مجلة دراسات اقتصادية ISSN 1112 -7988 / E-ISSN 8627-2710
المجلد: 23 العدد: 02 السنة:2024 ص ص: 109–130

تأثير التشريعات واللوائح القانونية على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي باليمن في ظل وجود العلاقات العشائرية القبلية والسياسية كمتغيرات وسيطة

The impact of legislation on the auditor's independence in Yemen: Tribal and political connections as mediators

الحسن العيدروس، جامعة حفر الباطن (المملكة العربية السعودية)، alhasan@uhb.edu.sa

تاريخ الارسال: 2023/02/25	تاريخ القبول: 2024/04/21	تاريخ النشر: 2024/01/30	المؤلف المرسل: الحسن العيدروس

الملخص:

الغرض من هذا البحث هو لدراسة تأثير التشريعات واللوائح القانونية على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي في ظل وجود متغيرات وسيطة وهي العلاقات العشائرية/القبلية والعلاقات السياسية في الجمهورية اليمنية. للحصول على البيانات اللازمة، تم اختيار عينة من المحاسبين اليمنيين مع التركيز على منطقتين هما العاصمة صنعاء بالإضافة إلى محافظة حضرموت. أظهرت نتائج الدراسة أن هناك ارتباط بين المتغير التابع (استقلالية مدقق الحسابات الخارجي) مع متغيرات الدراسة المستقلة (التشريعات واللوائح القانونية) والوسيطة (العلاقات العشائرية/القبلية والسياسية)، وفي نفس الإطار تبين أن المتغيرات المستقلة والوسيطة تؤثر وبشكل طردي على المتغير التابع، الأمر الذي يؤكد على أهمية التشريعات والعلاقات العشائرية والسياسية في تعزيز مكانة استقلالية مدقق الحسابات. استنتاجات وتوصيات الدراسة ذكرت في آخر البحث.

الكلمات المفتاحية: استقلالية مدقق الحسابات الخارجي، التشريعات القانونية، قواعد السلوك المهني، العلاقات العشائرية القبلية، العلاقات السياسية.

Abstract:

The purpose of this paper is to examine the impact of legislation on the auditor's independence with two moderator variables: namely tribal connections and political connections, in Yemen. To collect data, a sample of Yemeni accountants was selected, mainly from two regions: the capital Sana'a and Hadramout province. The study's results showed that there is a correlation between the dependent variable (i.e., the auditor's independence) with the independent (i.e., legislation) and the moderator variables (i.e., tribal connections and political connections). In the same context, the results revealed that the independent and moderator variables directly and moderately affect the dependent variable, which emphasizes on the importance of integrating the issues of legislation as well as tribal and political connections in enhancing auditors' independence. The conclusions and recommendations were mentioned in the last part of this paper.

Keywords: Auditor's independence, Legislation, Professional code of conduct, Tribal connections, Political connections.

1. مقدمة:

تعتبر القيم والأخلاقيات عوامل ارتكاز لأي نظام مالي يسعى لتحقيق مصالح كل أفراد المجتمع وبشكل مستدام. وبدونها تنتشر مظاهر الفساد والمحسوبية مما يؤدي لتخلف الأمم، وهي مطلوبة من كل مهنة ووظيفة لها تأثير في أرض الواقع سواء كانت في الجوانب الاقتصادية والمالية أو السياسية أو حتى الاجتماعية. بالنسبة للجوانب المالية والاقتصادية، فالقيم والأخلاق والممارسات السليمة الصحيحة تعتبر مهمة لكل الوظائف الإدارية بما فيها المحاسبين الداخليين والمحاسبين الخارجيين، ولكنها تعتبر أكثر أهمية للمحاسبين الخارجيين لأنهم يضفون الشرعية والمصداقية على البيانات المالية الصادرة من المنشآت والمؤسسات. وهذا له أهمية عند مختلف الأطراف التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمنشأة سواء كانوا أفرادا أو مؤسسات خاصة أو حكومية، حيث إن كثيرا من الدول والأنظمة تحمل المحاسب الخارجي جزء من المسؤولية في حالات الاختلاس والفساد والإفلاس خاصة إذا لم يقم بتنبيه الأطراف ذات العلاقة بوجود أخطاء أو مخالفات. ولضمان أن يقوم المحاسب الخارجي بدوره بشكل صحيح، جاء التأكيد على أهمية صياغة قواعد سلوك مهني، في مختلف دول العالم، بشكل يترجم أهم أخلاقيات المهنة المطلوب من مزاول المهنة التمسك بها .

ينظر لأخلاقيات المهنة بأنها مجموعة من السلوكيات والقواعد المتعارف عليها بين أصحاب المهنة التي يفترض الإلتزام بها عند ممارسة المهنة بحيث أن الإخلال بهذه السلوكيات سيؤثر سلبا على سمعة ومكانة المهنة (المغامسي، 2021، ص1). ولعدم وجود اتفاق بين العلماء والمتخصصين معرفة السلوك الصحيح من الخاطئ، بسبب تعدد مصادر الأخلاقيات بحسب الثقافات والقوانين والأديان المختلفة، فقد ظهرت محاولات لعمل قواعد سلوك مهني يتفق عليها الممارسون للمهنة في مختلف دول العالم (Al-Aidaros, Shamsudin, & Idris, 2013, p2). في الجانب المحاسبي، قام الإتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار قواعد السلوك المهني للمحاسبين، وقد وضعت وجهات النظر لأكثر من دولة، وإن كانت هذه القواعد صممت بشكل متناسق مع الثقافة الغربية، والنظام المالي عندهم رأسمالي بحت، وقد تبنت عدد من الدول العربية، ومنها اليمن، هذه القواعد مع أن تطبيقها في أرض الواقع قد لا يتناسق مع الواقع بإبعاده الثقافية والمجتمعية. تتميز اليمن، وبشكل مشابه ولو بدرجات مختلفة دول عربية أخرى، أن المجتمع بشكل عام يقدس الدين الإسلامي، وهو ما ينص عليه التشريع القانوني اليمني، ويعتبره مصدر التشريع والأخلاق، وكذلك هناك دور مؤثر للعائلة أو القبيلة والتوجه السياسي الذي ينتمي إليه ممارس المهنة.

على الرغم من تطوير قواعد السلوك المهني، خاصة بعد حدوث الفضائح المالية كما حصل مع شركة الطاقة انرون وما تلاه من سقوط أحد أكبر مكاتب التدقيق ومراجعات الحسابات شركة ارثر اندريسون، فما زال هناك تساؤلات وشك في مدى تحقق الاستقلالية التامة للمحاسبين القانونيين (محمد العربي، 2014، ص2). ويعود ذلك لأسباب متعددة منها ان الاستقلالية التامة غير متحققة في ظل الوضع الراهن، حيث تدفع إدارة الشركة اتعاب المدقق بشكل مباشر له وليس عبر طرف ثالث، فيضطر كثير من مدققين الحسابات الى إبداء شيء من المرونة في التعامل مع إدارة الشركة ليضمن استمرار تعاقده معها. وأما في المجتمعات العربية والشرقية ففي الغالب تتولد علاقة ود وصداقة بعد مرور أكثر من فترة مالية وفي بعض الأحيان تتطور العلاقة حيث تتولد مصالح مشتركة بين الطرفين، وبشكل غير مباشر يتحول المدقق كما لو انه موظف يتبع الشركة. ومن العوامل التي تدفع مدقق الحسابات أن يبدي مرونة، تتناسب مع ما تريده إدارة الشركة، هو تعدد المعالجات المحاسبية المختلفة

وكذلك اعتماد كثير من المعاملات المالية على التقديرات المختلفة خاصة في احتساب المخصصات والاحتياطيات، وتقييم المخزون، وقيمة العلامات التجارية، وقيمة الأوراق المالية من سندات واسهم، وكيفية احتساب الزكاة والضريبة. لكنه، وفي الاخير، يوثر سلبا على مصالح مستخدمي البيانات المالية الذين يعتمدون على مصداقية تقرير مدقق الحسابات الخارجي بافتراض ان لديه الاستقلالية التامة في القيام بعمله، بدون أي تأثير أو ضغط، في حين انه في الواقع لا يملك الاستقلالية التامة لأن قرار تكليفه وتحديد اتعابه وإمكانية تجديد عقده لسنوات متعددة يتوقف بشكل أساسي على مدى رضى إدارة الشركة (الشبيبي، 2019، ص2-ص3). وبناء على ما سبق، فإنه يمكن استنتاج انه مالم يتم اقتراح ترتيبات معينة، تتم الإشارة لها بشكل واضح في اللوائح والقوانين المنظمة لعمل المحاسبين القانونيين، لضمان حفظ المصالح المالية لمدقق الحسابات بشكل مستقل تماما (ويدخل في ذلك الاستقلالية التامة من الناحية العائلية/القبلية والانتماءات السياسية) عن إدارة الشركة، فإن الاستقلالية ستظل محل شك عند مستخدمي القوائم المالية لعدم وجود ما يضمنها. هذا مع الإشارة أن البيئات العربية، ومن ضمنها اليمن، فالحاجة لوجود الاستقلالية التامة تعتبر أكبر وذلك لأن العلاقات العائلية والسياسية تعتبر أكثر تشعبا وتعقيدا عند مقارنتها مع الترابط البسيط الموجود في الدول الغربية، وهذا ما ركزت عليه الدراسة الحالية.

1.1. الإشكالية:

أكد الإتحاد الدولي للمحاسبين، عبر قواعد السلوك المهني الصادرة منه، على أهمية عدم وجود علاقة عائلية من الدرجة الأولى والثانية، كزوج وزوجة وأبناء وأولاد عم، بين مدقق الحسابات الخارجي والشركة التي يدققها. بشكل مشابه وأكثر، وعلى سبيل المثال في المملكة العربية السعودية، فتنص قواعد السلوك المهني للمحاسبين السعوديين الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين على أن استقلالية مراجع الحسابات يعد مفقودا لمدققي الحسابات الذين يراجعون حسابات شركات لهم مصلحة مباشرة أو غير مباشرة. ويدخل فيها الشركات التي للمدقق شريك أو قريب لأحد المؤسسين أو أحد أعضاء مجلس الإدارة وحتى الدرجة الرابعة، وهذا يعني أن القرابة من الدرجة الخامسة أو أكثر لا تعتبر مؤثرا على الاستقلالية. وفي اليمن فإن جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين تبنت نفس قواعد السلوك المهني الصادرة من الإتحاد الدولي للمحاسبين خاصة وأنها حصلت مؤخرا على عضوية الإتحاد بتصويت وموافقة جميع الأعضاء (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2001، ص25، جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين، 2021). مع الإشارة أن القانون رقم 26 لسنة 1999، الخاص بمهنة تدقيق ومراجعة الحسابات باليمن، ذكر في المادة رقم 52 أنه يحضر على المحاسب القانوني أن يقبل أي تكليف بشركة او مؤسسة يعتبر شريكا او عضوا في مجلس إدارتها أو يقوم بأي عمل إداري او مالي أو أن يكون له قريب لإدارة الشركة حتى الدرجة الرابعة (مكتب النائب العام، 1999، ص5). هذا مع الإشارة أن جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين كانت قد تبنت قواعد السلوك المهني الصادرة من الإتحاد قبل أن تحصل على العضوية (جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين، 2019). لكن ما يجمع القواعد سابقة ذكر سواء الدولية او المحلية هو أن هذه القواعد لم تشير بشكل واضح إلى العلاقة العشائرية أو القبلية التي ممكن ان تؤدي إلى تعارض مع مبدأ الاستقلالية، حيث إن هناك عوائل/قبائل كبيرة وغالبا يكون بينهم تواصل وعلاقات، وهذا أمر قد يؤثر سلبا على استقلالية وحياد مدقق الحسابات الخارجي. والأمر ذاته الذي لم يذكر في قواعد السلوك المهني،

الدولية منها او المحلية، ينطبق على العلاقات السياسية، حيث إنها مؤثرة وقد تؤدي إلى تقليل مستوى التحيز في حالة عدم وجود أي علاقة او مصلحة سياسية بين مدقق الحسابات الخارجي وإدارة الشركة.

2.1. تساؤلات الدراسة:

وفقا لما سبق، فممكن تلخيص مشكلة البحث في التساؤل الرئيسي الآتي: **هل هناك تأثير للتشريعات واللوائح القانونية على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي باليمن في ظل وجود العلاقات العشائرية/القبلية والسياسية كمتغيرات وسيطة؟** ويتفرع من التساؤل الرئيسي الأسئلة الفرعية الآتية:

هل هناك تأثير للتشريعات واللوائح القانونية على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي باليمن؟

هل هناك تأثير للتشريعات واللوائح القانونية على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي باليمن في ظل وجود العلاقات العشائرية/القبلية بين مدقق الحسابات وإدارة الشركة؟

هل هناك تأثير للتشريعات واللوائح القانونية على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي باليمن في ظل وجود العلاقات السياسية بين مدقق الحسابات وإدارة الشركة؟

3.1. الفرضيات:

بناء على التساؤلات الفرعية المذكورة أعلاه، تم صياغة الفرضيات الآتية:

– الفرضية الأولى: هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للتشريعات واللوائح القانونية على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي باليمن.

– الفرضية الثانية: هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للتشريعات واللوائح القانونية على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي باليمن في ظل وجود العلاقات العشائرية/القبلية بين مدقق الحسابات وإدارة الشركة.

– الفرضية الثالثة: هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للتشريعات واللوائح القانونية على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي باليمن في ظل وجود العلاقات السياسية بين مدقق الحسابات وإدارة الشركة.

4.1. أهمية الدراسة:

تظهر أهمية هذه الدراسة في مجالين رئيسين هما:

- الجانب العلمي الأكاديمي: ناقشت هذه الدراسة موضوع لم يتم تدارسه بشكل واسع في الدراسات السابقة وخاصة فيما يخص المتغيرات الوسيطة (العلاقات العشائرية/القبلية والسياسية) ويأمل الباحث أن تسلط الدراسة الضوء على هذه الفجوة أملاً أن يهتم بها الدارسون وأصحاب الاختصاص في دراساتهم المستقبلية.
- الجانب التطبيقي والمهني: تداولت الدراسة إشكالية يواجها مدقق الحسابات في عدد من الدول حيث إن التشريعات القانونية لكثير من الدول، بما فيها اليمن، لم توضح كيفية تجنب التحيز ممن لديهم علاقات عشائرية/قبلية أو سياسية بين مدقق الحسابات الخارجي وإدارة الشركة. وأساس الإشكال هو تبني قواعد السلوك المهني الصادر من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد ذكر الباحث في آخر الدراسة، عند قسم التوصيات، عدد من الأمور التي لعلها تساعد الهيئات المهنية المحاسبية في مختلف الدول، ومنها جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين، وكذلك الاتحاد الدولي للمحاسبين لتعزيز مفهوم استقلالية المدقق بشكل عام.

5.1. أهداف الدراسة: هدفت الدراسة إلى:

– معرفة ما إذا كان هناك تأثير للتشريعات واللوائح القانونية على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي اليمني.

– معرفة مدى تأثير العلاقات العشائرية/القبلية في توسطها للعلاقة بين التشريعات واللوائح القانونية على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي اليمني.

– معرفة مدى تأثير العلاقات السياسية في توسطها للعلاقة بين التشريعات واللوائح القانونية على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي اليمني.

– مساعدة الباحثين والمتخصصين في هذا الموضوع لتحديد الفجوة الأكاديمية للدراسات السابقة وكذلك مساعدة متخذي القرار من جهات مهنية ورسمية للاسترشاد بهذه الدراسة عند مناقشة مقترحات تحسين مهنة التدقيق ومراجعة الحسابات.

6.1. منهجية الدراسة:

اتبعت الدراسة المنهج الكمي الوصفي باستخدام مصادر ثانوية من مراجع وكتب ودراسات سابقة ومصادر أولية لبيانات تم الحصول عليها من خلال تصميم استبانة خاصة بهذه الدراسة. احتوت الدراسة على متغير تابع (استقلالية مدقق الحسابات الخارجي) ومتغير مستقل (التشريعات واللوائح القانونية) ومتغيرين وسيطين (العلاقات العشائرية/القبلية والعلاقات السياسية). لاختبار فرضيات الدراسة، وبعد استلام البيانات، تم استخدام التحليل الاحصائي الكمي باستخدام برنامج التحليل الإحصائي المعروف بـ SPSS الإصدار رقم 23 وبشكل مكمل عبر برنامج ال Excel.

7.1. خطة الدراسة:

قام الباحث، وبناء على دراسات سابقة، بتطوير استبانة خاصة لقياس متغيرات الدراسة. وبعد تطوير الاستبانة، قام الباحث بإرسال مسودة الاستبانة لمحكمين متخصصين للتقييم وإبداء الملاحظات التحسينية وبعدها تم إرسالها للمستجيبين. تم الحصول على البيانات من عينة قدرها 115 من محاسبين ومدققين يمثلون مختلف محافظات الجمهورية اليمنية، مع الإشارة أن أغلب الردود جاءت من العاصمة صنعاء ومحافظة حضرموت. بعدها تم القيام بالتحليلات الإحصائية اللازمة. وبعد الحصول على النتائج، تم التحقق من صحة فرضيات الدراسة. وفي الأخير، تم عرض الاستنتاجات وتوصيات الدراسة.

2. الإطار النظري للدراسة:

1.2. الإطار النظري العام

يمكن تعريف قواعد السلوك المهني بأنها أخلاقيات المهنة والتي تمثل مجموعة من الضوابط والقيود المحددة لما يمكن القيام به وما يمنع من ممارسته بشكل متناسق مع ما يتوقعه الجمهور المتعامل مع الممارس وبشكل يتفق عليه ممارسي المهنة (الحمود، 1994، ص325). في عالم المحاسبة، تم إعادة صياغة هذه القواعد بشكل مرتب ومفصل نوعا ما، بما يعرف بمدونة السلوك الأخلاقي للمحاسبين، والذي يحدد ليس فقط أهم السلوكيات المفترض الإلتزام بها وإنما يقدم تفسيرات وأمثلة عملية لما يمكن أن يعتبر منافيا للسلوكيات المهنية الصحيحة (أحمد وحميدي، 2018، ص7) .

في إطاره العام، تهدف قواعد السلوك المهني للمحاسبين ببث الثقة والطمأنينة عند مستخدمي البيانات المالية بأن الخدمات المقدمة من المحاسبين تمت بشكل احترافي مهني مع مراعاة الجوانب القانونية واللوائح في البلد. بالإضافة إلى ذلك،

تساعد هذه القواعد على تحسين سمعة وكرامة مهنة المحاسبة باعتبار أن هناك مبادئ تضمن عدم وجود ممارسات خاطئة تؤثر سلبا على مصداقية البيانات المالية التي تقدم من المحاسبين. أهم القواعد التي تؤكد عليها قواعد السلوك المهني للمحاسبين هي: قواعد متعلقة بكيفية تعيين المحاسب، وأخرى لتجنب تضارب المصالح، وقواعد لتحديد رسوم وأتعاب المحاسب، وكيفية التعامل مع الهدايا، وقواعد لضبط وسائل تسويق المحاسبين للخدمات المهنية التي يقدمونها، وطريقة التعامل مع أصول وممتلكات العملاء، كما أن هناك تأكيد على الموضوعية في تقديم الخدمات مع الإلتزام بالمهنية والاستقلالية والعناية الكافية عند تقديم خدمات تدقيق الحسابات أو أي خدمات أو استشارات مالية وغير مالية متعلقة بوظيفة المحاسبة .

بالنسبة للاستقلالية، فهي تعني أن مدقق الحسابات يفترض فيه التأكد من عدم وجود أي تحديات أو تهديدات تؤثر سلبا على الموضوعية والحياد بسبب وجود معرفة وعلاقة مع الزبون أو إدارة الشركة، سواء كانت المعرفة والعلاقة شخصية بحكم العمل أو عائلية بحكم القرابة. بشكل أكثر تفصيلا، الاستقلالية هي تعبير وتأكيد أن مدقق الحسابات يتمتع بنوعين من الاستقلالية وهي استقلالية الحالة الذهنية واستقلالية المظهر. يقصد باستقلالية الحالة الذهنية، أو ما تسمى بالاستقلال الحقيقي أو الاستقلال في المضمون، ان مدقق الحسابات يقوم بعمله، بما في ذلك من إبداء لرأيه المهني فيما يخص مدى صحة ودقة المعلومات المالية التي تم اعدادها من الشركة، وبدون خضوعه لأي تأثيرات ممكن تضعف رأيه المهني وبذلك يكون لديه الحرية بالقيام بعمله بنزاهة وموضوعية. في الجانب الآخر، يقصد باستقلالية المظهر، أن مدقق الحسابات لا يوجد عليه أي دليل أو شيء ظاهر، كوجود مصلحة مالية أو علاقة عائلية مع الشركة التي يدققها، مما يعطي انطباع من أي طرف ثالث أن نزاهته وموضوعيته مشكوك فيها، وهذا يظهر أن مدقق الحسابات ليس لديه أي سبب ظاهر، سواء كان ماليا او بسبب العلاقات العائلية وغيرها، ليتحيز في رأيه لصالح أو ضد الشركة التي يدققها (الرشيدي، 2012، ص11).

هناك عدة عوامل توثر ايجابا وسلبا على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي، من اهم الأمثلة لها، التي اخذت حيزا من الاهتمام في الدراسات السابقة هي: (1) المصلحة المالية مع إدارة الشركة، (2) تعيين وعزل وتحديد عقد مدقق الحسابات من إدارة الشركة، (3) اتعاب خدمات التدقيق، (4) طول فترة تعامل مدقق الحسابات مع الشركة، (5) حجم مكتب المدقق، (6) الخدمات الاستشارية، (7) الهدايا، (8) التنافس مع مكاتب تدقيق الحسابات الأخرى، (9) عضوية مدقق الحسابات في الهيئات المحاسبية العالمية (الرشيدي، 2012، ص18-ص23). وعلى أهمية كل هذه العوامل، لكن الدراسات السابقة لم تتطرق للبعد العشائري/القبلي ولا العلاقات السياسية بين مدقق الحسابات الخارجي وإدارة الشركة.

2.2. موقع استقلالية مدقق الحسابات الخارجي في قواعد السلوك المهني المختلفة

بنظرة فاحصة لنماذج مختلفة من إصدارات الهيئات المحاسبية المهنية في دول عدة، يتضح أن عنصر الاستقلالية تم ذكره بشكل واضح في هذه الإصدارات من قبل المؤسسات المهنية المحاسبية، مع الإشارة أن أهم مؤسستين محاسبيتين مؤثرتين في الوقت الحالي مركزهما في الولايات المتحدة الأمريكية، وهما الاتحاد الدولي للمحاسبين (تأسس عام 1977) والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (تأسس قبل أكثر من 130 سنة وتحديدا عام 1887). أولا، الإتحاد الدولي للمحاسبين ذكر الاستقلالية ضمن القواعد التفصيلية المطلوب التمسك به من قبل المحاسبين، كجزء من مبدأ الموضوعية، ولكنها لم تفردها في التصنيف الرئيسي للمبادئ في نسختها الأساسية وإن تم الإشارة إليها وبتفصيل معمق في إصدارها الأخير لعام 2018

.(IFAC, 2012, IESBA, 2018, p89-p185)في الجانب الآخر، قواعد السلوك المهني الخاصة بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين اهتم بموضوع الاستقلالية بشكل أكثر عمومية حيث تم ذكر الاستقلالية كجزء أساسي من المبادئ وكذلك عند ذكر القواعد التفصيلية لهذه المبادئ كجزء من مبدأ الاستقلالية .(AICPA, 2020, p6) بالرغم أن قواعد السلوك المهني الخاصة بالمعهد الأمريكي صمم بالأساس لبيئة الولايات المتحدة الأمريكية، في حين قواعد السلوك المهني التابعة للاتحاد الدولي صمم بشكل يتناسب مع بيئات متعددة باعتباره يمثل دول عدة، إلا أن قواعد السلوك المهني التابع لهما يتشابهان في كثير من الجوانب، رغم وجود بعض الاختلافات، وفي الأخير كلا الإصدارين يؤكدان على أهمية الاستقلالية، والنتيجة المتوقعة من تطبيق قواعد الاستقلالية ستكون نفسها إلى حدا ما (Al-Aidaros, Idris, & Shamsudin, 2015, p73).

وتعقيبا على ما سبق، وبالنسبة لقواعد السلوك المهني لعدد من الدول الأخرى، التي قام الباحث بتغطيتها في دراسته هذه، مثل إنجلترا وويلز وماليزيا واليابان وهونغ كونغ وكندا وعدد من دول مجلس التعاون الخليجي والأردن واليمن، فقد تبنت هذه الدول نفس قواعد السلوك المهني الخاصة بالاتحاد الدولي للمحاسبين أو المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (MIA, JICPA, 2018, IFAC, 2022, Al- ،2022 , ICAEW, 2020, HKICPA, 2018 , ICAO, 2016 Aidaros, 2012, p97-p99). ويجمع القواعد المذكورة جميعها عدم تركيزها على القواعد السلوكية التي ممكن أن تتأثر بالإنتماءات والعلاقات السياسية أو العلاقات العشائرية/القبلية وكيفية تجنب أي تأثير أو تحيز يؤثر على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي بسبب وجود هذه العلاقات.

3.2. الدراسات السابقة:

وليسهل على القارئ معرفة أهم الدراسات المرتبطة بموضوع البحث، فقد قام الباحث بتلخيص 12 دراسة (كما هي موجودة أدناه) متعلقة بموضوع استقلالية مدقق الحسابات الخارجي والجانب التشريعي القانوني:

1. **دراسة (لبوز & بوعلاق، 2020)** هدف الباحثان في دراستهم لمعرفة مظاهر مبدأ استقلالية مدقق الحسابات للكشف عن الفساد ببيئة المحاسبة بالجزائر في ظل قانون المهنة حيث إنه، مثل غيره من القوانين، التي تؤكد على استقلالية مدقق الحسابات بكل حياد وحرية تامة لكل يتمكن من معرفة الأخطاء وكشف أي فساد مالي. لتحقيق هدف الدراسة، استخدم الباحثان منهج البحث الاستقرائي بأداة المقابلة وكانت عينة الدراسة مدققي الحسابات وخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات بالجزائر. خلصت الدراسة إلى أهمية تطبيق الجانب العملي بما ذكره القانون فيما يتعلق باحترام استقلالية وحياد مدقق الحسابات لكي يتمكنوا من اكتشاف حالات الفساد الممكن ان تكون موجودة بالكيانات التي تم تدقيقها ومراجعتها بالجزائر.
2. **دراسة (Wea, 2019)** هذه دراسة تمت بتجميع بيانات ثانوية من التقارير السنوية لعدد 247 شركة اندونيسية فيما يخص الفترة من عام 2015 إلى عام 2017 وذلك لتحديد مدى تأثير العلاقات السياسية وجنس المدير التنفيذي والتدقيق الداخلي وتعقيد هيكلية الشركات على حجم الأتعاب التي يستلمها المحاسبين القانونيين لهذه الشركات. أظهرت نتائج التحليل الإحصائي لهذه الدراسة أن أغلب العوامل التي تم اختبارها، وهي العلاقات السياسية والتدقيق الداخلي

وتعقيد هيكلية الشركات، لديها علاقة مؤثرة على أتعاب المحاسبين القانونيين. في حين أظهرت النتائج أن جنس المدير التنفيذي، سواء كان ذكر أو أنثى، فليس له تأثير وعلاقة بالأتعاب التي يستلمها المحاسبون القانونيون .

3. **دراسة (توفيق & الشمري، 2018)** هدفت الدراسة لمعرفة التهديدات التي ممكن أن تؤثر على استقلالية المدقق الخارجي باختيار عينة من مكاتب تدقيق الحسابات بسلطنة عمان. تم استخدم المقابلات الشخصية والاستبانة للحصول على أهم البيانات المتعلقة بالدراسة. باستخدام التحليل الاحصائي لاختبار فرضيات الدراسة، أظهرت النتائج أن مصلحة المدقق المالية تؤثر على استقلاليته، كما أن التآلف غير المهني ودفاع مدقق الحسابات عن مصالح زبونه، والأمر ذاته ينطبق على تهديدات المراجعة الذاتية، كلها عوامل ظهرت أنها تؤثر على استقلالية مدقق الحسابات.

4. **دراسة (Ariningrum & Diyanty, 2017)** ركزت الدراسة على بحث تأثير العلاقات السياسية ولجنة التدقيق على أتعاب المدققين. تم استخدام عينة من عدد من الشركات الاندونيسية المدرجة بالبورصة للفترة من 2012 إلى 2015. أظهرت نتائج الدراسة أن العلاقات السياسية تؤثر إيجابا على أتعاب المدققين، بمعنى أنه كلما كان هناك علاقة سياسية مع المدققين كلما زادت معه المبالغ المحصل عليها في شكل أتعاب تدقيق. وبشكل مشابه مع لجنة التدقيق، والتي أظهرت ان له علاقة إيجابية مع أتعاب التدقيق في ظل وجود العلاقات السياسية، حيث تؤدي هذه العلاقة إلى زيادة المخاطر المتعلقة بالشركة التي يقوم بتدقيقها مراجع الحسابات.

5. **دراسة (بن داود، 2016)** ركزت الدراسة على بحث العلاقة بين صفات مراجع الحسابات وجودة مراجعته. باستخدام المنهج الوصفي، قام الباحث ببناء استبانة وتوزيعها على عينة الدراسة وكان حجمها 60 مراجع حسابات جزائري بمنطقة الجنوب الشرقي. بناء على التحليل الاحصائي، أظهرت عدة نتائج منها أن استقلالية وكفاءة مراجع الحسابات لهما تأثير على جودة مراجعته. من النتائج كذلك أن التزام مراجع الحسابات بالسرية والأمانة والمحافظة على سمعة المهنة تزيد من فعالية تدقيق الحسابات وتؤثر إيجابا على مهنة المراجعة بشكل عام .

6. **دراسة (بواعنة، 2015)** غرض الدراسة هو لبيان أثر عدد من مبادئ الحاكمية المؤسسية (كمسؤوليات مجلس الإدارة والمعاملة المتكافئة وأصحاب المصالح والنفوذ وحماية حقوق مساهمي البنوك وما يتعلق بالإفصاح والشفافية) على استقلالية مراجعي الحسابات الداخليين ب 5 بنوك في الأردن. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي وقامت بتجميع بيانات حصلت عليها، عبر توزيع استبانة لقياس متغيرات الدراسة، لعدد 83 محاسب داخلي. بعد القيام بالتحليل الإحصائي، تبين أن هناك أثر للمعاملة المتكافئة ومسؤوليات مجلس الإدارة وأصحاب المصالح على استقلالية مراجع الحسابات الداخلي. من جهة أخرى، لم يظهر مبدأ حماية حقوق مساهمي البنوك، والأمر ذاته بالنسبة لمبدأ الإفصاح والشفافية، أي أثر على استقلالية مراجع الحسابات الداخلي. هذا مع الإشارة أن الباحث ركز في دراسته على نوع واحد من البنوك وهي البنوك التجارية بالأردن.

7. **دراسة (Abdul Wahab, Mat Zain, & Abdul Rahman, 2015)** واحدة من الدراسات القليلة التي بحثت عن ارتباط وتأثير العلاقات السياسية على استقلالية مدقق الحسابات مع تركيزها على جانب الاتعاب التي يستلمها المدققون عن خدمات التدقيق وتلك التي يستلموها عن خدمات أخرى ليس لها علاقة بالتدقيق. مما يميز هذه الدراسة التي تمت في ماليزيا أنها تمثل البيئة القائمة على وجود علاقات سياسية على أساس الأعراق الرئيسية بالبلد وهي: (1) الغالبية

هم من سكان البلد الأصليين ممن يسمون بالبوميبوترا وأكثرهم من الماليزيين المالايو المسلمون، (2) الماليزيون من العرقية الصينية وأغلبهم يعملون في القطاع الاقتصادي التجاري بالقطاع الخاص، (3) الماليزيون من العرقية الهندية. وجدت الدراسة ان هناك علاقة إيجابية مؤثرة بين الاتعاب التي يستلمها المدقق لخدمات التدقيق وتلك غير المتعلقة بخدمات التدقيق بالنسبة للشركات التي يملكها الماليزيون من غير البوميبوترا، وغالبيتهم أصلهم من العرقية الصينية. في الجانب الآخر، وجدت الدراسة ان العلاقة المذكورة ضعيفة بالنسبة للشركات التي يلمكها البوميترا. هذا واستنتجت الدراسة أن العلاقات السياسية، وخاصة في ظل وجود أعراق مختلفة بالبلد، تشكل تهديدا واضحا لاستقلالية مدقق الحسابات سواء استقلالية الحالة الذهنية واستقلالية المظهر.

8. **دراسة (منصور، 2013)** ركزت هذه الدراسة على مدى تأثير دوران مدقق الحسابات على الاستقلالية باستخدام عينة من 124 حالة من مكاتب تدقيق الحسابات بقطاع غزة. وخلصت الدراسة لعدد من النتائج والتي تؤكد على أهمية تغيير مدقق الحسابات بعد كل مدة زمنية لضمان استمرارية استقلالية المدقق. من النتائج كذلك هو وجود تأثير للمصالح المالية المتعلقة بتغيير مدقق الحسابات على استقلاليته والشيء نفسه للأتعاب التي تدفع لمدقق الحسابات.

9. **دراسة (الرشيدي، 2012)** عبارة عن بحث لدراسة مدى توافر شروط الاستقلالية عند ممارسي المهنة من مدققي حسابات خارجيين بالكويت، حيث استخدم الباحث منهج التحليل الوصفي. باستخدام أداة الاستبانة، قام الباحث بتجميع البيانات من عينة مقصودة عددها 62 شخص من مدققي حسابات خارجيين ومقرضين ومحللين ماليين بالإضافة إلى مستثمرين حاليين ومحتملين. توصلت الدراسة إلى عدم توافر شروط الاستقلالية عند مدققي الحسابات بالكويت، باعتبار الجهات الرقابية والإشرافية هي الأهم والأكثر تأثيرا. كما ذكرت الدراسة أن هناك معوقات تحول دون تحقيق شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين بالكويت مع الإشارة أنه لم تكون هناك اختلافات ذات دلالة إحصائية لآراء عينة الدراسة، كما لو ان آراؤهم متفقة رغم تعدد واختلاف اهتمامات عينة الدراسة. أوصت الدراسة بالاهتمام بتوعية مدققي الحسابات بالحرص على توافر شروط الاستقلالية عند ممارستهم للمهنة للرفع من كفاءة عملهم. وكذلك أوصت الدراسة ان يتم إعطاء اهتمام أكبر لآلية تعيين و/أو عزل مدققي الحسابات الخارجيين، بحيث لا تتدخل إدارة الشركة في هذه القرارات وإنما عبر الجمعية العامة للمساهمين لضمان استقلالية المدققين. لتقليل المنافسة بين المدققين، فقد أوصت الدراسة ان يتم تحديد حد أدنى لرسوم أتعاب المدقق.

10. **دراسة (Carolina, 2013)** هذه دراسة قامت بها باحثة اندونيسية للنظر في مدى تأثير استقلالية وكفاءة ومدة خدمة مراجع الحسابات على جودة خدمة التدقيق بجاكرتا/اندونيسيا. بناء على مجتمع الدراسة الذي تكون من 36 مكتب مراجعة وتدقيق حسابات بشمال جاكرتا، قامت الباحثة بتصميم استبانة ووزعتها على تلكم المكاتب حيث استجابت عينة مقدارها 98 مدقق حسابات لاستبانة الدراسة. باستخدام تحليل الانحدار المتعدد، خلصت الباحثة لعدد من النتائج أهمها أن جودة التدقيق تتأثر بشكل جزئي باستقلالية ومدة خدمة التدقيق. في حين أن النتائج أظهرت أن الكفاءة لا تؤثر بشكل واضح على جودة التدقيق إلا إذا كانت في ظل وجود متغيرات الاستقلالية ومدة الخدمة فحينها، المتغيرات مجتمعة، تؤثر على جودة التدقيق.

11. **دراسة (Bliss, Gul, & Majid, 2011)** الغرض من هذه الدراسة هو لتحديد إلى أي مدى تؤثر العلاقات السياسية للشركات الماليزية على العلاقة بين استقلالية لجنة التدقيق وجودة التدقيق وكذلك علاقة ازدواجية منصب المدير التنفيذي لأكثر من شركة مع العلاقات السياسية لهذه الشركات. عبر تحليل التقارير السنوية لعدد 500 شركة ماليزية، أظهرت النتائج أن هناك علاقة ارتباط إيجابية بين استقلالية لجنة التدقيق وأتعاب التدقيق بشكل يدعم فرضية الدراسة التي ترى أنه كلما زادت استقلالية لجنة التدقيق زادت معها جودة التدقيق، ولكن هذه العلاقة تضعف في حالة وجود علاقات سياسية للشركات وبشكل يؤثر سلبا على استقلالية لجنة التدقيق. كما أظهرت النتائج أن الشركات الماليزية التي لديها ازدواجية منصب المدير التنفيذي، لأكثر من شركة، مع وجود علاقات سياسية، ينظر إليها من شركات التدقيق الكبيرة أن عنصر المخاطرة فيها أكثر من مثيلاتها التي ليس لديها علاقات سياسية مما يؤشر على أن العلاقات السياسية يعتبر عامل سلبي في هيكلية عمل الشركات.

12. **دراسة (البشتاوي، 2010)** عبارة عن بحث عن العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات بالأردن مع التركيز على العوامل البيئية سواء في الجانب الاقتصادي أو الاجتماعي أو القانوني او على مستوى التطورات التكنولوجية. تم توزيع 125 استبانة على 25 مكتب تدقيق حسابات بالأردن للحصول على نتائج الدراسة لاختبار فرضيات الدراسة. أظهرت نتائج الدراسة أن وضوح وصرامة تنفيذ التشريعات القانونية تؤثر بشكل كبير على تقليل أي آثار سلبية متعلقة باستقلالية مراجع الحسابات. في الجانب الآخر، أظهرت النتائج أن التكنولوجيا الحديثة وإدماج البرامج الإلكترونية في الأعمال المحاسبية له دور مؤثر وإيجابي داعم لاستقلالية مراجع الحسابات.

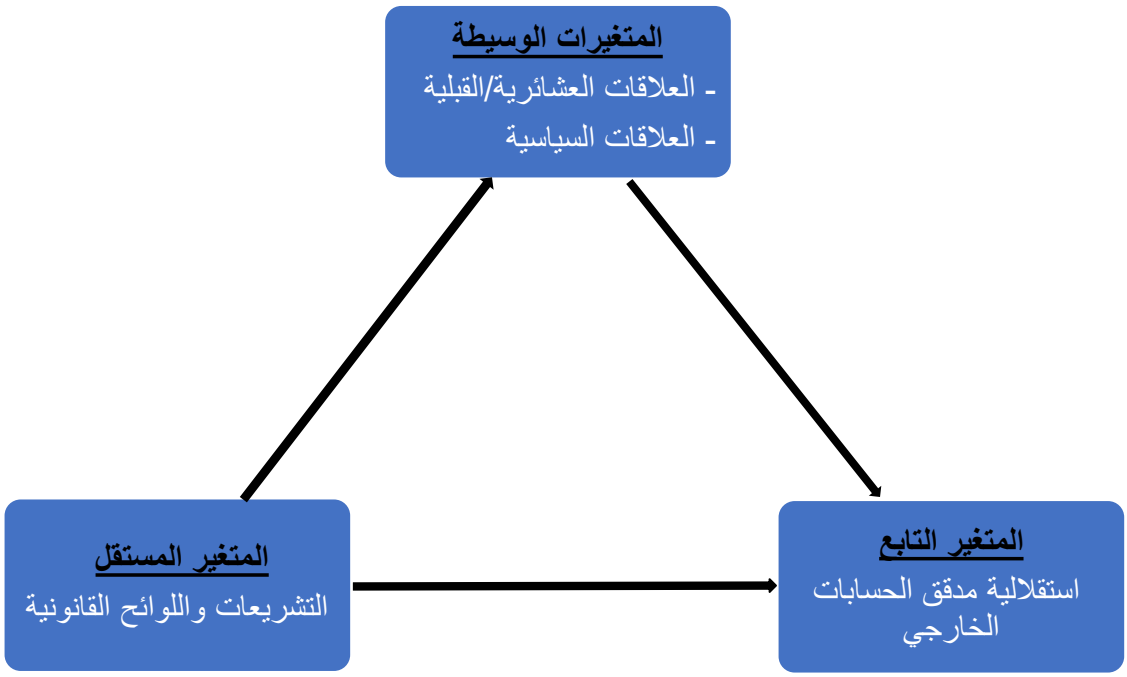
استنتاجا لما سبق: فإن الدراسات المذكورة أعلاه والتي ركزت على الجانب التطبيقي والعملي، هي قليلة، ذكرت موضوع العلاقات السياسية في إطار موضوع استقلالية المحاسبين. وما يجمع كل الدراسات أدناه هو أنها لم تتطرق لموضوع العلاقات العشائرية/القبلية والتي أضافتها الدراسة الحالية كمتغير وسيط بين المتغير التابع (استقلالية مدقق الحسابات الخارجي) والمتغير المستقل (التشريعات القانونية واللوائح). وبشكل مشابه للجزئية الأخرى فيما يخص العلاقات السياسية، فهي وإن ذكرت في عدد محدود جدا من الدراسات، ولكنها لم تطبق بأي بلد عربي، وقد قام الباحث بإضافة العلاقات السياسية (كمتغير وسيط آخر) بين المتغيرين التابع والمستقل لهذه الدراسة.

3. الجانب العملي التطبيقي للدراسة:

1.3. متغيرات الدراسة:

نظرا لطبيعة متغيرات الدراسة فالمنهج الكمي الوصفي هو الملائم للتحقق من صحة فرضيات الدراسة. بحسب الشكل رقم (01) أدناه، تتكون متغيرات الدراسة من المتغير التابع وهو استقلالية مدقق الحسابات الخارجي، في حين التشريعات واللوائح القانونية تمثل المتغير المستقل، وأخيرا فالمتغيرات الوسيطة هي العلاقات العشائرية/القبلية والعلاقات السياسية.

الشكل رقم (01) متغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الباحث.

ولأن الدراسة الحالية لديها أكثر من متغير وسيط، واتباعا لقواعد التحليل الإحصائية السليمة، فقد تم التحليل الوسيطي الجزئي مرتين بشكل منفصل للمتغيرين الوسيطين، بحيث في المرة الأولى تم تحليل المتغير الوسيط الأول وهو العلاقات العشائرية/القبلية بين المتغيرين التابع والمستقل، ومن ثم في المرة الثانية تم تحليل المتغير الوسيط الثاني وهو العلاقات السياسية بين المتغيرين التابع والمستقل.

أدناه المقصود بكل متغير في هذه الدراسة:

- **المتغير التابع (استقلالية مدقق الحسابات الخارجي)**: تعني أن يقوم مدقق الحسابات بعمله بمراجعة حسابات الشركة، بصدق وموضوعية وحيادية ونزاهة بدون أي تأثير، ترغيبا أو ترهيبا، من أي طرف بحيث لا يتحيز لطرف دون آخر، وفي نفس الوقت ليس للمدقق مصلحة، مالية أو غير مالية، في الحكم على مصداقية القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها.
- **المتغير المستقل (التشريعات واللوائح القانونية باليمن)**: هي عبارة عن الجانب القانوني والسلوكي الذي يحكم عمل مراجعي الحسابات باليمن. بالنسبة للجانب القانوني، فقد تم إصدار أكثر من قانون لتنظيم المهنة وآخر تعديل قانوني، صدر بعام 1999، بتوقيع من رئيس الجمهورية بعد موافقة مجلس النواب، القانون رقم 26 بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات بالجمهورية اليمنية. بالنسبة للوائح المهتمة بالجانب السلوكي والأخلاقي، فقد أصدرت جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين نسخة من قواعد سلوك مهني احتوت على اهم السلوكيات والأخلاقيات المطلوب من مراجعي الحسابات الالتزام بها، مع الإشارة أن الجمعية مؤخرا، في عام 2019، تبنت قواعد السلوك المهني الصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين.

- **المتغير الوسيط الأول (العلاقات العشائرية/القبلية)**: هي القرابة العائلية القريبة والبعيدة والتي قد تتجاوز الدرجة الرابعة، حيث إن طبيعة العوائل في اليمن هو كبر وتشعب العائلة حيث قد يتجاوز أفراد العائلة الواحدة، والتي تسمى بالعشيرة أو بالقبيلة، عشرات الآلاف وهناك عشائر وقبائل وعوائل مازال لديها شخص أو قائد لها، يعود إليه افراد العشيرة أو القبيلة في مختلف المناسبات والأحداث والمواقف في التعامل مع الآخرين.
- **المتغير الوسيط الثاني (العلاقات السياسية)**: هي الانتماء السياسي لحزب أو تشكيل سياسي ما أو اظهار التأييد والدعم لتوجه سياسي معين. بحكم أن اليمن تطبق النظام الجمهوري البرلماني وتتنافس الأحزاب السياسية لعرض برامجها للجمهور وللوصول للسلطة بالطرق الديمقراطية السلمية، فعدد المنتمين أو المؤيدين للأحزاب السياسية كبير جدا، ومؤخرا بسبب الاضطراب والحرب الدائرة في اليمن، فقد ظهرت تكتلات وجماعات سياسية لها اهتماماتها وتوجهاتها، بما فيها تلك التي لا تطلق على نفسها مصطلح حزب سياسي، إلا أن أغلبية المؤثرين في أرض الواقع لهم توجهات سياسية معينة مع وجود منتمين ومؤيدين لهذه التوجهات. وقد وصل الحال في الحالة اليمنية أن الاختلاف السياسي وصل للحرب والاقتتال للوصول او للتمسك بالسلطة، ومن وجهة نظر الباحث، فهذه العلاقات صارت عاملا مؤثرا في تعاملات أفراد المجتمع جميعا بما فيهم مراجعي الحسابات.

2.3. أداة الدراسة:

قام الباحث بتطوير استبانة جديدة، ولكن جزء منها تم تأسيسه من دراسة الرشيدي (2012، ص69-ص74) والتي كانت مركزة على الكويت، في حين أن الدراسة الحالية قامت بتكييف وتعديل بنود الأسئلة بشكل يناسب طبيعة الدراسة وما تريد تحقيقه، ومن ذلك إضافة المتغيرات الوسيطة، العلاقات العشائرية/القبلية والعلاقات السياسية، وللتأكد من سلامة تطوير الاستبانة، تم إرسال مسودة الاستبانة لثلاثة متخصصين، واحد في طرق البحث العلمي وآخر في المراجعة وتدقيق الحسابات وثالث في الإحصاء، وبعد استلام ملاحظات ومقترحات المتخصصين تم عمل التعديلات المناسبة بالشكل النهائي الذي استخدم عند توزيع الاستبانة. تكونت الاستبانة من مقدمة وجزء اول لمعرفة الخصائص الديمغرافية للمستجيبين في حين أن الأجزاء الأخرى، والتي تم فيها استخدام مقياس ليكرت خماسي المدى (بحيث ان القيمة 5 تعني موافق جدا، 4 تعني موافق، 3 تعني محايد، 2 يعني غير موافق، وأخيرا 1 يعني غير موافق جدا) فكانت عن متغيرات الدراسة وبحسب التفصيل الآتي:

- المتغير التابع عن استقلالية مدقق الحسابات الخارجي باليمن وبإجمالي 13 سؤال.
- المتغير المستقل عن التشريعات واللوائح القانونية وتأثيرها على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي وبإجمالي 9 أسئلة.
- المتغيرين الوسيطين، عن تأثير العلاقات العشائرية/القبلية والعلاقات السياسية على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي، بعدد 8 أسئلة لكل متغير وسيط، وبإجمالي 16 سؤال.

3.3. الأدوات الإحصائية المستخدمة:

ليتمكن الباحث من عرض نتائج دراسته، وباستخدام برنامج التحليل الاحصائي SPSS إصدار 23 وبرنامج ال Excel فقد تم معالجة البيانات باستخدام الأدوات الإحصائية التالية وفقا للترتيب الآتي:

- أولا: لوصف عينة الدراسة تم استخدام التكرارات والنسب المئوية.

- ثانيا: للتحقق من ثبات الاستبانة تم استخدام مقياس كرونباخ ألفا.
- ثالثا: لتحديد قوة العلاقة بين المتغيرات وعناصرها، للتأكد من وجود اتساق داخلي للاستبانة، فقد تم استخدام معامل الارتباط بيرسون.
- رابعا: للنظر في مدى اتساق إجابات عينة الدراسة، لإعطاء تصور مبدئي عن صحة فرضيات الدراسة، تم استخراج المتوسط الحسابي مع الانحراف المعياري.
- خامسا وأخيرا: لاختبار فرضيات الدراسة الأساسية ومعرفة مدى تأثير المتغيرات تم استخدام تحليل الارتباط والانحدار (بما يسمى بال Regression Analysis).

4.3. تحليل وصفي لعينة الدراسة:

تكون مجتمع الدراسة من المحاسبين الممارسين للمهنة (ممن يعملون حاليا أو عملوا سابقا) في اليمن. مع الإشارة أن عدد الممارسين المرخص لهم بتدقيق الحسابات وبحسب آخر إحصائية متاحة بموقع جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين هم 318 (وزارة الصناعة والتجارة، 2018، ص2-ص21). في حين أن المحاسبين الذي يعملون في مختلف القطاعات الحكومية والخاصة وغيرها، فلا يوجد إحصائية لحصرهم، ولكنهم بالآلاف باعتبار أن كل مؤسسة فيها على الأقل محاسب واحد يقوم بإعداد القوائم المالية. قامت الدراسة بأخذ عينة مقصودة من المحاسبين سواء الخارجيين أو الداخليين وعددهم 155. بحسب الجدول رقم (01)، فالغالبية العظمى من العينة متخصصين في المحاسبة ويعملون حاليا في اليمن، بنسب 92.2% و84.3% على التوالي. من حيث نوع الوظيفة للجهة التي عملوا لها، فأكثر من نصف العينة يعمل بالقطاع الخاص، بشركة أو مؤسسة خاصة، في حين أن العاملين بمكاتب المحاسبين القانونين والقطاع الحكومي كانت أعدادهم متقاربة إلى حدا ما، بنسب 20% و17.4% على التوالي.

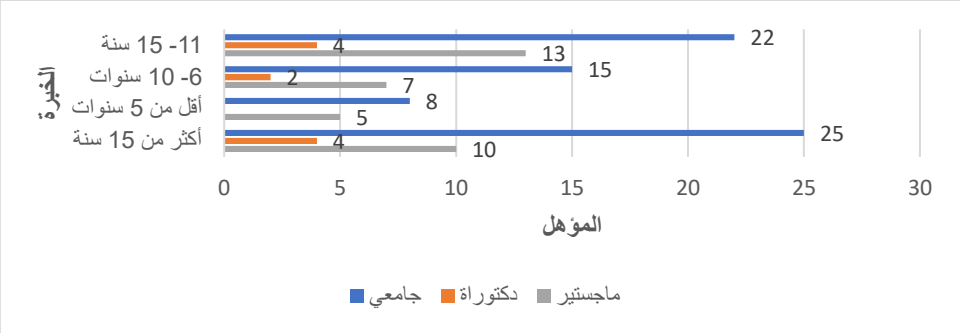
الجدول رقم (01) خصائص عينة الدراسة من حيث التخصص ونوع الوظيفة ومكان العمل الحالي

العامل	التوزيع	العدد	النسبة
تخصص المؤهل	محاسبة	106	% 92.2
	مالية	5	% 4.3
	غير ذلك	4	% 3.5
	الإجمالي	**115**	**% 100.0**
نوع الوظيفة	مؤسسة حكومية	20	% 17.4
	مؤسسة خاصة	60	% 52.2
	مكتب محاسب قانوني	23	% 20
	غير ذلك	12	% 10.4
	الإجمالي	**115**	**% 100.0**
مكان العمل الحالي	اليمن	97	% 84.3
	أحد دول الخليج	13	% 11.3
	غير ذلك	5	% 4.3
	الإجمالي	**115**	**% 100.0**

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج ال SPSS.

بالنسبة للمؤهل والخبرة، وكما يظهره الشكل رقم (02) والجدول رقم (02)، نلاحظ أن أكثر المستجيبين هم من حملة شهادة البكالوريوس الجامعي وعددهم 70 (توزعت خبرتهم، فمن لديه خبرة أكثر من 15 سنة هم 25 شخصا، وخبرة بين 11 إلى 15 سنة ولعدد 22 شخص، وخبرة من 6 إلى 10 سنوات ولعدد 15 شخص، وأخيرا الأقل وهم 8 اشخاص ممن خبرتهم أقل من 5 سنوات) ويتبعهم حملة الماجستير (حيث من لديهم خبرة أكثر من 15 سنة عددهم 10 أشخاص، وخبرة بين 11 إلى 15 سنة ولعدد 13 شخص، وخبرة من 6 إلى 10 سنوات ولعدد 7 أشخاص، وأقلهم عددا وهم 5 اشخاص ممن خبرتهم أقل من 5 سنوات) وأخيرا حملة الدكتوراة حيث الغالبية وهم 8 من أصل 10 لديهم خبرة تزيد عن 10 سنوات. بالإجمال، وبالنظر إلى خبرة المستجيبين، بغض النظر عن المؤهل سواء كان دكتوراة أو ماجستير أو جامعي، فأغلبية المستجيبين لديهم خبرة تتجاوز الخمس سنوات (ولعدد 102 من أصل الاجمالي 115) وهذا مؤشر أن المستجيبين قد مارسوا المهنة فعلا ويعرفون الواقع بتحدياته وفرصه مما يعني يعطي قيمة إضافية لجودة الإجابة.

الشكل رقم (02) خصائص عينة الدراسة من حيث المؤهل والخبرة



المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج ال Excel.

الجدول رقم (02) خصائص عينة الدراسة من حيث المؤهل والخبرة

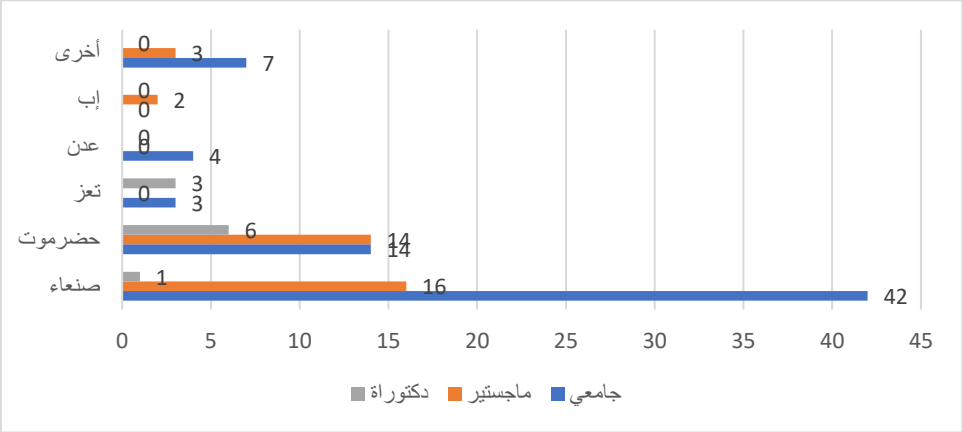
	جامعي	دكتوراة	ماجستير	الاجمالي
سنة 15 -11	22	4	13	39
سنوات 10 -6	15	2	7	24
أقل من 5 سنوات	8	0	5	13
أكثر من 15 سنة	25	4	10	39
الإجمالي	**70**	**10**	**35**	**115**

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج ال Excel.

من حيث توزيع المستجيبين بحسب المحافظة، وكما هو معروض بالشكل رقم (03)، فأغلبية المستجيبين من العاصمة صنعاء حيث الكثافة السكانية والحركة الاقتصادية الأكبر، موزعين بين 42 مؤهلين تأهيلا جامعيا و16 ماجستير و1 دكتوراة،

وبإجمالي 59 مستجيب من العدد الكلي للعينة 115. يتبعها المستجيبين من حضرموت وبإجمالي 34 مستجيب منهم 6 من حملة الدكتوراة والباقي موزعين مناصفة بين حملة الماجستير ودرجة البكالوريوس بعدد 14 لكل منهما.

الشكل رقم (03) خصائص عينة الدراسة من حيث المؤهل والمحافظة



المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج ال Excel.

5.3. اختبار ثبات وصدق الاتساق الداخلي للاستبانة:

1.5.3 اختبار ثبات الاستبانة بمقياس كرونباخ ألفا:

للتأكد من ثبات استبانة الدراسة، تم استخدام مقياس كرونباخ ألفا، وبحسب الجدول رقم (03)، حيث بلغت النسبة لكل المتغيرات مجتمعة 0.89، في حين كانت النسب على مستوى كل متغير من متغيرات الدراسة متراوحة بين النسبة الأقل وهي 0.69 للمتغير التابع (استقلالية مدقق الحسابات الخارجي) و0.83 لأعلاهم وهو المتغير الوسيط الأول (العلاقات العشائرية/القبلية). وكل النسب المذكورة، سواء على مستوى كل متغير على حدة أو على مستوى الاستبانة بشكل عام، تؤكد على ثبات الأداة لأنها أعلى من الحد الأدنى للنسبة المقبولة 0.60. وهذه النتائج تؤكد ثبات الاستبانة وأن البيانات الموزعة تمت بشكل طبيعي ومنطقي وهذا يعطي مؤشر مبدئي للباحث أنه بإمكانه الاستمرار بالقيام بالتحليلات الإحصائية اللازمة.

الجدول رقم (03) قياس ثبات الاستبانة

المتغير	عدد الفقرات	كرونباخ ألفا
استقلالية مدقق الحسابات الخارجي	13	0.69
التشريعات القانونية واللوائح	9	0.80
العلاقات العشائرية/القبلية	8	0.83
العلاقات السياسية	8	0.81
لكل المتغيرات	38	0.89

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج ال SPSS.

2.5.3 اختبار صدق الاتساق الداخلي للاستبانة بمعامل الارتباط:

لاختبار صدق اتساق الاستبانة الداخلي، وكما هو معروض بالجدول رقم (04)، تم استخدام معامل ارتباط بيرسون لكل عنصر من عناصر متغيرات الدراسة. بالنسبة لعناصر المتغير التابع (استقلالية مدقق الحسابات الخارجي)، فقد أظهر معامل ارتباط بيرسون اتساق مقبول إلى عالي لأغلب العناصر، ماعدا عنصرين، وبنسبة تتفاوت بين 0.36 إلى 0.68 وعند مستوى معنوية يزيد عن الحد الأدنى المطلوب وهو 0.05 أو أقل. العنصرين المتبقيين وهما Indpe8 وIndep9 فقد كان معامل ارتباطهما هو 0.214 و0.140 عند مستوى معنوية 0.022 و0.135 على التوالي مما يعني وجود ارتباط، ولكنه ضعيف. وبشكل عام، فالنتيجة الإجمالية تظهر اتساق داخليا لأغلب عناصر المتغير التابع وعددها 11 عنصرا من أصل 13 عنصر. في الجانب الآخر، وفيما يخص عناصر المتغير المستقل (التشريعات القانونية واللوائح)، فمعامل ارتباط بيرسون لكل عناصره تحقق اتساق مقبول إلى عالي حيث تراوحت القيمة بين 0.35 و0.79 بمستوى المعنوية المطلوبة وهي أقل من 0.05 حيث كانت 0.000 لكل العناصر، وهذا يدل أن كل عناصر المتغير المستقل تتسم بالاتساق الداخلي مع المتغير نفسه. بشكل مشابه وأحسن قليلا مما سبق فيما يخص المتغيرين التابع والمستقل، فقد ظهر معامل الارتباط عناصر المتغيرين الوسيطين، وهما العلاقات العشائرية/القبلية والعلاقات السياسية، بشكل أعلى مما سبق وبتفاوت بين 0.53 و0.80 لأغلب العناصر (عدا عنصر واحد فقط، وهو العنصر السادس الذي يتبع المتغير الوسيط الأول الخاص بالعلاقات العشائرية/القبلية، عند قيمة 0.39 وهي كذلك تمثل اتساق مقبول وإن كانت أقل من باقي العناصر). بحسب النتائج أعلاه، فقد خلص الباحث إلى الاطمئنان بأن استبانة الدراسة تتسم بوجود اتساق داخلي لعناصر المتغيرات الخاصة بالدراسة، الأمر الذي يزيد من مصداقية نتائج الدراسة بشكل عام وللتحقق من صحة اختبار الفرضيات فيما بعد.

الجدول رقم (04) معامل الارتباط لعناصر متغيرات الدراسة

المتغير التابع (استقلالية مدقق الحسابات الخارجي) /13 عنصر			المتغير المستقل (التشريعات القانونية واللوائح) /9 عناصر		
العنصر	معامل ارتباط بيرسون	مستوى معنوية	العنصر	معامل ارتباط بيرسون	مستوى معنوية
Indep1	0.565	0.000	Legal1	0.682	0.000
Indep2	0.563	0.000	Legal2	0.576	0.000
Indep3	0.684	0.000	Legal3	0.519	0.000
Indep4	0.601	0.000	Legal4	0.649	0.000
Indep5	0.577	0.000	Legal5	0.349	0.000
Indep6	0.449	0.000	Legal6	0.670	0.000
Indep7	0.368	0.000	Legal7	0.796	0.000
Indep8	0.214	0.022	Legal8	0.769	0.000
Indep9	0.140	0.135	Legal9	0.611	0.000
Indep10	0.547	0.000			

Indep11	0.288	0.002			
Indep12	0.359	0.000			
Indep13	0.472	0.000			
المتغير الوسيط الأول (العلاقات العشائرية/القبلية) / 8 عناصر			**المتغير الوسيط الثاني (العلاقات السياسية) / 8 عناصر**		
العنصر	**معامل ارتباط بيرسون**	**مستوى معنوية**	**العنصر**	**معامل ارتباط بيرسون**	**مستوى معنوية**
Gabilah1	0.756	0.000	Politic1	0.631	0.000
Gabilah2	0.536	0.000	Politic2	0.718	0.000
Gabilah3	0.720	0.000	Politic3	0.698	0.000
Gabilah4	0.712	0.000	Politic4	0.537	0.000
Gabilah5	0.767	0.000	Politic5	0.721	0.000
Gabilah6	0.389	0.000	Politic6	0.546	0.000
Gabilah7	0.766	0.000	Politic7	0.611	0.000
Gabilah8	0.724	0.000	Politic8	0.804	0.000

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج ال SPSS.

6.3. اختبار الفرضيات:

1.6.3 احتساب درجة الموافقة باستخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري:

ليتعرف الباحث إلى أي مدى تتوافق إجابات عينة الدراسة (المحاسبين اليمنيين) مع أسئلة المتغيرات، والتي تم ترجمتها في شكل عناصر ممثلة لكل متغير، قام باستخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عناصر الدراسة وقد كانت أسئلة الاستبانة فيما يخص جميع المتغيرات مصممة وفقا لمقياس ليكرت خماسي المدى (بحيث أن القيمة 5 تعني موافق جدا، 4 تعني موافق، 3 تعني محايد، 2 يعني غير موافق، وأخيرا 1 يعني غير موافق جدا)، وعليه كلما كان رقم المتوسط الحسابي يتجاوز ال 3 فمعناه الإجابات كانت أقرب إلى الموافقة مع العبارات. وكما يظهر بالجدول رقم (05)، فإن جميع متغيرات الدراسة نالت موافقة غالبية المستجيبين ولو بمستويات مختلفة حيث إن المتوسط الحسابي تراوح بين 3.54 وهو الأقل للمتغير الوسيط الأول (العلاقات العشائرية/القبلية) و3.81 وهو الأعلى للمتغير المستقل (التشريعات القانونية واللوائح). بالنسبة للمتغيرين التي ظهرت درجة الموافقة أقل (وفي نفس الوقت ظهرت فيهما قيم الانحراف المعياري أعلى) وتحديدا المتغير التابع والمتغير الوسيط الأول، فقد لاحظ الباحث عند التحليل أن عنصر واحد فقط وهو من عناصر المتغير التابع (استقلالية مدقق الحسابات الخارجي) الذي لم تتواجد فيه درجة موافقة مقبولة وإنما كانت قيمة متوسطه الحسابي عبارة عن 2.98 والعنصر يمثل عبارة " توجد في معظم الأحيان مصالح مالية او وظيفية بين إدارة الشركة ومدقق حساباتها الخارجي" مما يعني أن عدد لا بأس به من عينة الدراسة لا ترى أن هناك مصالح مرتبطة بين المدقق وإدارة الشركة". وما عدا ذلك، ولكل عناصر متغيرات الدراسة الباقية

وعددها 37 عنصر، وبعد احتساب المتوسط الحسابي، فغالبية عينة الدراسة توافق الباحث في فهمه وافتراضه لمتغيرات الدراسة وهذا يعطي مؤشر مبدئي على صحة فرضيات الدراسة والتي سيتم اختبارها في الجزئية التالية لهذا القسم.

الجدول رقم (05) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات عينة الدراسة

المتغير	عدد الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
التابع: استقلالية مدقق الحسابات الخارجي	13	3.6569	0.99251	موافق
المستقل: التشريعات القانونية واللوائح	9	3.8106	0.83289	موافق إلى موافق جدا
الوسيط الأول: العلاقات العشائرية/القبلية	8	3.5446	1.00841	موافق
الوسيط الثاني: العلاقات السياسية	8	3.7370	0.88843	موافق إلى موافق جدا
لكل المتغيرات	38	3.687275	0.93056	موافق

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج ال SPSS.

2.6.3 تحليل الارتباط والانحدار لاختبار الفرضيات

بعد أن تأكد الباحث من ثبات وصدق اتساق الاستبانة، والتأكد من وجود ارتباط لعناصر المتغيرات وكذلك التحقق من درجة موافقة على أسئلة الدراسة مما اعطى انطباع مبدئي عن صحة الفرضيات، فالخطوة الأخيرة هو القيام بتحليل الارتباط والانحدار (Regression Analysis). بالنسبة لتحليل الارتباط بين المتغيرات المؤثرة (وهي المتغيرات المستقلة والوسيطة) مع المتغير التابع، وكما يبينه الجدول رقم (06)، فإن معامل الارتباط R والذي كانت قيمه للمتغير المستقل والوسيط الأول والوسيط الثاني هي 0.415 و0.392 و0.614 على التوالي، فتظهر أن هناك ارتباط بين هذه المتغيرات، كل على حدة، مع المتغير التابع (استقلالية مدقق الحسابات الخارجي). من ناحية أخرى، وعند قياس معامل الارتباط بين المتغير التابع مع المتغيرين (التابع والوسيط الأول باعتبارهما مكملين لبعض، فيما يخص الفرضية الثانية من معرفة تأثير التشريعات القانونية واللوائح، وفي ظل وجود المتغير الوسيط وهو العلاقات العشائرية/القبلية، على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي)، وبشكل مشابه للمتغيرين الآخرين الخاصين بالفرضية الثالثة، فقد كانت قيم معامل الارتباط عند قيم إحصائية أكثر من مقبولة وهي 0.529 و0.599.

الجدول رقم (06) تحليل الارتباط والانحدار لاختبار الفرضيات (المتغير التابع: استقلالية مدقق الحسابات الخارجي)

المتغيرات المستقلة والوسيطة	معامل الانحدار B	قيمة t	مستوى الدلالة Sig.	معامل الارتباط R	الفرضية	النتيجة
(ثابت)	2.240	7.603	0.000		الأولى (تأثير التشريعات على المتغير التابع)	قبول الفرضية
التشريعات	0.372	4.854	0.000	0.415		
(ثابت)	1.668	5.518	0.000		الثانية (تأثير التشريعات على المتغير التابع مع وجود متغير وسيط العشائرية)	قبول الفرضية
التشريعات والعشائرية	0.541	6.632	0.000	0.529		
(ثابت)	1.459	5.244	0.000		الثالثة (تأثير التشريعات على المتغير التابع مع وجود متغير وسيط السياسية)	قبول الفرضية
التشريعات والسياسية	0.582	7.960	0.000	0.599		

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج ال SPSS.

آخر تحليل يظهر مدى تأثير متغيرات الدراسة على المتغير التابع، وهو تحليل الانحدار، فقد جاءت نتائج الدراسة بحسب الآتي:

أولا: الفرضية الأولى (والتي تنص على أن "**هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للتشريعات واللوائح القانونية على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي باليمن**") فقيمة معامل الانحدار الثابتة هي 2.240 ومعامل الانحدار الذي يقيس مدى تأثير التشريعات واللوائح القانونية على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي فهو 0.372 موجب، والذي يؤكد وجود أثر ذو دلالة إحصائية مقدارها 37.2%، وعليه يتم قبول الفرضية الأولى.

ثانيا: الفرضية الثانية (والتي تنص على أن "**هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للتشريعات واللوائح القانونية على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي باليمن في ظل وجود العلاقات العشائرية/القبلية بين مدقق الحسابات وإدارة الشركة**") فقيمة معامل الانحدار الثابتة هي 1.668 ومعامل الانحدار الذي يقيس مدى تأثير التشريعات واللوائح القانونية على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي في ظل وجود متغير وسيط وهو العلاقات العشائرية/القبلية، فهو 0.541 موجب، والذي يؤكد وجود أثر ذو دلالة إحصائية، وبتأثير أكبر من تأثير العلاقات بين المتغيرات بشكل مباشر بدون إدخال العلاقة المعدلة بسبب المتغير الوسيط، ومقدارها 54.1%، وعليه يتم قبول الفرضية الثانية.

ثالثا: الفرضية الثالثة (والتي تنص على أن " **هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للتشريعات واللوائح القانونية على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي باليمن في ظل وجود العلاقات السياسية بين مدقق الحسابات وإدارة الشركة**") فقيمة معامل الانحدار الثابتة هي 1.459 ومعامل الانحدار الذي يقيس مدى تأثير التشريعات واللوائح القانونية على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي في ظل وجود متغير وسيط وهو العلاقات السياسية، فهو 0.582 موجب، والذي يؤكد وجود أثر ذو دلالة إحصائية، وبشكل أكثر تأثيرا من حالة المتغير الوسيط الأول كما ذكر في اختبار الفرضية الثانية، ومقدارها 58.2%، وعليه يتم قبول الفرضية الثالثة.

4. خاتمة:

1.4. الاستنتاجات والتوصيات:

ما يجمع هذان النوعان من العلاقات (العشائرية/القبلية والسياسية) أنهما عنصران مهمان في البيئة الاقتصادية والمالية بشكل عام وعلى نشاط وممارسات المحاسبين بشكل خاص. فنتائج الدراسة الحالية على مستوى اليمن، ويدعمها دراسات أخرى ولو كانت قليلة في بلدان أخرى، ترى أن العلاقات تؤثر على استقلالية المدققين وسيؤثر ذلك على أمور متعلقة بالتدقيق منها جودة القوائم المالية وتقليل درجة الشفافية المطلوبة وهذا يؤدي التساهل في تطبيق وإنفاذ التشريعات القانونية واللوائح المفترض أن يلتزم بها الجميع. توصي الدراسة أن يتم مناقشة عنصري العلاقات العشائرية/القبلية والسياسية من قبل الجهات ذات العلاقة، على المستوى الدولي وكذلك على المستوى المحلي. على المستوى الدولي، توصي الدراسة أن تضع المؤسسات والهيئات المحاسبية الدولية، بما فيها الاتحاد الدولي للمحاسبين، وخاصة موضوع العلاقات السياسية كأحد الموضوعات التي يفترض أن تضاف في النسخ المحدثة من قواعد السلوك المهني. بالنسبة لحالة اليمن، لعل جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين هي الجهة الأنسب لعمل ورش عمل ومناقشات واقتراح دراسات أخرى لتكوين صورة مكملة عن الموضوع، وبحيث يتم اقتراح تعديل على قانون تنظيم المهنة الحالي بحيث يضع في الحسبان هذه العلاقات وبشكل يضمن للمحاسبين القانونيين حقوقهم ومصالحهم. لضمان أن تكون هناك استقلالية حقيقية للمدقق، تقترح الدراسة أن يتم تغيير آلية تعيين وعزل وتحديد عقد المحاسب القانوني بحيث تكون عبر جهة محايدة باعتبارها طرف ثالث، ليس لها علاقة بإدارة الشركة المطلوب تدقيقها، وأن تقوم بعملها بكل شفافية وبما يضمن عدم وجود تعارض للمصالح مع عدم السماح لمن لهم علاقات، أيا كانت تلك العلاقات سواء عشائرية/قبلية او سياسية، بتدقيق حسابات من يشاركوهم تلكم العلاقات من محاسبين قانونيين، مع التأكد أن تتاح فرصة مراجعة الحسابات للجميع بمعايير فنية تضعها هذه الجهة المحايدة.

5. قائمة المراجع:

1.5. قائمة المراجع باللغة العربية:

- أحمد، إبراهيم المهدي، وحميدي، يوسف ممدو (2018). **ما مدى التزام مراجعي الحسابات في ليبيا بقواعد واخلاقيات مهنة المراجعة دراسة تحليلية من وجهة نظر المحاسبين والمراجعين بديوان المحاسبة بمنطقة مرزق**. مجلة المالية الأكاديمية، العدد 9، ص55 – 77 .

- البشتاوي، س. (2010). **أثر العوامل البيئية على استقلالية المحاسب القانوني الأردني في ظل التطورات التكنولوجية المستخدمة في الشركات المساهمة**. المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، العدد 7(2)، ص1-40.

- الحمود، تركي راجي موسى (1994). **قواعد السلوك لمهنة تدقيق الحسابات في الأردن بين الحاضر والمستقبل** .المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، جامعة قطر، العدد 5. ص321 – 348.

- الرشيدي، أحمد محمد (2012). **مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت: دراسة مقارنة**. رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

- بواعنة، أحمد. (2015). **أثر مبادئ الحاكمية المؤسسية على إستقلالية مدققي الحسابات الداخليين في البنوك التجارية الأردنية** .مجلة الجنان، العدد 7، ص90-120.

- توفيق، عمر اقبال، والشمري، حيدر علوان. (2018). **التهديدات المؤثرة على استقلال مراقب الحسابات: دراسة في مكاتب تدقيق الحسابات في سلطنة عمان. مجلة دراسات محاسبية ومالية.** مجلة دراسات محاسبية ومالية. عدد خاص بالمؤتمر العلمي الدولي الأول، ص1-12.

- الشبيبي، عبد العزيز (2019). **استقلالية مراجع الحسابات حقيقة أم شعار**. صحيفة مال. تم الاطلاع بتاريخ 3 يناير 2023 من موقع https://shortest.link/hvgP

- المغامسي، أحمد (2021). **اعتماد قوعد سلوك وآداب المهنة الدولية.** مجلة المحاسبون، العدد 93، الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (2001). قواعد وآداب سلوك المهنة السعودية. تم الاطلاع بتاريخ 1 يناير 2023 من موقع الهيئة https://socpa.org.sa/Socpa/Professional-standards/International-Standards/Ethics.aspx

- بن داود، رقية (2016). **دراسة العلاقة بين صفات المراجع الخارجي وجودة المراجعة (في ظل القانون 01/10) دراسة ميدانية لمجموعة من المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات وخبراء المحاسبة.** رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.

- وزارة الصناعة والتجارة (2018). **أسماء المحاسبين القانونيين المعتمدين خلال العام 2018م**. قطاع خدمات الأعمال بالإدارة العامة لتنظيم مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات، وزارة الصناعة والتجارة بالجمهورية اليمنية .

- جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين (2019). **قرار تبنى وتطبيق المعايير الدولية لقواعد سلوك وآداب المهنة الصادرة عن مجلس معايير الأخلاق الدولية.** تم الاطلاع بتاريخ 3 يناير 2023 من موقع الجمعية http://www.yacpa.org/ar/print.php?PageID=401

- جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين (2021). **حصول الجمعية على عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين**. تم الاطلاع بتاريخ 3 يناير 2023 من موقع الجمعيةhttp://www.yacpa.org/ar/?PageID=430

- لبوز نوح، & بوعلاق مبارك (2020). **مظاهر وحدود مبدأ استقلالية مراجع الحسابات في الكشف عن الفساد في البيئة المحاسبية الجزائرية–دراسة تحليلية انتقادية.** المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، الإصدار 7 العدد 1، ص71-82.

- محمد العربي، & حسن (2014). **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية.** رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.

- مكتب النائب العام (1999). **قانون مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات رقم 26 لسنة 1999**. النيابة العامة برئاسة الجمهورية اليمنية. تم الاطلاع بتاريخ 8 يناير 2023 من موقع https://yemen-nic.info/db/laws_ye/detail.php?ID=11605

- منصور، نسرين محمد. (2013). **مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية: دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة.** رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين.

2.5. قائمة المراجع باللغة الأجنبية:

- Abdul Wahab, E. A., Mat Zain, M., & Abdul Rahman, R. (2015). **Political connections: a threat to auditor independence?**. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, *5*(2), 222-246.

- AICPA.(2020). ***AICPA Code of Professional Conduct***. USA: American Institute of Certified Public Accountants.

- Al-Aidaros, A. H. M. H. (2012). ***The Accountant's Ethical Code of Conduct and Moral Reasoning from an Islamic Environment: Case in Yemen***. (Doctoral dissertation, Universiti Utara Malaysia).

- Al-Aidaros, A. H., Idris, K. M., & Shamsudin, F. M. (2015). **Similarities and differences between ethical codes of conduct of AICPA and IFAC**. *International Journal of Management Studies*, *22*, 61-79.

- Al-Aidaros, A. H., Mohd Shamsudin, F. & Idris, K (2013). **Ethics and ethical theories from an Islamic perspective**. *International Journal of Islamic Thought*, *4*, 1-13.

- Ariningrum, I., & Diyanty, V. (2017). **The impact of political connections and the effectiveness of board of commissioner and audit committees on audit fees**. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, *11*(4), 53-70.

- Bliss, M. A., Gul, F. A., & Majid, A. (2011). **Do political connections affect the role of independent audit committees and CEO duality? Some evidence from Malaysian audit pricing**. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, *7*(2), 82-98.

- Carolina, Y. (2013, October). **An Empirical Study of Auditor Independence, Competence and Audit Tenure on Audit Quality-Evidence from North Jakarta, Indonesia**. In *International Conference on Business and Mangement*. Chiang Mai – Bangkok.

- HKICPA.(2018). ***Code of ethics for professional accountants***. China, Hong Kong: Hong Kong Institute of Certified Public Accountants.

- ICAEW.(2020). ***Code of ethics for professional accountants for ICAEW***. United Kingdom, London: Institute of Chartered Accountants in England and Wales.

- ICAO.(2016). ***CPA Ontario rules of professional conduct***. Canada, Ontario: Institute of Certified Accountants of Ontario.

- IFAC.(2012). ***Code of ethics for professional accountants***. USA: International Federation of Accountants.

- IFAC.(2022). ***Jordanian Association of Certified Public Accountants member of IFAC since 1992***. International Federation of Accountants.

- IESBA.(2018). ***International Code of Ethics for Professional Accountants***. USA: International Federation of Accountants.

- JICPA.(2018). ***Code of Ethics***. Japan: The Japanese Institute of Certified Public Accountants.

- MIA. (2022). ***By-Laws (On Professional Ethics, Conduct and Practice) of the Malaysian Institute of Accountants***. Malaysia, Kuala Lumpur: Malaysian Institute of Accountants.

- Wea, A. N. S. (2019). **Political connection, CEO gender, internal audit, corporate complexity and audit fee in go public companies in Indonesia**. *Research Journal of Finance and Accounting*, *10*(12), 10-18.