



عمادة البحث العلمي
DEANSHIP OF SCIENTIFIC RESEARCH

مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية

Journal homepage:

<http://scientific-journal.sustech.edu/>



كلية العلوم الاقتصادية والإدارية

أثر خصائص لجنة التدقيق في جودة تقرير المدقق الخارجي في الجمهورية اليمنية "دراسة ميدانية"

سلطان على احمد السريحي

جامعة العلوم والتكنولوجيا - كلية العلوم الإدارية - الجمهورية اليمنية

المستخلص:

هدفت الدراسة إلى تحديد أثر خصائص لجنة التدقيق في جودة تقرير المدقق الخارجي في الجمهورية اليمنية، ولتحقيق الهدف من هذه الدراسة فقد اعتمدت الدراسة على الاستبانة كأداة رئيسة لجمع البيانات، حيث وُزعت 300 استبانة واسترجع منها 250 استبانة صالحة للتحليل ونسبة استجابة 89.67%، ولتحليل البيانات تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، ومن خلال اختبار الانحدار المتعدد أظهرت نتائج الدراسة وجود أثر إيجابي لخصائص لجنة التدقيق (استقلالية لجان التدقيق، خبرة لجنة التدقيق، حجم لجنة التدقيق، اجتماعات لجنة التدقيق، وإدراك لجنة التدقيق للمسؤولية) في جودة تقرير المدقق الخارجي، وكلما توفرت هذه الخصائص في أعضاء لجنة التدقيق ارتفع تأثيرها إيجاباً على جودة تقرير المدقق الخارجي. وخلصت الدراسة إلى زيادة اهتمام أعضاء اللجنة شخصياً بتحديد أتعاب المدققين الخارجيين وذلك للمحافظة على استقلاليتهم، وضرورة قيام مكاتب وشركات التدقيق والجهاز المركزي للمحاسبة والرقابة في الجمهورية اليمنية بتطوير قدرات أفرادها بغرض زيادة تأهيلهم ومواكبة كل ما هو حديث في مهنة التدقيق، بما يساهم في تطويرها وتعزيز الثقة فيها والعمل على إصدار التقارير ذات الجودة.

ABSTRACT:

This study aimed at investigating the impact of the audit committee characteristics on the quality of the external auditor report in Republic of Yemen. In order to achieve its objectives, the study used the questionnaire as a tool for data collection, whereas 300 questionnaires were distributed, while 250 ones had been retrieved, which represent (89.67%) of response rate. To analyze the data, SPSS program was used, thus, through using the multiple regression tests, the results of the study revealed the existence of a positive effect of the audit committee characteristics (independence, expertise, size, meetings, and perception of the audit committee for the responsibility) in the quality of the external auditor report. Furthermore, the more these characteristics had been available in the auditing committee members, the more they may have positive effect in the quality of the external auditor report. The study calls for the members of the audit committee to give more attention for determining the payment fees of the external auditors in order to ensure their independence. In addition, audit offices and companies and the central bureau for control and accounting in the Republic of Yemen need to enhance the abilities of their staff to scale up their qualification and keep up

with the latest developments in the auditing profession, which contribute in their development and enhancement of the confidence in them, as well as working in issuing quality reports.

الكلمات المفتاحية: خصائص لجنة التدقيق، جودة تقرير المدقق الخارجي، الجمهورية اليمنية.

المقدمة:

تعكس جودة تقرير المدقق الخارجي مدى مصداقية وموثوقية المعلومة الواردة في القوائم المالية التي تقوم بإعدادها المنشآت والتي تلبي احتياجات الأطراف المختلفة، وبالتالي تكون عاملاً أساسياً لتقديم معلومات خالية من التحيز، والتي تساهم في تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين، والوفاء بمسؤوليتها الاجتماعية بكفاءة وفعالية وفي ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية المعمول بها (الزبدية والذبيبات، 2010م، ص466; IAASB, 2011, p33; Bhargava & Gupta, 2017), وقد ازداد الاهتمام في الآونة الأخيرة بجودة تقرير المدقق الخارجي خاصة بعد انهيار الشركات الكبرى العالمية والتي هزت الثقة في مهنة التدقيق الخارجي نتيجة عدم الكشف عن التضليل الحاصل بالقوائم المالية في الشركات التي تقوم بتدقيق حساباتها (جبران ، 2010م، ص3).

وأثرت هذه الانهيارات على المهنة بشكل سلبي حيث تزايدت الشكوك في مدى إمكانية الاعتماد على التقارير التي يُصدرها المدقق الخارجي في اتخاذ القرارات نتيجة لفقدانها مصداقيتها وأن أحد الأسباب الهامة لحدوث الانهيارات هو غياب الإفصاح والشفافية التي تعبر عن الأوضاع المالية لهذه الشركات وهذا جعل المعلومة الواردة في التقارير تفقد أهم عناصر تميزها ألا وهو عنصر الجودة (Al-Mamun et al., 2014, p899; جبران، 2010، ص3). وفي إطار تحقيق الجودة فقد تم إصدار المعيار (ISA 700) والمعيار المعدل (ISA 701) والمتعلقان بتقرير المدقق الخارجي، ومعيار (SAS 25) والذي يتناول العلاقة بين معايير التدقيق المتعارف عليها ومعايير الرقابة على الجودة، بالإضافة إلى معيار (ISA 220) والمتعلق بالرقابة على الجودة.

مشكلة الدراسة:

من خلال استقراء دراسة كلٍ من (جبران، 2010م، ص4) دراسة (المخلافي، 2013م، ص254) ودراسة (العبيسي، 2011م، ص104)، يتضح أنها تعاني من بعض جوانب القصور في الالتزام بالجودة عند إصدار تقارير التدقيق الخارجية والذي بدوره انعكس سلبياً على نظرة المستثمرين إلى هذه التقارير، ففي القطاع الخاص وبحسب دراسة (جبران، 2010م، ص5) فإن هناك عدداً من الشكاوي الناتجة عن انخفاض الجودة في تقارير التدقيق التي تصدرها مكاتب التدقيق الخاصة وعدم مصداقيتها، وأوضحت الدراسة أن القصور في تقارير التدقيق يأتي نتيجة افتقار هذه المكاتب إلى قواعد السلوك المهني، أما بالنسبة للقطاع العام فقد أوضحت دراسة (المخلافي، 2013م، ص253) أن الجودة في تقرير المدقق تعتمد بدرجة كبيرة الموضوعية وهو ما يفتقد إليه الجهاز المركزي عند تدقيق وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها، مما يؤدي إلى نشر قوائم مالية غير حقيقية ولا تعكس وضع الجهة الخاضعة لرقابته. مما سبق ونتيجة للتجاوز الواضح في تطبيق القوانين من قبل الجهات المعنية وغياب التنظيم والإشراف الفعال وعدم الالتزام بالأنظمة الداخلية والقوانين المنظمة لأعمال المنشآت، أدى ذلك إلى إفلاس العديد

من منشآت القطاع العام والخاص، ففي القطاع العام وبحسب تقارير الجهاز المركزي لـ2007 فقد انهارت كل من شركة مأرب في 2005م، ومصنع الغزل والنسيج في 2004م، بالإضافة إلى المؤسسة العامة للتجارة الخارجية والحبوب، أما بالنسبة للقطاع الخاص فيعتبر انهيار البنك الوطني للتجارة والاستثمار في 2005 من الانهيارات التي أثرت وبشكل كبير على النظام المصرفي اليمني (Chih, 2008; Al-Sorih, 2014, p25). طالت التأثيرات المستوى المحلي في البيئة اليمنية ففي القطاع الخاص ضاعت حقوق العديد من المساهمين والمودعين في البنك الوطني والمقدرة بـ 239 مليون دولار، وهذا بدوره أدى إلى إضعاف ثقة المستخدمين في المعلومات الواردة في تقرير المدقق، حيث اتضح أنها غير دقيقة، والذي بدوره ألقى مسؤولية كبيرة على مكاتب التدقيق لاستعادة ثقة جمهور المستخدمين والمتعاملين مع التقارير التي تصدرها (YCB, 2005; Al-Sorih, 2014,p25). وفي صدد ذلك سعت الجهات الرسمية في الجمهورية اليمنية إلى إعداد دليل ضمان الجودة، والذي يُعتبر مساراً تقييمياً اهتمامه الأساسي يتمثل في تصميم نظام رقابة الجودة، حيث يساعد على التأكد من أن التقارير والمسارات الرقابية تستجيب للمعايير المطلوبة والممارسات الدولية، (الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، 2007م، ص11). وعليه يُمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي:

ما أثر خصائص لجنة التدقيق في جودة تقرير المدقق الخارجي في الجمهورية اليمنية ؟ وينبثق عن التساؤل الرئيسي السابق مجموعة من التساؤلات الفرعية :

ما أثر استقلالية لجنة التدقيق في جودة تقرير المدقق الخارجي في الجمهورية اليمنية؟

ما أثر خبرة لجنة التدقيق في جودة تقرير المدقق الخارجي في الجمهورية اليمنية؟

ما أثر حجم لجنة التدقيق في جودة تقرير المدقق الخارجي في الجمهورية اليمنية؟

ما أثر اجتماعات لجنة التدقيق في جودة تقرير المدقق الخارجي في الجمهورية اليمنية؟

ما أثر إدراك لجنة التدقيق للمسؤولية في جودة تقرير المدقق الخارجي في الجمهورية اليمنية؟

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق هدف رئيسي متمثل في تحديد أثر خصائص لجنة التدقيق في جودة تقرير المدقق

الخارجي في الجمهورية اليمنية، وجزأ هذا الهدف إلى مجموعة من الأهداف الفرعية على النحو الآتي:

تحديد أثر استقلالية لجنة التدقيق في جودة تقرير المدقق الخارجي في الجمهورية اليمنية.

اختبار أثر الخبرة المالية للجنة التدقيق في جودة تقرير المدقق الخارجي في الجمهورية اليمنية.

قياس أثر حجم لجنة التدقيق في جودة تقرير المدقق الخارجي في الجمهورية اليمنية.

معرفة أثر اجتماعات لجنة التدقيق في جودة تقرير المدقق الخارجي في الجمهورية اليمنية.

تحديد أثر إدراك لجنة التدقيق للمسؤولية في جودة تقرير المدقق الخارجي في الجمهورية اليمنية.

أهمية الدراسة:

الأهمية العلمية:

تم إضافة خاصية خامسة متمثلة في إدراك لجنة التدقيق للمسؤولية إلى النموذج المعرفي كخاصية جديدة لم

تتطرق إليها الدراسات السابقة التي تناولت الجودة في تقرير المدقق الخارجي.

تقدم هذه الدراسة أبعاد جديدة لقياس الجودة في تقرير المدقق والتي تختلف عن الدراسات السابقة وذلك بحسب إطلاع الباحث والمتمثلة في (مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة، والتطوير الوظيفي والكفاءة للمدققين) حيث تساعد هذه الأبعاد في الحد من إصدار تقارير ذات جودة منخفضة.

تم تطوير وتعديل أداة القياس باستخدام التحليل العاملي، وكذلك استخدامه في إعادة بناء الاستبانة وتحليل النتائج. الأهمية العملية:

تأتي الأهمية العملية من أهمية تحقيق الجودة في تقرير المدقق الصادر من جهات التدقيق الخارجي، وما لذلك من دور مهم في إضفاء الثقة والمصداقية على بيانات الشركات من جهة، وفي طمأننة مستخدمي التقارير وزيادة درجة اعتمادهم عليها من جهة أخرى.

إبراز الدور الذي تقوم به هذه التقارير عن طريق تقديم معلومات مفيدة وضرورية لمقابلة احتياجات مستخدميها عند عملية اتخاذ القرار.

المساهمة في تزويد الجهات المعنية بالتدقيق الخارجي والمتمثلة في مكاتب وشركات التدقيق، والجهاز المركزي والباحثين، بالمعلومات الكافية حول الدور المهم الذي تقوم به لجنة التدقيق في زيادة وتحسين مستوى الجودة في تقرير المدقق الخارجي.

حدود الدراسة:

الحدود النظرية (موضوعية) : سنتناول الدراسة خصائص لجان التدقيق (الاستقلالية، الخبرة، الحجم، الاجتماعات، إدراك المسؤولية) كمتغير مستقل، وجودة تقرير المدقق الخارجي كمتغير تابع.

الحدود المنهجية: المنهجية الكمية من خلال التحليل الوصفي الاستدلالي بواسطة الاستبانة.

الحدود المكانية: مكاتب وشركات التدقيق، والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.

الحدود الزمانية: 2018م - 2019م

فرضيات الدراسة:

تتمثل الفرضية الرئيسية للدراسة في الآتي:

هناك أثر إيجابي لخصائص لجنة التدقيق في جودة تقرير المدقق الخارجي في الجمهورية اليمنية.

ويُستق من الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية الآتية:

Ha هناك أثر إيجابي لاستقلالية لجنة التدقيق في جودة تقرير المدقق الخارجي في الجمهورية اليمنية

Hb هناك أثر إيجابي لخبرة لجنة التدقيق في جودة تقرير المدقق الخارجي في الجمهورية اليمنية.

Hc هناك أثر إيجابي لحجم لجنة التدقيق في جودة تقرير المدقق الخارجي في الجمهورية اليمنية.

Hd هناك أثر إيجابي لاجتماعات لجنة التدقيق في جودة تقرير المدقق الخارجي في الجمهورية اليمنية.

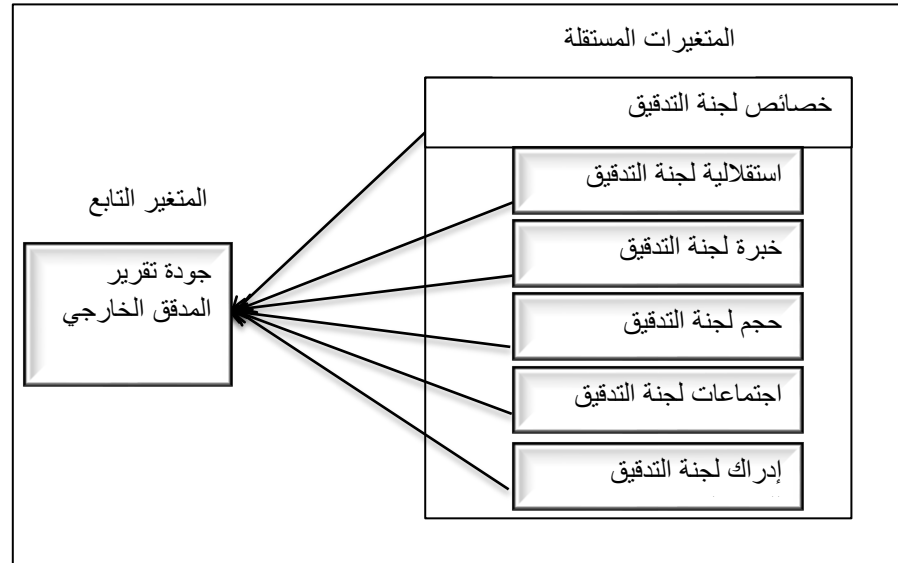
He هناك أثر إيجابي لإدراك لجنة التدقيق للمسؤولية في جودة تقرير المدقق الخارجي في الجمهورية اليمنية.

منهجية لدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهج الكمي والذي يعتمد على جمع وتحليل البيانات التي سيتم جمعها من عينة الدراسة لتحقيق أهداف الدراسة واستخلاص النتائج.

نموذج الدراسة:

بالاعتماد على عدداً من الدراسات السابقة ونظرية المعلومات الموضحة والمفسرة لوجود الأثر بين المتغيرات فإنه تم التوصل إلى النموذج المعرفي التالي لهذه الدراسة.



شكل رقم (1): النموذج المعرفي للدراسة

مفهوم جودة تقرير المدقق الخارجي:

تعرف جودة تقرير المدقق الخارجي بأنها: ما تتمتع به المعلومات من مصداقية ودقة وما تحققه من منفعة متوقعة لمستخدمي التقرير، عن طريق إعدادها في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية المعمول بها (IAASB,2011)، أما دراسة (الحسيني والعسبري، 2017م، ص15- 35) فقد عرفت من وجهة نظر المنظمات المهنية بأنها: التزام المدقق بقواعد وآداب السلوك المهني والحفاظ على النزاهة والحياد وأن ينتج رأي مهني يؤدي إلى تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف جودة تقرير المدقق الخارجي بأنها: الالتزام بالقوانين والمعايير المطلوبة بإعداد المعلومات الملائمة والموثوقة والتي تُلبي احتياجات المستخدمين لاتخاذ أفضل القرارات.

أهمية جودة تقرير المدقق الخارجي:

تكمن أهمية تحقيق الجودة في تقرير المدقق الخارجي باعتبار المستخدمين الخارجيين للقوائم والتقارير المالية للمنشأة يتوقعون من تقرير المدقق أن يحقق لهم الجودة التامة بسبب اعتمادهم عليه عند اتخاذ قراراتهم وعمل الخطط الحالية والمستقبلية على تلك القوائم والتقارير، وبالتالي إمكانية حصولها على مصادر تمويل خارجية بما

يؤدي إلى تعزيز كفاءة الاستثمار لديها (Shroff, 2015, p2)، وقد أشارت دراسة (Yoo et al.,2013,p1738) إلى أن أهمية جودة تقرير المدقق تؤدي إلى تعزيز كفاءة الاستثمار من خلال تقليل التباين الذي يحصل في المعلومات بين المنشأة والمستثمرين، كذلك تقلل من إمكانية سوء الاختيار لقرار الاستثمار. فمن خلال التقرير الجيد يحصل المستثمرون على معلومات ذات جودة عالية وقابلة للمقارنة فجودة تقرير المدقق تؤثر على جودة البيانات المالية التي تصدرها الشركات محل التدقيق، وبالتالي فالجودة تؤدي إلى تقديم معلومات دقيقة خالية من التحيز والتضليل، (حداد، 2016م، ص29). وتعتمد جودة تقرير المدقق الخارجي على نظرية المعلومات بشكل أساسي، حيث تُعتبر المعلومات الواردة في تقرير المدقق هي بمثابة نظام يعمل على المساعدة في صنع القرار والذي يتأثر بطريقة مباشرة بجودة المعلومة المستخدمة (Almeida,2014,p284)، وأوضحت دراسة (Macagnan & Jacques,2014,p41) أن تقرير المدقق يؤدي إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين العديد من الأطراف وذلك لارتباط جودة التقرير بمستوى منخفض من عدم التماثل؛ وذلك من خلال إضفاء المصداقية على القوائم المالية المعدة، والتي من خلاله يؤدي زيادة مستوى الفهم المتبادل وتجنب سوء التفسير أو الاستنتاج.

ولأهمية الجودة في تقرير المدقق الخارجي فمعيار الرقابة على الجودة (ISA 220) يهدف إلى توفير إرشادات عن رقابة الجودة لعملية التدقيق من خلال سياسات وإجراءات تتبعها مكاتب التدقيق عند القيام بعملية التدقيق، ويوضح الإجراءات المتعلقة بتفويض الأعمال للمساعدين لأداء عملية التدقيق، حيث يجب تطبيق هذه السياسات والإجراءات على مستوى مكاتب التدقيق وأيضاً على عمليات التدقيق الفردية، ويتناول هذا المعيار مسؤوليات المكاتب المتعلقة بنظام رقابة الجودة لديها على عمليات تدقيق البيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، كذلك لأهمية تقرير المدقق الخارجي تم تعديل معيار التدقيق الدولي (ISA 700) في شهر يناير 2015، وقد أحدث هذا التعديل تغييرات جوهرية على التقرير الحالي بحيث أصبح التقرير يحتوي على كثير من المعلومات المهمة عن الشركة والتي يحتاج إلى معرفتها جميع الجهات المستخدمة للبيانات المالية (IAASB,2017,p142-775) وتهدف تعديلات المعيار إلى تحسين جودة عملية التدقيق وتعظيم القيمة الاعلامية لتقرير المدقق الخارجي لتوفير المزيد من المعلومات المالية المدققة (Deloitte,2016).

خصائص لجنة التدقيق وجودة تقرير المدقق الخارجي:

استقلالية لجنة التدقيق:

تعرف بورصة نيويورك للأوراق المالية عضو لجنة التدقيق المستقل بأنه: ذلك الشخص أو العضو الذي يتحرر من أي علاقة قد تتدخل وتؤثر على حكمه المستقل والمحايد عند ممارسة دوره كعضو في اللجنة (Clarke,2007, p87)، وأشارت دراسة (Alqatamin,2018,p50) ودراسة (Ibanichuka &Umobong,2017p10) إلى ضرورة أن يتصف أعضاء اللجنة بالاستقلالية للقيام بواجباتها ومسؤوليتها واتخاذ قراراتها المختلفة بحياد وبدون أي ضغوطات، وأوضحت دراسة (العريبي وآخرين، 2014، ص287) ودراسة (Martinez,2007,p406) و (Fuentes) بأن قدرة أعضاء لجنة التدقيق على تقييم موضوعية كل من جودة الإفصاح في القوائم المالية، ومدى مناسبة وملاءمة نظام الرقابة الداخلية تتأثر بدرجة الاستقلالية المتوفرة في أعضاء اللجنة. وإضافة إلى ما أشارت

ليه نتائج الدراسات السابقة أشارت أيضاً دراسة (رياض، 2011م، ص 293 و الفكي، 2015م، ص210) إلى وجود أثر إيجابي بين استقلالية اللجنة وجودة تقرير المدقق الخارجي. خبرة لجنة التدقيق:

قدم قانون SOX (2002) تعريفاً للعضو الخبير بأنه: ذلك العضو الذي يتوفر فيه مجموعة من الصفات وهي القدرة على فهم وتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، الخبرة في إعداد ومراجعة وتحليل القوائم المالية، القدرة على فهم إجراءات الرقابة الداخلية التي تحكم إعداد القوائم المالية، والدراية بالدور والمسؤوليات الملقاة على لجنة التدقيق (عبد الله وعبد الرحمن، 2016، ص98)، وأوضحت دراسة (العرييد وآخرين، 2014م، ص288)، ودراسة (Ali et al.,2015,p80) أهمية توفرها في لجنة التدقيق فهي تعطي الدور الحيوي وخاصة فيما يتعلق بجانب منع سوء الإدارة عن طريق التقليل من عمليات الاحتيال عند إعداد التقارير المالية للمنشأة، وتعتبر أحد الأركان المهمة للحصول على تقارير تدقيق تتصف بالجودة وبسلامة الإفصاح عن المعلومات في التقارير. كما أشارت دراسة كلٍ من (Kamolsakulchai,2015,p340;Martizen,2007,p406) إلى وجود أثر إيجابي بين خبرة لجنة التدقيق (Fuentes)(الرملي،2001م،ص43، رياض، 2011،، ص295) إلى وجود أثر إيجابي بين خبرة لجنة التدقيق وجودة تقرير المدقق الخارجي.

حجم لجنة التدقيق:

من خلال استقراء الدراسات السابقة يمكن تعريف حجم اللجنة على أنه: ملائمة عدد أعضاء اللجنة للعمل على تحقيق التنوع في الخبرات والقدرات بالشكل الذي يساعدها على تحقيق أهدافها. وذكرت دراسة (Alqatamin,2018,p49) أهميتها في أنها توفر موارد أكثر للجنة متمثلة في التجربة والخبرة وبالتالي التقليل من المخالفات والأخطاء الفنية، وعززتها بذلك دراسة (الفكي،2015م،ص211) حيث ترى أن لحجم لجنة التدقيق أهمية في التعزيز بكفاءات تعمل على ضبط العلاقة بين مجلس الإدارة والمدقق الخارجي، وحاولت عدداً من الدراسات السابقة إيجاد أثر حجم لجنة التدقيق في تقرير المدقق الخارجي (Martize & Fuentes,2007, p407 Kamolsakulchai,2015,p335) (رياض، 2011م، ص 293 ، الفكي، 2015م، ص 210)، وتوصلت نتائج تلك الدراسات إلى وجود أثر إيجابي بينهما. اجتماعات لجنة التدقيق:

دراسة (Amran& Madawaki,2013,p10-72) أوضحت أهميتها في أنها وسيلة لمساعدة اللجنة في تحقيق الكفاءة العالية في الحصول على مختلف المعلومات من خلال الوقوف على القضايا المحاسبية ذات الأثر الجوهري على البيانات المالية والتي تكون محل خلاف بين الإدارة والمدقق الخارجي، ودراسة (الفكي، 2015م، ص199) أوضحت أهميتها في قدرتها على تقييم خطط الإدارة وذلك للتعامل مع نقاط الضعف، وفهم التحديات الرئيسية التي تواجهها المنشأة والفرص الاستراتيجية المتاحة، ودراسة (Hidayah et al.,2018, p54) فقد ناقشت أهميتها من جانب إمكانية تخفيض الاحتيال والتلاعب وذلك من خلال مناقشة المشاكل المالية للمنشأة وبشكل خاص تلك المتعلقة بالقوائم والتقارير المالية، كما أشارت دراسة (Umobong,2017,p12)

Ibanichuka & الهاشمي ومسعود، 2015م، 80) أن نتائج تلك الدراسات وجدت أثراً إيجابياً بين هذه الخاصية وجودة تقرير المدقق الخارجي.

إدراك لجنة التدقيق للمسؤولية:

إدراك اللجنة للمسؤولية يعني: توفر الوعي والفهم الكافي لدى لجنة التدقيق للقيام بدورها الإشرافي والرقابي بصفتها المسؤول عن الحماية والحفاظ على السلامة المالية للمنشأة بغرض حماية حقوق المساهمين ومصالح الأطراف الأخرى، واعتبرت دراسة (محمد ودحدوح 2013م، ص463) أن الخاصية تجعل اللجنة على دراية بطبيعة نظام الرقابة الداخلية المطبق والضوابط المكونة له، وبالتالي القدرة على تقييم مدى كفاءة تصميم وتنفيذ هذا النظام، فيما أوضحت دراسة (خلاط ومصلى 2014م، ص166) أن أهميتها تكمن في كونها تدعم استقلالية المدققين الداخليين، وكذلك الإشراف على أعمال التدقيق الداخلية، وإجراء فحص دوري لتقييم أدائها، وفي هذا السياق فقد أوضحت دراسة (Muqattash, 2013, p23; Tušek, 2015, p201) أنها تؤدي إلى زيادة استقلال إدارة التدقيق الداخلي عن طريق تقديم تقارير مباشرة تتعلق بها عن الأخطاء التي تكتشفها في عملية التدقيق. ويلاحظ مما سبق أن الدراسات السابقة تناولت هذا المتغير مع متغيرات تابعة أخرى مثل كفاءة التدقيق الداخلي، والحد من الاحتيال، وجودة القوائم المالية، حيث يُعدّ دراسة إدراك اللجنة للمسؤولية وذلك استناداً على تفسير نظرية المعلومات للعلاقة المنطقية بين إدراك للمسؤولية وجودة تقرير المدقق الخارجي مساهمة جديدة لهذه الدراسة.

مجتمع وعينة الدراسة:

مجتمع الدراسة الحالية يتمثل في شركاء ومديري التدقيق والمدققين الرئيسيين لدى مكاتب وشركات التدقيق، ووفقاً لجمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين، ووزارة الصناعة والتجارة فهناك (398) مدير وشريك تدقيق ومدقق رئيسي (جمعية المحاسبين القانونيين، 2018م، ص36)، بالإضافة إلى مجتمع الأعضاء الفنيين ورؤساء المراقبة لدى الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، ووفقاً للجهاز المركزي فهناك (151) رئيس مراقبة وعضواً فنياً (الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، 2018م)، وتتمثل عينة الدراسة الحالية بمجموعة فرعية من مجتمع الدراسة، وأخذت الدراسة عينة قصدية (Purposive Sample) من الافراد المعنيين المتواجدين في صناعة، وقد تم الوصول الى توزيع 300 استمارة على عينة الدراسة، وبعد التوزيع تم استعادة (269) استبانة، وجد بعد فحصها بأن (19) استبانة غير صالحة للتحليل الإحصائي، بينما فقدت من الاستبانات (32) استمارة، وبالتالي فإن معدل الاستجابة أتى بنسبة 89.67%، والجدول (1) يوضح تفاصيل مجتمع وعينة الدراسة.

جدول رقم (1): المجتمع وحجم العينة

حجم العينة المستهدفة							المجتمع	المدينة
الاجمالي	عضو	رئيس	مدقق	شريك	مدير	العدد		
	فني	مراقبة	رئيسي	تدقيق	تدقيق			
151	56	95	-	-	-	-	الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	صناعة
45	-	-	24	10	11	10	شركات تدقيق محلية	

98	-	-	56	12	30	8	شركات تدقيق دولية
255	-	-	-	-	255	255	مكاتب فردية

المصدر: اعداد الباحث من الدراسة الميدانية ، 2018م

أداة الدراسة:

تم الاعتماد على الاستبانة كأداة لجمع البيانات الأولية في هذه الدراسة، وتمت صياغتها بعد مراعاة الأسس اللازمة لصياغتها، والمتمثلة في تحديد محاور الاستبانة الرئيسية، أن تكون الأسئلة متعلقة ومهمة بالنسبة للمتغير المراد قياسه، تقسيم الأسئلة إلى مجموعات بحيث تعكس المجموعات التي تنتمي إليها، تجنب الأسئلة المركبة والغامضة، تدرج الفقرات من العام إلى الخاص، وضع أسئلة تغطي كل المتغيرات، وأخيراً تفادي الأسئلة الطويلة (سيكارن، 2010م، ص311). وعليه فقد تم تقسيم استبانة الدراسة إلى جزأين رئيسيين، وذلك كما هو موضح في الجدول (2).

جدول رقم (2): محتويات الاستبانة

الجزء	القسم	المحتوى
1		المتغير التابع (جودة تقرير المدقق الخارجي)
2		المتغيرات المستقلة
	A	استقلالية لجنة التدقيق
	B	خبرة لجنة التدقيق
	C	حجم لجنة التدقيق
	D	اجتماعات لجنة التدقيق
	E	إدراك لجنة التدقيق للمسؤولية

المصدر: اعداد الباحث من الدراسة الميدانية ، 2018م

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي والذي يُعد من أكثر المقاييس قبولاً وسهولة، حيث يهدف إلى دراسة درجة الموافقة أو غير الموافقة، ويشمل هذا المقياس على خمس خيارات يعطى لكل خيار نقاط على النحو الآتي: الدرجة (5) للإجابة على الخيار "موافق بشدة"، الدرجة (4) للإجابة على الخيار "موافق"، الدرجة (3) للإجابة على الخيار "محايد"، الدرجة (2) للإجابة على الخيار "غير موافق بشدة"، الدرجة (1) للإجابة على الخيار "غير موافق".

جدول رقم (3): مكونات محاور الاستبانة وعدد فقراتها

عدد فقراتها	المحاور الفرعية	عدد فقراته	المحور الرئيسي
7	مسؤوليات القيادة	37	جودة تقرير المدقق الخارجي
5	التطوير الوظيفي والكفاءة للمدققين		
5	الاستقلالية والموضوعية للمدققين		
5	إجراءات التدقيق		
9	منهجية التدقيق		

6	تقارير المدققين		
			خصائص لجنة التدقيق:
6	استقلالية في الظاهر	11	استقلالية لجنة التدقيق
5	استقلالية في الواقع		
8	الخبرة المالية	8	خبرة لجنة التدقيق
5	عدد أعضاء لجنة التدقيق	5	حجم لجنة التدقيق
8	عدد مرات اجتماع لجنة التدقيق	8	اجتماعات لجنة التدقيق
5	المسؤولية تجاه المدقق الخارجي	11	إدراك لجنة التدقيق للمسؤولية
6	المسؤولية تجاه إعداد التقارير المالية		

المصدر: اعداد الباحث من الدراسة الميدانية ، 2018م

التحليل العاملي:

تم استخدام التحليل العاملي كونه يُبرز مجموعة العناصر الكامنة التي يصعب الكشف عنها والتي يمكن أن يكون لها دور في تفسير العلاقات بين عدد كبير من المتغيرات، وتخفيض عدد كبير من المتغيرات أو البيانات (Yong & Pearce, 2013, p80)، والجدول التالي ملخص لاختبار الثبات للمتغيرات المستقلة والتابع.

جدول رقم (4): ملخص اختبار الثبات لجودة تقرير المدقق الخارجي

المتغير	البُعد	عدد الفقرات	قيمة ألفا كرونباخ
استقلالية لجنة التدقيق	استقلالية في الظاهر	11	78.2%
	استقلالية في الواقع		64.6%
خبرة لجنة التدقيق	الخبرة المالية	8	73.4%
حجم لجنة التدقيق	عدد أعضاء لجنة التدقيق	5	68.8%
اجتماعات لجنة التدقيق	عدد مرات اجتماع لجنة التدقيق	8	72.1%
إدراك لجنة التدقيق للمسؤولية	المسؤولية تجاه المدقق الخارجي	11	77%
	المسؤولية تجاه إعداد التقارير المالية		70.7%
جودة تقرير المدقق الخارجي	مسؤوليات القيادة	6	1.70%
	التطوير الوظيفي والكفاءة	7	73.5%
	استقلالية وموضوعية المدققين	5	65.3%
	إجراءات التدقيق	4	68.7%
	منهجية التدقيق	4	70%
	تقارير المدققين	3	61.5%

المصدر: اعداد الباحث من الدراسة الميدانية ، 2018م

يُبين الجدول (4) قيم ألفا كرونباخ والتي كانت أعلى من 60% وعليه فإنه يعطيه مستوى ثقة ملائم وذلك بحسب (Nunnally, 1978, p245).

التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

يناقش هذا الجزء المعلومات العامة (الديموغرافية) للمستجيبين، والتي تتضمن مكان العمل، المسمى الوظيفي، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، التخصص العلمي، سنوات الخبرة.

جدول رقم (5): التحليل الوصفي للبيانات الديموغرافية

النسبة	التكرار	الحد الأدنى	الحد الأقصى	المستجيبين
%100.0	250			العينة
		1	4	مكان العمل
%24.8	62			الجهاز المركزي
%28.8	72			مكتب فردي
%14.4	36			شركة تدقيق محلية
%32.0	80			شركة تدقيق دولية
%100.0	250			الإجمالي
		1	5	المسمى الوظيفي
%7.6	19			شريك تدقيق
%37.6	94			مدير تدقيق
%30.0	75			مدقق رئيسي
%16.8	42			رئيس مراقبة
%8	20			عضو فني
%100.0	250			الإجمالي
		1	4	المؤهل العلمي
%81.6	204			بكالوريوس
%14.4	36			ماجستير
%4.0	10			دكتوراه
0	0			أخرى
%100.0	250			الإجمالي
		1	4	المؤهل المهني
%79.4	199			شهادة محاسب قانوني (يمنية) YCPA
%19	47			شهادة محاسب قانوني(عربية) ACPA
%0.8	2			شهادة محاسب قانوني(دولية) ICPA
%0.8	2			يمنية YCPA + أخرى
%100.0	250			الإجمالي
		1	4	التخصص الجامعي
%98.4	246			محاسبة
%0.4	1			إدارة أعمال
%1.2	3			اقتصاد
%100.0	250			الإجمالي

سنوات الخبرة	1	4
من 3- 5 سنوات	26	10.4%
من 6- 10 سنوات	42	16.8%
من 11- 15 سنة	67	26.8%
أكثر من 15 سنة	115	46.0%
الإجمالي	250	100.0%

المصدر: اعداد الباحث من الدراسة الميدانية ، 2018م

كما تم استخدام التحليل الوصفي لكل متغير بهدف تحديد خصائصه، وسيتم عرض نتائج التحليل الوصفي بشكل منفصل لكل فقرة من فقرات المتغيرات فيما يتعلق بـ250 استبانة صالحة للدراسة وذلك وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي، كما هو موضح في الجدول (6).

جدول رقم (6): التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

المتغير	المتوسط	الانحراف المعياري	نسبة المتوسط	قيمة t	مستوى الدلالة
جودة تقرير المدقق الخارجي	4.30	.340	%86	60.545	.000
استقلالية لجنة التدقيق	4.41	.423	%88.2	52.258	.000
خبرة لجنة التدقيق	4.48	.363	%89.5	64.340	.000
حجم لجنة التدقيق	4.39	.478	%87.8	45.892	.000
اجتماعات لجنة التدقيق	4.48	.398	%89.6	58.739	.000
إدراك لجنة التدقيق للمسؤولية	4.41	.457	%88.2	48.851	.000

المصدر: اعداد الباحث من الدراسة الميدانية ، 2018م

اختبار فرضيات الدراسة:

معامل الارتباط:

يبين الجدول (7) ارتباط المتغيرات ويوضح أهمية الارتباط بين المتغيرات المستقلة (الاستقلالية ، الخبرة، الحجم، الاجتماعات، إدراك المسؤولية) والمتغير التابع (جودة تقرير المدقق الخارجي) عند مستويين من الأهمية 0.01 و 0.05 وفقاً لمعامل ارتباط بيرسون.

جدول رقم (7): الأثر بين متغيرات الدراسة

جودة تقرير المدقق الخارجي	استقلالية لجنة التدقيق	خبرة لجنة التدقيق	حجم لجنة التدقيق	اجتماعات لجنة إدراك لجنة التدقيق للمسؤولية
ارتباط بيرسون	ارتباط بيرسون	ارتباط بيرسون	ارتباط بيرسون	ارتباط بيرسون
1	0.662**	0.574**	0.551**	0.551**

					بيرسون	
	1	** .423	** .638	** .575	ارتباط	حجم لجنة التدقيق
					بيرسون	
	1	** .436	** .372	** .429	ارتباط	اجتماعات لجنة التدقيق
					بيرسون	
	1	** .398	** .551	** .447	ارتباط	إدراك لجنة التدقيق
					بيرسون	المسؤولية

المصدر: اعداد الباحث من الدراسة الميدانية ، 2018م

** ارتباط مهم عند مستوى دلالة 0.01 (2-tailed).

نموذج الانحدار في التحليل:

إن الهدف الأساسي للنموذج المعرفي هو شرح أثر تحقيق الجودة في تقرير التدقيق الخارجي (QEAR) والمشار إليها من خلال تعبير رياضي يمكن صياغته على النحو الآتي:

$$QEAR = f (ACI, FEAC, ACS, ACM, PACR) \dots\dots\dots(1)$$

حيث تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد كونه يعطي مجالاً للسيطرة على العديد من العوامل التي تؤثر في وقت واحد على المتغير التابع، إضافة إلى أنه يُمكن من استنتاج العلاقة السببية بين المتغيرات، ويعطي تفسيراً للعلاقة بين المتغيرات المترابطة (Hair et al., 2006, p17)، وعليه فتحليل الانحدار المتعدد يتمثل في المعادلة السابقة (1). كذلك تم استخدام تحليل الانحدار البسيط كونه يسعى لدراسة أثر متغير كمي على متغير كمي آخر، وينتج من هذا التحليل معادلة إحصائية خطية يمكن صياغتها على النحو الآتي:

$$QEAR = f \{ACC\} \dots\dots\dots(2)$$

واستناداً إلى الأسباب أعلاه تم تطوير نموذج الانحدار المتعدد لاختبار فرضيات الدراسة الفرعية بحيث يصبح نموذج الدراسة وفقاً لمعادلة الانحدار المتعدد على النحو الآتي:

$$QEAR = \alpha + \beta_1 ACI + \beta_2 FEAC + \beta_3 ACS + \beta_4 ACM + \beta_5 PACR + \varepsilon \dots\dots(1)$$

وكذلك تم تطوير نموذج الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الرئيسية للدراسة وفقاً لمعادلة الانحدار البسيط على النحو الآتي:

$$QEAR = \alpha + \beta_1 ACC + \varepsilon \dots\dots\dots(2)$$

حيث إن:

Quality of External Auditor Report (QEAR) = جودة تقرير المدقق الخارجي.

Audit Committee Independence (ACI) = استقلالية لجنة التدقيق.

Audit Committee Expert (ACE) = خبرة لجنة التدقيق.

Audit Committee Size (ACS) = حجم لجنة التدقيق.

Audit Committee Meetings (ACM) = اجتماعات لجنة التدقيق.

Perception of the Audit Committee for the Responsibility (PACR) = إدراك لجنة التدقيق
للمسؤولية.

Audit Committee Characteristics (ACC) = خصائص لجنة التدقيق.

ϵ = مقدار الخطأ المسموح به.

α = قيمة ثابتة Constant.

تحليل الانحدار البسيط:

تم إجراء تحليل الانحدار البسيط لاختبار فرضية الدراسة الرئيسية والتي تنص على أن "هناك أثر إيجابي لخصائص لجنة التدقيق في جودة تقارير المدقق الخارجي في الجمهورية اليمنية"، والجدول (8) يوضح نتيجة الاختبار.

جدول رقم (8): تحليل الانحدار البسيط لفرضية الدراسة الرئيسية

النموذج	R	R2	F. Test	Sig.	Beta	Sig.
1	.763	.583	346.117	*0.000	63.7	*0.000

المصدر: اعداد الباحث من الدراسة الميدانية ، 2018م

* أثر ذو دلالة إحصائية عن مستوى (0.05) فأقل.

يتضح من الجدول (8) وجود أثر ذو دلالة إحصائية بين (خصائص لجنة التدقيق) و(جودة تقارير المدقق الخارجي)، فمعامل التحديد R2 فيشير إلى أن (58.3%) من جودة التقارير التي يقوم بها المدقق الخارجي ناتج من الخصائص التي تم تحديدها، كما بلغت قيمة حجم الأثر (0.763). وهي قيمة موجبة، وهذا يعني أنه بافتراض تحديد أثر أي متغيرات أخرى لم تخضع للدراسة ستكون الزيادة في تحقيق خصائص لجنة التدقيق التي تم بحثها بدرجة واحدة سيؤدي إلى زيادة في جودة تقارير المدققين الخارجيين بدرجة (76.3%). مما يُشير إلى وجود أثر إيجابي حقيقي لخصائص لجنة التدقيق في جودة تقارير المدقق الخارجي في الجمهورية اليمنية، وبالتالي تُقبل الفرضية الرئيسية للدراسة.

تحليل الانحدار المتعدد:

تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد لاختبار أثر المتغيرات المستقلة في المتغير التابع. ويوضح الجدول (9) تفاصيل أثر المتغيرات الخمسة التي احتواها التحليل على المتغير التابع.

جدول رقم (9): تفاصيل أثر المتغيرات المستقلة في المتغير التابع

النموذج	المعاملات غير المعيارية	المعاملات المعيارية	T	الدلالة
	B	بيتا Beta		
1	.638	.200	3.181	.002

.000	4.929	.295	.048	.234	استقلالية لجنة التدقيق
.002	3.168	.161	.047	.150	خبرة لجنة التدقيق
.049	1.974	.111	.040	.079	حجم لجنة التدقيق
.000	6.517	.306	.040	.261	اجتماعات لجنة التدقيق
.010	2.607	.135	.039	.101	إدراك لجنة التدقيق للمسؤولية

المصدر: اعداد الباحث من الدراسة الميدانية ، 2018م

المتغير التابع: جودة تغير المدقق الخارجي.

يُلاحظ من الجدول (9) أن جميع المتغيرات المستقلة لها دلالة إحصائية إيجابية.

من خلال الاختبارات السابقة فقد أظهرت النتائج الأثر الإيجابي لخصائص لجنة التدقيق ككل في جودة تقرير المدقق الخارجي وذلك من خلال اختبار الانحدار البسيط والموضح في الجدول (8)، حيث يمكن ملاحظة درجة معامل الارتباط R والتي بلغت (0.763)، وعليه فقد تم إثبات الفرضية الرئيسية H للدراسة، وهذه النتيجة تتوافق مع نظرية المعلومات وتوصيات لجنة (BRC,1999)، وبالتالي فهناك حاجة إلى إيلاء لجنة التدقيق الاهتمام الكافي للقيام بدورها كما يجب وذلك بالاعتماد على عدد من الخصائص المجتمعة نظراً لأن كل خاصية تُعدُّ مكملة للأخرى، كما أظهرت النتائج أن متغير استقلالية لجنة التدقيق له تأثير إيجابي على المتغير التابع، حيث كانت النتائج لهذا المتغير عند مستوى دلالة أقل من (0.05). ودرجة تأثير ايجابية وهذا يتوافق مع نظرية المعلومات ونتائج الدراسات السابقة كما في دراسة (رياض، 2011م، ص293)، ودراسة (الفكي، 2015م، ص210) حيث توصلت إلى أن عدم قيام أعضاء لجنة التدقيق بأي عمل من أعمال الإدارة التنفيذية من شأنه إضفاء المزيد من الجودة على تقرير المدقق الخارجي، وكذلك تتفق مع دراسة (Fuentes & Martinez, 2007, p406) حيث أن خاصية الاستقلالية يُبعدها تدفع بالمدققين الخارجيين إلى تحقيق الجودة في تقاريرهم من خلال بُعدي الاستقلالية والموضوعية، تقارير المدققين، وعليه فإنه يتم إثبات الفرضية Ha لهذه الدراسة، ما يعني أن أعضاء لجنة التدقيق يخضعون لكافة متطلبات خاصية الاستقلالية، ويُبرر ذلك أن خاصية الاستقلالية عن الإدارة تكاد تكون من أهم الخصائص التي تركز عليها اللجنة، حيث تساعد في دعم المدقق الخارجي في إبداء رأيه بكل موضوعية وواقعية. وبالنسبة لخاصية الخبرة فقد أظهرت النتائج تأثير إيجابي للخاصية على المتغير التابع، وجاءت نتائج الدراسة الحالية متوافقة مع دراسة (Kamolsakulchai, 2015, p340)، التي خلصت إلى أن الخبرة من المتغيرات الأقوى تأثيراً في جودة تقرير المدقق الخارجي، وأرجعت السبب إلى أن العديد من المشاكل المحاسبية والقانونية تعتمد على الحكم الشخصي لأعضاء لجنة التدقيق، وهذا ينسجم مع ما أشارت إليه دراسة (رياض، 2011م، ص295) أن الخاصية من شأنها أن تخفض احتمالات حدوث مشكلات في التقرير المالي، ودعم المدقق الخارجي في حالة وقوع خلافات مع الإدارة التنفيذية، ما يؤدي إلى رفع درجة الجودة في تقرير المدقق الخارجي، كما اتفقت الدراسة الحالية مع دراسة (العرييد وآخرين، 2014م، ص288)، ودراسة (الرملي، 2001م، ص43) والتي توصلت إلى أن تمتع أعضاء لجنة التدقيق بالخبرات العلمية والعملية الكافية والتي تتعلق بالأمور المحاسبية والمالية يساعد في رفع

جودة تقرير المدقق. وبالتالي نستطيع إثبات الفرضية Hb لهذه الدراسة، ما يعني أن أفراد العينة توافق على توفر خاصية الخبرة في لجنة التدقيق ومدى قدرتها على إحداث تأثير إيجابي في تقرير المدقق الخارجي، ويعزو السبب في ذلك إلى أن الالتزام بهذه الخاصية يسهل من عمل اللجنة من حيث أعمال مراجعة التقارير والقوائم المالية، وكذلك تقلل من الصعوبات التي قد يواجهها المدقق الخارجي أثناء عمله.

وفيما يتعلق بخاصية حجم لجنة التدقيق كذلك أوضحت النتائج التأثير الإيجابي لهذه الخاصية وهذا يتفق مع دراسة (Kamolsakulchai,2015,p335)، ودراسة (Fuentes & Martinez,2007,p1407) التي توصلت إلى أن خاصية الحجم تساعد في الحد من اتخاذ قرارات سريعة وغير مجدية، وبالتالي التأثير على تقرير المدقق الخارجي، كذلك اتفقت نتائج هذه الدراسة مع نتائج دراستي (رياض،2010، ص298)، و(الفكي،2015، ص210) والتي أرجعت سبب التأثير الإيجابي إلى أنه كلما كان هناك توازن بين عدد أعضاء اللجنة مع نوعية وكمية المهام، كانت اللجنة أكثر فاعلية في مراقبة وإعداد التقارير المالية بشكل أفضل، وبالتالي نستطيع إثبات الفرضية Hc لهذه الدراسة، ما يعني أن أفراد العينة توافق على التزام المنشآت بالعدد الذي حدده دليل الحوكمة كحد أدنى، ويعود السبب في ذلك إلى أن توفر تلك الخاصية تساعد في إثراء اللجنة بالخبرات والمعرفة التي تعود بالفائدة والمنفعة على المنشأة، وكذلك تعمل على مساعدة لجنة التدقيق في ممارسة دورها بفعالية في دعم التدقيق الخارجي؛ كونها تعزز اللجنة بكفاءات من شأنها ضبط العلاقة بين الإدارة والمدقق الخارجي ما ينعكس بشكل إيجابي على تقريره.

وأما خاصية اجتماعات لجنة التدقيق وتوضح نتائج الدراسة أن هناك تأثيراً لها على المتغير التابع (جودة تقرير المدقق الخارجي)، فقد كانت نتائج الاختبار عند مستوى دلالة أقل من (0.05). وهذه النتيجة تتفق مع دراسة (Ibanichuka & Umobong,2017,p12)، ودراسة (الفكي،2015، ص210) والتي توصلت إلى أن تكرار الاجتماعات بالشكل المناسب يجعل اللجنة تعالج المشاكل المرتبطة بإعداد التقارير المالية ما ينعكس بشكل إيجابي على تقرير المدقق الخارجي، كذلك تتفق مع دراسة (الهاشمي ومسعود،2015، ص80) التي توصلت إلى نتيجة مفادها أن اجتماعات لجنة التدقيق مع الأطراف التي تقوم بإعداد ومراجعة القوائم المالية له تأثير إيجابي على تقرير المدقق الخارجي، فمن خلالها يتم الفحص الدوري لأنشطة المنشأة، وبالتالي إمكانية التعرف على أي تحريفات، وبالتالي نستطيع إثبات الفرضية Hd لهذه الدراسة، والسبب يعود في ذلك إلى أن التكرار الفعال والملائم لاجتماعات لجنة التدقيق له تأثير إيجابي في تحسين أداء المنشأة وكذلك يُعدُّ دليلاً على ممارسة اللجنة لأنشطتها وتنسيقها للعلاقة بين الإدارة والمدقق الداخلي والخارجي والعمل على اكتشاف الاحتمالات التي من شأنها التأثير على تقرير المدقق الخارجي، وبالتالي جاءت نتيجة هذه الفرضية متوافقة مع التوصيات التي وضعتها المنظمات المهنية.

وأخيراً خاصية إدراك لجنة التدقيق للمسؤولية حيث توضح نتائج الدراسة أن هناك تأثيراً إيجابياً للخاصية في المتغير التابع جودة تقرير المدقق الخارجي، فقد كانت نتائج الاختبار عند مستوى دلالة أقل من (0.05). وبذلك فإن أفراد العينة توضح قيام أعضاء لجنة التدقيق بمسؤوليتها تجاه الأطراف المختلفة، وتتفق مع دراسة (Tušek,2015,p187)، (Muqattash,2013,p23) والتي وجدت أن إدراك المسؤولية له أثر إيجابي في

تحقيق الفاعلية والاستقلالية لوظيفة التدقيق الداخلي، كذلك اتفقت الدراسة مع ما توصلت إليه دراسة (محمد ودحوح 2013م، ص463) من أن إدراك اللجنة للمسؤولية له القدرة في الحد من الاحتيال الذي قد تمارسه بعض المنشآت، وذلك من خلال الاشراف على الرقابة الداخلية المطبقة على الإدارة عن إعداد التقارير المالية. ويلاحظ مما سبق أن الدراسات السابقة أثبتت التأثير الإيجابي لهذه الخاصية على عدة متغيرات تابعة بخلاف تقرير المدقق الخارجي، ففي هذه الدراسة تمت إضافتها كخاصية جديدة، ووفقاً لنظريات المعلومات فإنه تم إثبات الفرضية He لهذه الدراسة، ويعود السبب في ذلك إلى أن إدراك المسؤولية له دور واضح في التأكد من الضوابط التي تحقق جودة التقارير المالية وزيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية، أي أنها تساعد في دعم التقارير المالية، وجعلها أكثر موضوعية واتفاقاً مع أوضاع المنشأة، حيث يُمكن قياس فاعلية لجنة التدقيق على أساس مدى نجاحها في إدراك مسؤوليتها المختلفة.

النتائج :

مصدر التأثير الإيجابي في خصائص لجنة التدقيق في جودة تقرير المدقق الخارجي كان بسبب توفر خاصية الاجتماعات بدرجة كبيرة، ثم الاستقلالية، يليها الخبرة.

إن أكثر العناصر المرتبطة بخاصية استقلالية لجنة التدقيق، هي: ان يقوم الأعضاء بعملهم دون أي ضغوطات أو تأثيرات من الإدارة، وليسوا من حملة الأسهم الممتازة أو من الموظفين التنفيذيين، كما يعمل الأعضاء وفقاً لسياسات وإجراءات تعكس الحياد عند أداء أعمالهم.

إن أكثر العناصر المرتبطة بخاصية الاجتماعات في لجنة التدقيق، هي: يجتمع الأعضاء بشكل دوري واستثنائي، وكذلك يتم تخصيص وقت لمناقشة القضايا الجوهرية، كما أشارت الدراسة إلى أن اللجنة تعقد 3 اجتماعات خلال السنة.

إن أكثر العناصر المرتبطة بخاصية إدراك المسؤولية في لجنة التدقيق، هي مراجعة الأعضاء السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد التقارير المالية، والإشراف على إعداد القوائم المالية ومراجعتها، وبينت الدراسة أنه يتم التأكد من تطابق المعلومات في تقرير مجلس الإدارة مع التقارير المالية.

يوافق أفراد العينة على وجود أثر إيجابي لخصائص لجنة التدقيق (استقلالية لجان التدقيق، خبرة لجنة التدقيق، حجم لجنة التدقيق، اجتماعات لجنة التدقيق، وإدراك لجنة التدقيق للمسؤولية) في جودة تقرير المدقق الخارجي، حيث إنه كلما توفرت تلك الخصائص والتزم بها الأعضاء، ارتفعت الجودة في التقرير.

إن أكثر الأبعاد المرتبطة بجودة تقرير المدقق الخارجي بحسب وجهة نظر المستجيبين، حسب الأهمية هي: إجراءات التدقيق، تقارير المدققين، استقلالية وموضوعية المدققين.

من المؤشرات المهمة لجودة تقرير المدقق الخارجي بحسب وجهة نظر المستجيبين هي، قيام المدققين بعمل إجراءات تحليلية أولية لفهم مجال عمل العميل، يوثق المدققون جميع الإجراءات بالشكل المناسب، الأخذ في الاعتبار حجم وتعقيد عمليات المنشأة محل التدقيق.

التوصيات :

ضرورة الانتظام في إجراء اجتماعات دورية، وذلك لأهميتها في مناقشة ومتابعة الأحداث التي تمر بها المنشأة والقيود التي قد تفرضها الإدارة على نطاق عملية التدقيق، ولكونها كانت من أكثر الخصائص تأثيراً. زيادة اهتمام أعضاء اللجنة شخصياً بتحديد أتعاب المدققين الخارجيين وذلك للمحافظة على استقلالهم وحمايتهم من أي إجراء تعسفي قد تقوم به الإدارة. قيام مكاتب التدقيق والجهاز المركزي بتطوير قدرات أفرادها بشكل مستمر بغرض زيادة تأهيلهم لمواكبة كل ما هو حديث في مهنة التدقيق، بما يساهم في تطويرها وتعزيز الثقة فيها وزيادة إصدار تقارير تتصف بالجودة. حث الجهات الخاضعة للتدقيق الخارجي على إيلاء لجنة التدقيق الأهمية المناسبة، وذلك لما لها من تأثير على جودة مخرجات عملية التدقيق، ومتابعة عمليات تشكيلها حتى لا تكون عمليات تشكيل هذه اللجان من أجل استيفاء المتطلبات القانونية فقط. العمل على تعزيز الفهم الكافي بمسؤوليات ومهام لجنة التدقيق من قبل أعضاء اللجنة، وذلك للحد من الغش ومخالفة اللوائح والقوانين. العناية في اختيار أعضاء لجنة التدقيق مع التأكيد على أهمية أن يكون هناك تناسب وملاءمة بين عددهم والمهام الموكلة إليهم لتحسين كفاءتهم في أداء مهامهم الإشرافية والرقابية. التأكيد على تفعيل وتعزيز خاصية حجم لجنة التدقيق، لما لذلك من أثر في تحسين وزيادة درجة الجودة في تقرير المدقق الخارجي.

المراجع:

1. جبران، محمد ، (2010م) ، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، جامعة الملك سعود، الرياض.
2. جمعية المحاسبين القانونيين ، (2018م) ، دليل المحاسبين القانونيين، صنعاء، الجمهورية اليمنية.
3. الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ، (2018) ، دليل موظفي الجهاز المركزي العاملين في الجمهورية اليمنية.
4. الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ، (2007م) ، دليل ضمان الجودة، اليمن .
5. الحسيني، مرتضى، والعسبري، إبراهيم ، (2017م) ، توظيف مكونات الرقابة الداخلية لتعزيز جودة التدقيق الخارجي بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية الخاصة، مجلة جامعة بابل، العدد25، مجلد5: 1524-1553.
6. خلاط، صالح، ومصلى، عبد الحكيم ، (2014م) ، دور لجان المراجعة في دعم كفاءة وفاعلية المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية، المجلة الجامعة، العدد1، مجلد16 ، ص 153-188.
7. الرملي، أحمد ، (2001م) ، دور لجان المراجعة في زيادة كفاءة وفاعلية المراجعة الخارجية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، العدد15، مجلد2، ص 1-44.

8. رياض ، سامح (2011م). لجان المراجعة وأثرها على تقرير المراجع الخارجي دراسة تطبيقية على شركات الأدوية المصرية، دورية الإدارة العامة، 51 العدد، مجلد2، ص 293- 323 .
9. الزيدية، رامي، والذنيبات، علي ، (2012م) ، أثر تقرير المدقق الخارجي في اتخاذ القرار الائتماني في البنوك التجارية الأردنية. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد8، مجلد3 ، ص 465-475.
10. سيكارن، أوما ، (2010م) ، طرق البحث في الإدارة: مدخل بناء المهارات البحثية، ترجمة إسماعيل بسيوني، وعبدالله العزاز، الرياض: دار المريخ للنشر .
11. عبد الله، إسماعيل، وعبد الرحمن، عبد الرحمن ، (2016م) ، خصائص لجان المراجعة ودورها في زيادة موثوقية التقارير المالية، مجلة كلية التجارة العلمية، العدد3، مجلد3 ، ص 83- 125 .
12. العبسي، شفيق ، (2011م) ، العلاقة بين مستوى جودة تقارير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وتطور أداء الجهات الخاضعة للرقابة في الجمهورية اليمنية (رسالة ماجستير غير منشورة) ، جامعة صنعاء، اليمن .
13. العريبي، عصام، العثمان، محمد، وعاصي، أحمد ، (2014م) ، دور لجان المراجعة في تحديد جودة المراجعة الخارجية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة البعث، العدد36، مجلد4 ، ص 281- 305.
14. الفكي، الفاتح ، (2015م) ، تصور مقترح لدور لجنة المراجعة في تحسين تقرير المراجع الخارجي، مجلة جامعة بخت الرضا العلمية، العدد14 ، ص 193-213.
15. محمد، عمر، ودحدوح، حسين ، (2013م) ، دور لجان التدقيق في الحد من الاحتيال في الشركات المساهمة السورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد29، مجلد2 ، ص 463-487.
16. المخلافي، نجيب ، (2013م) ، دور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في كشف الفساد المالي والاداري، (أطروحة دكتوراه غير منشورة) ، جامعة دمشق، سوريا.
17. الهاشمي، لسبوع، ومسعود، أحمد ، (2015م) ، دور لجان المراجعة في زيادة كفاءة وفعالية المراجعين الخارجيين في ليبيا: دراسة ميدانية في مدينة بنغازي، مجلة جامعة سبها (العلوم البحثية والتطبيقية)، العدد14، مجلد1 ، ص 71- 83 .
18. حداد ، أسماء ، (2016م) ، أهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة محمد خيضر، الجزائر.
19. Ali, R., Shuhidan, S., & Adnan, N. (2015). Audit Committee Composition and Auditor Reporting: A Malaysian Case. *Journal of Applied Environmental and Biological Sciences*, 4(10): 74-81.
20. Al-Mamun, A., Yasser, Q., Rahman, A., Wickramasinghe, A., Nathan, T. (2014). Relationship between Audit Committee Characteristics, External Auditors and Economic Value Added (EVA) OF Public Listed Firms IN Malaysia. *Corporate Ownership & Control*, 12(1): 899-910.
21. Almeida, B. (2014). The Agency Theory: The Main Foundational Base to Explain the Auditing in Portuguese Investor-Oriented Firms. *British Journal of Economics, Management & Trade*, 4(2): 275-304.

22. Alqatamin, R. (2018). Audit Committee Effectiveness and Company Performance: Evidence from Jordan. *Accounting and Finance Research*, 7(2): 48-60.
23. Al-Sorih, S. (2014). The Association of External Auditor's Attributes With Management Fraud Risk Assessment in Financial Reporting: Empirical Evidence From Yemen (Doctoral dissertation), Utara University, Malaysia.
24. Bhargava, V., & Gupta, L. (2017). Redefining the Role of Auditor in Curbing Creative Accounting Practices. *International Journal of Management and Social Sciences Research*, 6(3): 32-37.
25. Chih, A. M. (2008). Impediments to the adoption and application of international standards for financial reporting in developing countries: the case of Yemen. *Journal of Chartered Accountant, Yemeni Association of Certified Public Accountants*, 4: 12 -15.
26. Clarke, D.(2007). Three Concepts of the Independent Director. *Delaware Journal*, 32: 73-111.
27. Hair, J. E., Anderson, R. E., Tatham, R. L. & Black, W. C., & Babin, B, J. (2006). *Multivariate Data Analysis* (7th ed.). USA: Pearson Prentice Hall.
28. Hidayah, R., Wahyudin, A., & Mahmud, A. (2018). The Determents of Audit Committee Meeting Frequency in Indonesia. *Social Science*, 13(1)53-56.
29. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) .(2017). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Service pronouncements 2016-2017 Edition*. Geneva, Switzerland: International Federation of Accountants.
30. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).(2011). *Audit Quality an IAASB Perspective*. Retrieved from www.ifac.org
31. Jacques, F., & Macagnan, C. (2014). Disclosure of Information in Audit Reports. *Global Journal of Management and Business Research*, 14(5): 35-44.
32. Kamolsakulchai, M. (2015). The impact of the audit committee effectiveness and audit quality on financial reporting quality of listed company in stocks exchange of Thailand. *Integrative Business And Economics*, 4(2): 328-341.
33. Madawaki, A., & Amran, N. (2013). Audit Committees: How They Affect Financial Reporting in Nigerian Companies. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 9(8): 1070-1080.
34. Martinez, M., & Fuentes, C. (2007). The Impact of Audit Committee Characteristics on the Enhancement of the Quality of Financial Reporting: an empirical study in the Spanish Context. *Corporate Governance: An International Review*, 15(6): 1394-1412.
35. Muqattash, R. (2013). Audit Committees Effectiveness and its Impact on the Objectivity of the Internal Auditors: Evidence from United Arab Emirates. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(16): 23-31.
36. Nunnally, J. C. (1978). *Psychometric Theory* (2nd ed.). New York: McGraw-Hill.
37. Shroff, N. (2015). Real Effects of Financial Reporting Quality and Credibility: Evidence from the PCAOB Regulatory Regime. Working paper at the Dartmouth Accounting Research Conference, PCAOB Center for Economic Analysis, Stanford University.

38. Tušek, B. (2015). The influence of the audit committee on the internal audit operations in the system of corporate governance – evidence from Croatia. *Economic Research*, 28(1): 187–203.
39. Umobong, A., & Ibanichuka, E. (2017). Audit Committee Attributes and Financial Reporting Quality of Food and Beverage Firms in Nigeria. *International Journal of Innovative Social Sciences & Humanities Research*, 5(2): 1-13.
40. Yemeni Central Bank (YCB) (2005). Report of Yemeni National Commercial Bank.
41. Yong, A., & Pearce, S., (2013).,Focusing on Exploratory Factor Analysis. *Tutorials in Quantitative Methods for Psychology*, 9(2): 79-94.
42. Yoo, Y., Lim, J., & Chang, J. (2013). Financial Reporting Quality and Acquisition Profitability: Evidence From Korea. *The Journal of Applied Business Research*, 29(6): 1737-1750.
43. Deloitte, (2016), Clear, Transparent reporting the new auditor's report, Retrieved from www.deloitte.com