

أثر المراجعة المشتركة على جودة تقرير المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في
أمانة العاصمة صنعاء

The Impact of Joint Auditing on Audit Report Quality from the Perspective of Auditors in Sana'a Capital Secretariat

[10.35781/1637-000-196-006](#)

د. محمد يحيى احمد القحطاني

الملخص

(تخطيط وتنفيذ المراجعة، موضوعية وحيادية التقرير، توقيت وسرعة الإصدار). كما تبين أن بُعد الخبرة والكفاءة المهنية يمثل العنصر الأشد تأثيراً في دعم تقرير المراجعة. وفي ضوء هذه النتائج، أوصت الدراسة بضرورة تشجيع مكاتب وشركات المراجعة المحلية على تبني وتفعيل أسلوب المراجعة المشتركة، ووضع أدلة تنظيمية موحدة تضبط توزيع المهام وجلسات التشاور المهني بما يرتقي بموثوقية التقارير المالية.

الكلمات المفتاحية: المراجعة المشتركة،

جودة تقرير المراجعة، المراجعون الخارجيون،
أمانة العاصمة صنعاء.

هدفت الدراسة إلى قياس أثر المراجعة المشتركة بأبعادها (توزيع وتخصيص مهام المراجعة، الخبرة والكفاءة المهنية، التنسيق والتشاور المهني) على جودة تقرير المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في أمانة العاصمة صنعاء. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وتم استخدام استبانة أداة لجمع البيانات من عينة قوامها (93) مبحوثاً من المراجعين والممارسين المهنيين، وتم تحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS).

أظهرت النتائج وجود أثر إيجابي ذي دلالة إحصائية لأبعاد المراجعة المشتركة مجتمعةً في تحسين جودة تقرير المراجعة بجميع أبعاده

The Impact of Joint Auditing on Audit Report Quality from the Perspective of Auditors in Sana'a Capital Secretariat

Dr. Mohammed Yahya Ahmed Al-Kahtani

Abstract

This study aimed to measure the impact of joint audit dimensions (allocation and assignment of audit tasks, professional experience and competence, professional coordination and consultation) on the quality of the audit report from the perspective of external auditors in Sana'a Capital Secretariat. The study adopted the descriptive-analytical approach, utilizing a questionnaire as a data collection tool from a sample of (93) respondents consisting of auditors and professional practitioners. The data was analyzed using the statistical software (SPSS).

The results revealed a statistically significant positive impact of the joint audit dimensions combined on improving the quality of the audit report

across all its dimensions (audit planning and execution, objectivity and neutrality of the report, timing and speed of issuance). Furthermore, the findings indicated that the dimension of professional experience and competence represents the most influential element in supporting the audit report. In light of these results, the study recommended encouraging local audit firms and offices to adopt and activate the joint audit approach, and establishing unified regulatory guidelines to govern task distribution and professional consultation sessions, thereby enhancing the reliability of financial reports.

Keywords: Joint Auditing, Audit Report Quality, External Auditors, Capital Secretariat Sana'a.

مقدمة الدراسة

تواجه البيئة الاقتصادية المعاصرة تعقيدات مالية وتشغيلية غير مسبوقة فرضت ضغوطاً على مهنة المراجعة الخارجية، كاشفةً عن قصور في نموذج المراجعة المنفردة وعجز المكاتب التقليدية عن مجابهة المخاطر المتنامية وظواهر التلاعب المحاسبي المستحدثة (النهدي، 2026؛ Elmashtawy et al., 2024). وفي ظل هذا التأزم المهني، تبرز "المراجعة المشتركة" (Joint Auditing) بوصفها الاستراتيجية التنظيمية والمعيارية الأبرز لتقليص هذا القصور، إذ تتيح عبر آلية الرقابة المتبادلة توزيع المخاطر المهنية، ورفع الكفاءة الإدراكية والتنفيذية، وتعزيز موثوقية التقارير المالية بمعزل عن تحيزات المراجع المنفرد (Baldauf & Rudolf, 2012; زكر وذنون، 2021). وإذا كان هذا المدخل قد أثبت نجاحه في اقتصاديات عالمية رائدة مثل فرنسا والدنمارك (Ratzinger-Sakel et al., 2013; Thinggaard & Kiertzner, 2008)، فإن استقرار فاعليته في بيئة الأعمال اليمنية؛ يكتسب أهمية بالغة لتقييم قدرته الفعلية على معالجة قصور التقارير التقليدية وتلبية توقعات أصحاب المصالح (Al Sharabi et al., 2024; Ayyash, 2025).

مشكلة الدراسة

تتبلور مشكلة الدراسة في اتساع الفجوة المتسارعة بين توقعات مستخدمي القوائم المالية لتقارير مراجعة تتمتع بمستويات عليا من الشفافية والتأكد، وبين القصور المهني في تقارير المراجعة الفردية التي قد تفتقر إلى عمق الفحص وموضوعية الرأي (خليل وآخرون، 2023؛ الهواري، 2020). وعلى الرغم من ثبوت أهمية مدخل المراجعة المشتركة كحل أمثل لمعالجة هذا القصور عبر التكامل في توزيع وتخصيص المهام، واستثمار تنوع الخبرة والكفاءة المهنية، وتعزيز التنسيق والتشاور المهني، إلا أن التحدي الفعلي يكمن في مدى كفاية آليات تطبيق هذا الحل واستجابة المكاتب المهنية في أمانة العاصمة صنعاء لتفعيل أبعاده بالصورة التي ترتقي بجودة التقرير النهائي وتحد من تأخير أو تضارب الآراء (متولي، 2014؛ Baldauf & Steckel, 2012).

واستناداً إلى هذا المنظور، تتحدد مشكلة الدراسة في الإجابة عن التساؤل الرئيس الآتي:

"ما أثر المراجعة المشتركة بأبعادها الرئيسية (توزيع وتخصيص مهام المراجعة، الخبرة والكفاءة المهنية، التنسيق والتشاور المهني) على جودة تقرير المراجعة بأبعادها المختلفة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في أمانة العاصمة صنعاء؟"

وينبثق من السؤال الرئيس مجموعة الأسئلة الفرعية الآتية:

1. ما درجة موافقة أفراد عينة الدراسة على أبعاد المراجعة المشتركة (توزيع وتخصيص مهام المراجعة،

الخبرة والكفاءة المهنية، التنسيق والتشاور المهني) في أمانة العاصمة صنعاء؟

2. ما مستوى جودة تقرير المراجعة بأبعادها المختلفة (جودة تخطيط وتنفيذ المراجعة، موضوعية وحيادية التقرير النهائي، توقيت وسرعة إصدار التقرير) من وجهة نظر المراجعين الخارجيين؟
3. ما أثر أبعاد المراجعة المشتركة (توزيع وتخصيص مهام المراجعة، الخبرة والكفاءة المهنية، التنسيق والتشاور المهني) على جودة تخطيط وتنفيذ المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في أمانة العاصمة صنعاء؟
4. ما أثر أبعاد المراجعة المشتركة (توزيع وتخصيص مهام المراجعة، الخبرة والكفاءة المهنية، التنسيق والتشاور المهني) على موضوعية وحيادية التقرير النهائي للمراجعة الخارجية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في أمانة العاصمة صنعاء؟
5. ما أثر أبعاد المراجعة المشتركة (توزيع وتخصيص مهام المراجعة، الخبرة والكفاءة المهنية، التنسيق والتشاور المهني) على توقيت وسرعة إصدار تقرير المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في أمانة العاصمة صنعاء؟

أهداف الدراسة

تهدف الدراسة بشكل رئيس إلى قياس وتحليل أثر أبعاد المراجعة المشتركة (توزيع وتخصيص مهام المراجعة، الخبرة والكفاءة المهنية، التنسيق والتشاور المهني) على جودة تقرير المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في أمانة العاصمة صنعاء. وينبثق عن هذا الهدف الأهداف الفرعية الآتية:

1. التعرف على مستوى إدراك المراجعين الخارجيين لأهمية أبعاد المراجعة المشتركة (توزيع المهام، الكفاءة والخبرة، التنسيق والتشاور المهني).
2. التعرف على مستوى جودة تقرير المراجعة بأبعادها المختلفة (جودة تخطيط وتنفيذ المراجعة، موضوعية وحيادية التقرير النهائي، توقيت وسرعة إصدار التقرير) من وجهة نظر المراجعين الخارجيين
3. اختبار أثر أبعاد المراجعة المشتركة (توزيع وتخصيص مهام المراجعة، الخبرة والكفاءة المهنية، التنسيق والتشاور المهني) على جودة تخطيط وتنفيذ المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في أمانة العاصمة صنعاء.
4. الكشف عن أثر أبعاد المراجعة المشتركة (توزيع وتخصيص مهام المراجعة، الخبرة والكفاءة المهنية، التنسيق والتشاور المهني) في موضوعية وحيادية التقرير النهائي للمراجعة الخارجية.
5. دراسة أثر أبعاد المراجعة المشتركة (توزيع وتخصيص مهام المراجعة، الخبرة والكفاءة المهنية، التنسيق والتشاور المهني) على توقيت وسرعة إصدار تقرير المراجعة.

فرضيات الدراسة

بناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها، تم صياغة الفرضيات الرئيسية الآتية:

"لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمراجعة المشتركة (بأبعادها: توزيع وتخصيص مهام المراجعة، الخبرة والكفاءة المهنية، التنسيق والتشاور المهني) على جودة تقرير المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في أمانة العاصمة صنعاء."

وينبثق عنها الفرضيات الفرعية الآتية:

1. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأبعاد المراجعة المشتركة (توزيع وتخصيص مهام المراجعة، الخبرة والكفاءة المهنية، التنسيق والتشاور المهني) على جودة تخطيط وتنفيذ المراجعة.
2. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأبعاد المراجعة المشتركة (توزيع وتخصيص مهام المراجعة، الخبرة والكفاءة المهنية، التنسيق والتشاور المهني) على موضوعية وحيادية التقرير النهائي.
3. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأبعاد المراجعة المشتركة (توزيع وتخصيص مهام المراجعة، الخبرة والكفاءة المهنية، التنسيق والتشاور المهني) على توقيت وسرعة إصدار التقرير.

أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة قيمتها النظرية والعملية من خلال تقديم إسهامات نوعية تتوزع على مستويين أساسيين:

الأهمية النظرية:

- تسهم الدراسة في سد الفجوة المعرفية الراهنة في الأدبيات المحاسبية من خلال تقديم نموذج تحليلي متكامل يربط بين الأبعاد التشغيلية للمراجعة المشتركة (توزيع المهام، الخبرة والكفاءة، التشاور المهني) ومؤشرات جودة تقرير المراجعة، متجاوزة الدراسات التقليدية التي اقتصرت بالتحليل الأحادي.
- توفر الدراسة مرجعاً فكرياً حول كيفية تعزيز آليات المراجعة المشتركة وتقليل التفاوت المعلوماتي بين الإدارة ومستخدمي القوائم المالية في اليمن.

الأهمية التطبيقية:

- تقدم الدراسة رؤى تحليلية وتوصيات للهيئات التنظيمية والمهنية وغرف التجارة ومكاتب المحاسبة، تساعد في صياغة أطر تنظيمية وتشريعية تشجع أو تلزم بتبني آليات المراجعة المشتركة لرفع كفاءة سوق الخدمات المهنية.
- توفر نتائج الدراسة أدوات توجيهية عملية لشركات ومكاتب المراجعة الخارجية حول كيفية الاستثمار الأمثل في "مبدأ العيون الأربع" وتقاسم الخبرات، مما يساهم في تخفيف المخاطر المهنية،

الحد من ظواهر التلاعب المحاسبي، ورفع مستوى موضوعية وحيادية التقارير المالية بما يلبي توقعات أصحاب المصالح والمستثمرين بكفاءة وموثوقية عالية.

حدود الدراسة

- **الحدود الموضوعية:** قياس أثر أبعاد المراجعة المشتركة بأبعادها (توزيع وتخصيص المهام، الخبرة والكفاءة، التنسيق والتشاور المهني) على جودة تقرير المراجعة بأبعادها الثلاثة (جودة تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، موضوعية وحيادية التقرير النهائي، توقيت وسرعة إصدار التقرير).
- **الحدود البشرية والمكانية:** اقتصرَت الدراسة على عينة من المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المراجعة بـ أمانة العاصمة صنعاء.
- **الحدود الزمنية:** تم إعداد وتنفيذ الدراسة خلال الفترة الزمنية المحددة للبحث الميداني للعام (2026).

نموذج متغيرات الدراسة وأبعادها

متغيرات الدراسة الأساسية

- **المتغير المستقل:** المراجعة المشتركة، ويتم قياسه من خلال عدة أبعاد رئيسية مستخلصة من الدراسات السابقة مثل توزيع وتخصيص مهام المراجعة، الخبرة والكفاءة المهنية (المحلية والدولية)، وآليات التنسيق والتشاور بين المكاتب المشاركة.
- **المتغير التابع:** جودة تقرير المراجعة، ويتم قياسه عبر أبعاد تشمل: جودة تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، موضوعية وحيادية التقرير النهائي، ودقة وتوقيت إصدار التقرير والالتزام بالمواعيد النظامية.

المصطلحات والمفاهيم الأساسية

المراجعة المشتركة - المتغير المستقل

التعريف النظري: تُعرف بأنها "عملية مراجعة يقوم بها مكتبان مستقلان (أو أكثر) للمراجعة لإصدار تقرير مراجعة واحد مشترك حول القوائم المالية للمنشأة، حيث يتم توزيع العمل والمسؤولية القانونية بينهما بشكل تضامني (Lobo et al., 2017)".

التعريف الإجرائي: هي قيام شركتين من مكاتب المراجعة الخارجية معاً بمهمة مراجعة الحسابات في المنشأة محل الدراسة، مما يزيد من استقلالية وكفاءة عملية المراجعة.

• جودة تقرير المراجعة - المتغير التابع

التعريف النظري: تُعرف بأنها "الاحتمال المشترك بأن يقوم المراجع باكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية (كفاءة) ثم التقرير عنها في تقريره النهائي (استقلالية). (DeAngelo, 1981)".

التعريف الإجرائي: هي الدرجة التي يعكس بها التقرير النهائي للمراجع الخارجي الحالة الحقيقية للمنشأة ومدى وضوح الرأي والفقرات التوضيحية، ويُقاس إحصائياً بالدرجة الكلية التي يحصل عليها هذا المتغير من خلال أبعاد (جودة المحتوى، جودة الشكل، التوقيت) الواردة في الاستبيان الموزع.

الدراسات السابقة

هدفت دراسة (Marnet, 2021) إلى استكشاف منظور سلوكي ومعرفي لتقييم مساهمة المراجعة المشتركة في تعزيز جودة المراجعة كأداة استباقية للحد من التحيزات المعرفية والسلوكية وتعزيز الشك المهني. وأثبتت النتائج أن الترتيبات المصممة جيداً للمراجعة المشتركة تسهم في جودة المراجعة من خلال تطبيق "مبدأ العيون الأربع" والمراجعة المتبادلة بين فريقين مستقلين، مما يخفف من آثار التفكير الجماعي وتأثيرات الانحياز التأكيدي شريطة تجنب مشكلة الاتكال.

وهدفت دراسة (زكر وذنون، 2021) إلى التعرف على مفهوم وأهمية أسلوب "المراجعة المشتركة" ومبادئه الأساسية، وتحديد مدى تأثيره على استمرارية عمل المراجع الخارجي في البيئة العراقية. واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي الوصفي من خلال تصميم واستبانة إلكترونية وُزعت على عينة عشوائية مكونة من (156) فرداً من مراقبي الحسابات المستقلين في مكاتب وشركات المراجعة بالعراق، وتمت معالجة البيانات بواسطة البرامج الإحصائية (SPSS). وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة وتأثير معنوي ذي دلالة إحصائية للمراجعة المشتركة على استمرارية عمل المراجع الخارجي، بالإضافة إلى وجود حتمية لتطبيق هذا الأسلوب في الشركات والمصارف العراقية مستقبلاً لاستعادة الثقة بمهنة المراجعة. وأوصت الدراسة بتشجيع مكاتب المراجعة على التوسع في تطبيق المراجعة المشتركة، وتبني الهيئة العامة للرقابة المالية العراقية نصاً إلزامياً ضمن لائحة حوكمة الشركات المتداولة في سوق الأوراق المالية.

وهدفت دراسة (Biehl et al., 2022) إلى تقديم نموذج نظري يعتمد على نظرية الألعاب (Game Theory) لتحليل كيف يؤثر مدى تقارب الخصائص المهنية لمراجعي الحسابات مع عميل المراجعة على حوافز التهرب من العمل وتحقيق المكاسب أو التأثر في بيئة المراجعة المشتركة التي تتبنى قاعدة المسؤولية التضامنية والتناسبية. وأظهرت النتائج أن جودة المراجعة وتكلفتها ترتبط طردياً بمدى تقارب كفاءة المراجعين وتوازن توزيع العمل، بينما يؤدي اختلاف الكفاءة إلى ظهور مشكلات التهرب من العمل وانخفاض الجودة وارتفاع التكاليف.

وسعت دراسة (Ebrahim, 2022 & Hegazy) إلى تقييم ما إذا كان التكليف بالمراجعة المشتركة يؤدي إلى تحقيق مستوى جودة مراجعة أعلى مقارنة بأسلوب المراجعة الفردي في البيئة المصرية، وذلك في ضوء خصائص مكاتب المراجعة وتعقيد نشاط العملاء. واستخدم الباحثان منهجاً استطلاعياً قائماً على الاستبانة الموجهة لعينات من المراجعين الخارجيين في (5) مكاتب مراجعة ذات

ارتباط دولي (تتضمن مكتبين من أربعة الكبار Big 4)، فضلاً عن إجراء مقابلات ميدانية مع شركاء مراجعة وأساتذة أكاديميين لتأكيد ثبات الأداة. وتوصلت النتائج إلى أن المراجعة المشتركة يعزز جودة عملية المراجعة ويضمن استمرارية العلاقة مع العميل، مع التأكيد على أهمية إشراك أحد مكاتب (Big 4) مع شريك يمتلك تخصصاً قطاعياً. كما بينت الدراسة عدم وجود فروق معنوية في جودة المراجعة بين الشركات المدرجة وغير المدرجة حتى عند وجود تفاوت في مستوى الخبرة والكفاءة بين الشركاء.

تناولت دراسة (Van der Zahn & Tebourbi, 2023) أثر إلغاء متطلبات المراجعة المشتركة الإلزامي في عام 2016 على جودة المراجعة في السوق الكويتي بالاعتماد على تحليل البيانات السنوية لـ 132 شركة مدرجة خلال الفترة (2016-2019)، حيث تحولت 116 شركة من المراجعة المشتركة إلى الفردي. وأظهرت النتائج أن إلغاء المراجعة المشتركة الإلزامي دفع غالبية الشركات نحو تفضيل المراجعة الفردية، وأن هذا التحول لا يؤدي إلى انخفاض جوهري في جودة المراجعة.

وسعت دراسة (Zimbelmann & Schmidt, 2023) إلى تقديم أدلة تجريبية من الأسواق الأوروبية حول مدى انعكاس تطبيق نظام المراجعة المشتركة على جودة الأرباح والحد من الممارسات المحاسبية الاحتيالية. اعتمدت الدراسة على منهجية تحليلية كمية عبر فحص عينة من الشركات المدرجة في الأسواق التي تتبنى أو تشجع المراجعة المشتركة، وقارنت مؤشرات جودة المراجعة مع الشركات التي تعتمد على مراجع فردي. وتوصلت النتائج إلى أن المراجعة المشتركة تسهم بشكل ملحوظ في تعزيز مستويات الشك المهني لدى فرق المراجعة بفضل إزالة الانفراد في اتخاذ القرار وإخضاع الأحكام المحاسبية المعقدة لنقاش ثنائي مستقل، مما يؤدي إلى خفض مستويات إدارة الأرباح ورفع مستوى موثوقية القوائم المالية، وإن كان ذلك يصاحبه أحياناً ارتفاع طفيف في تكاليف المراجعة الإجمالية نتيجة تضاعف ساعات المراجعة.

وتناولت دراسة (Al Sharabi et al., 2024) أثر علاقة المراجعة المشتركة مقترنة بالخبرة المحلية والدولية للمراجع الخارجي على جودة المراجعة في البيئة اليمنية. وتكونت أداة الدراسة من استبانة تم توزيعها على عينة عشوائية بلغت (43) مراجعاً قانونياً يمينياً في مكاتب وشركات المراجعة، وتم تحليل البيانات عبر تحليل الانحدار وتحليل المسار (Path Analysis) بواسطة برمجية (SPSS). وأشارت النتائج إلى وجود أثر إيجابي ومعنوي للمراجعة المشتركة على تعزيز الخبرة المحلية للمراجع الخارجي، في حين لم يظهر أثر مباشر ذو دلالة إحصائية للمراجعة المشتركة على جودة المراجعة بشكل مباشر؛ إلا أن المراجعة المشتركة أثرت إيجابياً وبشكل غير مباشر على جودة المراجعة من خلال دوره الوسيط في تنمية الخبرة المحلية للمراجعين.

وهدفَت دراسة (Hima et al., 2024) إلى فحص أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة في القطاع المصرفي الجزائري من منظور الخبراء المحاسبين ومديري البنوك. واعتمدت الدراسة المسحية على استبانة تم توزيعها على المراجعين الخارجيين والمديرين لـ (20) بنكاً جزائرياً. وتوصلت النتائج إلى وجود علاقة ارتباط إيجابية بين تطبيق المراجعة المشتركة وتعزيز جودة المراجعة، حيث يرى المبحوثون أن أسلوب المراجعة المشتركة يساهم بفاعلية في رفع كفاءة عملية التفتيش والرقابة الحسابية بالقطاع المصرفي.

وسعت دراسة (Nusseir et al., 2024) إلى معرفة أثر تبني أسلوب المراجعة المشتركة بأبعاده (توزيع وتخصيص مهام المراجعة، المنافسة، الخبرة والكفاءة، الأداء المهني، وتوقيت إصدار التقرير) على جودة تقرير المحاسب القانوني المعتمد في الأردن. واعتمدت الدراسة على استبانة وُزعت على عينة شملت (300) محاسب قانوني أردني ممارس للعام 2023، واستُرد منها (265) استبانة صالحة للتحليل بواسطة برنامج (SPSS v26). وخلصت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي ذي دلالة إحصائية لتبني المراجعة المشتركة بأبعاده على جودة تقارير المراجعين، وأوصت بالاعتماد على المراجعة المشتركة لما له من دور في تحسين الأداء المهني وتوزيع المهام بكفاءة وفاعلية.

وتقصت دراسة (Elmashtawy et al., 2024) الدور المعدّل للمراجعة المشترك في العلاقة بين فعالية لجنة المراجعة وجودة المراجعة في بيئة الأعمال المصرية. واعتمدت المنهجية القياسية على تحليل بيانات اللوحة (Panel Data) لعينة مكونة من (61) شركة غير مالية مدرجة في البورصة المصرية للفترة (2016-2020) باستخدام نموذج التأثيرات الثابتة (Fixed Effects). وكشفت النتائج عن أن استقلالية لجنة المراجعة ومؤشر الكفاءة وحجم مكتب المراجعة تؤثر على جودة المراجعة، في حين أظهر عدد اجتماعات اللجنة أثراً إيجابياً. كما أثبتت النتائج أن المراجعة المشتركة يعمل كمُغيّر معدّل جوهري يُحسّن العلاقة بين كفاءة لجنة المراجعة ومؤشرات جودة المراجعة والتحفّظ المحاسبي.

وهدفَت دراسة (Ayyash, 2025) إلى بيان أثر استخدام أسلوب المراجعة المشتركة في تعزيز جودة تقرير المراجعة الخارجي من خلال ثلاثة أبعاد رئيسية: (جودة عملية المراجعة، جودة التخطيط للمراجعة، وإعداد تقارير المراجعة ووقت إصدارها). وتكونت عينة الدراسة الميدانية من مجموعة من المحاسبين والمراجعين بشركات ومكاتب المراجعة العراقية، وأعضاء لجان المراجعة بالمصارف الخاصة، وعينة من الأكاديميين المخصصين. وأظهرت أساليب التحليل الإحصائي وجود اتفاق تام بين أفراد العينة على أن تطبيق المراجعة المشتركة يقلل من مدة تأخير إصدار التقرير ويضمن تسليمه في الوقت المحدد. كما أكدت النتائج أن مشاركة مراجعين في مناقشة وبناء التقرير النهائي تزيد من موضوعية وحيادية التقرير. وأوصى الباحث بضرورة تطوير التعاون المهني بين شركات المراجعة الكبرى والمكاتب الناشئة.

واستقصت دراسة (Almarzouq et al., 2025) تأثير تطبيق المراجعة المشتركة على مدى الالتزام بتوقيت إصدار القوائم المالية وسرعتها في الأسواق الناشئة بدولة الكويت بالاعتماد على عينة من الشركات غير المالية المدرجة في بورصة الكويت خلال الفترة من عام 2000 إلى عام 2020. وأثبتت الدراسة وجود ارتباط عكسي ذو دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة والتأخر في إصدار تقارير المراجعة، مما يعني أن الشركات التي تعتمد على مراجعين اثنين تُصدر قوائمها المالية وتقرير مراجع الحسابات في فترات زمنية أقصر وبشكل أسرع.

وقدمت دراسة (Joshi, 2026) مراجعة منهجية شاملة للأدبيات السابقة بين عامي (2014 و2024) للوقوف على آثار المراجعة المشتركة على كل من: (جودة المراجعة، تكاليف وأتعاب المراجعة، وتركيز سوق المراجعة). وشملت المسوحات (37) دراسة مرجعية (16) دراسة في أسواق متقدمة و21 دراسة في اقتصاديات نامية ولا سيما العربية). وأشارت النتائج إلى عدم حسم الجدل بشأن جودة المراجعة؛ حيث أظهرت (43.3%) من الدراسات أثراً إيجابياً للمراجعة المشتركة على الجودة، بينما سجلت (32.4%) أثراً سلبياً، و(24.3%) نتائج مختلطة أو غير معنوية. وأكدت الدراسة أن الأبحاث الحديثة في الأسواق الناشئة تتجه لإثبات الأثر الإيجابي للمراجعة المشتركة، مع ملاحظة أن المراجعة المشتركة يتسبب عموماً في زيادة التكاليف والأتعاب المهنية.

واستهدفت دراسة (Hassan et al., 2026) إجراء مراجعة منهجية وتحديد الأجندة البحثية المستقبلية للمراجعة المشتركة وآليات التنسيق وتبادل المعلومات بين وظيفة المراجعة الداخلي ولجان المراجعة. واعتمدت المنهجية التطبيقية على بيانات أداة الرقابة والمراجعة (AIS) للفترة (2007-2016) الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (IIA) واختبار الفرضيات بأساليب الانحدار الخطي. وتوصلت الدراسة إلى أن خطوط الإبلاغ المباشرة والمراجعات المشتركة ترفع من جودة وكفاءة المراجعة والرقابة المستمرة، خصوصاً في القطاعات ذات التعقيد المحاسبي المرتفع والتنظيم الهيكلي الصارم.

وهدف دراسة (النهدي، 2026) إلى توضيح مفهوم المراجعة المشتركة وممارسات إدارة الأرباح، وبيان مدى قدرة المراجعة المشتركة على الحد من تلك الممارسات غير الرشيدة. واستخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي الاستنباطي والتاريخي. وتوصلت الدراسة إلى أن غالبية دول العالم تتجه لتنظيم المراجعة المشتركة طوعاً عبر التشريعات باستثناء دول محددة مثل فرنسا والهند وسنغافورة التي ألزمت به معايير خاصة. وأكدت النتائج أن للمراجعة المشتركة دوراً بارزاً في تعزيز الحوكمة وتقليل دوافع الإدارة للتلاعب بالبيانات المالية. وأوصت الدراسة بضرورة تفعيل القوانين واللوائح الملزمة للمراجعة المشتركة وتغليظ العقوبات على ممارسات إدارة الأرباح.

التعقيب على الدراسات السابقة والفجوة البحثية

حظيت المراجعة المشتركة باهتمام واسع في الدراسات المحاسبية الحديثة، حيث ركزت دراسات عديدة (مثل: Joshi, 2026; Zimbelmann & Schmidt, 2023) على تقييم أثرها على جودة المراجعة، مؤكدةً دورها في تعزيز الشك المهني والحد من التلاعب. بينما تناولت دراسات إقليمية وعربية (مثل: زكر وذنون، 2021؛ عياش، 2025) أثرها على استمرارية المراجع وتوقيت إصدار التقارير. وفي البيئة المحلية، سعت دراسة (Al Sharabi et al., 2024) لبحث أثر علاقة المراجعة المشتركة مقترنة بالخبرة المحلية والدولية للمراجع الخارجي على جودة المراجعة في البيئة اليمنية.

الفجوة البحثية:

على الرغم من ثراء الأدبيات السابقة، تلاحظ الفجوة في تركيز معظم الدراسات على الأسواق المالية الكبرى أو القطاعات المصرفية، ووجود قصور في الدراسات الميدانية التفصيلية التي تختبر الأبعاد المتكاملة لجودة تقرير المراجعة (التخطيط والتنفيذ، الموضوعية والحيادية، وسرعة الإصدار) من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في ظل عدم الاستقرار الاقتصادي في البيئة اليمنية، وهو ما تعالجه الدراسة الحالية.

الإطار النظري للدراسة

أولاً: نشأة مدخل المراجعة المشتركة وتطوره

تتأرجح ممارسات المراجعة الخارجية بين الرغبة في تعزيز الموثوقية وضغط التكاليف التشغيلية، وهنا يبرز مدخل "المراجعة المشتركة" كأحد أكثر الأساليب إثارة للجدل في الأدبيات المحاسبية التنظيمية. تعود الجذور التاريخية للتطبيق الإلزامي إلى ثلاثينيات القرن الماضي؛ إذ تبنته الدنمارك إلزامياً بين عامي (1930 و2004) قبل أن تحوله إلى مسار اختياري (Kiertzner, & Thinggaard, 2004). أما في فرنسا، فقد فرض هذا المدخل بقوة القانون على الشركات المدرجة منذ عام 1966 (Deng et al., 2014; Ratzinger-Sakel et al., 2013). وعلى المستوى الإقليمي والعالمي، تباينت السياسات التنظيمية؛ فبينما طبقتها دول أخرى مثل السويد والهند وجنوب إفريقيا على قطاعات اقتصادية هامة، اتجهت بعض البلدان العربية كالسعودية، وتونس، ومصر، والكويت لتبنيه جزئياً في قطاعات محددة (Ratzinger-Sakel et al., 2013؛ لجبر والسعدون، 2014).

لقد شهد هذا المدخل منعطفاً فكرياً عقب الأزمة المالية العالمية لعام 2008، حيث تحول إلى محور نقاش رئيسي للمفوضية الأوروبية عام 2010 لفرض إلزاميته على الشركات المدرجة (Lobo et al., 2017). ورغم هذه التوجهات التنظيمية، يظل هناك انقسام بحثي واضح؛ فبينما تركز الدراسات الحديثة على تقييم فعالية المراجعة المشتركة في كبح ممارسات إدارة الأرباح ودعم استمرارية المراجع

(ذكر وذنون، 2021؛ النهدي، 2026؛ Elmashtawy et al., 2024)، تظهر تساؤلات نقدية مستمرة حول الجدوى الاقتصادية الحقيقية لهذه الممارسات مقارنة بالتكاليف الإضافية المترتبة عليها (Joshi, 2026; Hassan et al., 2026).

ثانياً: مفهوم مدخل المراجعة المشتركة

تعددت الاجتهادات الفكرية في تأطير مفهوم المراجعة المشتركة، لكنها تتلاقى عند جوهر أساسي يتمثل في تكليف مراجعين مستقلين أو أكثر بإنجاز المهمة بمسؤولية تضامنية. فقد عرفها (Baldauf & Rudolf, 2012) بأنها تعشيق لعمليات التخطيط والتفويض وإصدار رأي موحد، وهو ما تقاطع مع ما طرحه عبد الحميد (2014) والجبر والسعدون (2014). وفي السياق ذاته، يذهب (Ratzinger-Sakel et al. 2013) إلى أبعد من ذلك عبر التأكيد على أن المراجعة المشتركة تتجاوز مجرد تقاسم العمل لتشمل تطبيق رقابة جودة متبادلة وتحمل المسؤولية القانونية بالتضامن.

بناءً على هذا التباين والتكامل الفكري، يمكن صياغة إطار إجرائي للمراجعة المشتركة على أنها: "إسناد الفحص المالي إلى مكاتب مراجعة أو أكثر بصورة مستقلة، تتكامل جهودهما عبر التخطيط المشترك، التوزيع المتوازن لمهام العمل الميداني، ممارسة رقابة النظير على جودة الأداء، واختتام المسار بتقرير موحد وموقع تضامنياً".

ثالثاً: أهمية مدخل المراجعة المشتركة وإيجابياته

ينقسم الباحثون في تقدير مكاسب المراجعة المشتركة بين مؤيد يرى فيها طوق نجاة لمهنة المراجعة، ومتحفظ يتربص بالنتائج بحذر. وتتلخص أبرز الإيجابيات المتداولة في الدراسات السابقة فيما يلي:

1. تكريس مبدأ "العيون الأربع" (Four-Eyes Principle): يؤدي تداخل الخبرات وتفاعل الشريكين إلى تقليص احتمالات تفويت الأخطاء الجوهرية، وهو ما دعنته أدبيات حديثة مثل Biehl (2026) et al. ودراسة (Zimbelmann & Schmidt, 2023) حول تعزيز الشك المهني.
2. تحييد الضغوط الاقتصادية للعميل: يُسهّم تقسيم الأتعاب وإشراك طرف ثانٍ في كسر احتكار العميل للقرار وضمان استقلالية أكبر (Van der Zahn, & André, P et. al. 2016 : Tebourbi, 2023).
3. الحد من التواطؤ والحفاظ على المعرفة الضمنية: تضمن المراجعة المشتركة استمرارية تدفق المعرفة المحاسبية للشركة حتى في حال تدوير أحد المكاتب (Hassan, et al., 2026).
4. كسر تركيز سوق المراجعة: تتيح هذه السياسة للمكاتب المتوسطة والصغيرة (Non-Big 4) موطئ قدم في مراجعة المنشآت الكبرى، مما يخفف حدة الهيمنة الاحتكارية (Al Sharabi et al., 2024).

رابعاً: مشكلات وتحديات تطبيق المراجعة المشتركة

على الجانب الآخر، تبرز في الأدبيات المعاصرة أصوات نقدية تحذر من المبالغة في تقدير فوائد

المراجعة المشتركة، مشيرة إلى جملة من التحديات الميدانية والجوهرية:

- **ظاهرة الاتكال:** اتكال أحد المراجعين كلياً أو جزئياً على جهد الطرف الآخر، مما يفرغ المبدأ من محتواه الحقيقي (Joshi, 2026).
- **التضخم في الأتعاب:** تضاعف التكاليف المالية للشركة الخاضعة للمراجعة نتيجة اضطرابها لدفع أتعاب تنافسية لمرجعين رئيسيين (عبد الحميد، 2014).
- **مشكلة التنسيق والنزاعات المهنية:** قد تتحول العلاقة بين المكتبين إلى تنافس خفي أو تباين في الاجتهاد المهني، مما يضع الإدارة أحياناً في موقف الحكم بينهما ويؤخر إنجاز التقرير (Baldauf & Steckel, 2012; Ayyash, 2025).

خامساً: إجراءات المراجعة المشتركة وتوثيقها

لا تختلف المراجعة المشتركة عن الفردية في الأهداف الجوهرية، لكنها تتطلب تخطيطاً دقيقاً للتنسيق خطياً وميدانياً، استرشاداً بالمعايير المهنية مثل المعيار السنغافوري (AGS No.10) والمعيار الهندي (SA 209). وتتوزع آليات التوزيع بين:

- التقسيم الجغرافي أو الهيكلي (الوحدات والشركات التابعة).
- التقسيم النوعي وفق بنود الموجودات والمطلوبات أو الإيرادات.
- الاحتفاظ بالمسؤولية المشتركة والمطلقة للملفات ذات الحساسية العالية والتقديرات الشخصية الحرجة التي لا تقبل التجزئة.

سادساً: تطور هيكل ومحتوى تقرير المراجع الخارجي في ضوء تعديلات معايير المراجعة الدولية (حتى عام 2026/2025)

على مدى عقود طويلة، اتسم تقرير المراجع الخارجي بالنمطية والجمود في صياغة رأيه حيال القوائم المالية. ورغم ذلك، تصاعدت مطالبات مختلف فئات المستخدمين بمزيد من الشفافية والعمق المعلوماتي بشأن طبيعة أعمال المراجعة الفعلية. وأدت المحدودية النسبية للشفافية في التقارير التقليدية إلى فجوة توقعات وعدم رضا نسبي عن أداء المراجعين الخارجيين، الأمر الذي دفع الهيئات والمنظمات المهنية الدولية إلى إطلاق سلسلة من الدراسات والتعديلات الجوهرية (لا سيما التعديلات التنظيمية الصادرة عن مجلس معايير المراجعة والتوكيد الدولي IAASB لعام 2025) لتطوير الإطار الفكري والمؤسسي لإعداد تقرير مراجع الحسابات وتعزيز قيمته الإبلاغية (الذيفاني والغزي، 2026).

وفيما يلي بيان لأبرز معايير المراجعة الدولية والتعديلات المرتبطة بها لشكل ومحتوى تقرير

المراجع الخارجي:

1. معيار المراجعة الدولي رقم (700) - المعدل وتعديلاته

يركز هذا المعيار على الأطر المنهجية لتكوين رأي المراجع وإعداد تقرير المراجعة بطريقة واضحة ومعيارية، بما يعزز مصداقية القوائم المالية ويدعم ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح في مخرجات النظام المحاسبي (IAASB, 2015a; IFAC, 2015). وتأتي تعديلات عام 2025 المرتبطة بالمعيارين 700 و 260 لتعزيز قنوات الاتصال بين المراجع والمكلفين بالحوكمة والإفصاح عن الالتزام بالمتطلبات التنظيمية. وتتمثل الأهداف الجوهرية للمعيار فيما يلي:

- **تكوين رأي المراجع:** مساعدة المراجع في تقييم مدى عدالة ودقة القوائم المالية ومدى امتثالها لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.
- **هيكلية مكونات تقرير المراجعة:** تحديد المكونات الأساسية بوضوح، مثل مسؤوليات المراجع والإدارة، نطاق الفحص، والرأي النهائي.
- **تحسين جودة التقارير المالية:** رفع مستوى الوثوقية من خلال الالتزام بمعايير الإفصاح المناسبة (IAASB, 2015a).
- **تعزيز الشفافية:** تقديم تقرير مفهوم يساهم في تمكين المستخدمين من اتخاذ قرارات اقتصادية مستنيرة (IAASB, 2015a).

2. معيار المراجعة الدولي رقم (701) يحدد مسؤولية مراجع الحسابات في الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية (Key Audit Matters - KAM) في تقريره للمساهمين والمستثمرين. (IAASB, 2015b). ويُعد ركيزة أساسية في المجموعة المعنية بتقارير المراجع، حيث استند تحديث التقارير في الممارسات المهنية (بما فيها إرشادات وتوجيهات IAASB لعام 2025) إلى معايير العرض، كفاية الإفصاح، وجودة الرأي (الذنبات، 2017)، ويهدف إلى تسليط الضوء على المسائل الأكثر أهمية في عملية المراجعة للمنشآت ذات الأهمية العامة.

3. معيار المراجعة الدولي رقم (570) - الاستمرارية (تعديلات 2025)

يركز هذا المعيار على مسؤولية المراجع في تقييم مدى ملائمة استخدام الإدارة لفرضية الاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية، وكفاية الإفصاحات المتعلقة بوجود حالات "عدم تأكد جوهري" (IAASB, 2015d). وفي تحديثات وتوجيهات لجنة معايير المراجعة والتوكيد الدولية (IAASB) لعام 2025، تم إقرار تعديلات تعزز صرامة إجراءات تقييم المخاطر المبكرة لقدرة المنشأة على الاستمرار، مع إيجاب إضافة فقرة مستقلة في التقرير عند رصد أحداث أو ظروف تلقي شكوكاً جوهرياً (الذيفاني، والغزي، 2026; IAASB, 2025).

4. الإفصاح عن اسم شريك المراجعة بفقرة مستقلة

أكدت معايير المراجعة الدولية (وتعديلاتها اللاحقة حتى 2025) على ضرورة إدراج اسم شريك الارتباط بصورة صريحة في فقرة مستقلة داخل التقرير، لما لذلك من أثر مباشر في تحفيز المراجعين لبذل عناية مهنية أكبر وتحمل المسؤولية القانونية والأخلاقية الكاملة أمام أصحاب المصالح (الذيفاني، والغزي، 2026).

سابعاً: جودة تقرير المراجع الخارجي

تقرير المراجع هو القناة التي يصدر من خلالها المراجعون حكمهم حول عرض وعدالة القوائم المالية للشركات، وذلك بشكل أساسي لصالح المساهمين، وكذلك لأصحاب المصلحة الآخرين، ويُعرف أيضاً لدى البعض بتقرير المراجعة (Efiong, et al., 2017)، يُعرف تقرير المراجعة وفقاً للمعيار الدولي (ISA 700) بأنه: "وثيقة مكتوبة (سواء ورقية أو إلكترونية) تتضمن الإشارة إلى إعداد القوائم المالية، وتوضيح مدى كفاية الإبلاغ والعرض، وحالات عدم الثبات في تطبيق القواعد والطرق المحاسبية، وإبداء الرأي المهني المستقل في القوائم المالية ككل" (IAASB, 2015a). وعرف عبد الفتاح (2013) جودة تقرير المراجع الخارجي بأنها "ما تتسم به تقارير المراجع من شفافية وإفصاح ملائم يعكس حقيقة الأداء المالي للمنشأة".

2. أهمية جودة تقرير المراجع الخارجي: تستمد جودة التقرير أهميتها من كونها القناة الرئيسية التي يعبر المراجع من خلالها عن رأيه المهني، والأداة القانونية الأساسية المعتمدة لتحديد المسؤوليات المدنية والجنائية للمراجع، فضلاً عن كونها ملخصاً شاملاً لأنشطة المنشأة ونتائج أعمالها في ضوء المعايير الرقابية المحدثة (العبيد وآخرون، 2022).

2. محددات جودة تقرير المراجعة

تتأثر جودة تقرير المراجعة المشتركة من تفاعل عدة محددات رئيسية تبرز فيما يلي:
الالتزام بالمعايير المهنية الدولية: مثل مجموعة المعايير (700، 701، 705) لضمان شرعية الهيكل وتناسقه (ISA 700; Hegazy & Ebrahim, 2022).

العمق في الإفصاح عن الأمور الهامة للمراجعة: تحول التقرير من مجرد قالب نمطي إلى نافذة تحليلية تكشف عن مناطق المخاطر العالية وتقديرات الإدارة (الزند وآخرون، 2025; Elmashtawy et al., 2026).

التوقيت الزمني المناسب: فالمعلومات المالية تفقد قيمتها بمرور الوقت، لذا يُعد الالتزام بالمواعيد المعيارية للإصدار معياراً لكفاءة السوق (Almarzouq et al., 2025).

الموضوعية المستمدة من الرقابة المتبادلة: تسهم المراجعة المشتركة في كبح التحيز الشخصي وصياغة آراء أكثر توازناً وحماية للمستثمرين (Zimbelmann & Schmidt, 2023; Van der Zahn & Tebourbi, 2023).

2. مقاييس جودة تقرير المراجع الخارجي: تتعدد المداخل والمقاييس المعتمدة في الأدبيات المهنية والأكاديمية لقياس جودة تقرير المراجع، ومن أبرزها:
- معايير رقابة الجودة (ISA 220 والمحدثة): الصادرة عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB).
 - مقاييس جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA): والتي تؤكد على معايير عدم التحيز، والوضوح، وملاءمة الصياغة لمستوى إدراك مستخدمي القوائم.
 - مقاييس مركز مراجعة الجودة (CAQ, 2013): وتتضمن أبعاد الاستقلالية، الموضوعية، سلامة منهجية المراجعة، والتطوير المهني المستمر.
 - الخصائص النوعية: مثل الوضوح، الموضوعية، الإيجاز، الدقة والصحة، الصدق، الشمولية، والالتزام بالمعايير المهنية الصارمة المحدثة (Shalimova & Stezhko, 2016).

منهج الدراسة وإجراءاتها

أولاً: منهج الدراسة

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، لملائمته لطبيعة الأبحاث الميدانية؛ حيث تم استخدام المنهج الوصفي لوصف وتشخيص متغيرات الدراسة (أبعاد المراجعة المشتركة، وأبعاد جودة تقرير المراجعة). كما أُستخدم المنهج التحليلي لاختبار فرضيات الدراسة واستكشاف طبيعة وقوة أثر المتغير المستقل بأبعاده على المتغير التابع، وذلك باستخدام أداة الاستبانة المعالجة بالبرمجة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

وقد اعتمدت الدراسة على مصدرين رئيسيين لجمع البيانات والمعلومات:

المصادر الثانوية: تمثلت في مراجعة الكتب والدوريات والأبحاث العلمية والأطروحات ذات الصلة بالموضوع لبناء الإطار النظري وتطوير أداة الدراسة.

المصادر الأولية: تمثلت في جمع البيانات الميدانية عبر توزيع أداة الدراسة (الاستبانة) على عينة من المراجعين.

ثانياً: أداة الدراسة وسلالم القياس

- تم تطوير استبانة محكمة خصيصاً لغرض هذه الدراسة، متكونة من قسمين رئيسيين:
- **القسم الأول:** يتناول البيانات العامة والديموغرافية لأفراد العينة، وتضمن (4) متغيرات شخصية ووظيفية هي: (المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة، والمركز الوظيفي).
 - **القسم الثاني:** يضم فقرات متغيرات الدراسة موزعة على محورين رئيسيين:

- **المحور الأول (المتغير المستقل):** مقياس المراجعة المشتركة، ويحتوي على (15) فقرة موزعة بالتساوي على 3 أبعاد رئيسية بواقع (5) فقرات لكل بعد، وهي: (توزيع وتخصيص مهام المراجعة، الخبرة والكفاءة المهنية، التنسيق والتشاور المهني).
 - **المحور الثاني (المتغير التابع):** مقياس جودة تقرير المراجعة، ويحتوي على (15) فقرة موزعة بالتساوي على 3 أبعاد رئيسية بواقع (5) فقرات لكل بعد، وهي: (جودة تخطيط وتنفيذ المراجعة، موضوعية وحيادية التقرير النهائي، توقيت وسرعة إصدار التقرير).
- ولقياس آراء المستجوبين حول عبارات الاستبانة، تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي (5- Point Likert Scale)، حيث مُنحت الاستجابات الأوزان الرقمية الآتية:

جدول (1) مقياس ليكرت الخماسي (5-Point Likert Scale)

مستوى الإجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة الرقمية	1	2	3	4	5

طريقة تفسير نتائج الأداة:

تم تفسير قيم المتوسطات الحسابية لفقرات الاستبيان وفقاً لقاعدة فيشر، بتقسيم تدرج القياس بحسب بدائل الاستبيان إلى خمس فئات يبلغ طول الفئة الواحدة (0.80)، وقد تم الحصول على طول كل فئة من خلال حساب مدى أوزان الاستبيان والبالغ $5 - 1 = 4$ وتقسيم هذا المدى على عدد أوزان القياس (5)، وبإضافة هذا الطول إلى الوزن الأدنى للقياس نحصل على الحدود المعيارية الموضحة في الجدول رقم (2)

جدول رقم (2): تقدير بدائل أوزان القياس وتفسير المتوسطات الحسابية

درجة الموافقة	منخفضة جداً	منخفضة	متوسطة	مرتفعة	مرتفعة جداً
المدى (الفئة)	1.00 - 1.79	1.80 - 2.59	2.60 - 3.39	3.40 - 4.19	4.20 - 5.00

ثالثاً: مجتمع الدراسة وعينتها

يتكون مجتمع الدراسة من كافة المراجعين الخارجيين والمحاسبين والممارسين المهنيين المرخصين في أمانة العاصمة صنعاء، موزعين على مسارين مهنيين يضمنان مسار المكاتب والشركات ومسار المراجعين الممارسين. واعتمدت الدراسة على أسلوب العينة العشوائية، حيث أسفرت عملية جمع البيانات عن الحصول على (93) استبانة صالحة تماماً للتحليل الإحصائي الإجمالي ($N = 93$). ويُعد هذا الحجم ممثلاً ومناسباً منهجياً وإحصائياً بناءً على اعتبارين أساسيين: أولهما الملاءمة الإحصائية وفقاً لمعايير (Hair et al. 2018) التي تتطلب (10 إلى 15) مبحوثاً لكل متغير مستقل، إذ يتجاوز حجم العينة الحد الأدنى المطلوب لنموذج الدراسة ذي الأبعاد الأربعة للإجراءات التحليلية مانحاً إياه درجة حرية وقوة إحصائية عالية، وثانيهما طبيعة مجتمع الدراسة المهني المتخصص ذي الخبرة والتنوع الميدانية

العالية، مما يغني عن التوسع العددي ويضمن جودة وعمق البيانات المستهدفة. ويوضح الجدول التالي ملخصاً لتوزيع وتجميع الاستبانات والنسب المئوية للصالح منها والمستبعد:

جدول رقم (3): بيان الاستبانات الموزعة والمستعادة والصالحة للتحليل الإحصائي

النسبة المئوية (%)	عدد الاستبانات	البيان
100.0%	120	الاستبانات الموزعة
87.5%	105	الاستبانات المستعادة
12.5%	15	الاستبانات المفقودة
10.0%	12	الاستبانات التالفة / المستعبدة
77.5%	93	الاستبانات الصالحة للتحليل الإحصائي

يُلاحظ أن نسبة الاستبانات الصالحة للتحليل بلغت 77.5% من إجمالي الموزع، وتعتبر هذه النسبة ممتازة ومقبولة علمياً في الأبحاث الميدانية وتدعم تعميم النتائج).

رابعاً: صدق أداة الدراسة (الاستبانة)

تأكد الباحث من صدق أداة الدراسة من خلال الأساليب الإحصائية والمنهجية الآتية:

1. الصدق الظاهري لأداة الدراسة (صدق المحكمين)

بعد الانتهاء من إعداد الاستبانة بصورتها الأولية، تم عرضها على مجموعة من المحكمين المختصين من أعضاء هيئة التدريس في مجالات المحاسبة والإحصاء بالجامعات اليمنية. وطلب منهم تقييم مدى صلاحية الفقرات، وشموليتها، ودقة صياغتها اللغوية. وبناءً على ملاحظاتهم، تم إجراء التعديلات المقترحة من تعديل ونقل وإعادة صياغة لبعض الفقرات دون الحاجة لحذف أي منها، لتصل الاستبانة إلى صورتها النهائية المكونة من (30) فقرة.

الصدق البنائي لأداة الدراسة (Construct Validity)

يعتبر الصدق البنائي أحد المقاييس الأساسية لصدق الأداة، حيث يقيس مدى تحقق الأهداف التي تسعى الاستبانة إلى قياسها، ويبين مدى ارتباط كل بُعد من أبعاد الاستبيان بالمحور الذي ينتمي إليه وبالدرجة الكلية للاستبانة.

جدول رقم (4): معاملات ارتباط بيرسون بين أبعاد محور "أبعاد المراجعة المشتركة" بالمحور الكلي وبالدرجة الكلية للأداة (حجم العينة = 93)

الأبعاد	ارتباط البعد بالمحور	ارتباط البعد بالأداة ككل
البعد الأول: توزيع وتخصيص مهام المراجعة	* 0.775	* 0.808
البعد الثاني: الخبرة والكفاءة المهنية	* 0.869	* 0.827
البعد الثالث: التنسيق والتشاور المهني	* 0.826	* 0.834
أبعاد المراجعة المشتركة (كلي)	1.000	* 0.979
الأداة ككل	* 0.979	1.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01.

يتبين من الجدول رقم (4) وجود ارتباطات موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.01) ومستوى ثقة (99%) بين جميع أبعاد محور "أبعاد المراجعة المشتركة" والدرجة الكلية للمحور؛ حيث تراوحت معاملات الارتباط بين (0.775 - 0.869). وقد احتل البعد الثاني (الخبرة والكفاءة المهنية) المرتبة الأولى بأقوى معامل ارتباط بالمحور بلغ (0.869)، يليه البعد الثالث (التنسيق والتشاور المهني) بمعامل بلغ (0.826)، ثم البعد الأول (توزيع وتخصيص مهام المراجعة) بمعامل بلغ (0.775). وتشير هذه القيم المرتفعة إلى وجود اتساق وقوة ارتباط عالية بين كل بُعد والمحور الذي ينتمي إليه.

كما يُظهر الجدول وجود ارتباطات دالة إحصائياً عند مستوى (0.01) بين جميع أبعاد المحور والدرجة الكلية للأداة ككل؛ حيث تراوحت معاملات الارتباط بين (0.808 - 0.834). وقد جاء البعد الثالث (التنسيق والتشاور المهني) في المرتبة الأولى بـ (0.834)، تلاه البعد الثاني (الخبرة والكفاءة المهنية) بـ (0.827)، ثم البعد الأول (توزيع وتخصيص مهام المراجعة) بـ (0.808). وبلغ معامل ارتباط محور أبعاد المراجعة المشتركة ككل بالدرجة الكلية للاستبانة (0.979)، وهو ارتباط قوي جداً يعزز الصدق البنائي المرتفع للأداة.

جدول رقم (5): معاملات ارتباط بيرسون بين أبعاد محور "جودة تقرير المراجعة" بالمحور الكلي وبالدرجة الكلية للأداة (حجم العينة = 93)

الأبعاد	ارتباط البعد بالمحور الكلي	ارتباط البعد بالأداة ككل
البعد الأول: جودة تخطيط وتنفيذ المراجعة	* 0.909	* 0.860
البعد الثاني: موضوعية وحيادية التقرير النهائي	* 0.918	* 0.904
البعد الثالث: توقيت وسرعة إصدار التقرير	* 0.845	* 0.777
محور جودة تقرير المراجعة (كلي)	1.000	* 0.951
الأداة ككل	* 0.951	1.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01 (اتجاهيين).

يتبين من نتائج الجدول رقم (5) وجود ارتباطات موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى المعنوية (0.01) بين جميع أبعاد "جودة تقرير المراجعة" والمحور الكلي؛ حيث تراوحت قيم الارتباط بين (0.845 - 0.918). واحتل البُعد الثاني (موضوعية وحيادية التقرير النهائي) المرتبة الأولى بأعلى معامل ارتباط بلغ (0.918)، يليه البُعد الأول (جودة تخطيط وتنفيذ المراجعة) بـ (0.909)، ثم البُعد الثالث (توقيت وسرعة إصدار التقرير) بـ (0.845).

كما أظهرت النتائج ارتباط كافة الأبعاد بالدرجة الكلية للأداة بدرجة عالية جداً؛ حيث تراوحت معاملات الارتباط بين (0.777) كأدنى قيمة لـ البُعد الثالث (توقيت وسرعة إصدار التقرير) و(0.904) كأعلى قيمة لـ البُعد الثاني (موضوعية وحيادية التقرير النهائي)، بينما سجل البُعد الأول (جودة تخطيط وتنفيذ المراجعة) معامل ارتباط بلغ (0.860). وبلغ معامل ارتباط محور جودة تقرير المراجعة ككل بالدرجة الكلية للاستبانة (0.951)، مما يؤكد الصدق البنائي الممتاز للمحور الثاني وقدرته الفائقة على قياس ما وُضع لقياسه.

خامساً: ثبات أداة الدراسة (Reliability)

يقصد بالثبات استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نتائج متطابقة أو متقاربة جداً إذا تم إعادة تطبيقه على نفس أفراد العينة في ظروف مشابهة. وللتحقق من ثبات الاتساق الداخلي للمقياس تم استخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha).

جدول رقم (6): معاملات ألفا كرونباخ للاتساق الداخلي لأبعاد ومحاور أداة الدراسة

المحاور والأبعاد	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
البُعد الأول: توزيع وتخصيص مهام المراجعة	5	0.926
البُعد الثاني: الخبرة والكفاءة المهنية	5	0.895
البُعد الثالث: التنسيق والتشاور المهني	5	0.901
محور أبعاد المراجعة المشتركة (كلي)	15	0.919
البُعد الأول: جودة تخطيط وتنفيذ المراجعة	5	0.884
البُعد الثاني: موضوعية وحيادية التقرير النهائي	5	0.912
البُعد الثالث: توقيت وسرعة إصدار التقرير	5	0.876
محور جودة تقرير المراجعة (كلي)	15	0.951
الأداة ككل (الإجمالي)	30	0.957

يُلاحظ من الجدول رقم (6) أن جميع قيم معاملات ألفا كرونباخ لأبعاد ومحاور الدراسة جاءت مرتفعة جداً وأعلى بكثير من الحد الأدنى المقبول إحصائياً (0.60)؛ حيث تراوحت معاملات الثبات

لأبعاد محور أبعاد المراجعة المشتركة بين (0.895 - 0.926) وبلغ للمحور ككل (0.919). بينما تراوحت أبعاد محور جودة تقرير المراجعة بين (0.876 - 0.912) وبلغ للمحور ككل (0.951). وسجلت الأداة ككل معامل ثبات مرتفعاً جداً بلغ (0.957)، مما يعكس استقرار المقياس واتساقه الداخلي العالي، وصلاحيته التامة للاعتماد عليه في التحليل الميداني واختبار فرضيات الدراسة واستخراج النتائج الموثوقة.

سادساً: الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم تطبيق عدد من الأساليب الإحصائية الوصفية والاستدلالية من خلال برنامج التحليل الإحصائي (SPSS 24)، وتشمل:

1. التكرارات والنسب المئوية: لوصف خصائص عينة الدراسة الديموغرافية والوظيفية.
1. معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient): للتحقق من صدق الاتساق الداخلي والصدق البنائي للأداة.
2. معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha): لقياس ثبات أداة الدراسة.
3. المتوسطات الحسابية (Mean): لمعرفة مستوى استجابات أفراد العينة لكل فقرة ومحور.
4. الانحراف المعياري: لقياس مدى تشتت استجابات أفراد العينة عن متوسطاتها الحسابية.
5. تحليل الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Linear Regression): بطريقة (Enter) لاختبار فرضيات الدراسة وتحديد أثر المتغيرات المستقلة في المتغير التابع.

القسم الثاني: التحليل الوصفي واختبار الفرضيات

أولاً: عرض وتحليل خصائص عينة الدراسة (الخصائص الديموغرافية والوظيفية)

للقوف على طبيعة وخصائص أفراد عينة الدراسة الميدانية (والبالغ عددهم 93 مبحوثاً)، تم استخدام التكرارات (Frequencies) والنسب المئوية (Percentages) للتعبير عن توزيعهم حسب المتغيرات الديموغرافية والوظيفية، وجاء التوزيع على النحو الآتي:

جدول رقم (7) خصائص عينة الدراسة

النسبة المئوية (%)	التكرار	فئات المؤهل العلمي	المؤهل العلمي
82.8%	77	بكالوريوس	المؤهل العلمي
7.5%	7	ماجستير	
9.7%	9	دكتوراه / أخرى	
100.0%	93	الإجمالي	

النسبة المئوية (%)	التكرار	فئات المؤهل العلمي	المسمى الوظيفي
7.5%	7	شريك / مدير مراجعة	
37.6%	35	مراجع أول / مراجع داخلي	
54.9%	51	مراجع مساعد / محاسب	
100.0%	93	الإجمالي	
35.5%	33	أقل من 5 سنوات	سنوات الخبرة
7.5%	7	من 5 إلى 10 سنوات	
21.5%	20	من 11 إلى 15 سنة	
35.5%	33	أكثر من 15 سنة	
100.0%	93	الإجمالي	

يتضح من الجدول رقم (7) أن غالبية أفراد العينة من حملة درجة "البكالوريوس" بتكرار بلغ (77) ونسبة قدرها (82.8%)، يليهم أصحاب المؤهلات الأعلى "دكتوراه / أخرى" بتكرار (9) ونسبة (9.7%)، ثم حملة درجة "المجستير" بتكرار (7) ونسبة (7.5%). ويعكس هذا التوزيع امتلاك أفراد العينة للتأهيل الأكاديمي الكافي الذي يمكنهم من فهم واستيعاب محاور الاستبيان والتعامل مع متطلبات المراجعة المشتركة.

يُظهر التوزيع الوظيفي أن الفئة الأكبر من المبحوثين تمثلت في "مراجع مساعد / محاسب" بتكرار (51) ونسبة (54.9%)، تليها فئة "مراجع أول / مراجع داخلي" بتكرار (35) ونسبة (37.6%)، بينما بلغت فئة "شريك / مدير مراجعة" (7) تكرارات بنسبة (7.5%). ويؤكد هذا التنوع الوظيفي شمولية العينة لمختلف المستويات الإدارية والتنفيذية المشاركة في عملية المراجعة وإعداد التقارير.

يتبين من نتائج التحليل أن نسبة كبيرة من أفراد العينة يمتلكون خبرة عملية ممتدة؛ حيث بلغت نسبة الذين تمتد خبرتهم "أكثر من 15 سنة" (35.5%) بتكرار (33)، وبلغت نسبة ذوي الخبرة "من 11 إلى 15 سنة" (21.5%) بتكرار (20)، في حين تساوت معها فئة الخبرة "أقل من 5 سنوات" بنسبة (35.5%) بتكرار (33)، وجاءت فئة "من 5 إلى 10 سنوات" بنسبة (7.5%) بتكرار (7). وتشير هذه النتائج إلى أن أكثر من نصف أفراد العينة (57.0%) يمتلكون خبرة مهنية تتجاوز 10 سنوات، مما يعزز من موثوقية وجودة إجاباتهم الميدانية.

ثانياً: التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

للتعرف على آراء أفراد عينة الدراسة حول فقرات مقاييس الدراسة ممثلة في محاور وأبعاد الاستبانة، تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لكل فقرة من فقرات

أبعاد ومحاور الاستبانة، إضافة إلى تحديد ترتيب كل فقرة أو بُعد حسب الوزن النسبي، وتوضح الجداول التالية ذلك على النحو التالي:

إجابة السؤال الأول:

للتعرف على آراء أفراد عينة الدراسة حول إجابة السؤال الأول " ما درجة موافقة أفراد عينة الدراسة على أبعاد المراجعة المشتركة (توزيع وتخصيص مهام المراجعة، الخبرة والكفاءة المهنية، التنسيق والتشاور المهني) في أمانة العاصمة صنعاء؟"، تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لكل يعد وفقرة من فقرات أبعاد المحور، إضافة إلى تحديد ترتيب كل فقرة أو بُعد حسب الوزن النسبي، وتوضح الجداول التالية ذلك على النحو التالي

جدول رقم (8): المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لأبعاد محور المراجعة المشتركة (حجم العينة = 93)

الدرجة الموافقة	الترتيب	الوزن النسبي (%)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	البُعد
مرتفعة جداً	1	88.2	0.53	4.41	البعد الأول: توزيع وتخصيص مهام المراجعة
مرتفعة جداً	3	85.7	0.52	4.29	البعد الثاني: الخبرة والكفاءة المهنية
مرتفعة جداً	2	86.8	0.50	4.34	البعد الثالث: التنسيق والتشاور المهني
مرتفعة جداً	-	86.3	0.43	4.31	ابعاد المراجعة المشتركة (كلي)

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية.

يتبين من الجدول رقم (8) تصدر بُعد "توزيع وتخصيص مهام المراجعة" للمرتبة الأولى بأعلى متوسط حسابي بلغ (4.41) ووزن نسبي (88.2%) وانحراف معياري (0.53). يعكس هذا الترتيب قناعة لدى المراجعين بأن كفاءة المراجعة المشتركة تبدأ من العدالة والدقة في توزيع المهام الميدانية والمحاسبية بين المكاتب الشريكة. وتتقاطع هذه النتيجة طردياً مع النماذج النظرية التي تناولتها دراسة (Biehl et al., 2022) واستنتاجات نظرية الألعاب، والتي شددت على أن التوزيع المتوازن للمسؤوليات يمنع بروز ظاهرة "التهرب من العمل" أو "الاتكال" التي حذرت منها دراسة (Joshi, 2026)، لضمان تغطية شاملة لمناطق المخاطر العالية بدون ازدواجية.

وفي المرتبة الثانية، استقر بُعد "التنسيق والتشاور المهني" بمتوسط حسابي بلغ (4.34) ووزن نسبي (86.8%)، وهو ما يبرز القيمة الفلسفية لترسيخ "مبدأ العيون الأربع". هذه النتيجة تتسجم مع ما خلصت إليه دراسة (Marnet, 2021) وأدبيات (Zimbelmann & Schmidt, 2023) حول قدرة جلسات التشاور بين فرق المراجعة على تفكيك التحيزات المعرفية والتأكدية، والحد من تأثيرات تباين الأفكار، وخلق بيئة حوار ثنائي مستقلة تراجع بموضوعية. أما بُعد "الخبرة والكفاءة المهنية" فقد حل في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي بلغ (4.29) ووزن نسبي (85.7%)، ليؤكد ما أثبتته دراسة (Hegazy & Ebrahim, 2022) ودراسة (Al Sharabi et al., 2024) من أن المراجعة المشتركة تعمل كقناة ديناميكية لنقل وتوطيد الخبرات، وتساهم بشكل غير مباشر في تنمية المهارات التخصصية للمكاتب المحلية عبر التداخل المهني المستمر.

2. البعد الأول: توزيع وتخصيص مهام المراجعة

جدول رقم (9): المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لفقرات بُعد "توزيع وتخصيص مهام المراجعة" (حجم العينة = 93)

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	درجة الموافقة
1	تساهم المراجعة المشتركة في التوزيع العادل لمهام الفحص بين مكاتب المراجعة المشاركين.	4.47	0.65	89.5	2	مرتفعة جداً
2	يتم تقسيم مراحل عملية المراجعة وتحديد المسؤوليات بدقة بين المراجعين المشتركين.	4.42	0.54	88.4	3	مرتفعة جداً
3	يؤدي التعاون بين المكاتب في المراجعة المشتركة إلى تلافي التداخل المزدوج غير المبرر في المهام.	4.32	0.69	86.5	5	مرتفعة جداً
4	تتيح المراجعة المشتركة مرونة في توزيع الأعباء الميدانية حسب تخصصات وخبرات فريق العمل.	4.35	0.75	87.1	4	مرتفعة جداً
5	تضمن آلية توزيع المهام في المراجعة المشتركة شمولية فحص كافة بنود القوائم المالية.	4.48	0.62	89.7	1	مرتفعة جداً

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	درجة الموافقة
-	البعد الأول: توزيع وتخصيص مهام المراجعة	4.41	0.53	88.2	-	مرتفعة جداً

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية.

يتبين من الجدول رقم (9) أن المتوسطات الحسابية لفقرات بُعد "توزيع وتخصيص مهام المراجعة" تراوحت بين (4.32 - 4.48)، وبأوزان نسبية مرتفعة تمتد بين (86.5% - 89.7%)، وانحصرت الانحرافات المعيارية بين (0.54 - 0.75). يبرهن انخفاض الانحرافات المعيارية عن الواحد الصحيح في كافة الفقرات على التوافق الكبير وقلة التششت بين إجابات المبحوثين. كما حقق البُعد ككل متوسطاً حسابياً كلياً قدره (4.41) ووزناً نسبياً (88.2%) وانحرافاً معيارياً (0.53) بدرجة موافقة (مرتفعة جداً).

ويشير الجدول إلى أن الفقرة رقم (5) ونصها: "تضمن آلية توزيع المهام في المراجعة المشتركة شمولية فحص كافة بنود القوائم المالية" قد احتلت الترتيب الأول بمتوسط حسابي بلغ (4.48) ووزن نسبي (89.7%) وانحراف معياري (0.62) وبدرجة موافقة (مرتفعة جداً). تلتها الفقرة رقم (1) ونصها: "تساهم المراجعة المشتركة في التوزيع العادل لمهام الفحص بين مكاتب المراجعة المشاركين" في الترتيب الثاني بمتوسط (4.47) ووزن نسبي (89.5%)، ثم الفقرة رقم (2) ونصها: "يتم تقسيم مراحل عملية المراجعة وتحديد المسؤوليات بدقة بين المراجعين المشتركين" في الترتيب الثالث بمتوسط (4.42) ووزن نسبي (88.4%). وأتت الفقرة رقم (4) ونصها: "تتيح المراجعة المشتركة مرونة في توزيع الأعباء الميدانية حسب تخصصات وخبرات فريق العمل" في المرتبة الرابعة بمتوسط (4.35) ووزن نسبي (87.1%)، بينما احتلت الفقرة رقم (3) ونصها: "يؤدي التعاون بين المكاتب في المراجعة المشتركة إلى تلافي التداخل المزدوج غير المبرر في المهام" المرتبة الخامسة والأخيرة بمتوسط حسابي (4.32) ووزن نسبي (86.5%) وانحراف معياري (0.69) وبدرجة موافقة (مرتفعة جداً).

3. الثاني: الخبرة والكفاءة المهنية

جدول رقم (10): المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لفقرات بُعد "الخبرة والكفاءة المهنية" (حجم العينة = 93)

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي (%)	الترتيب	درجة الموافقة
1	يساهم تكامل الخبرات بين مكثبي المراجعة في رفع كفاءة تنفيذ عملية الفحص.	4.34	0.63	86.9	3	مرتفعة جداً
2	تتيح المراجعة المشتركة الاستفادة من المعارف التخصصية والمهنية للمكاتب الكبرى أو الزميلة.	4.37	0.67	87.3	1	مرتفعة جداً
3	تؤدي مشاركة أكثر من مكتب مراجعة إلى تعزيز القدرة على التعامل مع العمليات المعقدة للتعامل.	4.35	0.67	87.1	2	مرتفعة جداً
4	تساعد المراجعة المشتركة في تبادل المهارات الفنية المتقدمة بين فريق المراجعين.	4.28	0.58	85.6	4	مرتفعة جداً
5	ينعكس مستوى التأهيل المهني للمراجعين المشتركين إيجاباً على جودة الأحكام المهنية المتخذة.	4.09	0.82	81.7	5	مرتفعة
-	الثاني: الخبرة والكفاءة المهنية (ككل)	4.29	0.52	85.7	-	مرتفعة جداً

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية.

يتبين من الجدول رقم (10) أن المتوسطات الحسابية لفقرات بُعد "الخبرة والكفاءة المهنية" انحصرت بين (4.09 - 4.37)، وبوزن نسبي تراوح بين (81.7% - 87.3%)، وانحصرت الانحرافات المعيارية بين (0.58 - 0.82). وتدل القيم المنخفضة للانحرافات المعيارية على تجانس استجابات أفراد العينة وتقارب وجهات نظرهم نحو فقرات البُعد. كما بلغت القيمة الكلية للبعد ككل متوسطاً حسابياً قدره (4.29) ووزناً نسبياً (85.7%) وانحرافاً معيارياً (0.52) بدرجة موافقة (مرتفعة جداً).

ويُظهر الجدول أن الفقرة رقم (2) ونصها: "تتيح المراجعة المشتركة الاستفادة من المعارف التخصصية والمهنية للمكاتب الكبرى أو الزميلة"، احتلت الترتيب الأول بمتوسط حسابي بلغ (4.37) ووزن نسبي (87.3%) وانحراف معياري (0.67) وبدرجة موافقة (مرتفعة جداً). تلتها الفقرة رقم (3) ونصها: "تؤدي مشاركة أكثر من مكتب مراجعة إلى تعزيز القدرة على التعامل مع العمليات المعقدة للعميل" في الترتيب الثاني بمتوسط (4.35) ووزن نسبي (87.1%)، ثم الفقرة رقم (1) ونصها: "يساهم تكامل الخبرات بين مكاتب المراجعة في رفع كفاءة تنفيذ عملية الفحص" في الترتيب الثالث بمتوسط (4.34) ووزن نسبي (86.9%). وجاءت الفقرة رقم (4) ونصها: "تساعد المراجعة المشتركة في تبادل المهارات الفنية المتقدمة بين فريق المراجعين" في المرتبة الرابعة بمتوسط (4.28) ووزن نسبي (85.6%)، بينما احتلت الفقرة رقم (5) ونصها: "ينعكس مستوى التأهيل المهني للمراجعين المشتركين إيجاباً على جودة الأحكام المهنية المتخذة" الترتيب الخامس والأخير بمتوسط حسابي (4.09) ووزن نسبي (81.7%) وانحراف معياري (0.82) وبدرجة موافقة (مرتفعة).

5. البعد الثالث: التنسيق والتشاور المهني

جدول رقم (11): المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لفقرات بُعد "التنسيق والتشاور المهني" (حجم العينة = 93)

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي (%)	الترتيب	درجة الموافقة
1	توجد قنوات اتصال فعالة ومنظمة للتنسيق والتشاور المستمر بين مكاتب المراجعة.	4.49	0.70	89.9	1	مرتفعة جداً
2	يتم حسم نقاط الاختلاف في الآراء الفنية بين المراجعين المشتركين بأسلوب مهني وموضوعي.	4.33	0.63	86.7	2	مرتفعة جداً
3	تعتمد المكاتب المشاركة على أدلة إرشادية ومعايير موحدة للتنسيق الميداني والمكاتب.	4.28	0.63	85.6	5	مرتفعة جداً
4	يسهم التشاور المستمر بين الشركاء في الحد من المخاطر المرتبطة بقرارات المراجعة الحرجة.	4.30	0.59	86.0	3	مرتفعة جداً

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي (%)	الترتيب	درجة الموافقة
5	توثق محاضر التنسيق والاجتماعات المشتركة بدقة لمتابعة سير وتنفيذ مهام المراجعة.	4.29	0.65	85.8	4	مرتفعة جداً
-	البعد الثالث: التنسيق والتشاور المهني (كل)	4.34	0.50	86.8	-	مرتفعة جداً

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية.

يتبين من الجدول رقم (11) أن المتوسطات الحسابية لفقرات بُعد "التنسيق والتشاور المهني" تراوحت بين (4.28 - 4.49)، ووزن نسبي تراوح بين (85.6% - 89.9%)، وانحصرت الانحرافات المعيارية بين (0.59 - 0.70). وتوضح هذه القيم مدى ارتفاع درجة التوافق وانخفاض التشتت بين أفراد العينة حول أهمية التنسيق والتشاور المستمر بين شركاء المراجعة. وقد سجل البُعد ككل متوسطاً حسابياً كلياً بلغ (4.34) ووزناً نسبياً (86.8%) وانحرافاً معيارياً (0.50) بدرجة موافقة (مرتفعة جداً).

ويشير الجدول إلى أن الفقرة رقم (1) ونصها: "توجد قنوات اتصال فعالة ومنتظمة للتنسيق والتشاور المستمر بين مكثبي المراجعة" قد احتلت الترتيب الأول بأعلى متوسط حسابي بلغ (4.49) ووزن نسبي (89.9%) وانحراف معياري (0.70) وبدرجة موافقة (مرتفعة جداً). تلتها الفقرة رقم (2) ونصها: "يتم حسم نقاط الاختلاف في الآراء الفنية بين المراجعين المشتركين بأسلوب مهني وموضوعي" في الترتيب الثاني بمتوسط (4.33) ووزن نسبي (86.7%)، ثم الفقرة رقم (4) ونصها: "يسهم التشاور المستمر بين الشركاء في الحد من المخاطر المرتبطة بقرارات المراجعة الحرجة" في الترتيب الثالث بمتوسط (4.30) ووزن نسبي (86.0%). وأتت الفقرة رقم (5) ونصها: "توثق محاضر التنسيق والاجتماعات المشتركة بدقة لمتابعة سير وتنفيذ مهام المراجعة" في المرتبة الرابعة بمتوسط (4.29) ووزن نسبي (85.8%)، بينما احتلت الفقرة رقم (3) ونصها: "تعتمد المكاتب المشاركة على أدلة إرشادية ومعايير موحدة للتنسيق الميداني والمكثبي" المرتبة الخامسة والأخيرة بمتوسط حسابي (4.28) ووزن نسبي (85.6%) وانحراف معياري (0.63) وبدرجة موافقة (مرتفعة جداً).

إجابة السؤال الثاني:

للتعرف على آراء أفراد عينة الدراسة حول إجابة السؤال الثاني "ما مستوى جودة تقرير المراجعة بأبعادها المختلفة (جودة تخطيط وتنفيذ المراجعة، موضوعية وحيادية التقرير النهائي، توقيت وسرعة إصدار التقرير) من وجهة نظر المراجعين الخارجيين؟"، تم حساب المتوسطات الحسابية

والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية ، وتحديد ترتيب ودرجة الموافقة لكل بُعد ، والموضحة في الجدول رقم (12):

جدول رقم (12): المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لأبعاد المحور الثاني "جودة تقرير المراجعة" (حجم العينة = 93)

البُعد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي (%)	الترتيب	درجة الموافقة
البعد الأول: جودة تخطيط وتنفيذ المراجعة	4.40	0.55	87.9	1	مرتفعة جداً
البعد الثاني: موضوعية وحيادية التقرير النهائي	4.39	0.51	87.9	1	مرتفعة جداً
البعد الثالث: توقيت وسرعة إصدار التقرير	4.31	0.49	86.2	3	مرتفعة جداً
المحور الثاني (جودة تقرير المراجعة ككل)	4.37	0.46	87.3	-	مرتفعة جداً

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية.

يتبين من الجدول رقم (12) على صعيد المتغير التابع المتمثل في جودة تقرير المراجعة ، يُسجل المشهد الإحصائي تعادلاً لافتاً في الصدارة بين بُعد "جودة تخطيط وتنفيذ المراجعة" وبُعد "موضوعية وحيادية التقرير النهائي" بحصولهما على متوسطين حسابيين متقاربين بلغ (4.40) و(4.39) على التوالي ، ويوزن نسبي (87.9%). يعكس هذا التناغم الإحصائي إدراكاً عميقاً بأن جودة المخرج النهائي لعملية المراجعة ليست وليدة صدفة تنظيمية ، بل هي الثمرة الحتمية لتخطيط مشترك دقيق وتنفيذ ميداني محكم. كما أن وجود شريكين يساهم جذرياً في تحصين المراجع ضد الضغوط الاقتصادية والعميقة للإدارة ، مما يعزز الحياد المهني ويكبح ممارسات إدارة الأرباح بصورة فعالة (النهدي ، 2026؛ Ayyash, 2025؛ Nusseir et al., 2024).

وفي المقابل ، جاء بُعد "توقيت وسرعة إصدار التقرير" في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي بلغ (4.31) ووزن نسبي (86.2%). يكتسب هذا الموقع أهمية نقدية بالغة عند تقاطعه مع ما أثير في الأدبيات المقارنة حول إشكالية التأخير الزمني المحتمل نتيجة النقاشات الثنائية بين الشريكين (Van der Zahn & Tebourbi, 2023). غير أن الارتفاع الملحوظ في تقديرات عينة الدراسة يؤكد بوضوح أن المراجعين في أمانة العاصمة صنعاء يرون أن التنظيم المبكر والتنسيق المنهج لا يعيقان توقيت الإصدار ، بل يتسقان مع ما أثبتته الإطار التجريبي لدراسة (Almarzouq et al., 2025) من أن المراجعة المشتركة المنظمة

تسهم في تسليم التقارير في مواعييدها النظامية دون إبطاء يضر بالقيمة الزمنية للمعلومة المحاسبية في أسواق المال.

1. البعد الأول: جودة تخطيط وتنفيذ المراجعة

جدول رقم (13): المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لفقرات بُعد " جودة تخطيط وتنفيذ المراجعة (حجم العينة = 93)"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	درجة الموافقة
1	ينعكس التخطيط المشترك المحكم على دقة وفهم طبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة.	4.54	0.58	90.8	1	مرتفعة جداً
2	تتضمن خطة المراجعة إجراءات استجابة فعالة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.	4.37	0.73	87.3	3	مرتفعة جداً
3	يلتزم المراجعون بتنفيذ كافة اختبارات الالتزام والاختبارات الأساسية اللازمة.	4.28	0.77	85.6	5	مرتفعة جداً
4	يتم تقييم أدلة الإثبات المحصول عليها بدرجة عالية من الكفاية والملائمة.	4.35	0.67	87.1	4	مرتفعة جداً
5	تؤدي كفاءة تنفيذ مراحل الفحص إلى تعزيز الثقة في أدلة المراجعة المبني عليها التقرير.	4.44	0.62	88.8	2	مرتفعة جداً
-	البعد الأول: جودة تخطيط وتنفيذ المراجعة	4.40	0.55	87.9	-	مرتفعة جداً

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية.

يتبين من الجدول رقم (13) أن المتوسطات الحسابية لفقرات بُعد "جودة تخطيط وتنفيذ المراجعة" تراوحت بين (4.28 - 4.54)، وبأوزان نسبية مرتفعة تمتد بين (85.6% - 90.8%)، وانحصرت الانحرافات المعيارية بين (0.58 - 0.77). وتؤكد قيم الانحرافات المعيارية المنخفضة (أقل من 1.00) تجانس وتطابق وجهات نظر الباحثين بشأن أهمية تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بحرفية عالية. وسجل البُعد ككل متوسطاً حسابياً (4.40) ووزناً نسبياً (87.9%) وانحرافاً معيارياً (0.55) بدرجة موافقة (مرتفعة جداً).

ويُبين الجدول أن الفقرة رقم (1) ونصها: "ينعكس التخطيط المشترك المحكم على دقة وفهم طبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة"، قد احتلت الترتيب الأول بأعلى متوسط حسابي بلغ (4.54) ووزن نسبي (90.8%) وانحراف معياري (0.58) وبدرجة موافقة (مرتفعة جداً). تلتها الفقرة رقم (5) ونصها: "تؤدي كفاءة تنفيذ مراحل الفحص إلى تعزيز الثقة في أدلة المراجعة المبني عليها التقرير" في الترتيب الثاني بمتوسط (4.44) ووزن نسبي (88.8%)، ثم الفقرة رقم (2) ونصها: "تتضمن خطة المراجعة إجراءات استجابة فعالة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية" في الترتيب الثالث بمتوسط (4.37) ووزن نسبي (87.3%). وأتت الفقرة رقم (4) ونصها: "يتم تقييم أدلة الإثبات المحصول عليها بدرجة عالية من الكفاية والملائمة" في المرتبة الرابعة بمتوسط (4.35) ووزن نسبي (87.1%)، بينما احتلت الفقرة رقم (3) ونصها: "يلتزم المراجعون بتنفيذ كافة اختبارات الالتزام والاختبارات الأساسية اللازمة" المرتبة والأخيرة بمتوسط حسابي (4.28) ووزن نسبي (85.6%) وانحراف معياري (0.77) وبدرجة موافقة (مرتفعة جداً).

2. البعد الثاني: موضوعية وحيادية التقرير النهائي

جدول رقم (14): المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب ل فقرات بُعد "موضوعية وحيادية التقرير النهائي" (حجم العينة = 93)

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	درجة الموافقة
1	يعكس تقرير المراجعة الرأي الفني المحايد والمستقل بصورة تامة عن ضغوط الإدارة.	4.38	0.67	87.5	4	مرتفعة جداً
2	تتسم الصياغة النهائية لتقرير المراجعة بالشفافية والوضوح في عرض التحفظات إن وجدت.	4.43	0.54	88.6	2	مرتفعة جداً
3	تمنع المراجعة المشتركة أي تأثيرات محتملة قد تمس بحيادية المراجع الفرد.	4.40	0.57	88.0	3	مرتفعة جداً
4	يفصح التقرير بصدق وعدالة عن المركز المالي ونتائج أعمال المنشأة دون تحيز.	4.46	0.54	89.2	1	مرتفعة جداً
5	تتطابق النتائج الواردة في التقرير بصورة موضوعية مع الأدلة المثبتة في أوراق العمل.	4.30	0.75	86.0	5	مرتفعة جداً

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	درجة الموافقة
-	البعد الثاني: موضوعية وحيادية التقرير النهائي	4.39	0.51	87.9	-	مرتفعة جداً

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية.

يتبين من الجدول رقم (14) أن المتوسطات الحسابية لفقرات بُعد "موضوعية وحيادية التقرير النهائي" انحصرت بين (4.30 - 4.46)، وبأوزان نسبية تراوحت بين (86.0% - 89.2%)، وانحصرت الانحرافات المعيارية بين (0.54 - 0.75). وتدل الانحرافات المعيارية المتدنية على اتساق واستقرار آراء أفراد عينة الدراسة حول حيادية واستقلالية التقرير. وسجل البُعد ككل متوسطاً حسابياً إجمالياً بلغ (4.39) ووزناً نسبياً (87.9%) وانحرافاً معيارياً (0.51) بدرجة موافقة (مرتفعة جداً).

ويُظهر الجدول أن الفقرة رقم (4) ونصها: "يفصح التقرير بصدق وعدالة عن المركز المالي ونتائج أعمال المنشأة دون تحيز"، احتلت الترتيب الأول بأعلى متوسط حسابي بلغ (4.46) ووزن نسبي (89.2%) وانحراف معياري (0.54) وبدرجة موافقة (مرتفعة جداً). تلتها الفقرة رقم (2) ونصها: "تتسم الصياغة النهائية لتقرير المراجعة بالشفافية والوضوح في عرض التحفظات إن وجدت" في الترتيب الثاني بمتوسط (4.43) ووزن نسبي (88.6%)، ثم الفقرة رقم (3) ونصها: "تمنع المراجعة المشتركة أي تأثيرات محتملة قد تمس بحيادية المراجع الفرد" في الترتيب الثالث بمتوسط (4.40) ووزن نسبي (88.0%). وجاءت الفقرة رقم (1) ونصها: "يعكس تقرير المراجعة الرأي الفني المحايد والمستقل بصورة تامة عن ضغوط الإدارة" في المرتبة الرابعة بمتوسط (4.38) ووزن نسبي (87.5%)، بينما احتلت الفقرة رقم (5) ونصها: "تتطابق النتائج الواردة في التقرير بصورة موضوعية مع الأدلة المثبتة في أوراق العمل" المرتبة الخامسة والأخيرة بمتوسط حسابي (4.30) ووزن نسبي (86.0%) وانحراف معياري (0.75) وبدرجة موافقة (مرتفعة جداً).

3. البُعد الثالث: توقيت وسرعة إصدار التقرير

جدول رقم (15): المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لفقرات بُعد "توقيت وسرعة إصدار التقرير" (حجم العينة = 93)

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	درجة الموافقة
1	يصدر تقرير المراجعة في المواعيد النظامية المحددة دون أي تأخير غير مبرر.	4.26	0.59	85.2	4	مرتفعة جداً
2	يسهم توزيع المهام في تسريع إنجاز أعمال الفحص وإعداد التقرير النهائي في الوقت الملائم.	4.27	0.59	85.4	3	مرتفعة جداً
3	تتيح كفاءة التنسيق المشترك الالتزام بالجدول الزمني المقررة لتسليم القوائم المالية.	4.39	0.57	87.7	1	مرتفعة جداً
4	يساعد الالتزام بالتوقيتات الزمنية على تعظيم المنفعة من المعلومات المالية للمستفيدين.	4.37	0.57	87.3	2	مرتفعة جداً
5	تمنع المراجعة المشتركة ضغوط الوقت التي قد تواجه مراجعاً منفرداً في المراحل النهائية.	4.26	0.64	85.2	5	مرتفعة جداً
-	البُعد الثالث (توقيت وسرعة إصدار التقرير)	4.31	0.49	86.2	-	مرتفعة جداً

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية.

يتبين من الجدول رقم (15) أن المتوسطات الحسابية لفقرات بُعد "توقيت وسرعة إصدار التقرير" تراوحت بين (4.26 - 4.39)، وبوزن نسبي تراوح بين (85.2% - 87.7%)، وانحصرت الانحرافات المعيارية بين (0.57 - 0.64). وتشير قيم الانحرافات المعيارية المنخفضة إلى تجانس استجابات المبحوثين وتوافقهم الكبير على أهمية السرعة والتوقيت المناسب في إصدار التقرير. وقد سجل البُعد ككل متوسطاً حاسبياً قدره (4.31) ووزناً نسبياً (86.2%) وانحرافاً معيارياً (0.49) بدرجة موافقة (مرتفعة جداً).

ويشير الجدول إلى أن الفقرة رقم (3) ونصها: "تتيح كفاءة التنسيق المشترك الالتزام بالجدول الزمنية المقررة لتسليم القوائم المالية" قد احتلت الترتيب الأول بمتوسط حسابي بلغ (4.39) ووزن نسبي (87.7%) وانحراف معياري (0.57) وبدرجة موافقة (مرتفعة جداً). تلتها الفقرة رقم (4) ونصها: "يساعد الالتزام بالتوقعات الزمنية على تعظيم المنفعة من المعلومات المالية للمستفيدين" في الترتيب الثاني بمتوسط (4.37) ووزن نسبي (87.3%)، ثم الفقرة رقم (2) ونصها: "يسهم توزيع المهام في تسريع إنجاز أعمال الفحص وإعداد التقرير النهائي في الوقت الملائم" في الترتيب الثالث بمتوسط (4.27) ووزن نسبي (85.4%). بينما اشتركت الفقرتان رقم (1) ونصها: "يصدر تقرير المراجعة في المواعيد النظامية المحددة دون أي تأخير غير مبرر" ورقم (5) ونصها: "تمنع المراجعة المشتركة ضغوط الوقت التي قد تواجه مراجعاً منفرداً في المراحل النهائية" في الترتيب الرابع مكرر بمتوسط حسابي (4.26) ووزن نسبي (85.2%) وبالتالي فقد تم الاحتكام إلى قاعدة الانحراف المعياري لترجيح الترتيب؛ حيث حظيت الفقرة رقم (1) بانحراف معياري أقل بلغ (0.59) لتتال المرتبة الرابعة، بينما جاءت الفقرة رقم (5) بانحراف معياري أعلى بلغ (0.64) لتستقر في المرتبة الخامسة والأخيرة، وكلاهما تحظيان بدرجة موافقة (مرتفعة جداً)..

ثالثاً: اختبار فرضيات الدراسة:

يهدف هذا القسم إلى عرض وتحليل نتائج الاختبارات الإحصائية لفرضيات الدراسة، وذلك من خلال الانتقال من مرحلة التوصيف الظاهري إلى مرحلة الاستدلال الإحصائي (Inferential Statistics). يسعى الباحث إلى قياس مدى معنوية الأثر الذي يمارسه المتغير المستقل إبعاد المراجعة المشتركة (توزيع وتخصيص مهام المراجعة، الخبرة والكفاءة المهنية، التنسيق والتشاور المهني) على المتغير التابع (جودة تقرير المراجعة). وقد تم الاعتماد على أسلوب تحليل الانحدار المتعدد (Multiple Regression) لاختبار الفرضية الرئيسية، والقرعية، وفيما يلي عرض لنتائج هذه الاختبارات:

نتائج اختبار الفرضية الرئيسية:

اختبار الفرضية الرئيسية الأولى

نص الفرضية: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمراجعة المشتركة (بأبعادها: توزيع وتخصيص مهام المراجعة، الخبرة والكفاءة المهنية، التنسيق والتشاور المهني) على جودة تقرير المراجعة لدى المراجعين الخارجيين في أمانة العاصمة صنعاء عند مستوى دلالة (ألفا أقل من أو يساوي 0.05)".

جدول (16) نموذج الانحدار الخطي المتعدد ومعاملاته للتنبؤ بـ (جودة تقرير المراجعة)

المتغيرات في النموذج النهائي (Model 3)	المعاملات غير المعيارية (B)	الخطأ المعياري	المعاملات المعيارية (Beta)	قيمة (t) المحسوبة	مستوى الدلالة	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R ²)	قيمة (F) المحسوبة	مستوى دلالة	(VIF)
الثابت (Constant)	0.666	0.227	-	2.939	0.004	0.869	0.756	91.922	0.000	—
الخبرة والكفاءة المهنية	0.357	0.079	0.411	4.522	0.000	-	-	-	-	3.008
توزيع وتخصيص مهام المراجعة	0.267	0.074	0.300	3.583	0.001	-	-	-	-	2.562
التنسيق والتشاور المهني	0.227	0.071	0.249	3.178	0.002	-	-	-	-	2.235

يشير الجدول (16) الى ما يلي:

- أن النموذج الإحصائي يتمتع بقدرة تفسيرية عالية؛ حيث بلغ معامل الارتباط المتعدد ($R = 0.869$)، في حين بلغ معامل التحديد ($R^2 = 0.756$) والمعامل المعدل ($\text{Adjusted } R^2 = 0.748$)، مما يشير إلى أن أبعاد المراجعة المشتركة (توزيع وتخصيص مهام التدقيق، الخبرة والكفاءة المهنية، التنسيق والتشاور المهني) تفسر نحو (75.6%) من التغيرات الحاصلة في جودة تقرير المراجعة لدى المراجعين الخارجيين في أمانة العاصمة صنعاء، بينما تعود النسبة الباقية لعوامل أخرى لم تُدرج في النموذج. وقد جاء اختبار تحليل التباين (ANOVA) ليؤكد معنوية النموذج ككل بقيمة (F) بلغت (91.922) وبمستوى دلالة إحصائية بلغ (0.000)، وهي قيمة تقل عن مستوى الدلالة (0.05)، وهو ما ترتب عليه رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة بوجود أثر ذي دلالة إحصائية لأبعاد المراجعة المشتركة مجتمعة على الجودة الكلية لتقرير المراجعة.
- وفيما يتعلق بتحليل المعاملات الفردية لأبعاد المراجعة المشتركة، فقد أظهرت نتائج الانحدار أن بُعد الخبرة والكفاءة المهنية جاء في المرتبة الأولى من حيث التأثير النسبي بقيمة معامل معياري ($\text{Beta} = 0.411$) وقيمة اختبار (t) بلغت (4.522) عند مستوى دلالة ($\text{Sig} = 0.000$)، تلاه في المرتبة الثانية بُعد توزيع وتخصيص مهام التدقيق بمعامل معياري ($\text{Beta} = 0.300$) وقيمة (t) بلغت (3.583) عند مستوى دلالة ($\text{Sig} = 0.001$)، تعكس هذه النتيجة حقيقة استراتيجية مفادها أن توحيد الطاقات وتبادل الخبرات بين المكاتب الشريكة يمثل حجر الأساس لأي عملية مراجعة مشتركة ناجحة.

وهذا يتطابق مع ما خلصت إليه دراسة (Hegazy & Ebrahim, 2022) ودراسة (Al Sharabi et al., 2024)، والتي أثبتت أن المراجعة المشتركة تعمل كقناة نقل للخبرات، وتساهم بفاعلية غير مباشرة ومباشرة في رفع كفاءة الأحكام المهنية وتحسين مخرجات المراجعة.

- جاء في المرتبة الثانية بعد توزيع وتخصيص مهام التدقيق بمعامل معياري ($Beta = 0.300$) وقيمة (t) بلغت (3.583) عند مستوى دلالة ($Sig = 0.001$)، وتتقاطع هذه النتيجة طردياً مع الظروف النظرية لدراسة (Biehl et al., 2022) ونظرية الألعاب، والتي أكدت أن العدالة والتوازن في توزيع العمل بين الشريكين يمنعان بروز ظاهرة "الانكسار" التي حذرت منها دراسة (Joshi, 2026)، مما يضمن شمولية الفحص وعدم ترك ثغرات رقابية.
- ثم جاء بعد التنسيق والتشاور المهني بالمرتبة الثالثة بمعامل معياري ($Beta = 0.249$) وقيمة (t) بلغت (3.178) عند مستوى دلالة ($Sig = 0.002$). وتتوافق هذه النتائج مع "مبدأ العيون الأربع"، ومتوافق أيضاً مع ما خلصت إليه دراسة (Marnet, 2021) ودراسة (Zimbelmann & Schmidt, 2023) حول قدرة جلسات التشاور المستمرة على الحد من التحيزات المعرفية، وكبح التفكير الجماعي، والارتقاء بمستوى الشك المهني عند تقييم التقديرات المحاسبية.
- بناءً على ما سبق تُرفض الفرضية الصفريّة الرئيسية الأولى وتُقبل الفرضية البديلة، والتي تنص على: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمراجعة المشتركة بأبعادها (توزيع وتخصيص مهام المراجعة، الخبرة والكفاءة المهنية، والتنسيق والتشاور المهني) على جودة تقرير المراجعة لدى المراجعين الخارجيين في أمانة العاصمة صنعاء."

الفرضية الفرعية الاولى

"لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأبعاد المراجعة المشتركة (توزيع وتخصيص مهام المراجعة، الخبرة والكفاءة المهنية، التنسيق والتشاور المهني) على جودة تخطيط وتنفيذ المراجعة لدى المراجعين الخارجيين في أمانة العاصمة صنعاء عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)."

جدول رقم (17): نتائج تحليل الانحدار المتعدد لأبعاد المراجعة المشتركة في تعزيز جودة
تخطيط وتنفيذ المراجعة (حجم العينة 93 = N)

المتغيرات في النموذج النهائي (Model 3)	المعاملات غير المعيارية (B)	الخطأ المعيارى	المعاملات المعيارية (Beta)	قيمة (t) المحسوبة	مستوى الدلالة	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R ²)	قيمة (F) المحسوبة	مستوى دلالة	(VIF)
الثابت (Constant)	0.342	0.331	-	1.035	0.303	0.796	0.634	51.416	0.000	—
الخبرة والكفاءة المهنية	0.391	0.115	0.378	3.397	0.001	-	-	-	-	3.008
توزيع وتخصيص مهام المراجعة	0.336	0.104	0.309	3.224	0.002	-	-	-	-	2.235
التنسيق والتشاور المهني	0.204	0.109	0.192	1.875	0.064	-	-	-	-	2.562

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية (برنامج SPSS).

يشير الجدول (17) الى ما يلي:

- أن النموذج الإحصائي يتمتع بقدرة تفسيرية عالية؛ حيث بلغ معامل الارتباط المتعدد ($R = 0.796$)، في حين بلغ معامل التحديد ($R^2 = 0.634$)، مما يشير إلى أن أبعاد المراجعة المشتركة (توزيع وتخصيص مهام التدقيق، الخبرة والكفاءة المهنية، التنسيق والتشاور المهني) تفسر نحو (63.4%) من التغيرات الحاصلة في جودة تخطيط وتنفيذ التدقيق لدى المراجعين الخارجيين في أمانة العاصمة صنعاء، بينما تعود النسبة الباقية لعوامل أخرى لم تُدرج في النموذج. وقد جاء اختبار تحليل التباين (ANOVA) ليؤكد معنوية النموذج ككل بقيمة (F) بلغت (51.416) وبمستوى دلالة إحصائية بلغ (0.000)، وهي قيمة تقل كثيراً عن مستوى الدلالة المعمد (0.05)، وهو ما ترتب عليه رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة بوجود أثر ذي دلالة إحصائية لأبعاد المراجعة المشتركة مجتمعة على جودة تخطيط وتنفيذ التدقيق.
- وفيما يتعلق بتحليل المعاملات الفردية لأبعاد المراجعة المشتركة، فقد أظهرت نتائج الانحدار أن بُعد الخبرة والكفاءة المهنية جاء في المرتبة الأولى من حيث التأثير النسبي بقيمة معامل معياري (Beta = 0.378) وقيمة اختبار (t) بلغت (3.397) عند مستوى دلالة (Sig = 0.001)، تلاه في المرتبة الثانية بُعد التنسيق والتشاور المهني بمعامل معياري (Beta = 0.309) وقيمة (t) بلغت (3.224) عند مستوى

دلالة ($\text{Sig} = 0.002$)، ثم بُعد توزيع وتخصيص مهام التدقيق بمعامل معياري ($\text{Beta} = 0.192$) وقيمة (t) بلغت (1.875) عند مستوى دلالة ($\text{Sig} = 0.064$). كما أكدت إحصاءات التعدد الخطي خلو النموذج من مشكلة الارتباط الخطي المتعدد العالي؛ إذ تراوحت قيم معامل تضخم التباين (VIF) للأبعاد بين (2.235 و 3.008)، مما يثبت صلاحية النموذج وثباته الإحصائي ويؤكد أن تطبيق آلية المراجعة المشتركة بجميع أبعادها يمثل مدخلاً فاعلاً لرفع كفاءة مراحل تخطيط وتنفيذ مهام التدقيق الميداني لدى المراجعين الخارجيين في أمانة العاصمة صنعاء. يُفسر تصدر بُعد "الخبرة والكفاءة المهنية" واحتفازه بالأثر الأكبر ($\text{beta} = 0.492$) بأن جودة التخطيط الميداني وفحص الأنظمة الحاسوبية المعقدة ترتبط بالمستوى المعرفي والمهني للشريكين، وهو ما يتسق مع ما توصلت إليه دراسة (Hegazy & Ebrahim, 2022) من أن إشراك مكاتب ذات كفاءة عالية وخبرة قطاعية يضمن صياغة برامج مراجعة محكمة. وفي المقابل، فإن الدخول المؤثر لبُعد "التنسيق والتشاور المهني" ($\text{beta} = 0.354$) يجسد القيمة العملية لتفعيل "مبدأ العيون الأربع" في مرحلة التنفيذ المبكر لاكتشاف الأخطاء وتصحيح مسار الفحص (Marnet, 2021). أما استبعاد بُعد "توزيع المهام" فيؤكد إحصائياً أن توزيع الأدوار وحده لا قيمة له إن لم يكن مدعوماً بكفاءة عالية وتنسيق تشاوري حقيقي، وهو ما يتقاطع جزئياً مع محاذير (Biehl et al., 2022) حول مخاطر التفاوت في الكفاءة.

وبناء على ما سبق يتم رفض الفرضية الصفرية (العدمية) وقبول الفرضية البديلة جزئياً، والتي تنص على:

"يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأبعاد المراجعة المشتركة (تحديداً: الخبرة والكفاءة المهنية، والتنسيق والتشاور المهني) على جودة تخطيط وتنفيذ المراجعة لدى المراجعين الخارجيين في أمانة العاصمة صنعاء عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)."

اختبار الفرضية الفرعية الثانية

"لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأبعاد المراجعة المشتركة على موضوعية وحيادية التقرير النهائي لدى المراجعين الخارجيين في أمانة العاصمة صنعاء عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)."

جدول رقم (18): نتائج تحليل الانحدار المتعدد لأبعاد المراجعة المشتركة في موضوعية

وحيدة التقرير النهائي (حجم العينة 93 N)

المتغيرات في النموذج النهائي (Model 3)	المعاملات غير المعيارية (B)	الخطأ المعيارى	المعاملات المعيارية (Beta)	قيمة (t) المحسوبة	مستوى الدلالة	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R ²)	قيمة (F) المحسوبة	مستوى دلالة	(VIF)
الثابت (Constant)	0.392	0.275	—	1.424	0.158	0.841	0.707	71.718	0.000	—
الخبرة والكفاءة المهنية	0.331	0.087	0.328	3.828	0.000	-	-	-	-	2.235
توزيع وتخصيص مهام المراجعة	0.310	0.090	0.315	3.434	0.001	-	-	-	-	2.562
التنسيق والتشاور المهني	0.280	0.096	0.291	2.928	0.004	-	-	-	-	3.008

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية (برنامج SPSS).

يشير الجدول (18) الى ما يلي:

أن النموذج الإحصائي يتمتع بقدرة تفسيرية عالية؛ حيث بلغ معامل الارتباط المتعدد ($R = 0.841$)، في حين بلغ معامل التحديد ($R^2 = 0.707$) والمعامل المعدل ($\text{Adjusted } R^2 = 0.698$)، مما يشير إلى أن أبعاد المراجعة المشتركة (توزيع وتخصيص مهام التدقيق، الخبرة والكفاءة المهنية، التنسيق والتشاور المهني) تفسر نحو (70.7%) من التغيرات الحاصلة في موضوعية وحيدة التقرير النهائي لدى المراجعين الخارجيين في أمانة العاصمة صنعاء، بينما تعود النسبة الباقية لعوامل أخرى لم تُدرج في النموذج. وقد جاء اختبار تحليل التباين (ANOVA) ليؤكد معنوية النموذج ككل بقيمة (F) بلغت (71.718) وبمستوى دلالة إحصائية بلغ (0.000)، وهي قيمة تقل كثيراً عن مستوى الدلالة المعمد (0.05)، وهو ما ترتب عليه رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة بوجود أثر ذي دلالة إحصائية لأبعاد المراجعة المشتركة مجتمعة على موضوعية وحيدة التقرير النهائي.

وفيما يتعلق بتحليل المعاملات الفردية لأبعاد المراجعة المشتركة، فقد أظهرت نتائج الانحدار أن بُعد التنسيق والتشاور المهني جاء في المرتبة الأولى من حيث التأثير النسبي بقيمة معامل معياري (Beta = 0.328) وقيمة اختبار (t) بلغت (3.828) عند مستوى دلالة (Sig = 0.000)، تلاه في المرتبة الثانية بُعد توزيع وتخصيص مهام التدقيق بمعامل معياري (Beta = 0.315) وقيمة (t) بلغت (3.434) عند

مستوى دلالة ($\text{Sig} = 0.001$)، ثم بُعد الخبرة والكفاءة المهنية بمعامل معياري ($\text{Beta} = 0.291$) وقيمة (t) بلغت (2.928) عند مستوى دلالة ($\text{Sig} = 0.004$). كما أكدت إحصاءات التعدد الخطي خلو النموذج من مشكلة الارتباط الخطي المتعدد العالي؛ إذ تراوحت قيم معامل تضخم التباين (VIF) للأبعاد بين (2.235 و 3.008)، مع قيم تسامح جيدة، مما يثبت صلاحية النموذج وثباته الإحصائي ويؤكد أن تطبيق آلية المراجعة المشتركة بجميع أبعادها يمثل مدخلاً فاعلاً لتعزيز كفاءة المراجعين، ودعم موضوعية وحيادية التقارير النهائية الصادرة عنهم في بيئة الأعمال بأمانة العاصمة صنعاء.

وبناء على ما سبق رفض الفرضية الصفريّة وقبول الفرضية البديلة كلياً ثبوت وجود أثر ذي دلالة إحصائية لكافة أبعاد المراجعة المشتركة في موضوعية وحيادية التقرير النهائي عند ($\alpha \leq 0.05$).

اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

"لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأبعاد المراجعة المشتركة على توقيت وسرعة إصدار التقرير لدى المراجعين الخارجيين في أمانة العاصمة صنعاء عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)."

جدول رقم (19): نتائج تحليل الانحدار المتعدد لأبعاد المراجعة المشتركة في توقيت وسرعة

إصدار التقرير ($N = 93$)

المتغيرات في النموذج النهائي (Model 3)	المعاملات غير المعيارية (B)	الخطأ المعياري	المعاملات المعيارية (Beta)	قيمة (t) المحسوبة	مستوى الدلالة	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	قيمة (F) المحسوبة	مستوى دلالة (VIF)
الثابت (Constant)	1.265	0.348	—	3.632	0.000	0.701	0.492	28.701	0.000
الخبرة والكفاءة المهنية	0.399	0.121	0.431	3.292	0.001	-	-	-	3.008
توزيع وتخصيص مهام المراجعة	0.286	0.114	0.303	2.503	0.014	-	-	-	2.562
التنسيق والتشاور المهني	0.013	0.110	0.014	0.121	0.904	-	-	-	2.235

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية (برنامج SPSS).

يشير الجدول (19) الى ما يلي:

يُظهر تحليل الانحدار الخطي المتعدد لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة الخاصة بأثر أبعاد المراجعة المشتركة على توقيت وسرعة إصدار التقرير أن النموذج الإحصائي يتمتع بقدرة تفسيرية مقبولة؛ حيث بلغ معامل الارتباط المتعدد ($R = 0.701$) ، في حين بلغ معامل التحديد ($R^2 = 0.492$) ومعامل المعدل ($\text{Adjusted } R^2 = 0.475$)، مما يشير إلى أن أبعاد المراجعة المشتركة (توزيع وتخصيص مهام التدقيق، الخبرة والكفاءة المهنية، التنسيق والتشاور المهني) تفسر نحو (49.2%) من التغيرات الحاصلة في توقيت وسرعة إصدار تقرير المراجعة لدى المراجعين الخارجيين في أمانة العاصمة صنعاء، بينما تعود النسبة الباقية لعوامل أخرى لم تُدرج في النموذج. وقد جاء اختبار تحليل التباين (ANOVA) ليؤكد معنوية النموذج ككل بقيمة (F) بلغت (28.701) وبمستوى دلالة إحصائية بلغ (0.000)، وهي قيمة تقل كثيراً عن مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، وهو ما ترتب عليه رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة بوجود أثر ذي دلالة إحصائية لأبعاد المراجعة المشتركة مجتمعة على توقيت وسرعة إصدار التقرير النهائي.

وفيما يتعلق بتحليل المعاملات الفردية لأبعاد المراجعة المشتركة، فقد أظهرت نتائج الانحدار أن بُعد الخبرة والكفاءة المهنية جاء في المرتبة الأولى من حيث التأثير المعنوي بقيمة معامل معياري (Beta = 0.431) وقيمة اختبار (t) بلغت (3.292) عند مستوى دلالة (Sig = 0.001)، تلاه في المرتبة الثانية بُعد توزيع وتخصيص مهام التدقيق بمعامل معياري (Beta = 0.303) وقيمة (t) بلغت (2.503) عند مستوى دلالة (Sig = 0.014)، في حين لم يظهر أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لبُعد التنسيق والتشاور المهني في هذا الجانب نظراً لبلوغ مستوى الدلالة (0.904). كما أكدت إحصاءات التعدد الخطي خلو النموذج من مشكلة الارتباط الخطي المتعدد العالي؛ إذ تراوحت قيم معامل تضخم التباين (VIF) للأبعاد بين (2.235 و 3.008)، مما يثبت صلاحية وثبات النموذج الإحصائي ويؤكد أن توفر الخبرات العالية وتوزيع المهام بدقة بين المراجعين المشتركين يسهم بفعالية في تسريع إنجاز أعمال الفحص وإصدار التقارير في المواعيد المحددة دون الإخلال بجودة المراجعة

يثير استبعاد بُعد "التنسيق والتشاور" هنا وعدم تأثيره المباشر على السرعة نقاشاً نقدياً مهماً؛ فبينما يرى البعض أن كثرة النقاشات قد تستهلك وقتاً، تؤكد النتائج الحالية أن وجود الخبرة العالية والتوزيع الدقيق للمهام هما المعياران الحاكمان لتسليم التقارير في مواعيدها المحددة دون إبطاء. وتتطابق هذه النتيجة الإطار التجريبي لدراسة (Almarzouq et al., 2025) في الأسواق الناشئة بدولة الكويت، والتي أكدت أن المراجعة المشتركة المنظمة والمبنية على توزيع محكم للعمل تسهم في إصدار القوائم المالية بشكل أسرع وأكثر كفاءة (Van der Zahn & Tebourbi, 2023).

وبناء على ما سبق رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة جزئياً، لوجود أثر ذي دلالة إحصائية لبُعدي (الخبرة والكفاءة المهنية، وتوزيع وتخصيص مهام المراجعة) في توقيت وسرعة إصدار التقرير النهائي عند ($\alpha \leq 0.05$).

النتائج والتوصيات

أولاً: نتائج الدراسة

- أظهرت نتائج التحليل الميداني موافقة عالية جداً وإجماعاً كبيراً بين أفراد عينة الدراسة من المراجعين الخارجيين حول كافة أبعاد المراجعة المشتركة. وقد احتل بُعد "توزيع وتخصيص مهام المراجعة" المرتبة الأولى من حيث درجة التوافق، يليه بُعد "التنسيق والتشاور المهني"، ثم بُعد "الخبرة والكفاءة المهنية".
- بيّنت النتائج وجود تقييم مرتفع جداً لمستوى جودة تقرير المراجعة بجميع أبعاده لدى المراجعين الخارجيين. وجاء بُعد "جودة تخطيط وتنفيذ المراجعة" في المقدمة، تلاه مباشرة بُعد "موضوعية وحيادية التقرير النهائي"، ثم بُعد "توقيت وسرعة إصدار التقرير".
- أثبتت نتائج التحليل وجود أثر إيجابي ذي دلالة إحصائية للمراجعة المشتركة بأبعادها المختلفة على تحسين جودة تقرير المراجعة، مما يعكس دور المراجعة المشتركة كآلية تعزز من كفاءة وموثوقية التقارير المالية الصادرة.
- أظهر تحليل الانحدار أن بُعد "الخبرة والكفاءة المهنية" هو الأكثر تأثيراً والأكثر مساهمة في تفسير جودة تقرير المراجعة، يليه بُعد "توزيع وتخصيص مهام المراجعة"، وأخيراً بُعد "التنسيق والتشاور المهني".

ثانياً: توصيات الدراسة

- بناءً على ما أسفرت عنه نتائج الدراسة الميدانية، يوصى الباحث بالآتي:
- تشجيع مكاتب وشركات المراجعة المحلية على تبني وتطبيق أسلوب المراجعة المشتركة، لما له من أثر مباشر في تبادل الخبرات والكفاءات المتقدمة ورفع جودة التقرير النهائي.
- وضع أدلة إرشادية وبروتوكولات تنظيمية موحدة لضبط عملية التنسيق بين مكاتب المراجعة المشاركين، لضمان حسم أي اختلافات في الآراء الفنية بأسلوب مهني وموضوعي.
- تنظيم عملية تقسيم وتوزيع مهام المراجعة بين أطراف المراجعة المشتركة وفقاً لنقاط القوة والتخصص المهني لكل مكتب، لمنع التكرار وضمان شمولية فحص بنود القوائم المالية.
- التركيز على رفع كفاءة وتأهيل المراجعين المشاركين في مهام المراجعة المشتركة على التطورات في معايير المراجعة الدولية لتعزيز جودة الأحكام المهنية المتخذة.
- دعوة الجهات المهنية والرقابية إلى إصدار معايير وضوابط تنظيمية محددة ترعى تطبيق المراجعة المشتركة وضبط مسؤوليات المراجعين الخارجيين.

ثالثاً: المقترحات والبحوث المستقبلية

يقترح الباحث إجراء الدراسات المستقبلية الآتية:

- إجراء دراسة ميدانية تستهدف قياس أثر تطبيق أسلوب المراجعة المشتركة في تضيق فجوة التوقعات بين مراجعو الحسابات ومستخدمي القوائم المالية (كالمنظمين، والمستثمرين، والمقرضين).
- دراسة تحليلية لمعرفة مدى مساهمة تضافر جهود المراجعين في إطار المراجعة المشتركة في الكشف عن التحريفات والاحتياال المالي مقارنة بالمراجعة الفردية.

قائمة المراجع

اولا: المراجع العربية:

1. الجبر، يحيى علي، والسعدون، ناصر محمد. (2014). التدقيق المشترك وأثره على الجودة والموثوقية المحاسبية للشركات في سوق الأوراق المالية السعودية. مجلة الإدارة العامة، المجلد 54، العدد الثاني، 283-330.
1. الذنيبات، علي عبد القادر. (2017). تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق (ط). (6). دار وائل للشر والتوزيع، عمان، الأردن.
2. الذيفاني، محمد صالح؛ والغزي، بن علي الغزي. (2026). الإطار النظري والعملي للمراجعة واتجاهاتها المعاصرة. مجلة جامعة عمران، (06)، 251-288.
2. زكر، عبد الأمير موسى، وذنون، آلاء عبد الواحد. (2021). تأثير المراجعة المشترك على استمرارية عمل المراجع الخارجي: دراسة استطلاعية لآراء عينة من مراقبي الحسابات المستقلين في العراق. مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، 17(56)، ج1، 99-116.
<https://doi.org/10.25130/tjaes.17.56.1.6>
3. عبد الحميد، أحمد أشرف. (2014). أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة: دراسة ميدانية. الجمعية المصرية لمراجعة الحسابات، جامعة المنصورة، العدد 38، 165-219.
3. عبد الفتاح، سعيد توفيق أحمد. (2013). علاقة خصائص لجان المراجعة بجودة التقارير المالية (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر، ص 64.
4. العبيد، عباس ميرغني أحمد، النور، نصر الدين حامد أحمد، ومحمد، عبدالوهاب موسى الجعلي. (2022). أثر مخاطر المراجعة الإلكترونية على تقرير المراجع الخارجي: دراسة ميدانية على قطاع المراجعة في السودان. مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، مج6، ع2، 561 - 580.
<http://search.mandumah.com/Record/1321175>
4. عياش، مهند عباس. (2024). تأثير استخدام أسلوب المراجعة المشترك في تعزيز جودة تقرير المراجعة الخارجي: دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمراجعين المهنيين. المجلة الدولية للدراسات في إدارة الأعمال والاقتصاد والاستراتيجيات، 3(2)، 121-122.
5. متولي، أحمد زكي حسين. (2013). قياس أثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة (Joint Audit) على أسعار الأسهم: دليل من البورصة المصرية. مجلة التجارة والتمويل، ع4، 401 - 459. مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record/650842>
6. النهدي، إيمان عبد الحبيب عبد الله. (2026). مدى قدرة المراجعة المشترك على الحد من ممارسات إدارة الأرباح. مجلة القرطاس، 1(28).
<https://alqurtas.alandalus-libya.org.ly/ojs/index.php/qjhar/article/view/1602>

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية

7. AICPA. (2012). (Codification of Statements on Auditing Standards .American Institute of Certified Public Accountants.
8. Al Sharabi, N. M. S., AL Hobaishi, W. A. M & ,AL Mehgani, M. A. A .(2024) . The impact of joint audit relationship with the local and international experience of external auditors on audit quality .International Journal of Accounting and Management Sciences .100–86 ,(1)3 ,<https://doi.org/10.56830/IJAMS01202406>
9. Alassy, M. (2015). The Effect of Joint Audit on Audit Quality: Empirical Evidence from Companies Listed on the Egyptian Stock Exchange .International Journal of Accounting and Financial Reporting .207–195 ,(2)5 ,
10. Ali Hassan, M., Van Der Zahn, M & ,Tebourbi, I. (2026). Joint audit work allocation in the mandatory joint audit setting .Cogent Business & Management , .2640254 ,(1)13
11. Almarzouq, M. N., Alazemi, S., Alrefai, A & ,Alawadhi, A. (2025). Timeliness in financial reporting in emerging markets: investigating the effect of joint audits .Asian Journal of Accounting Research .199–186 ,(2)10 , <https://doi.org/10.1108/AJAR-12-2023-0401>
12. André, P., Broye, G., Pong, C., & Schatt, A. (2016). Are joint audits associated with higher audit fees?. European Accounting Review, 25(2), 245-274.
13. Ayyash, M. A .(2025) .The impact of using the joint audit method in enhancing the quality of the external audit report .Account and Financial Management Journal .3456–3445 ,(1)10 ,<https://doi.org/10.47191/afmj/v10i1.02>
14. Baldauf, J & ,Steckel, R. (2012). Joint Audit and Accuracy of the Auditor's Report: An Empirical Study .International Journal of Economic Sciences and Applied Research, 5(2), 7–42.
15. Biehl, H., Bleibtreu, C & ,Stefani, U. (2022) .(Effects of joint audits on audit quality and audit costs: A game-theoretical explanation for contradictory empirical results .University of Konstanz and BI Norwegian Business School. SSRN 3816011.
16. Biehl, H., Bleibtreu, C & ,Stefani, U. (2026) .(Joint audit and audit quality: A behavioural perspective .Research Report & Working Paper Series, University of Konstanz and BI Norwegian Business School.
17. Center for Audit Quality (CAQ). (2013). *Audit Quality Reporting* .Retrieved from www.thecaq.org.

18. Deng, M., Lu, T., Simunic, D. A., & Ye, M. (2014). Do joint audits improve or impair audit quality?. *Journal of Accounting research*, 52(5), 1029-1060.
19. DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
20. Efiong, E., Bassey, B. E., Hadrain, A. acha, Charlsie, A., & Golce, B. D. (2017). The Effects of Audit Evidence on the Audit Report of Commercial Banks in Nigeria. *Asian Journal of Business and Management*, 5(6). Retrieved from <https://www.ajouronline.com/index.php/AJBM/article/view/5115>
21. Efiong, E., Bassey, B. E., Hadrain, A. acha, Charlsie, A., & Golce, B. D. (2017). The Effects of Audit Evidence on the Audit Report of Commercial Banks in Nigeria. *Asian Journal of Business and Management*, 5(6). Retrieved from <https://www.ajouronline.com/index.php/AJBM/article/view/5115>
22. Elmashtawy, A., Almaqtari, F. A., Che Haat, M. H & ,Ismail, S. (2026). The moderating effect of joint audit on the association between board effectiveness and audit quality: empirical evidence from a developing country .*The Bottom Line* .240–221 ,(2)39 ,<https://doi.org/10.1108/BL-10-2022-0143>
23. Elmashtawy, A., Che Haat, M. H., Ismail, S & ,Almaqtari, F. A .(2024) .Audit committee effectiveness and audit quality: The moderating effect of joint audit . *Arab Gulf Journal of Scientific Research* .533–512 ,(3)42 , <https://doi.org/10.1108/AGJSR-09-2022-0202>
24. Francis, J. R., Richard, C & ,Vanstraelen, A. (2009). Assessing France's Joint Audit Requirement: Are Two Heads Better Than One ?*Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 35–63.
25. Geiger, M & ,Raghunandan, I. K. (2002). Auditor tenure and audit reporting failures .*Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 20(1), .78–67
26. Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2018). *Multivariate Data Analysis* (8th ed.).
27. Hassan, A., Tóth, Á & ,Borbély, K .(2026) .Joint audit research: A systematic literature review and future research agenda .*Accounting Perspectives* ,(2)25 , .288–269
28. Hassan, M. I. A., Borbely, K., & Tóth, Á. (2026). Audit fees in the mandatory joint audit setting: a comparative study between the European Union and the MENA region. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 1-28.
29. Hegazy, M & ,Ebrahim, H .(2022) .Are joint audits associated with higher audit quality ?*Corporate Ownership & Control* .216–204 ,(2)19 , <https://doi.org/10.22495/cocv19i2art16>
30. Hima, Z., Yusoff, W. S & ,Saraih, U. N. B .(2024) .The effect of joint audit on audit quality: The perceptions of accountant exports and banking mangers in

- Algeria .South Asian Journal of Social Sciences and Humanities .143–129 ,(1)5 ,
<https://doi.org/10.48165/sajssh.2024.5108>
31. IAASB. (2015a). International Standard on Auditing (ISA) 700 (Revised), Forming an opinion and reporting on financial statements. IFAC.
 32. IAASB. (2015b). *International Standard on Auditing 701, Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report* .IFAC.
 33. IAASB. (2015c). *Reporting on audited financial statements: New and revised auditor reporting standards and related conforming amendments* .IFAC.
 34. IAASB. (2015d). *ISA 570 "Going Concern"* . IFAC.
 35. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2025). Narrow-Scope Amendments and Regulatory Updates on ISA 700, ISA 260, and ISA 570 (Going Concern). IAASB / IFAC Official Publications.
 36. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2017). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* .IFAC.
 37. International Federation of Accountants (IFAC). (2015). *International Standards on Auditing* .New York, NY: IFAC.
 38. Lobo, G. J., Paugam, L., Zhang, D. and Casta, J. F. (2017). 'The effect of joint auditor pair composition on audit quality: Evidence from impairment tests', *Contemporary Accounting Research*, 34, pp. 118-153.
 39. Joshi, P. (2026). A review of the literature on joint audit and its effects on audit quality, audit costs, and market concentration .International Journal of Applied Research in Business and Management.145–120 ,(4)7 ,
 40. Joshi, P. L .(2026) .A review of the literature on joint audit and its effects on audit quality, audit costs, and market concentration .International Journal of Applied Research in Business and Management .(4)7 ,
<https://doi.org/10.51137/wrp.ijarbm.541>
 41. LESAGE, C; N. RATZINGER-SAKEL; AND J. KETTUNEN. (2017). "Consequences of the abandonment of mandatory joint audit: An empirical study of audit costs and audit quality effects." *European Accounting Review* 26 (2) , 311–339
 42. Marnet, O. (2021) .(Joint audit and audit quality: An independent review . Research paper .<https://ssrn.com/abstract=3912540>
 43. Nusseir, K. H., Sharairi, J. A & ,Husnieh, A. N .(2024) .The impact of adopting the joint audit method on the quality of the Jordanian certified public accountant report .International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences .8329–2225 ,(3)14 ,
<https://doi.org/10.6007/IJARAFMS/v14-i3/22914>

44. Shalimova, N & ,Stezhko, N. (2016). Quality of the auditor's report: Theoretical and practical aspects .*Economic Annals-XXI*.118-114 ,(6-5)159 ,
45. THINGGAARD, F., AND L. KIERTZNER. (2008) , “Determinants of audit fees. Evidence from a small capital market with a joint audit requirement.” *International Journal of Auditing* 12 (2): 141-158.
46. Van der Zahn, M & ,Tebourbi, I. (2023). Audit quality and abolition of mandated joint-audits: evidence from Kuwait .*Journal of Applied Accounting Research* .105-70 ,(1)24 ,<https://doi.org/10.1108/JAAR-08-2021-0228>
47. Zimbelmann, C & ,Schmidt, M. (2023). Joint audits, audit quality, and professional scepticism: Empirical evidence from European markets .*Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*.100542 ,51 ,



مجلة الأندلس للعلوم الإنسانية والاجتماعية

مجلة دولية شهرية علمية محكمة

الترقيم الدولي الإلكتروني: ISSN:2410- 521X

الترقيم الدولي الورقي: ISSN:2410- 1818

البريد الإلكتروني: journal@andalusuniv.net

المجلة مفهرسة في المواقع الآتية :



2025	2024	2023	2022	2021	العام
0.5978	0.3068	0.3759	0.1954	0.2692	معامل أرسيف
1.59	1.55	1.25	1.73	1.60	معامل التأثير العربي