

تأثير تبني مدخل المراجعة المشتركة على خبرة المراجعين الخارجيين دراسة ميدانية بالجمهورية اليمنية

فهمي عبد الجبار راوح، نبيل محمد سعيد الشرعبي

قسم محاسبة، كلية العلوم الإدارية، جامعة إب، اليمن

الكلمات المفتاحية: الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى قياس تأثير أبعاد تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي، وذلك بإجراء دراسة ميدانية على عينة من شركات ومكاتب المراجعة الخارجية بالجمهورية اليمنية، واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، واستعملت الاستبيان كأداة لجمع البيانات من عينة قوامها (43) مراجعاً قانونياً، واعتمدت على برنامج (SPSS.V27) وبرنامج (SMART.PLS3) لتحليل هذه البيانات. وتوصلت الدراسة إلى: أن أبعاد تطبيق المراجعة المشتركة حسب مستوى تأثيرها على خبرة المراجع الخارجي كانت مرتبة على النحو الآتي: توزيع مهام عمل المراجعة المشتركة، التخطيط لعملية المراجعة المشتركة، تكلفة عملية المراجعة، تقرير المراجعة المشتركة، استقلالية المراجع الخارجي. وحصلت المهارات الفنية (المحلية) والمهارات الفنية (الدولية) على موافقة عالية. وأنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي. وأوصت الدراسة بالتركيز على استقلالية المراجع الخارجي من حيث: تحمل المسؤولية القانونية، وتضييق الفجوة بين المعايير المطبقة وتلك التي يحتاجها السوق فعلاً. وتحسين عملية توزيع مهام عمل المراجعة المشتركة لزيادة إسهامها في الحصول على دليل قوي في عملية المراجعة، وتقسيم العمل بشكل يُمكن من إجراء عملية المراجعة بصورة أسرع. وجعل إدارة العمل أكثر التزاماً بالضوابط التي تؤثر على كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، وتفعيل دور التنبؤ لتقليل احتمالات مخاطر المراجعة.

المراجعة
المشتركة،
خبرة المراجع
الخارجي،

تأثير تبني مدخل المراجعة المشتركة على خبرة المراجعين الخارجيين
دراسة ميدانية بالجمهورية اليمنية

**The Impact of Adopting the Joint Audit Approach on the Experience of
External Auditors: A Field Study in The Republic of Yemen**

Fahmi Abdulgabbbar Raweh, Nabil Mohammed Saeed AL Sharabi

Department of Accounting, Faculty of Administrative Sciences, Ibb University, Yemen

Keywords:	Abstract:
<p><i>Joint Audit, External Auditor Expertise,</i></p>	<p>The aim of this study was to measure the impact of adopting the Joint Audit Approach on the experience of external auditors. A field study was conducted on a sample of audit firms and offices in the Republic of Yemen. The study followed a descriptive analytical approach and used a questionnaire to collect data from a sample of 41 legal auditors. The data was analyzed using SPSS V.27 and SMART.PLS 3 software. The study found that the dimensions of adopting the Joint Audit Approach, in terms of their level of impact on the experience of external auditors, were ranked as follows: task distribution in joint auditing, planning for joint auditing, cost of joint auditing, joint audit reporting, and independence of external auditors. The study also found high approval for local technical skills and global technical skills There was a statistically significant impact of adopting the Joint Audit Approach on the experience of external auditors. The study recommended focusing on the independence of external auditors in terms of legal responsibility and bridging the gap between applied standards and market needs. It also suggested improving the task distribution in joint auditing to enhance its contribution to obtaining strong evidence in the auditing process and dividing the work in a way that enables a faster auditing process. Additionally, it emphasized the importance of client management's commitment to controls that affect the efficiency and effectiveness of the internal control system, as well as activating the role of prediction to reduce the likelihood of audit risks.</p>

1. الإطار العام للدراسة:

1.1. مقدمة الدراسة:

لقد بُذلت العديد من الجهود الحثيثة خلال السنوات الأخيرة لإعادة الثقة في مهنة المراجعة، وما تقدمه من تقارير مراجعة، وفي هذا السياق أصدرت لجنة الاتحاد الأوروبي عام 2010م مجموعة من الاقتراحات لتنظيم عمل المراجعة، وضمان استقلالية المراجع من خلال سياسة تدقيق الورقة الخضراء: الدرس المستفاد من الأزمة Green Paper Audit Policy: Lesson from the crisis، والتي تضمنت ضرورة الاستعانة بأكثر من مكتب مراجعة خارجي لمراجعة التقارير المالية، وانتهى النقاش حول سياسة تدقيق الورقة الخضراء لإعادة الثقة في مهنة المراجعة إلى الاستقادة من برامج المراجعة المشتركة (القطوي، 2020، ص1).

حيث يتم في ظل المراجعة المشتركة قيام مكتبين بتنفيذ عملية المراجعة للقوائم المالية لنفس العميل، ويتم إصدار تقرير مراجعة مشترك يحمل توقيع كل المراجعين الخارجيين المشتركين في تلك العملية، وتبنت العديد من الدول تطبيق المراجعة المشتركة بنوعها الإلزامي والاختياري، ولكن أغلب الشركات تقوم بالتعاقد مع مكتبين من مكاتب المراجعة العالمية الكبرى (Big4) وهي (ديلويت، وبراييس وترهاوس كوبرس، وايرنست آند يونق، وكلينفيلد بيت مارويك جورديلر) لمراجعة قوائمها المالية، وإصدار التقارير المالية لأن غالبية المستخدمين يثقون في التقارير المالية الصادرة عنها أكثر من غيرها (عبد الحميد، 2014، ص2).

إنَّ مستوى المعرفة والخبرة المناسبة من أهم العوامل المؤثرة على أداء المراجع، فقد أشارت المعايير الشخصية الصادرة عن مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) إلى أنه يجب ممارسة العناية المعتادة عند أداء عملية المراجعة، وإعداد التقرير بالاستعانة بأشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب، وتتوافر لديهم الخبرة والكفاءة المناسبة في المراجعة . من هنا فإن الخبرة المناسبة واللائمة لأداء عملية المراجعة، تعني توافر الخبرة العامة للمراجع إلى جانب خبرته المتخصصة للوصول إلى ذلك المستوى من الكفاءة (شلا، 2015، ص60).

وتشير الخبرة العامة للمراجع الخارجي إلى "طول المدة التي يقضيها المراجع في القيام بمهمة محددة" (Jon, & Ira, 1989, p151).

ويستدل عليها بمضمون سنوات الممارسة بدراسة العوامل العقلية التي يستخدمها المراجع، والتي تحدد أبعاد اكتساب المعلومات، واستخدامها، وتقييمها من أجل تحديد أي المعلومات ذات الاهتمام والتي يجب التركيز عليها من قبل المراجعين (المقطري، 2011، ص19).

أما الخبرة المتخصصة "فتتطلب من الشخص الذي يسعى لامتلاكها أن يكون ماهراً، ومؤهلاً، وأن تختلف طرق تفكيره عن طريقة تفكير الآخرين" (ريشو، 2008، ص163).

وبناء على الاهتمام الذي حظيت به المراجعة المشتركة فإن هذا قد دفع الباحثين إلى دراسة تأثير

تبني مدخل المراجعة المشتركة على خبرة المراجعين الخارجيين.

1.2. مشكلة الدراسة:

إن المراجعة المشتركة يتم تنفيذها غالبًا من قبل مكاتب المراجعة الكبرى (Big4) أو أعضائها دون إشراك المكاتب الأخرى على الرغم من أن إشراك هذه المكاتب في عملية المراجعة سيؤدي إلى تعزيز سوق المراجعة من خلال تشجيع نمو هذه المكاتب، حيث تسيطر مكاتب المراجعة العالمية الكبرى على ما يقارب 90% من إيرادات، وأتعاب المراجعة في الدول الأوروبية. وبالنسبة لليمن تسيطر شركات المراجعة التي تعتبر أعضاء لشركات مراجعة عالمية كبرى على الحصة الأكبر من خدمات المراجعة لأهم القطاعات العاملة في اليمن، وذلك على حساب تطوير وتحسين المكاتب المحلية، ويمكن صياغة مشكلة الدراسة في شكل تساؤل رئيس وهو: ما تأثير تبني مدخل المراجعة المشتركة على خبرة المراجعين الخارجيين؟ وينبثق من هذا التساؤل التساؤلات الفرعية الآتية:

- ما تأثير استقلال المراجع الخارجي على خبرة المراجع الخارجي؟
- ما تأثير توزيع مهام عمل المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي؟
- ما تأثير التخطيط لعملية المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي؟
- ما تأثير تقرير المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي؟

- ما تأثير تكلفة عملية المراجعة على خبرة المراجع الخارجي؟

1.3. أهمية الدراسة:

الأهمية العلمية: الأهمية العلمية:

تعد هذه الدراسة مساهمة جديدة في مجال المراجعة الخارجية وتتزامن مع تعاظم الاهتمام على المستوى العالمي والإقليمي والمحلي بجودة تقارير المراجعة خاصة بعد حدوث الأزمات الاقتصادية العالمية، وانهيار كبرى الشركات العالمية، مما أدى إلى فقدان الثقة في التقارير المالية التي تقدمها مكاتب المراجعة، وتركيز الدراسات الحديثة على آليات تحسين خبرة المراجع الخارجي، ومن تلك الآليات المراجعة المشتركة.

الأهمية العملية: تسهم هذه الدراسة إلى لفت انتباه مكاتب وشركات المراجعة، والجهات المهنية المنظمة والمشرفة على المهنة في اليمن على أهمية المراجعة المشتركة، وتفعيلها في سياق تحسين خبرة المراجعين الخارجيين.

1.4. أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- قياس تأثير المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي.
- قياس تأثير أبعاد المراجعة المشتركة (استقلال المراجع الخارجي، توزيع مهام عمل المراجعة المشتركة، التخطيط لعملية المراجعة المشتركة، تقرير المراجعة المشتركة، تكلفة عملية المراجعة) على خبرة المراجع الخارجي.

المراجعين الخارجيين سواء الخبرة المحلية أو الدولية. وقد توصلت إلى عدة نتائج أهمها: أن المراجعة المشتركة لديها تأثير جوهري وإيجابي على الخبرة المحلية للمراجعين الخارجيين، لكن ليس على الخبرة الدولية للمراجعين الخارجيين. وأيضاً أن خبرة المراجعين الخارجيين لديها تأثير جوهري وإيجابي على جودة المراجعة، لكن المراجعة المشتركة ليس لها تأثير جوهري مباشر على جودة المراجعة، حيث إن تأثيرها المباشر والجوهري على جودة المراجعة هو من خلال الخبرة المحلية للمراجعين الخارجيين، وليس من خلال الخبرة الدولية للمراجعين الخارجيين. كما كشفت الدراسة أن المراجعة المشتركة تسهم في زيادة جودة المراجعة بما فيها جودة تقارير المراجعة، وتسهم أيضاً في تطوير خبرات المراجعين الخارجيين وتحسُّن أدائهم في إعداد التقارير.

دراسة (الوكيل، 2020):

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على توقيت إصدار تقرير المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر. وذلك على عينة من شركات المساهمة المصرية المقيدة بمؤشر (EGX 100) خلال (2015 - 2018). وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق مدخل المراجعة المشتركة يحقق العديد من الآثار الإيجابية، وأن من أهم سلبيات تطبيقها هو عدم وجود معيار للمراجعة المشتركة، ويفضل تطبيق المراجعة المشتركة من خلال المزيج (-Big4

- منهج المراجعة القائم على خطر الأعمال.

1.5. فرضيات الدراسة:

قامت الدراسة على اختبار الفرضيات الآتية:
H0: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.50) لتطبيق المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي.
وتنبثق من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية:

H01: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.50) لاستقلال المراجع الخارجي على خبرة المراجع الخارجي في اليمن.

H02: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.50) لتوزيع مهام عمل المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي في اليمن.

H03: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.50) لتخطيط عملية المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي في اليمن.

H04: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.50) لتقرير المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي في اليمن.

H05: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.50) لتكلفة عملية المراجعة على خبرة المراجع الخارجي في اليمن.

1.6. الدراسات السابقة:

دراسة (ALsharabi, et.al, 2024):
هدفت الدراسة إلى اختبار أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة من خلال خبرة

والتخطيط لعملية المراجعة المشتركة، وتقرير المراجعة المشتركة) على تقرير المراجع الخارجي، ولا يتم تطبيق مدخل المراجعة المشتركة في السودان بشكل إلزامي.

دراسة (عبد القوي، 2018):

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أثر المراجعة المشتركة على تقرير المراجع الخارجي، ومدى تحفظ المراجعين في ظل تطبيق المراجعة المشتركة مقارنة بالمراجعة الفردية، وذلك بتحليل تقارير للشركات المدرجة في البورصة المصرية. وتوصلت الدراسة إلى: أن مدخل المراجعة المشتركة يؤدي إلى تقارير مراجعة أكثر تحفظاً مقارنة بمدخل المراجعة الفردية، وأن تقارير المراجعة المشتركة الاختيارية أكثر تحفظاً من تقارير المراجعة المشتركة الإلزامية.

دراسة et.al, Lobo، (2017).

هدفت الدراسة إلى اختبار أثر اختيار المراقبين خلال عملية المراجعة المشتركة على الاعتراف الوتقي بالخسائر كمقياس لجودة عملية المراجعة، وذلك بإجراء دراسة تطبيقية في (91) شركة مسجلة بسوق الأوراق المالية الفرنسي خلال الفترة (2006-2009)، وتوصلت الدراسة إلى: أن اختيار اثنين مراقبين من الأربعة الكبار للقيام بعملية المراجعة أدى إلى تحفظ مشروط منخفض للغاية في القوائم المالية، ينعكس على جودة عملية المراجعة على عكس حالة اشتراك مراقب حسابات من الأربعة الكبار، وآخر من غيرهم، فذلك حقق مستوى أعلى من التحفظ، والشفافية عند الإفصاح

(Non Big4)، ويفضل الإبقاء على اختيارية تطبيق المراجعة المشتركة مع مراعاة إلزامية تطبيقها على قطاعات وأنشطة محددة بشروط معينة تتعلق بحجم نشاط الشركة أو رأس مالها. ووجود علاقة عكسية بين تطبيق المراجعة المشتركة، وتأخير إصدار تقرير المراجعة.

دراسة (إبراهيم ويعقوب، 2020):

هدفت هذه الدراسة إلى اقتراح دليل لتطوير عملية المراجعة وفق مدخل المراجعة المشتركة، وبما ينسجم مع المعايير الدولية للتدقيق، وتوصلت الدراسة إلى: عدم وجود دليل ينظم عملية المراجعة وفق مدخل المراجعة المشتركة، مما يؤدي إلى ظهور العديد من المشاكل كمخاطر اعتماد المراجع الخارجي على آخر، والتوزيع غير المتوازن للأعمال التي ينبغي القيام بها، وأوصى البحث بضرورة تبني دليل يرتبط بتنظيم المراجعة المشتركة في البيئة العراقية من قبل مجلس مهنة مراقبة، ومراجعة الحسابات، وبما ينسجم مع أفضل الممارسات المتعارف عليها دولياً بالشكل الذي يؤدي إلى رفع مستوى جودة المراجع الخارجي.

دراسة (عمر وآخريين، 2019):

هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر المراجعة المشتركة على جودة تقرير المراجع الخارجي ببيئة الأعمال السودانية، وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي للمراجعة المشتركة على تقرير المراجع الخارجي ببيئة الأعمال السودانية، وذلك بوجود تأثير إيجابي لكل بعد من أبعاد المراجعة المشتركة (توزيع مهام المراجعة المشتركة،

التعليق على الدراسات السابقة

من خلال عرض الدراسات السابقة يُستنتج ما يأتي:

- إنَّ الدراسة الحالية تتفق مع معظم الدراسات السابقة في اعتماد (المراجعة المشتركة) كمتغير مستقل إلا أنَّ ما يميز هذه الدراسة عن تلك الدراسات أنها تدرس تأثير المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي، في حين أن معظم الدراسات السابقة ركزت على دراسة تأثير المراجعة المشتركة على جودة تقرير المراجع الخارجي. أو إمكانية تبني تطبيق المراجعة المشتركة في البيئة العربية كمصر والعراق والسودان... إلخ.

- إنَّ جميع الدراسات السابقة أكدت أهمية إجراء الدراسة الحالية، حيث إن دراسة تبني مدخل المراجعة المشتركة في البيئة المحلية يتطلب الأمر أولاً دراسة تأثير المراجعة المشتركة على تعزيز خبرة المراجع الخارجي في هذه البيئة- قبل تأثيرها على جودة تقرير المراجع الخارجي، لذا فإنَّ الدراسة الحالية سدت الفجوة البحثية في تلك الدراسات، حيث إنها تدرس أولاً مدى تأثير تبني تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي في البيئة اليمنية.

2. الإطار النظري للدراسة:

2-1-1 المراجعة المشتركة:

2-1-1-1 مفهوم المراجعة المشتركة:

يقصد بالمراجعة المشتركة Audit Joint أن يشترك اثنان أو أكثر من المراجعين الخارجيين في مراجعة نفس العميل بصورة الزامية أو اختيارية،

عن التدهور في الأصول. لعدم التساوي في المشاركة في المخاطر بين مكاتب Big4 أو Non-Big4 المكلفين معاً بمراجعة مشتركة، مما يجعل مراقب حسابات مكتب المراجعة الكبرى يحافظ على درجة أعلى من الاستقلال، ويمارس تحفظاً محاسبياً أعلى.

دراسة Bisogno & de luca (2016).

هدفت الدراسة إلى اختبار تأثير المراجعة المشتركة الاختيارية على جودة التقارير المالية، ودراسة العلاقة بين المراجعة المشتركة وظهور ما يسمى بالأرباح الإيجابية، وذلك بإجراء دراسة على عينة من الشركات الصناعية الصغيرة والمتوسطة غير المقيدة بسوق الأوراق المالية عام 2010 في إيطاليا التي لا تلزم بتطبيق المراجعة المشتركة. وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي للمراجعة المشتركة على جودة الأرباح، ودقة القوائم المالية في الشركات الصغيرة والمتوسطة وأن تطبيق المراجعة المشتركة له إيجابيات تفوق السلبيات التي تظهرها الدراسات السابقة مثل: صعوبة التواصل، والتعاون بين المراقبين، وارتفاع تكلفة عملية المراجعة خاصة في الشركات الصغيرة والمتوسطة التي تمتاز بتركز الملكية والملكية العائلية فوجود اثنين مراقبين يمكن أن يقاوم الضغط على المراقبين المتولد من رغبة أحد الملاك في السيطرة على الملكية أو الإدارة.

ويتحملان معاً المسؤولية بصورة تضامنية عن الرأي المقدم في ذلك التقرير.

2-1-2 أهمية المراجعة المشتركة:

تتلخص أهمية المراجعة المشتركة في النقاط الآتية (محمد، 2017، ص 135-136) و(الشعباني، 2017، ص 1166) و متولي، 2013، ص 415):

1. زيادة فعالية مناطق التنسيق والتخطيط لعملية المراجعة من خلال شركات المراجعة على أن يكون أحدهما **Big4** ، مما يترتب عليه زيادة فعالية أجهزة رقابة الجودة المتبادلة، وإصدار رأي مراجعة واحد قوى.
2. تعزيز استقلالية المراجع الخارجي وتحقيق مستوى مرتفع من جودة عملية المراجعة عن طريق تحسين الخدمات المقدمة للمنشأة محل المراجعة.
3. تطبيق أفضل لإجراءات المراجعة بالاستعانة بخبرة مشتركة والاعتماد على معايير مقبولة التطبيق.
4. تعميق الحصول على تأكيد معقول بخصوص ما إذا كانت التقارير المالية خالية من التحريف المادي ككل.
5. استخدام نقاط القوة المحددة، وخبرة أعضاء الفريق المتمثلين بخبراء التقسيم الاقتصادي أو خبراء الصناعة، من الإدارات المختلفة لزيادة فعالية المراجعة المشتركة.
6. إصدار تقرير مراجعة مشترك بمجهود مشترك، وتحمل مسؤولية مشتركة

بحيث يشترك المراجعون الخارجيون في تخطيط إجراءات المراجعة، وتوزيع المهام، وتبادل الإشراف فيما بينهم إلى أن يتم إصدار تقرير مراجعة جماعي يمثل مسؤولية مشتركة تضامنية عن مراجعة حسابات العميل (محمد، 2018، ص 3).

وعرفت (الورقة الخضراء الصادرة عن المفوضية الأوروبية عام 2010) المراجعة المشتركة على أنها قيام الشركة بتعيين اثنين مختلفين من مكاتب المراجعة يشتركان في أعمال المراجعة، ويوقعان معاً على تقرير المراجعة (P, 2010, 14EC) كما عُرفت المراجعة المشتركة بأنها: اشتراك أكثر من مراقب حسابات معاً لأداء عملية المراجعة في كل خطواتها بدءاً من وضع خطة المراجعة حتى إعداد التقرير النهائي، بحيث يكون كل مراقب مسؤول عن جميع الأعمال الخاصة بالمراجعة بما فيها ما قام به المراقب الآخر، وفي النهاية يكون جميع هؤلاء المراقبين مسؤولين بشكل تضامني عن ما ورد في تقرير المراجعة أمام جميع الجهات أصحاب المصالح بالمنشأة (إبراهيم، 2018، ص 31).

ويعرف الباحثان المراجعة المشتركة بأنها: عملية مراجعة الحسابات، والقوائم المالية لمؤسسة ما عن طريق تكليف (اختياري أو إلزامي) مكنتي مراجعة مستقلين، لديهما تأهيل وخبرة مراجعة محلية ودولية ولديهما التدريب الكافي بحيث يشتركان في تخطيط، وتنفيذ عملية المراجعة، والفحص، وجمع الأدلة، ثم إصدار تقريراً مشتركاً واحداً لعملية المراجعة، ويوقعان سوياً عليه،

عن مجموعة خبرات المراجعين الفنية، والمالية مجتمعين، ولا شك أن مجموع تلك الخبرات غالباً ما يكون أكبر من أحدهما فقط.

4. تحسين مستوى جودة المراجعة، وفعاليتها؛ من حيث إن أحد المراجعين ربما يكتشف أخطاء لم يكتشفها المراجع الآخر، وهو أمر وارد جداً في ضوء طبيعة عمليات المراجعة التي تعتمد أسلوب المعاينة، وليس الحصر الشامل للعمليات، وهو الأمر الطبيعي في عمليات المراجعة في الظروف العادية.

2-1-4 مبادئ المراجعة المشتركة:

تتمثل المبادئ الأساسية للمراجعة المشتركة في الآتي (إبراهيم ويعقوب، 2020، ص28):

1. أن يتبع المراجع المشترك المبادئ والمتطلبات وفقاً لإطار المراجعة المعمول به، بحيث يقوم مع المراجع المشترك الآخر بإجراء تقييم مشترك للمخاطر، ويحدد الإجراءات المناسبة للتدقيق التي يتعين القيام بها.
2. يقوم المراجعون المشتركون بالاتفاق على وضع الاستراتيجية العامة للتدقيق، بحيث تتضمن مدى ومدى وتوجيهات عملية المراجعة على أن تكون تلك الاستراتيجية موجهة لتطوير خطة المراجعة الإجمالية بعد تحديد الأهمية النسبية للأخطاء، والتحريرات الجوهرية على مستوى الحسابات الإجمالية.
3. على المراجع المشترك الأخذ بنظر الاعتبار، إضافة إلى العناصر التي تتبين له عند

7. إلمام المراجعين المشتركين بالقضايا التي تتم مناقشتها مع الإدارة ومسؤولي الحوكمة في إطار برامج المراجعة المشتركة المتعارف عليها. ويرى الباحثان أن ثمة مزايا تتفرد بها عملية المراجعة المشتركة عن باقي أنواع المراجعة الأخرى، وهذه المزايا تتضح من مجملها أهمية المراجعة المشتركة مقارنة بغيرها، ومنها: تحسين خبرة المراجعين الخارجيين - عن طريق توسيع عمليات التنسيق والتعاون، والتخطيط لعملية المراجعة وتوزيع المهام، وتعزيز استقلالية المراجعين.

2-1-3 أهداف المراجعة المشتركة:

تتمثل أهداف المراجعة المشتركة في الآتي (الهديدي، 2015، ص128بتصرف):

1. توفير بيئة يقوم من خلالها كل مراجع من التحقيق بالعباية المهنية المبذولة من المراجع الآخر.
2. الإسهام في تعزيز استقلال المراجعين الخارجيين في مواجهة الشركة محل المراجعة، والتي عليها التعامل مع مراجعين اثنين، وليس مراجعاً واحداً في أمر يتعلق بالقوائم المالية.
- ج. الإسهام في تعزيز أدلة المراجعة من جانب وفي المحافظة على استقلال المراجع من جانب آخر، وذلك أن الشركة ستنكبد تكلفة أعلى لشراء رأي مراجعين اثنين بدلاً من مراجع واحد.
3. زيادة جودة تقارير المراجعين الخارجيين، حيث إن التقرير الصادر من عملية المراجعة المشتركة يكون أفضل، وأقوي؛ حيث إنه يصدر

2) تنفيذ أعمال المراجعة المشتركة بواسطة مكتب من (Big4)، ومكتب من (Non Big4).

3) تنفيذ أعمال المراجعة المشتركة بواسطة مكاتب من (Non Big4).

وتطلق تسمية (Big4) على أكبر أربع مكاتب محاسبة تقدم الخدمات المهنية في العالم، والذين يقومون بإجراء عملية المراجعة لمعظم الشركات المساهمة العامة، وأكبرها، علاوةً على الكثير من الشركات الخاصة المستفيدة من هكذا خدمات (إبراهيم، 2018، ص44):

2-1-7 أبعاد تبني تطبيق المراجعة المشتركة:

2-1-7-1 استقلال المراجع الخارجي:

يمثل استقلال المراجع الخارجي حجر الزاوية في المهنة، ويتطلب الاستقلال قيام المراجع بعمله دون التعرض لأي ضغوط، وقد كان الاستقلال مرتبطاً بالمهنة منذ نشأتها، بل إنه هو الذي أوجد المناخ الملائم لنشأتها، ويمكن القول أنه بدون الاستقلال تصبح عملية المراجعة الخارجية بدون مبرر، وتقعد دورها، وتتحقق استقلالية المراجع الخارجي في الظاهر، بمعنى ألا يكون للمراجع أية مصلحة مع عميل المراجعة مادية مباشرة أو غير مباشرة بشكل يجعل سلوكه لا يوحى للجمهور بالاستقلال في الواقع بأن يكون المراجع نزيهاً، وموضوعياً وأميناً غير متحيز لطرف آخر، كما يجب أن يكون حيادياً في قبول وإنجاز التكليف، وإعداد التقرير، وعرضه، وهذا النوع تحكمه قيم المراجعة الخارجية، وضميره، ومعاييره الذاتية،

إجراء أعمال المراجعة منفرداً، العناصر التي تتبين للمدقق المشترك الآخر.

2-1-5 أنواع المراجعة المشتركة:

يأخذ التطبيق العملي للمراجعة المشتركة أحد نوعين هما:

2-1-5-1 المراجعة المشتركة الإلزامية:

ويقصد بها إلزام الشركة باشتراك اثنين أو أكثر من مراجعين لمراجعة قوائمها المالية، وهو ما يتضح تطبيقه ببيئة الأعمال في بعض الدول، مثل: مصر في القطاعات شديدة الحساسية والتأثير على الاقتصاد، والتي تناولتها دراسة يوسف (2015). وبمراجعة بعض الدراسات تبين حدوث تطابق في نوعية القطاعات التي طبقت عليها المراجعة المشتركة في عدد من الدول الأجنبية، مثل: الولايات المتحدة، وسويسرا، والدنمارك، وجنوب أفريقيا، وغيرها. (RATZINGER-SAKEL et al، 2017)

2-1-5-2 المراجعة المشتركة الاختيارية:

ويقصد بها أن تطبق الشركة طواعية وباختيارها المراجعة المشتركة، وقد سمحت القوانين بإمكانية اعتماد الشركات على المراجعة المشتركة خاصة الشركات المساهمة، وذلك بما يتوافق مع رؤية إدارة الشركة من التطبيق (محمد، 2018، ص7).

2-1-6 أشكال المراجعة المشتركة:

يمكن تطبيق عملية المراجعة المشتركة بأحد الأشكال الآتية (إبراهيم، 2018، ص43):

1) تنفيذ أعمال المراجعة المشتركة بواسطة مكاتب من (Big4).

وكذا التأكد من كفاية أدلة الإثبات التي حصل عليها (عبد القوي، 2018، ص28).

ج - يتم في المراجعة المشتركة تقسيم العمل والمهام بين المراجعين بشكل متوازن (كمي ونوعي) وفقاً لمعايير محددة ومتفق عليها، مثل: خبرة ومؤهلات فريق المراجعة، وعدد الساعات المقدرة لإنجاز العمل، وفروع الشركة تحت المراجعة وتوزيعها الجغرافي. ومن الضروري أن يكون اتفاق توزيع العمل مكتوباً ويتأكد فريق المراجعة من أن التوزيع يشمل كل المكونات المهمة (الجبر والسعدون، 2014).

2-7-1-3 التخطيط لعملية المراجعة

المشتركة:

أن يقوم كل مراجع بتخطيط كيفية تنفيذ العمل المخصص له من خلال (حسين وآخرين، 2018، ص 117):

أ - تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المطلوب القيام بها في مجال العمل المخصص له.

ب - تحديد الأسلوب الرقابي الذي يتبعه لفحص العمل المخصص له.

ج - إمكانية تعديل الإجراءات الموضوعية حال الحصول على معلومات تستوجب تعديل الخطة.

د - من الضروري أن يعلم ويلم كل مراجع ببرنامج وخطة عمل المراجع الآخر.

هـ - يجب على المراجعين التواصل المستمر فيما بينهم خلال أدائهم لعملية المراجعة المشتركة

ويجب أن يلتزم المراجع الخارجي بمجموعة من الأمور التي تدعم استقلاليته (المسحال، 2014، ص40).

2-7-1-2 توزيع مهام عمل المراجعة

المشتركة:

إن إجراءات تنفيذ عملية المراجعة مثل (تقييم نظام الرقابة الداخلية، وتجميع أدلة الإثبات، وتقييم ومراجعة عناصر القوائم المالية وفق حساسيتها، وأهميتها النسبية) لا تختلف سوى في ظل المراجعة المشتركة عنها في ظل المراجعة الفردية. إلا أن المؤيدين للمراجعة المشتركة أضافوا إلى تلك الإجراءات الآتي:

أ - ضرورة تقسيم المهام وإجراءات المراجعة بين المراجعين (Baldauf &Steckel, 2012, p11)

وأشار (متولي، 2013) إلى أن المراجعة المشتركة هي نوع من التفاعل والتناغم بين المراجعين يقوم على تقسيم العمل بينهم بصورة عادلة، بحيث يقوم كل مراجع بعمله وواجبه على أكمل وجه. وأن يوجد بين أطراف عملية المراجعة فهم متبادل لواجبات ومسئوليات كل مراجع (الشيخ، 2017، ص 666)، و(حسين، وآخرون 2018، ص117).

ب - على كل المراجعين الاشتراك معا في وضع خطة وبرنامج عمل يتوافق فيه إشراف تبادلي مزدوج بينهم. بمعنى يتحقق كل مراجع من مدى ملاءمة إجراءات المراجعة التي يقوم بها المراجع الآخر، وتوافقها مع الخطة المتفق عليها،

المراجعين، إلا أنه في ظل التوزيع المتوازن بين المراجعين في أسلوب المراجعة المشتركة فإن ذلك يؤثر على أتعاب المراجعة، ولكن في الواقع العملي من الصعب الموازنة في الأعمال خاصة بين شركة مراجعة **BIG4** وشركة **Non-BIG4**، كما قد يرجع فرق أتعاب المراجعة المرتفعة إلى رغبة العميل في دفع المزيد مقابل أتعاب المراجعة للتمكين من مستوى أعلى من الثقة في نتائج عملية المراجعة في ظل محيط المراجعة المشتركة، حيث إنه في ظل أسلوب المراجعة المشتركة لا يتم مضاعفة مهام المراجعة بشكل تام، فلا يتم دفع قسط مضاعف لشركتي المراجعة، وإنما يتم توزيع قسط المراجعة بينهما بشكل متوازن وفقاً لتوزيع المهام، كما تنخفض أتعاب المراجعة عندما يكون الفرق التكنولوجي بين شركتي المراجعة صغيراً وعند تحمل مؤسسة المراجعة الضخمة نسبة كبيرة من تكاليف المراجعة (محمد، 2017، ص 158).

ويرجح الباحثان احتمال انخفاض أتعاب المراجعة المشتركة وخاصة في القطاعات التخصصية، إذ إن هناك علاقة عكسية بينهما، فكلما زاد التخصص قلت التكلفة، مع مراعاة شدة التنافس بين مكاتب المراجعة، فكلما زادت المنافسة قلت الأتعاب، مما يترتب عليه زيادة الطلب على خدمة المراجعة المشتركة.

2-2-2 خبرة المراجع الخارجي:

1-2-2 مفهوم خبرة المراجع الخارجي:

اختلف الباحثون حول مفهوم خبرة المراجع الخارجي، فهناك من الباحثين من يُعرف الخبرة

وتبادل المعلومات المتعلقة بعمل كل منهم للاستفادة منها في تعديل الخطط، والتوصل إلى استنتاجات مشتركة.

2-1-7-4 تقرير المراجعة المشتركة:

تقرير المراجعة المشتركة هو وثيقة مكتوبة صادرة عن مراجعين اثنين أو أكثر تتضمن رأيهما المهني المستقل بخصوص أداء الشركة محل المراجعة عن فترة زمنية محددة، ومدى عدالة التقارير المالية ككل، وتمثيلها للمركز المالي للشركة في نهاية فترة زمنية محددة، والذي يتم تلخيصه، والإفصاح عنه في تقارير مالية معينة، وإيضاحات متممة لها وفقاً لمعايير وقواعد محلية، ودولية صادرة عن الهيئات والمنظمات المهنية (عبد القوي، 2018، ص 31). كذلك هو ملخص لما قام به فريق المراجعة المشتركة من تخطيط وتنفيذ لإجراءات وعمليات المراجعة المشتركة. وأنّ يتميز التقرير بالكفاءة المهنية، ويوفر بكل وضوح، وشفافية معلومات عن المنشأة المراجعة تقيّد المستخدمين وتلبى رغباتهم. (عمر وآخرون، 2019، ص 288).

2-1-7-5 تكلفة عملية المراجعة:

إنّ ارتفاع تكلفة المراجعة المشتركة يحول دون القيام بعملية المراجعة المشتركة، فالقيام بها يتطلب من شركات المراجعة وقتاً إضافياً يصل إلى 10% عن المراجعة الفردية (متولي، 2013، ص 21).

لأن المراجعة المشتركة ترتبط بقوة أتعاب المراجعة المرتفعة نتيجة الاستعانة باثنين من

والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS (خبرة مراجعة محلية)، وأيضاً في مراجعة عمليات الشركات المتعددة والمتعددة الجنسيات وتحديدًا من حيث: الخبرة الدولية في إجراء عملية تدقيق متعددة لمعاملات شركات متعددة الجنسيات، وخبرة لدى المراجعين خاصة بكل بلد بما يتضمن من قوانين، وتعليمات، ومعايير (خبرة مراجعة دولية)، وذلك بالشكل الذي يعمل على زيادة خبرتهم في إجراء عملية المراجعة المشتركة.

2-2-2 أهمية الخبرة المهنية التخصصية

للمراجع الخارجي:

تتلخص أهمية الخبرة المهنية التخصصية

للمراجع الخارجي بالآتي :

أ- تمكن الخبرة المراجع الخارجي من بناء هيكل من المعرفة، والقدرات الخاصة بنشاط معين، بما يساعده على تقديم خدمات ذات مستويات عالية من الجودة (متولي، 2006، ص177).

ب- تتيح الخبرة المهنية التخصصية للمراجع الخارجي الإلمام بطبيعة الأنشطة الخاصة، وخصائصها بكل صناعة أو نشاط بناء على تعدد المتطلبات المحاسبية للقطاعات أو الأنشطة المختلفة (المقطري، 2011، ص415).

ج- يعد اكتساب الخبرة المهنية للمراجع الخارجي أحد المحاور المهمة الهادفة إلى تحسين تقديرات المراجع الخارجي لمخاطر المراجعة المختلفة المحيطة بعملية المراجعة، بما يساهم في

المهنية للمراجع الخارجي بأنها: الكفاءة المهنية، والفنية: ويقصد بذلك أن يتمتع بمستوى عالٍ من الخبرات المهنية، والفنية التي تساعده على أداء عمله، والإشراف على فريقه بجودة عالية، وبما يتسق مع المواصفات التي وضعتها المنظمات المهنية. كما تعرف الكفاءة المهنية والفنية بأنها توافر التأهيل العملي، والخبرة المهنية، والفنية للمراجع الخارجي بحيث يقوم بعملية المراجعة بأعلى مستويات الجودة، وبما يتوافق مع المواصفات التي وضعتها الجمعيات المهنية، ويتفق مع إرشادات وتعليمات معايير المراجعة (نشوان، 2019، ص352).

وهناك باحثون عرفوا الخبرة المهنية للمراجع الخارجي على أنها الخبرة المتخصصة. وتعرف الخبرة المتخصصة في علوم المعرفة (Science Cognitive) على أنها امتلاك مساحة عريضة من المعرفة، والمهارة العلمية، فذاكرة المتخصص تحوي صوراً أكثر كمالاً، وصورة أفضل، وأدق في مجال التخصص، ولذلك فهو يستطيع التقاط معلومات جديدة بطريقة أكفأ وأشمل، وملاحظة الفروق بطريقة أدق، ولديه حصيلة كبيرة من استراتيجيات اتخاذ القرار، وأنسب الطرق لتنفيذ تلك الاستراتيجيات (صليب، 2003، ص379).

ويرى الباحثان أن المراجع الخارجي يجب أن يمتلك الخبرة الكافية في مراجعة أعمال الشركات المحلية وتحديدًا من حيث: الخبرة بالبرامج المحاسبية الإلكترونية، الخبرة ببرامج المراجعة الخارجية، الخبرة بالمعايير المحاسبية الدولية،

كما تساعد في توسيع نطاق خدمات المراجعة، حيث تتيح الخبرة المهنية للمراجع فرصة تقديم خدمات على مستوى عالٍ من التأكيد، مما يرفع كفاءة أعمال المراجعة، وتلبية احتياجات العملاء طالبي خدمات المراجعة (متولي، 2006، ص177).

ي- الخبرة المهنية للمراجع تمكن مؤسسة المراجعة من تدعيم مركزها التنافسي بين مؤسسات المراجعة، وقدرتها في الحصول على حصص متزايدة في سوق المراجعة، بوصف الخبرة وما تمنحه للمراجع من قدرات، ومهارات، وتقنيات سيمثل أداة جذب لعملاء المراجعة (أبو بكر، 2023، ص74).

3. الدراسة الميدانية:

3.1 منهجية الدراسة

1-1-3 منهج الدراسة: اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي.

2-1-3 أداة الدراسة: استخدمت الدراسة الاستبيان كأداة لجمع البيانات، وانقسم الاستبيان إلى قسمين:

القسم الأول: الخاص بالبيانات الشخصية للمستجيبين وهي: (المؤهل العلمي، الجنس، المسمى الوظيفي، نوع الخبرة، عدد سنوات الخبرة، الشهادة المهنية) ..

القسم الثاني: الخاص بمتغيرات الدراسة الرئيسية، ويتكون من محورين:

المحور الأول: المراجعة المشتركة: وأبعادها (استقلالية المراجع الخارجي، وتوزيع مهام عمل

زيادة جودة قراراته التخطيطية) (أبو بكر، 2023، ص74).

د- تتيح الخبرة للمراجع الخارجي إجراء المراجعة بمستوى عالٍ من الفاعلية، فالمراجع الخبير لديه قدرة أكبر على تأكيد خلو القوائم المالية محل المراجعة من الأخطاء والتلاعب والتحريفات الجوهرية (البيب، 2005، ص105).

هـ- المراجع الخارجي المتخصص الخبير أكثر كفاءة في إنجاز مهمة المراجعة، إذ يتطلب وقت أقل في التنفيذ من الوقت المستهدف، ويؤدي اختبارات مراجعة أقل بشكل عام (عوض، 2006، ص79).

و- تعد الخبرة المهنية للمراجع الخارجي من أهم العوامل التي يعتمد عليها في مواجهة قيام منشآت الأعمال بإصدار تقارير مضللة أو متضمنة احتيالياً مالياً. (دبور، 2013، ص26).

ز- تسهم الخبرة المهنية للمراجع الخارجي في تدعيم وتقوية استقلال المراجع الخارجي في مواجهة محاولات بعض عملاء المراجعة في مساومته على هذا الاستقلال (أبو بكر، 2023، ص74).

ح- تساعد الخبرة المهنية للمراجع في الحصول على معرفة دقيقة، وأكبر لمعايير المحاسبة، ومتطلبات التقارير في هذا النشاط الذي يكون المراجع متخصصاً في أداء الخدمات للعملاء العاملين به (الحداد، 2008، ص64).

ط- تعزز الخبرة المهنية للمراجع سمعته من وراء تقديمه لخدمات مراجعة ذات جودة عالية،

Composite Reliability، متوسط التباين ال
average variance extracted مفسر
(**AVE**) لدراسة مصداقية، وموثوقية أداة الدراسة.

هـ- نماذج المعادلة البنائية **Structural Equation Modeling (SEM)** لمعرفة
ملاءمة النموذج النظري (ملاءمة أداة الدراسة) أثر
تبني مدخل المراجعة المشتركة على خبرة
المراجعين الخارجيين

3-1-5 صدق وثبات أداة الدراسة: يقصد
بصدق الأداة: قدرة الاستبيان على قياس المتغيرات
التي صممت لقياسها، وللتحقق من صدق
الاستبيان اعتمد الباحثان على ما يأتي:

صدق المحك: تم حساب معامل صدق
المحك بأخذ الجذر التربيعي لمعامل الثبات "ألفا
كرونباخ" كما في الجدول (1) حيث بلغ معامل
الصدق الكلي لأداة الدراسة (93%) وهو معامل
جيد، وأن جميع معاملات الصدق لمتغيرات
الدراسة وأبعادها جيدة ومناسبة لأهداف الدراسة،
أي أنّ أداة الدراسة صادقة لما وضعت لقياسه.

3-1-6-3 موثوقية أداة الدراسة: استخدم
الباحثان معامل ألفا كرونباخ لثبات أداة الدراسة،
ومعامل التجانس **rho_A** ودرجة معامل الثقة
CR ومتوسط التباين المفسر **AVE**، والنتائج كما
في الجدول رقم (1):

المراجعة المشتركة، والتخطيط لعملية المراجعة
المشتركة، وتقرير المراجعة المشتركة، وتكلفة
المراجعة المشتركة).

المحور الثاني: خبرة المراجع الخارجي:
{مهارات فنية (مراجعة عمليات الشركات المحلية)
ومهارات فنية (مراجعة عمليات الشركات الدولية).
3-1-3 مجتمع وعينة الدراسة:

تكون مجتمع الدراسة من المراجعين
القانونيين اليمنيين بمكاتب وشركات المراجعة
العاملة باليمن. أما عينة الدراسة فتمثلت في عينة
عشوائية قوامها (43) مراجعاً قانونياً تم اختيارها
بطريقة عشوائية.

**3-1-4 الأساليب الإحصائية المستخدمة
في تحليل البيانات:**

تم الاعتماد على برنامج (**SPSS V.27**)
وبرنامج (**SMART.PLS 3**)، وذلك باستخدام:
أ - التكرارات والنسب المئوية للخصائص
الشخصية لعينة الدراسة.

ب - المتوسطات الحسابية لفقرات أداة
الدراسة وهي صالحة للبيانات الكمية فقط، لذا تم
استخدامه لمعرفة الأهمية النسبية للفقرات،
والمقياس المستخدم، هو مقياس ليكرت الخماسي.

ج - اختبار مربع كأي لمعرفة تطابق آراء
أفراد العينة مع ما هو متوقع لها.

د - معامل الثبات ألفا كرونباخ، معامل
التجانس **Rho-A**، درجة معامل الثقة

جدول (1): مؤشرات مطابقة المتغيرات الكامنة

(AVE)	C R	rho_A	Cronbach's A	متغيرات وابعاد الدراسة
متوسط التباين المفسر	درجة معامل الثقة	معامل التجانس	معامل الثبات الفا كرونباخ	
اكبر من 0.50	اكبر من 0.70	اكبر من 0.70	اكبر من 0.60	مدى المؤشر
2150.	0.809	0.735	0.712	استقلال المراجع الخارجي
0.531	0.848	0.790	0.774	توزيع مهام عمل المراجعة المشتركة
0.533	0.850	0.788	0.779	التخطيط لعملية المراجعة المشتركة
4350.	0.830	0.815	0.758	تقرير المراجعة المشتركة
8850.	0.770	6870.	8360.	تكلفة عملية المراجعة
3750.	0.928	0.930	0.918	المراجعة المشتركة
6050.	0.878	0.880	0.845	مزيج المراجعين
0.667	0.857	0.781	0.757	مهارات فنية (عالمية)
8550.	0.809	0.765	0.740	مهارات فنية (محلية)

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على smart.pls3

الأخر أيضاً تجاوزت قيمه الحد الأدنى للقبول (0.70) مما يعني أن جميع العوامل الكامنة للمتغير المستقل الداخلة في نموذج الدراسة المقترح قد مثلت المتغيرات المقاسة المكونة لها بدرجة عالية، ويلاحظ أن قيمة معامل الثبات (Cronbach Alpha) لجميع متغيرات الدراسة، وأبعادها تتجاوز الحد الأدنى لها (0.70) أي أن أداة الدراسة تتمتع بدرجة عالية من الثبات، وأنها صالحة لقياس ما وضعت له.

2-3 التحليل الوصفي لخاصية عينة

الدراسة حسب نوع الخبرة:

جدول (2): التوزيع التكراري والنسبي لعينة الدراسة بحسب نوع الخبرة

المتغير	الفئات	التكرار	النسبة
نوع الخبرة	خبرة محلية (مراجعة عمليات شركات محلية)	34	79%
	خبرة دولية (مراجعة عمليات شركات متعددة او متعددة الجنسية)	9	21%
الاجمالي		43	100%

المصدر: إعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات برنامج spss

يُلاحظ من نتائج الجدول (1) أن مؤشرات مطابقة المتغيرات الكامنة المراجعة المشتركة كمتغير مستقل متمثلاً في أبعاده (استقلالية المراجع الخارجي، توزيع مهام عمل المراجعة المشتركة، التخطيط لعملية المراجعة المشتركة، تقرير المراجعة المشتركة، وتكلفة المراجعة المشتركة)، والمتغير الكامن خبرة المراجع الخارجي كمتغير تابع بأبعاده المتمثلة في (مهارات فنية (محلية)، ومهارات فنية (دولية) جميعاً ضمن المدى المسموح به، حيث نلاحظ بأن قيم (AVE) لكل بعد (متغير كامن) قد تجاوزت الحد الأدنى لمستوى الدلالة الذي يفترضه الباحثان في دراستهما، وهو (0.50)، حيث يُلاحظ أن قيمة المؤشر أكبر من الحد الأدنى له مما يدل على أن المتغيرات المقاسة لكل متغير كامن تفسر معظم التباين له، أما بالنسبة لقيم معامل التجانس (Rho-A) فقد تجاوزت الحد الأدنى للمؤشر (0.70)، ومن ثم تشير إلى تجانس المتغيرات المقاسة لكل بعد أو محور مع المتغير الكامن الممثل لها، وكذلك معامل الثقة (CR) هو

يتضح من الجدول (2) توزيع أفراد عينة الدراسة بحسب نوع الخبرة أن غالبية أفراد عينة الدراسة يمتلكون خبرة محلية خاصة ببيئة المهنة في اليمن بما يتضمن ذلك من معايير وقوانين وتعليمات وأخرى ذات علاقة بنسبة (79%)، وكذلك من يمتلكون خبرة دولية خاصة بإجراء عمليات تدقيق ومراجعة متعددة لشركات متعددة الجنسيات بنسبة (21%).

3-3 التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

3-3-1 المتغير المستقل: المراجعة المشتركة.

3-3-1-1 البعد الأول: استقلال المراجع الخارجي

جدول (3): توصيف فقرات البعد الأول: استقلال المراجع الخارجي

الترتيب	معنوية المطابقة	معامل الاختلاف	الأهمية النسبية	المتوسط	الفقرة
2	0.015	17%	81.9%	4.09	يمكن للمراجعة المشتركة ان تعزز ثقة المراجعين في ما يتعلق بقرارهم سواء بقبول عميل جديد أو الاستمرار مع الحالي.
1	0.000	21%	83.3%	4.16	يمكن لوجود شركتين مراجعة أن يعتبر مؤشرا قويا لحماية أكبر لاستقلالية المراجع مقارنة بالمراجعة الفردية.
4	0.000	24%	76.3%	3.81	المراجعة المشتركة يمكن أن تضعف الارتباط المالي والاقتصادي بين المراجع والعميل وبالتالي تقلل من مخاطر التواطئ بينهما.
6	0.009	32%	63.7%	3.19	يؤدي تطبيق المراجعة المشتركة الى التغلب على مسألة تحمل المسؤولية القانونية
3	0.000	20%	76.7%	3.84	يمكن للمراجعة المشتركة أن تعمل على تعزيز مستويات الشك المهني للمراجعين.
5	0.000	24%	74.0%	3.70	يوثر تطبيق المراجعة المشتركة على تضييق الفجوة ما بين المعايير المطبقة والمعايير التي يحتاجها السوق بالفعل
		15%	76.0%	3.80	استقلال المراجع الخارجي

المصدر: اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يُبين الجدول (3) أن استقلال المراجع الخارجي يؤثر على خبرة المراجع الخارجي، حيث أبدى المستجيبون أهمية نسبية متوسطة للموافقة على ذلك بلغت (76%)، ومعامل اختلاف (15%)، وتشير مستويات المعنوية لحسن المطابقة، والتي كانت جميعها أقل من (0.05)، كما أن الأهمية النسبية المقابلة لها لجميع الفقرات أكبر من (60%)، هذا يعني أن آراء المستجيبين مرجحة بتأثير استقلالية المراجع الخارجي على خبرته.

2-1-3-3 البعد الثاني: توزيع مهام عمل المراجعة المشتركة:

جدول (4): توصيف فقرات توزيع مهام عمل المراجعة المشتركة

الترتيب	معنوية المطابقة	معامل الاختلاف	الأهمية النسبية	المتوسط	الفقرة
5	0.013	24%	75.3%	3.77	تقسم المراجعة المشتركة العمل بين مكاتب المراجعة بشكل متوازن، وتقسيم فرق المراجعة بصورة عادلة عند القيام بالمراجعة المشتركة؟
4	0.003	22%	78.1%	3.91	يسهم توزيع المهام في المراجعة المشتركة في الحصول على دليل قوي في المراجعة.
2	0.000	16%	82.8%	4.14	يتم في المراجعة المشتركة تفادي الاختناق الناتج من ضيق وقت المراجع من خلال توزيع المهام.
3	0.000	16%	82.8%	4.14	تقسيم عمل المراجعة يساعد على القيام بعملية المراجعة بصورة أسرع.
1	0.000	14%	85.6%	4.28	يمكن للمراجعة المشتركة أن تزيد من مستوى التنسيق والتعاون بين المراجعين مما يمكنهم من تطوير خطة وبرنامج مراجعة متكاملة.
		13%	80.9%	4.05	توزيع مهام عمل المراجعة المشتركة

المصدر: اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

المعنوية لحسن المطابقة والتي كانت جميعها أقل من (0.05)، بالإضافة إلى الأهمية النسبية المقابلة لها لجميع الفقرات أكبر من (60%).

3-1-3-3 البعد الثالث: التخطيط لعملية المراجعة المشتركة.

يُبين الجدول (4) أنّ توزيع مهام عمل المراجعة المشتركة يؤثر على خبرة المراجع الخارجي، حيث أبدى المستجيبون أهمية نسبية عالية للموافقة على ذلك (80.9%) ومعامل اختلاف (13%). وبشكل عام تشير مستويات

جدول (5): توصيف فقرات البعد الثالث: التخطيط لعملية المراجعة المشتركة

الترتيب	معنوية المطابقة	معامل الاختلاف	الأهمية النسبية	المتوسط	الفقرة
1	0.023	16%	85.1%	4.26	يمكن للمراجعة المشتركة أن تجعل المراجعين أكثر التزاما بالمعايير المطلوبة لتقييم الأهمية النسبية.
4	0.003	24%	75.8%	3.79	يمكن للمراجعة المشتركة أن تقلل من احتمالات مخاطر المراجعة لأن التحريفات ممكن أن يكشفها المراجع الآخر.
5	0.000	23%	74.9%	3.74	يمكن للمراجعة المشتركة أن تجعل إدارة العميل أكثر إلتزاما بالضوابط التي تؤثر على كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.
3	0.000	17%	79.5%	3.98	وجود اثنين مراجعين يؤدي الى تجميع أدلة إثبات بشكل أكثر إقناع.
2	0.000	18%	80.9%	4.05	يشير تقرير المراجعة المشتركة بوضوح إلى مسئولية وطبيعة عمل المراجعين.
		14%	79.3%	3.96	التخطيط لعملية المراجعة المشتركة

المصدر: اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يبين الجدول (5) أنّ التخطيط لعملية المراجعة المشتركة يؤثر على خبرة المراجع الخارجي، حيث أبدى المستجيبون أهمية نسبية متوسطة للموافقة بلغت (79.3%) ومعامل اختلاف (14%). وبشكل عام تشير مستويات المعنوية لحسن المطابقة والتي كانت جميعها أقل من

(0.05)، كما أن الأهمية النسبية المقابلة لها لجميع الفقرات أكبر من (60%)، وهذا يعني أنّ آراء المستجيبين مرجحة بتأثير التخطيط لعملية المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي.

4-1-3-3 البعد الرابع: تقرير المراجعة المشتركة.

جدول (6): توصيف فقرات البعد الرابع: تقرير المراجعة المشتركة

الترتيب	معنوية المطابقة	معامل الاختلاف	الأهمية النسبية	المتوسط	الفقرة
5	0.000	21%	78.1%	3.91	تقارير المراجعة المشتركة أكثر ثقة لاحتمالية عدم التلاعب فيها.
2	0.000	19%	80.9%	4.05	يؤدي تركيز إنباه إثنين من المراجعين المشتركين الى دقة تقرير المراجعة.
6	0.000	21%	76.3%	3.81	الإشراف المتبادل بين إثنين من شركاء المراجعة يؤدي إلى توافق آراء المراجعين.
1	0.006	15%	85.1%	4.26	المناقشة المكثفة بين المراجعين لنتائج المراجعة تؤدي الى زيادة جودة تقرير المراجعة.
4	0.000	21%	78.6%	3.93	يؤدي تطبيق المراجعة المشتركة الى زيادة الثقة في مهنة المراجعة نتيجة دقة تقرير المراجعة
7	0.000	42%	54.0%	2.70	فعالية المراجعة المشتركة تتحقق من خلال إصدار تقرير مراجعة منفصل لكل مراجع خارجي على حدة بدلا من اصدار تقرير مراجعة مشترك بينهم.
3	0.000	25%	79.5%	3.98	فعالية المراجعة المشتركة تتحقق من خلال إصدار تقرير مراجعة مشترك من قبل جميع المراجعين الخارجيين المكلفين بعملية المراجعة المشتركة بدلا من إصدار كلا منهم تقرير منفصل.
		14%	76.1%	3.80	تقرير المراجعة المشتركة

المصدر: اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يُبين الجدول (6) أنّ تقرير المراجعة المشتركة يؤثر على خبرة المراجع الخارجي، حيث أبدى المستجيبون أهمية نسبية متوسطة للموافقة على ذلك بلغت (76.1%) ومعامل اختلاف (14%) وتشير مستويات المعنوية لحسن المطابقة التي جميعها أقل من (0.05)، كما أن الأهمية النسبية المقابلة لها لجميع الفقرات أكبر من (60%)، أي أنّ آراء المستجيبين مرجحة بتأثير تقرير المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي.

5-1-3-3 البعد الخامس: تكلفة المراجعة المشتركة:

جدول (7): توصيف فقرات البعد الخامس: تكلفة المراجعة المشتركة

الترتيب	معنوية المطابقة	معامل الاختلاف	الأهمية النسبية	المتوسط	الفقرة
3	0.000	20%	77.7%	3.88	تزيد تكاليف المراجعة كلما زاد عدد المراجعين المشتركين نتيجة تطبيق المراجعة المشتركة.
1	0.000	18%	84.2%	4.21	تزيد تكاليف المراجعة المشتركة كلما كان المراجعين المشتركين من أكثر من دولة.
2	0.002	22%	81.9%	4.09	المراجعة المشتركة مكلفة لعملاء المراجعة لكنها أكثر ثقة من المراجعة الفردية.
4	0.000	25%	69.3%	3.47	نقل تكاليف المراجعة بالنسبة لكل مراجع يشارك في عملية المراجعة المشتركة عما كان سيتحملة لو كان سيقوم بعملية المراجعة لوحده فقط.
		14%	78.3%	3.91	تكلفة عملية المراجعة

المصدر: اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يُبين الجدول (7) أن تكلفة عملية المراجعة تؤثر على خبرة المراجع الخارجي، حيث أبدى المستجيبون أهمية نسبية متوسطة للموافقة بلغت (78.3%) ومعامل اختلاف (14%). وبشكل عام تشير مستويات المعنوية لحسن المطابقة التي كانت جميعها أقل من (0.05)، كما أن الأهمية النسبية المقابلة لها

جدول (8): توصيف فقرات البعد الثاني: مهارات فنية (محلية)

الترتيب	معنوية المطابقة	معامل الاختلاف	الأهمية النسبية	المتوسط	الفقرة
1	0.000	11%	94.9%	4.74	خبرة بالقوانين المحلية والتعميمات والأنظمة المحلية
2	0.000	11%	94.9%	4.74	خبرة بالمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFASS
4	0.003	15%	87.9%	4.40	خبرة بالبرامج المحاسبية الإلكترونية.
3	0.000	14%	89.8%	4.49	خبرة ببرامج المراجعة الخارجية.
5	0.000	19%	84.2%	4.21	خبرة عالمية (خبرة في اجراء عملية تدقيق متعددة لمعاملات شركات متعددة الجنسيات)
		10%	90.3%	4.52	مهارات فنية (محلية)

المصدر: اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يُلاحظ من الجدول (8) أن المستجيبين أبدوا أهمية نسبية عالية بلغت (90.3%) للمهارات الفنية المحلية التي يمتلكها المراجع الخارجي ومعامل اختلاف (10%) ورتبت المهارات كما هي مبينة في الجدول اعلاه بحسب الأهمية النسبية التي أبداها

بالموافقة على فقرات الخبرات اللازمة (مهارات فنية محلية) التي يمتلكها المراجع الخارجي.

2-2-3-3 البعد الثاني: مهارات فنية (دولية):

جدول (9): توصيف فقرات مهارات فنية (عالمية)

الترتيب	معنوية المطابقة	معامل الاختلاف	الأهمية النسبية	المتوسط	الفقرة
1	0.000	13%	90.7%	4.53	خبرة لدى المراجعين خاصة بكل بلد بما يتضمن من قوانين وتعليمات ومعايير حيث وجدت
3	0.000	12%	88.4%	4.42	خبرة عالمية (خبرة في إجراء عملية تدقيق متعددة لمعاملات شركات متعددة الجنسيات)
2	0.001	14%	88.8%	4.44	توافر الخبرتين المذكورة أعلاه معا (المحلية والعالمية)
		11%	89.3%	4.44	مهارات فنية (عالمية)

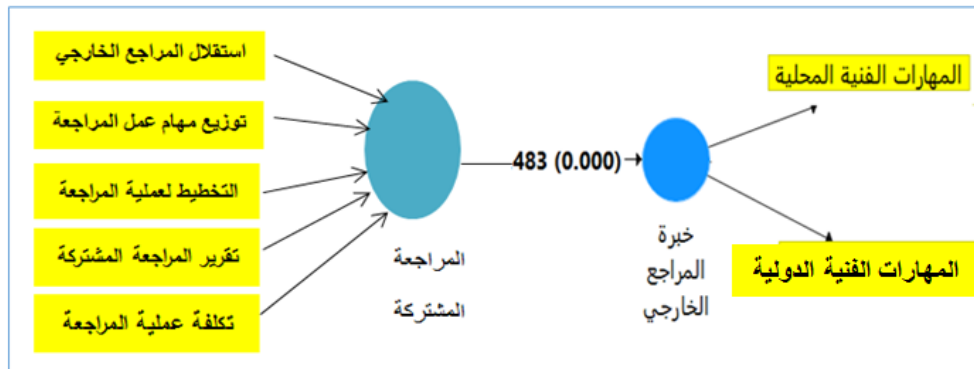
المصدر: اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

4-3 اختبار فرضيات الدراسة

للتحقق من صحة الفروض استخدم الباحثان نماذج المعادلات البنائية، كما تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد لقياس تأثير المتغيرات المستقلة وبعد إجراء الاختبار جاءت النتائج على النحو الآتي:

1-4-3 الفرضية الرئيسية: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي. ولاختبار هذه الفرضية استخدم الباحثان نماذج المعادلات البنائية، كما في شكل(1):

يُلاحظ من الجدول (9) أنّ المستجيبين أبدوا أهمية نسبية عالية بلغت (89.3%) للمهارات الفنية الدولية التي يمتلكها المراجع الخارجي ومعامل اختلاف (11%)، وتشير مستويات المعنوية لاختبار مربع كأي لحسن المطابقة والتي جميعها أقل من (0.05)، بالإضافة إلى الأهمية النسبية المقابلة لها لجميع الفقرات أكبر من (60%)، أي أن آراء المستجيبين مرجحة بالموافقة على فقرات (المهارات الفنية الدولية) التي يمتلكها المراجع الخارجي.



شكل (1): نموذج المعادلات البنائية لأثر تبني تطبيق المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج SMART.pls3

لا اعتماد نتائج النموذج أعلاه، يجب التحقق من مؤشرات مطابقة النموذج كما في الجدول رقم (10) :

جدول (10): مؤشرات مطابقة نموذج أثر تطبيق المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي

المؤشر	مدى المؤشر	قيمة المؤشر
Q^2	أكبر من الصفر	0.068
SRMR	0-1	0.114
GOF	0-1	0.373
	F2	0.305

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج SMART.pls3

تشير قيم مؤشرات المطابقة في الجدول (10) إلى أن قيمة مؤشر المطابقة (Q^2)، والتي بلغت (0.068)، وهي أكبر من الصفر، وهذا يعني أن المتغير الكامن - المراجعة المشتركة - يتمتع بالقدرة التفسيرية في نموذج تأثيره على خبرة المراجع الخارجي، وكذلك مؤشر جودة المطابقة (GOF)، والذي بلغت قيمته (0.373)، والتي تقع ضمن المدى المسموح به، وتجاوزت الحد الأدنى لها (0.1) تدل اعتمادية النموذج البنائي في تمثيل العلاقة السببية بين المتغيرات، وكذلك قيمة مؤشر جذر متوسط مربعات البواقي المعيارية (SRMR) فقد بلغت قيمة (0.114)، والتي تقع ضمن المدى

المسموح به، وأقل من الواحد الصحيح، وهذا يدل على حسن المطابقة للنموذج، وبناء على المؤشرات السابقة نستطيع القول بأن النموذج المفترض للمتغيرات الكامنة (المراجعة المشتركة، خبرة المراجع الخارجي) يتطابق مع البيانات، ومن ثم يتمتع المتغير الكامن - المراجعة المشتركة - بالاعتمادية في تفسير التغيرات التي تحدث على خبرة المراجع الخارجي، حيث تبين قيمة معامل حجم التأثير (F^2) (0.305) والتي تقع ضمن المدى (0.15 - 0.35) إلى أن تأثير المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي بمستوى متوسط.

جدول (11): مؤشرات تأثير المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي

الفرضية الرئيسية	معامل المسار	متوسط معامل المسار	الانحراف المعياري	T	الدلالة	R2
المراجعة المشتركة -> خبرة المراجع الخارجي	0.483	0.542	0.084	5.734	0.000	0.233

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج SMART.pls3

تشير نتائج الجدول (11) إلى وجود تأثير إيجابي للمراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي بمعامل مسار (0.483)، وهو تأثير معنوي عند مستوى معنوية (0.000) أقل من مستوى المعنوية (0.05)، كما تشير قيمة معامل التحديد (R^2) إلى أن (23.3%) من التغيرات في خبرة المراجع الخارجي تعزى للمراجعة المشتركة، لذا ترفض الفرضية الرئيسية " لا يوجد تأثير نو

دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.50) لتطبيق المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي" وقبول الفرضية البديلة لها" يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.50) لتطبيق المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي".

جدول (12): الفرضية الفرعية الأولى تأثير استقلالية المراجع الخارجي في المراجعة المشتركة

على خبرة المراجع الخارجي

الدلالة	T	الانحراف المعياري	متوسط معامل المسار	معامل المسار	الفرضية الفرعية الأولى
0.002	3.145	0.033	0.112	0.105	استقلال المراجع الخارجي -> خبرة المراجع الخارجي

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج SMART.pls3

تشير نتائج الجدول (12) إلى وجود تأثير إيجابي ضعيف لاستقلالية المراجع الخارجي على خبرته بمعامل مسار (0.105)، وهو تأثير معنوي عند مستوى معنوية (0.002) أقل من مستوى معنوية الباحث (0.05)، ومن ثم نتوصل إلى رفض الفرضية الفرعية الأولى التي نصت على أنه " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.50) لاستقلالية المراجع الخارجي في المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي".

جدول (13): الفرضية الفرعية الثانية تأثير توزيع مهام عمل المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي

الدلالة	T	الانحراف المعياري	متوسط معامل المسار	معامل المسار	الفرضية الفرعية الثانية
0.020	2.325	0.042	0.105	0.097	توزيع مهام عمل المراجعة المشتركة -> خبرة المراجع الخارجي

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج SMART.pls3

تشير النتائج في الجدول (13) أعلاه إلى أنه يوجد تأثير إيجابي ضعيف لتوزيع مهام عمل المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي بمعامل مسار (0.097)، وهو تأثير معنوي عند مستوى معنوية (0.020) أقل من مستوى معنوية الباحث (0.05)، ومن ثم يتم رفض الفرضية الفرعية الثانية التي نصت على أنه " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.50) لتوزيع مهام عمل المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي".

(0.50) لتوزيع مهام عمل المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي." وقبول الفرضية البديلة لها" يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.50) لتخطيط عملية المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي. مستوى دلالة (0.50) لتوزيع مهام عمل المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي."

جدول (14): الفرضية الفرعية الثالثة تأثير تخطيط عملية المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي

الدلالة	T	الانحراف المعياري	متوسط معامل المسار	معامل المسار	الفرضية الفرعية الثالثة
0.000	3.644	0.036	0.136	0.131	تخطيط عملية المراجعة المشتركة -> خبرة المراجع الخارجي

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج SMART.pls3

الخارجي." وقبول الفرضية البديلة لها" يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.50) لتخطيط عملية المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي." 3-4-1-4 الفرضية الفرعية الرابعة: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.50) لتقرير المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي.

تشير نتائج الجدول (14) إلى وجود تأثير إيجابي ضعيف لتخطيط عملية المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي بمعامل مسار (0.131)، وهو تأثير معنوي عند مستوى معنوية (0.000) أقل من مستوى معنوية الباحث (0.05)، ومن ثم يتم رفض الفرضية الفرعية الثالثة التي نصت على " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.50) لتخطيط عملية المراجعة المشتركة على خبرة المراجع

جدول (15): الفرضية الفرعية الرابعة تأثير تقرير المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي

الدلالة	T	الانحراف المعياري	متوسط معامل المسار	معامل المسار	الفرضية الفرعية الرابعة
0.001	3.367	0.044	0.161	0.149	تقرير المراجعة المشتركة -> خبرة المراجع الخارجي

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج SMART.pls3

تشير نتائج الجدول (15) إلى وجود تأثير إيجابي ضعيف لتقرير المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي بمعامل مسار (0.149)، وهو تأثير معنوي عند مستوى معنوية (0.001) أقل من مستوى معنوية الباحث (0.05)، ومن ثم نتوصل إلى رفض الفرضية الفرعية الرابعة التي

نصت على " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.50) لتقرير المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي." وقبول الفرضية البديلة لها" يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.50) لتقرير المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي".

جدول (16): الفرضية الفرعية الخامسة تأثير تكلفة المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي

الدالة	T	الانحراف المعياري	متوسط معامل المسار	معامل المسار	الفرضية الفرعية الخامسة
0.007	2.695	0.030	0.086	0.081	تكلفة عملية المراجعة المشتركة -> خبرة المراجع الخارجي

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج SMART.pls3

4. النتائج والتوصيات

4-1 نتائج الدراسة:

في ضوء تحليل البيانات المتعلقة بالدراسة واختبار فرضيات الدراسة تم التوصل إلى مجموعة من النتائج، وهي على النحو الآتي :

1. أظهرت النتائج أن تأثير المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي جاء بمستوى متوسط. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة كل من (Lobo, et al, 20`7) و (ALsharabi, 2024) و (et.al, 2024) و (Lobo, et al, 20`7) و (Bisogno & de luca, 2016) و (إبراهيم ويعقوب، 2020) ويفسر الباحثان هذا الاتفاق في أن جودة المراجعة وجودة التقارير لا تأت أصلاً إلا من خلال الخبرة التي يكتسبها المراجع الخارجي من خلال ممارسته للمراجعة المشتركة.

2. إنَّ استقلالية المراجع الخارجي كبعد لتبني المراجعة المشتركة تؤثر بدرجة متوسطة

تشير النتائج في الجدول (16) إلى وجود تأثير إيجابي ضعيف لتكلفة عملية المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي بمعامل مسار (0.081)، وهو تأثير معنوي عند مستوى معنوية (0.007) أقل من مستوى معنوية الباحث (0.05)، ومن ثم نتوصل إلى رفض الفرضية الفرعية الخامسة التي نصت على " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.50) لتكلفة عملية المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي." وقبول الفرضية البديلة لها "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.50) لتكلفة عملية المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي".

إقناعاً، ثم تقلل المراجعة المشتركة من احتمالات مخاطر المراجعة، لأن التحريفات ممكن أن يكشفها المراجع الآخر. واتفقت هذه النتيجة مع دراسة (عمر وآخرين، 2019) ودراسة (Bisogno & de luca, 2016).

5. جاء تأثير تقرير المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي بدرجة متوسطة. وإن فقرات هذا البعد الأقل تأثراً على خبرة المراجع الخارجي كانت مرتبة على النحو الآتي: إن الإشراف المتبادل بين اثنين من شركاء المراجعة يؤدي إلى توافق آراء المراجعين، ثم إن تطبيق المراجعة المشتركة يزيد الثقة في مهنة المراجعة نتيجة دقة تقرير المراجعة، ثم إن تطبيق المراجعة المشتركة يزيد الثقة في مهنة المراجعة نتيجة دقة تقرير المراجعة واتفقت هذه النتيجة مع دراسة (عمر وآخرين، 2019)

6. إن تأثير تكلفة عملية المراجعة على خبرة المراجع الخارجي بدرجة متوسطة وإن فقرات هذا البعد الأقل تأثراً على خبرة المراجع الخارجي كانت مرتبة على النحو الآتي: تقل تكاليف المراجع الذي يشارك في المراجعة المشتركة عما لو كان سيقوم بعملية المراجعة لوحده فقط، ثم تزيد تكاليف المراجعة كلما زاد عدد المراجعين المشتركين نتيجة تطبيق المراجعة المشتركة، ثم المراجعة المشتركة مكلفة لعملاء المراجعة، لكنها أكثر ثقة من المراجعة الفردية. واتفقت هذه النتيجة مع دراسة (Lobo ,et al, 20`7) ودراسة (Bisogno & de luca, 2016)

على خبرة المراجع الخارجي. وإن فقرات هذا البعد الأقل تأثراً على تلك الخبرة على الترتيب الآتي: تأثير المراجعة المشتركة في التغلب على مسألة تحمل المسؤولية القانونية، ثم تأثيرها على تضيق الفجوة بين المعايير المطبقة، والمعايير التي يحتاجها السوق بالفعل. واتفقت هذه النتيجة مع دراسة (ALsharabi, et.al, 2024) ودراسة (Lobo ,et al, 20`7) ودراسة (Bisogno & de luca, 2016).

3. إن توزيع مهام عمل المراجعة المشتركة كأحد أبعاد تبني المراجعة المشتركة يؤثر بدرجة عالية على خبرة المراجع الخارجي. وأن فقرات هذا البعد الأقل تأثراً على خبرة المراجع الخارجي كانت على الترتيب الآتي: تأثير توزيع المهام في المراجعة المشتركة على الحصول على دليل قوي في عملية المراجعة، ثم تأثير المراجعة المشتركة على تقسيم العمل بين مكاتب المراجعة بشكل متوازن، وتقسيم فرق المراجعة بصورة عادلة عند القيام بالمراجعة المشتركة. واتفقت هذه النتيجة مع دراسة (إبراهيم ويعقوب، 2020) ودراسة (عمر وآخرين، 2019).

4. إن التخطيط لعملية المراجعة المشتركة يؤثر بدرجة متوسطة على خبرة المراجع الخارجي. وإن فقرات هذا البعد الأقل تأثراً على خبرة المراجع الخارجي مرتبة بالآتي: تجعل المراجعة المشتركة إدارة العمل أكثر التزاماً بالضوابط التي تؤثر على كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، ثم وجود اثنين مراجعين يؤدي إلى تجميع أدلة إثبات بشكل أكثر

3. في التخطيط لعملية المراجعة المشتركة يستحسن على المراجعين الخارجيين في اليمن الاهتمام بدرجة أكبر بالآتي: جعل إدارة العميل أكثر التزاماً بالضوابط التي تؤثر على كفاءة، وفعالية نظام الرقابة الداخلية، تفعيل دور التنبؤ لتقليل احتمالات مخاطر المراجعة، تجميع أدلة إثبات بشكل أكثر إقناعاً.

4. يفضل أن تزيد مكاتب المراجعة الخارجية في اليمن عنايتها بتقرير المراجعة المشتركة من حيث: الإشراف المتبادل للوصول إلى توافق آراء المراجعين المشتركين في عملية المراجعة، دقة تقرير المراجعة بزيادة تركيز انتباه المراجعين المشتركين، زيادة جودة تقرير المراجعة المشتركة بتكثيف المناقشة بين المراجعين المشتركين عن نتائج المراجعة.

5. أهمية أن تعمل مكاتب المراجعة الخارجية في اليمن على تقليل تكلفة عملية المراجعة المشتركة بحيث يشارك مراجع واحد لديه خبرة دولية في المراجعة مع مراجع لديه خبرة محلية في المراجعة.

6. على مكاتب المراجعة الخارجية في اليمن أن تعمل على تحسين مستوى تطبيق أبعاد المراجعة المشتركة بحيث تنصدر الترتيب الأبعاد الآتية: استقلالية المراجع الخارجي، تقرير المراجعة المشتركة، تكلفة عملية المراجعة، وذلك في ضوء التجارب العالمية، وبما يتوافق مع طبيعة البيئة اليمنية.

7. أشارت النتائج إلى أن أبعاد تطبيق المراجعة المشتركة حسب مستوى تأثيرها على خبرة المراجع الخارجي كانت مرتبة بالآتي: توزيع مهام عمل المراجعة المشتركة، التخطيط لعملية المراجعة المشتركة، تكلفة عملية المراجعة، تقرير المراجعة المشتركة، استقلالية المراجع الخارجي.

8. جاءت النتيجة الخاصة بكل من المهارات الفنية (المحلية) والمهارات الفنية (الدولية) بموافقة عالية.

9. أثبتت نتائج اختبار الفروض قبول الفرضية الرئيسة أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق المراجعة المشتركة على خبرة المراجع الخارجي، وكذلك قبول الفرضيات الخمس الفرعية المنبثقة منها.

2-4 توصيات الدراسة:

1. ضرورة تركيز مكاتب المراجعة الخارجية في اليمن على استقلالية المراجع الخارجي من حيث: تحمل المسؤولية القانونية وتضييق الفجوة بين المعايير المطبقة، والتي يحتاجها السوق فعلاً، وتقليل مخاطر التواطؤ بين المراجع، والعمل.

2. أهمية أن تعمل مكاتب المراجعة الخارجية في اليمن على تحسين عملية توزيع مهام عمل المراجعة المشتركة بتقسيم العمل بين مكاتب المراجعة بشكل متوازن، وتقسيم فرق المراجعة بصورة عادلة عند القيام بالمراجعة المشتركة، وزيادة إسهام توزيع المهام في الحصول على دليل قوي في عملية المراجعة، وتقسيم العمل بشكل يُمكن من إجراء عملية المراجعة بصورة أسرع.

7. ضرورة أن يتم اختيار تشكيلة المراجعين من مراجع خارجي بخبرة دولية مع مراجع خارجي آخر بخبرة محلية بدرجة أولى، وذلك لإكساب المراجعين الخارجيين الخبرات المتبادلة المطلوبة بعد قيامهم بعملية مراجعة مشتركة.
8. يتوجب على مكاتب المراجعة الخارجية في اليمن أن تسعى إلى تنمية، وتطوير المهارات الفنية (المحلية) للمراجعين الخارجيين بالشكل الذي يعمل على زيادة خبرتهم في إجراء عملية المراجعة المشتركة، وتحديدًا من حيث: الخبرة بالبرامج المحاسبية الإلكترونية، الخبرة ببرامج المراجعة الخارجية، الخبرة بالمعايير المحاسبية الدولية، والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS.
9. على الجهات المهنية أن تعمل على تنمية، وتطوير المهارات الفنية (الدولية) للمراجعين الخارجيين بالشكل الذي يعمل على زيادة خبرتهم في إجراء عملية المراجعة المشتركة، وتحديدًا من حيث: الخبرة الدولية في إجراء عملية تدقيق متعددة لمعاملات شركات متعددة الجنسيات، وخبرة لدى المراجعين خاصة بكل بلد بما يتضمن من قوانين، وتعليمات، ومعايير.
10. أهمية أن تعمل مكاتب المراجعة الخارجية والجهات المهنية في اليمن على تنمية المهارات الفنية للمراجعين الخارجيين (محلياً وعالمياً معاً)، وذلك لإكسابهم الخبرات المحلية والدولية بشكل يضمن جودة تقاريرهم.
5. المراجع:
- 5.1 المراجع العربية
1. إبراهيم، عمار خليل ويعقوب، فيحاء عبدالله (2020)، دليل مقترح لعمليات المراجعة المشتركة للبيانات المالية، مجلة كلية مدينة العلم، مج (12)، ع (2)، بغداد، العراق. ص 107-122.
2. ابراهيم، نبيلة سامي (2018)، أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية وقيمة المنشأة: دراسة تطبيقية، (رسالة ماجستير غير منشورة)، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، القاهرة، مصر.
3. أبو بكر، زيتو عولا (2023) دور التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية دراسة تحليلية لأراء عينة من المراجع الخارجي في إقليم كردستان، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (62)، العدد (19)، ص 69-95.
4. الجبر، يحيى بن علي والسعدون، ناصر بن محمد (2014)، أثر المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية السعودي، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة. الرياض، السعودية، العدد (4)، ص 283-303.
5. الحداد، سامح عبد الرزاق، (2008)، تحليل وتقييم استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في

- خدمات المراجعة - دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة العاملة في قطاع غزة"، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة.
6. حسين، أمل حسين محمد ومحمود، عبد الحميد أحمد، وصالح، أبو الحمد مصطفى، وهلال، أسامة أحمد جمال (2018) المراجعة المشتركة في بيئة الممارسة المهنية المصرية: دراسة مقارنة مع إطار مقترح، المجلة العلمية، كلية التجارة، جامعة أسيوط، ع64. ص 101 - 126.
7. دبور، خالد مصطفى، (2013)، دور استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية على المصارف الوطنية العامة في فلسطين"، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية التجارة، جامعة الأزهر، غزة.
8. ريشو، بدیع الدين، (2008)، العوامل المؤثرة في قرار المراجع بالتخصص القطاعي وأهميتها عند اختيار المراجع الخارجي: دراسة تحليلية تطبيقية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد (2). ص 159 - 217.
9. الشعباني، منى محمد علي (2017)، دور جلسات العصف الذهني والإلكتروني لفريق المراجعة في تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة، مجلة الفكر المحاسبي، مج (2)، ع
- (1) كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة. ص 1149 - 1204.
10. شلا، محمد نزار (2015)، أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، دمشق، سوريا.
11. الشيخ، هدى محمد محمد، (2017)، تأثير مدخل المراجعة الخارجية المشتركة على الحد من فجوة التوقعات لتحسين جودة عملية المراجعة. مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة. مج(21)، ع (3)، ص 654 - 695.
12. شمسان القطوي المراجعة المشتركة JOINT AUDIT، 29 مايو 2020م متاح على الرابط الآتي: <https://ar.wikipedia.org/wiki>
13. صليب، ليلي عزيز (2003)، أثر التخصص الصناعي للمراجع على تقليل خطر المراجعة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ع (1).
14. عبد الحميد، أحمد أشرف (2014)، "المراجعة المشتركة كأداة لزيادة جودة المراجعة: دراسة ميدانية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ع (4). ص 165-219.

15. عبد القوي، أبوبكر شداد حامد(2018)، أثر المراجعة المشتركة على تقرير المراجع الخارجي، دراسة تطبيقية، بحث منشور، المجلة العلمية، كلية التجارة، جامعة أسيوط، ع (64). ص 8-66
16. عمر، آدم محمد، عيسى، محمد أسحق، محمد، عمر السر الحسن (2019)، "أثر المراجعة المشتركة في تقرير المراجع الخارجي ببيئة الأعمال السودانية دراسة ميدانية"، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، ع(2). ، ص 283 - 299.
17. عوض، آمال محمد، (2006)، دراسة واختبار أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مج (43)، ع (2). ص 171-237.
18. لبيب، خالد محمد، (2005)، دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مج (42)، ع (1).
19. متولي، أحمد زكي، (2006)، نموذج مقترح لقياس العلاقة بين استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، مج (1)، ع (1). ص 163 - 246.
20. متولي، أحمد زكي حسين، (2013)، قياس أثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة على أسعار الأسهم، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، مج (1)، ع (2)، كلية التجارة، جامعة طنطا، طنطا، مصر. ص 403-459.
21. محمد، أحمد سليم (2018)، علاقة المراجعة المشتركة والمراجعة المزدوجة بجودة الأرباح: دراسة تطبيقية. مجلة الفكر المحاسبي، مج (22)، ع (1) كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة. ص 869 - 903.
22. محمد، عبد الناصر عبد اللطيف (2017)، الاتجاهات الحديثة في المراجعة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، سوهاج، مصر.
23. المسحال، بسمة حسن (2014)، دور استقلالية مراجع الحسابات الخارجي في تحقيق متطلبات الحوكمة وأثرها على مصداقية المعلومات المحاسبية، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة.
24. المقطري، معاذ طاهر، (2011)، أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة - دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية"، مجلة جامعة دمشق

1. التجارة، جامعة عين شمس، ع (2)، ج 1. ص 129-178.
- 5.2 المراجع الأجنبية**
1. Baldauf, J. and 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), pp. 7-42.
2. Bisogno, M. and De Luca, R., (2016). voluntary Joint Audit and Earnings Quality: Evidence from Italian SMEs. *International Journal of Business Research and Development*, 5 (1).
3. European commission. (2010) Green paper –Audit Policy: Lesson from the Crisis, Brussels, 13.10.2010.
4. Lesage, Ce'dric, Ratzinger-Sakel & Kettunen, Jaana (2017), "Consequences of the Abandonment of Mandatory Joint Audit: An Empirical Study of Audit Costs and Audit Quality Effects", *European Accounting Review*, Vol. 26, No. 2, pp. 311-339
5. Lobo, G., Paugam, L., Zhang, L., & Casta, J.-F. (2013). Effect of العلوم الاقتصادية والقانونية، مج (27)، ع (4). ص ص 83-183.
25. نشوان، اسكندر محمود (2019)، الصفات الشخصية وتأثيرها على جودة الأحكام المهنية لمدقق الحسابات الخارجي - دراسة ميدانية، *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*، مج (15)، ع (3)، عمان، الأردن. ص 567-605.
26. الهديدي، علي محمود (2015)، تأثير المراجعة المشتركة على جودة التقارير المالية دراسة تطبيقية على البنوك المصرية المقيدة في بورصة الأوراق المالية، *مجلة كلية التجارة والبحوث العلمية*، مج (52)، ع (1)، ج (2)، جامعة الاسكندرية، مصر. ص 111-154.
27. الوكيل، حسام السعيد (2020)، أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على توقيت إصدار تقرير المراجعة في بيئة الممارسة المهنية المصرية دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المصرية المقيدة بمؤشر (100 EGX) خلال الفترة 2015 - 2018، *قسم المحاسبة، كلية التجارة وإدارة الأعمال جامعة حلوان، مصر*.
28. يوسف، حنان محمد (2015)، أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على كفاءة مراقب الحسابات في الكشف والتقرير عن الغش في القوائم المالية، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية

joint auditor pair on conservatism:
Evidence from impairment tests.
Comptabilité Sans Frontieres.
Retrieved from
<https://halshs.archives-ouvertes.fr/hal->

- 6.Nabil M.S. ALSharabi, Waheeb A.M. ALHobaishi, Mareb A.A. ALMhgani, (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, Vol.3 No.1,
- 7.Jon, S .Davis, and Ira Solomon, "Experience, Expertise and Expert Performance Research in Public Accounting", Faculty Working Paper, University of Illinois at Urbana Champaign, College Commerce and Business Administration, 1989, P151