



أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في جودة عملية المراجعة - دراسة ميدانية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين لدى مكاتب وشركات المراجعة في الجمهورية اليمنية

صديق حمود يحيى الرفيق، أحمد محمد علي البياضي*

كلية التجارة والاقتصاد - جامعة عمران - اليمن.

الملخص

هدفت الدراسة إلى اختبار أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في جودة عملية المراجعة، واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، واستخدمت الاستبانة في جمع البيانات من عينة عشوائية بلغت (170) مراجعاً من المراجعين الخارجيين المنتسبين لمكاتب وشركات المراجعة في الجمهورية اليمنية، وتوصلت الدراسة إلى عدد من الاستنتاجات كان من أهمها: أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يؤثر إيجابياً في تحسين جودة عملية المراجعة، كما يسهم في تقليص فجوة المعلومات بين الإدارة وأصحاب المصلحة من خلال تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وأن التخصص الصناعي للمراجع يمثل عنصراً مهماً في تعزيز نظام مراقبة الجودة داخل مكاتب وشركات المراجعة، كما خلصت الدراسة إلى التوصية بضرورة تبني مكاتب وشركات المراجعة سياسات توزيع مهام عملية المراجعة وفقاً للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي، مع ضرورة إنشاء وحدات مراجعة متخصصة صناعياً داخل مكاتب وشركات المراجعة، وتعزيز التدريب المستمر في جانب التخصص الصناعي للمراجع، مع اقتراح قيام الجهات الرقابية على المهنة بتنظيم سجل للمراجعين الخارجيين حسب التخصص الصناعي.

كلمات مفتاحية: التخصص الصناعي للمراجع الخارجي، جودة عملية المراجعة، مكاتب وشركات المراجعة، اليمن.

Abstract: The study aimed to examine the impact of the external auditor's industry specialization on the quality of the auditing process. The study adopted the descriptive analytical approach and used a questionnaire to collect data from a random sample of 170 external auditors affiliated with audit offices and firms in the Republic of Yemen. The study reached several conclusions, the most important of which were that the external auditor's industry specialization positively affects the improvement of audit quality, and also contributes to reducing the information gap between management and stakeholders through enhancing the quality of accounting information. Furthermore, the auditor's industry specialization represents an important element in strengthening the quality control system within audit offices and firms. The study also concluded with several recommendations, including the necessity for audit offices and firms to adopt policies for assigning audit tasks according to the external auditor's industry specialization, the establishment of industry-specialized audit units within audit offices and firms, and the enhancement of continuous training in the field of auditor industry specialization. In addition, the study proposed that professional regulatory bodies should organize a registry of external auditors according to their industry specialization.

1- مقدمة:

تعد جودة عملية المراجعة الخارجية من المفاهيم الأساسية في مهنة المحاسبة؛ لارتباطها برفع الثقة في البيانات المالية؛ إذ تُقاس بقدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية، وتقييم المخاطر، والالتزام بمعايير المراجعة الدولية باستقلالية وموضوعية. ولا تقتصر الجودة على الرأي النهائي للمراجع، بل تشمل كفاءة الإجراءات المهنية وكفاية أدلة المراجعة، وتتأثر بعوامل متعددة، مثل: الكفاءة المهنية، والاستقلالية، وجودة

*Email: ahm.albayadhi@amu.edu.ye

التخطيط، والحكم المهني، والتكنولوجيا. وفي هذا السياق، يُعد التخصص الصناعي للمراجع الخارجي من الاتجاهات الحديثة المهمة في المراجعة، لما يوفره من معرفة وخبرة متخصصة تساعد المراجع على فهم طبيعة الصناعة ومخاطرها وأنظمتها الرقابية، بما يعزز جودة الأحكام المهنية واكتشاف التحريفات المالية. كما تعتمد البيئة المهنية اليمنية على معايير المراجعة الدولية (ISA)، إلا أن مستوى التطبيق يختلف بين مكاتب المراجعة وفقاً لحجمها وإمكاناتها الفنية، حيث تواجه المكاتب الصغيرة تحديات تتعلق بالموارد والتقنيات الحديثة.

2- مشكلة الدراسة:

تُعد مشكلة ضعف جودة المراجعة الخارجية من أبرز التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة في البيئة اليمنية، لما لها من تأثير مباشر على مصداقية التقارير المالية وكفاءة القرارات الاقتصادية والاستثمارية، خاصة في ظل ضعف أنظمة الرقابة والحوكمة وتراجع الالتزام المهني. وتشير الأدبيات إلى أن جودة المراجعة ترتبط بقدرة المراجع الخارجي على اكتشاف التحريفات الجوهرية والإفصاح عنها بمهنية واستقلالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية (الجمهودي، 2019، ص14). كما أوضحت دراسة المجدي وعبدالمعني (2022، ص262) أن نسبة كبيرة من المراجعين الخارجيين اليمنيين لا يحصلون على تدريب مهني مستمر يواكب التطورات الحديثة، مما ينعكس سلباً على جودة الأحكام المهنية وإجراءات المراجعة. وأشارت دراسة الرقابة على جودة المراجعة (2024، ص20) إلى وجود قصور في تطبيق متطلبات الرقابة على الجودة داخل مكاتب المراجعة، خاصة في الإشراف المهني والالتزام بالمتطلبات الأخلاقية، الأمر الذي يضعف قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والغش. كما بينت دراسة الجمهودي (2019، ص27) أن ضعف استقلالية المراجع والمنافسة السعرية بين مكاتب المراجعة يؤثران سلباً على جودة المراجعة. ومن ناحية أخرى، تعاني البيئة المهنية اليمنية من محدودية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي، حيث أشار عمر (2020، ص55) إلى أن كثيراً من المراجعين يراجعون قطاعات مختلفة دون امتلاك معرفة متخصصة بطبيعتها ومخاطرها. في المقابل، أكدت الدراسات الحديثة، مثل: دراسة (Faraj (2021, p.246، أن التخصص الصناعي يساهم في تحسين جودة المراجعة، وزيادة القدرة على اكتشاف الأخطاء والغش، وتعزيز كفاءة الأحكام المهنية وثقة مستخدمي التقارير المالية. وبناءً على ذلك، تبرز الحاجة إلى دراسة أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية. وبناء عليه تم تحديد مشكلة الدراسة من خلال التساؤل الرئيس الآتي:

2-1- ما أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في جودة عملية المراجعة الخارجية بالجمهورية اليمنية؟

وينبثق عنه التساؤلات الفرعية الآتية:

- 1/1/2- ما أثر معرفة المراجع الخارجي بطبيعة الصناعة التي ينتمي إليها العميل في جودة عملية المراجعة بالجمهورية اليمنية؟
- 2/1/2- ما أثر خبرة المراجع الخارجي بالصناعة التي ينتمي إليها العميل في جودة عملية المراجعة بالجمهورية اليمنية؟
- 3/1/2- ما أثر قدرة المراجع الخارجي في تحليل بيانات الصناعة التي ينتمي إليها العميل على جودة عملية المراجعة في الجمهورية اليمنية؟
- 4/1/2- ما أثر معرفة المراجع الخارجي بتشريعات ومعايير الصناعة التي ينتمي إليها العميل في جودة عملية المراجعة بالجمهورية اليمنية؟
- 5/1/2- ما أثر فهم المراجع الخارجي لأنشطة سلسلة القيمة لدى العميل في جودة عملية المراجعة بالجمهورية اليمنية؟

3- أهداف الدراسة:

سعت الدراسة إلى تحقيق هدف رئيس تمثل في:

- 1/3- تحديد أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في جودة عملية المراجعة بالجمهورية اليمنية. وذلك من خلال الأهداف الفرعية الآتية:
- 1/1/3- تحديد أثر معرفة المراجع الخارجي بالصناعة التي ينتمي إليها العميل في جودة عملية المراجعة بالجمهورية اليمنية.
- 2/1/3- بيان أثر خبرة المراجع الخارجي بالصناعة التي ينتمي إليها العميل في جودة عملية المراجعة بالجمهورية اليمنية.
- 3/1/3- تقييم أثر قدرة المراجع الخارجي في تحليل بيانات الصناعة التي ينتمي إليها العميل على جودة عملية المراجعة في الجمهورية اليمنية.
- 4/1/3- الكشف عن أثر معرفة المراجع الخارجي بتشريعات ومعايير الصناعة التي ينتمي إليها العميل في جودة عملية المراجعة بالجمهورية اليمنية.
- 5/1/3- تحليل أثر فهم المراجع الخارجي لأنشطة سلسلة القيمة لدى العميل في جودة عملية المراجعة بالجمهورية اليمنية.

4- فرضيات الدراسة:

سعت الدراسة لاختبار صحة الفرضية الرئيسة الآتية:

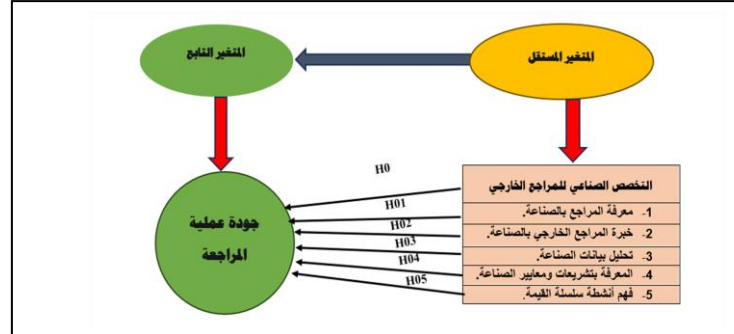
- 1/4- الفرضية الرئيسة: " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي في جودة عملية المراجعة بالجمهورية اليمنية " .

وينبثق عنها الفرضيات الفرعية الآتية:

- 1/1/4- الفرضية الفرعية الأولى: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمعرفة المراجع الخارجي بالصناعة التي ينتمي إليها العميل في جودة عملية المراجعة بالجمهورية اليمنية".
- 2/1/4- الفرضية الفرعية الثانية: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لخبرة المراجع الخارجي بالصناعة التي ينتمي إليها العميل في جودة عملية المراجعة بالجمهورية اليمنية".
- 3/1/4- الفرضية الفرعية الثالثة: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لقدرة المراجع الخارجي في تحليل بيانات الصناعة التي ينتمي إليها العميل على جودة عملية المراجعة في الجمهورية اليمنية".
- 4/1/4- الفرضية الفرعية الرابعة: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمعرفة المراجع الخارجي بتشريعات ومعايير الصناعة التي ينتمي إليها العميل في جودة عملية المراجعة بالجمهورية اليمنية".
- 5/1/4- الفرضية الفرعية الخامسة: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لفهم المراجع الخارجي لأنشطة سلسلة القيمة لدى العميل في جودة عملية المراجعة بالجمهورية اليمنية".

5- أنموذج الدراسة:

تكون أنموذج الدراسة من المتغير التابع المتمثل في جودة عملية المراجعة، والمتغير المستقل المتمثل في التخصص الصناعي للمراجع الخارجي حسب الشكل رقم (1) الآتي:



الشكل رقم (1) أنموذج الدراسة

6- أهمية الدراسة:

وتكمن أهمية الدراسة في كل من، الأهمية العلمية والأهمية العملية على النحو الآتي:

6-1- الأهمية العلمية: تتجلى الأهمية العلمية للدراسة من النقاط الآتية:

- 1/1/6- أنها تُثري الأدبيات العلمية من خلال اختبار أنموذجات قياسية مستخدمة عالميًا في تقييم التخصص الصناعي للمراجع، مثل: المعرفة الصناعية، الخبرة القطاعية، القدرة التحليلية، والإلمام بمعايير الصناعة، وربط هذه الأبعاد بقياس جودة عملية المراجعة في اليمن، الأمر الذي يقدم مساهمة بحثية جديدة يمكن الاعتماد عليها لتطوير أدوات قياس مهنية محلية.

2/1/6- أنها تمثل خطوة مهمة في اتجاه تطوير برامج التدريب المهني للمراجعين اليمنيين؛ لأنها تسلط الضوء على فجوة حقيقية تتعلق بنقص الخبرة الصناعية المتخصصة في المكاتب اليمنية، وتشير إلى دور التخصص في تحسين جودة التخطيط والفحص والحكم المهني؛ ما يمهد لبناء توصيات تستند إلى أسس علمية قوية.

6-2- الأهمية العملية: تأتي الأهمية العملية للدراسة مما يأتي:

1/2/6- أنها تساعد مكاتب وشركات المراجعة في الجمهورية اليمنية على إدراك الدور المحوري للتخصص الصناعي في تحسين قدرتها التنافسية.

2/1/6- أنها تساعد الهيئات المهنية والتنظيمية مثل وزارة الاقتصاد والصناعة والاستثمار، والجمعيات المهنية ذات العلاقة في القيام بخطوات جادة نحو وضع معايير وطنية أو إرشادات مهنية تشجع المكاتب على بناء خبرة صناعية متخصصة.

7- منهج الدراسة:

اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي الذي يقوم على اختبار أثر المتغير المستقل (التخصص الصناعي للمراجع الخارجي) على المتغير التابع (جودة عملية المراجعة الخارجية) باستخدام أساليب الانحدار الخطي البسيط والانحدار الخطي المتعدد.

8- حدود الدراسة:

1/8- الحدود الموضوعية: اقتصرت الدراسة على تحديد أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في جودة عملية المراجعة بالجمهورية اليمنية، وبالتالي لم يتم التطرق للتخصص الصناعي إلا بالقدر الذي يخدم موضوع الدراسة.

2/8- الحدود المكانية: أجريت الدراسة على مكاتب وشركات المراجعة في الجمهورية اليمنية.

3/8- الحدود الزمنية: تم إجراء الدراسة خلال العام 2026م.

9- مصادر جمع البيانات:

وتمثلت مصادر جمع البيانات في نوعين من المصادر، النوع الأول المصادر الثانوية من: كتب ودوريات وأبحاث ورسائل علمية ومعايير مهنية وإصدارات رسمية متاحة في المكتبات العامة وعلى شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت)، والنوع الثاني المصادر الأولية المتمثلة في أداة الاستبانة.

10- الدراسات السابقة:

1/10- المجموعة الأولى: الدراسات السابقة الخاصة بالمتغير المستقل:

1/1/10- دراسة Magdy, et al (2025)، بعنوان: "An Experimental Investigation of the Effect of Auditor Industry Specialization and Firm Risks on the Disclosure of Key Audit Matters". هدفت الدراسة إلى قياس أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي والمخاطر التشغيلية في

الإفصاح عن النقاط الرئيسية في تقرير المراجعة، واعتمدت المنهج التجريبي بمشاركة مراجعين حقيقيين، وبلغ حجم العينة (102) مئة واثنان من المراجعين الخارجيين في مصر، باستخدام محاكاة لملفات المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج كان من أهمها: أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يساعد في إفصاح أدق عن المخاطر التشغيلية للشركة KAMS، ويحسن التخطيط لعملية المراجعة وتقدير المخاطر المراجعة.

2/1/10- دراسة الجندي، (2019): بعنوان "أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة"، وهدفت إلى دراسة تحديد أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة، واعتمدت المنهج الوصفي التحليلي، واستخدمت الاستبانة في جمع البيانات من عينة عشوائية بلغت (150) مفردة من المراجعين الخارجيين بمكاتب وشركات المراجعة المصرية، فضلاً عن عينة عشوائية بلغت (50) مفردة من الأكاديميين في تخصص المحاسبة بكلية التجارة والاقتصاد في الجامعات المصرية، وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج كان من أهمها: أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يساهم في تحسين أداء وكفاءة المراجعين في عملية المراجعة المشتركة، ويساهم في تعزيز إيجابيات المراجعة المشتركة وتخفيض سلبياتها.

2/10- المجموعة الثانية: الدراسات السابقة الخاصة بالمتغير التابع:

1/2/10- دراسة خليدة، ومحمد (2023): بعنوان "دراسة للعوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية للحسابات". سعت الدراسة إلى تحليل وتحديد أهم العوامل التي تؤثر على جودة عملية المراجعة الخارجية للحسابات، مع التركيز على العوامل المرتبطة بمكاتب المراجعة (العرض)، والعوامل المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة (الطلب)، وعناصر رقابة الجودة، واعتمدت الدراسة على منهج دراسة التحليل النظري لعدد من الدراسات والأدبيات السابقة في هذا المجال، وتوصلت إلى عدد من النتائج أهمها: أن هناك أثراً لحجم مكتب المراجعة في جودة المراجعة، فكلما زاد حجم المكتب، مثل: الانتماء لمكاتب (Big 4) زادت جودة المراجعة، وإن هناك أثراً إيجابياً لسمعة مكتب المراجعة في جودة المراجعة، مما يساهم في تعزيز الثقة لدى العملاء، وأن المنافسة الشديدة بين المراجعين الخارجيين، تؤدي إلى خفض أتعاب المراجعة، مما يضر بجودة المراجعة، وأن التخصص الصناعي للمراجع يؤثر تأثيراً إيجابياً وقوياً بشكل إيجابي وقوي في تحسين جودة عملية المراجعة، من خلال فهم أفضل للقطاع الذي ينتمي إليه العميل والقدرة على كشف الغش والأخطاء وتطوير مهارات فريق المراجعة.

2/2/10- دراسة شعبان، (2023): بعنوان "الدور التأثيري لجودة المراجعة الخارجية على العلاقة بين السلوك الموجه للإدارة عند حساب الضريبة وخطر انهيار أسعار الأسهم". وهدفت إلى دراسة أثر ممارسات السلوك الموجه للإدارة عند حساب الضريبة على خطر انهيار أسعار الأسهم، فضلاً عن اختبار مدى تباين

قوة واتجاه هذا التأثير باختلاف مستوى جودة المراجعة للشركات عينة الدراسة، وذلك بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، خلال الفترة (2017 – 2021)، واعتمدت الدراسة على تحليل بيانات التقارير المالية السنوية لعدد من الشركات وقد بلغ عدد المشاهدات (365) مشاهدة، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج كان من أهمها: أن ممارسات السلوك الموجه للإدارة عند حساب الضريبة تسهم بشكل فعال في زيادة مستوى تباين المعلومات بين الإدارة وأصحاب المصالح، مما يُشجع إدارة الشركات على ارتكاب ممارسات السلوك الموجه عند حساب الضريبة، وما يرتبط بها من تجنب الإفصاح عن المعلومات غير المفيدة، للمستوى الذى يستوجب الإفصاح عن تلك المعلومات بصورة مفاجئة، مما يُحدث انخفاض حاد في أسعار الأسهم، الأمر الذى يؤدي إلى ارتفاع احتمال تحقق خطر انهيار أسعار تلك الأسهم، مما يدل على وجود علاقة تأثير إيجابية بين ممارسات السلوك الموجه للإدارة عند حساب الضريبة، وخطر انهيار أسعار الأسهم .

10-3- المجموعة الثالثة: الدراسات السابقة التي جمعت بين المتغير المستقل والمتغير التابع:

10/3-1 دراسة Desai et al (2025)، بعنوان: *"Audit Partners' Cumulative Industry Experience and Audit Quality"*. هدفت الدراسة إلى تحليل دور الخبرة التراكمية الصناعية لدى شركاء المراجعة على جودة المراجعة، واعتمدت على منهج تحليل كمي طولي باستخدام Panel Data، وبلغ حجم العينة (275) شريكاً مراجعاً للفترة من العام 2016م إلى العام 2021م، وجمعت بيانات الدراسة من قواعد البيانات المهنية وملفات الإفصاح، وتوصلت إلى عدد من النتائج كان من أهمها: أن الخبرة التراكمية للمراجعة الخارجية تقلل من الانحرافات الاختيارية، وإن تعامل الشركات مع مراجعين خارجيين ذوي خبرة صناعية متراكمة يزيد من جودة التقارير المالية لتلك الشركات، وأن التخصص الصناعي للمراجعين الخارجيين يزيد من جودة المراجعة خصوصاً في الشركات الصناعية.

10/3-2 دراسة Aziz & Tahir (2024)، بعنوان: *"Impact of Auditor's Industry Specialization on Audit Quality"*، هدفت الدراسة إلى قياس أثر تخصص المراجع الخارجي الصناعي في جودة عملية المراجعة في الشركات المدرجة في بورصة باكستان، وتحديد مدى مساهمة هذا التخصص في الحد من الأخطاء في التقارير المالية وتحسين الثقة في القوائم المالية، واعتمدت على المنهج الكمي التحليلي لبيانات القوائم المالية، لعينة (150) شركة مدرجة في بورصة كراتشي للفترة من العام 2018م إلى العام 2022م، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج كان من أهمها: وجود أثر إيجابي دال إحصائياً للتخصص الصناعي للمراجعين الخارجيين في جودة المراجعة، خصوصاً عند استخدام مؤشر INDSP3، وأن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يعطي قدرة أعلى على كشف الأخطاء الجوهرية والغش في القوائم المالية.

4/10- التعليق على الدراسات السابقة:

يتضح من العرض السابق أن غالبية الدراسات أكدت العلاقة الإيجابية بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وجودة عملية المراجعة، مع تنوع في أساليب القياس بين البيانات الثانوية الطولية والاستبانة الإدراكية، غير أن عدداً من الدراسات العربية اعتمدت على أدوات إدراكية دون توظيف مؤشرات كمية دقيقة، مثل: الانحرافات الاختيارية أو إعادة إصدار القوائم المالية. كما لوحظ تركّز العديد من الدراسات في قطاعات محددة أو أسواق بعينها دون تعميم قطاعي شامل. وتبرز الحاجة إلى دراسة تجمع بين القياس الكمي الموضوعي لجودة المراجعة وتحليل أثر التخصص الصناعي في بيئة مؤسسية عربية باستخدام بيانات فعلية وطولية، وهو ما تسعى الدراسة الحالية إلى معالجته.

5/10- الفجوة البحثية:

على الرغم من تعدد الدراسات التي تناولت التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وجودة المراجعة، إلا أن معظمها ركز على جوانب محددة، كالإفصاح عن مخاطر المراجعة أو العوامل المؤثرة في جودة المراجعة بصورة عامة، بينما كانت الدراسات التي تناولت العلاقة المباشرة بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وجودة المراجعة محدودة نسبياً. كما تُلاحظ ندرة الدراسات العربية، وخاصة في البيئة اليمنية، التي بحثت هذه العلاقة من منظور تطبيقي وميداني، مع اختلاف نتائج الدراسات السابقة في أساليب القياس والتحليل. ومن ثم تتمثل الفجوة البحثية في قياس أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في جودة المراجعة في البيئة اليمنية، بما يسهم في إثراء الأدبيات المحاسبية وتقديم نتائج ذات فائدة مهنية وأكاديمية.

11- الخلفية النظرية للدراسة:

تُعد جودة عملية المراجعة الخارجية من المفاهيم المحورية في الفكر المحاسبي المعاصر، وقد حظيت باهتمام واسع في الأدبيات الحديثة نظراً لارتباطها المباشر بمصداقية التقارير المالية وكفاءة القرارات الاقتصادية. وقد عرّفتها دراسة (Montenegro & Brás, 2018, p.4) بأنها: الاحتمال المشترك لاكتشاف المراجع للتحريفات الجوهرية في القوائم المالية ورغبته في الإفصاح عنها، وهو تعريف يُبرز البعدين الأساسيين لجودة المراجعة، وهما القدرة على الاكتشاف والالتزام بالإبلاغ. وفي السياق ذاته، وسّعت دراسة (Satyawati & Triani, 2018, p.557) هذا المفهوم من خلال ربط جودة المراجعة بقدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والتلاعب والإبلاغ عنها بموضوعية في ظل الالتزام بالمعايير المهنية والدولية، مما يعكس تكامل البعد المهني مع البعد الاحتمالي في تفسير جودة المراجعة.

وتتحدد جودة عملية المراجعة الخارجية من خلال أربعة أبعاد مهنية وتنظيمية، يأتي في مقدمتها بُعد الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي، والتي تعبر عن قدرات المراجع على التخطيط والتنفيذ والتقييم وإصدار أحكام مهنية مناسبة، ولم تعد الكفاءة المهنية تقتصر على المعرفة النظرية أو الخبرة الزمنية، بل أصبحت تشمل

المعرفة الفنية، والمهارات التحليلية، والشك المهني، والالتزام الأخلاقي، والتطوير المهني المستمر، خاصة في ظل تعقد بيئة الأعمال والتحول الرقمي (Alsheheby & Bohlala, 2022, p.27). كما أن بُعد استقلالية المراجع الخارجي من الركائز الأساسية التي تستند إليها الثقة في التقارير المالية؛ إذ لا يمكن تحقيق مراجعة ذات جودة مرتفعة دون قدرة المراجع على أداء عمله بعيداً عن الضغوط والمصالح الشخصية. ولهذا تُعد الاستقلالية من المبادئ الجوهرية في قواعد السلوك المهني ومعايير المراجعة الدولية، وترتبط بصورة مباشرة بجودة عملية المراجعة (Yendrawati et al., 2021, p.5)، ومن الأبعاد المهمة أيضاً التزام المراجع الخارجي بالتشريعات والمعايير المهنية، حيث يمثل هذا الالتزام الإطار المنظم لعمل المراجع ويعزز موثوقية رأيه المهني. وتشير الأدبيات الحديثة إلى أن جودة المراجعة ترتبط بمدى الالتزام بمعايير المراجعة الدولية، وقواعد السلوك المهني، ومعايير التقارير المالية، والقوانين ذات الصلة، بما يسهم في الحد من التحريف والغش وتعزيز ثقة مستخدمي المعلومات المالية. ويظهر هذا الالتزام من خلال الإلمام بالمعايير والتطبيق الدقيق لها، إضافة إلى الالتزام بالنزاهة والموضوعية والعناية المهنية الواجبة وفقاً لقواعد السلوك المهني الصادرة عن IFAC، وفي الجانب العملي، يُعد التخطيط والتنفيذ الفعال لعملية المراجعة من أهم الأبعاد المؤثرة في جودة المراجعة؛ إذ يساعدان المراجع على تحديد المخاطر الجوهرية وتنفيذ إجراءات مراجعة ملائمة تضمن جمع أدلة كافية وملائمة، بما ينعكس إيجاباً على جودة الحكم المهني والتقرير النهائي (Doloksaribu, 2023, p.1607). أما جودة التقرير والاتصال المهني، فتمثل المخرج النهائي لعملية المراجعة وتعكس مدى التزام المراجع بالمعايير المهنية والتنظيمية. فالتقرير المهني لا يُعد مجرد وثيقة ختامية، بل وسيلة لنقل الحكم المهني بصورة واضحة وموثوقة إلى مستخدمي القوائم المالية. وقد أكدت معايير المراجعة الدولية، وخاصة المعيار ISA 700، ضرورة أن يكون التقرير واضحاً وغير مضلل، وأن يتضمن العناصر الأساسية المتعلقة بمسؤوليات الإدارة والمراجع والرأي المهني وأساسه، بما يعزز موثوقية عملية المراجعة وجودتها (ISA 700, 2020, para.12) هذا من جهة.

من جهة ثانية، يُعد التخصص الصناعي للمراجع الخارجي من المفاهيم الحديثة التي حظيت باهتمام متزايد في الأدبيات المحاسبية والمهنية، لما له من دور في تعزيز جودة الأحكام المهنية وتحسين كفاءة عملية المراجعة. وقد عرّف زاقوب، وحمد (2023، ص35) التخصص الصناعي بأنه: تركيز مهني مستمر داخل صناعة معينة يتيح للمراجع بناء معرفة متعمقة بالمخاطر والمعالجات المحاسبية والأنماط التشغيلية الخاصة بالصناعة، بما يؤكد أهمية الاستمرارية والخبرة التراكمية داخل القطاع. وفي السياق ذاته، يرى شعبان (2023، ص66) أن التخصص الصناعي يتمثل في قدرة المراجع على فهم الممارسات المحاسبية المتكررة وتفسير البيانات المالية وفقاً لطبيعة النشاط الصناعي، وهو ما يبرز البعد التفسيري والمهني للتخصص. ويقوم التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على مجموعة من الأبعاد المترابطة، يأتي في مقدمتها معرفة

المراجع بصناعة العميل، والتي تمثل الأساس لفهم طبيعة النشاط والمخاطر الجوهرية واختيار إجراءات المراجعة المناسبة. وقد أكدت الأدبيات الحديثة والمعايير الدولية للمراجعة أن المعرفة القطاعية أصبحت ضرورة مهنية في ظل تعقد بيئة الأعمال واتساع المعاملات التقديرية والأنشطة ذات المخاطر المرتفعة (Knechel & Vanstraelen, 2007, p.105.؛ IAASB, 2018, p.A24).

كما تُعد خبرة المراجع بصناعة العميل من العناصر الجوهرية في بناء التخصص الصناعي؛ إذ تعكس الرصيد التراكمي من المعرفة التطبيقية الناتجة عن ممارسة مهام المراجعة داخل قطاع معين والتعامل المستمر مع مشكلاته التشغيلية والرقابية، الأمر الذي ينعكس على جودة الأحكام المهنية للمراجع أثناء التخطيط والتنفيذ وإعداد التقرير (وردة، 2025). ومن الأبعاد المهمة كذلك قدرة المراجع على تحليل بيانات صناعة العميل، حيث تمثل هذه القدرة حلقة الربط بين المعرفة النظرية والتطبيق العملي، وتمكن المراجع من تفسير البيانات المالية واكتشاف الأنماط التشغيلية والمخاطر القطاعية التي قد لا تظهر مباشرة في القوائم المالية. ولهذا أكدت المعايير الدولية للمراجعة، وخاصة معيار ISA 315، أهمية فهم البيئة الصناعية والاقتصادية للمنشأة بوصفها مصدراً رئيساً لمخاطر التحريف الجوهري.

ويبرز أيضاً بُعد معرفة المراجع بتشريعات ومعايير صناعة العميل؛ إذ تمثل المعرفة بالإطار القانوني والتنظيمي عنصراً أساسياً في تقييم المخاطر وتكوين الحكم المهني والتأكد من التزام المنشأة بمتطلبات الإفصاح. وقد نص معيار ISA 250 على ضرورة فهم المراجع للقوانين واللوائح المنظمة لنشاط العميل لما لها من تأثير مباشر على القوائم المالية. أما فهم المراجع لأنشطة سلسلة القيمة بمنشأة العميل، فيُعد من أكثر أبعاد التخصص الصناعي عمقاً؛ لأنه يربط المراجع بالأنشطة التشغيلية الحقيقية للمنشأة، ويمكنه من تتبع مصادر القيمة والمخاطر عبر مختلف مراحل النشاط، بما يساهم في تحسين تقييم المخاطر وجودة إجراءات المراجعة (Porter, 1985, p.36.؛ IAASB, 2018, para.A37).

12- طريقة وإجراءات الدراسة:

1/12- مجتمع وعينة الدراسة:

تكوّن مجتمع الدراسة من المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة خلال العام 2025م، وعددهم (301) مكتب فردي و(28) شركة مراجعة، وفقاً لجدول المحاسبين القانونيين الصادر عن وزارة الاقتصاد والصناعة والاستثمار لعام 2025م. أما عينة الدراسة فقد تكونت من عينة عشوائية بلغت (170) مفردة من المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة في مكاتب وشركات المراجعة خلال العام 2025م. والجدول رقم (1) يوضح ذلك:

جدول رقم (1) عينة الدراسة

م	المسمى الوظيفي	العدد	النسبة
1	شريك /مالك مكتب مراجعة.	64	37.65%
2	مدير مراجعة.	17	10.00%
3	رئيس فريق المراجعة.	13	7.65%
4	مراجع.	76	44.71%
-	الإجمالي	170	100%

12-3- تصميم أداة الدراسة:

تمثلت أداة الدراسة في الاستبانة التي صُممت بناء على الإطار النظري لمتغيرات الدراسة، والذي تم بناءه وفقاً لتساؤلات وأهداف الدراسة التي حُدِدت وفقاً للفجوة البحثية، وكان على النحو الآتي:

جدول (2) يوضح عدد عبارات أبعاد متغيري الدراسة

المتغير	أبعاد المتغيرات	عدد العبارات	النسبة المئوية
المتغير النسبي المتغير المتغير المتغير المتغير	معرفة المراجع بالصناعة.	5	10%
	خبرة المراجع بالصناعة التي ينتمي إليها العميل.	5	10%
	قدرة المراجع على تحليل بيانات الصناعة.	5	10%
	معرفة المراجع بالتشريعات والمعايير الصناعية المنظمة للنشاط.	5	10%
	فهم المراجع لأنشطة سلسلة القيمة.	5	10%
	إجمالي عدد عبارات المتغير المستقل.	25	49%
جودة عملية المراجع التابع	الكفاءة المهنية للمراجع.	5	10%
	استقلالية المراجع الخارجي.	5	10%
	الالتزام بالمعايير والتشريعات.	5	10%
	التخطيط والتنفيذ الفعال لعملية المراجعة.	6	12%
	جودة تقرير المراجع والاتصال المهني.	5	10%
	إجمالي عدد عبارات المتغير التابع.	26	51%
	إجمالي عدد عبارات أداة الدراسة	51	100%

12/4- الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

- معامل ارتباط بيرسون (Person's Correlation): استخدم للتأكد من صدق أداة الدراسة.
- اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha): للتأكد من ثبات أداة الدراسة.
- التكرارات والنسب المئوية: لوصف المتغيرات الديموغرافية لعينة الدراسة. لا تسمى متغيرات وإنما بيانات لأنه لم يتم عمل تساؤل ولم يتم عمل هدف
- معاملي (الالتواء والتفلطح) (Skewness & Kurtosis): للتأكد من التوزيع الطبيعي.
- معامل تضخم التباين (VIF): للتأكد من عدم وجود تباين مشترك بين أبعاد المتغيرات المستقلة.
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية: لوصف استجابات عينة الدراسة على عبارات الأداة والإجابة عن تساؤلات الدراسة.

- اختبار الانحدار المتعدد (Multiple Regression Analysis): تم استخدامه في اختبار الفرضية الرئيسية للدراسة لقياس أثر أبعاد المتغير المستقل على المتغير التابع.
- الانحدار الخطي البسيط: واستخدم في اختبار الفرضيات الفرعية.
- اختبار (One-Sample T-test) : لاختبار الدلالة الإحصائية لمتوسطات استجابات عينة الدراسة عند وسط فرضي (3).

12- نتائج تحليل بيانات الدراسة:

1/12- اختبار ثبات وصدق أداة الدراسة:

ولمعرفة درجة ثبات وصدق أداة الدراسة ممثلة في الاستبانة، أجري اختبار (ألفا- كرو نباخ) Cronbach's Alpha، وقد ظهرت النتائج كما في الجدول رقم (3) التالي:

جدول (3) نتائج اختبار (ألفا- كرونباخ) لقياس ثبات وصدق أداة الدراسة

المتغيرات	الأبعاد	قيمة ألفا كرونباخ	الصدق الذاتي $\sqrt{\text{Cronbach's Alpha}}$
المتغير المستقل: جودة المراجعة الصناعية	معرفة المراجع بالصناعة.	0.786	0.887
	خبرة المراجع بالصناعة التي ينتمي إليها العميل.	0.795	0.892
	قدرة المراجع على تحليل بيانات الصناعة.	0.791	0.889
	معرفة المراجع بالتشريعات والمعايير الصناعية المنظمة للنشاط.	0.869	0.932
	فهم المراجع لأنشطة سلسلة القيمة.	0.872	0.934
المتغير التابع: جودة عملية المراجعة	الثبات الكلي لعبارات المتغير المستقل.	0.935	0.967
	الكفاءة المهنية للمراجع.	0.784	0.885
	استقلالية المراجع.	0.873	0.934
	الالتزام بالمعايير والتشريعات.	0.881	0.939
	التخطيط والتنفيذ الفعال لعملية المراجعة.	0.885	0.941
	جودة تقرير المراجع والاتصال المهني.	0.834	0.913
	الثبات / الصدق الكلي لعبارات المتغير التابع.	0.954	0.977

يتضح من الجدول رقم (3) أن أداة الدراسة تتمتع بدرجة عالية من الثبات والصدق في جميع أبعاد المتغيرين المستقل والتابع، حيث تراوحت قيم معامل الثبات (ألفا كرونباخ) بين (78.4 %) و(95.4 %)، بينما تراوحت قيم الصدق بين (88.5 %) و(97.7 %). كما حققت الأداة ككل درجة مرتفعة جدًا من الثبات بلغت (95.4 %) والصدق (97.7 %)، مما يؤكد موثوقية الاستبانة وصلاحيتها لقياس أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية.

2/12- نتائج تحليل البيانات الديموغرافية:

تم تحليل البيانات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة، وظهرت نتائج التحليل على النحو الآتي:

جدول رقم (4) نتائج تحليل البيانات الديموغرافية لعينة الدراسة

المتغير	الفئة	العدد	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	165	97.06%
	انثى	5	2.94%
	الإجمالي	170	100%
سنوات العمر	30 سنة فأقل	19	11.18%
	(31-40) سنة	68	40.00%
	(41-50) سنة	69	40.59%
	51 سنة فأكثر	14	8.24%
	الإجمالي	170	100%
المؤهل العلمي	بكالوريوس	99	58.24%
	ماجستير	61	35.88%
	دكتوراه	10	5.88%
	الإجمالي	170	100%
سنوات الخبرة	أقل من 4 سنوات	19	11.18%
	(5-14) سنوات	79	46.47%
	(15-24) سنة	57	33.53%
	25 سنة فأكثر	15	8.82%
	الإجمالي	170	100%
مكتب وشركة المراجعة	مراجعة فردي	107	62.94%
	محلي متوسط	38	22.35%
	محلي كبير	21	12.35%
	دولي	4	2.35%
	الإجمالي	170	100%
التخصص الصناعي للمراجع	القطاع التجاري والخدمي.	88	51.76%
	القطاع المالي والمصرفي.	33	19.41%
	القطاع الصناعي التحويلي.	13	7.65%
	قطاع الاتصالات وتقنية المعلومات.	9	5.29%
	القطاع الإنشائي والعمرائي.	3	1.76%
	أخرى.	24	14.11%
	الإجمالي	170	100%

يتضح من نتائج الجدول رقم (4) أن عينة الدراسة، البالغ عددها (170) مفردة، تتمتع بخصائص ديموغرافية ومهنية تعزز موثوقية الإجابات عن فقرات الاستبانة، حيث يغلب عليها الذكور، وتتركز ضمن الفئات العمرية المتوسطة، مع ارتفاع مستوى التأهيل العلمي والخبرة المهنية. كما تتركز النسبة الأكبر في مكاتب المراجعة الفردية وفي القطاعين التجاري والخدمي، مما يشير إلى ملاءمة العينة لأغراض التحليل الإحصائي وإمكانية الاعتماد على نتائجها.

12-3- نتائج التحليل الوصفي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي:

تم تحليل بيانات أبعاد التخصص الصناعي للمراجع الخارجي، وذلك باستخدام مقاييس النزعة المركزية وقد ظهرت النتائج كما في الجدول رقم (5) التالي:

جدول رقم (5) نتائج اختبار مقاييس النزعة المركزية لأبعاد التخصص الصناعي للمراجع الخارجي.

م	البُعد	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة (T)	مستوى الدلالة Sig.	الدلالة اللفظية	الترتيب
1	معرفة المراجع بالصناعة.	170	4.32	0.55	%86.40	31.335	.000	مرتفعة جداً	2
2	خبرة المراجع بالصناعة التي ينتمي إليها العميل.	170	4.36	0.49	%87.20	36.489	.000	مرتفعة جداً	1
3	قدرة المراجع على تحليل بيانات الصناعة.	170	4.27	0.52	%85.40	31.912	.000	مرتفعة جداً	4
4	معرفة المراجع بالتشريعات والمعايير الصناعية المنظمة للنشاط.	170	4.29	0.57	%85.80	29.537	.000	مرتفعة جداً	3
5	فهم المراجع لأنشطة سلسلة القيمة.	170	4.19	0.56	%83.80	27.903	.000	مرتفعة جداً	5
	المتوسط العام للمتغير المستقل	170	4.29	0.44	%85.80	38.425	.000	مرتفعة جداً	

أظهرت النتائج أن المتوسط العام للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي بلغ (4.29) بوزن نسبي (85.80%) وانحراف معياري منخفض، مع دلالة إحصائية معنوية (0.000)، مما يعكس إدراكاً مرتفعاً لدى أفراد العينة لأهمية التخصص الصناعي في تحسين جودة عملية المراجعة. كما تجاوزت جميع أبعاد التخصص الصناعي الوسط الفرضي بدرجات مرتفعة، بما يدل على توافر متطلبات التخصص الصناعي وارتفاع الوعي المهني بأهميته في البيئة اليمنية.

12-4- نتائج التحليل الوصفي لجودة عملية المراجعة:

تم استخدام مقاييس النزعة المركزية في التحليل الوصفي لأبعاد جودة المراجعة الخارجي وظهرت النتائج كما في الجدول رقم (6) التالي:

جدول رقم (6) نتائج اختبار مقاييس النزعة المركزية لأبعاد جودة المراجعة الخارجية

م	البُعد	ن	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة (T)	مستوى الدلالة Sig.	الدلالة اللفظية	الترتيب
1	الكفاءة المهنية للمراجع	170	4.38	0.46	% 87.60	39.015	.000	مرتفعة جداً	3
2	استقلالية المراجع	170	4.43	0.58	% 88.60	32.311	.000	مرتفعة جداً	1
3	الالتزام بالمعايير والتشريعات	170	4.39	0.53	% 87.80	34.196	.000	مرتفعة جداً	2
4	التخطيط والتنفيذ الفعال لعملية المراجعة	170	4.37	0.53	% 87.40	33.752	.000	مرتفعة جداً	4
5	جودة تقرير المراجع والاتصال المهني	170	4.36	0.53	% 87.20	33.247	.000	مرتفعة جداً	5
	المتوسط العام للمتغير التابع	170	4.39	0.46	% 87.80	39.727	.000	مرتفعة جداً	

ويتضح أن بُعد استقلالية المراجع تصدر المرتبة الأولى بمتوسط (4.43) وانحراف معياري (0.58) ووزن نسبي (88.60%)، مما يشير إلى أهميته كضمانة أساسية لمصداقية النتائج وحيادها. يليه الالتزام بالمعايير والتشريعات في المرتبة الثانية بمتوسط (4.39) وانحراف معياري (0.53) ووزن نسبي (87.80%)، ما يعكس دوره في توحيد الإجراءات وضمان مطابقتها لأفضل الممارسات. وجاءت الكفاءة المهنية في المرتبة الثالثة بمتوسط (4.38) وانحراف معياري (0.46) ووزن نسبي (87.60%)، مؤكدة قيمة الخبرة والمهارات

الفنية في دقة النتائج. أما التخطيط والتنفيذ الفعال فجاء في المرتبة الرابعة بمتوسط (4.37) وانحراف معياري (0.53) ووزن نسبي (87.40 %)، موضحاً أهمية التنظيم المسبق رغم اعتماده على استقلالية وكفاءة المراجع. وأخيراً، جاء جودة تقرير المراجع والاتصال المهني في المرتبة الخامسة بمتوسط (4.36) وانحراف معياري (0.53) ووزن نسبي (87.20 %)، مما يبرز دورها المكمل في تعزيز ثقة الأطراف المستفيدة، مؤكدة أن جميع الأبعاد متكاملة في رفع جودة عملية المراجعة.

13- نتائج اختبار فرضيات الدراسة

1/13- نتائج اختبار الفرضية الرئيسية:

تنص الفرضية الرئيسية للدراسة بأنه " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي في جودة عملية المراجعة بالجمهورية اليمنية"، وقد تم استخدام اختبار الانحدار المتعدد وظهرت النتائج على النحو الآتي:

1/13- ملخص النموذج:

جدول رقم (7) ملخص النموذج

ملخص النموذج Model Summary ^b				
النموذج Model	الارتباط R	معامل التحديد R Square	قيمة المعدلة Adjusted R Square	الخطأ المعياري المقدّر Std. Error of the Estimate
1	.673 ^a	.453	.436	.34197
^a . Predictors: (Constant), خبرة المراجع الخارجي بصناعة العميل ,معرفة المراجع الخارجي لمنشأة العميل ,معرفة المراجع الخارجي بصناعة العميل , بيانات العميل ^b . Dependent Variable: جودة عملية المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية.				

تشير نتائج النموذج إلى وجود علاقة ارتباط موجبة وجيدة بين المتغيرات المستقلة المتمثلة في فهم المراجع الخارجي لصناعة العميل وسلسلة القيمة والتشريعات المرتبطة بها، إضافة إلى خبرته وقدرته على تحليل البيانات، وبين جودة عملية المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، حيث بلغ معامل الارتباط (R = 0.673)، كما بلغ معامل التحديد ($R^2 = 0.453$)، ما يعني أن المتغيرات المستقلة تفسر نحو 45.3% من التغير في جودة عملية المراجعة الخارجية، وهي نسبة مقبولة في الدراسات المحاسبية والسلوكية، بينما تعود النسبة المتبقية إلى عوامل أخرى خارج النموذج، كذلك فإن تقارب قيمة معامل التحديد المعدل ($Adjusted R^2 = 0.436$) من معامل التحديد يشير إلى استقرار النموذج وملاءمته الجيدة للبيانات، في حين يدل انخفاض الخطأ المعياري للتقدير (0.34197) على دقة مقبولة في التنبؤ بقيم المتغير التابع.

2/1/13- اختبار التباين:

جدول رقم (9) اختبار التباين (ANOVA)

النموذج Model	مجموع المربعات Sum of Squares	درجة الحرية df	متوسط المربعات Mean Square	القيمة المحسوبة F	المعنوية Sig
1 الانحدار Regression	15.880	5	3.176	27.160	.000 ^b
البواقي Residual	19.178	164	.117		
الإجمالي Total	35.058	169			
a. Dependent Variable: المتغير التابع: جودة عملية المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية					
b. Predictors: (Constant), فهم المراجع الخارجي بأنشطة سلسلة القيمة لمنشأة العميل، معرفة المراجع الخارجي بصناعة العميل، خبرة المراجع الخارجي بصناعة العميل، معرفة المراجع الخارجي بتشريعات ومعايير صناعة العميل، قدرة المراجع الخارجي على تحليل بيانات صناعة العميل.					

تشير نتائج تحليل التباين (ANOVA) في الجدول رقم (8) في الصفحة التالية إلى أن نموذج الانحدار يتمتع بدرجة عالية من المعنوية الإحصائية، حيث بلغت القيمة المحسوبة لاختبار ($F = 27.160$)، وهي قيمة مرتفعة، كما أن مستوى المعنوية ($\text{Sig} = 0.000$) أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، مما يدل على معنوية النموذج إحصائياً وصلاحيته في تفسير تأثير المتغيرات المستقلة على جودة عملية المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية. وتوضح النتائج أن المتغيرات المستقلة المتمثلة في فهم المراجع الخارجي لأنشطة سلسلة القيمة، ومعرفته وخبرته بصناعة العميل، ومعرفته بالتشريعات والمعايير، وقدرته على تحليل البيانات، تؤثر مجتمعة تأثيراً معنوياً في جودة عملية المراجعة الخارجية، كما يظهر من مجموع المربعات أن النموذج استطاع تفسير جزء مهم من التباين الكلي في المتغير التابع، مما يعزز من قوة النموذج وقدرته التفسيرية.

3/1/13- معاملات الانحدار:

جدول رقم (10) معاملات الانحدار

المعنوية Sig	القيمة المحسوبة t	المعاملات المعيارية Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		النموذج Model
		Beta	الخطأ المعياري Std. Error	معاملات الانحدار B	
.000	5.690		.267	1.517	1 ثابت المعادلة (Constant)
.896	.131	.010	.066	.009	معرفة المراجع الخارجي بصناعة العميل.
.199	1.290	.099	.072	.092	خبرة المراجع الخارجي بصناعة العميل.
.054	1.939	.174	.079	.153	قدرة المراجع الخارجي على تحليل بيانات العميل.
.003	3.007	.241	.064	.193	معرفة المراجع الخارجي بتشريعات ومعايير الصناعة.
.001	3.324	.277	.068	.227	فهم المراجع الخارجي لأنشطة سلسلة القيمة بمنشأة العميل.
a. Dependent Variable: المتغير التابع: جودة عملية المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية					

تشير نتائج تحليل معاملات الانحدار إلى وجود تباين في مستوى تأثير المتغيرات المستقلة في جودة عملية المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، حيث أظهرت النتائج أن متغير فهم المراجع الخارجي لأنشطة سلسلة القيمة بمنشأة العميل له تأثير إيجابي ومعنوي إحصائياً على جودة عملية المراجعة، حيث بلغت قيمة المعامل ($B = 0.227$) وقيمة المعنوية ($Sig = 0.001$)، كما سجل أعلى قيمة للتأثير المعياري ($Beta = 0.277$)، مما يدل على أنه الأكثر تأثيراً بين المتغيرات المستقلة، كما تبين أن معرفة المراجع الخارجي بتشريعات ومعايير صناعة العميل تؤثر إيجابياً وبصورة معنوية في جودة المراجعة؛ إذ بلغت قيمة ($B = 0.193$) ومستوى المعنوية ($Sig = 0.003$)، وهو ما يعكس أهمية الإلمام بالتشريعات والمعايير المهنية الخاصة بالصناعة في تعزيز جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي.

في المقابل، لم تظهر كل من معرفة المراجع الخارجي بصناعة العميل وخبرته بصناعة العميل تأثيراً معنوياً، حيث بلغت قيم المعنوية لهما (0.896) و(0.199) على التوالي، وهي قيم أكبر من مستوى الدلالة (0.05)، أما بُعد قدرة المراجع الخارجي على تحليل بيانات صناعة العميل فقد أظهر تأثيراً إيجابياً قريباً من المعنوية الإحصائية؛ إذ بلغت قيمة المعنوية ($Sig = 0.054$)، مما يشير إلى احتمال وجود تأثير يمكن أن يصبح أكثر وضوحاً في دراسات أخرى أو مع زيادة حجم العينة، وبناءً على ذلك، يمكن القول إن جودة عملية المراجعة الخارجية تتأثر بدرجة أكبر بقدرة المراجع على فهم أنشطة سلسلة القيمة والإلمام بالتشريعات والمعايير المرتبطة بصناعة العميل مقارنة ببقية المتغيرات الأخرى.

وبناءً على ما سبق: يتم رفض الفرضية الصفريّة وقبول الفرضية البديلة التي تنص على "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي في جودة عملية المراجعة الخارجية بالجمهورية اليمنية".

1/1/14- نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

وتنص الفرضية الفرعية الأولى على أنه "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمعرفة المراجع الخارجي بالصناعة التي ينتمي إليها العميل في جودة عملية المراجعة بالجمهورية اليمنية"، وقد تم اختبار هذه الفرضية باستخدام اختبار الانحدار الخطي البسيط، وظهرت النتائج كما في الجدول رقم (7) الآتي:

جدول (7) نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط بشأن

أثر معرفة المراجع الخارجي بالصناعة في جودة عملية المراجعة بالجمهورية اليمنية.

المتغير التابع: جودة عملية المراجعة						البُعد الأول للمتغير المستقل: معرفة المراجع الخارجي بالصناعة التي ينتمي إليها العميل.	
معامل الانحدار ونتائج اختبار (T)			نتائج اختبار التباين (ANOVA)		ملخص النموذج		
					معامل الارتباط R		معامل التحديد R ²
مستوى الدلالة Sig.	قيمة (T)	معامل الانحدار Beta	مستوى الدلالة Sig.	قيمة (F)			
0.000	6.686	0.382	0.000	44.707	0.210		0.458

تشير نتائج الجدول (7) إلى وجود علاقة إيجابية متوسطة بين معرفة المراجع بالصناعة التي ينتمي إليها العميل وجودة عملية المراجعة، حيث بلغ معامل الارتباط ($R = 0.458$)، كما فسّر هذا البُعد نحو (21%) من التباين في جودة المراجعة. وأكد اختبار (ANOVA) معنوية النموذج عند مستوى ($Sig = 0.000$)، فيما أوضح معامل الانحدار المعياري ($Beta = 0.382$) وجود تأثير إيجابي معنوي لمعرفة المراجع بالصناعة على جودة عملية المراجعة. وبناءً على ذلك، تم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تؤكد وجود أثر ذي دلالة إحصائية لهذا البُعد في جودة عملية المراجعة بالجمهورية اليمنية.

13-2- نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

وتنص الفرضية الفرعية الثانية على أنه "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لخبرة المراجع الخارجي بالصناعة التي ينتمي إليها العميل في جودة عملية المراجعة بالجمهورية اليمنية"، وقد تم اختبار هذه الفرضية باستخدام اختبار الانحدار الخطي البسيط، وظهرت النتائج كما في الجدول رقم (8) الآتي:

جدول (8) نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط بشأن

أثر خبرة المراجع الخارجي بالصناعة في جودة عملية المراجعة بالجمهورية اليمنية

المتغير التابع: جودة عملية المراجعة							البُعد الثاني للمتغير المستقل: خبرة المراجع الخارجي بالصناعة التي ينتمي إليها العميل.
معامل الانحدار ونتائج اختبار (T)			نتائج اختبار التباين (ANOVA)		ملخص النموذج		
					معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	
مستوى الدلالة Sig.	قيمة (T)	معامل الانحدار Beta	مستوى الدلالة Sig.	قيمة (F)			
0.000	7.139	0.451	0.000	50.967	0.233	0.482	

تشير نتائج الجدول رقم (8) إلى وجود أثر إيجابي ومعنوي لخبرة المراجع الخارجي بالصناعة التي ينتمي إليها العميل في جودة عملية المراجعة، حيث فسّر هذا البُعد نحو (23.3%) من التباين في جودة المراجعة، وأكد اختبار (ANOVA) معنوية النموذج عند مستوى ($Sig = 0.000$) كما أوضح معامل الانحدار المعياري ($Beta = 0.451$) وجود تأثير مباشر للخبرة في جودة المراجعة، مما أدى إلى رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة.

13-3- نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

تنص الفرضية الفرعية الثالثة على أنه "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لقدرة المراجع الخارجي في تحليل بيانات الصناعة التي ينتمي إليها العميل على جودة عملية المراجعة بالجمهورية اليمنية"، وقد تم اختبار هذه الفرضية باستخدام اختبار الانحدار الخطي البسيط، وظهرت النتائج كما في الجدول رقم (9) الآتي:

جدول (9) نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط بشأن أثر قدرة المراجع الخارجي في تحليل بيانات الصناعة التي ينتمي إليها العميل على جودة عملية المراجعة بالجمهورية اليمنية.

المتغير التابع: جودة عملية المراجعة							البُعد الثالث للمتغير المستقل: قدرة المراجع الخارجي على تحليل بيانات الصناعة.
معامل الانحدار ونتائج اختبار (T)			نتائج اختبار التباين (ANOVA)		ملخص النموذج		
					معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	
مستوى الدلالة Sig.	قيمة (T)	معامل الانحدار Beta	مستوى الدلالة Sig.	قيمة (F)			
0.000	8.977	0.500	0.000	80.593	0.324	0.569	

تشير نتائج الجدول (9) إلى وجود أثر إيجابي ومعنوي لقدرة المراجع الخارجي على تحليل بيانات الصناعة في تحسين جودة عملية المراجعة، حيث فسّر هذا البُعد نحو (32.4 %) من التباين في جودة المراجعة. كما أكدت نتائج (ANOVA) معنوية النموذج عند مستوى (Sig = 0.000)، وأوضح معامل الانحدار (Beta = 0.500)، وجود تأثير قوي ومستقر، مما يدل على أن مهارات تحليل البيانات تسهم في تحسين فهم المخاطر ورفع جودة عملية المراجعة.

13-4- نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:

وتنص الفرضية الفرعية الرابعة على أنه "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمعرفة المراجع الخارجي بالتشريعات والمعايير المتعلقة بالصناعة التي ينتمي إليها العميل في جودة عملية المراجعة بالجمهورية اليمنية"، وتم اختبار هذه الفرضية باستخدام اختبار الانحدار الخطي البسيط، وقد ظهرت النتائج كما في الجدول رقم (10) الآتي:

جدول (10) نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط بشأن أثر معرفة المراجع الخارجي بالتشريعات والمعايير الخاصة بالصناعة في جودة عملية المراجعة بالجمهورية اليمنية.

المتغير التابع: جودة عملية المراجعة							البُعد الرابع للمتغير المستقل: معرفة المراجع الخارجي بالتشريعات والمعايير الخاصة بالصناعة.
معامل الانحدار ونتائج اختبار (T)			نتائج اختبار التباين (ANOVA)		ملخص الأنموذج		
					معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	
مستوى الدلالة Sig.	قيمة (T)	معامل الانحدار Beta	مستوى الدلالة Sig.	قيمة (F)			
0.000	8.954	0.456	0.000	80.168	0.323	0.568	

تشير نتائج الفرضية الفرعية الرابعة إلى وجود أثر إيجابي ومعنوي لمعرفة المراجع الخارجي بالتشريعات والمعايير الخاصة بالصناعة على جودة عملية المراجعة، حيث فسّر هذا البُعد نحو (32.3 %) من التباين في جودة المراجعة. كما أكدت نتائج (ANOVA) معنوية النموذج عند مستوى (Sig = 0.000)،

وأوضح معامل الانحدار ($Beta = 0.456$) وجود تأثير مباشر وقوي، مما يدل على أن الإلمام بالتشريعات والمعايير يسهم في تحسين الحكم المهني ورفع جودة عملية المراجعة.

13-5- نتائج اختبار الفرضية الفرعية الخامسة:

تنص الفرضية الفرعية الخامسة على أنه "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لفهم المراجع الخارجي لأنشطة سلسلة القيمة لدى العميل في جودة عملية المراجعة بالجمهورية اليمنية"، وقد تم اختبار هذه الفرضية باستخدام اختبار الانحدار الخطي البسيط، وظهرت النتائج كما في الجدول رقم (11) التالي:

جدول (11) نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط بشأن أثر فهم المراجع الخارجي

لأنشطة سلسلة القيمة لدى العميل في جودة عملية المراجعة بالجمهورية اليمنية.

المتغير التابع: جودة عملية المراجعة						البُعد الخامس للمتغير المستقل: فهم المراجع الخارجي لأنشطة سلسلة القيمة لدى العميل.	
معامل الانحدار ونتائج اختبار (T)			نتائج اختبار التباين (ANOVA)		ملخص النموذج		
					معامل الارتباط R		معامل التحديد R ²
مستوى الدلالة Sig.	قيمة (T)	معامل الانحدار Beta	مستوى الدلالة Sig.	قيمة (F)			
0.000	9.570	0.486	0.000	91.581	0.353		0.594

تشير نتائج الجدول (11) إلى وجود أثر إيجابي ومعنوي لفهم المراجع الخارجي لأنشطة سلسلة القيمة لدى العميل في جودة عملية المراجعة، حيث فسّر هذا البُعد نحو (35.3 %) من التباين في جودة المراجعة. كما أكدت نتائج (ANOVA) معنوية النموذج عند مستوى ($Sig = 0.000$)، وأوضح معامل الانحدار ($Beta = 0.486$) وجود تأثير قوي ومستقر، مما يدل على أن فهم سلسلة القيمة يسهم في تحسين تحديد المخاطر ورفع جودة الحكم المهني والمراجعة.

14- مناقشة نتائج الدراسة في ضوء الدراسات السابقة:

أظهرت نتائج الدراسة الحالية وجود أثر إيجابي معنوي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي في جودة عملية المراجعة، حيث فسّر نحو (43.3 %) من التباين في جودة المراجعة، مما يؤكد أهمية التخصص الصناعي كأحد المحددات الجوهرية لجودة المراجعة في البيئة اليمنية. كما بينت النتائج أن المعرفة بالصناعة تُعد أكثر أبعاد التخصص الصناعي تأثيراً في جودة عملية المراجعة، تليها أبعاد فهم سلسلة القيمة، وتحليل بيانات الصناعة، ومعرفة التشريعات والمعايير الخاصة بالصناعة، في حين كان أثر الخبرة المهنية أقل نسبياً ما لم تُدعم بمعرفة وتنظيم مهني فعال؛ وتدل هذه النتائج على أن التخصص الصناعي يسهم في تحسين التخطيط للمراجعة، وتقييم المخاطر، وتنفيذ الإجراءات التحليلية، وتعزيز الحكم المهني، بما ينعكس إيجاباً على جودة التقارير المالية ومصداقيتها. وتتفق هذه النتائج مع العديد من الدراسات العربية والأجنبية، مثل: دراسات خليدة، ومحمد (2023)، وسلطان (2022)، و (Aziz & Tahir 2024)، التي أكدت أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يعزز جودة المراجعة، ويرفع القدرة على اكتشاف الأخطاء والغش

وتقليل مخاطر المراجعة. وفي المقابل، اختلفت الدراسة الحالية مع بعض الدراسات التي لم تثبت وجود أثر واضح للتخصص الصناعي، ويُعزى ذلك إلى اختلاف البيئات التطبيقية والمتغيرات المستخدمة في القياس. كما تميزت الدراسة الحالية بتناولها جودة عملية المراجعة كمتغير تابع مباشر، وتحليلها التخصص الصناعي من خلال خمسة أبعاد تفصيلية، إضافة إلى تطبيقها في البيئة اليمنية، الأمر الذي يعزز إسهامها العلمي والتطبيقي في الأدبيات المحاسبية المعاصرة.

15- استنتاجات الدراسة:

- بناءً على نتائج الدراسة الحالية والمناقشة المتعمقة لها، نخلص إلى الاستنتاجات الآتية:
- أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يؤثر إيجابياً في تحسين جودة عملية المراجعة، من خلال تعزيز قدرة المراجع على تقييم المخاطر واختيار إجراءات مراجعة أكثر كفاءة، بما يرفع جودة التقارير المهنية.
 - يسهم التخصص الصناعي في تقليص فجوة المعلومات بين الإدارة وأصحاب المصلحة، من خلال تمكين المراجع من فهم الأنشطة التشغيلية وتقييم مصداقية المعلومات المالية بدرجة أعلى.
 - يدعم التخصص الصناعي الخصائص النوعية للمعلومات المالية، خاصة الملاءمة والتمثيل الصادق والقابلية للمقارنة والتحقق، مما يسهم في تحسين جودة المعلومات المالية.
 - يتمتع المراجع المتخصص بقدرة أكبر على تقييم التزام المنشأة بمعايير التقارير المالية الدولية، خصوصاً في البنود المعتمدة على التقدير المهني، مما يعزز جودة المراجعة وموثوقية التقارير المالية.
 - يتوافق التخصص الصناعي مع متطلبات معايير المراجعة الدولية المتعلقة بفهم بيئة المنشأة وتقييم المخاطر والحكم المهني وجودة التدقيق، مما يجعله عنصراً أساسياً لدعم الامتثال المهني.
 - يُعد التخصص الصناعي عنصراً مهماً في تعزيز نظام مراقبة الجودة داخل شركات ومكاتب المراجعة، من خلال تحسين تقييم الأداء وتنفيذ سياسات جودة فعالة ورفع جودة التقارير.
 - يمثل تعزيز التخصص الصناعي داخل مكاتب المراجعة اليمنية مدخلاً إستراتيجياً لتحسين جودة المراجعة، عبر تطوير قدرات المراجعين وتعزيز الالتزام بالمعايير المهنية الدولية.

2/15- توصيات الدراسة:

في ضوء ما توصلت إليه الدراسة من نتائج، وما خلصت إليه من استنتاجات، فإن الدراسة تقترح التوصيات الآتية:

- تبني سياسات لتوزيع مهام المراجعة وفق التخصص الصناعي للمراجعين.
- إنشاء وحدات أو فرق تخصصية داخل مكاتب المراجعة حسب القطاعات المختلفة.
- تعزيز برامج التدريب المهني والتطبيقي في مجالات المراجعة المتخصصة بالصناعة.
- تطوير منهجيات مراجعة تتناسب مع طبيعة كل صناعة ومتطلباتها.

- تشجيع الجامعات اليمنية على إدخال مساقات تطبيقية في المراجعة المتخصصة.
- تعزيز التعاون بين مكاتب المراجعة والمنشآت الصناعية لتوفير التدريب الميداني.

16- قائمة المراجع

1/16- المراجع العربية:

- الجمهوي، عبد الفتاح. (2019). دور العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية. https://csj.journals.ekb.eg/article_91032_ce61f226c0a9cc03e3d1006e2a12bd5a.pdf
- الجندي، تامر يوسف عبد العزيز علي. (2019). أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية). المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، 1(1)، 138-220. كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر.
- الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة (اليمن). (2022). التقرير السنوي للرقابة المالية. صنعاء، الجمهورية اليمنية.
- خليفة، عابي، ومحمد، يعقوبي. (2018). دراسة للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية. مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي.
- دراسة: مدى التزام المراجعين الخارجيين بمعيار الرقابة على جودة المراجعة في مكاتب المراجعة في أمانة العاصمة صنعاء. (2024). <https://eiu.edu.ye/userfiles/files/projects/admini/acco/2.pdf>
- زاقوب، علي عوض، وحمد، رياض حبيب محمد. (2023). دور التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين مستوى الإفصاح في التقارير المالية. مجلة جامعة بنغازي العلمية، 20(1)، 35-37.
- سلطان، طه علي محمد. (2023). أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة والكشف عن الغش. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، كلية التجارة، جامعة مدينة السادات، العدد الخامس.
- شعبان، محمد. (2023). الدور التأثيري لجودة المراجعة الخارجية على العلاقة بين السلوك الموجّه للإدارة عند حساب الضريبة وخطر إنهيار أسعار الأسهم. مجلة البحوث المالية والمحاسبية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر.
- عمر، سيف الدين الزين محمد. (2020). التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ودوره في تحسين جودة المراجعة الخارجية.
- المجيدي، أروى أحمد قائد، وعبدالمعني، فضل علي عبد الفتاح. (2022). دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات اليمنية: دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين اليمنيين. مجلة العلوم التربوية والدراسات الإنسانية، العدد 24، ص 237-264.

- محمود، وضيف الله، محمد. (2023). أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعب المراجعة في جودة الإفصاح المالي. المجلة العربية للمحاسبة، المنظمة العربية للمحاسبة، مصر.
- وردة، محمد. (2025). أثر المراجعة الخارجية في تحسين جودة التقارير المالية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ميلة، الجزائر.

2/16- المراجع الأجنبية:

- Alsheheby, A., & Bohlala, S. (2022). Impact of external auditor competence on auditing quality: A systematic literature review. *Journal of Contemporary Accounting Research*, 7(2), 124–135.
- Aziz, F., & Tahir, M. (2024). Impact of auditor's industry specialization on audit quality. [Quantitative study on 150 listed companies, Karachi Stock Exchange].
- Desai, R., Kumar, S., & Lee, J. (2025). Audit partners' cumulative industry experience and audit quality. [Panel study, 275 audit partners, 2016–2021].
- Doloksaribu, T. A. (2023). The role of audit risk in improving audit quality. *IJESS*, 4(5), 1606–1618.
- He, X. (2021). Auditor specialization and judgment quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 40(3), 70–90.
<https://www.worldbank.org>.
- IAASB. (2018). International Standard on Auditing (ISA) 540 (Revised): Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures. International Federation of Accountants (IFAC).
- IAASB. (2019). International Standard on Auditing (ISA) 315 (Revised): Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement. International Federation of Accountants (IFAC).
- Knechel, W. R., & Vanstraelen, A. (2007). The relationship between auditor tenure and audit quality implied by going concern opinions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26(1), 113–131.
- Lopez, P., Martinez, R., & Santos, D. (2021). Sector-specific auditor expertise and financial reporting outcomes. *International Journal of Auditing*, 25(3), 410–427.
- Loveday, A. N. (2017). Audit quality practices and financial reporting in Nigeria. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 7(2), 145–158.
- Magdy, A., El-Sayed, H., & Ahmed, M. (2025). An experimental investigation of the effect of auditor industry specialization and firm risks on the disclosure of key audit matters.

- Mashayekhi, B., Bazaz, M. S., & Hasani, R. (2018). The impact of auditor industry specialization on audit quality: Evidence from Iran. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 16(2), 218–234.
- Mashayekhi, B., Shahrabi, R., & Mohammadi, K (2024). Internal audit interaction and external audit quality. *Journal of Risk and Financial Management*, 18(1), 1–22.
- Montenegro, T. M., & Brás, F. A. (2018). A review of the concept and measures of audit quality across three decades of research. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*.
- Porter, M. E. (1985). *Competitive advantage: Creating and sustaining superior performance*. New York: Free Press.
- Satyawati, M. D., & Triani, N. N. A. (2018). Understanding audit quality indicators by auditors at public accounting firms. *Proceedings of the 19th MIICEMA*, 557–564
- Yendrawati, R., Kumalasari, A., & Dewi, S. (2021). Impact of auditor competence, integrity, and ethics on audit quality. *International Journal of Economics, Business, and Management Research*, 5(2), 1–12.