



د/ حميد عبدالله مسواك

جامعة عمران

### المبحث الأول

#### الإطار العام للدراسة

#### والدراسات السابقة

#### أولاً: مقدمة الدراسة:

تؤدي مهنة المراجعة الخارجية دوراً مهماً في الحياة الاقتصادية بسبب أهمية الخدمات التي تقدمها لجميع الأطراف المستفيدة منها كالمستثمرين والمقرضين وغيرهم، ويتمثل هذا الدور في إبداء الرأي الفني المحايد والمستقل حول عدالة ومصداقية القوائم المالية، وذلك من خلال عملية منهجية منتظمة تتم ووفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها (الشوا، ٢٠١٥: ٢).

وممارسة مهنة المراجعة تتم من قبل مجموعة من الأفراد المؤهلين وفقاً لطبيعة الهيكل التنظيمي داخل كل مكتب مراجعة، وبشكل عام تُحدد مستويات الأعضاء داخل فريق المراجعة وفقاً لمستويات عليا ومستويات دنيا، إلا أن النتائج النهائية لعملية المراجعة ورأي المراجع يعتمدان بشكل جوهري على عمل الفريق كمجموعة واحدة، وبالتالي فإن القصور في جمع أدلة الإثبات من قبل الأعضاء الأدنى في فريق المراجعة يؤدي إلى الاعتماد على أدلة إثبات غير كافية عند إصدار رأي المراجعة حول البيانات المالية، مما يتسبب في إلحاق الضرر بمستخدمي المعلومات المحاسبية (عوض، ٢٠٠٨م: ٣).

وفي الآونة الأخيرة تعرضت مهنة المراجعة لعدة انتقادات بسبب الانهيارات التي حدثت لكثير من الشركات في العالم سواءً في دول شرق آسيا عام ١٩٩٧م أو التي حدثت عام ٢٠٠١م في الولايات المتحدة الأمريكية لشركة (Enron)، وكذلك عام ٢٠٠٢م لشركة (World Com) وما تبعها من شركات أخرى (جبران، ٢٠١٠م: ٣؛ الدوغجي و علي، ٢٠١١م: ٩).

ويتحمل مراجعي الحسابات جزءاً كبيراً من مسؤولية الانتقادات التي تعرضت لها مهنة المراجعة وذلك بسبب القصور في أداء واجباتهم المهنية وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

عليها واعتمادهم على ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة أثناء أداء عملية المراجعة، ويؤكد ذلك ما حدث من قبل فريق المراجعة التابع لمكتب (Arthur Anderson) الذي تولى مراجعة حسابات شركة (Enron)، التي كانت تعمل في مجال الطاقة والغاز، ثم وسعت نشاطها في مجال السندات المالية، فقد كان من العوامل التي أدت إلى انهيار شركة (Enron)، عدم قدرة فريق المراجعة التابع لمكتب (Arthur Anderson) على فهم القوائم المالية لمثل هذا النوع من الشركات بعد توسيع نشاطها في مجال السندات المالية، كما لم يستعين فريق المراجعة في مكتب (Arthur Anderson) بمراجعين آخرين من ذوي الخبرة، وإنما كانوا يعتمدون على إحدى ممارسات المراجعة غير المنتظمة وهي قبولهم لتفسيرات ضعيفة من الإدارة حول القضايا والصفقات المالية المشكوك فيها (الدوغجي و علي، ٢٠١١م: ١١).

وكمحاولة لمعالجة الانتقادات الموجهة لمهنة المراجعة بعد الانهيارات السابقة أصدر الكونجرس الأمريكي في يوليو ٢٠٠٢م قانون (Sarbanes – Oxley Act)، وذلك بهدف النهوض بمهنة المراجعة واكتساب ثقة المجتمع المالي واسترجاعها، وقد نص القانون على تشكيل هيئة للرقابة مهمتها مراقبة أداء المراجعين القانونيين، كما يقضي بوجود إنشاء لجنة للمراجعة في كل شركة، وأن تصدر الشركة ضمن التقارير المالية السنوية تقريراً يسمى تقرير الرقابة الداخلية ([www.govinfo.gov](http://www.govinfo.gov)).

وبالرغم من ذلك الاهتمام بالنهوض بمهنة المراجعة، إلا أنه لم يكن كافياً لمعالجة الانتقادات الموجهة لمهنة المراجعة، ففي منتصف عام ٢٠٠٨م شهدت بيئة الأعمال أزمة مالية عالمية اجتاحت عدد من الاقتصاديات العالمية ونتج عنها انهيار عدد من البنوك والشركات التجارية سواءً في الولايات المتحدة الأمريكية أو غيرها من بلدان العالم (غنيمي، ٢٠١٣م: ٣).

وكالمعتاد واجهت مهنة المراجعة اتهامات بأنها أحد أسباب الأزمة المالية بسبب قصور المراجعين في أداء واجباتهم المهنية، وهو ما حدث من قبل فريق المراجعة في مكتب (Ernst & Young) الذي كان مكلفاً بمراجعة حسابات بنك (Lehman Brothers)، فقد تبين أن فريق المراجعة تجاهلوا التحقق من أحد البنود المشكوك فيها وهو شطب مبلغ (50 مليار دولار) أصول متعثرة للبنك من قائمة مركزه المالي، مما جعل البنك يبدو في حالة ممتازة، فضلاً عن تجاهلهم للتحقق من مخاطر القروض والتسهيلات التي قدمها البنك للمستثمرين مما أدى إلى انهيار ذلك البنك والذي يعتبر إفلاسه أحد الأسباب الرئيسية لحدوث الأزمة المالية (الدوغجي و علي، ٢٠١١م: ٢٨).



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

وكمحاولة أخرى لمعالجة الانتقادات الموجهة لمهنة المراجعة سارعت المنظمات المهنية ممثلة بالاتحاد الدولي للمحاسبين في ديسمبر ٢٠٠٩م لإصدار معيار المراجعة الدولي رقم (SAS, No.220) الذي تضمن إجراءات لرقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية، وذلك بهدف تقديم ضماناً معقولاً بأن عملية المراجعة تمتثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية، أن تقرير المراجع الصادر ملائم حسب الظروف (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٩م، المعيار الدولي رقم ٢٢٠: فقرة ٦).

وفي الجمهورية اليمنية نص قانون مهنة مراجعة الحسابات رقم (٢٦) لسنة ١٩٩٩م على ضرورة قيام مراجع الحسابات بتقسيم العمل على المساعدين والإشراف المباشر عليهم، على أن تبين اللائحة التنفيذية لهذا القانون كافة الإجراءات المتعلقة بهذا المجال (وزارة الشؤون القانونية، قانون مهنة مراجعة الحسابات رقم (٢٦) لسنة ١٩٩٩م: مادة ٤٧).

وبالرغم من أن قانون مهنة مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية قد أكد على ضرورة الإشراف المباشر على المساعدين، إلا أنه ترك أمر الإجراءات ذات العلاقة إلى اللائحة التنفيذية والتي لم تصدر حتى الآن، وبالتالي فإن ما ورد في القانون غير كافي ولا يُغطي القواعد والتعليمات الواجب الالتزام بها عند الإشراف على المساعدين، فضلاً عن عدم وجود إلزام مهني في قانون مهنة مراجعة الحسابات بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في الجمهورية اليمنية، الأمر الذي يعد قصوراً في مهنة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية.

#### ثانياً: مشكلة الدراسة:

تعتبر عملية المراجعة الخارجية عملية منهجية منتظمة تتم وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، وفي الآونة الأخيرة زادت الضغوط على مكاتب المراجعة سواءً ضغوط الوقت أو الأتعاب أو الضغوط التجارية كالمنافسة وغيرها، الأمر الذي أدى لقيام مكاتب المراجعة بممارسة الضغط على فريق المراجعة نحو زيادة كفاءة عملية المراجعة وتخفيض الوقت المستنفذ في أداؤها، مما أثر على أداء فريق المراجعة ودفعهم نحو ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة والتخلي عن إنجاز العمل وفقاً للمنهج المخطط لعملية المراجعة. وكمحاولة لمعالجة الانتقادات الموجهة لمراجعي الحسابات بالقصور في أداء واجباتهم المهنية وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، فإن الأمر يتطلب الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة، كونها أحد الأسباب المؤدية للقصور في أدائهم المهني.

وعليه تتمثل مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

**السؤال الأول:** ما الدوافع التي تؤدي لممارسة فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة؟

**السؤال الثاني:** ما طبيعة ممارسات فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة؟

**السؤال الثالث:** ما الانعكاسات الناتجة عن ممارسات فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة؟

**السؤال الرابع:** ما مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات المراجعة غير المنتظمة؟ وينبثق عن هذا التساؤل الرئيس التساؤلات الفرعية التالية:

1. ما مدى مساهمة إجراءات توجيه فريق المراجعة في الحد من ممارسات المراجعة غير المنتظمة؟
2. ما مدى مساهمة إجراءات الإشراف على فريق المراجعة في الحد من ممارسات المراجعة غير المنتظمة؟
3. ما مدى مساهمة إجراءات مراجعات العمل المنجز من قبل فريق المراجعة في الحد من ممارسات المراجعة غير المنتظمة؟
4. ما مدى مساهمة إجراءات التشاور المتبعة من قبل فريق المراجعة في الحد من ممارسات المراجعة غير المنتظمة؟
5. ما مدى مساهمة الإجراءات المتبعة من قبل فريق المراجعة عند اختلافات الرأي في الحد من ممارسات المراجعة غير المنتظمة؟

**ثالثاً: أهداف الدراسة:**

يتمثل الهدف الرئيس للدراسة في التعرف على مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة، ويمكن تحقيق الهدف الرئيس من خلال الأهداف الفرعية التالية:

1. التعرف على الدوافع التي تؤدي لممارسة فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة.
2. التعرف على طبيعة ممارسات فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة.
2. تحديد الانعكاسات الناتجة عن ممارسات فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة.
4. التعرف على مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات المراجعة غير المنتظمة.



#### رابعاً: أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها من ناحيتين علمية وعملية وذلك كما يلي:

##### الأهمية العلمية:

تهتم الدراسة الحالية بالإجراءات التي تُسهم في الحد من ممارسات المراجعة غير المنتظمة، مما يؤدي إلى تحسين جودة عملية المراجعة، وبالتالي زيادة الثقة والمصادقية في مهنة المراجعة من قبل مستخدمي المعلومات المحاسبية.

##### الأهمية العملية:

- توعية شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية بأهمية رقابة أداء فريق المراجعة على اعتبار أنه المكلف بانجاز مهام عملية المراجعة وأن رأي المراجع يعتمد بشكل جوهري على أدلة الإثبات التي قام بجمعها فريق المراجعة.
- توعية جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين بأهمية دورها في الارتقاء بمهنة المراجعة في الجمهورية اليمنية من خلال التحقق من مدى التزام شركات ومكاتب المراجعة بتطبيق معيار رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية (SAS, No.220) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.

#### خامساً: فرضيات الدراسة:

استناداً إلى تساؤلات مشكلة الدراسة وتحقيقاً لأهدافها تسعى الدراسة الحالية إلى اختبار الفرضيات التالية:

- **الفرضية الأولى:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول دوافع ممارسة فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية.
- **الفرضية الثانية:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول طبيعة ممارسات فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية.
- **الفرضية الثالثة:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول الانعكاسات الناتجة عن ممارسات فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية.
- **الفرضية الرابعة:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات المراجعة غير المنتظمة من



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

- وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية. وينبثق عن هذه الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية:
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول مساهمة إجراءات توجيه فريق المراجعة في الحد من ممارسات المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية.
  - لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول مساهمة إجراءات الإشراف على فريق المراجعة في الحد من ممارسات المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية.
  - لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول مساهمة إجراءات مراجعات العمل المنجز من قبل فريق المراجعة في الحد من ممارسات المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية.
  - لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول مساهمة إجراءات التشاور المتبعة من قبل فريق المراجعة في الحد من ممارسات المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية.
  - لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول مساهمة الإجراءات المتبعة من قبل فريق المراجعة عند اختلافات الرأي في الحد من ممارسات المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية.

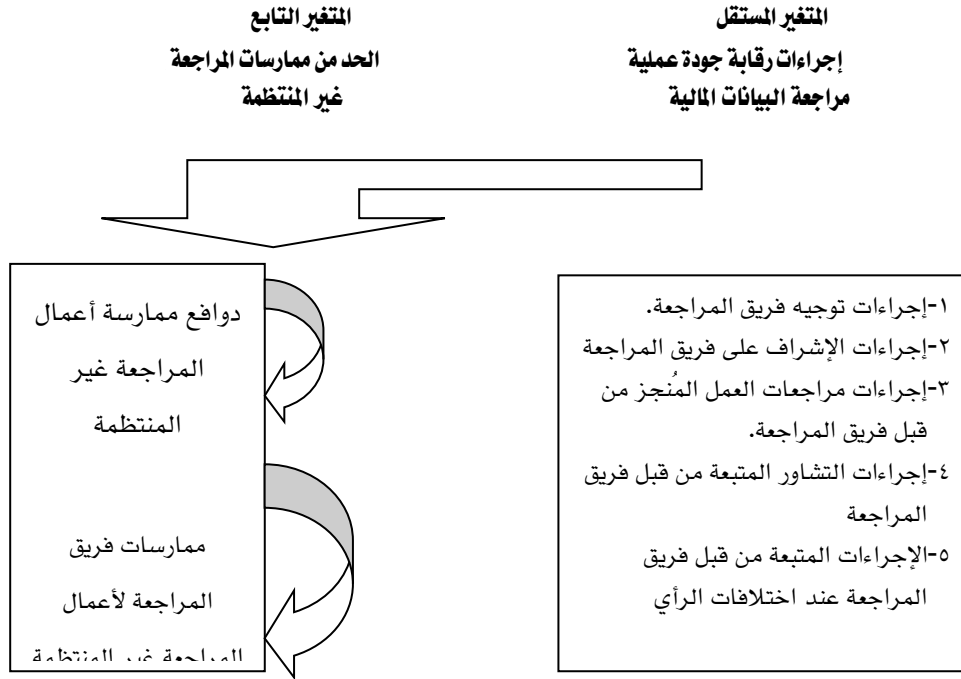


مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

سادساً: نموذج الدراسة:

يوضح الشكل التالي متغيرات الدراسة الحالية:

شكل رقم ( 1 ) متغيرات الدراسة



سابعاً: منهج الدراسة:

للإجابة عن تساؤلات مشكلة الدراسة واختبار فرضياتها اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على وصف خصائص وأبعاد الظاهرة محل الدراسة وذلك من خلال تجميع البيانات والمعلومات اللازمة عن الظاهرة وتحليلها وتفسير النتائج التي تم التوصل إليها سواءً لإثبات أو نفي فرضياتها، وقد تمت الدراسة الحالية على النحو التالي:

1- **الجانب النظري:** اعتمد الباحث على ما ورد في الكتب والدوريات والرسائل العلمية وإصدارات المنظمات المهنية والتشريعات القانونية والمواقع الالكترونية، وذلك فيما يتعلق بدوافع وطبيعة ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة والانعكاسات الناتجة عنها، وكذلك وصف إجراءات رقابة جودة أداء عملية مراجعة البيانات المالية.



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

٢- **الجانب الميداني:** اعتمد الباحث على قائمة استقصاء لجمع البيانات المتعلقة بآراء مراجعي الحسابات في شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية حول مساهمة إجراءات رقابة جودة أداء عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات المراجعة غير المنتظمة، وذلك بغرض تحليل تلك البيانات وتفسير النتائج التي تم التوصل إليها لإثبات أو نفي صحة فرضيات الدراسة الحالية.

**ثامناً: المحددات الدراسة:**

١- **المحددات الموضوعية:**

تقتصر الدراسة الحالية على عنصر رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية الواحدة والوارد في معيار المراجعة الدولي (SAS, No.220)، والذي يشتمل على الإجراءات المتعلقة بالتوجيه والإشراف والتحقق من العمل المنجز وإجراءات التشاور واختلافات الرأي أثناء أداء عملية مراجعة البيانات المالية، وبالتالي لن تتطرق الدراسة الحالية لمعيار المراجعة الدولي (SAS, No.1) الخاص برقابة الجودة في شركات ومكاتب المراجعة.

٢- **المحددات المكانية:**

اقتصرت الدراسة على معرفة آراء مراجعي الحسابات في شركات ومكاتب المراجعة الكائنة في أمانة العاصمة، نظراً لتركز معظم هذه المكاتب فيها.

**تاسعاً: مصطلحات الدراسة:**

- **إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية:**

هي عبارة عن الإجراءات التي تُمكن مكتب المراجعة من الحصول على تأكيد معقول بالتزام فريق المراجعة بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية أثناء أدائهم لمراجعة البيانات المالية.

- **أعمال المراجعة غير المنتظمة/ سلوك المراجعة المختل وظيفياً/ السلوك المخفض لجودة المراجعة:**

هي عبارة عن ممارسات من قبل فريق المراجعة تُخل بالمعايير المهنية لمراجعة الحسابات ورقابة جودتها، مما يؤدي إلى الاعتماد على أدلة إثبات غير كافية عند إصدار رأي المراجعة حول البيانات المالية، وبالتالي إلحاق الضرر بمستخدمي المعلومات المحاسبية.





### عاشراً: الدراسات السابقة:

تشتمل على الدراسات السابقة المتعلقة برقابة جودة عملية المراجعة، وكذلك الدراسات السابقة المتعلقة بالمراجعة غير المنتظمة، وذلك من خلال عرضها في مجموعتين على النحو التالي:

#### المجموعة الأولى: الدراسات السابقة التي تناولت رقابة جودة عملية المراجعة:

تشتمل هذه المجموعة على الدراسات السابقة التي اهتمت برقابة جودة عملية المراجعة، ويمكن عرضها على النحو التالي:

١- دراسة الشوا (2015): بعنوان: "مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني — دراسة تطبيقية". هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مكاتب المراجعة بمعايير رقابة الجودة وأثرها على الأداء المهني، وقد اعتمدت الدراسة على قائمة استقصاء تم توزيعها على مكاتب المراجعة في قطاع غزة بدولة فلسطين، وتوصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها:

١. هناك التزام من مكاتب المراجعة بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائها.

٢. موافقة المستقصى منهم على المحور المتعلق بالالتزام بمكاتب المراجعة بعنصر المتطلبات المهنية، وعنصر قبول العملاء والمحافظة عليهم، مما يشكل بيئة خصبة لتطبيق معايير رقابة الجودة.

٣. موافقة المستقصى منهم على المحور المتعلق بمراقبة الجمعيات المهنية العاملة في قطاع غزة على تطبيق معيار رقابة جودة مراجعة الحسابات وأثره على الأداء المهني.

٤. موافقة المستقصى منهم على كفاية القوانين المنظمة لمهنة المراجعة في قطاع غزة لإلزامهم بتطبيق معايير رقابة الجودة.

٢- دراسة القيق (2012): بعنوان: "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة-دراسة ميدانية". هدفت الدراسة إلى تحليل مقومات رقابة جودة المراجعة وأساسياتها وضوابطها ومدى تطبيقها في مكاتب المراجعة، وقد اعتمدت الدراسة على قائمة استقصاء تم توزيعها على مكاتب المراجعة في قطاع غزة بدولة فلسطين، وتوصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها:

١. يتوفر لدى مكاتب المراجعة العاملة بقطاع غزة التنظيم المهني الداخلي الجيد، إلا أنه غير كافٍ لتحقيق رقابة الجودة.



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

٢. يتوفر لدى مكاتب المراجعة العاملة بقطاع غزة إجراءات المراقبة والإشراف على الأداء، ولكنها مازالت تحتاج إلى المزيد من الاهتمام لتحقيق رقابة الجودة.
٣. يتوفر لدى مكاتب المراجعة العاملة بقطاع غزة ضوابط قبول العملاء والمحافظة على استمرارية العلاقة المهنية معهم بدرجة جيدة.
٤. يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم حول مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب المراجعة بقطاع غزة تُعزى إلى ارتباط مكتب المراجعة بمكتب مراجعة عالمي، وكذلك وجود قسم خاص برقابة الجودة في مكاتب المراجعة.
- ٣- دراسة الضلعي(2005): بعنوان: "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن- دراسة ميدانية". هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إدراك مكاتب المراجعة لمفهوم وأهمية تطبيق رقابة جودة المراجعة، وكذلك مدى تطبيق مكاتب المراجعة لضوابط رقابة جودة المراجعة، وقد اعتمدت الدراسة على قائمة استقصاء تم توزيعها على مكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية، وتوصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها:
  ١. يوجد لدى مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة إدراك كافٍ لمفهوم رقابة جودة المراجعة.
  ٢. التعليم الجامعي وجمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين لا تسهمان في إبراز أهمية وتطبيق رقابة جودة المراجعة في مكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية.
  ٣. موافقة عينة الدراسة على أنه لا يوجد مبررات لعدم قيام مكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية بتطبيق ضوابط رقابة الجودة.
  ٤. تلتزم مكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية بالضوابط الرقابية "توزيع المهام" أكثر من بقية ضوابط رقابة الجودة أما الالتزام بالمتطلبات المهنية فقد حصل على المرتبة الأخيرة.

**المجموعة الثانية: الدراسات السابقة التي تناولت المراجعة غير المنتظمة:**

تشتمل هذه المجموعة على الدراسات التي اهتمت بالمراجعة غير المنتظمة ويمكن عرضها على النحو التالي:

١- دراسة Al Kautsar (2016): "The Influence of Time Budget Pressure on Dysfunctional Audit Behavior"



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر ضغط موازنة الوقت على سلوك المراجعة المختل وظيفياً، وقد اعتمدت الدراسة على قائمة استقصاء تم توزيعها على شركات ومكاتب المراجعة بدولة اندونيسيا، وتوصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها:

1. إن ضغط موازنة الوقت يدفع مراجعي الحسابات إلى ممارسة سلوك المراجعة المختل وظيفياً من أجل استكمال عملية المراجعة.
2. يوجد تأثير لضغط موازنة الوقت على ممارسة سلوك المراجعة المختل وظيفياً، ويكون ذلك من خلال السلوكيات المتمثلة في عدم الالتزام الكامل بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وعدم تنفيذ إجراءات المراجعة المطلوبة بسبب عدم كفاية موازنة الوقت المحددة مسبقاً عند التخطيط لعملية المراجعة.

٢- دراسة (2016) Khodamoradi and Hajiha "Relation of Audit Time Budget Pressure Audit Quality and Underreporting of Time"

اهتمت الدراسة بالتعرف على طبيعة العلاقة بين ضغط موازنة الوقت وجودة المراجعة، وقد اعتمدت الدراسة على قائمة استقصاء تم توزيعها على مكاتب المراجعة في الجمهورية الإيرانية، وتوصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها:

1. إن مراجعي الحسابات على الرغم من إيمانهم بالجوانب الأخلاقية، إلا أنهم قد يمارسون السلوكيات غير المهنية مثل عدم الإبلاغ عن وقت المراجعة الفعلي، وتجاهل بعض خطوات المراجعة، وذلك من أجل مواجهة ضغط موازنة الوقت.
2. توجد علاقة ارتباط سلبية بين ضغط موازنة الوقت وبين جودة المراجعة.
3. توجد علاقة ارتباط ايجابية بين ضغط موازنة الوقت وبين عدم الإبلاغ عن وقت المراجعة الفعلي.

٣- دراسة (2015) Karim, et al "Factors Contributing to Premature Sign-off of Audit Procedure: Evidence From Malaysia"

استهدفت الدراسة التعرف على طبيعة العلاقة بين المتغيرات المستقلة المتمثلة ( بخطوات المراجعة غير الضرورية، وضغط موازنة الوقت، وعدم كفاية الإشراف، وقبول تفسيرات من العميل دون التحقق منها) وبين المتغير التابع إنهاء المراجعة قبل إتمامها، وقد اعتمدت الدراسة على قائمة استقصاء تم توزيعها على مكاتب المراجعة في ماليزيا، وتوصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها:

1. إن ثلث عينة الدراسة اعترفوا بممارسة إنهاء المراجعة قبل إتمامها خلال أعمال المراجعة التي قاموا بها.



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

٢. توجد علاقة ارتباط ايجابية بين المتغيرات المتمثلة بخطوات المراجعة غير الضرورية، وضغط موازنة الوقت، وعدم كفاية الإشراف، وقبول تفسيرات دون التحقق منها، وبين المتغير التابع إنهاء المراجعة قبل إتمامها.

٤- دراسة رمضان(2015): بعنوان: " أثر ممارسات المراجعة غير المنتظمة في جودة التقارير المالية-دراسة ميدانية تحليلية" استهدفت الدراسة بيان أثر ممارسات المراجعة غير المنتظمة على جودة التقارير المالية، وقد اعتمدت الدراسة على قائمة استقصاء تم توزيعها على عينة من مراجعي الحسابات في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في سوريا، وتوصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها:

١. تعتبر ممارسات المراجعة غير المنتظمة من السلوكيات المختلفة وظيفياً والتي يقوم بها مراجع الحسابات أثناء مراجعته للتقارير المالية مما يؤدي إلى انخفاض جودتها.
٢. توجد مجموعة من الدوافع تؤدي إلى ممارسات المراجعة غير المنتظمة أبرزها ضغط موازنة وقت المراجعة، يليها أتعاب المراجعة، ثم انخفاض استقلال المراجع.
٣. إن ممارسات المراجعة غير المنتظمة ستنتج معلومات مضللة لمستخدمي التقارير المالية.
٤. إن أكثر الممارسات غير المنتظمة استخداماً من قبل مراجعي الحسابات هي خفض حجم العينات التي يقوم المراجع بفحصها، يليها خفض المستوى المطلوب من الاختبارات الرئيسية.
٥. توجد علاقة ارتباط عكسية بين ممارسات المراجعة غير المنتظمة وحجم مكتب المراجعة.

٥- دراسة Utary (2014): "Effect of Time Budget Pressure on Dysfunctional Audit and Audit Quality Information Technology as Moderator"

هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثير ضغط موازنة الوقت على سلوك المراجعة المختل وظيفياً وجودة عملية المراجعة، وقد اعتمدت الدراسة على قائمة استقصاء تم توزيعها على مراجعي الحسابات العاملين في الجهاز الأعلى للرقابة في اندونيسيا، وتوصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها:

١. وجود علاقة ارتباط معنوية بين ضغط موازنة الوقت وممارسة سلوك المراجعة المختل وظيفياً، وذلك من خلال الممارسات المتمثلة في قبول تفسيرات ضعيفة من العميل دون التحقق منها، والمراجعة السطحية لوثائق العميل، وعدم البحث عن مسألة فنية.
٢. يوجد تأثير سلبي لسلوك المراجعة المختل وظيفياً على جودة عملية المراجعة.



٢. توجد علاقة ارتباط سلبية بين ضغط موازنة الوقت وجودة عملية المراجعة.

٦- دراسة (2013) Wardani: "Decision of Sign off Premature Based on Audit Risk and Time Budget Pressure By the Public Accountant Firms in East Kalimantan"

استهدفت الدراسة إلى التعرف على أثر ضغط موازنة الوقت ومخاطر المراجعة على إنهاء إجراءات المراجعة قبل إتمامها، وقد اعتمدت الدراسة على قائمة استقصاء تم توزيعها على مكاتب المراجعة في شرق اندونيسيا، وتوصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها:

١. يوجد تأثير ايجابي لضغط موازنة الوقت على إنهاء إجراءات المراجعة قبل إتمامها.
٢. يوجد تأثير ايجابي لمخاطر المراجعة على إنهاء إجراءات المراجعة قبل إتمامها.

٧- دراسة (2013) Kasigwa, et al: "Reduced Audit Quality Behavior Among Auditors in Uganda"

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى حدوث السلوك المخفض لجودة المراجعة، وقد اعتمدت الدراسة على قائمة استقصاء تم توزيعها على مراجعي الحسابات في أوغندا، وقد توصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها:

١. إن السلوك المخفض لجودة المراجعة واسع الانتشار في أوغندا.
٢. إن أكثر الأفعال المخفضة لجودة المراجعة هو قبول تفسيرات ضعيفة من العميل كبدل عن غيرها من الأدلة التي قد تكون متاحة بسهولة، يليه الإنهاء الخاطئ لخطوات المراجعة المطلوبة.

٢. إن أقل الأفعال المخفضة لجودة المراجعة هو الفشل في متابعة البنود المشكوك فيها.

٨- دراسة بسالي (2012): بعنوان: "ممارسات المراجعة الخارجية غير المنتظمة ومدى تأثيرها على جودة الأداء المهني-دراسة ميدانية" استهدفت الدراسة إلى التعرف على أثر ممارسات المراجعة غير المنتظمة على جودة الأداء المهني، وقد اعتمدت الدراسة على قائمة استقصاء تم توزيعها على مكاتب المراجعة في جمهورية مصر العربية وأعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بالجامعات المصرية، وقد توصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها:

١. توجد علاقة ارتباط ايجابية بين ضغط موازنة الوقت وقيام مراجعي الحسابات بممارسات المراجعة غير المنتظمة.
٢. توجد علاقة ارتباط ايجابية بين الضغوط التجارية وقيام مراجعي الحسابات بممارسات المراجعة غير المنتظمة.



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

٣. توجد علاقة ارتباط ايجابية بين انخفاض الالتزام الأخلاقي والمهني لمراجع الحسابات وقيامه بممارسات المراجعة غير المنتظمة.
٤. توجد علاقة ارتباط سلبية بين ممارسات المراجعة غير المنتظمة وجودة الأداء المهني.
٥. توجد اختلافات جوهرية بين آراء المستقصى منهم فيما يتعلق بالدوافع المؤدية للقيام بممارسات المراجعة غير المنتظمة.

- ٩- دراسة عوض(2008): بعنوان: " أثر ممارسة المراجعة غير المنتظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات " هدفت الدراسة إلى قياس أثر ممارسة المراجعة غير المنتظمة على جودة الأداء المهني، وقد اعتمدت الدراسة على قائمة استقصاء تم توزيعها على عينة من مكاتب المراجعة في جمهورية مصر العربية، وتوصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها:
- ١- تعتبر المراجعة غير المنتظمة أحد نتائج الضغوط التجارية أو ضغوط الوقت، أو ضغوط التكاليف.
- ٢- تعتبر المراجعة غير المنتظمة شكلاً من أشكال السلوك المختل وظيفياً للمراجع والذي يؤثر على جودة أدائه المهني.
- ٣- تؤدي ممارسات المراجعة غير المنتظمة من قبل فريق المراجعة إلى أضرار تلحق بمستخدمي المعلومات المحاسبية نتيجة اتخاذهم قرارات تعتمد على رأي المراجع.
- ٤- يوجد محددين رئيسيين لجودة الأداء المهني تجاه ممارسات المراجعة غير المنتظمة هما حجم مكتب المراجعة وارتباط مكتب المراجعة المحلي بمكتب عالمي

- ١٠- دراسة (2008) Mc Namara, et al: "Time Budget Pressure and Auditor Dysfunctional Behavior Within an Occupational Stress Model"
- هدفت الدراسة إلى التعرف على الأفعال المخفضة لجودة المراجعة والتمييز بينها على أساس ثلاثة أبعاد هي ( التوافق الاجتماعي، حجم العواقب، احتمال التأثير)، وقد اعتمدت الدراسة على قائمة استقصاء تم توزيعها على مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة الكبيرة والمتوسطة في استراليا، وقد توصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها:
١. يرى مراجعي الحسابات أن جميع الأفعال المخفضة لجودة المراجعة خاطئة، وأن أهم هذه الأفعال هو الفشل في متابعة البنود المشكوك فيها، يليه الإنهاء الخاطئ لخطوة المراجعة المطلوبة، ثم قبول تفسيرات ضعيفة من العميل دون التحقق منها.
٢. يرى مراجعي الحسابات أن احتمال اكتشاف الأفعال المخفضة لجودة المراجعة من قبل مشرفي المراجعة يعتمد على نوع الفعل، فالأفعال الأكثر اكتشافاً من قبل مشرفي المراجعة



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

- هي عدم البحث عن مسألة فنية، يليه قبول تفسيرات ضعيفة من العميل دون التحقق منها، ثم الفشل في متابعة البنود المشكوك فيها.
٣. يرى مراجعي الحسابات أن مستوى الإجراء التأديبي الذي قد يواجهونه يختلف حسب نوع الفعل المخفض لجودة المراجعة، وتتنوع الأفعال المخفضة لجودة المراجعة حسب العواقب إلى ثلاثة مستويات هي:
- العواقب الشديدة على مراجع الحسابات وتكون بسبب الإنهاء الخاطئ لخطوة المراجعة المطلوبة.
  - العواقب المتوسطة على مراجع الحسابات وتكون بسبب استبعاد بنود مشكوك فيها من العينة.
  - العواقب القليلة على مراجع الحسابات وتكون بسبب الفشل في متابعة البنود المشكوك فيها، وقبول تفسيرات ضعيفة من العميل دون التحقق منها، وعدم البحث عن مسألة فنية.
٤. يرى مراجعي الحسابات أن جميع الأفعال المخفضة لجودة المراجعة تُشكل مخاطر عالية وتقود إلى أن يكون رأي المراجع خاطئ، وأن أكثر هذه الأفعال هو الفشل في متابعة البنود المشكوك فيها، يليه عدم البحث عن مسألة فنية.



١١- دراسة O'Bryan, and Donnelly (2005):

" Locus of Control and Dysfunctional Audit Behavior"

استهدفت الدراسة التعرف على مدى إدراك مراجعي الحسابات لثلاث من السلوكيات وهي إنهاء خطوة المراجعة المطلوبة قبل إتمامها، وتغيير/ استبدال خطوات المراجعة، وعدم الإبلاغ عن وقت المراجعة، وكذلك تقييم مدى إمكانية اكتشاف سلوك المراجعة المختل وظيفياً من خلال أنظمة الرقابة في مكاتب المراجعة، وقد اعتمدت الدراسة على قائمة استقصاء تم توزيعها على مكاتب المراجعة في ولاية كانساس في الولايات المتحدة الأمريكية، وتوصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها:

١. إدراك مراجعي الحسابات لحدوث جميع سلوكيات المراجعة المختلفة وظيفياً، وأن أهم هذه السلوكيات هي قيام مراجعي الحسابات بتغيير/ استبدال إجراءات المراجعة التي تستغرق وقتاً طويلاً، يليها عدم إبلاغ مراجعي الحسابات عن الوقت الذي يستغرقه لإكمال خطوة المراجعة، ثم إنهاء خطوة المراجعة المطلوبة قبل إتمامها.

٢. إن السلوكيين اللذين يؤثران بشكل مباشر على جودة المراجعة هما إنهاء خطوات المراجعة المطلوبة قبل إتمامها، وتغيير/ استبدال إجراءات المراجعة التي تستغرق وقتاً طويلاً.

٣. موافقة مراجعي الحسابات على احتمال اكتشاف سلوكيات المراجعة المختلفة وظيفياً من قبل المشرفين على عملية المراجعة، وأن أكثر السلوكيات اكتشافاً هي تغيير/ استبدال إجراءات المراجعة التي تستغرق وقتاً طويلاً، يليها إنهاء خطوات المراجعة المطلوبة قبل إتمامها، ثم عدم إبلاغ مراجعي الحسابات عن الوقت الذي يستغرقه.

١٢- دراسة Willett and Page (1996): "A Survey of Time Budget Pressure and Irregular Auditing Practices Among Newly Qualified UK Chartered Accountants"

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر ضغط موازنة الوقت على ممارسات المراجعة غير المنتظمة، وقد اعتمدت الدراسة على قائمة استقصاء تم توزيعها على عدد من مراجعي الحسابات الذين اجتازوا امتحان معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز، وتوصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها:

١. يؤدي ضغط موازنة الوقت إلى ممارسة مراجعي الحسابات لإعمال المراجعة غير المنتظمة.

٢. تؤدي ثقافة مكتب المراجعة لقبول الطرق المختصرة عند أداء عملية المراجعة إلى ممارسة مراجعي الحسابات لأعمال المراجعة غير المنتظمة.





مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

٣. تسهم مجالات العمل التي يتم الشعور بأنها غير مهمة إلى قيام مراجعي الحسابات بممارسة أعمال المراجعة غير المنتظمة.

**التعليق على الدراسات السابقة:**

١- اهتمت الدراسات السابقة المتعلقة برقابة الجودة سواءً التي تمت في البيئة اليمنية كدراسة الضلعي (٢٠٠٥م) أو الدراسات التي تمت في بيئات أخرى بمدى التزام مكاتب المراجعة بتطبيق معيار رقابة الجودة الدولي رقم (١) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين والخاص بتطبيق معايير رقابة الجودة في شركات ومكاتب المراجعة، بينما الدراسة الحالية ستناول معيار المراجعة الدولي (SAS, No.220) الخاص بتطبيق إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية الواحدة، وذلك للتعرف على مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة أداء عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات المراجعة غير المنتظمة، ويتمثل وجه الاستفادة من هذه الدراسات في الجانب النظري للدراسة الحالية.

٢- اهتمت بعض الدراسات السابقة المتعلقة بالمراجعة غير المنتظمة بتحديد طبيعة الدوافع والممارسات التي تؤدي إلى قيام فريق المراجعة بممارسة أعمال المراجعة غير المنتظمة، لكن هذه الدراسات لم تهتم بالبحث عن كيفية الحد من تلك الممارسات، ويتمثل وجه الاستفادة من هذه الدراسات في التعرف على الدوافع وطبيعة ممارسات المراجعة غير المنتظمة التي قد يمارسها فريق المراجعة عند أدائها لعملية المراجعة.

٣- البعض الآخر من الدراسات السابقة المتعلقة بالمراجعة غير المنتظمة اهتمت بمعرفة أثر ممارسة أعمال المراجعة غير المنتظمة على جودة الأداء المهني، لكن هذه الدراسات لم تهتم بالبحث عن كيفية الحد من ممارسات المراجعة غير المنتظمة، من أجل القضاء على الانعكاسات الناتجة عنها، وبالتالي تحسين جودة عملية المراجعة، ويتمثل وجه الاستفادة من هذه الدراسات في معرفة الانعكاسات الناتجة عن ممارسة فريق المراجعة لإعمال المراجعة غير المنتظمة.



#### ■ ما تتميز به الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

تعد الدراسة الحالية امتداداً للدراسات السابقة التي تعرضت لطبيعة ودوافع ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة والانعكاسات الناتجة عنها، ولكن ما تتميز به الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة أن الفجوة البحثية لها تكمن في كيفية الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة، مما يؤدي إلى تحسين جودة الخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة، وبالتالي زيادة الثقة والمصدقية في عملها من قبل مستخدمي التقارير المالية.

### المبحث الثاني

#### رقابة جودة عملية المراجعة

##### أولاً: مقدمة:

يعتبر مفهوم جودة المراجعة من المفاهيم الحديثة نسبياً التي لقيت اهتماماً كبيراً منذ بداية ثمانينيات القرن العشرين حتى الوقت الحاضر، وذلك باعتبارها عامل رئيس يتضمن عدد من المتغيرات التي تؤثر على سمعة وتطور مهنة المراجعة، وقبل أن نستعرض رقابة جودة عملية المراجعة سوف نتعرف على مفهوم جودة عملية المراجعة.

##### ثانياً: مفهوم جودة المراجعة:

لعل أبرز مفهوم لجودة المراجعة الذي ساهمت به De Angelo عام 1981م حيث عرّفها على "أنها احتمالية قيام المراجع باكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية والإبلاغ عنها". (De Angelo, 1981:186)

كما عُرّف "بأنها الاحتمالية التي سيكشف بها مراجع الحسابات نقاط الضعف أو الثغرات في النظام المحاسبي للعميل والإبلاغ عنها" (الضلعي، 2005م: 11). كما عرفها دواره "بأنها التزام المراجع بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني بما يحقق الاكتشاف والإفصاح عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وتقليل الخطر الكلي للمراجعة بما يساهم في زيادة حالة الأمان والثقة لمستخدمي القوائم المالية" (دواره، 2014م: 18). وعرفها الأهدل "بأنها أداء عملية المراجعة بجودة وكفاءة وفعالية وفقاً لمعايير المراجعة مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية المكتشفة والعمل على تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية" (الأهدل، 2008م: 20).

إضافة إلى ذلك أشار معيار المراجعة الدولي (SAS, No.220) إلى مفهوم جودة المراجعة في الهدف من تطبيق إجراءات رقابة الجودة والتي تقدم للمراجع ضماناً معقولاً



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

"بأن عملية المراجعة تمتثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة" (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٩م، المعيار الدولي رقم ٢٢٠: فقرة ٦).

يتضح من التعريفات السابقة عدم الاتفاق على تعريف محدد لجودة المراجعة؛ فاكشاف التحريفات الجوهرية من غش وأخطاء في القوائم المالية يرتبط بقدرات ومهارات المراجع ومدى التزام فريق المراجعة بالمتطلبات والمعايير المهنية عند تنفيذ عملية المراجعة، ولذلك يمكن القول بأن جودة المراجعة هي عبارة عن أداء عملية المراجعة بفاعلية وفقاً للمتطلبات والمعايير المهنية وإجراءات رقابة جودة عملية المراجعة.

**ثالثاً: مفهوم رقابة جودة عملية المراجعة:**

تعددت التعريفات بشأن رقابة جودة عملية المراجعة، فقد عرفها إرينز ولوبك "بأنها مجموعة من الإجراءات التي يقوم بها مكتب المراجعة للتأكد من مدى مقابلة المسؤوليات المهنية" (أرينز ولوبك ٢٠٠٠م: ٣٣).

كما عرفت "بأنها مجموعة من الإرشادات التي يحتكم إليها مراجع الحسابات للتأكد من أن ما يتم فحصه من بيانات خالٍ من أي تحوير، وذلك بهدف تقديم رأي فني يخدم مستخدمي القوائم المالية" (مبارك، ٢٠١٢م: ٤٥).

إضافة إلى ذلك اهتمت المنظمات المهنية بتعريف رقابة جودة عملية المراجعة، فقد عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) "بأنها الإجراءات التي تمنح مكتب المراجعة فنانة بأن أفراد المكتب ملتزمون بالمعايير المهنية ومعايير الجودة الخاصة بالمكتب" (نقلاً عن الضلعي، ٢٠٠٥م: ١٣).

كما عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في معيار المراجعة الدولي (SAS, No.220) "بأنها عملية مصممة لتقديم تقييم موضوعي حول الأحكام الهامة التي أصدرها فريق العملية والاستنتاجات التي توصل إليها الفريق في صياغة تقرير المراجعة وذلك في تاريخ إصدار تقرير المراجع أو بعد ذلك التاريخ" (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٩م، المعيار الدولي رقم ٢٢٠: فقرة ٧).

وضوء ما سبق يتفق الباحث مع التعريفات السابقة ويمكن القول بأن رقابة جودة عملية المراجعة هي عبارة عن الإجراءات التي تمكن مكتب المراجعة من الحصول على تأكيد معقول بالالتزام بفريق المراجعة بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية أثناء أدائهم المهني.



#### رابعاً: أهمية رقابة جودة عملية المراجعة:

حظيت رقابة جودة عملية المراجعة باهتمام كبير منذ بداية القرن العشرين لدرجة اعتبرها البعض أنها السلاح الذي يتوقف عليه نجاح مكاتب المراجعة في أداء عملها، فيرى بعض الباحثين أن أهمية رقابة جودة عملية المراجعة زادت في الآونة نتيجة عدد من العوامل أهمها: (جبران ٢٠١٠م : ٥ ؛ الدوغجي، وعلي ٢٠١١م : ٤ ؛ الشوا ٢٠١٥م : ٤ ؛ القيق ٢٠١٢م : ٢٦)

- ١- زيادة اهتمام المنظمات المهنية برقابة جودة عملية المراجعة والذي يتضح من خلال المعايير والإرشادات الصادرة عنها بشأن رقابة الجودة.
  - ٢- حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة للحصول على عملاء جدد، الأمر الذي جعل العملاء يبحثون عن مكاتب المراجعة التي تتميز بجودة أدائها.
  - ٣- المسؤولية القانونية التي تعرضت لها بعض مكاتب المراجعة نتيجة إقامة العملاء لدعاوي قضائية ومطالبتهم بتعويضات.
  - ٤- توسع فجوة التوقعات بين مستخدمي المعلومات المحاسبية ومراجعي الحسابات، حيث يتوقع مستخدمي المعلومات المحاسبية من مراجع الحسابات تزويدهم ببيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية وتعتبر بصدق وعدالة عن المركز المالي للشركة، في حين يتبين بعد ذلك أن الشركة غير قابلة للاستمرارية في نشاطها، ويتم إعلان إفلاسها كما في حالة شركتي (Enron & WorldCom).
- إضافة إلى ذلك يرى الباحث أن من العوامل التي أدت إلى تزايد الاهتمام برقابة جودة عملية المراجعة هو اعتماد مراجعي الحسابات العاملين في شركات ومكاتب المراجعة على ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة أثناء أدائهم المهني، والتي كانت أحد أسباب الانتقادات التي وجهت لمهنة المراجعة خاصة بعد حالات الانهيار التي تعرضت لها عدد من الشركات والبنوك في معظم بلدان العالم. فعلى سبيل المثال ما حدث عام ٢٠٠١م في الولايات المتحدة الأمريكية من انهيار لشركة (Enron) التي كانت تعمل في مجال الغاز والطاقة ثم وسعت نشاطها في مجال السندات المالية، وكان مكتب المراجعة (Anderson Arthur) هو المكلف بمراجعة حساباتها، وكذلك في عام ٢٠٠٨م انهيار بنك (Lehman Brothers) الذي كان يعمل في مجال الاستثمار العقاري وكان مكتب المراجعة (Ernst & Young) هو المكلف بمراجعة حساباته.



#### خامساً: أهداف رقابة جودة عملية المراجعة :

تعتبر جودة عملية المراجعة هدفاً مشتركاً لجميع الأطراف المستفيدة منها، ولتحقيق هذا الهدف حرصت المنظمات المهنية على الوفاء بمتطلبات جميع الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة من خلال إصدار المعايير التي تعمل على تطوير مهنة المراجعة والرقي بمستوى الخدمات التي يقدمها المراجعين، فعلى سبيل المثال أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) معيار المراجعة الدولي (SAS, No.220) المتعلق برقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية والذي نص على أن الهدف من تطبيق إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية هو تقديم ضماناً معقولاً للمراجع بأن: (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٩م، المعيار الدولي رقم ٢٢٠: فقرة ٦).

١. عملية المراجعة تمثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية.  
٢. أن تقرير المراجع الصادر ملائم حسب الظروف.  
وفي هذا الصدد أشارت دراسة (الشوا، ٢٠١٥م : ٣٨) إلى أن أهداف رقابة جودة عملية المراجعة تتمثل فيما يلي:

١. التأكد المعقول من التزام فريق المراجعة بالمعايير المهنية التي تحكم عملهم المهني، وكذلك الأنظمة الأخرى ذات العلاقة التي تحكم علاقتهم بالعملاء.
  ٢. المحافظة على خدمات مهنة المراجعة وحمايتها من الانحياز والعمل المشكوك فيه.
  ٣. التأكد من توافر التدريب الفني والكفاءة المهنية لدى أعضاء فريق المراجعة.
- إضافة إلى ذلك يرى الباحث أن الهدف من رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية هو الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة، مما يؤدي إلى الاعتماد على أدلة إثبات كافية عند إصدار رأي المراجعة حول البيانات المالية، وبالتالي تحسين جودة عملية المراجعة وزيادة الثقة في مهنة المراجعة.

#### سادساً: دور المنظمات المهنية المحاسبية في مجال رقابة جودة المراجعة :

أصدرت المنظمات المهنية المحاسبية معايير الرقابة على جودة المراجعة التي يجب على مكاتب المراجعة إتباعها والاسترشاد بها عند مزاولتها عملها، ومن أهم المنظمات المهنية التي لها إصدارات في هذا المجال ما يلي:

#### ١- المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA):

في عام ١٩٧٤م كون المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين The American Institute of Certified Public Accountants لجنة مسؤوليات المراجع وذلك لدراسة دور ومسؤوليات المراجع المحايد، وقد أصدرت اللجنة تقريرها عام ١٩٧٨ الذي



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

تضمن عدد من الاقتراحات التي تهدف إلى استرداد ثقة الجمهور في المهنة، ومن هذه  
الاقتراحات: [https://en.wikipedia.org/wiki/Auditing\\_Standards\\_Board](https://en.wikipedia.org/wiki/Auditing_Standards_Board)

- الحد الأدنى للمستوى التعليمي الذي يجب توافره لدى المتقدمين لمزاولة المهنة.
- معيار للرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة.

وفي يناير عام ١٩٧٩م أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) معيار رقابة الجودة رقم (SAS:1) وقد اشتمل هذا المعيار على تسعة ضوابط لرقابة جودة المراجعة هي الاستقلالية، التعيين، التطوير المهني، الترقية، توزيع المهام، الإشراف، الاستشارات، قبول واستمرار العملاء، التفتيش.

[https://en.wikipedia.org/wiki/Auditing\\_Standards\\_Board](https://en.wikipedia.org/wiki/Auditing_Standards_Board)

## ٢- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC):

في عام ١٩٩٤م أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants معيار المراجعة الدولي (SAS, No.1) بشأن رقابة الجودة في شركات المراجعة التي تؤدي عمليات المراجعة وخدمات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

وفي ديسمبر عام ٢٠٠٩م قام الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بإصدار معيار المراجعة الدولي (SAS, No.220) بشأن تطبيق إجراءات رقابة الجودة في مرحلة عملية مراجعة البيانات المالية الواحدة.

ويتمثل الفرق بين المعيارين السابقين أن معيار مراجعة رقابة الجودة (SAS, No.1) يشتمل على مسؤوليات شركات ومكاتب المراجعة المتعلقة بنظام رقابة الجودة لديها على عمليات مراجعة البيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى وجميع الخدمات ذات العلاقة. أما معيار مراجعة رقابة الجودة (SAS, No.220) فإنه يشتمل على إجراءات رقابة الجودة المتعلقة بعملية مراجعة البيانات المالية الواحدة التي يقوم بها أعضاء فريق المراجعة في منشأة العميل.

## ٣- المعهد المصري للمحاسبين القانونيين:

في عام ٢٠٠٨م أصدر المعهد المصري للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة رقم (٢٢٠) بشأن ضوابط مراقبة الجودة على عمليات المراجعة للمعلومات المالية، وقد اشتمل المعيار على خمس ضوابط هي مسؤوليات قادة شركة المراجعة تجاه الجودة على أعمال المراجعة، وقبول المهام واستمرار العلاقة مع العملاء، وتعيين فرق العمل، أداء المهام، والمتابعة (وزارة الاستثمار، معايير المراجعة المصرية، معيار المراجعة رقم ٢٢٠).

يتضح مما سبق أن رقابة جودة عملية المراجعة نالت اهتماماً كبيراً من المنظمات المهنية المحاسبية في جميع دول العالم، خاصة بعد الانتقادات التي وجهت لمهنة المراجعة بأنها السبب وراء الأزمات المالية المتعددة التي حدثت لكثير من الشركات في العالم والتي كان



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

آخرها الأزمة المالية العالمية التي حدثت في منتصف عام ٢٠٠٨م والتي نتج عنها انهيار عدد من البنوك والشركات والمؤسسات المالية العالمية في الولايات المتحدة الأمريكية بصفة خاصة وفي عدد من دول العالم بصفة عامة، وذلك بعد فترة وجيزة من صدور تقارير مراجعة نظيفة بشأن بياناتها المالية.

**سابعاً: إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية:**

تشتمل إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية الواردة في معيار المراجعة الدولي (SAS, No.220) على العناصر التالية: (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٩م، المعيار الدولي رقم ٢٢٠: الفقرات ٨-٢٥).

١. مسؤوليات القيادة لجودة عمليات المراجعة.
٢. المتطلبات الأخلاقية.
٣. الموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات المراجعة.
٤. فريق عملية المراجعة.
٥. أداء عملية المراجعة.
٦. المراقبة.

وبما أن ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة التي قد يقوم بها فريق المراجعة تكون أثناء أداء عملية المراجعة، لذلك ستقتصر الدراسة الحالية على شرح تفصيلي للعنصر الخامس المتمثل في تطبيق إجراءات رقابة جودة أداء عملية المراجعة، حيث نص معيار المراجعة الدولي (SAS, No.220) على أن يتحمل الشريك في عملية المراجعة المسؤوليات التالية: (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٩م، المعيار الدولي رقم ٢٢٠: الفقرات ١٣-٢٢).

**(أ) إجراءات توجيه فريق المراجعة:**

يجب على الشريك في عملية المراجعة توجيه أعضاء فريق عملية المراجعة وإعلامهم ببعض الأمور قبل البدء بعملية المراجعة منها:

١. ضرورة الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة والتخطيط لعملية المراجعة وإجرائها.
٢. أهداف العمل المراد إنجازه.
٣. طبيعة عمل مكتب المراجعة.
٤. القضايا المتعلقة بالمخاطر.
٥. المشاكل التي قد تنشأ أثناء عملية المراجعة.
٦. الالتزام بالمنهج المفصل لأداء عملية المراجعة.

**(ب) إجراءات الإشراف على فريق المراجعة:**



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

يجب على الشريك في عملية المراجعة الإشراف على الأمور التالية:

1. متابعة تقدم عملية المراجعة.
2. النظر في كفاءة وقدرات أعضاء فريق المراجعة.
3. مدى كفاية الوقت اللازم لانجاز عملية المراجعة.
4. مدى إنجاز العمل وفقاً للمنهج المخطط لعملية المراجعة.
5. معالجة المشاكل المهمة التي تنشأ خلال عملية المراجعة.
6. تحديد المشاكل التي تحتاج للتشاور فيها مع أعضاء فريق المراجعة الأكثر خبرة.

**(ج) إجراءات مراجعات العمل المنجز من قبل فريق المراجعة:**

يتحمل الشريك في عملية المراجعة مسؤولية المراجعات التي تم إجراؤها من قبل فريق المراجعة وفقاً لسياسات وإجراءات المراجعة الخاصة بمكتب المراجعة على أساس أن العمل الذي أنجزه أعضاء فريق المراجعة الأقل خبرته تتم مراجعته من أعضاء الفريق الأكثر خبرته، وتتم المراجعة للنظر فيما إذا:

1. كان العمل قد أُنجز وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية.
2. نشأة قضايا هامه بحاجة لمزيد من الدراسة.
3. أُجريت المشاورات المناسبة للقضايا الهامة.
4. كان هناك حاجة لمراجعة طبيعة وتوقيت ومدى العمل المنجز.
5. كان العمل المنجز يدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.
6. كانت الأدلة التي تم الحصول عليها كافية ومناسبة لدعم تقرير المراجع.

**(د) إجراءات التشاور المتبعة من قبل فريق المراجعة:**

يجب على الشريك في عملية المراجعة تحمل مسؤولية:

1. التحقق من قيام فريق المراجعة بالمشاورات المناسبة بشأن المسائل الفنية المعقدة، سواءً كانت المشاورات بين أعضاء فريق المراجعة، أو بين أعضاء فريق المراجعة وأفراد آخرين.
2. التحقق من الالتزام بالاستنتاجات الناتجة عن المشاورات مع الجهات التي تمت مشاورتها بشأن المسائل الفنية المعقدة.

**(هـ) الإجراءات المتبعة من قبل فريق المراجعة عند اختلافات الرأي:**

يجب على فريق المراجعة إتباع سياسات وإجراءات مكتب المراجعة فيما يتعلق بمعالجة تسوية اختلافات الرأي بشأن المسائل التي تم التشاور عليها مع الجهات التي تم مشاورتها.





مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

وفي ضوء ما سبق يمكن القول بأن الالتزام بإجراءات رقابة جودة أداء عملية المراجعة قد يُخلى مسؤولية مراجعي الحسابات من أي اتهام لهم بالتقصير في أداء عملهم وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، حيث يكون رأي المراجع صائب بسبب الاعتماد على أدلة إثبات كافية عند إصدار رأي المراجعة حول البيانات المالية.



### المبحث الثالث

#### أعمال المراجعة الخارجية غير المنتظمة

##### أولاً: مقدمة:

تعتبر المراجعة الخارجية عملية منهجية منتظمة تتم وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، ولكن المستجدات البيئية الداخلية والخارجية لعمل مكاتب المراجعة أدت إلى عدد من الضغوط عليها عند ممارستها لمهام المراجعة مثل ضغط الوقت والإتعب والضعف التجاري كالمنافسة وغيرها.

وقد ساهمت تلك المستجدات في قيام مكاتب المراجعة بممارسة الضغط على فريق المراجعة نحو زيادة كفاءة عملية المراجعة وتخفيض الوقت المستنفذ في أدائها، مما أثر على أدائهم ودفعهم نحو ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة، وفي هذا المبحث سيتم التعرف على مفهوم ودوافع أعمال المراجعة غير المنتظمة، وكذلك الممارسات التي يقوم بها أعضاء فريق المراجعة والانعكاسات الناتجة عنها.

##### ثانياً: مفهوم أعمال المراجعة غير المنتظمة:

تُعرف المراجعة غير المنتظمة بأنها "مجموعة ممارسات تتم من قبل بعض المستويات في مكاتب المراجعة تتضمن خللاً وظيفياً عن قواعد السلوك النمطي المتعارف عليه" (عوض، ٢٠٠٨م : ١٧).

وقد قُرنت المراجعة غير المنتظمة بـ "الخلل الوظيفي الذي يرتكبه المراجع في السلوك المهني المبني على الأسس المتعارف عليها مما يعطي نتائج سلبية وتحريفات وأخطاء جوهرية في التقارير النهائية لعملية المراجعة، وبالتالي تضليل جمهور المستفيدين من تلك التقارير وبناء تصورات غير دقيقة لعملياتهم المستقبلية" (رمضان، ٢٠١٥م : ١٨). كما عرف (Al Kautsar, 2016: 89) سلوك المراجعة المختل وظيفياً بأنه عبارة عن "الانحراف عن معايير مراجعة الحسابات المتعارف عليها، بمعنى أن إجراءات المراجعة التي تم أدائها لا تتفق مع برنامج المراجعة، وبالتالي تكون الأدلة التي تم جمعها أثناء عملية المراجعة غير كافية".

وفي هذا الصدد عرف (Utary, 2014: 693) سلوك المراجعة المختل وظيفياً بأنه عبارة عن "التغيير في سلوك المراجع الذي يمكن أن يُهدد نظام المراجعة، وهو إجراء تم اتخاذه للحد من فعالية الأدلة التي جمعها المراجع أثناء الاختبارات".



إضافة إلى ذلك تُوصف ظاهرة المراجعة غير المنتظمة بعمليات الإنهاء أو عدم إكمال خطوات برنامج المراجعة المطلوبة وذلك بشكل شخصي من قبل المراجع Karim, et (48: 2015, al). كما يعتبر البعض المراجعة غير المنتظمة بأنها "مجموعة من السلوكيات المخفضة لجودة المراجعة" (Coram, at al, 2004: 128).

ويتضح مما سبق ظهور محاولات عديدة لتعريف المراجعة غير المنتظمة وتحديد مفهومها بما يتماشى مع المقصود منها وهو إتباع الممارسات التي تُخل بالمعايير والقواعد الأساسية لممارسة مهنة المراجعة، غير أن تلك المحاولات قد تجاهلت معايير رقابة الجودة الصادرة عن المنظمات المهنية وما تتميز به من اهتمام بجميع مراحل عملية المراجعة، وبالتالي يمكن القول بأن المراجعة غير المنتظمة هي عبارة عن ممارسات من قبل فريق المراجعة تُخل بالمعايير المهنية لمراجعة الحسابات بسبب غياب الرقابة على جودتها، مما يؤدي إلى الاعتماد على أدلة إثبات غير كافية عند إصدار رأي المراجعة حول البيانات المالية، وبالتالي إلحاق الضرر بمستخدمي المعلومات المحاسبية.

#### ثالثاً: دوافع ممارسة أعمال المراجعة غير المنتظمة:

إن للتغيرات المستمرة التي تطرأ على بيئة المراجعة الخارجية دوراً بالغ في حدوث ممارسات المراجعة غير المنتظمة، ومن الدوافع التي تؤدي لقيام فريق المراجعة بهذه الممارسات ما يلي:

##### (أ) ضغط موازنة الوقت:

تعتبر موازنة وقت المراجعة عنصراً من عناصر التخطيط التي يستخدمها مراجعو الحسابات، فهي عبارة عن دليل يوضح عدد الساعات المقدرة لاستكمال كل مرحلة من مراحل المراجعة ويتم توزيعها حسب نطاق عملية المراجعة، ويتمثل الهدف من إعداد موازنة وقت المراجعة إلى تمكين المراجع من جمع الأدلة الكافية وبشكل أكثر ملائمة وفقاً للغرض من مراجعة الحسابات، حتى يعطي رأياً يتماشى مع معايير المراجعة المتعارف عليها Al (89: 2016, Kautsar).

- ويتطلب إعداد موازنة وقت المراجعة أن يتم الأخذ في الاعتبار الأمور التالية: (89: Ibid)
- طبيعة نشاط عميل المراجعة.
  - تقييم المخاطر المتأصلة.
  - تقييم أولي لمخاطر الرقابة.
  - موازنة وقت المراجعة للسنة السابقة وعلاقتها بالوقت الفعلي (إذا كانت مراجعة متكررة).
  - مدى توفر الخبرة السابقة لدى المراجعين في مراجعة نشاط العميل.



وتعتبر مشكلة ضغط موازنة الوقت من المشاكل الشائعة في مكاتب المراجعة، حيث يُقصد بها " أن الوقت اللازم لأداء عملية المراجعة أكثر من الوقت المحدد مسبقاً في موازنة الوقت المقدره" (Khodamoradi and Hajiha, 2016: 6480).

وتأكيداً على ذلك توصلت العديد من الدراسات إلى أن مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة يرون إن موازنة الوقت كانت ضيقة جداً وغير كافية لأداء عملية المراجعة (Al Kautsar, 2016: 89; Utary, 2014: 690; Karim, et al, 2015: 49).

وفيما يتعلق بتأثير ضغط موازنة الوقت على ممارسة أعمال المراجعة غير المنتظمة أشارت دراسة (Al Kautsar, 2016: 90) إلى أن ضغط موازنة الوقت يؤدي إلى شعور المراجع بالحاجة إلى الضغط في تنفيذ برنامج المراجعة من خلال استبعاد بعض إجراءات المراجعة، وذلك نتيجة لعدم التوازن بين الوقت المخصص والوقت اللازم لإنجاز عملية المراجعة. كما توصلت دراسة أخرى إلى وجود علاقة ارتباط إيجابية بين ضغط موازنة الوقت وبين قيام فريق المراجعة بممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة (بسالي، ٢٠١٢م: ١٤٤).

إضافة إلى ذلك أشارت دراسة (رمضان، ٢٠١٥م: ٤٧) إلى أن ضغط موازنة الوقت يؤدي إلى اختصار عمليات المراجعة والقبول بالأدلة الضعيفة والمشكوك فيها، مما يتسبب في تعظيم مخاطر عدم الكشف عن التحريفات.

كما توصلت دراسة (Mc Namara and Liyanarachchi, 2008: 2) إلى أن ضغط موازنة الوقت يؤدي إلى ممارسة مراجعي الحسابات لسلوك المراجعة المختل وظيفياً، وبالتالي التأثير السلبي على جودة عملية المراجعة.

وفي هذا الصدد أشارت دراسة (Karim, et al, 2015: 48) إلى أن تقييم الأداء في مكاتب المراجعة يعتمد على قدرة فريق المراجعة بإنجاز عملية المراجعة في حدود موازنة وقت المراجعة المحددة مسبقاً، لذلك يلجأ فريق المراجعة إلى ممارسة سلوك المراجعة المختل وظيفياً من أجل تحقيق تقييم أداء جيد.

وفي ضوء ما سبق يتفق الباحث مع ما توصلت إليه الدراسات السابقة بشأن ضغط موازنة الوقت، وذلك لسبب أن أعضاء فريق المراجعة لا يستطيعون مناقشة مشاكل ضغط موازنة وقت المراجعة مع رؤسائهم خوفاً من أن يُنظر إليهم على أنهم غير أكفاء، وبالتالي قد يواجه فريق المراجعة ضغط موازنة الوقت من خلال قيامهم بإحدى ممارسات المراجعة غير المنتظمة مثل عدم اختبار جميع العناصر في العينة محل المراجعة، أو المراجعة السطحية لوثائق العميل، أو عدم البحث عن مسألة فنية معينة في المعايير المحاسبية ذات العلاقة بها وقبول المعالجة المحاسبية التي أتبعها العميل.



### (ب) ثقافة مكتب المراجعة لقبول الطرق المختصرة عند أداء عملية المراجعة:

تعتبر عملية المراجعة الخارجية عملية منتظمة تتم وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، ولكن في الآونة الأخيرة لاقت مكاتب المراجعة ضغوطاً متزايدة فيما يتعلق بالإتباع والمنافسة وضغوط موازنة الوقت وغيرها، مما أثر على أدائها ودفعها إلى تبني ثقافة الطرق المختصرة عند أداء عملية المراجعة (عوض، ٢٠٠٨م: ١٢).

وفي هذا الصدد أشارت دراسة (رمضان، ٢٠١٥م: ٤٧) إلى أن ممارسات عدم إكمال الخطوات المطلوبة في برنامج المراجعة تُشكل تهديداً جوهرياً لكفاءة وفاعلية عملية المراجعة، خاصة إذا كانت هذه الممارسات تتم وفقاً لتعليمات تصدر من الأعضاء القياديين في فريق المراجعة، كما توصلت دراسة (Willett and Page, 1996: 101) إلى أن ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة كانت ناتجة عن عدد من الدوافع منها ثقافة مكتب المراجعة لقبول الطرق المختصرة عند أداء عملية المراجعة.

وفي ضوء ما سبق يمكن القول أن ثقافة مكتب المراجعة لقبول الطرق المختصرة عند أداء عملية المراجعة قد يدفع فريق المراجعة إلى ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة مثل المراجعة السطحية لوثائق العميل دون الأخذ في الاعتبار تفاصيل محتوى الوثائق أو الإنهاء الخاطئ لخطوة المراجعة المطلوبة دون إكمال العمل.

### (ج) انخفاض الالتزام الأخلاقي لمراجع الحسابات:

يستند السلوك الأخلاقي إلى قاعدة راسخة وهي الضمير أو الوجدان الأخلاقي، فالضمير هو صوت باطني قوي يدعو صاحبه إلى القيام بأعمال معينة، ويمنع صاحبه من القيام بإعمال أخرى، والسلوك الأخلاقي لا يقتصر على مراجعي الحسابات أثناء مزاولتهم لمهنتهم، بل يسري على سلوكهم خارج المهنة، كما يسري على غيرهم من الناس؛ فمسألة الأخلاق كل لا يتجزأ تُملى على الإنسان من منطلقات مهنية يترجمها إلى مواقف تتسجم مع طبيعة المشكلات التي يواجهها (صيام و أبو حميد، ٢٠٠٦م: ٢٠٤).

ونظراً لكثافة عدد مراجعي الحسابات وتفاوت مؤهلاتهم العلمية وقدراتهم العملية، فإن ثقة المجتمع بهم وبخدماتهم لا تُعزز إلا بالتزامهم بقواعد سلوك مهنة المراجعة وآدابها الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، والتي نصت على ضرورة التزام مراجع الحسابات بالمبادئ الأساسية التالية: (الاتحاد الدولي للمحاسبين، قواعد السلوك الأخلاقي لمجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين، ٢٠١٠م، الجزء أ: فقرات ١١٠-١٥٠)

١- النزاهة: أن يكون أميناً وصادقاً في جميع العلاقات المهنية والتجارية.  
٢- الموضوعية: أن لا يسمح بالتحيز أو تضارب المصالح أو التأثير المفرط للآخرين لتجاوز الأحكام المهنية أو التجارية.



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

٣- الكفاءة المهنية والعناية اللازمة: أن يحافظ على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان أن يستلم العميل خدمة مهنية كفؤة، وأن يؤدي كل مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها.

٤- السرية: أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية، وينبغي أن لا يُفصح عن هذه المعلومات لإطراف ثالثة دون تفويض صحيح.

٥- السلوك المهني: أن يلتزم بالقوانين والأنظمة ذات الصلة، ويتجنب أي عمل يسيء إلى سمعة المهنة.

وفيما يتعلق بتأثير انخفاض الالتزام الأخلاقي لمراجع الحسابات على ممارسته لأعمال المراجعة غير المنتظمة توصلت دراسة (بسالي، ٢٠١٢م: ١٤٤)، إلى وجود علاقة ارتباط بين انخفاض الالتزام الأخلاقي لمراجع الحسابات وقيامه بممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة.

ويرى آخرون أن السلوكيات المخفضة لجودة المراجعة هي أحكام أخلاقية تختلف حسب اختلاف الكثافة الأخلاقية لدى المراجع، لذلك فإن قرار القيام بفعل يؤدي إلى انخفاض جودة المراجعة هو قرار أخلاقي من قبل المراجع الذي يمارسها (Coram, et al, 127 : 2004).

ويرى الباحث بأن عضو فريق المراجعة الذي يكون لديه مستوى التزام أخلاقي منخفض يكون أكثر ممارسة لأعمال المراجعة غير المنتظمة مثل عدم إتمام خطوات عملية المراجعة كاملة لاعتقاده بأن إتمامها لن يؤدي لاكتشاف أي أخطاء.

**(د) رغبة دوران المراجعين في مكتب المراجعة:**

يُقصد بدوران المراجع في مكتب المراجعة حركة انتقال المراجع الطوعية خارج حدود المكتب الذي يعمل فيه متخلياً عن عضويته فيه، وهناك العديد من الأسباب التي تؤدي إلى دوران المراجعين في مكاتب المراجعة يتمثل أهمها في عدم القناعة بالأجور والمزايا، ضعف العلاقة مع إدارة المكتب، افتقار التدريب، ضعف العمل وسيره، ساعات العمل غير المناسبة، السمعة السيئة للمكتب، ظروف العمل غير المناسبة (إسماعيل، <https://hrdiscussion.com>).

وفيما يتعلق بأثر دوران مراجعي الحسابات في مكتب المراجعة على ممارسات المراجعة غير المنتظمة توصلت دراسة (Anugerah, et al, 2016: 342) إلى وجود أثر إيجابي لرغبة دوران المراجعين على ممارسة السلوك المخفض لجودة المراجعة؛ فالمراجعين الذين لديهم رغبة في ترك وظائفهم في مكتب المراجعة يميلون إلى ممارسة السلوك المخفض لجودة المراجعة.



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

وفي ضوء ما سبق يمكن القول بأن مراجعي الحسابات الذين لديهم رغبة في ترك وظائفهم يكون ولأئهم لمكتب المراجعة ضعيف جداً، وبالتالي قد يميلون إلى ممارسة أعمال المراجعة غير المنتظمة من أجل تحقيق مصالحهم الشخصية.

**(هـ) عدم كفاية الإشراف على فريق المراجعة:**

يُقصد بالإشراف على فريق المراجعة متابعة تقدم عملية المراجعة وفقاً للمنهج المخطط لها وتُحدد مستويات الأعضاء داخل فريق المراجعة وفقاً لمستويات عليا ومستويات دنيا، حيث يكون أعضاء فريق المراجعة في المستويات العليا مسؤولون عن عملية المراجعة والإشراف على أعضاء فريق المراجعة في المستويات الدنيا، ويتصف الفريق الأول غالباً بخبرة طويلة في مجال المراجعة وبقلة عددهم، وبالتالي من الصعب قيامهم بعملية المراجعة، لذلك تنحصر مهمتهم في الإشراف والتوجيه الجيد لأعضاء الفريق الثاني القائم بالعمل الميداني في عملية المراجعة (دواره، ٢٠١٤م: ٣٦).

وفي هذا الصدد أشارت دراسة (Karim, et al,2015: 49) إلى أن رئيس فريق المراجعة هو المسؤول عن التنظيم والإشراف على عملية المراجعة وفقاً للمنهج المخطط لها، حيث يطلب رئيس فريق المراجعة من أعضاء فريق المراجعة الامتثال الكامل للقواعد والأنظمة المتعلقة بعملية المراجعة. كما تعتبر دراسة (Jelic,2012: 337) أن دور رئيس فريق المراجعة هام جداً في اكتشاف القصور في عملية المراجعة.

ومن ناحية أخرى قد يؤدي القصور في الإشراف على أداء فريق المراجعة إلى قيامهم بممارسة أعمال المراجعة غير المنتظمة، ويؤكد ذلك ما توصلت إليه دراسة Karim,et al,2015: 51) إلى وجود علاقة ارتباط إيجابية وهامة بين الإشراف غير الكافي على فريق المراجعة وبين إنهاء إجراءات المراجعة قبل إتمامها من قبل أعضاء فريق المراجعة. وفي ضوء ما سبق يمكن القول بأن الإشراف غير الكافي على فريق المراجعة يكون دافعاً لقيامهم بممارسة أعمال المراجعة غير المنتظمة مثل الإنهاء الخاطئ لخطوة المراجعة المطلوبة أو عدم اختبار جميع العناصر في العينة، وذلك ربما يعود لاعتقاد فريق المراجعة بأن هذه الممارسات لن يتم اكتشافها من قبل رئيس فريق المراجعة.

**(و) ضعف الاتصال بين فريق المراجعة:**

تساعد عملية الاتصال الجيد بين أعضاء فريق المراجعة على سد الثغرات الموجودة في إجراءات عملية المراجعة بما يساهم في تحسين جودة المراجعة (دواره، ٢٠١٤م: ٣٦). ومن ناحية أخرى يُشكل ضعف الاتصال تهديداً جوهرياً لجودة عملية المراجعة، ويؤكد ذلك ما توصلت إليه دراسة (بسالي، ٢٠١٢م: ١٤٤) إلى وجود علاقة إيجابية بين ضعف



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

قنوات الاتصال بين أعضاء فريق المراجعة وممارساتهم لأعمال المراجعة غير المنتظمة، وبالتالي التأثير سلبياً على جودة الأداء المهني.

وفي ضوء ما سبق يمكن القول بأن ضعف الاتصال بين أعضاء فريق المراجعة يجعل عضو فريق المراجعة غير قادر على التحقق من صحة المعالجة المحاسبية لبعض المسائل الفنية المعقدة، وبالتالي قبوله للمعالجة المحاسبية التي أتبعها العميل بسهولة دون التحقق من صحتها من قبل الأعضاء الأكثر خبرة.

**(ز) ضعف مستوى المساءلة والعقاب داخل مكتب المراجعة:**

يُقصد بالمساءلة هي الاستدعاء للمحاسبة على الأفعال، وعادةً ما توصف بأنها علاقة بين مسؤولية الأشخاص عن الأفعال وتعليلها وتحمل العواقب في حالة سوء التنفيذ المحتمل (<https://ar.wikipedia.org>).

وفيما يتعلق بشأن ضعف مستوى المساءلة والعقاب داخل مكتب المراجعة وقيام فريق المراجعة بممارسة أعمال المراجعة غير المنتظمة، توصلت دراسة (بسالي، ٢٠١٢م: ١٤٤) إلى وجود علاقة ايجابية بين ضعف مستوى المساءلة داخل مكتب المراجعة والقيام بممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة.

ومن ناحية أخرى إذا كانت المساءلة داخل مكتب المراجعة قوية، فإن العقوبات التي قد يواجهها أعضاء فريق المراجعة عند ممارستهم لإعمال المراجعة غير المنتظمة، تكون حسب نوع الممارسة، حيث تتوزع العقوبات إلى ثلاثة مستويات هي: coram, et al, 2004: (137)

١-العقوبات الشديدة على عضو فريق لمراجعة وتكون بسبب الإنهاء الخاطئ لخطوات عملية المراجعة.

٢-العقوبات المتوسطة على عضو فريق المراجعة وتكون بسبب عدم اختبار جميع العناصر في العينة، أو المراجعة السطحية لوثائق العميل، أو استبعاد بنود مشكوك فيها من العينة.

٣-العقوبات المنخفضة على عضو فريق المراجعة وتكون بسبب الفشل في متابعة البنود المشكوك فيها، أو قبول تفسيرات ضعيفة من العميل، أو عدم البحث عن مسألة فنية. وفي ضوء ما سبق يمكن القول بأن ضعف مستوى المساءلة والعقاب داخل مكتب المراجعة يكون دافعاً قوياً لدى عضو فريق المراجعة لعدم اختبار جميع العناصر في العينة أو الإنهاء الخاطئ لخطوات عملية المراجعة، أو المراجعة السطحية لوثائق العميل أو استبعاد بنود مشكوك فيها من العينة، وخاصة عند معرفة عضو فريق المراجعة بأنه لم يتم





مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

مسائلة وعقاب أقرانه في مكتب المراجعة والذين سبق اكتشاف قيامهم بأي من ممارسات المراجعة غير المنتظمة.

كما يرى الباحث بأن الدوافع السابقة قد تؤدي لقيام فريق المراجعة بممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة والتي منها الفشل في متابعة البنود المشكوك فيها، أو عدم اختبار جميع العناصر في العينة، أو عدم البحث عن مسألة فنية في المعايير المحاسبية ذات العلاقة بها، أو قبول تفسيرات ضعيفة من العميل دون التحقق منها، أو الإنهاء الخاطئ لخطوة المراجعة المطلوبة، أو المراجعة السطحية لوثائق العميل، أو استبعاد بنود مشكوك فيها من العينة.

**رابعاً: ممارسات أعمال المراجعة الخارجية غير المنتظمة:**

تعتبر عملية المراجعة الخارجية عملية منتظمة تتم وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، ولكن في بعض الحالات قد يقوم أعضاء فريق المراجعة بممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة من خلال إحدى الممارسات التالية:

**(أ) الفشل في متابعة البنود المشكوك فيها:**

يُقصد به عدم قيام عضو فريق المراجعة بتوسيع نطاق الفحص لكي يتم الكشف عن المعاملات المشبوهة، مثال ذلك أن يلاحظ عضو فريق المراجعة أثناء فحص عينة من المعاملات بعض الصفقات الكبيرة جداً ولكنه لا يتحرى من هذه البنود المشكوك فيها، وهذه الممارسة تعتبر من أهم الممارسات المخفضة لجودة المراجعة (Coram, at al,2004: 145).

ويتفق الباحث مع دراسة (Mc Namara and Liyanarachchi,2008:10) التي أشارت إلى أن أعضاء فريق المراجعة يواجهون ضغط موازنة الوقت المخصص لعملية المراجعة من خلال الاكتفاء بفحص البنود المختارة في العينة فقط، مع تجاهل أي بنود مشكوك فيها ظهرت أثناء عملية الفحص.

**(ب) عدم اختبار جميع العناصر في العينة:**

يُقصد به عدم تنفيذ إجراءات المراجعة المحددة على كل بند تم اختياره في العينة، مثال ذلك أن يقوم عضو فريق المراجعة بفحص بعض البنود فقط لعينة من المدينون الذين سددوا النقدية، ولكن لا يقوم بالتحقق من أن النقدية المستلمة من المدينون قد تم توريدها فعلياً، بالتالي تؤدي هذه الممارسة إلى تخفيض جودة المراجعة (Coram, at al,2004: 145).



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

وفي هذا الصدد أشارت دراسة (90: Al Kautsar,2016) إلى أن فريق المراجعة يواجهون ضغط موازنة وقت عملية المراجعة عن طريق عدم تنفيذ إجراءات عملية المراجعة كاملة، وبالتالي التأثير سلبياً على جودة عملية المراجعة. و يرى آخرون أن عدم اختبار جميع العناصر في العينة من قبل فريق المراجعة تعتبر من الممارسات غير المنتظمة قليلة الأهمية في تخفيض جودة المراجعة (Coram, et al,2004: 136 ; Kasigwa, et al,2013: 32). إضافة لذلك يرى الباحث بأن عدم التزام فريق المراجعة بتنفيذ إجراءات المراجعة المحددة على كل بند تم اختياره في العينة، ربما يعود لعدة أسباب منها عدم كفاية الإشراف على فريق المراجعة، أو ضعف مستوى المساءلة والعقاب داخل مكتب المراجعة، أو اعتقاد فريق المراجعة بأن بعض إجراءات المراجعة غير ضرورية وأن إكمالها لن يؤدي إلى ظهور أي أخطاء.

**(ج) عدم البحث عن مسألة فنية في المعايير المحاسبية ذات العلاقة بها:**

يقصد به عدم تأكد عضو فريق المراجعة من المعالجة المحاسبية الصحيحة عن المسألة الفنية في المعايير المحاسبية ذات العلاقة بها، مثال ذلك أن يكون عضو فريق المراجعة غير متأكد من صحة المعالجة المحاسبية التي اتبعتها العميل بشأن الشهرة المشتراه ضمن عمليات اندماج الأعمال، ومع ذلك لا يبحث عن هذه المسألة في المعايير المحاسبية ذات العلاقة بها ويقبل بكل سهولة بالمعالجة المحاسبية التي اتبعتها العميل، بالتالي تؤدي هذه الممارسة إلى تخفيض جودة المراجعة (Coram at al,2004: 145).

وفي هذا الصدد أشار البعض إلى أن فريق المراجعة قد يواجه ضغط موازنة الوقت من خلال تجاهل المسائل الفنية التي تتطلب البحث والتأكد من معالجتها المحاسبية الصحيحة في المعايير المحاسبية ذات العلاقة بها ويقبلون بالمعالجة المحاسبية المتبعة من قبل العميل. (Mc Namara and Liyanarachchi,2008: 10 ; Utary,2014: 695).

وفي ضوء ما سبق يرى الباحث بأن تجاهل فريق المراجعة للمسألة الفنية التي تتطلب البحث والتأكد من المعايير المحاسبية ذات العلاقة بها ربما يعود لسببين هما:  
- ضغط موازنة الوقت المخصص لعملية المراجعة، حيث يتطلب التأكد من المسألة الفنية وقت أكثر.

- ضعف الاتصال بين أعضاء فريق المراجعة، الأمر الذي يجعل عضو فريق المراجعة لا يستطيع التحقق من المسألة الفنية حتى من زملائه المراجعين، وبالتالي يقبل بالمعالجة المحاسبية التي اتبعتها العميل.



**(د) قبول تفسيرات ضعيفة من العميل دون التحقق منها:**

يُقصد به قبول تفسيرات ضعيفة من العميل واستخدامها كبديل لأدلة أخرى قد تكون متاحة للمراجع بشكل معقول، مثال ذلك عندما يتأكد عضو فريق المراجعة من الوثائق التي تدعم إثبات عينة من الصفقات ولكنه لا يجدها في هذه الحالة يقوم بإبلاغ إدارة العميل بشأن هذه المشكلة، وقد ترد الإدارة بأن الوثائق الخاصة بتلك الصفقات فُقدت، ولكنها متأكدة بأنها سُجلت بشكل صحيح، وبالتالي يقبل عضو فريق المراجعة هذا التفسير من الإدارة دون التحقق منه، مما يؤدي إلى انخفاض جودة المراجعة (Coram, at al,2004: 145).

145)

وفي هذا الصدد أشار البعض إلى أن قبول تفسيرات ضعيفة من العميل دون التحقق منها يتم عندما لا يكون لدى فريق المراجعة الوقت الكافي لإجراء الاختبارات اللازمة للتحقق من تفسيرات العميل بصورة صحيحة، مما يؤدي إلى انخفاض جودة المراجعة (Karim,et al 2015: 50 ; Utary,2014: 695).

وفي ضوء ما سبق يمكن القول بأن قبول فريق المراجعة للتفسيرات الضعيفة من العميل كبديل عن غيرها من الأدلة التي قد تكون متاحة، ربما يعود لعدة أسباب منها:  
- ضغط موازنة الوقت المخصص لعملية المراجعة، حيث يتطلب إجراء الاختبارات اللازمة للتحقق من تفسيرات العميل وقت أكثر.  
- انخفاض الالتزام الأخلاقي لدى عضو فريق المراجعة وعدم بذله للعناية المهنية اللازمة للتحقق من تفسيرات العميل.  
- عدم كفاية الإشراف من قبل المسئول عن عملية المراجعة للتأكد من قيام عضو فريق المراجعة بالاختبارات اللازمة للتحقق من تفسيرات العميل.

**(هـ) الإنهاء الخاطئ لخطوة المراجعة المطلوبة:**

يُقصد به الإنهاء الخاطئ لخطوة المراجعة المطلوبة — التي لا تشملها خطوات أخرى- دون إكمال العمل أو الإشارة إلى حذف بعض إجراءات المراجعة، مثال ذلك انتهى عضو فريق المراجعة من التأكد من عينة لفواتير المبيعات وأرسل مذكرة للتحقق من صدق أوامر المبيعات، ولكنه لم يقوم بخطوة مراجعة منفصلة للتحقق من دقة التسعير، وأنهى الإجراء كما هو معمول به دون التحقق من دقة التسعير، وبالتالي التأثير سلباً على جودة المراجعة (Coram, at al,2004: 146).

ويرى آخرون أن فريق المراجعة قد يواجه ضغط موازنة الوقت المخصص لعملية المراجعة من خلال الإنهاء الخاطئ لخطوة المراجعة المطلوبة دون إكمال العمل (Khodamoradi and Hajiha,2016: 6491 ;Wardani, 2013: 299).



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

- إضافة لذلك يرى الباحث بأن ممارسة عضو فريق المراجعة للإنهاء الخاطئ لخطوة المراجعة المطلوبة دون إكمال العمل ربما يعود لعدة أسباب أخرى هي:
- إجراءات المراجعة غير ضرورية، وهو اقتناع عضو فريق المراجعة بأن إتمام خطوات عملية المراجعة لن يؤدي لاكتشاف أي أخطاء.
  - عدم كفاية الإشراف على فريق المراجعة للتحقق من قيامهم بحذف بعض إجراءات المراجعة.
  - ضعف مستوى المساءلة والعقاب داخل مكتب المراجعة يؤدي إلى اعتقاد عضو فريق المراجعة بأنه لن يتم مساءلته وعقابه إذا تم اكتشاف قيامه بالإنهاء الخاطئ لخطوات المراجعة المطلوبة.
  - رغبة عضو فريق المراجعة في ترك وظيفته في مكتب المراجعة، مما يؤدي إلى ممارسته للإنهاء الخاطئ لخطوة المراجعة المطلوبة من أجل تحقيق مصالحه الشخصية.

**(و) المراجعة السطحية لوثائق العميل:**

يقصد بها قيام عضو فريق المراجعة بفحص الوثائق المؤيدة للعمليات المالية بسرعة دون الانتباه لصلاحياتها ودقتها، مثال ذلك قام عضو فريق المراجعة بمراجعة الوثائق المؤيدة لعينة من فواتير المشتريات، ووضع علامات على جداول المراجعة دون الأخذ في الاعتبار لتفاصيل محتوى الوثائق، وبالتالي التأثير سلباً على جودة المراجعة Coram, at (al,2004: 146).

وفي هذا الصدد أشارت دراسة (Mc Namara and Liyanarachchi,2008:10) إلى أن مراجعي الحسابات قد يواجهون ضغط موازنة وقت عملية المراجعة من خلال المراجعة السطحية لوثائق العميل دون الأخذ في الاعتبار تفاصيلها.

وفي ضوء ما سبق يمكن القول بأن ممارسة المراجع؛ للمراجعة السطحية لوثائق العميل ربما يعود لعدة أسباب منها:

- ضعف مستوى المساءلة والعقاب داخل مكتب المراجعة يؤدي إلى اعتقاد عضو فريق المراجعة بأنه لن يتم مساءلته وعقابه إذا تم اكتشاف قيامه بالمراجعة السطحية لوثائق العميل.

- انخفاض الالتزام الأخلاقي لدى عضو فريق المراجعة وعدم بذله للعناية المهنية اللازمة يكون دافعاً لممارسته للمراجعة السطحية لوثائق العميل.

**(ز) استبعاد بنود مشكوك فيها من العينة:**



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

يُقصد به قيام عضو فريق المراجعة باستبعاد البنود التي تبدو معقدة من العينة أو قد تستغرق وقتاً طويلاً أثناء الفحص واستبدالها ببنود أخرى، مثال ذلك عند اختيار عينة من الفواتير يقوم عضو فريق المراجعة بتجنب الفواتير التي معها عدد من الوثائق المؤيدة، وكذلك الفواتير التي تتطلب عدة استفسارات وتعليقات توضيحية، وبالتالي تؤدي هذه الممارسة إلى انخفاض جودة المراجعة (Coram, et al, 2004: 146).

وتأكيداً لذلك توصلت دراسة (Kasigwa, et al, 2013: 32) إلى أن استبعاد البنود المشكوك فيها من العينة يعتبر ممارسة غير منتظمة تؤدي إلى تخفيض جودة المراجعة.

وفي ضوء ما سبق يمكن القول بأن عضو فريق المراجعة قد يستبعد البنود المشكوك فيها من العينة لعدة أسباب أهمها:

- ضغط موازنة الوقت المخصص لعملية المراجعة، لأن التحقق من البنود المشكوك فيها من العينة يتطلب وقت أكثر.

- ضعف مستوى المساءلة والعقاب داخل مكتب المراجعة مما يؤدي إلى اعتقاد عضو فريق المراجعة بأنه لن يتم مساءلته وعقابه في حالة تم اكتشاف أنه قام باستبعاد البنود المشكوك فيها من العينة.

ويرى الباحث بأنه قد يترتب على قيام فريق المراجعة بممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة عدة انعكاسات أهمها تعظيم خطر الاكتشاف وخطر غير المعايينة، وبالتالي يكون رأي المراجع خاطئ.

**خامساً: الانعكاسات الناتجة عن ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة:**

تشتمل الانعكاسات الناتجة عن ممارسات فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة على ما يلي:

**(أ) تعظيم خطر الاكتشاف:**

ينشأ خطر الاكتشاف من طبيعة ونوعية إجراءات المراجعة المختارة ومدى كفاءة تطبيقها من قبل فريق المراجعة، أي أن خطر الاكتشاف يحدث نتيجة فشل فريق المراجعة في اكتشاف الأخطاء الجوهرية الموجودة في القوائم المالية، وذلك بسبب عدم تضمينه الحسابات أو المعاملات التي تحوي الأخطاء للعينة التي قام بفحصها، أو بسبب فشله في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية نتيجة عدم كفاءة الإجراءات التي استخدمها في تجميع أدلة الإثبات (عرار، ٢٠٠٩م: ٢٣).



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

وقد ينتج عن ممارسات فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة تعظيم مخاطر الاكتشاف، وذلك عند فشل فريق المراجعة في متابعة البنود المشكوك فيها، أو الإنهاء الخاطئ لخطوة المراجعة المطلوبة، أو المراجعة السطحية لوثائق العميل، أو رفضهم لبنود مشكوك فيها من العينة تتضمن صعوبة في عملية الاختبار واستبدالها ببنود أخرى.

**(ب) تعظيم خطر غير المعاينة:**

خطر غير المعاينة لا يرتبط بحجم العينة وإنما بقدرة وكفاءة عضو فريق المراجعة في اختبار المفردات التي ضمن العينة وتقويم نتائجها مما يجعله يصل إلى استنتاج خاطئ، مثال ذلك قد يستخدم عضو فريق المراجعة إجراءات غير ملائمة على أحد البنود التي ضمن العينة أو يفسر الدليل بشكل خاطئ، بالتالي الفشل في اكتشاف خطأ جوهري في البيانات المالية (عرار، ٢٠٠٩: ٢٤).

وقد ينتج عن ممارسات فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة تعظيم خطر غير المعاينة، وذلك عند فشل فريق المراجعة في اختبار جميع العناصر في العينة، أو عدم البحث عن مسألة فنية في المعايير المحاسبية ذات العلاقة بها، أو الإنهاء الخاطئ لخطوة المراجعة المطلوبة.

**(ج) رأي المراجع خاطئ:**

تعتبر أدلة الإثبات الكافية والمناسبة أساساً معقولاً لإبداء رأي المراجع الفني المحايد، وفي حالة عدم تجميع أدلة الإثبات الكافية في إطار ممارسات المراجعة غير المنتظمة من قبل الأعضاء الأدنى مستوى في فريق المراجعة، فإن ذلك يؤدي إلى قراءة خاطئة للدليل المتاح من قبل الشريك المسئول عن عملية المراجعة، وبالتالي إصدار المراجع لرأياً خاطئاً، يترتب عليه إلحاق الضرر بمستخدمي المعلومات المحاسبية (عوض، ٢٠٠٨م: ٣٨).

وقد توصلت دراسة (Coram, et al,2004: 140) إلى أن جميع السلوكيات المخفضة لجودة المراجعة تُشكل مخاطر عالية وتقود إلى أن يكون رأي المراجع خاطئ، وأكثر هذه السلوكيات هي الفشل في متابعة البنود المشكوك فيها، يليها عدم البحث عن مسألة فنية في المعايير المحاسبية ذات العلاقة.

وفي ضوء ما سبق يرى الباحث بأن دوافع وممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة والانعكاسات الناتجة عنها، قد تؤدي إلى عدم تحقيق هدف عملية المراجعة وهو إبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة وصدق القوائم المالية، لذلك يتطلب الأمر الالتزام بإجراءات رقابة جودة عملية المراجعة للحد من ممارسات المراجعة غير المنتظمة.



## المبحث الرابع الدراسة الميدانية

### أولاً: مقدمة:

أسهمت الدراسة النظرية في التعرف على طبيعة الدوافع وممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة من قبل فريق المراجعة والانعكاسات الناتجة عنها، كذلك إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين بموجب معيار المراجعة الدولي رقم (220)، وفي هذا المبحث سيتم التعرف على وجهة نظر مراجعي الحسابات العاملين في شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية حول مساهمة إجراءات رقابة جودة أداء عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة، ويمكن توضيح ذلك من خلال النقاط التالية:

### - ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع وعينة الدراسة مما يلي:

#### (١) مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات العاملين في شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة في أمانة العاصمة، والبالغ عددهم (٢٦٠) مراجعاً.

#### (٢) عينة الدراسة:

اعتمد الباحث على أسلوب العينات، حيث قام باختيار مراجعي الحسابات العاملين في شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة في أمانة العاصمة وذلك لتركز معظم تلك الشركات والمكاتب فيها، وقد تم توزيع عدد (١٢٥) قائمة استقصاء على عينة عشوائية من مراجعي الحسابات العاملين في شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة في أمانة العاصمة. والجدول التالي يلخص عملية توزيع وجمع ومراجعة قوائم الاستقصاء.



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

### جدول رقم (1)

#### قوائم الاستقصاء الموزعة والمستردة والمستخدمه في التحليل الإحصائي

القوائم الصالحة للتحليل	القوائم المستردة		القوائم المفقودة		القوائم الموزعة		الجهة
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	
	80	1.6%	2	65.6%	43	100%	مراجعي الحسابات في شركات ومكاتب المراجعة في أمانة العاصمة

#### ثالثاً: جمع البيانات:

اعتمد الباحث في جمع البيانات اللازمة لاختبار فرضيات الدراسة على قائمة استقصاء تم تصميمها لهذا الغرض، حيث اشتملت قائمة الاستقصاء على عدة أسئلة تم تصنيفها على النحو التالي:

١- بيانات عامة: تحتوي على أسئلة عن الوظيفة الحالية والمؤهل الدراسي والخبرة العملية للمستقصى منهم.

٢- بيانات عن مكتب المراجعة: تحتوي على بيانات عن عدد المراجعين في شركات ومكاتب المراجعة، ومدى ارتباطهما بمكتب عالمي، وكذلك مدى وجود قسم خاص مسؤول عن رقابة جودة الأداء المهني.

#### ٣- أسئلة متغيرات الدراسة:

- السؤال الأول: يتضمن استقصاء عن الدوافع التي تؤدي لقيام فريق المراجعة بممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة.
- السؤال الثاني: يتضمن استقصاء عن طبيعة ممارسات فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة.
- السؤال الثالث: يتضمن استقصاء عن الانعكاسات الناتجة عن ممارسات فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة.
- السؤال الرابع: يتضمن استقصاء عن مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة.





#### رابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

اعتمد الباحث في تحليل بيانات الدراسة الميدانية على برنامج التحليل الإحصائي SPSS مستخدماً الأساليب الإحصائية التالية:

##### ١- الإحصاء الوصفي:

لوصف البيانات التي تم الحصول عليها تم تحديد التكرارات النسبية والوسيط والانحراف المعياري لأراء المستقصى منهم.

##### ٢- معامل الاختلاف:

تم احتساب نسبة معامل الاختلاف عن طريق قسمة الانحراف المعياري / الوسيط  $100 \times$  ، وذلك لمعرفة درجة التجانس بين إجابات المستقصى منهم تجاه أسئلة متغيرات الدراسة وترتيبها حسب أهميتها النسبية، فكلما انخفضت نسبة معامل الاختلاف للإجابة كان ذلك دليلاً واضحاً على الاتفاق العام والإجماع في الإجابات تجاه ذلك المتغير، وكلما كانت نسبة معامل الاختلاف كبيرة دل على تباين الإجابات وتشتتها، ويعتبر الترتيب حسب معامل الاختلاف أدق وأفضل من الترتيب حسب الوسيط (Mfarej, 2015, p.22).

##### ٣- اختبار Alpha Cronbach: لمعرفة ثبات وصدق قائمة الاستقصاء.

٤- اختبار Kalmogorov- Smirnov: لمعرفة ما إذا كانت بيانات عينة الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي أم لا.

##### ٥- اختبار الإشارات: (Sign Test)

يعتبر هذا الاختبار البديل اللامعلمي لاختبار T-Tast في حالة العينة الواحدة، ويستخدم اختبار الإشارات في التحقق مما إذا كانت قيمة وسيط عينة عشوائية منتقاة من مجتمع معين تختلف عن قيمة وسيط افتراضي يحدده الباحث، وقد اعتمدت الدراسة الحالية وسيط افتراضي مقداره (3.4).

##### خامساً: تحليل بيانات الدراسة الميدانية:

يشتمل تحليل بيانات الدراسة الميدانية على اختبار ثبات وصدق أداة القياس، وكذلك اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات عينة الدراسة، بالإضافة إلى تحليل خصائص عينة الدراسة، وذلك على النحو التالي:

##### (أ) اختبار ثبات وصدق قائمة الاستقصاء:

للتحقق من الاتساق الداخلي لقائمة الاستقصاء يوضح الجدول رقم (2) نتائج اختبار Alpha Cronbach وذلك لقياس الثبات والصدق الداخلي لقائمة الاستقصاء.

جدول رقم (2) نتائج اختبار Alpha Cronbach

لقياس الثبات والصدق الداخلي لقائمة الاستقصاء



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

البيان	عدد الفقرات	قيمة معامل الثبات	قيمة معامل الصدق*
دوافع ممارسة فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة.	7	%88.3	%93.9
طبيعة ممارسات فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة	7	%94.9	%97.4
الانعكاسات الناتجة عن ممارسات فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة	4	%91	%95.4
مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة.	21	%92.5	%96.17

\* قيمة معامل الصدق هي عبارة عن الجذر التربيعي لقيمة معامل الثبات.

يتضح من الجدول السابق أن قيمة معامل الثبات اقتربت من الواحد الصحيح لجميع محاور قائمة الاستقصاء وهذا يدل على أنها تتمتع بقدر كبير من الثبات والاتساق الداخلي، مما يعني استقرار نتائج قائمة الاستقصاء التي يتم التوصل إليها وعدم تغييرها فيما لوتتم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترة معينة، كذلك يتبين أن قيمة معامل الصدق لا تختلف كثيراً عن قيمة معامل الثبات وهذا يدل على أن أداة القياس قادرة على قياس ما وضعت من أجله، وبذلك يكون الباحث قد تأكد من ثبات وصدق قائمة الاستقصاء وصلاحياتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها وتحقيق أهدافها.

#### (ب) اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات:

يوضح الجدول رقم (3) نتائج اختبار Kalmogorov- Smirnov لتحديد ما إذا كانت بيانات عينة الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي أم لا.



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

جدول رقم (3) نتائج اختبار Kalmogorov- Smirnov  
لتحديد التوزيع الطبيعي لبيانات عينة الدراسة المستجيبة

Sig	df	Statistic	البيان
.000	80	.2765	دوافع ممارسة فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة.
.000	80	.2511	طبيعة ممارسات فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة.
.000	80	.3397	لانعكاسات الناتجة عن ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة.
			مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات لمراجعة غير المنتظمة:
.000	80	.3253	أ- إجراءات توجيه فريق المراجعة.
.000	80	.3766	ب- إجراءات الإشراف على فريق المراجعة.
.000	80	.3161	ج- إجراءات مراجعات العمل المنجز من قبل فريق المراجعة.
.000	80	.2590	د- إجراءات التشاور المتبعة من قبل فريق المراجعة.
.000	80	.3253	هـ- الإجراءات المتبعة من قبل فريق المراجعة عند اختلافات الرأي.

يتضح من الجدول السابق أن مستوى الدلالة الإحصائية لجميع المحاور التي اشتملت  
عليها قائمة الاستقصاء أقل من (0.05) وهذا يدل على أن بيانات عينة الدراسة تختلف  
اختلافاً ذا دلالة إحصائية عن التوزيع الطبيعي بمعنى أنها لا تتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي  
يتطلب الأمر استخدام الاختبارات اللامعلمية لاختبار فرضيات الدراسة.

**(ج) خصائص عينة الدراسة:**

تسهم خصائص عينة الدراسة في تفسير النتائج؛ إذ أن بعض الخصائص تحدد مدى  
إدراك المستقصى منهم للأسئلة التي اشتملت عليها قائمة الاستقصاء، وتشتمل خصائص  
عينة الدراسة الحالية على بيانات عامة عن مراجعي الحسابات، وبيانات عن شركات ومكاتب  
المراجعة ومدى ارتباطهما بمكاتب المراجعة العالمية، وكذلك مدى وجود قسم خاص برقابة  
جودة الأداء المهني ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

**١-البيانات العامة لمراجعي الحسابات :**

يوضح الجدول رقم(4) البيانات العامة لمراجعي الحسابات عينة الدراسة والعاملين  
في شركات ومكاتب المراجعة في أمانة العاصمة.



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

جدول رقم (4) تحليل البيانات العامة لمراجعي الحسابات عينة الدراسة

المتغير	المسمى	التكرار	النسبة المئوية
الوظيفة الحالية	صاحب مكتب أو شريك	24	30%
	مراجع رئيسي	31	38.8%
	مدير مراجعة	6	7.4%
	مساعد مراجع	19	23.8%
المؤهل الدراسي	بكالوريوس	58	72.4%
	ماجستير	15	18.8%
	دكتوراه	7	8.8%
الخبرة	أقل من 5 سنوات	16	20%
	من 5 — 10 سنوات	25	31.3%
	أقل من 15 سنة	14	17.4%
	15 سنة فأكثر	25	31.3%

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

1- أن ما نسبته (30%) من أفراد عينة الدراسة يشغلون منصب مالك أو شريك في مكتب المراجعة، وأن ما نسبته (70%) من مراجعي الحسابات يشغلون أعضاء في فريق المراجعة سواءً مراجع رئيسي أو مدير مراجعة أو مساعد مراجع وهم الفئة التي قد تقوم بممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة، وبالتالي استيعابهم لمحتويات قائمة الاستقصاء ومن ثم موضوعية إجاباتهم.

2- أن جميع أفراد عينة الدراسة تأهيلهم العلمي بكالوريوس فما فوق، وذلك تماشياً مع قانون مهنة مراجعة الحسابات رقم (26) لسنة 1999م الذي يمنح على مراجع الحسابات ممارسة المهنة إلا إذا كان حاصلاً على درجة بكالوريوس تخصص محاسبة، وهذا يدل على أن المستجيبين من أفراد العينة لديهم التأهيل العلمي المناسب، مما يؤدي إلى موضوعية إجاباتهم على محتويات قائمة الاستقصاء.

3- أن ما نسبته (20%) من أفراد العينة حديثو الخبرة حيث تتراوح خبراتهم من سنة إلى أربع سنوات، وأن ما نسبته (80%) منهم تتراوح خبراتهم من خمس سنوات إلى أكثر من خمسة عشر سنة، وهذا يشير إلى أن معظم أفراد عينة الدراسة لديهم الخبرة الكافية في مجال المراجعة، وبالتالي إدراكهم لممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة ومن ثم موضوعية إجاباتهم على محتويات قائمة الاستقصاء.

2- بيانات شركات ومكاتب المراجعة:



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

يوضح الجدول رقم (5) البيانات الخاصة بشركات ومكاتب المراجعة عينة الدراسة  
المستجيبة.

جدول رقم(5) تحليل بيانات شركات ومكاتب المراجعة عينة الدراسة المستجيبة

المتغير	المسمى	التكرار	النسبة المئوية
عدد المراجعين في المكتب	أقل من 3 أفراد	15	18.8%
	من 3 — 5 أفراد	16	20%
	من 6 — 11 أفراد	15	18.8%
	11 شخص فأكثر	34	42.4%
ارتباط المكتب المحلي بمكتب مراجعة عالمي	نعم	48	60%
	لا	32	40%
وجود قسم خاص برقابة جودة أعمال المراجعة	نعم	41	51.2%
	لا	39	48.8%

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- 1- أن ما نسبته (38.8%) من أفراد عينة الدراسة يعملون في مكاتب مراجعة يعمل فيها مراجعون يتراوح عددهم من مراجع واحد إلى 5 مراجعين، وأن ما نسبته (61.2%) منهم يعملون في مكاتب مراجعة يعمل فيها مراجعون يتراوح عددهم من 6 مراجعين إلى أكثر من 11 مراجعاً، وهذا يشير إلى أن معظم أفراد عينة الدراسة يعملون في شركات ومكاتب مراجعة متوسطة وكبيرة الحجم قد يكون لها اهتمام بموضوع المراجعة غير المنتظمة وإجراءات رقابة جودة عملية المراجعة، وبالتالي استيعابهم لمحتويات قائمة الاستقصاء.
- 2- أن ما نسبته (60%) من أفراد عينة الدراسة يعملون في مكاتب مراجعة محلية لها ارتباط بمكتب مراجعة عالمي، وهذه المكاتب لديها اهتمام بالتأهيل المهني المستمر للعاملين فيها، مما يشير إلى أن معظم أفراد عينة الدراسة لديهم الإلمام الكافي بمهنة المراجعة ومعاييرها الدولية بما فيها معايير رقابة الجودة، وبالتالي استيعابهم لمحتويات قائمة الاستقصاء ومن ثم موضوعية إجاباتهم.
- 3- أن ما نسبته (51.2%) من أفراد عينة الدراسة يعملون في مكاتب مراجعة لديها قسم خاص برقابة جودة عملية المراجعة، وأن ما نسبته (48.8%) منهم يعملون في مكاتب مراجعة ليس لديها قسم خاص برقابة جودة عملية المراجعة، وهذا يشير إلى أنه مازالت هناك مكاتب مراجعة كثيرة لا تهتم بموضوع رقابة جودة عملية المراجعة.



#### سادساً: اختبار فرضيات الدراسة:

لاختبار فرضيات الدراسة اعتمد الباحث على الاختبار اللامعلمي ( اختبار الإشارات) نظراً لأن بيانات الدراسة لا تتبع التوزيع الطبيعي، فضلاً عن أن مقياس الدراسة الحالية يعتبر من النوع الرتبتي (ليكرت الخماسي) وهذا المقياس يتطلب الاعتماد على الاختبارات اللامعلمية، ويمكن توضيح نتائج اختبارات فرضيات الدراسة الحالية على النحو التالي:

#### ( أ ) اختبار الفرضية الأولى:

تسعى هذه الفرضية لاختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول دوافع ممارسة فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة، وذلك من خلال المقارنة بين وسيط آراء مراجعي الحسابات وبين الوسيط الافتراضي للدراسة الحالية والمحدد بدرجة (3.4)، وقد نصت الفرضية الأولى على:

"لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول دوافع ممارسة فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية".  
ويوضح الجدول رقم(6) تحليل آراء العينة المستجيبة حول دوافع ممارسة فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة.



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

جدول رقم(6) تحليل آراء العينة المستجيبة حول  
دوافع ممارسة فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة

م	البيانات	الوسيط	الانحراف المعياري	قيمة Z	مستوى الدلالة Sig	نسبة معامل الاختلاف	الترتيب
١-	ضغط الوقت المخصص لأداء عملية المراجعة الخارجية.	4	.954	-1.935	.053	%23.8	2
٢-	ثقافة مكتب المراجعة لقبول الطرق المختصرة عند أداء عملية المراجعة.	4	1.031	-2.270	.023	%25.7	4
٣-	انخفاض الالتزام الأخلاقي والمهني لدى أعضاء فريق المراجعة.	4	1.169	-4.445	.000	%29.2	6
٤-	رغبة عضو فريق المراجعة في ترك وظيفته في مكتب المراجعة.	3.5	1.148	-2.475	.013	%32.8	7
٥-	عدم كفاية الإشراف على أعضاء فريق المراجعة.	4	.986	-2.985	.003	%24.6	3
٦-	ضعف الاتصال بين أعضاء فريق المراجعة.	4	.903	-3.566	.000	%22.5	1
٧-	ضعف مستوى المساءلة والعقاب داخل مكتب المراجعة.	4	1.049	-2.326	.020	%26.2	5

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- ١- موافقة مراجعي الحسابات على أن جميع الدوافع تؤدي إلى قيام فريق المراجعة بممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة، حيث تراوحت قيمة الوسيط وفقاً لآراء مراجعي الحسابات ما بين (4 - 3.5) وهي أكبر من الوسيط الافتراضي للدراسة الحالية والمحدد بـ (3.4).
- ٢- أن أهم الدوافع لقيام فريق المراجعة بممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات هو ضعف الاتصال بين أعضاء فريق المراجعة، حيث بلغت نسبة معامل اختلافه (22.5%) وهي أقل نسبة معامل اختلاف بين جميع الدوافع، وربما يعود ذلك إلى إدراك مراجعي الحسابات لأهمية الاتصال بين أعضاء فريق المراجعة، وأن ضعف الاتصال بين أعضاء فريق المراجعة يكون دافعاً لقيامهم بممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة.



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

٣- أن أقل دوافع قيام فريق المراجعة بممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات هو رغبة عضو فريق المراجعة في ترك وظيفته في مكتب المراجعة، حيث بلغت نسبة معامل اختلافه (32.8%) وهي أكبر نسبة معامل اختلاف بين جميع الدوافع، وربما يعود ذلك إلى عدم إدراك مراجعي الحسابات لأهمية هذا الدافع، فالمراجع الذي يرغب في ترك وظيفته في مكتب المراجعة يكون ولأته ضعيفاً لمكتب المراجعة، وبالتالي قد يقوم بممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة لتحقيق بعض مصالحه الشخصية.

٤- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشأن الدوافع التي تؤدي لقيام فريق المراجعة بممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة، وذلك عند مستوى دلالة إحصائية (0.05)، وتعزى الفروق للاختلاف في مستوى الأهمية فقط، حيث يتبين أن تلك الفروق لصالح وسيط عينة الدراسة مقارنة بالوسيط الافتراض للدراسة الحالية.

وعليه يتم رفض فرضية العدم الأولى التي نصت على: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول دوافع ممارسة فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية". وقبول الفرضية البديلة التي تنص على "توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول دوافع ممارسة فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية".

( ب ) اختبار الفرضية الثانية:

تسعى هذه الفرضية لاختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بشأن طبيعة ممارسات فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة، وذلك من خلال المقارنة بين وسيط آراء مراجعي الحسابات وبين الوسيط الافتراضي للدراسة الحالية، وقد نصت الفرضية الثانية على:

"لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشأن طبيعة ممارسات فريق المراجعة لأعمال

المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية".  
ويوضح الجدول رقم (7) تحليل آراء العينة المستجيبة بشأن طبيعة ممارسات فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة.





مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

### جدول رقم (7)

تحليل آراء العينة المستجيبة بشأن طبيعة ممارسات فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة

م	البيان	الوسيط	الانحراف المعياري	قيمة Z	مستوى الدلالة Sig	نسبة معامل الاختلاف	الترتيب
١-	الفشل في متابعة البنود المشكوك فيها	4	1.154	-2.326	.020	%28.8	5
٢-	عدم اختبار جميع العناصر في العينة محل المراجعة.	4	1.147	-2.922	.003	%28.6	4
٣-	عدم البحث عن مسألة فنية معينة في المعايير المحاسبية ذات العلاقة وقبول المعالجة المحاسبية المتبعة من العميل	4	1.091	-2.410	.016	%27.2	2
٤-	قبول تفسيرات ضعيفة من العميل دون التحقق منها.	4	1.231	-3.017	.003	%30.7	7
٥-	الإنهاء الخاطئ لخطوة المراجعة المطلوبة دون إكمال العمل.	4	1.079	-2.735	.006	%26.9	1
٦-	المراجعة السطحية لوثائق العميل دون الأخذ في الاعتبار تفاصيلها.	4	1.117	-3.484	.000	%27.9	3
٧-	استبعاد بنود مشكوك فيها من العينة محل المراجعة واستبدالها ببنود أخرى	4	1.217	-2.410	.016	%30.4	6

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- ١- موافقة مراجعي الحسابات على جميع ممارسات فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة، حيث بلغت قيمة الوسيط وفقاً لآراء مراجعي الحسابات (4) لجميع الممارسات وهي أكبر من قيمة الوسيط الافتراضي للدراسة الحالية والمحدد بـ (3.4).
- ٢- أن أكثر ممارسات المراجعة غير المنتظمة استخداماً من وجهة نظر مراجعي الحسابات هي الإنهاء الخاطئ لخطوة المراجعة المطلوبة دون إكمال العمل، حيث بلغت نسبة معامل اختلافها (26.9%) وهي أقل نسبة معامل اختلاف بين جميع الممارسات، وربما يعود ذلك إلى إدراك مراجعي الحسابات أن معظم دوافع ممارسة المراجعة غير المنتظمة قد يتم مواجهتها من خلال الإنهاء الخاطئ لخطوة المراجعة المطلوبة دون إكمال العمل.



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

٣- أن أقل ممارسات المراجعة غير المنتظمة استخداماً من وجهة نظر مراجعي الحسابات هي قبول تفسيرات ضعيفة من العميل دون التحقق منها، حيث بلغت نسبة معامل اختلافها (30.7%) وهي أكبر نسبة معامل اختلاف بين جميع الممارسات، وهذا الاختلاف في مستوى الأهمية فقط، فمراجعي الحسابات يدركون بأن عضو فريق المراجعة في بعض الحالات قد يقبل تفسيرات ضعيفة من العميل دون التحقق منها.

٤- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشأن ممارسات فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة، وهو ما تؤكد مستويات الدلالة الإحصائية لجميع الممارسات والتي بلغت أقل من (0.05)، وتعزى الفروق للاختلاف في مستوى الأهمية فقط، حيث يتبين أن تلك الفروق لصالح وسيط عينة الدراسة مقارنة بالوسيط الافتراضي للدراسة الحالية.

وعليه يتم رفض فرضية العدم الثانية التي نصت على: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشأن طبيعة ممارسات فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية." وقبول الفرضية البديلة التي تنص على: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشأن طبيعة ممارسات فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية".

( ج ) اختبار الفرضية الثالثة:

تسعى هذه الفرضية لاختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بشأن الانعكاسات الناتجة عن ممارسات فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة، وذلك من خلال المقارنة بين وسيط آراء مراجعي الحسابات وبين الوسيط الافتراضي للدراسة الحالية، وقد نصت الفرضية الثالثة على:

"لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشأن الانعكاسات الناتجة عن ممارسات فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية".

ويوضح الجدول رقم (8) تحليل آراء العينة المستجيبة بشأن الانعكاسات الناتجة عن ممارسات فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة.

جدول رقم (8) تحليل آراء العينة المستجيبة بشأن الانعكاسات

الناتجة عن ممارسات فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة

م	البيان	الوسيط	الانحراف المعياري	قيمة Z	مستوى الدلالة Sig	نسبة معامل الاختلاف	الترتيب
---	--------	--------	-------------------	--------	-------------------	---------------------	---------



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

2	%22.4	.005	-2.802	.897	4	تعزيز خطر الاكتشاف.	١-
1	%22.2	.088	-1.707	.891	4	تعزيز خطر غير المعاينة.	٢-
3	%24.2	.025	-2.236	.968	4	رأي المراجع خاطئ.	٣-

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- ١- موافقة مراجعي الحسابات على جميع الانعكاسات الناتجة عن ممارسات فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة، حيث بلغت قيمة الوسيط وفقاً لآراء مراجعي الحسابات (4) لجميع الانعكاسات وهي أكبر من قيمة الوسيط الافتراضي للدراسة الحالية والمحدد بـ (3.4).
- ٢- أن أهم الانعكاسات الناتجة عن ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات هي تعزيز خطر غير المعاينة، حيث بلغت نسبة معامل اختلافها (22.2%) وهي أقل نسبة معامل اختلاف بين جميع الانعكاسات، وربما يعود ذلك إلى إدراك مراجعي الحسابات بأن عضو فريق المراجعة قد يتجاهل اختبار جميع المفردات التي ضمن العينة.
- ٣- أن أقل الانعكاسات الناتجة عن ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات هو إصدار المراجع لرأي خاطئ عن عملية المراجعة، حيث بلغت نسبة معامل اختلافها (24.2%) وهي أكبر نسبة معامل اختلاف بين جميع الانعكاسات، وهذا الاختلاف في مستوى الأهمية فقط، فمراجعي الحسابات يدركون أهمية الخطأ في رأي المراجع الناتج عن ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة، وما يترتب عليه من إلحاق الضرر بمستخدمي المعلومات المحاسبية.
- ٤- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشأن الانعكاسات الناتجة عن ممارسات فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة، وذلك للانعكاسات المتمثلة في تعزيز خطر الاكتشاف، ورأي المراجع خاطئ وهو ما تؤكد مستويات الدلالة الإحصائية لتلك الانعكاسات والتي بلغت أقل من (0.05)، وتعزى الفروق للاختلاف في مستوى الأهمية فقط، حيث يتبين أن تلك الفروق لصالح وسيط عينة الدراسة مقارنة بالوسيط الافتراضي للدراسة الحالية.



0- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بشأن خطر غير المعاينة، حيث بلغت مستوى دلالتها الإحصائية (0.088) وهي أكبر من (0.05)، وهذا يعني اتفاق آراء مراجعي الحسابات على أهمية هذا النوع من المخاطر.

وعليه يتم رفض فرضية العدم الثالثة التي نصت على: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشأن الانعكاسات الناتجة عن ممارسات فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية." وقبول الفرضية البديلة التي تنص على "توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشأن الانعكاسات الناتجة عن ممارسات فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية".  
( د ) اختبار الفرضية الرابعة:

تسعى هذه الفرضية لاختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بشأن مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة، وذلك من خلال المقارنة بين وسيط آراء مراجعي الحسابات وبين الوسيط الافتراضي للدراسة الحالية، وقد نصت الفرضية الرابعة على:  
"لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشأن مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية."  
وينبثق عن هذه الفرضية عدة فرضيات فرعية وذلك على النحو التالي:

#### 1- الفرضية الفرعية الأولى:

تسعى هذه الفرضية لاختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بشأن مساهمة إجراءات توجيه فريق المراجعة في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة وقد نصت الفرضية الفرعية الأولى على:  
"لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشأن مساهمة إجراءات توجيه فريق المراجعة في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية".



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

ويوضح الجدول رقم ( 9 ) تحليل آراء العينة المستجيبة بشأن مساهمة  
إجراءات توجيه فريق المراجعة في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير  
المنتظمة.

### جدول رقم ( 9 )

تحليل آراء العينة المستجيبة بشأن مساهمة إجراءات توجيه فريق المراجعة  
في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة

م	البيان	الوسيط	الانحراف المعياري	قيمة Z	مستوى الدلالة Sig	نسبة معامل الاختلاف	الترتيب
1-	ضرورة الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة والتخطيط لعملية المراجعة وإجرائها.	5	.603	-3.004	.003	%12.1	2
2-	أهداف العمل المراد إنجازه.	5	.570	.381	.703	%11.4	1
3-	طبيعة عمل مكتب المراجعة.	4	.660	-4.583	.000	%16.5	5
4-	القضايا المتعلقة بالمخاطر.	4	.652	-2.008	.045	%16.3	4
5-	المشاكل التي قد تنشأ أثناء عملية المراجعة.	4	.719	-1.831	.067	%17.9	6
6-	الالتزام بالمنهج المفصل لأداء عملية المراجعة	4	.582	-3.385	.001	%14.5	3

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- 1- موافقة مراجعي الحسابات على أن جميع إجراءات توجيه فريق المراجعة تسهم في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة، حيث تراوحت قيمة الوسيط وفقاً لآراء مراجعي الحسابات ما بين (4\_5) وهي أكبر من قيمة الوسيط الافتراضي للدراسة الحالية والمحدد بـ (3.4).
- 2- أن أهم إجراءات توجيه فريق المراجعة إسهاماً في الحد من ممارسات المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات هو إعلام فريق المراجعة بأهداف العمل المراد إنجازه، حيث بلغت نسبة معامل اختلافه (11.4%) وهي أقل نسبة معامل اختلاف بين جميع إجراءات التوجيه، ويعزى ذلك إلى إدراك مراجعي الحسابات بأن تحديد أهداف العمل المراد إنجازه قبل البدء بعملية



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

المراجعة يساعد أعضاء فريق المراجعة على معرفة النتائج التي يسعى مكتب المراجعة لتحقيقها من عملية المراجعة، وبالتالي الاهتمام بتحقيقها وتجنب ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة.

٢- أن أقل إجراءات توجيه فريق المراجعة إسهاماً في الحد من ممارسات المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات هي المشاكل التي قد تنشأ أثناء عملية المراجعة، حيث بلغت نسبة معامل اختلافه (17.9%) وهي أكبر نسبة معامل اختلاف بين جميع إجراءات توجيه فريق المراجعة، وهذا الاختلاف في مستوى الأهمية فقط، فمراجعي الحسابات يدركون بأن المشاكل التي قد تنشأ أثناء عملية المراجعة يمكن معالجتها من خلال التشاور فيها مع أعضاء فريق المراجعة الأكثر خبرة، أو زيادة الوقت المخصص لعملية المراجعة بدلاً من اللجوء لممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة.

٤- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشأن مساهمة إجراءات توجيه فريق المراجعة في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة، وهو ما تؤكد مستويات الدلالة الإحصائية والتي بلغت أقل من (0.05) لجميع إجراءات توجيه فريق المراجعة باستثناء الإجراءيين المتمثلين في تحديد أهداف العمل المراد إنجازه، والمشاكل التي قد تنشأ أثناء عملية المراجعة، حيث تبين عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي الحسابات بشأنهما وهو ما تؤكد مستويات دلالاتهم الإحصائية والتي بلغت (0.703)، (0.067) على التوالي وهي أكبر من (0.05). وتعزى الفروق للاختلاف في مستوى الأهمية فقط، حيث يتبين أن تلك الفروق لصالح وسيط عينة الدراسة مقارنة بالوسيط الافتراض للدراسة الحالية.

وعليه يتم رفض فرضية العدم الفرعية الأولى التي نصت على "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشأن مساهمة إجراءات توجيه فريق المراجعة في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية". وقبول الفرضية البديلة التي تنص على "توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشأن مساهمة إجراءات توجيه فريق المراجعة في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية".

٢-الفرضية الفرعية الثانية:



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

تسعى هذه الفرضية لاختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بشأن مساهمة إجراءات الإشراف على فريق المراجعة في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة وقد نصت الفرضية الفرعية الثانية على:  
"لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشأن مساهمة إجراءات الإشراف على فريق المراجعة في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية".

ويوضح الجدول رقم ( 10 ) تحليل آراء العينة المستجيبة بشأن مساهمة إجراءات الإشراف على فريق المراجعة في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة.



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

جدول رقم ( 10 )

تحليل آراء العينة المستجيبة بشأن مساهمة إجراءات الإشراف على فريق المراجعة  
في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة

م	البيانات	الوسيط	الانحراف المعياري	قيمة Z	مستوى الدلالة Sig	نسبة معامل الاختلاف	الترتيب
١-	متابعة تقدم عملية المراجعة.	5	.634	.502	.616	% 12.6	5
٢-	النظر في كفاءة وقدرات أعضاء فريق المراجعة.	5	.582	.502	.616	% 11.6	2
٣-	مدى كفاية الوقت اللازم لانجاز عملية المراجعة.	5	.615	.381	.703	% 12.3	4
٤-	مدى إنجاز العمل وفقاً للمنهج المخطط لعملية المراجعة.	5	.595	-2.008	.045	% 11.9	3
٥-	معالجة المشاكل الهامة التي تنشأ أثناء عملية المراجعة.	5	.548	.264	.792	% 10.9	1
٦-	تحديد المشاكل التي تحتاج للتشاور فيها مع أعضاء فريق المراجعة الأكثر خبرة.	5	.634	-4.518	.000	% 12.6	6

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- ١- موافقة مراجعي الحسابات على أن جميع إجراءات الإشراف على فريق المراجعة تسهم في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة، حيث بلغت قيمة الوسيط وفقاً لآراء مراجعي الحسابات (5) وهي أكبر من قيمة الوسيط الافتراضي للدراسة الحالية والمحدد بـ (3.4).
- ٢- أن أهم إجراءات الإشراف على فريق المراجعة إسهاماً في الحد من ممارسات المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات هو معالجة المشاكل الهامة التي تنشأ أثناء عملية المراجعة، حيث بلغت نسبة معامل اختلافه (10.9%) وهي أقل نسبة معامل اختلاف بين جميع إجراءات الإشراف على فريق المراجعة، وربما يعود ذلك إلى إدراك مراجعي الحسابات بأن معالجة المشاكل الهامة التي تنشأ أثناء عملية المراجعة أولاً بأول مع الشريك المسئول عن عملية المراجعة، قد يسهم في الحد من قيام فريق المراجعة بممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة.





٣- أن أقل إجراءات الإشراف على فريق المراجعة إسهاماً في الحد من ممارسات المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات هو تحديد المشاكل التي تحتاج للتشاور فيها مع أعضاء فريق المراجعة الأكثر خبرة، حيث بلغت نسبة معامل اختلافه (12.6%) وهي أكبر نسبة معامل اختلاف بين جميع إجراءات الإشراف على فريق المراجعة، كما بلغت قيمة مستوى دلالاته الإحصائية (0.000)، وهو ما يدل على وجود اختلاف بين آراء مراجعي الحسابات بشأن هذا الإجراء أكثر من الإجراء المتعلق بمتابعة تقدم عملية المراجعة، وهذا الاختلاف في مستوى الأهمية فقط، فمراجعي الحسابات يدركون بأن تحديد المشاكل التي تحتاج للتشاور مع أعضاء فريق المراجعة الأكثر خبرة يمكن أن يتم من خلال تخصيص وقت إضافي للتشاور في تلك المشاكل ومعالجتها أولاً بأول بدلاً من اللجوء لممارسات المراجعة غير المنتظمة.

٤- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشأن مساهمة إجراءات الإشراف على فريق المراجعة في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة، وهو ما تؤكد مستويات الدلالة الإحصائية والتي بلغت أكبر من (0.05) لجميع إجراءات الإشراف على فريق المراجعة باستثناء الإجراءين المتمثلين بمدى إنجاز العمل وفقاً للمنهج المخطط لعملية المراجعة، وتحديد المشاكل التي تحتاج للتشاور فيها مع أعضاء فريق المراجعة الأكثر خبرة، حيث تبين وجود فروق ذات دلالة إحصائية بشأنهما بين آراء مراجعي الحسابات وهو ما تؤكد مستويات دلالاتهما الإحصائية والتي بلغت (0.045)، (0.000) على التوالي وهي أقل من (0.05). وتعزى الفروق للاختلاف في مستوى الأهمية فقط، حيث يتبين أن تلك الفروق لصالح وسيط عينة الدراسة مقارنة بالوسيط الافتراض للدراسة الحالية.

وعليه يتم قبول فرضية عدم الفرعية الثانية التي نصت على "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشأن مساهمة إجراءات الإشراف على فريق المراجعة في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية". ورفض الفرضية البديلة التي تنص على "توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشأن مساهمة إجراءات الإشراف على فريق المراجعة في الحد من ممارسات



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

أعمال المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية  
اليمنية".

### ٣- الفرضية الفرعية الثالثة:

تسعى هذه الفرضية لاختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بشأن  
مساهمة إجراءات مراجعات العمل المنجز من قبل فريق المراجعة \_ أي يتم مراجعة  
العمل المنجز من أعضاء فريق المراجعة الأقل خبرة من قبل أعضاء فريق المراجعة  
الأكثر خبرة \_ في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة وقد نصت  
الفرضية الفرعية الثالثة على:

"لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشأن مساهمة إجراءات مراجعات العمل  
المنجز من قبل فريق المراجعة في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة  
من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية".

ويوضح الجدول رقم (11) تحليل آراء العينة المستجيبة بشأن مساهمة  
إجراءات مراجعات العمل المنجز من قبل فريق المراجعة في الحد من ممارسات  
أعمال المراجعة غير المنتظمة.



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

جدول رقم ( 11 )

تحليل آراء العينة المستجيبة بشأن مساهمة إجراءات مراجعات العمل المنجز  
من قبل فريق المراجعة في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة

م	البيان	الوسيط	الانحراف المعياري	قيمة Z	مستوى الدلالة Sig	نسبة معامل الاختلاف	الترتيب
1-	ما إذا كان العمل قد أُنجز وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.	5	.656	.264	.792	13.1 %	2
2-	نشأة قضايا فنية هامة بحاجة لمزيد من الدراسة.	4	.783	-2.877	.004	19.6 %	6
3-	أجريت المشاورات المناسبة للقضايا الفنية.	4	.763	-3.460	.001	19.1 %	5
4-	كان هناك حاجة لمراجعة طبيعية وتوقيت ومدى العمل المنجز.	4	.618	-2.815	.005	15.4 %	4
5-	كان العمل المنجز يدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.	4	.587	.381	.703	14.6 %	3
6-	كانت الأدلة التي تم الحصول عليها كافية ومناسبة لدعم تقرير المراجع.	5	.574	-3.004	.003	11.5 %	1

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

1- موافقة مراجعي الحسابات على أن جميع إجراءات مراجعات العمل المنجز من قبل فريق المراجعة تسهم في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة، حيث تراوحت قيمة وسيط عينة الدراسة لجميع إجراءات المراجعات ما بين (4\_5) وهي أكبر من قيمة الوسيط الافتراضي للدراسة الحالية والمحدد بـ (3.4).

2- أن أهم إجراءات مراجعات العمل المنجز إسهاماً في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات هو ما إذا كانت الأدلة التي تم الحصول عليها كافية ومناسبة لدعم تقرير المراجع، حيث بلغت نسبة معامل الاختلاف لهذا الإجراء (11.5 %) وهي أقل نسبة معامل اختلاف بين جميع إجراءات مراجعات العمل المنجز، ويعزى ذلك إلى إدراك مراجعي الحسابات بأن عضو فريق المراجعة الأقل خبرة قد يتجنب ممارسات أعمال المراجعة غير



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

المنتظمة خوفاً من اكتشاف تلك الممارسات من قبل أعضاء فريق المراجعة الأكثر خبرة عند مراجعتهم للأدلة التي تم الحصول عليها ومدى كفايتها ومناسبتها لدعم تقرير المراجع.

٣- أن أقل إجراءات مراجعات العمل المنجز إسهاماً في الحد من ممارسات المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات هو ما إذا نشأة قضايا فنية هامة بحاجة لمزيد من الدراسة، حيث بلغت نسبة معامل الاختلاف لهذا الإجراء (19.6%) وهي أعلى نسبة معامل اختلاف بين جميع إجراءات مراجعات العمل المنجز، وهذا الاختلاف في مستوى الأهمية فقط، فمراجعي الحسابات يدركون بأن القضايا الفنية التي تكون بحاجة لمزيد من الدراسة يمكن معالجتها من خلال زيادة الوقت المخصص لأداء عملية المراجعة بدلاً من اللجوء لممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة.

٤- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشأن مساهمة إجراءات مراجعات العمل المنجز في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة، وهو ما تؤكده مستويات الدلالة الإحصائية والتي بلغت أقل من (0.05) لجميع إجراءات مراجعات العمل المنجز، ما عدا الإجراءيين المتمثلين بما إذا كان العمل قد أُنجز وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية، كذلك ما إذا كان العمل المنجز يدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، حيث تبين عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بشأنهما وهو ما تؤكده مستويات دلالتهم الإحصائية والتي بلغت (0.792)، (0.703) على التوالي وهي أكبر من (0.05). وتعزى الفروق للاختلاف في مستوى الأهمية فقط، حيث يتبين أن تلك الفروق لصالح وسيط عينة الدراسة مقارنة بالوسيط الافتراض للدراسة الحالية.

وعليه يتم رفض فرضية عدم الفرعية الثالثة التي نصت على: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشأن مساهمة إجراءات مراجعات العمل المنجز من قبل فريق المراجعة في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية". وقبول الفرضية البديلة التي تنص على: "توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشأن مساهمة إجراءات مراجعات العمل المنجز من قبل فريق



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

المراجعة في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي  
الحسابات في الجمهورية اليمنية".

#### ٤-الفرضية الفرعية الرابعة:

تسعى هذه الفرضية لاختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بشأن  
مساهمة إجراءات التشاور المتبعة من قبل فريق المراجعة في الحد من ممارسات  
أعمال المراجعة غير المنتظمة وقد نصت الفرضية الفرعية الرابعة على:  
"لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشأن مساهمة إجراءات التشاور المتبعة من  
قبل فريق المراجعة في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة من وجهة  
نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية".  
ويوضح الجدول رقم ( 12 ) تحليل آراء العينة المستجيبة بشأن مساهمة  
إجراءات التشاور المتبعة من قبل فريق المراجعة في الحد من ممارسات أعمال  
المراجعة غير المنتظمة.

#### جدول رقم ( 12 )

تحليل آراء العينة المستجيبة بشأن مساهمة إجراءات التشاور المتبعة  
من قبل فريق المراجعة في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة

م	البيانات	الوسيط	الانحراف المعياري	قيمة Z	مستوى الدلالة Sig	نسبة معامل الاختلاف	الترتيب
١-	التحقق من قيام فريق المراجعة بالمشاورة المناسبة بشأن المسائل الفنية المعقدة سواء كانت المشاورات بين أعضاء فريق المراجعة أو مع أفراد آخرين.	4	.711	-1.536	.125	%17.8	2
٢-	التحقق من الالتزام بالاستنتاجات الناتجة عن المشاورات مع الجهات التي تمت مشاورتها بشأن المسائل الفنية المعقدة	4	.693	-2.011	.044	%17.3	1

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

١- موافقة مراجعي الحسابات على أن جميع إجراءات التشاور المتبعة من قبل فريق  
المراجعة تسهم في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة، حيث  
بلغت قيمة الوسيط وفقاً لآراء مراجعي الحسابات (4) وهي أكبر من قيمة الوسيط  
الافتراضي للدراسة الحالية والمحدد بـ (3.4).



- ٢- إن أهم إجراءات التشاور إسهاماً في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات هو التحقق من الالتزام بالاستنتاجات الناتجة عن المشاورات بشأن المسائل الفنية المعقدة، حيث بلغت نسبة معامل الاختلاف لهذا الإجراء (17.3%) وهي أقل نسبة معامل اختلاف بين جميع إجراءات التشاور، ويعزى ذلك إلى إدراك مراجعي الحسابات بأن عضو فريق المراجعة قد يتجنب ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة خوفاً من اكتشاف الشريك المسئول عن عملية المراجعة بأن عضو فريق المراجعة لم يلتزم بالاستنتاجات الناتجة عن المشاورات بشأن المسائل الفنية المعقدة.
- ٣- إن أقل إجراءات التشاور إسهاماً في الحد من ممارسات المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات هو التحقق من قيام فريق المراجعة بالمشاورات المناسبة بشأن المسائل الفنية المعقدة سواءً كانت تلك المشاورات بين أعضاء فريق المراجعة أو مع أفراد آخرين، حيث بلغت نسبة معامل الاختلاف لهذا الإجراء (17.8%) وهي أعلى نسبة معامل اختلاف بين جميع إجراءات التشاور، وهذا الاختلاف في مستوى الأهمية فقط، فمراجعي الحسابات يدركون بأن عضو فريق المراجعة قد يتجنب ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة خوفاً من اكتشاف الشريك المسئول عن عملية المراجعة بأن عضو فريق المراجعة لم يمارس المشاورات المناسبة بشأن المسائل الفنية المعقدة.
- ٤- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشأن التحقق من الالتزام بالاستنتاجات الناتجة عن المشاورات بشأن المسائل الفنية المعقدة، حيث بلغت مستوى دلالتها الإحصائية (0.044) وهي أقل من (0.05). وتعزى هذه الفروق للاختلاف في مستوى الأهمية فقط، حيث يتبين أن تلك الفروق لصالح وسيط عينة الدراسة مقارنة بالوسيط الافتراض للدراسة الحالية.
- ٥- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشأن التحقق من قيام فريق المراجعة بالمشاورات المناسبة بشأن المسائل الفنية المعقدة سواءً كانت تلك المشاورات بين أعضاء فريق المراجعة أو مع أفراد آخرين، حيث بلغت مستوى دلالتها الإحصائية (0.125) وهي أكبر من (0.05)، معنى ذلك أن مراجعي الحسابات



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

يتفقون بوجود أن يقوم الشريك المسؤول عن عملية المراجعة بالتحقق من قيام فريق المراجعة بالمشاورات المناسبة بشأن المسائل الفنية المعقدة. وعليه يتم قبول فرضية العدم الفرعية الرابعة التي نصت على: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشأن مساهمة إجراءات التشاور المتبعة من قبل فريق المراجعة في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية". ورفض الفرضية البديلة التي تنص على: "توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشأن مساهمة إجراءات التشاور المتبعة من قبل فريق المراجعة في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية".

٥- الفرضية الفرعية الخامسة:

تسعى هذه الفرضية لاختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بشأن مساهمة الإجراءات المتبعة من قبل فريق المراجعة عند اختلافات الرأي في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة وقد نصت الفرضية الفرعية الخامسة على: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشأن مساهمة الإجراءات المتبعة من قبل فريق المراجعة عند اختلافات الرأي في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية". ويوضح الجدول رقم ( 13 ) تحليل آراء العينة المستجيبة بشأن مساهمة الإجراءات المتبعة من قبل فريق المراجعة عند اختلافات الرأي في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة.

جدول رقم ( 13 )

تحليل آراء العينة المستجيبة بشأن مساهمة الإجراءات المتبعة من قبل فريق المراجعة عند اختلافات الرأي في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة

م	البيانات	الوسيط	الانحراف المعياري	قيمة Z	مستوى الدلالة Sig	نسبة معامل الاختلاف
	يجب على فريق المراجعة إتباع سياسات وإجراءات مكتب المراجعة	4	.711	-5.375	.000	% 17.8



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

					فيما يتعلق بمعالجة تسوية اختلافات الرأي بشأن المسائل التي تم التشاور عليها مع الجهات التي تم مشاورتها.
--	--	--	--	--	--

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

١- موافقة مراجعي الحسابات على أن الإجراءات المتبعة من قبل فريق المراجعة عند اختلافات الرأي تسهم في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة، حيث بلغت قيمة الوسيط وفقاً لآراء مراجعي الحسابات (4) وهي أكبر من قيمة الوسيط الافتراضي للدراسة الحالية والمحدد بـ (3.4).

٢- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشأن إجراءات اختلافات الرأي في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة، وهو ما تؤكدته مستوى دلالتها الإحصائية، حيث بلغت (0.000) وهي أقل من (0.05). وتعزى هذه الفروق للاختلاف في مستوى الأهمية فقط، حيث يتبين أن تلك الفروق لصالح وسيط عينة الدراسة مقارنة بالوسيط الافتراض للدراسة الحالية، وأن هذا الإجراء مهماً من وجهة نظر مراجعي الحسابات.

وعليه يتم رفض فرضية العدم الفرعية الخامسة التي نصت على: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشأن مساهمة الإجراءات المتبعة من قبل فريق المراجعة عند اختلافات الرأي في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية". وقبول الفرضية البديلة التي تنص على: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشأن مساهمة الإجراءات المتبعة من قبل فريق المراجعة عند اختلافات الرأي في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية".

وفي ضوء نتائج اختبار الفرضيات الفرعية المنبثقة من الفرضية الرابعة الرئيسية يتم رفضها والتي نصت على: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشأن مساهمة إجراءات رقابة جودة أداء عملية المراجعة في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية". وقبول الفرضية البديلة التي تنص على: "توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشأن





مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

مساهمة إجراءات رقابة جودة أداء عملية المراجعة في الحد من ممارسات أعمال  
المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية".



## النتائج والتوصيات

### أ- النتائج:

- تتمثل أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة فيما يلي :
- 1- موافقة مراجعي الحسابات على جميع دوافع ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة، وأن أهم تلك الدوافع هو ضعف الاتصال بين أعضاء فريق المراجعة، يليه ضغط موازنة الوقت المخصص لأداء عملية المراجعة الخارجية، ثم عدم كفاية الإشراف على أعضاء فريق المراجعة.
  - 2- موافقة مراجعي الحسابات على جميع ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة، وأن أكثر تلك الممارسات استخداماً من قبل فريق المراجعة هي الإنهاء الخاطئ لخطوة المراجعة المطلوبة دون إكمال العمل، يليها عدم البحث عن مسألة فنية معينة في المعايير المحاسبية ذات العلاقة بها وقبول المعالجة المحاسبية المتبعة من العميل، ثم المراجعة السطحية لوثائق العميل دون الأخذ في الاعتبار تفاصيلها.
  - 3- موافقة مراجعي الحسابات على جميع الانعكاسات الناتجة عن ممارسات فريق المراجعة لأعمال المراجعة غير المنتظمة، وأن أهم تلك الانعكاسات هو تعظيم خطر غير المعايير، يليه تعظيم خطر الاكتشاف، ثم الخطأ في رأي المراجع.
  - 4- موافقة مراجعي الحسابات على أن جميع إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية تسهم في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة، وأن أهم تلك الإجراءات هي إجراءات الإشراف على فريق المراجعة، يليها إجراءات توجيه فريق المراجعة، ثم إجراءات مراجعة العمل المنجز من قبل فريق المراجعة.
  - 5- موافقة مراجعي الحسابات على أن جميع إجراءات توجيه فريق المراجعة تسهم في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة، وأن أهم تلك الإجراءات هو إعلام فريق المراجعة بأهداف العمل المراد إنجازه، يليه الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة والتخطيط لعملية المراجعة وإجرائها، ثم التزامهم بالمنهج المفصل لأداء عملية المراجعة.



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

- ٦- موافقة مراجعي الحسابات على أن جميع إجراءات الإشراف على فريق المراجعة تسهم في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة، وأن أهم تلك الإجراءات هو معالجة المشاكل الهامة التي تنشأ أثناء عملية المراجعة، يليه النظر في كفاءة وقدرات أعضاء فريق المراجعة، ثم مدى إنجاز العمل وفقاً للمنهج المخطط لعملية المراجعة.
- ٧- موافقة مراجعي الحسابات على أن جميع إجراءات مراجعات العمل المنجز من قبل فريق المراجعة تسهم في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة، وأن أهم تلك الإجراءات هو ما إذا كانت الأدلة التي تم الحصول عليها كافية ومناسبة لدعم تقرير المراجع، يليه ما إذا كان العمل قد أُنجز وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية، ثم ما إذا كان العمل المنجز يدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.
- ٨- موافقة مراجعي الحسابات على أن جميع إجراءات التشاور المتبعة من قبل فريق المراجعة تسهم في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة، وأن أهم تلك الإجراءات هو التحقق من الالتزام بالاستنتاجات الناشئة عن المشاورات بشأن المسائل الفنية، يليه التحقق من قيام فريق المراجعة بالمشاورات المناسبة بشأن المسائل الفنية.
- ٩- موافقة مراجعي الحسابات على أن الإجراءات المتبعة من قبل فريق المراجعة عند اختلافات الرأي تسهم في الحد من ممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة.

**(ب) التوصيات:**

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها توصي الدراسة بما يلي:

- ١- يجب على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية تبني سياسة الثواب والعقاب على المراجعين الرئيسيين ومساعدتهم الذين يتبين قيامهم بممارسات أعمال المراجعة غير المنتظمة.
- ٢- يجب على جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين عقد دورات تدريبية لمراجععي الحسابات في شركات ومكاتب المراجعة في مجال رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية الواحدة، وذلك في ضوء معيار المراجعة الدولي رقم (220).



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

٣- ضرورة تعديل قانون مزاوله مهنة مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية لكي يتضمن إلزام لشركات ومكاتب المراجعة بإنشاء قسم رقابة جودة الأداء المهني، فقد تبين أن ما نسبته (48.8%) من مراجعي الحسابات يعملون في شركات ومكاتب مراجعة ليس لديها قسم لرقابة جودة الأداء المهني.

٤- يجب على وزارة التجارة والصناعة -بصفتها الجهة الحكومية المشرفة على شئون مهنة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية- تشكيل هيئة قانونية متخصصة في مجال المراجعة للقيام ببرنامج مراجعة النظير لمكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية، وذلك للتحقق من التزامهم برقابة جودة الأداء المهني.



## قائمة المراجع

### - المراجع العربية:

- أرينز، الفين و لوبيك، جميس.(٢٠٠٠م). " المراجعة مدخل متكامل" (ترجمة، محمد الديسطي). الرياض: دار المريخ للنشر.
- الأهدل، عبدالسلام سليمان.(٢٠٠٨م). " العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية-دراسة نظرية ميدانية". رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أسيوط، مصر.
- بسالي، مريم محسن.(٢٠١٢م). " ممارسات المراجعة الخارجية غير المنتظمة ومدى تأثيرها على جودة الأداء المهني-دراسة ميدانية". رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القاهرة، مصر.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين.(٢٠٠٩م). المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق- معيار المراجعة الدولي رقم (٢٢٠) رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية". (ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين). عمان، الأردن.
- \_\_\_\_\_.(٢٠٠٩م). دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهني- التطبيق العام لقواعد السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين الجزء (أ). (ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين). عمان، الأردن.
- جبران، محمد علي.(٢٠١٠م). " العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن". الندوة الثالثة عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية في الفترة من ١٨-١٩ مايو ، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، الرياض، ص ص ١-٤٧.
- دواره، سامر.(٢٠١٤م). " أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية". رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة حلب، سوريا.



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

- الدوغجي، على حسين و علي، أسامة عبدالمنعم.(٢٠١١م). " دور قانون ساربنيز- أوكسلي في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي". مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد (٨٦)، ص ص ١- ٣٤.
- رمضان، أحمد يؤنس.(٢٠١٥م). " أثر ممارسات المراجعة غير المنتظمة في جودة التقارير المالية-دراسة ميدانية تحليلية". رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، سوريا.
- الشوا، ديمه مازن.(٢٠١٥م). " مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني — دراسة تطبيقية". رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين.
- صيام، وليد زكريا و أبو أحمد، محمود فؤاد.(٢٠٠٦م). " ندى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني". مجلة جامعة الملك عبدالعزيز- الاقتصاد والإدارة، المجلد (٢٠)، العدد (٢)، ص ص ١٩٩- ٢٤٨.
- الضلعي، وهيب إلياس.(٢٠٠٥م). " مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن- دراسة ميدانية". رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة اليرموك، الأردن.
- عرار، شادن هاني.(٢٠٠٩م). " مدى التزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية". رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن.
- عوض، آمال محمد.(٢٠٠٨م). " أثر ممارسة المراجعة غير المنتظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات". مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية-جامعة الإسكندرية، المجلد (٤٥)، العدد(٢)، ص ص ١-٨٢.
- غنيمي، سامي محمد.(٢٠١٣م). " مدى ايجابية الأزمة المالية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات في منظمات الأعمال- دراسة تحليلية". المجلة المصرية للدراسات التجارية- جامعة المنصورة، العدد(٢)، ص ص ١-٤٧.



مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات  
المراجعة غير المنتظمة دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية

- القيق، أمير جمال.(٢٠١٢م). "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة- دراسة ميدانية". رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين.
- مبارك، عايد محمد، (٢٠١٢) "أثر ممارسات التدقيق غير المنتظمة على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عمان العربية، الأردن.
- محمد أحمد إسماعيل، "تعريفات وحسابات دوران الموظفين"، المنتدى العربي لإدارة الموارد البشرية <https://hrdiscussion.com>.
- وزارة الاستثمار.(٢٠٠٨م). معايير المراجعة المصرية- معيار المراجعة رقم (٢٢٠) مراقبة الجودة على عملية مراجعة معلومات مالية تاريخية، القاهرة، جمهورية مصر العربية.
- وزارة الشؤون القانونية وشؤون مجلس النواب.(١٩٩٩م). قانون مهنة مراجعة الحسابات رقم (٢٦) لسنة ١٩٩٩م، صنعاء، الجمهورية اليمنية.

**- المراجع باللغة الانجليزية:**

- AL Kautsar, Muslim.(2016)."The Influence of Time Budget Pressure on Dysfunctional Audit Behavior".South East Asia Journal of Contemporary Business Economics and Law". Vol.10,Issue.1, pp.88-94.
- Anugerah, R., Anita, R., Abdillah, M., Iskandar, T. (2016)." The Analysis of Reduced Audit Quality Behavior: The Intervening Role of Turnover Intention". International Journal of Economics and Management,Vol.10,No.2, pp.341-353.
- Coram, P., Glavovic, A., Ng, J., Woodliff, D.(2004)." The Moral Intensity of Reduced Audit Quality Acts". A Journal of Practice & Theory, Vol.27, No.1,pp.127-149.
- DeAngelo, E.(1981)."Auditor Size and Audit Quality". Journal of Accounting and Economics, No.3, pp.183-199.
- Jelic, Milos.(2012)."The Impact of Ethics On Quality Audit Results". International Journal For Quality Research, Vol.6, No.4.pp 333-342.
- Karim, M. , Paino, H. , Jabar, F. , Pauzi, N. , Bakar, S.(2015)." Factors Contributing to Premature Sign-off of Audit Procedure: Evidence From



- Malaysia", Proceedings of 20th ISERD International Conference, Hong Kong 28th November. pp 48-52.
- Kasigwa, G. , Munene, J. , Ntayi, J. , Nkote, I.(2013)."Reduced Audit Quality Behavior Among Auditors in Uganda". African Banking Research, Vol,9,No.9,pp25-37.
- Khodamoradi,Elareh and Hajiha,Zohreh.(2016)."Relation of Audit Time Budget Pressure Audit Quality and Underreporting of Time". International Journal Accounting of Business & Economics Research, Vol 14,No.10,pp 6479-6495.
- McNamara, Shaun M. and Liyanarachchi, Gregory A.(2008)."Time Budget Pressure and Auditor Dysfunctional Behaviour Within an Occupational Stress Model". Accountancy Business and the Public Interest, Vol.7,No.1,pp.1-43.
- Mfarej, Eman Bny.(2015)."Data Analysis ".Ankara:The Statistical, Economic and Social Research and Training Centre for Islamic Countries.
- O,Bryan, David and Donnelly, David.(2005)."Locus of Control and Dysfunctional Audit Behavior".Journal of Business Economics Research,Vol.3,No.10,pp.8-14.
- Utary, Anis Rachma.(2014)." Effect of Time Budget Pressure on Dysfunctional Audit and Audit Quality Information Technology as Moderator". International Journal Eurasian Review,Vol.11,No.3, pp.689- 698.
- Wardani, Anisa Kusuma.(2013)." Decision of Sign off Premature Based on Audit Risk and Time Budget Pressure By the Public Accountant Firms in East Kalimantan". Journal of Economics Business and Accountancy Ventura, Vol.16,No.2,pp.299-308.
- Willett, C. and Page, M.(1996)." A Survey of Time Budget Pressure and Irregular Auditing Practices Among Newly Qualified UK Chartered Accountants". The British Accounting Review, Vol.28,No.2,pp.20-101.
- <https://ar.wikipedia.org>
- [https://en.wikipedia.org/wiki/Auditing\\_Standards\\_Board](https://en.wikipedia.org/wiki/Auditing_Standards_Board)
- [www.govinfo.gov](http://www.govinfo.gov)