما نسبته 53.7% من أفراد عينة الدراسة يعملون في مكاتب فردية، كما يتضح أنّ حوالي 16.7% من أفراد العينة الذين يعملون مراجعين في مكاتب وشركات المحاسبة والمراجعة الدولية والتي تُعدّ من المكاتب والشركات الكبرى في حين أنّ هناك حوالي 29.6% من المراجعين يعملون في مكاتب وشركات المحاسبة والمراجعة المحلية.

2- **المسمى الوظيفي:** يتضح من إجابات أفراد العينة الموزعة في الجدول أعلاه، أنّه يوجد تنوع في المسميات الوظيفية والمراكز، أي: أنّه يوجد تدرج وظيفي وهذا مؤشر على تفاوت القدرات والمهارات في أداء مهمة المراجعة والتميز فيها؛ إذ إنّ ما نسبته 31% من المستجيبين مستوهم الوظيفي مديرو مراجعة، في حين أنّ ما نسبته 27.6% من المستجيبين مستوهم الوظيفي مراجع رئيس، وأنّ ما نسبته 20.7% مساهم الوظيفي عضو لجنة مراجعة، كما أنّ ما نسبته 16.7% بمسمى وظيفي شريك مراجعة، وكانت النسبة الأقل 3.9% بمسمى وظيفي رئيس فريق مراجعة، وتشير هذه الأرقام إلى أنّ الدراسة ركزت على مراجعين ذوي مستويات وظيفية عالية؛ الأمر الذي ينعكس على النتائج التي توصلت إليها الدراسة.

3- **المؤهل العلمي:** يتضح من إجابات عينة الدراسة في الجدول أعلاه أنّ الغالبية العظمى من المراجعين الخارجيين الذين شملتهم عينة الدراسة هم من حملة البكالوريوس بنسبة 73.4% في حين

أن حملة الماجستير حازوا على المرتبة الثانية بنسبة 23.6%، بينما كانت النسبة المتبقية لحملة الدكتوراه؛ إذ بلغت 3% من عينة الدراسة، وهذا يزيد الاطمئنان والثقة بالنتائج التي خرجت بها الدراسة.

4- **الشهادات المهنية:** يتضح من إجابات أفراد عينة الدراسة الموزعة في الجدول أعلاه أنه يوجد تنوع في المؤهلات المهنية الحاصل عليها المستجيبون، ويلاحظ أن ما نسبته 94% من المستجيبين يحملون شهادة محاسب قانوني يماني، وأن ما نسبته 3.5% من المستجيبين يحملون شهادات مهنية أخرى تنوعت بين شهادة مهنية عربية وأمريكية، في حين أن هناك من المستجيبين ما نسبته 2.5% لا يحملون شهادات مهنية، أي: أنهم مراجعين تحت التدريب في الشركات والمكاتب، وهذا يزيد من إمكانية الاعتماد على إجاباتهم ونتائج تحليلها.

5- **سنوات الخبرة:** يتضح من الجدول أعلاه أن ما نسبته 65.6% من عينة الدراسة فترة خبرتهم في مجال المراجعة أكثر من 6 سنوات؛ وهذا يدل على أن نسبة عالية من المستجيبين لديهم خبرة عملية طويلة ما يجعل من إجاباتهم أكثر دقة وأكثر ثقة، ويمكن الاعتماد عليها عند تحليل النتائج.

تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

تحليل فقرات محاور الاستبانة

أولاً-تحليل فقرات المحور الأول (أثر الاستقلالية في الحكم المهني للمراجع):

جدول (3) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والرتبة لمحور الاستقلالية

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
1	وجود علاقة شخصية بين المراجع وإدارة المنشأة يؤثر سلباً في استقلالية المراجع، ومن ثم في أحكامه المهنية.	4.21	0.884	1
2	قبول الهدايا من الإدارة أو الضيافة يؤثر سلباً في حكمه المهني.	4.11	0.872	3
3	حجم الأتعاب التي يحصل عليها المراجع تؤثر في استقلالية المراجع؛ وهو ما ينعكس سلباً على أحكامه المهنية.	3.60	1.017	5
4	ارتفاع المنافسة بين مكاتب وشركات المراجعة يؤثر سلباً في استقلال المراجع؛ وهو ما ينعكس سلباً على الحكم المهني للمراجع الخارجي.	3.49	1.036	6
5	رفض السياسات المفضلة للعميل رغم المزايا والمنافع الحالية والمستقبلية من العميل يعزز من استقلالية المراجع؛ وهو ما يعزز أيضاً أحكامه المهنية.	3.86	0.784	4
6	تقديم التنازلات من قبل المراجع الخارجي تؤثر في موضوعيته؛ وهو ما ينعكس سلباً على حكمه المهني.	4.15	0.746	2
8	المحور بشكل عام	3.90	0.592	

كما يتضح من الجدول (3) أنَّ الفقرة رقم (1) التي تنص على "وجود علاقة شخصية بين المراجع وإدارة المنشأة يؤثر سلباً في استقلالية المراجع، وَمِنْ ثَمَّ في أحكامه المهنية"، جاءت في المرتبة الأولى في المحور بمتوسط حسابي بلغ (4.21) وانحراف معياري بلغ (0.884)؛ وهو ما يشير إلى موافقة المستجيبين على ما تضمنته الفقرة فضلاً عن اتساق الإجابات وعدم تشتتها؛ ويعزو الباحثان ذلك إلى أنَّ العلاقة الشخصية بين المراجع وإدارة المنشأة محل المراجعة تؤثر سلباً في استقلالية المراجع وفي حكمه المهني. أمَّا الفقرة رقم (4) فقد جاءت في المرتبة الأخيرة في المحور بمتوسط حسابي بلغ (3.49)، وانحراف معياري بلغ (1.036)؛ الأمر الذي يشير إلى موافقة أفراد العينة حول ما تضمنته الفقرة، وتشتت في الإجابات وعدم اتساقها؛ ويعزو الباحثان ذلك الاختلاف إلى أهمية المنافسة بين المكاتب كمدد للاستقلالية، وَمِنْ ثَمَّ على الأحكام المهنية للمراجع.

كما يظهر الجدول أنَّ المتوسط العام لمحور الاستقلالية بلغ (3.90) وانحراف معياري (0.592)؛ وهو ما يشير إلى موافقة جميع أفراد العينة على ما يتضمنه المحور من فقرات، كما حازت جميع فقرات المحور على انحرافات معيارية أقل من الواحد الصحيح؛ وهو ما يشير إلى اتساق إجابات أفراد العينة وعدم اختلافها حول فقرات محور الاستقلالية؛ ويعزو الباحثان ذلك إلى درجة أهمية الاستقلالية ومدى تأثيرها في الأحكام المهنية من وجهة نظر عينة الدراسة.

ثانياً-تحليل فقرات المحور الثاني (أثر الموضوعية في الحكم المهين للمراجع):

جدول (4) المتوسطات والانحرافات المعيارية والرتبة لمحور الموضوعية

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
1	تحرر المراجع من تضارب المصالح وعدم تحريفه للحقائق يعزز من حكمه المهني.	4.54	0.582	1
2	استجابة المراجع للضغوطات من الآخرين عند أداء عملية المراجعة يؤثر سلباً في أحكامه المهنية.	4.33	0.727	3
3	التزام المراجعين بسياسات وإجراءات تضمن الموضوعية في أثناء أداء عملية المراجعة يعزز من قدرتهم على إصدار أحكام مهنية سليمة.	4.51	0.583	2
4	ثقة المراجع بأعضاء لجنة المراجعة تؤثر في موضوعية المراجع وحكمه المهني.	4.06	0.868	4
3	المحور ككل	4.36	0.439	

ويتضح من الجدول (4) أنَّ الفقرة رقم (1) التي تنص على "تحرر المراجع من تضارب المصالح وعدم تحريفه للحقائق يعزز من حكمه المهني" جاءت في المرتبة الأولى في المحور بمتوسط حسابي بلغ (4.54) وانحراف معياري بلغ (0.582)؛ وهو ما يشير إلى موافقة أفراد العينة على مضمون الفقرة فضلاً عن اتساق وعدم اختلاف الإجابات، ويرى الباحثان أهمية تحرر المراجع الخارجي من تضارب المصالح وعدم تحريفه للحقائق يعزز من حكمه المهني.

كما أنّ الفقرة رقم (4) التي تنص على "ثقة المراجع بأعضاء لجنة المراجعة تؤثر في موضوعية المراجع وحكمه المهني" قد جاءت في المرتبة الأخيرة على مستوى المحور بمتوسط حسابي بلغ (4.06) وانحراف معياري بلغ (0.868)؛ الأمر الذي يشير إلى موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على ما تضمنته الفقرة، فضلاً عن اتساق الاجابات وعدم تشتتها؛ ويعزو الباحثان ذلك إلى أنّ الثقة الممنوحة لأعضاء لجنة المراجعة تؤثر في موضوعية المراجع وحكمه المهني. كما يظهر الجدول أنّ المتوسط العام لمحور الموضوعية بلغ (4.36) وانحراف معياري بلغ (0.439)، وعلى الترتيب الثالث ضمن المحاور بشكل عام؛ وهو ما يشير إلى موافقة جميع أفراد العينة على ما يتضمنه المحور من فقرات، واتساق إجابات أفراد العينة وعدم اختلافها حول فقرات محور الموضوعية؛ ويعزو الباحثان ذلك إلى درجة أهمية الموضوعية ومدى تأثيرها في الأحكام المهنية من وجهة نظر عينة الدراسة.

ثالثاً-تحليل فقرات المحور الثالث (أثر الكفاءة المهنية في الحكم المهني):

جدول (5) المتوسطات والانحرافات المعيارية والرتبة لمحور الكفاءة المهنية

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
1	يؤثر التأهيل العلمي والمهني في رفع كفاءة المراجع الخارجي؛ وهو ما يعزز من جودة حكمه المهني.	4.52	0.647	1
2	قيام المراجع بتطوير معارفه من خلال مواكبة ومتابعة التطورات المرتبطة بالمهنة يؤثر في جودة أحكامه المهنية.	4.44	0.777	4
3	يؤثر وجود وحدة لتحسين جودة أعمال المراجعة في المكتب في الحكم المهني للمراجعين.	4.30	0.712	5
4	القدرة على التحليل والتفسير وتبسيط العمليات المعقدة يعزز من كفاءة المراجع الخارجي؛ وهو ما ينعكس إيجاباً على أحكامه المهنية.	4.49	0.530	3
5	وضع برامج تدريب متخصصة وورش عمل من قبل الهيئات المنظمة للمهنة يزود المراجعين بالخبرات والتجارب؛ وهو ما يزيد من القدرة على اتخاذ قرارات وأحكام مهنية سليمة.	4.50	0.608	2
1	المحور بشكل عام	4.45	0.484	1

ويتضح من الجدول (5) أنّ الفقرة رقم (1) التي تنص على "يؤثر التأهيل العلمي والمهني في رفع كفاءة المراجع الخارجي؛ وهو ما يعزز من جودة حكمه المهني" جاءت في المرتبة الأولى في المحور بمتوسط حسابي بلغ (4.52) وانحراف معياري بلغ (0.647)؛ الأمر الذي يشير إلى موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على ما تضمنته الفقرة، فضلاً عن اتساق الإجابات وعدم تشتتها؛ ويعزو الباحثان ذلك إلى أهمية رفع كفاءة المراجع الخارجي من خلال التأهيل العلمي والمهني وما يعكسه على جودة الحكم المهني. أمّا الفقرة رقم (3) التي تنص على "يؤثر وجود وحدة لتحسين جودة أعمال المراجعة في المكتب في الحكم المهني للمراجعين" فقد جاءت في المرتبة الأخيرة على مستوى المحور بمتوسط حسابي بلغ (4.33) وانحراف معياري بلغ (0.712). ويرى الباحثان أهمية وجود وحدة لتحسين جودة

أعمال المراجعة وما يعكسه من تأثير إيجابي في الحكم المهني للمراجعين. كما يظهر الجدول أنَّ المتوسط العام محور الكفاءة المهنية بشكل عام قد جاء بمتوسط حسابي بلغ (4.45) وانحراف معياري (0.484)، وعلى الترتيب الأول ضمن المحاور بشكل عام، وعند النظر إلى المتوسطات الحسابية لكافة الفقرات فقد كانت متقاربة؛ وهو ما يدل على وجود توافق حول فقرات المحور في آراء المستجيبين؛ ويعزو الباحثان ذلك إلى درجة أهمية الكفاءة المهنية ومدى تأثيرها في الأحكام المهنية من وجهة نظر عينة الدراسة.

رابعاً-تحليل فقرات المحور الرابع (أثر الخبرة المهنية في الحكم المهني للمراجع):

جدول (6): المتوسطات والانحرافات المعيارية والرتبة لمحور الخبرة المهنية

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
1	تؤثر الخبرة المكتسبة لدى المراجع في نوع النشاط الذي تمارسه منشأة العميل محل المراجعة في أحكامه المهنية	4.27	0.784	4
2	تؤثر خبرة المراجع الخارجي في التخطيط لعملية المراجعة في أحكامه المهنية.	4.33	0.679	2
3	تساعد خبرة المراجع المهنية في تكوين مؤشرات مسبقة للحكم وبناء التوقعات لها وفي إصدار الحكم المهني الملائم	4.27	0.690	3
4	استعانة المراجع بخبراء متخصصين تؤثر إيجاباً في أحكامه المهنية	4.33	0.671	1
5	المحور بشكل عام	4.30	0.520	5

ويتضح من الجدول رقم (6) أنَّ الفقرة رقم (4) التي تنص على "استعانة المراجع بخبراء متخصصين تؤثر إيجاباً في أحكامه المهنية" جاءت في المرتبة الأولى في المحور بمتوسط حسابي بلغ (4.33) وانحراف معياري بلغ (0.671)؛ وهو ما يشير إلى موافقة إجابات أفراد العينة على مضمون الفقرة فضلاً عن اتساق وعدم تشتت الإجابات؛ ويعزو الباحثان ذلك إلى أهمية استعانة المراجع بخبراء متخصصين وما تعكسه من تأثير إيجابي في أحكامه المهنية. كما أنَّ الفقرة رقم (1) التي تنص على "تؤثر الخبرة المكتسبة لدى المراجع في نوع النشاط الذي تمارسه منشأة العميل محل المراجعة في أحكامه المهنية" قد حازت على المرتبة الأخيرة على مستوى المحور بمتوسط حسابي بلغ (4.27) وانحراف معياري (0.784)؛ وهو ما يشير إلى موافقة أفراد العينة على ما تتضمنه الفقرة فضلاً عن اتساق الإجابات وانسجامها وعدم تشتتها؛ ويعزو الباحثان ذلك إلى أهمية خبرة المراجع في نوع النشاط محل المراجعة ومدى تأثيرها في جودة حكمه المهني.

كما يظهر الجدول أنَّ المتوسط العام لمحور الخبرة المهنية بشكل عام قد جاء بمتوسط حسابي بلغ (4.30) وانحراف معياري بلغ (0.520)، وحصل على الترتيب الخامس ضمن المحاور بشكل عام؛ وهو ما يدل على وجود توافق حول فقرات محور الخبرة المهنية في آراء المستجيبين؛ ويعزو الباحثان ذلك إلى درجة أهمية الخبرة المهنية ومدى تأثيرها في الأحكام المهنية من وجهة نظر عينة الدراسة.

خامسا-تحليل فقرات المحور الخامس (المعايير المهنية):

جدول (8) المتوسطات والانحرافات المعيارية والرتبة لمحور المعايير المهنية

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
1	التخطيط السليم لنطاق وتوقيت إجراءات المراجعة يسهم في تقليل مخاطر المراجعة؛ وهو ما يسهم في تحسين الحكم المهني للمراجع الخارجي.	4.51	0.616	1
2	وجود سياسات وإجراءات تضمن تنفيذ العاملين لمهمة المراجعة وفقاً للمعايير والمتطلبات المهنية تؤثر في الأحكام المهنية للمراجع.	4.42	0.673	5
3	توفر برنامج وخطة للمراجعة يؤثر في الحكم المهني للمراجع الخارجي.	4.30	0.810	6
4	ارتفاع مستوى الإشراف للمراجع على المساعدين يؤثر في تحسين الأحكام المهنية.	4.47	0.655	2
5	الفهم الكافي لهيكل نظام الرقابة الداخلية يسهم في تحسين الحكم المهني للمراجع الخارجي وترشيده.	4.46	0.631	3
6	مدى موضوعية أدلة الإثبات يؤثر في الحكم المهني للمراجع عند تقييم مدى كفاية وفاعلية أدلة الإثبات.	4.43	0.605	4
7	ضعف ممارسة الشك المهني للمراجع في بذل العناية المهنية الكافية يؤثر سلباً في الحكم المهني للمراجع.	4.19	0.750	7
2	المحور بشكل عام	4.40	0.501	2

ويتضح من الجدول أعلاه أنّ الفقرة رقم (1) التي تنص على "التخطيط السليم لنطاق وتوقيت إجراءات المراجعة يسهم في تقليل مخاطر المراجعة؛ وهو ما يسهم في تحسين الحكم المهني للمراجع الخارجي" جاءت في المرتبة الأولى في المحور بمتوسط حسابي بلغ (4.51) وانحراف معياري بلغ (0.616)؛ وهو ما يشير إلى موافقة إجابات أفراد العينة على مضمون الفقرة فضلاً عن اتساق وعدم تشتت الإجابات. ويرى الباحثان أهمية التخطيط السليم لنطاق المراجعة وتوقيت إجراءاتها؛ كونه يسهم في تقليل مخاطر المراجعة؛ وهو ما ينعكس إيجابياً على الحكم المهني للمراجع. أما الفقرة رقم (7) التي تنص على "ضعف ممارسة الشك المهني للمراجع عند بذل العناية المهنية الكافية يؤثر سلباً في الحكم المهني للمراجع" فقد جاءت في المرتبة الأخيرة على مستوى المحور بمتوسط حسابي بلغ (4.19) وانحراف معياري بلغ (0.750)؛ الأمر الذي يشير إلى موافقة أفراد العينة على مضمون الفقرة فضلاً عن اتساق الإجابات وعدم تشتتها؛ ويعزو الباحثان ذلك إلى أهمية الشك المهني للمراجع عند أداء عملية المراجعة. كما يظهر الجدول أنّ المتوسط العام محور المعايير المهنية بشكل عام قد جاء بمتوسط حسابي بلغ (4.40) وانحراف معياري بلغ (0.501)، وعلى الترتيب الثاني ضمن المحاور بشكل عام، وعند النظر إلى المتوسطات الحسابية لكافة الفقرات فقد كانت متقاربة؛ وهو ما يدل على

وجود توافق حول فقرات المحور في آراء المستجيبين؛ ويعزو الباحثان ذلك التوافق إلى أهمية الالتزام بتطبيق متطلبات المعايير المهنية ومدى تأثيرها في الأحكام المهنية للمراجع.

سادساً- تحليل فقرات المحور السادس (أثر مخاطر المراجعة على الحكم المهني للمراجع):

جدول (9) المتوسطات والانحرافات المعيارية والرتبة لمحور مخاطر المراجعة

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
1	يؤثر تقدير حجم المخاطر المتعلقة بنشاط المنشأة محل المراجعة في الحكم المهني للمراجع.	4.28	0.746	5
2	يؤثر مبدأ الأهمية النسبية لبنود القوائم المالية في الحكم المهني للمراجع.	4.19	0.782	6
3	الفشل في التحقق بشكل كافٍ من الإيضاحات والمعلومات المقدمة من إدارة العميل يرفع من درجة المخاطر؛ وهو ما ينعكس سلباً على الحكم المهني.	4.29	0.682	4
4	المتابعة المستمرة والإشراف والرقابة تسهم في التقليل من درجة المخاطرة وعدم التأكد؛ وهو ما ينعكس إيجاباً على الحكم المهني للمراجع.	4.34	0.730	2
5	فهم بيئة عمل المنشأة محل المراجعة وفهم طبيعة المخاطر حسب نوعها ووضع المعالجات اللازمة يحسن من الحكم المهني للمراجع الخارجي.	4.52	0.600	1
6	التوسع في تنفيذ اختبارات المراجعة وجمع المزيد من أدلة الإثبات يؤدي إلى تخفيض مخاطر المراجعة؛ وهو ما يؤثر في الحكم المهني للمراجع الخارجي.	4.34	0.736	3
4	المحور بشكل عام			
		4.33	0.530	

يتضح من الجدول (9) أنَّ الفقرة رقم (5) التي تنص على "فهم بيئة عمل المنشأة محل المراجعة وفهم طبيعة المخاطر حسب نوعها ووضع المعالجات اللازمة يحسن من الحكم المهني للمراجع الخارجي" جاءت في المرتبة الأولى في المحور بمتوسط حسابي بلغ (4.52) وانحراف معياري بلغ (0.600)؛ الأمر الذي يشير إلى موافقة أفراد العينة على مضمون الفقرة فضلاً عن اتساق الإجابات وعدم تشتتها. ويرى الباحثان أنَّ أهمية فهم المراجع لبيئة المنشأة محل المراجعة والمخاطر المتعلقة بها، ووضع المعالجات اللازمة يحسن من جودة الحكم المهني للمراجع الخارجي. كما أنَّ الفقرة رقم (2) التي تنص على "يؤثر مبدأ الأهمية النسبية لبنود القوائم المالية في الحكم المهني للمراجع" قد جاءت في المرتبة الأخيرة على مستوى المحور بمتوسط حسابي بلغ (4.19) وانحراف معياري بلغ (0.782)؛ الأمر الذي يشير إلى موافقة إجابات أفراد العينة على مضمون الفقرة فضلاً عن اتساق وعدم تشتت الإجابات؛ ويعزو الباحثان ذلك إلى أهمية مبدأ الأهمية النسبية لبنود القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة بوصفه مؤشراً للحكم المهني. كما يظهر الجدول أنَّ المتوسط العام لمحور مخاطر المراجعة بشكل عام قد جاء بمتوسط حسابي بلغ (4.33) وانحراف معياري بلغ (0.530)، وحصل على الترتيب الرابع ضمن المحاور شكل عام، وعند النظر إلى المتوسطات الحسابية لكافة الفقرات فقد

كانت متقاربة؛ وهو ما يدل على وجود توافق حول فقرات المحور في آراء المستجيبين؛ ويعزو الباحثان ذلك التوافق إلى أهمية محور أثر مخاطر المراجعة في الأحكام المهنية للمراجع.

سابعاً- تحليل فقرات المحور السابع (أثر سلوك الإدارة):

جدول (10) المتوسطات والانحرافات المعيارية والرتبة لمحور سلوك الإدارة

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
1	سمعة إدارة المنشأة ونزاهتها واستقامتها تؤثر في الحكم المهني للمراجع الخارجي.	4.08	0.919	6
2	التزام إدارة المنشأة محل المراجعة بعدم التجاوز لأنظمة الرقابة الداخلية يؤثر في الحكم المهني للمراجع الخارجي.	4.16	0.776	3
3	ممارسة إدارة المنشأة محل المراجعة للضغط على المراجع الخارجي يؤثر في أحكامه المهنية.	4.10	0.936	4
4	التزام الإدارة بتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية والمبادئ المقبولة قبولاً عاماً يسهل من عملية المراجعة؛ وهو ما يؤثر إيجاباً في الحكم المهني للمراجع الخارجي.	4.43	0.644	1
5	يؤثر حجم الدعاوى القضائية المرفوعة على الإدارة وطبيعتها في الحكم المهني للمراجع.	4.08	0.872	5
6	امتثال الإدارة للقوانين واللوائح المنظمة للعمل تؤثر في الأحكام المهنية للمراجع.	4.29	0.729	2
6	المحور ككل	4.19	0.590	6

يتضح من الجدول أعلاه أنّ الفقرة رقم (4) التي تنص على "التزام الإدارة بتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية والمبادئ المقبولة قبولاً عاماً يسهل من عملية المراجعة؛ وهو ما يؤثر إيجاباً في الحكم المهني للمراجع الخارجي" جاءت في المرتبة الأولى في المحور بمتوسط حسابي بلغ (4.43) وانحراف معياري بلغ (0.644)؛ وهو ما يشير إلى موافقة إجابات أفراد العينة على ما تضمنته الفقرة فضلاً عن اتساق وعدم اختلاف الإجابات؛ ويعزو الباحثان ذلك إلى أهمية التزام إدارة المنشأة محل المراجعة بتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية والمبادئ المقبولة قبولاً عاماً؛ كونه يسهل من أداء عملية المراجعة ويؤثر إيجابياً في الحكم المهني للمراجع الخارجي.

وجاءت الفقرة رقم (1) التي تنص على "سمعة إدارة المنشأة ونزاهتها واستقامتها تؤثر في الحكم المهني للمراجع الخارجي" في المرتبة الأخيرة على مستوى المحور بمتوسط حسابي بلغ (4.08) وانحراف معياري بلغ (0.919)؛ وهذا يشير إلى موافقة أفراد العينة على ما مضمون الفقرة فضلاً عن اتساق الإجابات وعدم تشتتها. ويرى الباحثان في ذلك أنّ سمعة الإدارة ونزاهتها واستقامتها تؤثر إيجابياً في الحكم المهني للمراجع الخارجي. كما يظهر الجدول أنّ المتوسط العام لمحور سلوك الإدارة بشكل عام قد جاء بمتوسط حسابي بلغ (4.19) وانحراف معياري بلغ (0.590)، وحصل على الترتيب

السادس ضمن المحاور بشكل عام؛ وهو ما يدل على موافقة أفراد العينة حول فقرات المحور؛ ويعزو الباحثان ذلك التوافق إلى أهمية محور أثر سلوك الإدارة في الحكم المهني للمراجع.

ثامناً-تحليل فقرات المحور الثامن (أثر تعقيد مهام المراجعة في الحكم المهني للمراجع):

جدول (11) المتوسطات والانحرافات المعيارية والرتبة لمحور تعقيد مهام المراجعة

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
1	حجم مهام المراجعة وطبيعته يؤثران في الأحكام المهنية للمراجع.	4.00	0.904	5
2	تخصص المراجع الخارجي في نشاط العمل يسهم في التقليل من تعقيد مهمة المراجعة؛ وهو ما يؤثر إيجاباً في الحكم المهني للمراجع.	4.36	0.670	1
3	توفر الخبرة المناسبة للمراجع تخفض من حالات عدم التأكد للمهام غير الهيكلية أو غير الروتينية؛ وهو ما يؤثر إيجاباً في الحكم المهني للمراجع الخارجي.	4.33	0.647	2
4	قيام المراجع بقبول عمليات مراجعة غير روتينية لا يستطيع اتمامها يؤثر سلباً في الحكم المهني للمراجع الخارجي.	4.13	0.794	3
5	صعوبة عملية المراجعة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها يؤثر سلباً في إجراءات تنفيذ عملية المراجعة وعملية إصدار الحكم المهني للمراجع الخارجي.	4.09	0.739	4
7	المحور بشكل عام	4.18	0.583	7

يتضح من الجدول (11) أنّ الفقرة رقم (2) التي تنص على "تخصص المراجع الخارجي في نشاط العمل يسهم في التقليل من تعقيد مهمة المراجعة؛ وهو ما يؤثر إيجاباً في الحكم المهني للمراجع" جاءت في المرتبة الأولى في المحور بمتوسط حسابي بلغ (4.36) وانحراف معياري بلغ (0.670)؛ وهو ما يشير إلى موافقة أفراد العينة على ما تضمنته الفقرة بالإضافة إلى الاتساق الكبير في إجابات أفراد العينة وعدم تشتتها حول محتوى الفقرة؛ ويعزو الباحثان ذلك إلى أنّ أهمية تخصص المراجع في نشاط العمل محل المراجعة تقلل من تعقيد عملية المراجعة؛ وهو ما يؤثر إيجابياً في حكمه المهني.

وجاءت الفقرة رقم (1) التي تنص على "حجم مهام المراجعة وطبيعتها يؤثران في الأحكام المهنية للمراجع" في المرتبة الأخيرة على مستوى المحور بمتوسط حسابي بلغ (4.00) وانحراف معياري بلغ (0.904)، الأمر الذي يشير إلى موافقة أفراد العينة على ما تضمنته الفقرة فضلاً عن الاتساق الكبير في إجابات أفراد العينة وعدم تشتتها حول محتوى الفقرة. ويرى الباحثان أهمية حجم مهمة المراجعة وطبيعتها على الحكم المهني للمراجع. كما يظهر الجدول أنّ المتوسط العام لمحور تعقيد مهمة المراجعة بشكل عام قد جاء بمتوسط حسابي بلغ (4.18) وانحراف معياري بلغ (0.583)، وحصل على الترتيب السابع ضمن المحاور بشكل عام؛ وهو ما يدل على موافقة أفراد العينة حول فقرات محور تعقيد مهام المراجعة. ويرى الباحثان أهمية تعقيد مهام المراجعة في جودة الحكم المهني

اختبار فرضيات الدراسة:

نتيجة اختبار الفرضية الأولى:

تنص الفرضية على الآتي:

الفرضية العدمية H_0 : "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاستقلالية في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية".

الفرضية البديلة H_a : "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاستقلالية في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية".

وتهدف هذه الفرضية إلى قياس أثر الاستقلالية في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية، وقد تم استخدام اختبار (T) للعينة الواحدة لمقارنة المتوسطات لقياس أثر الاستقلالية في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية، كما في الجدول (12).

جدول رقم (12) نتيجة اختبار "T" للعينة الواحدة للفرضية الأولى

الفرضية	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	درجات الحرية	النتيجة
الأولى	203	3.9031	.59233	93.885	0.000	202	الرفض

يلاحظ من الجدول (12) أنَّ المتوسط الحسابي للفرضية بلغ (3.90)؛ وهو ما يشير مبدئيًا إلى رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة ولمزيد من التأكد تم إجراء اختبار (T) للعينة الواحدة كما في الجدول أعلاه. تقضي قاعدة القرار بأن ترفض الفرضية العدمية إذا كان مستوى الدلالة المحتسب أقل من قيمة مستوى المعنوية المعتمد، ويتم قبول الفرضية العدمية إذا كان مستوى الدلالة المحتسب أكبر من قيمة مستوى المعنوية المعتمد، وبما أنَّ مستوى الدلالة المحتسب هو (0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد (0.05)؛ فعليه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص أنَّه: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاستقلالية في الحكم نتيجة المهنية للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية".

نتيجة اختبار الفرضية الثانية:

تنص الفرضية على الآتي:

الفرضية العدمية H_0 : "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للموضوعية في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية".

الفرضية البديلة H.a: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للموضوعية في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية".

وتهدف هذه الفرضية إلى قياس أثر الموضوعية في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية، وقد تم استخدام اختبار (T) للعينة الواحدة لمقارنة المتوسطات لقياس أثر الموضوعية في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية، كما في الجدول (13).

جدول رقم (13) نتيجة اختبار "T" لعينة الواحدة للفرضية الثانية

الفرضية	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	درجات الحرية	النتيجة
الثانية	203	4.3608	.43873	141.620	0.000	202	الرفض

يتبين من الجدول (13) أنَّ المتوسط الحسابي بلغ (4.36)؛ وهو ما يشير مبدئيًا إلى رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة ولمزيد من التأكد تم إجراء اختبار (T) للعينة الواحدة كما في الجدول أعلاه.

تقضي قاعدة القرار بأن ترفض الفرضية العدمية إذا كان مستوى الدلالة المحتسب أقل من قيمة مستوى المعنوية المعتمد، ويتم قبول الفرضية العدمية إذا كان مستوى الدلالة المحتسب أكبر من قيمة مستوى المعنوية المعتمد، وبما أنَّ مستوى الدلالة المحتسب هو (0.000)، وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد (0.05)؛ فعليه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص أنَّه: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للموضوعية في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية".

نتيجة اختبار الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية على الآتي:

- **الفرضية العدمية H.0:** "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للكفاءة المهنية في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية".

- **الفرضية البديلة H.a:** "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للكفاءة المهنية في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية".

وتهدف هذه الفرضية إلى قياس أثر الكفاءة المهنية في الحكم المهني للمراجع القانوني في الجمهورية اليمنية، وقد تم استخدام اختبار (T) للعينة الواحدة لمقارنة المتوسطات لقياس أثر الكفاءة المهنية في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية، كما في الجدول رقم (14).

جدول رقم (14) نتيجة اختبار "T" للعينة الواحدة للفرضية الثالثة

الفرضية	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	درجات الحرية	النتيجة
الثالثة	203	4.4493	.48414	130.937	.000	202	الرفض

يتبين من الجدول أعلاه أنَّ المتوسط الحسابي بلغ (4.45)؛ وهو ما يشير مبدئيًا إلى رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، ولمزيد من التأكد تم إجراء اختبار (T) للعينة الواحدة كما في الجدول أعلاه.

تقضي قاعدة القرار بأن ترفض الفرضية العدمية إذا كان مستوى الدلالة المحتسب أقل من قيمة مستوى المعنوية المعتمد، ويتم قبول الفرضية العدمية إذا كان مستوى الدلالة المحتسب أكبر من قيمة مستوى المعنوية المعتمد، وبما أنَّ مستوى الدلالة المحتسب هو (0.000)، وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد (0.05)؛ فعليه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، أي: أنه: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للكفاءة المهنية في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية".

نتيجة اختبار الفرضية الرابعة:

تنص الفرضية على الآتي:

- الفرضية العدمية **H.0**: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للخبرة المهنية في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية".

- الفرضية البديلة **H.a**: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للخبرة المهنية في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية".

تهدف الفرضية إلى قياس أثر الخبرة المهنية في الحكم المهني للمراجع القانوني في الجمهورية اليمنية، وقد تم استخدام اختبار (T) للعينة الواحدة لمقارنة المتوسطات لقياس أثر الخبرة المهنية في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية. كما هو مبين في الجدول (15)

جدول رقم (15) نتيجة اختبار "T" للعينة الواحدة للفرضية الرابعة

الفرضية	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	درجات الحرية	النتيجة
الرابعة	203	4.3017	.52041	117.773	0.000	202	الرفض

يتبين من الجدول (15) أنَّ المتوسط الحسابي بلغ (4.30)؛ وهو ما يشير مبدئيًا إلى رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة ولمزيد من التأكد تم إجراء اختبار (T) للعينة الواحدة كما في الجدول أعلاه.

تقضي قاعدة القرار بأن ترفض الفرضية العدمية إذا كان مستوى الدلالة المحتسب أقل من قيمة مستوى المعنوية المعتمد، ويتم قبول الفرضية العدمية إذا كان مستوى الدلالة المحتسب أكبر من قيمة مستوى المعنوية المعتمد، وبما أن مستوى الدلالة المحتسب هو (0.000)، وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد (0.05)؛ فعليه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، أي: أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للخبرة المهنية في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية".

نتيجة اختبار الفرضية الخامسة:

تنص الفرضية على الآتي

- الفرضية العدمية H_0 : "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمعايير المهنية في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية".

- الفرضية البديلة H_a : "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمعايير المهنية في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية".

تهدف الفرضية إلى قياس أثر المعايير المهنية في الحكم المهني للمراجع القانوني في الجمهورية اليمنية، وقد تم استخدام اختبار (T) للعينة الواحدة لمقارنة المتوسطات لقياس أثر المعايير المهنية في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية، كما هو بين في الجدول (16).

جدول رقم (16) نتيجة اختبار "T" للعينة الواحدة للفرضية الخامسة

الفرضية	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	درجات الحرية	النتيجة
الخامسة	203	4.3990	.50089	125.130	.000	202	الرفض

يتبين من الجدول (16) أن المتوسط الحسابي بلغ (4.40)؛ وهو ما يشير مبدئيًا إلى رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة؛ ولمزيد من التأكد تم إجراء اختبار (T) للعينة الواحدة كما في الجدول أعلاه.

تقضي قاعدة القرار بأن ترفض الفرضية العدمية إذا كان مستوى الدلالة المحتسب أقل من قيمة مستوى المعنوية المعتمد، ويتم قبول الفرضية العدمية إذا كان مستوى الدلالة المحتسب أكبر من قيمة مستوى المعنوية المعتمد، وبما أن مستوى الدلالة المحتسب هو (0.000)، وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد (0.05)؛ فعليه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، أي: أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمعايير المهنية في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية".

نتيجة اختبار الفرضية السادسة:

تنص الفرضية على الآتي

- الفرضية العدمية **H.0**: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمخاطر المراجعة المهنية في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية".

- الفرضية البديلة **H.a**: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمخاطر المراجعة المهنية في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية".

وتهدف الفرضية إلى قياس أثر مخاطر المراجعة في الحكم المهني للمراجع القانوني في الجمهورية اليمنية، وقد تم استخدام اختبار (T) للعينة الواحدة لمقارنة المتوسطات لقياس أثر مخاطر المراجعة في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية، كما في الجدول (17).

جدول رقم (17) نتيجة اختبار "T" للعينة الواحدة للفرضية الخامسة

الفرضية	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	درجات الحرية	النتيجة
السادسة	203	4.3259	.53025	116.239	0.000	202	الرفض

يتبين من الجدول (17) أن المتوسط الحسابي بلغ (4.33)؛ وهو ما يشير مبدئيًا إلى رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة؛ ولمزيد من التأكد تم إجراء اختبار (T) للعينة الواحدة كما في الجدول أعلاه. تقضي قاعدة القرار بأن ترفض الفرضية العدمية إذا كان مستوى الدلالة المحتسب أقل من قيمة مستوى المعنوية المعتمد، ويتم قبول الفرضية العدمية إذا كان مستوى الدلالة المحتسب أكبر من قيمة مستوى المعنوية المعتمد، وبما أن مستوى الدلالة المحتسب هو (0.000)، وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد (0.05)؛ فعليه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، أي: أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمخاطر المراجعة في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية".

نتيجة اختبار الفرضية السابعة:

تنص الفرضية على الآتي:

- الفرضية العدمية **H.0**: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لسلوك الإدارة في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية".

- الفرضية البديلة **H.a**: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لسلوك الإدارة في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية".

وتهدف هذه الفرضية إلى قياس أثر سلوك الإدارة في الحكم المهني للمراجع القانوني في الجمهورية اليمنية، وقد تم استخدام اختبار (T) للعينة الواحدة لمقارنة المتوسطات لقياس أثر سلوك الإدارة في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية، كما في الجدول (18).

جدول رقم (18) نتيجة اختبار "T" للعينة الواحدة للفرضية السابعة

الفرضية	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	درجات الحرية	النتيجة
السابعة	203	4.1913	.58909	101.372	.000	202	الرفض

يتبين من الجدول (18) أنَّ المتوسط الحسابي بلغ (4.19)؛ وهو ما يشير مبدئيًا إلى رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة؛ ولمزيد من التأكيد تم إجراء اختبار (T) للعينة الواحدة كما في الجدول أعلاه. تقضي قاعدة القرار بأن ترفض الفرضية العدمية إذا كان مستوى الدلالة المحتسب أقل من قيمة مستوى المعنوية المعتمد، ويتم قبول الفرضية العدمية إذا كان مستوى الدلالة المحتسب أكبر من قيمة مستوى المعنوية المعتمد، وبما أنَّ مستوى الدلالة المحتسب هو (0.000)، وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد (0.05)؛ فعليه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، أي: أنَّه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لسلوك الإدارة في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية".

نتيجة اختبار الفرضية الثامنة:

تنص الفرضية على الآتي:

- الفرضية العدمية H_0 : "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتعقيد مهام المراجعة في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية".

- الفرضية البديلة H_a : "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتعقيد مهام المراجعة في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية".

وتهدف هذه الفرضية إلى قياس أثر تعقيد مهام المراجعة في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية، وقد تم استخدام اختبار (T) للعينة الواحدة لمقارنة المتوسطات لقياس أثر تعقيد مهام المراجعة في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية، كما في الجدول (19).

جدول رقم (19) نتيجة اختبار "T" للعينة الواحدة للفرضية الثامنة

الفرضية	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	درجات الحرية	النتيجة
الثامنة	203	4.1802	.58259	102.233	.000	202	الرفض

يتبين من الجدول (19) أنَّ المتوسط الحسابي بلغ (4.18)؛ وهو ما يشير مبدئيًا إلى رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة؛ ولمزيد من التأكيد تم إجراء اختبار (T) للعينة الواحدة كما في الجدول أعلاه.

تقضي قاعدة القرار بأن ترفض الفرضية العدمية إذا كان مستوى الدلالة المحتسب أقل من قيمة مستوى المعنوية المعتمد، ويتم قبول الفرضية العدمية إذا كان مستوى الدلالة المحتسب أكبر من قيمة

مستوى المعنوية المعتمد، وبما أنّ مستوى الدلالة المحتسب هو (0.000)، وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد (0.05)؛ فعليه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، أي: أنّه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتعقيد مهام المراجعة في الحكم المهني للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية".

النتائج والتوصيات:

أولاً-النتائج:

أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود أثر ذي دلالة إحصائية للعوامل المتعلقة بشخصية المراجع وبيئة المراجعة كالآتي:

- هناك أثر ذو دلالة إحصائية للاستقلالية في الحكم المهني للمراجع الخارجي.
- هناك أثر ذو دلالة إحصائية للموضوعية في الحكم المهني للمراجع الخارجي.
- هناك أثر ذو دلالة إحصائية للكفاءة المهنية في الحكم المهني للمراجع الخارجي.
- هناك أثر ذو دلالة إحصائية للخبرة المهنية في الحكم المهني للمراجع الخارجي.
- هناك أثر ذو دلالة إحصائية للمعايير المهنية في الحكم المهني للمراجع الخارجي.
- هناك أثر ذو دلالة إحصائية لمخاطر المراجعة في الحكم المهني للمراجع.
- هناك أثر ذو دلالة إحصائية لسلوك الإدارة في الحكم المهني للمراجع.
- هناك أثر ذو دلالة إحصائية لتعقيد مهمة المراجعة في الحكم المهني للمراجع الخارجي.

ثانياً-التوصيات:

- 1- ضرورة محافظة المراجعين الخارجيين على استقلالهم الظاهري والمادي من خلال رفض السياسات المفضلة للعميل حتى يتحرروا من الضغوط الداخلية والخارجية، ومن ثم تحسين أحكامهم المهنية.
- 2- ضرورة محافظة المراجعين الخارجيين على موضوعيتهم للتحرر من الضغوط ووضع ضوابط تحكم عمل أعضاء فريق المراجعة لتجنب الثقة العالية التي قد تفقد المراجع موضوعيته في أثناء القيام بمهام المراجعة.
- 3- ضرورة قيام مكاتب وشركات المراجعة بإنشاء وحدات داخل المكتب أو الشركة لتحسين جودة أعمال المراجعة، كما يجب على المراجع بتطوير معارفه وكفاءته من خلال التعليم المستمر ومواكبة ومتابعة التطورات بالمهنة.
- 4- ضرورة قيام المراجع بتعزيز خبراته في مختلف الأنشطة الخاضعة للمراجعة من أجل تمكين المراجع من تكوين مؤشرات مسبقة للحكم وبناء التوقعات لها في أثناء القيام بمهمة المراجعة.



- 5- ضرورة ممارسة المراجع للشك المهني وبذل العناية المهنية الكافية، وضرورة توافر برامج وخطط لعملية المراجعة من أجل تحسين الأحكام المهنية للمراجع.
- 6- ضرورة قيام المراجعين بالتقدير المبدئي للمخاطر المتعلقة بنشاط المنشأة محل المراجعة والتحقق بشكل كلي من الإيضاحات المقدمة، وَمِنْ ثَمَّ تحسين أحكامهم المهنية.
- 7- ضرورة قيام المراجعين بالتحري حول سلوك إدارة المنشأة التي يقوم بمراجعتها من خلال سمعة المنشأة في سوق العمل والدعاوي القضائية المرفوعة عليها، وَمِنْ ثَمَّ تعزيز على إصدار أحكام مهنية سليمة.
- 8- العمل على تعزيز الفهم الكافي بطبيعة وحجم مهام المراجعة وخصوصًا المهام غير الروتينية التي تكون مصحوبة بدرجة كبيرة من التعقيدات والصعوبات والتي تحد من تنفيذ إجراءات عملية المراجعة؛ الأمر الذي يتطلب الخبرة الكبيرة في كافة مجالات المراجعة.
- 9- توصية جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين بضرورة الاهتمام بالتأهيل العلمي والعملية للمراجعين، من خلال اقتراح ورش العمل، والاشتراك في الندوات والدورات الدولية لاكتساب مزيد من المعرفة والخبرات، من أجل دعم الحكم المهني الرشيد لديهم في أثناء القيام بعملية المراجعة.

المراجع والمصادر:

أولاً-المراجع العربية:

- 1- السقال، آلاء عبد الناصر، (2020). أهمية علاقة الشك المهني في مراجعة الحسابات ومخاطر أعمال العميل في جودة حكمه المهني: دراسة ميدانية [رسالة ماجستير غير منشورة]. المعهد العالي لإدارة الأعمال، سوريا.
- 2- المغربي، محمد الفاتح. (2020) "حوكمة الشركات. الأكاديمية للكتاب الجامعي، السودان
- 3- الصباغ، أحمد عبده. (2023). وقتية الإفصاح المحاسبي على طريق الإنترنت وأثرها على منفعة المعلومات المحاسبية. دار حميثرا للنشر والترجمة، مصر.
- 4- العساف، صالح بن حمد. (2012). المدخل إلى البحث في العلوم السلوكية (ط3). دار الزهراء للمشر والتوزيع، الرياض، المملكة العربية السعودية.
- 5- براق، محمد ودليمي، عمر. (2017). العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي. مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية جامعة سطيف، الجزائر، (17)، 16-26.
- 6- جبران، محمد. (2010). العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن [ورقة مقدمة]. الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية.

- 7- جريفين، مايكل. (2023). *كيفية قراءة وتفسير القوائم المالي* (أحمد الصباغ، مترجم). دار حميثرا للنشر والترجمة، مصر
- 8- الأخضر، لقلطي. (2018). *دراسات في المالية والمحاسبة*. دار حميثرا للنشر والترجمة، مصر.
- 9- المورلي، صلاح عبد النبي. (2022). *إدارة الأرباح*. دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- 10- بيشو، بديع الدين. (2014). *الشك المهني للمراجع وأثره على أحكام المراجع بشأن عوامل واحتمالات وإجراءات اكتشاف التلاعب بالقوائم المالية: دراسة تجريبية*. *مجلة التجارة والتمويل*، (2)، ص 237-307.
- 11- رفاة تامر مزيد. (2017). *أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة*. دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- 12- زيتون، محمد خميس خطاب. (2016). *محددات العلاقة بين مستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني وسلامة حكمه المهني على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية" دراسة تجريبية* [أطروحة دكتوراه غير منشورة]. كلية التجارة، جامعة دمنهور، مصر.
- 13- عبيدات، ذوقان، وعدس، عبد الرحمن، وعبد الحق، كايد. (2020). *البحث العلمي: مفهومه وأدواته وأساليبه* (ط2). دار الفكر، عمان، الأردن.
- 14- عبد الفتاح، لؤي، وحمزاوي، زين العابدين. (2012). *الوجيز في مناهج البحث العلمي وتقنياته، المنهجية، بناء البحث، تحرير البحث، مصادر ومراجع البحث* (ط2). مكتبة القادسية للنشر، المغرب.
- 15- علي، ناصر عبد الحميد. (2014). *حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة*. مركز الخبرات المهنية للإدارة-بميك، القاهرة، مصر.
- 16- نشوان، اسكندر محمود. (2019). *الصفات الشخصية وتأثيرها على جودة الأحكام المهنية لمراجع الحسابات الخارجي: دراسة ميدانية*. *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*، 15(3)، 349-372.
- 17- قاسم، محمد بسام محمد. (2019). *دراسة مدى تأثير ممارسة الشك المهني من قبل المراجع الخارجي على جودة حكمه المهني: دراسة ميدانية على المملكة العربية السعودية* [رسالة ماجستير غير منشورة]. كلية إدارة الأعمال، جامعة أم القرى، السعودية.

- 18- محمود، حسن شلقامس. (2018). نموذج وصفي مقترح للعلاقات المتشابكة بين الفروق الفردية للمراجع الخارجي ومدعمات حكمة المهني وخصائص مكتب المراجعة وآثار ذلك على جودة المراجعة"، دراسة ميدانية، جامعة بني سويف. *مجلة المحاسبة والمراجعة جمهورية مصر العربية*، (2)، 64-137.
- 19- الامين، مشروع محمد. (2016). تثمان مكتسبات الخبرة المهنية كمنهج لتطوير الكفاءات الحرفية: دراسة حالة. *مجلة التعليم والعمل*، (4)5، 26-47.
- 20- المغير، علا رسلان محمود. (2021). مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في الأردن. *المجلة العربية للنشر العلمي*، 2(34)، 67-80.
- 21- أبو العنين، أسامة عبد الخالق. (2014). مدخل كمي مقترح لمراجعة تقديرات الإدارة لعناصر القوائم المالية وفق الأهمية النسبية بهدف تحسين الحكم المهني لمراقب الحسابات" دراسة نظرية تطبيقية، كلية التجارة، جامعة بور سعيد. *مجلة البحوث المالية والتجارية*، (2)، 255-279.
- 22- خلاط، صالح ميلود. (2017). أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودوره في تحسين جودة عملية المراجعة: دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخارجيين في مدينة طرابلس. *مجلة جامعة صبراتة العلمية*، (4)، 1-29.
- 23- صداقة، زينب رجب شحات. (2015). أثر الخبرة المهنية على الحكم المهني للمراجع الخارجي بشأن مقدرة المنشأة على الاستمرارية: دراسة تجريبية [أطروحة دكتوراه غير منشورة]. كلية العلوم الاقتصادية والتصرف، جامعة المنار، تونس.
- 24- المطيري، بدر عبد الله. (2016). أثر استخدام الإجراءات التحليلية في تخفيض تقدير الحكم المهني لمدقق الحسابات الخارجي في دولة الكويت [رسالة ماجستير غير منشورة]. جامعة آل البيت، الأردن.
- 25- النعامي، علي، ومرتجى، أحمد كمال. (2014). دور معايير المراجعة الدولية في ترشيد الحكم المهني للمراجعين في قطاع غزة: دراسة تطبيقية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية جامعة الأزهر، *مجلة جامعة القدس للدراسات المفتوحة*، I(32)، 227-252.

ثانياً-المراجع الأجنبية:

- 26- Harahap, Cicely Delfina &Parinduri, Aina Zahra (2021)" **Factors Affecting Audit Judgement**", Akultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Trisakti, Jakarta, Indonesi.
- 27- Tower, Christopher, Philip Austin, Michael Baker, (2019)" **Overview of Professional Judgment**" United States of America.



- 28- Jones, M. (2011), " Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals" New Jersey: Wiley.
- 29- Saputra, Komang Adi Kurniawan &Kawisana, Putu Gede Wisnu Permana. (2021)," **Analysis the influence of power, auditor experience and task complexity on audit judgment**", Palarch's Journal of Archaeology of Egypt, Faculty of Economics and Business, Vol 14, no 4, p6370-6379, Egypt.
- 30- Halim, Hazianti Abdul&Janudin, Sharul Effendy, (2018)" **Factors Influencing Professional Judgment of Auditors in Malaysia**", International Business Research, Faculty of Management and Economics, Universiti Pendidikan Sultan Idris, Perak, Malaysia.
- 31- Morshadul, Hasan, et al, (2020)" **Does Auditors Attributes Impact On Professional Judgment In A financial Audit?** "Doctoral school of management and business, university of Debrecen, Hungary.
- 32- Alrabba, Hussein Mohammed, (2016)," **Measuring The Impact Of Code Of Ethics On The Quality Of Auditor's Professional Judgment**", Journal of Governance and Regulation, Volume 5, Issue 4, Yarmouk University, Jordan.
- 33- Mhlongo, Favourite, (2015)," **Professional Skepticism And Its Effect On The Professional Judgment**", the degree of Master of Commerce, graduate School of Business, University of KwaZulu-Natal.
- 34- Annastry Widyakusuma; Made Sudarma; Roekhudin, (2019)" **He Effect Of Professionalism And Experience On Audit Judgment With Task Complexity As A Moderating Variable**", Faculty of Economics and Business, Brawijaya University, International Journal of Multicultural and Multireligious Understanding, Volume 6, Issue 2, Pages 97-122, Indonesia.