



# آثار تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال على علاقته بالأطراف المرتبطة بتقرير المراجعة المشتركة وانعكاس ذلك على مسؤوليته في المراجعة المشتركة: دراسة تطبيقية

إعداد

د. حسن شلقامي محمود حمد محمود

أستاذ المحاسبة المساعد، كلية التجارة، جامعة بني سويف

[hassanahmad648@yahoo.com](mailto:hassanahmad648@yahoo.com)

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية

كلية التجارة – جامعة دمياط

المجلد الرابع - العدد الأول – الجزء الثاني - يناير ٢٠٢٣

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

محمود، حسن شلقامي محمود حمد (٢٠٢٣). آثار تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال على علاقته بالأطراف المرتبطة بتقرير المراجعة المشتركة وانعكاس ذلك على مسؤوليته في المراجعة المشتركة: دراسة تطبيقية. *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية*، كلية التجارة، جامعة دمياط، ٤(١)٢، ٥٥٩-٦٠٧.

رابط المجلة: <https://cfdj.journals.ekb.eg/>

## آثار تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال على علاقته بالأطراف المرتبطة بتقرير المراجعة

### المشتركة وانعكاس ذلك على مسؤوليته في المراجعة المشتركة: دراسة تطبيقية

د. حسن شلقامي محمود حمد محمود

#### ملخص البحث:

استهدف البحث تحليل آثار تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بالأطراف المرتبطة بتقرير المراجعة متمثلة في لجنة المراجعة، وزميل المهنة في المراجعة المشتركة، وإدارة المنشأة محل المراجعة على مسئولية المراجع في المراجعة المشتركة من حيث وضوح نطاق المسئولية، ووضوح نوع المسئولية تضامنية أو فردية، وتناسب الأتعاب مع حجم العمل في المراجعة المشتركة، ولتحقيق ذلك الهدف تم إجراء دراسة نظرية لتحليل متغيرات البحث والوقوف على طبيعة العلاقات بين تلك المتغيرات، كما تم إجراء دراسة تطبيقية لاختبار التحقق الإحصائي لفروض تلك الدراسة، والوقوف على إدراك مفردات العينة لآثار تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بالأطراف المرتبطة بتقرير المراجعة المشتركة على مسؤوليته في المراجعة المشتركة، وتتمثل أهم نتائج الدراسة في أنه يتم توزيع مهام المراجعة المشتركة بين فريق المراجعة المشتركة في ضوء سمعة مكتب المراجعة، وحجم وخبرة المكتب، وتخصص مكتب المراجعة في صناعة العميل، والكفاءة المهنية لكل من فريق المراجعة المشتركة، كما تتمثل أهم توصياتها في ضرورة إشراف لجنة المراجعة على عملية المراجعة المشتركة من حيث توزيع مهام المراجعة المشتركة بين فريق المراجعة، وتحديد نقاط الاتصال بين فريق المراجعة المشتركة، والتكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية.

#### الكلمات المفتاحية:

تبني المراجع أخلاقيات الأعمال - الأطراف المرتبطة بتقرير المراجعة المشتركة - نوع ونطاق مسئولية المراجع في المراجعة المشتركة.

#### (١) مشكلة البحث:

لقد زاد اهتمام أصحاب المصالح بتقرير المراجع حيث يترتب عليه إضفاء الثقة والمصادقية على المعلومات المنشورة في القوائم المالية. ( Rudyanto & Others , 2017 )، وتعتبر أخلاقيات الأعمال عن مجموعة من المبادئ والقيم التي تحكم سلوك الأفراد داخل المنظمة ( Exeanyim & Ezeandu2 , 2021 )، وتمثل العلاقة بين مهنة المراجعة الخارجية وقواعد أخلاقيات الأعمال علاقة حيوية من الضروري تأصيلها والبحث فيها وذلك لتعدد الأطراف التي ترتبط بتلك العلاقة.

وتتمثل أهم أهداف الالتزامات الأخلاقية في مجال المحاسبة والمراجعة في تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمراجعين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية، وبث روح الطمأنينة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمراجعين من عملاء وغيرهم من الجهات والفئات المتعددة: ( Ciszewska & Others , 2021 )

وتتمثل أسباب ممارسة السلوك غير الأخلاقي في قصور الإجراءات الواضحة، والاحتياجات المالية الفردية، والتركيز على الإيرادات قصيرة الأجل بدلاً من الاعتبارات طويلة الأجل، وعدم وجود كود مكتوب لأخلاقيات الأعمال. ( Ezinwa & Theresa , 2021 )

ويترتب على ضعف أخلاقيات الأعمال عدة آثار سلبية مثل القصور في الأداء الاجتماعي والبيئي للمنظمة، وتخفيض سمعة المنظمة، وانخفاض ولاء العملاء لها. ( Ezinwa & Theresa , 2021 )، ومن ناحية أخرى فإن تمسك المنظمة بأخلاقيات الأعمال يمثل نقطة التقاء بين كل من سلوك تعظيم الربح والنواحي غير الاقتصادية، حيث يعكس علاقة قوية بين المنظمة وأصحاب المصالح في شكل زيادة الولاء وزيادة الثقة، وتحسين نمو المنظمة. ( Ezinwa & Theresa , 2021 )

وتتطلب بعض الدول مثل مصر والهند والمملكة العربية السعودية تطبيق المراجعة المشتركة في صناعات أو قطاعات معينة، ومن الضروري مراعاة التغيير الإلزامي للمراجعين في ظل المراجعة المشتركة، ومراعاة عدم تعارض المصالح بين مكنتي المراجعة المشتركة خاصة عند قيام أحدهم بتقديم خدمات بخلاف المراجعة للمنشأة بخلاف المراجعة ( IFAC , 2019 )، ( Blandom & Others , 2021 )، في حين تعتبر بعض الدول مثل فرنسا والمملكة العربية السعودية والكويت أن المراجعة المشتركة عملية إلزامية، بينما تعتبرها بعض الدول مثل السودان وألمانيا عملية اختيارية. ( Ekwueme & Olufemi , 2020 )

وفي ظل عدم تماثل المعلومات بين إدارة المشروع والأطراف الخارجية التي تستخدم القوائم المالية كان لابد من وجود طرف ثالث ( المراجع الخارجي ) لتحديد درجة خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية ومحاولة تقليل عدم تماثل المعلومات بين إدارة المشروع ومستخدمي القوائم المالية، ونتيجة للأزمة المالية وانهيار الشركات الكبرى مثل شركة Enron زادت فكرة قيام اثنين من مكاتب المراجعة بمراجعة حسابات والقوائم المالية للمنشأة مع توزيع أعمال المراجعة بينهما ووجود مسؤولية تضامنية عن المعلومات الواردة في تقرير المراجعة ويعرف ذلك بالمراجعة المشتركة. ( Weiss , 2014 )، ( Velete , 2017 )

وقد اهتمت الدراسات المحاسبية بالنواحي التي تتعلق بكل من أخلاقيات الأعمال والمراجعة المشتركة، فقد تناولت دراسة ( Mironiuc & Others , 2013 ) أثر الخدمات بخلاف المراجعة على شفافية القوائم المالية لعميل المراجعة، وتوصلت إلى أن هناك أثر سلبي للخدمات بخلاف المراجعة على استقلالية المراجع الخارجي ؛ وبالتالي على شفافية القوائم المالية لعميل المراجعة.

وفي ضوء الإطار النظري لأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق في المناهج الوضعية وفي الشريعة الإسلامية والتعريف بهيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية ومقارنه الأخلاقيات الدولية ( الوضعية ) بنظيرتها الإسلامية توصلت دراسة ( سوسن، عبد الواحد ٢٠١٤ ) إلى وجود فروق جوهرية بين المؤسسات المالية الإسلامية والتقليدية له أثر على طبيعة أعمال المحاسبين والمراجعين، وقد استوجب ذلك وضع قواعد ومواثيق أخلاقية تكون متوائمة مع الطبيعة المميزة لتلك المؤسسات.

وفيما يتعلق بأثر تطبيق قواعد أخلاقيات الأعمال في مهنة المراجعة على علاقة المراجع الخارجي بزميل المهنة خلصت دراسة ( Al qtaish & Others , 2014 ) إلى أن هناك علاقة معنوية موجبة ذات دلالة إحصائية بين تمسك والتزام المراجعين بقواعد وأخلاقيات المهنة سواء في علاقته المراجع بزميله أو في علاقته بعميل المراجعة وبين جودة المراجعة، كما توصلت دراسة ( Bursea & Croitoru 2014 ) إلى أن أهم قيم أخلاقيات الأعمال تتمثل في الأمانة، والعدالة، والشفافية، وعزة النفس.

أما فيما يتعلق بآثار تبني المنشآت أخلاقيات الأعمال أشارت دراسة ( مراد ٢٠١٥ ) إلى أن نجاح المنظمات وتميزها في العصر الحالي يقوم على أساس قدرة الشركة على بناء علاقات المشاركة الفعالة وإدامتها مع المجتمعات التي تعمل فيها، وكذلك مقدرة الشركة على الالتزام بالمعايير الأخلاقية السائدة في المجتمع واطهار قيمة المواطن الصالحة.

وبخصوص العلاقة بين مستوى الالتزام الأخلاقي للمحاسب المالي وجودة التقارير المالية توصلت دراسة (نصر والصيرفي، ٢٠١٥) إلى وجود تأثير إيجابي معنوي لمستوى الالتزام الأخلاقي للمحاسب المالي على جودة التقارير المالية، وأوصت بضرورة وجود ميثاق أخلاقيات ملزم للمحاسبين في الشركات في إطار متطور لأخلاقيات الأعمال.

وفي ضوء علاقة قواعد أخلاقيات الأعمال بعلاقة المراجع الخارجي والقائمين على مهنة المراجعة يمكن القول أن تبني المراجع لتلك القواعد يؤدي إلى تشجيعهم على التوصل للمزيد من القواعد والطرق للارتقاء بمهنة المراجعة بما يؤدي في النهاية إلى تحسين قيمة المراجعة من وجهة نظر المجتمع ككل حيث تؤدي تلك القواعد إلى تعزيز ثقة الجمهور بمهنة المحاسبة والمراجعة والخدمات التي تقدمها في حالة وجود التزامات تسعى لرفع مستوى أداء المهنة، حيث تلعب الثقة والاستقلال دوراً حيوياً في تحقيق قيمة المراجعة. ( Amakobe , 2016 )، ( Bruinsma & Others , 2015 )

وفي إطار اختبار العلاقة بين المستوى المهني للمراجع الخارجي وأحكامه المهنية لحل مشكلة التعارض بين المراجع والإدارة توصلت دراسة ( Herani & Others 2016 ) إلى أن الحكم المهني يلعب دوراً وسيطاً بين المستوى المهني للمراجع وحل مشكلة التعارض بين المراجع والإدارة.

وبخصوص أثر أخلاقيات مهنة المحاسبة والدور الذي تلعبه في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح توصلت دراسة (عبد الرحمن، وخالد ٢٠٠٨) إلى أن أخلاقيات مهنة المحاسبة تمثل خطوياً توجيهية للمحاسبين في أداء أعمالهم، وتعتبر بمثابة مقاييس ومعايير للقيم والسلوكيات الأخلاقية التي تحكم العمل المحاسبي.

وبهدف اختبار أثر توليفة مكثبي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة على جودة المراجعة توصلت دراسة (Labo & Others 2017) إلى أن جودة المراجعة ترتفع بشكل كبير في حالة قيام مكثبين كبيرين الحجم، وفي استطلاع لآراء الأكاديميين والمراجعين بشأن مزايا وعيوب المراجعة المشتركة لتقرر الحكومة مدى إلزامية تطبيقها توصلت دراسة ( Okaro & Others , 2018 ) إلى أن المراجعة المشتركة تمثل أداة قوية في تحسين جودة المراجعة، وزيادة مصداقية التقارير المالية، وزيادة أهمية ودور المراجعة في المجتمع.

وفي إطار فحص أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة ممثلة في المراجعة اليومية، والأتعاب، واستقلال المراجع توصلت دراسة ( Ekwueme & Olufemi , 2020 ) إلى أن المراجعة المشتركة ليس لها أثر ملحوظ على كل من المراجعة اليومية وأتعاب المراجعة، في حين أن لها أثر إيجابي على استقلال المراجع.

وأشارت دراسة ( Marnet , 2021 ) إلى أن المراجعة المشتركة تخفض من لجوء الإدارة إلى اتباع الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح، كما أن إجراءات المراجعة تصبح أكثر دقة في ظل المراجعة المشتركة مقارنة بالمراجعة الفردية وذلك لسعي كل مكتب في تحقيق زيادة الإجراءات مقارنة بالمكتب الآخر وذلك لسعي كل مكتب في تحقيق زيادة الإجراءات مقارنة بالمكتب الآخر، كما تحقق المراجعة المشتركة مزج الخبرات بين مكاتب المراجعة مما يترتب عليه تحسين أداء مهام المراجعة، كما أنها تؤدي إلى تدعيم استقلال المراجع لأنه لا يخضع لضغوط عميل المراجعة. ( Ali & Others , 2019 )

وتتضمن المراجعة المشتركة تخطيط المراجعة، وتوزيع العمل الميداني بين فريق المراجعة المشتركة، وتقدير مخاطر المراجعة، ومراجعة كل فريق عمل الفريق الآخر، وإصدار تقرير مراجعة مشترك يوجه إلى لجان المراجعة وكل طرف مرتبط بتقرير المراجعة related parties to audit report ( IFAC , 2019 )، ( Standard on Auditing SA 299 Revised , 2018 )

وأصبحت المراجعة المشتركة ضرورة واجبة التنفيذ في أوروبا خاصة بعد الفضائح والأزمات المالية العالمية ( Marnet , 2021 )، وقد اعتمدت بعض الدول النامية مثل الجزائر والكنغو ونيجيريا على تطبيق المراجعة المشتركة لحل مشكلة التركيز السوقي للمراجعة، وطالب رئيس مجمع المحاسبين المعتمدين عام ٢٠١٠ بجعل المراجعة المشتركة إلزامية في مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى. ( Okaro & Others , 2018 )

وتتمثل مشكلة البحث في وجود فجوة بحثية فيما يتعلق بتحليل آثار تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال على علاقته بالأطراف المرتبطة بتقرير المراجعة المشتركة وانعكاس ذلك على مسؤوليته في المراجعة المشتركة، لذلك يقوم الباحث بتحليل تلك الآثار في ضوء علاقة المراجع الخارجي بالأطراف المرتبطة بتقرير المراجعة المشتركة متمثلة في لجنة المراجعة، وزميل أو زملاء المهنة في المراجعة المشتركة، وإدارة المنشأة محل المراجعة؛ وبالتالي يمكن بلورة مشكلة البحث في التساؤلات التالية:

**التساؤل الأول:** ما هي طبيعة العلاقة بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بلجنة المراجعة بالمنشأة محل المراجعة ومسؤولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة؟

**التساؤل الثاني:** ما هي طبيعة العلاقة بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بزميل المهنة القائم معه بالمراجعة المشتركة ومسؤولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة؟

**التساؤل الثالث:** ما هي طبيعة العلاقة بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بإدارة المنشأة محل المراجعة ومسؤولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة؟

## (٢) هدف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في تحليل آثار تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال على علاقته بالأطراف المرتبطة بتقرير المراجعة المشتركة متمثلة في لجنة المراجعة بالمنشأة محل المراجعة، وزميل المهنة القائم معه بالمراجعة المشتركة، وإدارة المنشأة محل المراجعة، وانعكاس تلك الآثار على مسؤولية المراجع في المراجعة المشتركة من حيث وضوح نطاق المسؤولية، ووضوح نوع المسؤولية تضامنية أو فردية، وتناسب الأتعاب مع حجم العمل في المراجعة المشتركة، وعدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة من قبل عميل المراجعة، ويتفرع من هذا الهدف الأهداف الفرعية التالية:

١ / ٢: تحديد طبيعة العلاقة بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بلجنة المراجعة بالمنشأة محل المراجعة ومسؤولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة من حيث وضوح نطاق المسؤولية، ووضوح نوع المسؤولية تضامنية أو فردية، وتناسب الأتعاب مع حجم العمل في المراجعة المشتركة.

٢ / ٢: تحديد طبيعة العلاقة بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بزميل المهنة القائم معه بالمراجعة المشتركة ومسؤولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة من حيث وضوح نوع المسؤولية تضامنية أو فردية.

٣ / ٢: تحديد طبيعة العلاقة بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بإدارة المنشأة محل المراجعة ومسؤولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة من حيث عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة من قبل عميل المراجعة.

### (٣) فروض البحث:

يشق الباحث فروض البحث من آخر ما توصلت إليه الدراسات السابقة والنقاط التي لم تتناولها فيما يتعلق بموضوع البحث، حيث إنه من تحليل تلك الدراسات يتضح أن هناك فجوة بحثية حيث أن تلك الدراسات لم تقم بتحليل عدة علاقات وآثار فيما يتعلق بموضوع البحث وذلك كما يلي:

٣ / ١: لم تتناول تلك الدراسات آثار تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بلجنة المراجعة بالمنشأة محل المراجعة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة، لذلك يتم اشتقاق الفرض الأول للبحث كما يلي: " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بلجنة المراجعة بالمنشأة محل المراجعة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة من حيث وضوح نطاق المسؤولية، ووضوح نوع المسؤولية تضامنية أو فردية، وتناسب الأتعاب مع حجم العمل في المراجعة المشتركة ".

٣ / ٢: لم تتناول تلك الدراسات آثار تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بزميل المهنة القائم معه بالمراجعة المشتركة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة، لذلك يتم اشتقاق الفرض الثاني للبحث كما يلي: " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بزميل المهنة القائم معه بالمراجعة المشتركة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة من حيث وضوح نوع المسؤولية تضامنية أو فردية.

٣ / ٣: لم تتناول تلك الدراسات آثار تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بإدارة المنشأة محل المراجعة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة لذلك يتم اشتقاق الفرض الثالث للبحث كما يلي: " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بإدارة المنشأة محل المراجعة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة من حيث عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة من قبل عميل المراجعة.

ويتمثل المتغير المستقل في آثار تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بالأطراف المرتبطة بتقرير المراجعة المشتركة، ويتضمن هذا المتغير متغيرات فرعية الأول آثار تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بلجنة المراجعة بالمنشأة محل المراجعة، والثاني آثار تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بزميل المهنة القائم معه بالمراجعة المشتركة، والثالث آثار تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بإدارة المنشأة محل المراجعة.

ويتمثل المتغير التابع في مسؤولية المراجع الخارجي عند قيامه بالمراجعة المشتركة من حيث من حيث وضوح نطاق المسؤولية، ووضوح نوع المسؤولية تضامنية أو فردية، وتناسب الأتعاب مع حجم العمل في المراجعة المشتركة، وعدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة من قبل عميل المراجعة.

### (٤) حدود البحث:

يخرج عن نطاق البحث الأطراف ذوي العلاقة بالشركة المعدة للقوائم المالية حيث يقتصر على علاقة المراجع الخارجي المرتبطة بتقرير المراجعة المشتركة، وتتمثل الحدود الزمنية للبحث في البيانات من عام ٢٠١٦ حتى ٢٠٢١، بينما تتمثل الحدود المكانية في مكاتب المراجعة في مصر المشاركة لمكاتب المراجعة الكبرى وهي مكتب صالح وبرسوم وعبد العزيز Dol oitte، ومكتب منصور وشركاؤهم برايس وتر هاوس، ومكتب المتضامنون للمحاسبة والمراجعة، ومكتب حازم حسن (KPMG)، كما يتمثل مجتمع البحث في عينة عشوائية تتضمن ٣٢ شركة من الشركات التي تجرى فيها المراجعة المشتركة بواسطة تلك المكاتب.

#### (٥) أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته الأكاديمية من كونه امتداداً لسلسلة البحوث في مجال أخلاقيات الأعمال والمراجعة المشتركة، كما تتمثل أهمية البحث على المستوى الأكاديمي في تحليل آثار تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال على علاقته بالأطراف المرتبطة بتقرير المراجعة المشتركة متمثلة في لجنة المراجعة بالمنشأة محل المراجعة، وزميل المهنة في المراجعة المشتركة، وإدارة المنشأة محل المراجعة على مسؤولية المراجع في المراجعة المشتركة، وبناء إطار نظري لتلك العلاقات.

أما من الناحية العملية فتتمثل أهمية البحث في إجراء دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة في مصر المشاركة لمكاتب المراجعة الكبرى وهي مكتب صالح وبرسوم وعبد العزيز Dol oitte، ومكتب منصور وشركاؤهم برايس وتر هاوس، ومكتب المتضامنون للمحاسبة والمراجعة، ومكتب حازم حسن ( KPMG )، كما يشتمل مجتمع البحث على عينة عشوائية تتضمن ٣٢ شركة من الشركات التي تجرى فيها المراجعة المشتركة بواسطة تلك المكاتب.

#### (٦) منهجية البحث:

يعتمد الباحث لتحقيق الهدف الرئيسي للبحث وأهدافه الفرعية على منهجين هما:

٦ / ١: المنهج الاستقرائي ومنهج تحليل المحتوى: قام الباحث باستقراء الكتابات المحاسبية في مجال أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقة المراجع بالأطراف المرتبطة بتقرير المراجعة المشتركة، كما قام باستخدام منهج تحليل المحتوى لتلك الكتابات وذلك لتجميع المعلومات عن العناصر الرئيسية للبحث وتحليلها وتفسيرها لتحليل آثار تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال على علاقته بالأطراف المرتبطة بتقرير المراجعة المشتركة على مسؤولية المراجع الخارجي في المراجعة المشتركة.

٦ / ٢: المنهج الاستنباطي: ويتم من خلال إجراء دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة في مصر المشاركة لمكاتب المراجعة الكبرى وهي مكتب صالح وبرسوم وعبد العزيز Dol oitte، ومكتب منصور وشركاؤهم برايس وتر هاوس، ومكتب المتضامنون للمحاسبة والمراجعة، ومكتب حازم حسن ( KPMG )، كما يتمثل مجتمع البحث في عينة عشوائية تتضمن ٣٢ شركة من الشركات التي تجرى فيها المراجعة المشتركة بواسطة تلك المكاتب.

#### (٧) خطة البحث:

تحقيقاً لأهداف البحث وللمعالجة مشكلته بصورة منطقية يتم استكمالها على النحو التالي:

٧ / ١: تحليل العلاقة بين آثار تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بلجنة المراجعة ومسئوليته عند قيامه بالمراجعة المشتركة كمتغير تابع واشتقاق الفرض الأول للبحث.

٧ / ٢: تحليل العلاقة بين آثار تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بزميل المهنة القائم معه بالمراجعة المشتركة ومسئوليته عند قيامه بالمراجعة المشتركة كمتغير تابع واشتقاق الفرض الثاني للبحث.

٧ / ٣: تحليل العلاقة بين آثار تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بإدارة المنشأة محل المراجعة ومسئوليته عند قيامه بالمراجعة المشتركة كمتغير تابع واشتقاق الفرض الثالث للبحث.

٧ / ٤: منهجية البحث.

٧ / ٤ / ١: نموذج البحث.

٧ / ٤ / ٢: أهداف الدراسة التطبيقية.

٧ / ٤ / ٣: مجتمع وعينة الدراسة.

٧ / ٤ / ٤: أدوات وإجراءات الدراسة التطبيقية.

٧ / ٤ / ٥: توصيف وقياس المتغيرات.

٧ / ٤ / ٦: نتائج اختبار الفروض.

٧ / ٥: نتائج البحث والاجابة عن أسئلته.

٧ / ٦: توصيات البحث

٧ / ٧: مجالات البحث المستقبلية.

٧ / ١: تحليل العلاقة بين آثار تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بلجان المراجعة ومسئولياته عند قيامه بالمراجعة المشتركة كمتغير تابع واشتقاق الفرض الأول للبحث: تشير المراجعة المشتركة إلى قيام اثنين من المراجعين بمراجعة حسابات المنشأة حيث يصدران تقرير مراجعة واحدة ويقعان عليه معاً، ويتحملان بموجبه المسؤولية بشكل تضامني، وغالباً ما يقومان بالتخطيط المشترك لعملية المراجعة مع توزيع مهام العمل الميداني فيما بينهما مع المسؤولية التضامنية عن المعلومات الواردة بالتقرير. ( الجبر والسعدون، ٢٠١٤ )

وتقوم المراجعة المشتركة على اشتراك مكتبين للمراجعة معاً وتكوين فريق عمل واحد لفحص الحسابات والقوائم المالية لمنشأة معينة، والتقرير عن نتيجة الفحص ( Forum , 2010 )، وفي إطار علاقة مكتبي المراجعة المشتركة بلجنة المراجعة بالمنشأة محل المراجعة في ضوء تبني المراجع أخلاقيات الأعمال يناقش الباحث النقاط التالية:

٧ / ١ / ١: تحديد جهة ممثلة في لجنة المراجعة للإشراف على ترتيبات ومهام المراجعة المشتركة: يشير الباحث في هذا الشأن إلى النقاط التالية:

(١) قيام لجنة المراجعة بالمنشأة محل المراجعة بما يلي:

أ- تنفيذ مرحلة التعاقد والتي يتم فيها إرسال خطاب التكليف لكل من مكتبي المراجعة، والاتفاق على أتعاب المراجعة، واستلام خطاب القبول من كل من مكتبي المراجعة.

ب- الاشراف على تنفيذ خطة المراجعة.

ج- الاشراف على تخصيص مهام المراجعة المشتركة بين مكتبي المراجعة القائمين بها.

د- مناقشة وجهة نظر كل من مكتبي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة فيما قام به من أعمال.

هـ- مناقشة وتحديد مسؤولية كل من مكتبي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة عن الرأي في التقرير المشترك.

و- اعتبارات الاتصال بين فريقي المراجعة بشأن تداول الأحكام المهنية خلال مراحل القيام بالمراجعة المشتركة.

(٢) يجب أن يحصل كل فريق من فريقي المراجعة المشتركة من لجنة المراجعة بالمنشأة محل المراجعة على خطاب يحدد طبيعة المهام الموكلة إليه. ( Standard on Auditing SA 299 Revised , 2018 )



(٣) بعد توزيع مهام المراجعة يجب أن يوقع كل فريق على مستند توزيع العمل. (Standard on Auditing SA 299 Revised , 2018 )

(٤) في حالة قيام أحد فريقَي المراجعة المشتركة بمراجعة القوائم المالية لقسم معين فإنه يجب أن يتحقق الطرف الآخر من عرض تلك القوائم وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. (Standard on Auditing SA 299 Revised , 2018 )

يستخدم الباحث في الدراسة التطبيقية المؤشرات التالية والتي تعكس أهمية لجنة المراجعة بالمنشأة محل المراجعة وقدرتها على الإشراف بكفاءة على مهام المراجعة المشتركة:

(١) حجم لجنة المراجعة ممثلاً في عدد أعضائها، ويتم التعبير عن هذا المؤشر بمتغير وهمي يأخذ الرقم واحد إذا كان ذلك الحجم ٥ أفراد، بينما يأخذ الرقم ٠,٨ إذا كان ذلك الحجم ٤ أفراد، في حين يأخذ الرقم ٠,٦ إذا كان ذلك الحجم ٣ أفراد، ويأخذ الرقم صفر إذا كان ذلك الحجم أقل من ٣ أفراد.

(٢) خبرة لجنة المراجعة ممثلة في عدد السنوات منذ إنشاء تلك اللجنة، ويتم التعبير عن هذا المؤشر بمتغير وهمي يأخذ الرقم واحد إذا كانت خبرة اللجنة ٢٠ سنة على الأقل، بينما يأخذ الرقم ٠,٨ إذا كانت إذا كانت خبرة اللجنة من ١٠ إلى أقل من ٢٠ سنة، في حين يأخذ الرقم ٠,٦ إذا كانت خبرة اللجنة من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات، في حين يأخذ الرقم صفر إذا كانت خبرة اللجنة أقل من خمس سنوات.

ويستخدم الباحث مؤشر تجميعي تحت مسمى المؤشر التجميعي لدور لجنة المراجعة في الإشراف على مهام المراجعة المشتركة، ويتم قياس هذا المؤشر بالمعادلة التالية:

المؤشر التجميعي لدور لجنة المراجعة في الإشراف على مهام المراجعة المشتركة = مج (حجم لجنة المراجعة + خبرة لجنة المراجعة) ÷ ٢.

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الأول ف١/١ المنبثق من الفرض الرئيسي الأول كما يلي: هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين تحديد جهة الإشراف على المراجعة المشتركة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة من حيث وضوح نطاق المسؤولية بين مكنتي المراجعة المشتركة.

ويشير الباحث إلى أن كفاءة لجنة المراجعة في الإشراف على مهام المراجعة يعكس وضوح مسؤولية المراجع الخارجي عند قيامه بالمراجعة المشتركة، ومن ثم فإن المتغيرات التي تعكس المتغير المستقل في هذا الفرض الفرعي تتمثل في حجم لجنة المراجعة ممثلاً في عدد أعضائها، وخبرة لجنة المراجعة.

ويعتبر مبدأ الأمانة في أداء الواجب أحد مبادئ أخلاقيات الأعمال (الكسب ورشيد، ٢٠٠٦)، وتتبع أهمية تبني المراجع الخارجي هذا المبدأ في التأثير على مسؤوليته في المراجعة المشتركة من حيث وضوح نطاق المسؤولية، ووضوح نوع المسؤولية بأنها تضامنية بين مكنتي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة، مع المسؤولية الفردية لكل مكتب عن الجزء الخاص به من مهام المراجعة المشتركة.

٧ / ١ / ٢: تحديد معايير اختيار مكنتي المراجعة المشتركة: تتناول هذه النقطة معايير اختيار مكنتي المراجعة المشتركة، وتشكيلة المكنتين، وفي هذا الشأن اختبرت دراسة الهويدي ٢٠١٥ ما إذا كان اختيار مكنتي المراجعة من المكاتب الأربعة الكبرى سوف يؤدي إلى رفع مستوى جودة المعلومات المنشورة، أم أن اشترك منشأة مراجعة أخرى مع المنشآت الأربعة الكبرى سوف يؤدي إلى تحقيق جودة أفضل للمعلومات المحاسبية المنشورة، وتوصلت إلى أن الحاجة إلى مراجعة عنصر معين في القوائم المالية قد تتطلب مستوى أعلى من الخبرة بالعميل والصناعة وهو ما يتوافر في منشآت المراجعة الكبرى.

ويشير أحد الكتاب إلى أنه من الضروري أن يكون أحد فريقَي العمل القائمين بالمراجعة المشتركة من مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى. (Marnet , 2021 ) ، ويتم اختيار مكنتي المراجعة المشتركة في ضوء المعايير التالية:

(١) سمعة مكتب المراجعة: يعكس هذا المتغير في الدراسة التطبيقية المؤشرات التالية:

أ- مؤشر التطور في عدد عملاء مكتب المراجعة خلال فترة الدراسة، ويتم التعبير عن هذا المؤشر في الدراسة التطبيقية بمتغير وهمي يأخذ الرقم واحد إذا كان الاتجاه متزايداً، بينما يأخذ الرقم صفر إذا كان الاتجاه متناقصاً.

ب- مؤشر اشتراك مكتب المراجعة في الأعمال العامة مثل مراجعة القوائم المالية بدون مقابل للشركات التي تدعم الدولة ولا تستهدف الربح، وتتبنى خدمة الفئات الأقل دخلاً مثل مستشفى ٥٧٣٥٧ وصندوق الزكاة لشيوخ الأزهر، ويتم التعبير عن هذا المؤشر في الدراسة التطبيقية بمتغير وهمي يأخذ الرقم واحد حالة اشتراك المكتب في تلك الاعمال، بينما يأخذ الرقم صفر حالة عدم اشتراك المكتب.

ج- مؤشر التطور في إجمالي إيرادات مكتب المراجعة سواء من خدمات المراجعة أو من الخدمات بخلاف المراجعة، ويتم التعبير عن هذا المؤشر في الدراسة التطبيقية بمتغير وهمي يأخذ الرقم واحد إذا كان اتجاه إيرادات المكتب خلال سنوات الدراسة متزايداً، بينما يأخذ الرقم صفر إذا كان الاتجاه متناقصاً.

(٢) حجم مكتب المراجعة: يعكس هذا المتغير في الدراسة التطبيقية إجمالي إيرادات المكتب أو حجم أعماله، ويتم التعبير عن هذا المؤشر في الدراسة التطبيقية بمتغير وهمي يأخذ الرقم واحد إذا كان اتجاه إيرادات المكتب خلال سنوات الدراسة متزايداً، بينما يأخذ الرقم صفر إذا كان الاتجاه متناقصاً.

(٣) خبرة مكتب المراجعة: يعكس هذا المتغير في الدراسة التطبيقية مؤشر عدد سنوات قيام المكتب بمراجعة مشتركة لحسابات العميل، وكلما زادت خبرة مكتب المراجعة كلما زادت فرصة اختياره للقيام بمهام المراجعة المشتركة، ويتم التعبير عن هذا المؤشر في الدراسة التطبيقية بمتغير وهمي يأخذ الرقم واحد إذا كان عدد سنوات مراجعة المكتب لحسابات المنشأة لا يقل عن خمس سنوات، بينما يأخذ الرقم صفر إذا كان أقل من خمس سنوات.

(٤) تخصص مكتب المراجعة في صناعة العميل: يعكس هذا المتغير في الدراسة التطبيقية مؤشر عدد سنوات قيام المكتب بمراجعة مشتركة لحسابات العميل، ويتم التعبير عنه بمتغير وهمي يأخذ رقم واحد إذا كان عدد سنوات قيام المكتب بمراجعة حسابات العميل خمس سنوات على الأقل، بينما يأخذ الرقم صفر إذا كان أقل من خمس سنوات.

(٥) الكفاءة المهنية لمكتب المراجعة: تعتبر الكفاية الفنية والعناية الواجبة أحد مبادئ أخلاقيات الأعمال، ويتطلب هذا المبدأ الإلمام المستمر للمحاسبين المهنيين بالتطورات في مهنة المحاسبة وأداء كافة الخدمات بعناية مهنية واجبة وكفاية واجبة، كما يجب أن يكون لديهم التزام مستمر للحفاظ على المعرفة والمهارة المهنية (Boatright & Smith , 2017).

يستخدم الباحث في الدراسة التطبيقية مؤشر عدد البرامج التدريبية للمراجعين المساعدين ليعكس الكفاءة المهنية لمكتب المراجعة، ويتم التعبير عنه بمتغير وهمي يأخذ رقم واحد إذا كان نصيب المراجع المساعد برنامج واحد على الأقل، بينما يأخذ الرقم صفر إذا كان نصيب المراجع المساعد أقل من برنامج واحد، ويتم تحديد نصيب المراجع المساعد بقسمة إجمالي عدد البرامج على إجمالي المراجعين المساعدين.

ويستخدم الباحث مؤشر تجميعي يسمى المؤشر التجميعي لمعايير اختيار مكتب المراجعة، ويتم قياسه كما يلي:

المؤشر التجميعي لمعايير اختيار مكتب المراجعة = مج ( مؤشر التطور في عدد عملاء مكتب المراجعة + مؤشر اشتراك مكتب المراجعة في الأعمال العامة + مؤشر التطور في إجمالي إيرادات مكتب المراجعة + حجم مكتب المراجعة + تخصص مكتب المراجعة في صناعة العميل + الكفاءة المهنية لمكتب المراجعة ) ÷ ٦ .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الثاني ف١ / ٢ المنبثق من الفرض الرئيسي الأول كما يلي: " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين تحديد معايير اختيار فريق المراجعة المشتركة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة من حيث وضوح نوع المسؤولية تضامنية أو فردية.

ويشير الباحث إلى أن كفاءة لجنة المراجعة في الإشراف على مهام المراجعة، وتحديد معايير اختيار مكنتي المراجعة المشتركة وتوزيع مهام المراجعة المشتركة بينهما يعكسان وضوح مسؤولية المراجع الخارجي عند قيامه بالمراجعة المشتركة، ومن ثم فإن المتغيرات التي تعكس المتغير المستقل في هذا الفرض الفرعي تتمثل في حجم لجنة المراجعة ممثلاً في عدد أعضائها، وخبرة لجنة المراجعة، ونسبة أتعاب كل فريق من القائمين بالمراجعة المشتركة إلى خبرته في الشركة، والتطور في عدد عملاء مكتب المراجعة خلال فترة الدراسة، ومؤشر اشتراك مكتب المراجعة في الأعمال العامة، والتطور في إجمالي إيرادات مكتب المراجعة سواء من خدمات المراجعة أو من الخدمات بخلاف المراجعة، وعدد المهنيين بالمكتب.

ويعتبر مبدأ عدم وجود تعارض في المصالح أحد مبادئ أخلاقيات الأعمال ( الكسب ورشيد، ٢٠٠٦ )، وتتبع أهمية تبني المراجع الخارجي هذا المبدأ في التأثير على مسؤوليته في المراجعة المشتركة من حيث تناسب الأتعاب مع حجم العمل في المراجعة المشتركة.

٣ / ١ / ٧ : تحديد الفترة التي يتم خلالها تغيير أحد فريق المراجعة المشتركة: بالنسبة للفترة التي يتم بعدها تغيير أي من مكنتي المراجعة يشير البعض إلى أنه يتم تغيير مكنتي المراجعة في فرنسا مرة كل ست سنوات مع إمكانية البقاء على مكتب المراجعة ثلاث سنوات أخرى ( Sakel & Others 2012 )، وقي الاتحاد الأوروبي يتمثل الحد الأدنى للتغيير في سنة واحدة، بينما يتمثل الحد الأقصى للتغيير في عشر سنوات ( Clehane & Repelova 2014 ).

وتسمح المراجعة المشتركة بالتغيير الآمن للمراجعين والابقاء على المراجع الذي لديه معرفة وفهم أكبر بمنشأة العميل، ويضمن التغيير الآمن الاستقلال والجدارة المهنية. ( Ali & Others , 2019 )

وتجدر الإشارة إلى أنه يجب أن تكون تلك الفترة متوسطة الأجل وليست طويلة الأجل حتى لا تسمح للمراجع بإمكانية تكوين علاقات شخصية وعلاقات مصالح مع أفراد الإدارة، وبقي ذلك حملة الأسهم والأطراف الأخرى التي تتعامل مع المشروع من احتمال تواطؤ المراجع الخارجي مع إدارة المشروع، ويلاحظ أن التغيير كل فترة متوسطة الأجل يترتب عليه تحسين جودة المراجعة وتخفيض تكلفة القيام بها. ( Blandon & Others , 2021 )

وقد أشارت دراسة كل من ( Riyani & Others 2021 )، ( purnamasari & Satria 2019 ) إلى أن طول الفترة التي يظل فيها المراجع الخارجي في مراجعة حسابات العميل لها تأثير سلبي على استقلاله، ولها تأثير إيجابي على جودة المراجعة.

ويستخدم الباحث في الدراسة التطبيقية متغيراً رقابياً يعكس طول الفترة التي استمر فيها مكتب المراجعة في مراجعة حسابات المنشأة، ويتم التعبير عنه بمتغير وهمي يأخذ الرقم واحد إذا كان عدد سنوات قيام المكتب بالمراجعة المشتركة لحسابات العميل خمس سنوات على الأقل، بينما يأخذ الرقم صفر إذا كان أقل من خمس سنوات. ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الثالث ف٣/١ المنبثق من الفرض الرئيسي الأول كما يلي: " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين تحديد الفترة التي يتم خلالها تغيير أحد فريقَي المراجعة المشتركة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة من حيث تناسب الأتعاب مع حجم العمل في المراجعة المشتركة."

ويشير الباحث إلى أن كفاءة لجنة المراجعة في تحديد طول الفترة التي استمر فيها مكتب المراجعة في مراجعة حسابات المنشأة تعكس وضوح مسؤولية المراجع الخارجي عند قيامه بالمراجعة المشتركة، ومن ثم يستخدم الباحث متغيراً رقابياً يعكس طول الفترة التي استمر فيها مكتب المراجعة في مراجعة حسابات المنشأة ليعكس تعكس المتغير التابع في هذا الفرض الفرعي.

ويعتبر مبدأ الموضوعية والاستقلال أحد مبادئ أخلاقيات الأعمال (الكسب ورشيد، ٢٠٠٦)، وتتبع أهمية تبني المراجع الخارجي هذا المبدأ في التأثير على مسؤوليته في المراجعة المشتركة من حيث تقليل أو إلغاء عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة من قبل مستخدميه تقرير المراجعة.

٧ / ١ / ٤: توزيع مهام المراجعة المشتركة بين مكنتي المراجعة المشتركة: يشير أحد الكتاب إلى من الضروري تحقيق التوازن عند توزيع مهام المراجعة بين فريقَي العمل القائمين بالمراجعة المشتركة. (Marnet, 2021) حيث أن المراجعة المشتركة لا تعني أن مهام المراجعة موزعة بالتساوي بين فريقَي العمل القائمين بالمراجعة المشتركة (Marnet, 2021)؛ وبالتالي من الضروري وجود معايير للتوزيع مع مراعاة أخلاقيات الأعمال، ومن الضروري تحديد القسم أو الجزء من القوائم المالية والحسابات التي تحتاج إلى مجهودات أكبر في المراجعة المشتركة (Standard on Auditing SA 299 Revised, 2018)، وإسناده إلى أحد فريقَي المراجعة المشتركة، وتجدر الإشارة إلى النقاط التالية:

(١) يتم توزيع مهام المراجعة المشتركة بين مكنتي المراجعة المشتركة في ضوء المعايير التالية:

أ- سمعة مكتب المراجعة.

ب- مؤشر التطور في عدد عملاء مكتب المراجعة

ج- حجم مكتب المراجعة.

د- خبرة مكتب المراجعة.

هـ- تخصص مكتب المراجعة في صناعة العميل.

و- الكفاءة المهنية لكل من فريقَي المراجعة المشتركة .

ويستخدم الباحث في الدراسة التطبيقية متغيراً وهمياً يعكس مدى التناسق بين أتعاب مكتب المراجعة من المراجعة المشتركة والخبرة خلال سنوات الدراسة، ويأخذ هذا المتغير واحد إذا كان هناك تناسق بين السنة الحالية والسنة السابقة، وفي حالة وجود مثل هذا التناسق فإن المتغير الوهمي يأخذ القيمة صفر.

(٢) تبني فريقَي المراجعة المشتركة قواعد الأخلاق المهنية والتي تمثل كما يشير البعض مبادئ وإرشادات يراعيها الممتحن عند أداء المهنة سواء عند أداء مهمة معينة أو اتخاذ قرار معين. (Hearidistia & Fadjaranie)

( 2019، كما تمثل معرفة ما هو الصحيح وما هو الخاطئ في بيئة أو موقف العمل ومن ثم أداء الشئ الصحيح استنادًا إلى المبادئ الأخلاقية. ( Weiss , 2014 )، ( Nusier & Ghandour , 2019 ).

ويستخدم الباحث في الدراسة التطبيقية مؤشر عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة من قبل عميل المراجعة ( خطر التقاضي )، ويعتبر هذا الخطر من أهم أشكال مخاطر الأعمال التي تواجه المراجع بسبب التكاليف أو الأضرار أو الخسائر المرتبطة بالدعاوي القضائية من قبل الأطراف التي تستخدم تقرير المراجع ( سلامة، ٢٠١٨ )، حيث يتم التعبير عنه بمتغير وهمي يأخذ القيمة واحد في حالة وجود تلك القضايا، بينما يأخذ القيمة صفر في حالة عدم وجودها - عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة من قبل فريق المراجعة المشتركة الآخر حيث أن زيادة ذلك العدد يعكس انخفاض تبني المكتب قواعد أخلاقيات الأعمال في علاقته بالمراجع الآخر القائم بالمراجعة المشتركة بعدد القضايا المرفوعة ضد المراجع الخارجي، ويتم التعبير عنه بمتغير وهمي يأخذ القيمة واحد في حالة وجود تلك القضايا، بينما يأخذ القيمة صفر في حالة عدم وجودها.

(٣) الوقت المخصص من قبل أي من فريق المراجعة المشتركة حتى لا يلجأ أي منهما إلى اتباع ممارسات المراجعة غير المنظمة irregular audit، ويستخدم الباحث في الدراسة التطبيقية متغيراً وهمياً يعكس مدى ثبات التناسق بين حجم العمل المكلف به مكتب المراجعة في المراجعة المشتركة ونصيبه من أتعاب المراجعة المشتركة خلال سنوات الدراسة، ويأخذ هذا المتغير واحد إذا كان هناك تناسب بين العنصرين في السنة الحالية والسنة السابقة، وفي حالة وجود مثل هذا التناسب فإن المتغير الوهمي يأخذ القيمة صفر.

(٤) تحقيق التوازن بين مكنتي المراجعة المشتركة عند توزيع مهامها بحيث يقوم كل مكتب بأداء المهمة الموكلة له بمعنى أنه لا يتم زيادة أو مضاعفة الجهد المبذول لأداء مهام المراجعة حيث لا يتم تكرار أي مهمة من مهام المراجعة المشتركة بواسطة أي من مكنتي المراجعة القائمين بها.

ويستخدم الباحث في الدراسة التطبيقية مؤشر تجميعي تحت مسمى المؤشر التجميعي لدور لجنة المراجعة في تنسيق المراجعة المشتركة بين مكنتي المراجعة، ويتم قياسه بالمعادلة التالية:

المؤشر التجميعي لدور لجنة المراجعة في تنسيق المراجعة المشتركة بين مكنتي المراجعة = مج ( التناسق بين حجم مكتب المراجعة وحجم العمل المكلف به في المراجعة المشتركة + التناسق بين خبرة مكتب المراجعة وحجم العمل المكلف به في المراجعة المشتركة + عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة من قبل العميل ) ÷ ٣.

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الرابع ف١، المنبثق من الفرض الرئيسي الأول كما يلي: " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين توزيع مهام المراجعة المشتركة بين مكنتي المراجعة المشتركة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة من حيث وضوح نطاق المسؤولية".

يخلص الباحث مما سبق إلى أن تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بلجنة المراجعة له تأثير على مسؤولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة لذلك يتم اشتقاق الفرض الرئيسي الأول ف١ للبحث كما يلي: " هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بلجان المراجعة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة من حيث وضوح نطاق المسؤولية، ووضوح نوع المسؤولية تضامنية أو فردية، وتناسب الأتعاب مع حجم العمل في المراجعة المشتركة".

ويعتبر مبدأ المحافظة على مستوى ملائم من الجدارة المهنية أحد مبادئ أخلاقيات الأعمال ( الكسب ورشيد، ٢٠٠٦ )، وتتبع أهمية تبني المراجع الخارجي هذا المبدأ في التأثير على مسؤوليته في المراجعة المشتركة من حيث الوفاء بالمهام المكلف بها وذلك في ضوء نطاق المسؤولية.

ويشير الباحث إلى أنه يتم قياس المتغير التابع في الفرض الأول (مسئولية المراجع في المراجعة المشتركة ولجنة المراجعة) من خلال مؤشر تجميعي تحت مسمى مسؤولية المراجع في المراجعة المشتركة ولجنة المراجعة، ويمثل متوسط مجموع ثبات التناسق بين أتعاب مكتب المراجعة من المراجعة المشتركة والخبرة خلال سنوات الدراسة، والتناسق بين حجم العمل المكلف به مكتب المراجعة في المراجعة المشتركة ونصيبه من أتعاب المراجعة المشتركة خلال سنوات الدراسة، والتناسق بين خبرة مكتب المراجعة وحجم العمل المكلف به في المراجعة المشتركة.

ويقاس ثبات التناسق بين أتعاب مكتب المراجعة من المراجعة المشتركة والخبرة خلال سنوات الدراسة من خلال استخدام متغير وهمي يأخذ الرقم واحد في حالة الثبات، والرقم صفر عند عدم الثبات، كما يقاس التناسق بين حجم العمل المكلف به مكتب المراجعة في المراجعة المشتركة ونصيبه من أتعاب المراجعة المشتركة من خلال استخدام متغير وهمي يأخذ الرقم واحد في حالة التناسق، والرقم صفر عند عدم التناسق، ويقاس التناسق بين خبرة مكتب المراجعة وحجم العمل المكلف به في المراجعة المشتركة من خلال استخدام متغير وهمي يأخذ الرقم واحد في حالة التناسق، والرقم صفر عند عدم التناسق.

ويتمثل نموذج البحث الذي يعكس الفرض الأول فيما يلي:

$$ARJA = f ( ABEDA ) AVG ( x_{1/1} + x_{1/2} + x_{1/3} + x_{1/4} )$$

حيث:

ARJA: مسؤولية المراجع في المراجعة المشتركة من حيث نطاق ونوع المسؤولية وتناسب الأتعاب مع حجم العمل في المراجعة المشتركة.

ABEJA: تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بلجنة المراجعة بالمنشأة محل المراجعة.

X<sub>1/1</sub>: تحديد جهة الإشراف على المراجعة المشتركة.

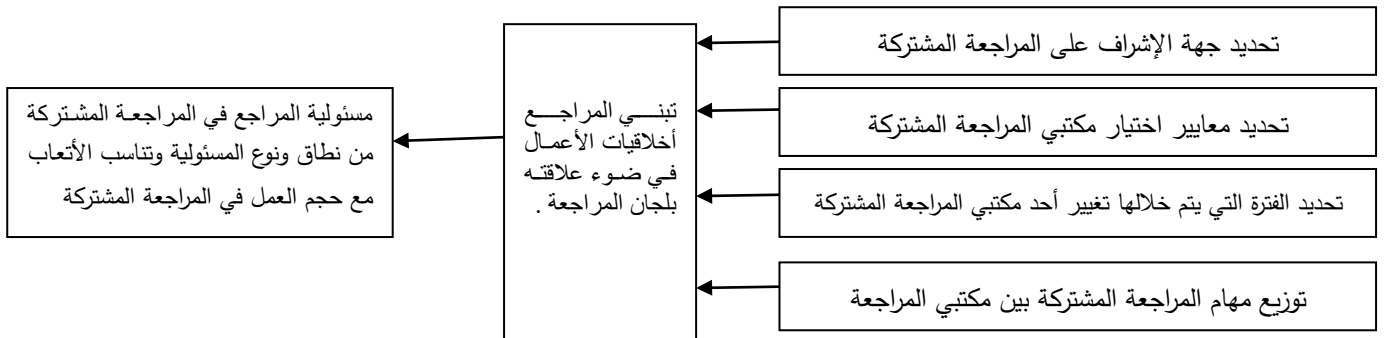
X<sub>1/2</sub>: تحديد معايير اختيار فريق المراجعة المشتركة.

X<sub>1/3</sub>: تحديد الفترة التي يتم خلالها تغيير أحد فريق المراجعة المشتركة.

X<sub>1/4</sub>: توزيع مهام المراجعة المشتركة بين مكنتي المراجعة المشتركة.

ويتم التعبير عن نموذج البحث الذي يعكس الفرض الأول في الشكل التالي:

شكل (١) نموذج الفرض الأول: العلاقة بين تبني المراجع الخارجي قواعد أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بلجنة المراجعة ومسئولية المراجع في المراجعة المشتركة. المصدر: من إعداد الباحث.



٧ / ٢ : تحليل العلاقة بين آثار تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بزميل المهنة القائم معه بالمراجعة المشتركة ومسئوليته عند قيامه بالمراجعة المشتركة كمتغير تابع واشتقاق الفرض الثاني للبحث: في إطار علاقة أحد فريق المراجعة المشتركة بالفريق الآخر في ضوء تبني المراجع أخلاقيات الأعمال يناقش الباحث النقاط التالية:

٧ / ٢ / ١ : تحديد نقاط الاتصال بين فريق المراجعة المشتركة: في إطار نقاط التداخل بين مكنتي المراجعة المشتركة يتم الإشارة إلى النقاط الفرعية التالية:

(١) لا يجوز قيام أحد المكنتين بأداء جزء من الأعمال المخصصة للمكتب الآخر إلا بعد الحصول على موافقة كتابية من المكتب الآخر، ويجب أن يحدد المكتب أسباب رغبته في القيام بأداء ذلك الجزء من الأعمال وأن يقتنع المكتب الآخر بتلك الأسباب، وتزداد أهمية تلك النقطة في إطار مسؤولية المراجع في المراجعة المشتركة وذلك عند التحلي بالجدية والمسؤولية في العمل كأحد المبادئ العامة لأخلاقيات الأعمال.

(٢) إذا رغب أي من مكنتي المراجعة في التنازل عن جزء من الأعمال المخصصة للمكتب الآخر فيجب على المكتب الأول أن يوضح كتابة أسباب تنازله عن أداء ذلك الجزء، وأن تقتنع لجان المراجعة بتلك المبررات، مع مراعاة أن لا يؤدي أداء المكتب الآخر لهذا الجزء إلى وجود نسبة للسيطرة قد تؤثر على الرأي في تقرير المراجعة المشتركة.

(٣) ضرورة أن يراجع كل فريق النقاط الحرجة خلال مراجعته الخاصة به. (Marnet , 2021 ) ، وتزداد أهمية تلك النقطة في إطار مسؤولية المراجع في المراجعة المشتركة وذلك عند الاتزان وعدم المبالغة في ردود الأفعال كأحد المبادئ العامة لأخلاقيات الأعمال.

(٤) في حالة اختلاف وجهة نظر أحد فريق المراجعة المشتركة عن الآخر يجب أن يشرح كل فريق وجهة نظره في تقرير مراجعة منفصل. (Standard on Auditing SA 299 Revised , 2018 ) ، وتزداد أهمية تلك النقطة في إطار مسؤولية المراجع في المراجعة المشتركة وذلك عند الحرص على التنمية المهنية المستمرة للحفاظ على أعلى معايير الكفاءة في أداء العمل كأحد المبادئ العامة لأخلاقيات الأعمال، كما تزداد أهمية تلك النقطة في إطار مسؤولية المراجع في المراجعة المشتركة وذلك عند عدم الإفصاح عن أي انطباعات أو تلميحات عن نتيجة المراجعة أو توصية المكتب بالاعتماد من عدمه كأحد المبادئ العامة لأخلاقيات الأعمال.

وتجدر الإشارة هنا إلى ضرورة أن تتم المفاضلة بين بدائل القرار عند اتخاذ قرار توافقي بين مكنتي المراجعة كما يشير البعض ( Verere , & Svirina , 2017 ) في ضوء مبادئ أخلاقيات الأعمال بالتركيز على المصداقية والشفافية.

(٥) ضرورة مراعاة فريق المراجعة المشتركة مخاطر تضليل القوائم المالية لعميل المراجعة. (Standard on Auditing SA 299 Revised , 2018 ) ، وتزداد أهمية تلك النقطة في إطار مسؤولية المراجع في المراجعة المشتركة وذلك عند الحرص على التنمية المهنية المستمرة للحفاظ على أعلى معايير الكفاءة في أداء العمل كأحد المبادئ العامة لأخلاقيات الأعمال.

(٦) يعتبر كل مكتب من مكنتي المراجعة المشتركة مسؤولاً عن القرارات التي يتم اتخاذها في ضوء خطة المراجعة. (Standard on Auditing SA 299 Revised , 2018 ) ، وتزداد أهمية تلك النقطة في إطار مسؤولية المراجع في المراجعة المشتركة وذلك عند التمهّل في إصدار الأحكام بالانطباعات الشخصية أو الضغوط الخارجية كأحد المبادئ العامة لأخلاقيات الأعمال.

(٧) إن تعاون مكنتي مراجعة بينهما تنافس على جذب عملاء المراجعة قد يصعب تحقيقه خاصة إذا كانت أتعاب المراجعة التي يحصل عليها المكتب من عميل المراجعة تمثل نسبة كبيرة من إجمالي إيرادات المكتب، وفي هذه الحالة يجب أن تشرف لجان المراجعة على أداء مكنتي المراجعة لمهام المراجعة المشتركة، وأوجه التداخل في المهام المخصصة لكل منهما.

(٨) يجب أن تشرف لجان المراجعة على عملية الاتصال بين مكنتي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة، وأن يتم التوثيق المستندي لتلك العملية.

(٩) يجب أن يكون هناك استقلال بين مكنتي المراجعة فيما يتعلق بالفحص الأولي لكل مكتب بالنسبة للجزء المخصص له من الأعمال، وأن يكون هناك تكامل بخصوص النتائج النهائية لأداء كل مكتب المهام الموكلة إليه.

(١٠) يصدر أي من مكنتي المراجعة المشتركة تقريراً فردياً في أي من الحالات التالية:

أ- حالة تغيير الإدارة أحد البدائل المحاسبية ( مثل تغيير طريقة تقييم مخزون آخر المدة ) ولم يقتنع أحد مكنتي المراجعة بمبررات التغيير دون التأثير على وجهة نظر المكتب الآخر يجب أن يصدر مكتب المراجعة الأول تقريراً فردياً يوضح فيه أسباب الإصدار الفردي.

ب- في حالة تغيير الإدارة أحد البدائل المحاسبية مع وجود نية للغش مع وجود تواطؤ مع أحد مكنتي المراجعة فإنه يجب أن يصدر مكتب المراجعة الآخر تقريراً فردياً يوضح فيه أسباب الإصدار الفردي.

ج- في حالة اختلاف مكنتي المراجعة في الاهتمامات التي يجب أن تغطي في تقرير المراجعة وعدم التوصل إلى حلول لتلك الخلافات فإنه يجب أن يخطر كل من مكنتي المراجعة المسؤولين عن حوكمة الشركة بذلك ( Institute of Certified Public Accountants of Signapore 2015 )، وأن يصدر كل منهم تقريراً فردياً مستقلاً للمراجعة ( Sakel & Others 2012 )، وفي هذا الشأن تجدر الإشارة إلى أهمية محافظة المراجع على مستوى ملائم من الجدارة المهنية من خلال التطوير المستمر للمعرفة والمهارة كأحد مبادئ أخلاقيات الأعمال. ( الكسب ورشيد، ٢٠٠٦ )

د- إذا استنتج أحد مكنتي المراجعة المشتركة أن العمل المخصص للمكتب الآخر لم يتم أدائه بشكل كاف فيجب أن يبلغ المكتب الآخر بذلك لتحديد إجراءات المراجعة الإضافية لاستكمال ذلك العمل، وفي حالة عدم اتفاق المكنتين في الرأي فيما يتعلق بذلك يصدر كل منهما تقريراً فردياً للمراجعة، ( Institute of Certified Public Accountants of Signapore 2015 )

يستخدم الباحث في الدراسة التطبيقية المؤشرات التالية والتي تعكس أهمية لجنة المراجعة في الاشراف بكفاءة على تنفيذ مهام المراجعة المشتركة:

ه- حجم لجنة المراجعة ممثلاً في عدد أعضائها، ويتم التعبير عن هذا المؤشر بمتغير وهمي يأخذ الرقم واحد إذا كان ذلك الحجم ٥ أفراد، بينما يأخذ الرقم ٠,٨ إذا كان ذلك الحجم ٤ أفراد، في حين يأخذ الرقم ٠,٦ إذا كان ذلك الحجم ٣ أفراد، ويأخذ الرقم صفر إذا كان ذلك الحجم أقل من ٣ أفراد.

و- خبرة لجنة المراجعة ممثلة في عدد السنوات منذ إنشاء تلك اللجنة، ويتم التعبير عن هذا المؤشر بمتغير وهمي يأخذ الرقم واحد إذا كانت خبرة اللجنة ٢٠ سنة على الأقل، بينما يأخذ الرقم ٠,٨ إذا كانت إذا كانت خبرة اللجنة من ١٠ إلى أقل من ٢٠ سنة، في حين يأخذ الرقم ٠,٦ إذا كانت خبرة اللجنة من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات، في حين يأخذ الرقم صفر إذا كانت خبرة اللجنة أقل من خمس سنوات.



ويستخدم الباحث مؤشر تحت مسمى المؤشر التجميعي لدور لجنة المراجعة في تنسيق الاتصال بين المكتبيين القائمين بالمراجعة المشتركة، ويتم قياس هذا المؤشر بالمعادلة التالية:

المؤشر التجميعي لدور لجنة المراجعة في تنسيق الاتصال بين المكتبيين القائمين بالمراجعة المشتركة = مج ( حجم لجنة المراجعة + خبرة لجنة المراجعة ) ÷ ٢ .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الأول ف٢ / ١ المنبثق من الفرض الرئيسي الثاني كما يلي: " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين تحديد نفاط الاتصال بين مكنتي المراجعة المشتركة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة وضوح نطاق المسؤولية "

ويشير الباحث إلى أن كفاءة لجنة المراجعة في الإشراف على مهام المراجعة، وتحديد معايير اختيار مكنتي المراجعة المشتركة وتوزيع مهام المراجعة المشتركة بينهما يعكسان وضوح مسؤولية المراجع الخارجي عند قيامه بالمراجعة المشتركة، ومن ثم فإن المتغيرات التي تعكس المتغير التابع في هذا الفرض الفرعي تتمثل في حجم لجنة المراجعة ممثلاً في عدد أعضائها، وخبرة لجنة المراجعة، ونسبة أتعاب كل فريق من القائمين بالمراجعة المشتركة إلى خبرته في الشركة، والتطور في عدد عملاء مكتب المراجعة خلال فترة الدراسة، ومؤشر اشتراك مكتب المراجعة في الأعمال العامة، والتطور في إجمالي إيرادات مكتب المراجعة سواء من خدمات المراجعة أو من الخدمات بخلاف المراجعة، وعدد المهنيين بالمكتب.

ويعتبر مبدأ محاسبة المسؤولية أحد مبادئ أخلاقيات الأعمال ( الكسب ورشيد، ٢٠٠٦ )، وتتبع أهمية تبني المراجع الخارجي هذا المبدأ في التأثير على نطاق مسؤوليته في المراجعة المشتركة من حيث وضوح حدود ذلك النطاق.

٧ / ٢ / ٢: مراعاة العلاقة بين قيام أحد مكنتي المراجعة المشتركة بأداء الخدمات بخلاف المراجعة للمنشأة محل المراجعة واستقلال المكتب وعلاقته بالمكتب الآخر في ضوء تبني المراجع أخلاقيات الأعمال: في إطار تحليل أثر كل من الاستقلال، والأخلاق المهنية، وخبرة المراجع على جودة المراجعة في جاكارتا توصلت دراسة Haeridistia & Fedjarenie 2019 إلى وجود علاقة معنوية موجبة ذات دلالة إحصائية بين الاستقلال، والأخلاق المهنية، وخبرة المراجع وجودة المراجعة.

وتجدر الإشارة إلى أن قبول مكتب المراجعة أداء خدمات بخلاف المراجعة لن يؤثر على استقلاليتته عند أداء المراجعة المشتركة للأسباب التالية:

(١) وجود حالة منافسة بين مكنتي المراجعة القائمين بالمراجعة المشتركة حيث يحاول كل منهما أن يتفوق من حيث مستوى جودة أداء الجزء المخصص له مقارنة بالمكتب الآخر وتزداد أهمية تلك النقطة في إطار مسؤولية المراجع في المراجعة المشتركة وذلك عند تمتع كل فريق بالنزاهة والموضوعية كأحد المبادئ العامة لأخلاقيات الأعمال، حيث يجب ان يكون كل من فريقي المراجعة المشتركة مستقيماً وأميناً عند أداء الخدمات المهنية، ويفرض مبدأ الموضوعية تحرر كل فريق من أي تعارض في المصلحة.

(٢) شعور كل من فريقي المراجعة المشتركة أن أداء الجزء المخصص له مراقب من قبل المراقب الآخر لذلك يحافظ دائماً على استقلاليتته.

(٣) كلما كان أي من فريقي المراجعة المشتركة له سمعة طيبة بين مكاتب وعملاء المراجعة كلما قل احتمال تأثير الخدمات بخلاف المراجعة على استقلاليتته.

يستخدم الباحث في الدراسة التطبيقية المؤشرات التالية والتي تعكس أهمية لجنة المراجعة في التنسيق بين قيام مكتب المراجعة بتقديم الخدمات بخلاف المراجعة وتقديم خدمات المراجعة المشتركة:

أ- حجم لجنة المراجعة ممثلاً في عدد أعضائها، ويتم التعبير عن هذا المؤشر بمتغير وهمي يأخذ الرقم واحد إذا كان ذلك الحجم ٥ أفراد، بينما يأخذ الرقم ٠,٨ إذا كان ذلك الحجم ٤ أفراد، في حين يأخذ الرقم ٠,٦ إذا كان ذلك الحجم ٣ أفراد، ويأخذ الرقم صفر إذا كان ذلك الحجم أقل من ٣ أفراد.

ب- خبرة لجنة المراجعة ممثلة في عدد السنوات منذ إنشاء تلك اللجنة، ويتم التعبير عن هذا المؤشر بمتغير وهمي يأخذ الرقم واحد إذا كانت خبرة اللجنة ٢٠ سنة على الأقل، بينما يأخذ الرقم ٠,٨ إذا كانت إذا كانت خبرة اللجنة من ١٠ إلى أقل من ٢٠ سنة، في حين يأخذ الرقم ٠,٦ إذا كانت خبرة اللجنة من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات، في حين يأخذ الرقم صفر إذا كانت خبرة اللجنة أقل من خمس سنوات.

ويستخدم الباحث مؤشر تجميعي تحت مسمى المؤشر التجميعي لدور لجنة المراجعة في التنسيق بين الخدمات بخلاف المراجعة والمراجعة المشتركة، ويتم قياس هذا المؤشر بالمعادلة التالية:

المؤشر التجميعي لدور لجنة المراجعة في التنسيق بين الخدمات بخلاف المراجعة والمراجعة المشتركة = مج (حجم لجنة المراجعة + خبرة لجنة المراجعة) ÷ ٢.

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الثاني ف٢/٢ المنبثق من الفرض الرئيسي الثاني كما يلي: " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين مراعاة العلاقة بين قيام أحد مكاتب المراجعة المشتركة بأداء الخدمات بخلاف المراجعة للمنشأة محل المراجعة واستقلال المكتب وعلاقته بالمكتب الآخر ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة من حيث وضوح نطاق المسؤولية "

يخلص الباحث مما سبق إلى أن تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بزميل المهنة القائم معه بالمراجعة المشتركة له تأثير على مسؤولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة لذلك يتم اشتقاق الفرض الرئيسي الثاني ف٢/٢ للبحث كما يلي: " هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بزميل المهنة القائم معه بالمراجعة المشتركة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة من حيث وضوح نطاق المسؤولية، ووضوح نوع المسؤولية تضامنية أو فردية "

وتعتبر الموضوعية والأمانة في أداء الواجب مبدئين من مبادئ أخلاقيات الأعمال ( الكسب ورشيد، ٢٠٠٦ )، وتنبع أهمية تبني المراجع الخارجي هذين المبدئين في المحافظة على استقلاله حتى مع طول الفترة التي يراجع فيها حسابات العميل.

ويشير الباحث إلى أن المتغيرات التي تعكس المتغير المستقل في هذا الفرض الفرعي تتمثل في عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة من قبل عميل المراجعة، وكفاءة لجنة المراجعة - الحجم والخبرة - في الاشراف على المراجعة المشتركة.

كما يشير الباحث إلى أنه يتم قياس المتغير التابع (مسئولية المراجع في المراجعة المشتركة ) في الفرض الثاني من خلال عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة من قبل زميل المهنة القائم معه بالمراجعة المشتركة، ويستخدم الباحث متغيراً وهمياً يأخذ الرقم واحد حالة وجود قضايا، والرقم صفر حالة عدم وجود قضايا.

ويتمثل نموذج البحث الذي يعكس الفرض الثاني فيما يلي:

$$ARJA = f ( ABEDA ) AVG ( x_{2/1} + x_{2/2} )$$

حيث:

ARJA: مسؤولية المراجع في المراجعة المشتركة من حيث وضوح نطاق المسؤولية، ووضوح نوع المسؤولية تضامنية أو فردية.

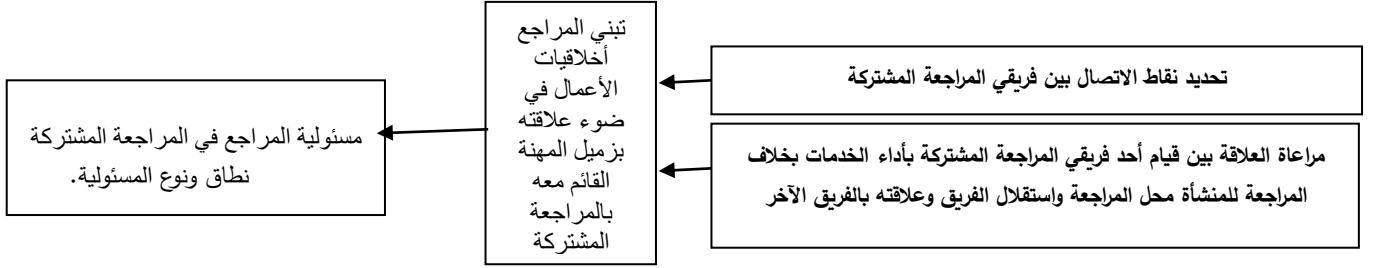
ABEDA: تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بزميل المهنة القائم معه بالمراجعة المشتركة.

X2/1): تحديد نقاط الاتصال بين فرريقي المراجعة المشتركة.

X2/2): مراعاة العلاقة بين قيام أحد فرريقي المراجعة المشتركة بأداء الخدمات بخلاف المراجعة للمنشأة محل المراجعة واستقلال الفريق وعلاقته بالفريق الآخر في ضوء تبني المراجع أخلاقيات الأعمال.

ويتم التعبير عن نموذج البحث الذي يعكس الفرض الثاني في الشكل التالي:

شكل (١) نموذج الفرض الثاني: العلاقة بين تبني المراجع الخارجي قواعد أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بزميل المهنة القائم معه بالمراجعة المشتركة ومسؤولية المراجع في المراجعة المشتركة. المصدر: من إعداد الباحث.



٧ / ٣: تحليل العلاقة بين آثار تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بإدارة المنشأة محل المراجعة ومسؤوليته عند قيامه بالمراجعة المشتركة كمتغير تابع واشتقاق الفرض الثالث للبحث: إن تبني المراجع الخارجي قواعد أخلاقيات الأعمال يعزز الثقة بين المراجع وإدارة المنشأة محل المراجعة من حيث قوة التفاوض بينهما على تحديد أتعاب المراجعة، وعدم تعرض المراجع لمخاطر التقدير الأقل من اللازم لأتعاب المراجعة، وعدم لجوئه إلى قبول الأتعاب غير العادية لتحقيق مآرب شخصية لعميل المراجعة بما يؤدي في النهاية إلى تحسين قيمة المراجعة من وجهة نظر المراجع وعميل المراجعة، وأشارت دراسة الكسب ورشيد ٢٠٠٦ في هذا الشأن إلى أنه يجب عدم التمييز بين المصالح المتعارضة لمستخدمي المعلومات.

وفي إطار علاقة المراجع بإدارة المنشأة محل المراجعة في ضوء تبنيه أخلاقيات الأعمال يناقش الباحث النقاط التالية:

٧ / ٣ / ١: تحديد الأتعاب غير العادية للمراجعة: تعني حصول المراجع على أتعاب فعلية تزيد أو تنقص عن الأتعاب العادية المتوقع أن يستحقها المراجع نظير تقديمه لخدمات المراجعة، حيث تعتمد قيمة تلك الأتعاب على علاقة المراجع بإدارة المنشأة محل المراجعة (محمد، أحمد سليم، ٢٠١٩)، ويمكن الوقوف على الأتعاب غير العادية للمراجعة من خلال المقارنة بين التكاليف الفعلية للمراجعة والتكاليف التقديرية لها. (Zhao, 2021). وقد يحصل المراجع على الأتعاب الزائدة إما لكبر حجم المنشأة محل المراجعة وتعدد فروعها وفي هذه الحالة يحصل على علاوة لتعويض الزيادة في تكاليف المراجعة، وقد يحصل عليها رغبة من الإدارة في التأثير على رأيه في تقرير المراجعة، وقد يكون السبب هو كون المكتب من مكاتب المراجعة

الأربعة الكبرى (محمد، أحمد سليم، ٢٠١٩)، أو قد ترغب الإدارة في التأثير على رأي المراجع عند إعادة تبويب القوائم المالية. (Salehi & Others, 2017)

وقد يحصل المراجع على الأتعاب السالبة وذلك لزيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة وخاصة المكاتب المحلية حيث يقبل مكتب المراجعة أداء مهام المراجعة مقابل أتعاب أقل من اللازم (الشاطري والعنقري، ٢٠٠٦)، وقد يلجأ في هذه الحالة إلى ممارسات المراجعة غير المنظمة، وقد أشارت دراسة (Abbaszadeh, 2017) ودراسة Eshleman & Others 2013 إلى وجود علاقة سالبة بين تلك الأتعاب وجودة المراجعة، وقامت دراسة Leipzig & Others 2015 بقياس الأتعاب غير العادية بالفرق بين الأتعاب المدفوعة للمراجع والأتعاب الطبيعية التقديرية.

وتمارس بعض الشركات المساهمة ضغوطاً على المراجع الخارجي من خلال تخفيض الأتعاب عن الحدود الدنيا المقبولة مما يجعله يخفض من الجهد المبذول للحصول على عائد مناسب من عملية المراجعة؛ وبالتالي تخفيض جودة المراجعة. (مطاوع، ٢٠١٩)

وتزداد أهمية تلك النقطة في تدعيم مسؤولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة عند تبني المراجع مبادئ أخلاقيات الأعمال التالية:

(١) مراعاة القواعد الأخلاقية عند مساومة العميل على أتعاب المراجعة: يستخدم الباحث في الدراسة التطبيقية مؤشر حجم مكتب المراجعة مقارنة بنصيبه من أتعاب المراجعة المشتركة، ويتم التعبير عن ذلك باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم واحد حالة وجود تناسب بين حجم مكتب المراجعة ونصيبه من أتعاب المراجعة المشتركة، بينما يأخذ الرقم صفر حالة عدم وجود هذا التناسب.

(٢) تعتبر المحافظة على سرية بيانات العاملين والحفاظ على سرية الوثائق والمعلومات السرية التي قد يطلع عليها بحكم عمله كمراجع عملية حيوية في مهنة المراجعة (Javed, 2021)، (فتيحة ٢٠١٢)، ويجب على المراجع الامتناع عن الإفصاح عن أية معلومات يحصل عليها من خلال العمل إلا في حالة وجود التزام قانوني بهذا الإفصاح (الكسب ورشيد ٢٠٠٦).

ويستخدم الباحث في الدراسة التطبيقية مؤشر عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة من قبل عميل المراجعة (مخاطر التقاضي)، حيث يتم التعبير عنه بمتغير وهمي يأخذ القيمة واحد في حالة وجود تلك القضايا، بينما يأخذ القيمة صفر في حالة عدم وجودها.

(٣) مراعاة عدم تأثير الخدمات بخلاف المراجعة على كل من خطة المراجعة واستقلال المراجع: يستخدم الباحث في الدراسة التطبيقية مؤشر اهلاك الأصول الثابتة، وتقييم مخزون آخر المدة كعناصر الاستحقاقات الاختيارية للتحقق من مدى وجود ممارسات محاسبية لإدارة الأرباح، ويستخدم الباحث متغيراً وهمياً يأخذ الرقم واحد عند ثبات الإهلاك والمخزون والرقم صفر في حالة عدم الثبات.

كما يستخدم الباحث مؤشر ثبات التناسب بين حجم الشركة محل المراجعة ممثلاً في إجمالي الأصول في السنة الحالية والسنة السابقة، وأتعاب المراجعة التي يحصل عليها المراجع من المراجعة المشتركة في السنة الحالية والسنة السابقة، ونوعية تقرير المراجعة الخاصة بفريق المراجعة في السنة الحالية والسنة السابقة، ويستخدم متغير وهمي يأخذ الرقم واحد في حالة عدم الثبات بما يدل على وجود تأثير للأرباح غير العادية، بينما يأخذ الرقم صفر في حالة الثبات بما يدل على عدم وجود تأثير للأرباح غير العادية.

يستخدم الباحث في الدراسة التطبيقية المؤشر التجميعي تحت مسمى آثار الأتعاب غير العادية للمراجعة، ويتم قياس هذا المؤشر بالمعادلة التالية:

آثار الأتعاب غير العادية للمراجعة = مج ( مراعاة القواعد الاخلاقية عند مساومة العميل على أتعاب المراجعة + مخاطر التقاضي + تأثير الخدمات بخلاف المراجعة + ثبات التناسب بين حجم الشركة وأتعاب المراجعة ) ÷ ٤ .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الأول ف٣ / ١ المنبثق من الفرض الرئيسي الثالث كما يلي: " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين مراعاة العلاقة بين الأتعاب غير العادية للمراجعة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة من حيث تناسب الأتعاب مع حجم العمل في المراجعة المشتركة ".

ويشير الباحث إلى أن المتغيرات التي تعكس المتغير التابع في هذا الفرض الفرعي تتمثل في ثبات التناسب بين حجم الشركة محل المراجعة ممثلاً في إجمالي الأصول في السنة الحالية والسنة السابقة، وأتعاب المراجعة التي يحصل عليها المراجع من المراجعة المشتركة في السنة الحالية والسنة السابقة، ونوعية تقرير المراجعة الخاصة بفريق المراجعة في السنة الحالية والسنة السابقة.

ويعتبر مبدأ المحافظة على مستوى ملائم من الجدارة المهنية، مبدأ الموضوعية مبديين من مبادئ أخلاقيات الأعمال ( الكسب ورشيد، ٢٠٠٦ )، وتتبع أهمية تبني المراجع الخارجي هذين المبدأين في تناسب الأتعاب مع حجم العمل في المراجعة المشتركة.

٢ / ٣ / ٧ : تقييم المنشأة محل المراجعة: تزداد أهمية تلك النقطة ومن شأنها تدعيم مسؤولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة عند تبني المراجع مبادئ أخلاقيات الأعمال التالية:

(١) عدم نسخ أو الاحتفاظ بأي مستندات تخص الشركة محل المراجعة خلال أو بعد الزيارة. ( عبدالرحمن وخالد ٢٠١٦ )

(٢) تقديم نفسه داخل المؤسسة بصفته كمراجع بالهيئة فقط.

(٣) عدم التطوع بتقديم الدعم الفني للمؤسسة. ( سوسن وعبدالواحد ٢٠١٤ )

(٤) عدم قبول أية مجاملات أو امتيازات بصوره مباشره أو غير مباشره من قبل العميل تحت أي ظرف.

(٥) عدم تقييم الشركة محل المراجعة في ضوء أي اعتبارات أو معايير غير تلك المحددة من قبل القائمين على المراجعة. ( نصر والصيرفي ٢٠١٥ )

(٦) عدم التأثر في إصدار الأحكام بالانطباعات الشخصية أو الضغوط الخارجية. ( سعيد ومحمد ٢٠١٤ )

(٧) عدم التواجد بالمؤسسة بصورة منفردة أو العودة إليها بعد انصراف الفريق لأي سبب كان باستثناء رئيس الفريق أثناء الزيارة التمهيدية. ( Gheraia & Others , 2019 )

(٨) متابعة محافظة المساعدين على سرية بيانات العميل، والامتناع عن استخدام معلومات سرية للحصول على ميزة غير أخلاقية أو غير قانونية كمبادئ أخلاقيات الأعمال ( الكسب وحسين ٢٠٠٦ )، ويستخدم الباحث في الدراسة التطبيقية مؤشر عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة من قبل عميل المراجعة ( مخاطر التقاضي )، حيث يتم التعبير عنه بمتغير وهمي يأخذ القيمة واحد في حالة وجود تلك القضايا، بينما يأخذ القيمة صفر في حالة عدم وجودها.

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الثاني ف٣ / ٢ المنبثق من الفرض الرئيسي الثالث كما يلي: " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين تقييم المنشأة محل المراجعة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة من حيث عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة من قبل عميل المراجعة .

ويستخدم الباحث عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة من قبل عميل المراجعة ليعكس المتغير التابع في هذا الفرض الفرعي.

ويعتبر مبدأ عدم استخدام معلومات غير متاحة للعمامة في تحقيق مكاسب معينة أحد مبادئ أخلاقيات الأعمال ( الكسب ورشيد، ٢٠٠٦ )، وتتبع أهمية تبني المراجع الخارجي هذا المبدأ في تخفيض عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة من قبل عميل المراجعة.

٣ / ٣ / ٧: التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية: يفيد هذا التكامل في فهم نظام الرقابة الداخلية، وتقليل التكاليف والازدواجية في الجهود، ويستخدم الباحث في الدراسة التطبيقية المؤشرات التالية والتي تعكس أهمية لجنة المراجعة بالمنشأة محل المراجعة في تنسيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية:

(١) حجم لجنة المراجعة ممثلاً في عدد أعضائها، ويتم التعبير عن هذا المؤشر بمتغير وهمي يأخذ الرقم واحد إذا كان ذلك الحجم ٥ أفراد، بينما يأخذ الرقم ٠,٨ إذا كان ذلك الحجم ٤ أفراد، في حين يأخذ الرقم ٠,٦ إذا كان ذلك الحجم ٣ أفراد، ويأخذ الرقم صفر إذا كان ذلك الحجم أقل من ٣ أفراد.

(٢) خبرة لجنة المراجعة ممثلة في عدد السنوات منذ إنشاء تلك اللجنة، ويتم التعبير عن هذا المؤشر بمتغير وهمي يأخذ الرقم واحد إذا كانت خبرة اللجنة ٢٠ سنة على الأقل، بينما يأخذ الرقم ٠,٨ إذا كانت إذا كانت خبرة اللجنة من ١٠ إلى أقل من ٢٠ سنة، في حين يأخذ الرقم ٠,٦ إذا كانت خبرة اللجنة من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات، في حين يأخذ الرقم صفر إذا كانت خبرة اللجنة أقل من خمس سنوات.

ويستخدم الباحث مؤشر تجميحي تحت مسمى المؤشر التجميحي لدور لجنة المراجعة في تنسيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، ويتم قياس هذا المؤشر بالمعادلة التالية:

المؤشر التجميحي لدور لجنة المراجعة في تنسيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية = مج (حجم لجنة المراجعة + خبرة لجنة المراجعة) ÷ ٢.

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الثالث ف٣ / ٣ المنبثق من الفرض الرئيسي الثالث كما يلي: " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة من حيث وضوح نطاق المسؤولية.

ويعتبر مبدأ الأمانة في أداء الواجب أحد مبادئ أخلاقيات الأعمال ( الكسب ورشيد، ٢٠٠٦ )، وتتبع أهمية تبني المراجع الخارجي هذا المبدأ في تعظيم الاستفادة من التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية عند تنفيذ المراجعة المشتركة.

٤ / ٣ / ٧: تقدير مخاطر المراجعة: قد تتعرض المراجعة للفشل عند عدم تفهم المراجع الخارجي طبيعة والأهمية النسبية لمخاطر الأعمال المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة ( Sardash & Rashedi , 2018 )، كما أن تقدير مخاطر المراجعة يؤثر على السمعة المهنية للمراجع الخارجي. ( Ramona , 2012 )

وتزداد أهمية تلك النقطة ومن شأنها تدعيم مسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة عند تبني المراجع مبادئ أخلاقيات الأعمال حيث يجب أن تتسم علاقته بعملائه بالأمانة والاستقلال، ووجوب القيام بمهامهم بشرف وضمير مهني، ومراعاة مبدأ الحياد والاخلاص والشرعية المطلوبة والقواعد الأخلاقية المهنية عند تنفيذ مهام المحاسبة. ( Jajaira , 2017 )

ويستخدم الباحث مؤشر العلاقة بين نوعية تقرير المراجعة وقيام الإدارة بالممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح (الثبات في طريقة تقييم المخزون - الثبات في طريقة حساب إهلاك الأصل الثابت) كمؤشر على إدارة الأرباح كمتغير يعكس المتغير التابع في هذا الفرض الفرعي، ويستخدم الباحث متغيراً وهمياً يأخذ الرقم واحد إذا كان تقرير المراجع نظيفاً، والرقم صفر إذا كان تقرير المراجع متحفظاً.

ويتم التعبير عن ثبات الاستحقاقات الاختيارية بمتغير وهمي يأخذ الرقم واحد عند الثبات، بينما يأخذ الرقم صفر في حالة عدم الثبات، ويستخدم الباحث متغيراً وهمياً يأخذ الرقم واحد إذا كان تقرير المراجع نظيفاً، والرقم صفر إذا كان تقرير المراجع متحفظاً، ويتم قياس مؤشر تقدير مخاطر المراجعة في الدراسة التطبيقية على أساس أنه متوسط جمع كل من نوعية تقرير المراجعة، وثبات الاستحقاقات الاختيارية.

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الرابع ف٣ / ٤؛ المنبثق من الفرض الرئيسي الثالث كما يلي: " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين تقدير مخاطر المراجعة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة من حيث وضوح نطاق المسؤولية ".

ويعتبر مبدأ الأمانة في أداء الواجب، ومبدأ المحافظة على مستوى ملائم من الجدارة المهنية مبدئين من مبادئ أخلاقيات الأعمال ( الكسب ورشيد، ٢٠٠٦ )، وتنبع أهمية تبني المراجع الخارجي هذين المبدئين في حسن تقدير مخاطر العميل وتخطيط عملية المراجعة.

٧ / ٣ / ٥: زيادة حجم الخدمات بخلاف المراجعة واستقلال المراجع عن عميل المراجعة: تزداد أهمية تلك النقطة ومن شأنها تدعيم مسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة عند مراعاة عدم تأثير الخدمات بخلاف المراجعة على كل من خطة المراجعة واستقلال المراجع. ( International Federation of Accountants IFCA , 2019).

ويتم التعبير عن ثبات الاستحقاقات الاختيارية بمتغير وهمي يأخذ الرقم واحد عند الثبات، بينما يأخذ الرقم صفر في حالة عدم الثبات، ويستخدم الباحث متغيراً وهمياً يأخذ الرقم واحد إذا كان تقرير المراجع نظيفاً، والرقم صفر إذا كان تقرير المراجع متحفظاً، ويتم قياس مؤشر العلاقة بين خدمات بخلاف المراجعة وتقرير المراجع في الدراسة التطبيقية على أساس أنه متوسط جمع كل من نوعية تقرير المراجعة، وثبات الاستحقاقات الاختيارية.

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الخامس ف٣ / ٥؛ المنبثق من الفرض الرئيسي الثالث كما يلي: " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين زيادة حجم الخدمات بخلاف المراجعة واستقلال المراجع عن عميل المراجعة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة من حيث عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة من قبل عميل المراجعة .

يخلص الباحث مما سبق إلى أن تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بعميل المراجعة له تأثير على مسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة لذلك يتم اشتقاق الفرض الرئيسي الثالث ف٣ للبحث كما يلي: " هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بعميل المراجعة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة من حيث وضوح نطاق المسؤولية، وعدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة من قبل عميل المراجعة ".

ويشير الباحث إلى أن المتغيرات التي تعكس المتغير المستقل في هذا الفرض الفرعي تتمثل في عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة من قبل عميل المراجعة، وكفاءة لجنة المراجعة - الحجم والخبرة - في الاشراف على المراجعة المشتركة.

ويعتبر مبدأ الموضوعية مبدأ من مبادئ أخلاقيات الأعمال (الكسب ورشيد، ٢٠٠٦)، وتتبع أهمية تبني المراجع الخارجي هذا المبدأ في تحقيق استقلاله.

كما يشير الباحث إلى أنه يتم قياس المتغير التابع (مسئولية المراجع في المراجعة المشتركة) في الفرض الثاني من خلال عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة من قبل عميل المراجعة، ويستخدم الباحث متغيراً وهمياً يأخذ الرقم واحد حالة وجود قضايا، والرقم صفر حالة عدم وجود قضايا.

ويتمثل نموذج البحث الذي يعكس الفرض الثالث فيما يلي:

$$ARJA = f ( ABEAC ) AVG ( X_{3/1} + X_{3/2} + X_{3/3} + X_{3/4} + X_{3/5} )$$

حيث:

ARJA: مسؤولية المراجع الخارجي في المراجعة المشتركة من حيث عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة من قبل عميل المراجعة.

ABEDA: تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بإدارة المنشأة محل المراجعة.

X<sub>3/1</sub>: الأتعاب غير العادية للمراجعة.

X<sub>3/2</sub>: تقييم المنشأة محل المراجعة.

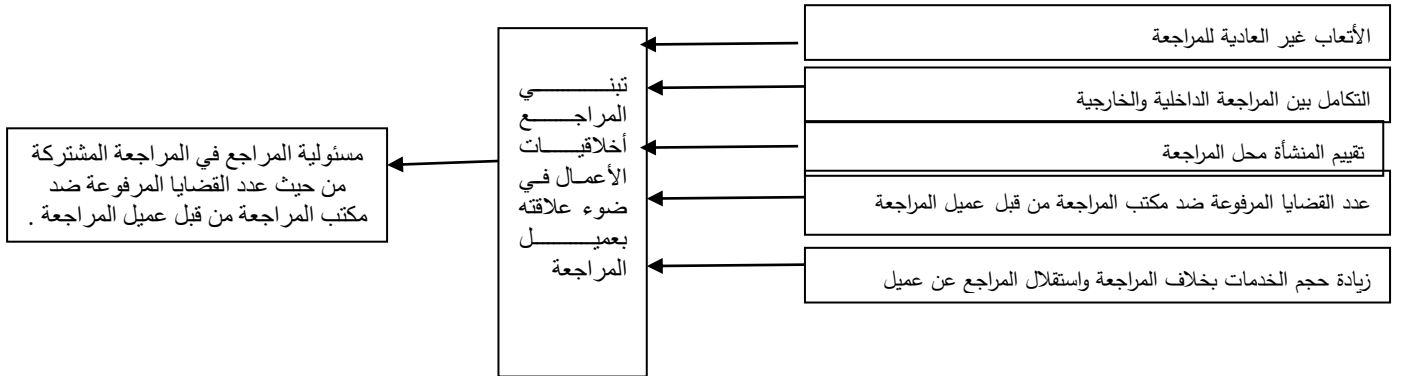
X<sub>3/3</sub>: التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية.

X<sub>3/4</sub>: عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة من قبل عميل المراجعة.

X<sub>3/5</sub>: زيادة حجم الخدمات بخلاف المراجعة واستقلال المراجع عن عميل المراجعة.

ويتم التعبير عن نموذج البحث الذي يعكس الفرض الأول في الشكل التالي:

شكل (١) نموذج الفرض الثالث: العلاقة بين تبني المراجع الخارجي قواعد أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بزميل المهنة القائم معه بالمراجعة المشتركة ومسئولية المراجع في المراجعة المشتركة. المصدر: من إعداد الباحث.



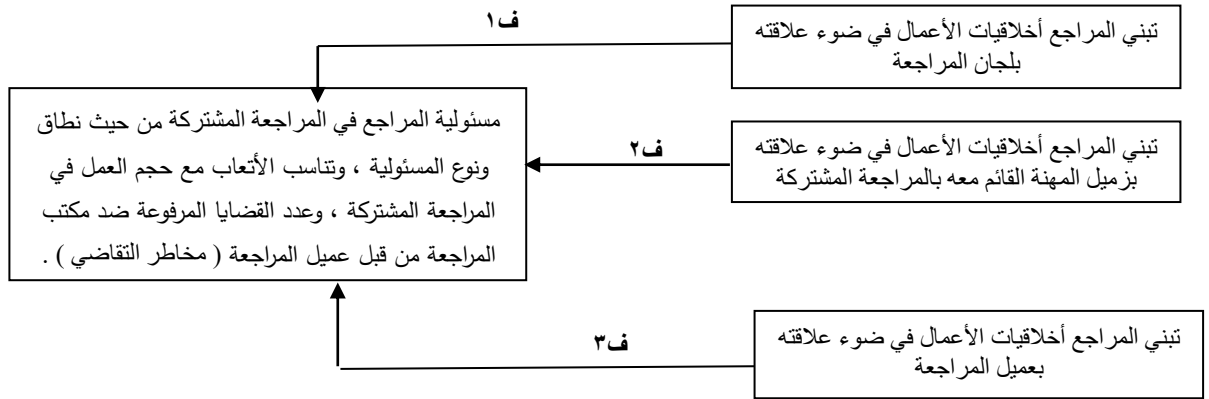


٧ / ٤ : منهجية البحث: سار البحث في شقه الأول كدراسة نظرية مكنت الباحث من اشتقاق الفروض الرئيسية للبحث وما ينبثق منها من فروض فرعية، وبسير البحث في شقه الثاني كدراسة تطبيقية تتضمن الأركان التالية:

٧ / ٤ / ١ : نموذج البحث: يمكن التعبير عن نموذج البحث متضمناً متغيراً مستقلاً يتمثل في آثار تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بالأطراف المرتبطة بتقرير المراجعة المشتركة، ويتضمن هذا المتغير ثلاث متغيرات فرعية تتمثل في آثار تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بلجنة المراجعة بالمنشأة محل المراجعة، وآثار تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بزملاء المهنة القائم معه بالمراجعة المشتركة، وآثار تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بعميل المراجعة، كما يتضمن متغيراً تابعاً يتمثل في مسؤولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة من حيث وضوح نطاق المسؤولية، ووضوح نوع المسؤولية تضامنية أو فردية، وتناسب الأتعاب مع حجم العمل في المراجعة المشتركة، وعدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة من قبل عميل المراجعة.

ويتم قياس المتغير التابع في الدراسة التطبيقية بعدد القضايا المرفوعة ضد المراجع الخارجي ( مخاطر التقاضي )، حيث يتم التعبير عنه بمتغير وهمي يأخذ القيمة واحد في حالة وجود تلك القضايا، بينما يأخذ القيمة صفر في حالة عدم وجودها، كما يستخدم الباحث الاستحقاقات الاختيارية ( ثبات اتجاه الاهلاك كنسبة من الأصل الثابت – ثبات اتجاه المخزون ) كمؤشر على مدى قيام الإدارة بممارسات إدارة الأرباح في ضوء علاقة تلك الاستحقاقات بنوعية تقرير المراجع ( متحفظ – نظيف ).

ويعبر الباحث عن نموذج البحث في الشكل التالي:



شكل (١) نموذج البحث. المصدر: من إعداد الباحث.

ويتمثل نموذج البحث الذي يعكس الفرض الأول فيما يلي:

$$ARJA = f ( ABEDA ) \text{ AVG } ( X_{1/1} + X_{1/2} + X_{1/3} + X_{1/4} )$$

حيث:

ARJA: مسؤولية المراجع في المراجعة المشتركة من حيث نطاق ونوع المسؤولية.

ABEJA: تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بلجنة المراجعة بالمنشأة محل المراجعة.

X<sub>1/1</sub>: تحديد جهة الإشراف على المراجعة المشتركة.

X1/2: تحديد معايير اختيار فريق المراجعة المشتركة.

X1/3: تحديد الفترة التي يتم خلالها تغيير أحد فريق المراجعة المشتركة.

X1/4: توزيع مهام المراجعة المشتركة بين مكنتي المراجعة المشتركة.

ويتمثل نموذج البحث الذي يعكس الفرض الثاني فيما يلي:

$$ARJA = f ( ABEDA ) AVG ( x_{2/1} + x_{2/2} )$$

حيث:

ARJA: مسؤولية المراجع في المراجعة المشتركة من حيث نطاق ونوع المسؤولية.

ABEDA: تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بزميل المهنة القائم معه بالمراجعة المشتركة.

X<sub>2/1</sub>): تحديد نفاط الاتصال بين فريق المراجعة المشتركة.

X<sub>2/2</sub>: مراعاة العلاقة بين قيام أحد فريق المراجعة المشتركة بأداء الخدمات بخلاف المراجعة للمنشأة محل المراجعة واستقلال الفريق وعلاقته بالفريق الآخر في ضوء تبني المراجع أخلاقيات الأعمال

ويتمثل نموذج البحث الذي يعكس الفرض الثالث فيما يلي:

$$ARJA = f ( ABEAC ) AVG ( x_{3/1} + x_{3/2} + x_{3/3} + x_{3/4} + x_{3/5} )$$

حيث:

ARJA: مسؤولية المراجع الخارجي في المراجعة المشتركة من حيث عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة من قبل عميل المراجعة (مخاطر التقاضي).

ABEDA: تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بإدارة المنشأة محل المراجعة.

X<sub>3/1</sub>: الأتعاب غير العادية للمراجعة.

X<sub>3/2</sub>: تقييم المنشأة محل المراجعة.

X<sub>3/3</sub>: التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية.

X<sub>3/4</sub>: عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة من قبل عميل المراجعة.

X<sub>3/5</sub>: زيادة حجم الخدمات بخلاف المراجعة واستقلال المراجع عن عميل المراجعة.

X<sub>3/5</sub>: زيادة حجم الخدمات بخلاف المراجعة واستقلال المراجع عن عميل المراجعة.

٧ / ٤ / ٢: أهداف الدراسة التطبيقية: يتم إجراء الدراسة التطبيقية بهدف اختبار التحقق الإحصائي لفروض البحث والوقوف على إدراك مفردات العينة لأثار تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بكل من ( لجنة المراجعة - زميل المهنة القائم معه بالمراجعة المشتركة - إدارة المنشأة محل المراجعة ) على مسؤوليته في المراجعة المشتركة.

٧ / ٤ / ٣: مجتمع وعينة الدراسة وتجميع البيانات: يتمثل مجتمع الدراسة في مكاتب المراجعة في مصر المشاركة لمكاتب المراجعة الأربعة الكبرى وهي مكتب صالح وبرسوم وعبد العزيز Dol oitte،

ومكتب منصور وشركاؤهم برايس ووتر هاوس، ومكتب المتضامنون للحاسبة والمراجعة، ومكتب حازم حسن ( KPMG )، كما يتمثل مجتمع البحث في الشركات التي تجرى فيها المراجعة المشتركة بواسطة تلك المكاتب، وقد تم اختيار تلك المكاتب لأنها تساعد في زيادة مستوى شفافية المعلومات، وتخفيض عدم تماثل المعلومات، والحد من ممارسات إدارة الأرباح لما لتلك المكاتب من أساليب الرقابة وضبط أداء العاملين بالمكتب.

كما يتضمن مجتمع البحث عينة من الشركات المسجلة بالبورصة المصرية تم اختيار مفرداتها في ضوء المعايير التالية:

- (١) أن يتم مراجعة الشركة بواسطة أي من مكاتب المراجعة المشاركة لمكاتب المراجعة الأربعة الكبرى.
  - (٢) أن تنتهي السنة المالية للشركة في نهاية ديسمبر من كل عام وذلك لتجنب الآثار الموسمية على أرباح الشركة.
  - (٣) أن تتوفر البيانات عن الشركة خلال فترة الدراسة.
  - (٤) أن تكون عملة القوائم المالية هي الجنيه المصري.
  - (٥) ألا تنتمي الشركة لقطاع البنوك والخدمات المالية لوجد قواعد تنظيمية خاصة بها قد تؤثر على الأرباح.
  - (٦) أن تكون الشركة مقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية خلال فترة الدراسة.
- وبعد تطبيق المعايير السابقة تم اختيار عينة بلغ عدد مفرداتها عدد ٣٢ شركة، ويوضح الجدول رقم (١) عدد ونسبة شركات عينة الدراسة موزعة وفقاً للقطاعات.

جدول رقم (١) عدد ونسبة شركات عينة الدراسة موزعة وفقاً للقطاعات. المصدر: من إعداد الباحث.

النسبة	شركات العينة	القطاع
١٨,٧٥ %	٦	قطاع العقارات
٢٥ %	٨	قطاع التشييد ومواد البناء
٢١,٨٧٥ %	٧	قطاع الأغذية والمشروبات
١٨,٧٥ %	٦	قطاع الخدمات والمنتجات الصناعية والسيارات
١٥,٦٢٥ %	٥	قطاع الاتصالات
١٠٠ %	٣٢	إجمالي

وتم تجميع بيانات الدراسة من عينة من الشركات المسجلة بالبورصة المصرية وعددها ٣٢ شركة بواقع ست مشاهدات لكل شركة خلال الفترة من ٢٠١٦ حتى ٢٠٢١؛ وبالتالي بلغ إجمالي عدد المشاهدات ١٩٢ مشاهدة، ولاختبار فروض البحث التي تعكس تحليل آثار تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال على علاقته بالأطراف المرتبطة بتقرير المراجعة المشتركة حصل الباحث على البيانات اللازمة لإجراء الدراسة التطبيقية من التقرير السنوي للشركات وما يتضمنه من تقرير المراجعة والقوائم المالية السنوية وما تتضمنه من إيضاحات متممة لها، كما حصل الباحث على بيانات الدراسة التطبيقية من موقع البورصة المصرية

<https://www.mubasher-> وموقع معلومات مباشر <https://www.egx.com.eg/ar/homepage-as>، وموقع مصر لنشر المعلومات [info/countries/e](https://www.egidegypt.com/arabi/c)، وموقع مصر لنشر المعلومات

[.https://www.egidegypt.com/arabi/c](https://www.egidegypt.com/arabi/c)

ولاختبار فروض البحث التي تعكس تحليل آثار تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال على علاقته بالأطراف المرتبطة بتقرير المراجعة المشتركة حصل الباحث على البيانات اللازمة لإجراء الدراسة التطبيقية من التقرير السنوي للشركات وما يتضمنه من تقرير المراجعة والقوائم المالية السنوية وما تتضمنه من إيضاحات متممة لها، ويوضح الجدول رقم (٢) مؤشرات اختبار تحقق فروض الدراسة التطبيقية:

جدول (٢): مؤشرات اختبار تحقق فروض الدراسة التطبيقية. المصدر: من إعداد الباحث.

رقم الفرض الرئيسي	رقم الفرض الفرعي	متغيرات قياس المتغير المستقل
الفرض الرئيسي الأول ف ١	الفرض الفرعي الأول ف ١/١	(١) المؤشر التجميحي لدور المراجعة في الاشراف على مهام المراجعة المشتركة
	الفرض الفرعي الثاني ف ٢/١	(٢) المؤشر التجميحي لدور المراجعة في الاشراف على مهام المراجعة المشتركة
	الفرض الفرعي الثالث ف ٣/١	(٣) طول فترة قيام مكتب المراجعة بإجراء مراجعة مشتركة للعميل.
	الفرض الفرعي الرابع ف ٤/١	(٤) المؤشر التجميحي لدور لجنة المراجعة في تنسيق المراجعة المشتركة بين مكاتب المراجعة.
قياس المتغير التابع في الفرض الأول: رقم (١٢) في متغيرات الاستقصاء مسنولية المراجع في المراجعة المشتركة ولجنة المراجعة		
الفرض الرئيسي الثاني ف ٢	الفرض الفرعي الأول ف ١/٢	(٥) المؤشر التجميحي لدور لجنة المراجعة في تنسيق الاتصال بين المكاتب الفعالة المشتركة.
	الفرض الفرعي الثاني ف ٢/٢	(٦) المؤشر التجميحي لدور لجنة المراجعة في التنسيق بين الخدمات بخلاف المراجعة المشتركة.
قياس المتغير التابع في الفرض الثاني: رقم (١٣) في متغيرات الاستقصاء: عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة من قبل المهنة المشترك معه في المراجعة. المراجعة المشتركة.		
الفرض الرئيسي الثالث ف ٣	الفرض الفرعي الأول ف ١/٣	(٧) آثار الأتعاب غير العادية للمراجعة.
	الفرض الفرعي الثاني ف ٢/٣	(٨) مخاطر التقاضي.
	الفرض الفرعي الثالث ف ٣/٣	(٩) لجنة المراجعة وتنسيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية
	الفرض الفرعي الرابع ف ٤/٣	(١٠) تقدير مخاطر المراجعة.
	الفرض الفرعي الخامس ف ٥/٣	(١١) العلاقة بين الخدمات بخلاف المراجعة ونوعية تقرير المراجع.
قياس المتغير التابع في الفرض الثاني: رقم (١٤) في متغيرات الاستقصاء: عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة من قبل المراجعة.		

٧ / ٤ / ٤ : التحليل الإحصائي الأساسي ونتائج اختبار الفروض: قام الباحث بإجراء التحليل الأساسي لاختبار الفروض التي تعكس العلاقة بين تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بكل من ( لجان المراجعة، وزميل المهنة القائم معه بالمراجعة المشتركة، وإدارة المنشأة محل المراجعة ) ومسئولية المراجع في المراجعة المشتركة وذلك في مكاتب المراجعة في مصر المشاركة لمكاتب المراجعة الكبرى والشركات التي تجرى فيها المراجعة المشتركة بواسطة تلك المكاتب وذلك كما يلي:

٧ / ٤ / ٤ / ١: توصيف عينة البحث واختبار صلاحية البيانات للتحليل: توصل الباحث إلى تحديد بعض سمات مفردات عينة البحث وشكل التوزيع لمتغيرات عينة البحث يتم ذلك من خلال استخدام المقاييس الإحصائية الوصفية ( المتوسط الحسابي - الوسيط - الانحراف المعياري ) كما بالجدول رقم (١) بملاحق البحث، حيث يشير هذا الجدول إلى ما يلي:

(١) يتمثل المؤشر الأقل قيمة في معامل الاختلاف في المؤشرات من رقم (١) إلى رقم (٤) والتي تعكس الفرض الأول في المؤشر رقم (١) حيث أن قيمة معامل الاختلاف هي ٠,٢٠٨٨٩ مما يعني أن دور المراجعة في الاشراف على مهام المراجعة المشتركة أكثر المؤشرات من حيث التأثير على العلاقة بين تبني المراجع الخارجي مبادئ أخلاقيات الأعمال في علاقته بلجنة المراجعة ( كمتغير مستقل ) ومسئوليته في المراجعة المشتركة ( كمتغير تابع ).

(٢) يمثل المؤشر الأقل قيمة في معامل الاختلاف في المؤشرين رقمي (٥)، (٦) والتي تعكس الفرض الثاني في تساوي قيمة المؤشرين لتساوي قيمة معامل الاختلاف للمؤشرين وهي ٥,١٠٥٩ مما يعني تساوي الأهمية النسبية لكل من مؤشر المؤشر التجميحي لدور لجنة المراجعة في تنسيق الاتصال بين المكتبين القائمين بالمراجعة المشتركة، والمؤشر التجميحي لدور لجنة المراجعة في التنسيق بين الخدمات بخلاف المراجعة والمراجعة المشتركة من حيث التأثير على العلاقة بين تبني المراجع الخارجي مبادئ أخلاقيات الأعمال في علاقته بزميل المهنة القائم معه بالمراجعة المشتركة ( كمتغير مستقل ) ومسئوليته في المراجعة المشتركة.

(٣) يمثل المؤشر الأقل قيمة في معامل الاختلاف في المؤشرات من رقم (٧) إلى رقم (١١) والتي تعكس الفرض الثالث في المؤشر رقم (٩) حيث أن قيمة معامل الاختلاف هي ٠,٢٠٨٨٩ مما يعني أن دور المراجعة في تنسيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية من حيث التأثير على العلاقة بين تبني المراجع الخارجي مبادئ أخلاقيات الأعمال في علاقته بإدارة المنشأة محل المراجعة ( كمتغير مستقل ) ومسئوليته في المراجعة المشتركة.

٧ / ٤ / ٤ / ٢: قياس مدى صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي: يتم قياس تلك الصلاحية من خلال إجراء اختبار jarque - Bera لقياس اعتدالية مؤشرات البحث حيث أنه إذا كانت p value أكبر من ٠,٠٥ دل ذلك على اعتدالية التوزيع لمؤشر القياس، ويوضح الجدول رقم (١) بملاحق البحث اعتدالية توزيع المؤشرات التي تتعلق بالمؤشر التجميحي لمعايير اختيار مكتب المراجعة، وطول فترة قيام مكتب المراجعة بإجراء مراجعة مشتركة للعميل، وآثار الأتعاب غير العادية للمراجعة، ومخاطر التقاضي، وتقدير مخاطر المراجعة، والعلاقة بين الخدمات بخلاف المراجعة ونوعية تقرير المراجع ، وعدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة من قبل عميل المراجعة وذلك بمستوى معنوية أقل من ٠,٠٥.

وفي المقابل يوضح الجدول رقم (١) بملاحق البحث عدم اعتدالية توزيع المؤشرات التي تتعلق بالمؤشر التجميحي لدور المراجعة في الاشراف على مهام المراجعة المشتركة، والمؤشر التجميحي لدور لجنة المراجعة في تنسيق المراجعة المشتركة بين مكنتي المراجعة، والمؤشر التجميحي لدور لجنة المراجعة في تنسيق الاتصال بين المكتبين القائمين بالمراجعة المشتركة، والمؤشر التجميحي لدور لجنة المراجعة في التنسيق بين الخدمات بخلاف المراجعة والمراجعة المشتركة، ودور لجنة المراجعة في تنسيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، ومسئولية المراجع في المراجعة المشتركة ولجنة المراجعة، وعدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة من قبل زميل المهنة المشترك معه في المراجعة المشتركة وذلك بمستوى معنوية أقل من ٠,٠٥.

٣ / ٤ / ٤ / ٧ : اختبار التحقق الإحصائي لفروض البحث: استخدم الباحث لاختبار صحة فروض البحث نماذج السلاسل الزمنية المقطعية والتي تتضمن نموذج التأثيرات الثابتة fixed effects model والذي يحدد طبيعة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع في الفرض كما يقيس نسبة تأثير المتغير المستقل والمتغير التابع، ونموذج التأثيرات العشوائية random effects model والذي يحدد طبيعة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع في الفرض كما يقيس نسبة تأثير المتغير المستقل والمتغير التابع، واختبار Hausman والذي يحدد أي من النموذجين السابقين أفضل في التنبؤ بالعلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع ( حافظ، ٢٠١٩ )، ويتم اختبار التحقق الإحصائي لفروض البحث باستخدام تلك النماذج كما يلي:

١ / ٣ / ٤ / ٤ / ٧ : اختبار التحقق الإحصائي للفرض الأول والذي يعكس العلاقة بين تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بلجنة المراجعة بالمنشأة محل المراجعة ( كمتغير مستقل ) ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة ( كمتغير تابع )، ويتم اختبار تحقق هذا الفرض كما يلي:

(١) باستخدام نموذج التأثيرات الثابتة: يقوم هذا النموذج على أنه إذا كانت قيمة المتغير المستقل أقل من ٠,٠٥، فإن هناك تأثير معنوي للمتغير المستقل على المتغير التابع وقبول الفرض البديل، أما إذا كانت قيمة المتغير المستقل أكبر من ٠,٠٥، فإنه ليس هناك تأثير معنوي للمتغير المستقل على المتغير التابع وقبول الفرض العدم، ويوضح جدول (٢) بملاحق البحث أن قيمة المتغير المستقل هي ٠,١٦٩٩، فإنه يستنتج عدم وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بلجنة المراجعة بالمنشأة محل المراجعة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة.

كما يوضح الجدول رقم (٢) أن قيمة R – square هي ٠,١٦٤٠٩٨، بمعنى أن المتغير المستقل يفسر نسبة ١٦,٤١ % من التغير الكلي في المتغير التابع، ويرجع باقي النسبة إلى الخطأ العشوائي في المعادلة، أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن متغيرات النموذج، أو لاختلاف طبيعة نموذج الانحدار عن نموذج التأثيرات الثابتة.

وعند اتخاذ القرار بناء على معنوية اختبار t – statistic لقياس التأثير المعنوي للمتغير المستقل على المتغير التابع يتم قبول فرض العدم بالنسبة للفرض الأول حيث تبلغ قيمة t – statistic ( جدول ٢ بالملحق ) ١,٩٧٥٠٢.

وبإجراء اختبار Durbin – Watson test لقياس الارتباط الذاتي بين الأخطاء Autocorrelation أوضح الجدول رقم (٢) أن القيمة المحسوبة ١,٧٣٦٩٥٢، والحدين ( ١,٧، ١,٦٤ ) أي تقع خارج الحد الأعلى مما يعني قبول فرض العدم بعدم وجود ارتباط تسلسلي بين بواقي النموذج.

وباستخدام اختبار pesaran والذي يعكس قياس ارتباط البواقي داخل الشركات محل الدراسة التطبيقية، ويقوم هذا الاختبار على أنه إذا كانت قيمة p-value أكبر من ٠,٠٥، فإن ذلك يعني قلة الأخطاء وليس هناك ارتباط بين البواقي والعكس صحيح، ويوضح الجدول رقم (٢) بملاحق البحث أن قيمة p-value هي ٠,٣٧٤، ويعني ذلك عدم وجود ارتباط بين بواقي الشركات وقوة النموذج في التنبؤ بالعلاقة بين تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بلجنة المراجعة بالمنشأة محل المراجعة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة.

(٢) باستخدام نموذج التأثيرات العشوائية: يقوم هذا النموذج على أنه إذا كانت قيمة المتغير المستقل أقل من ٠,٠٥ فإن هناك تأثير معنوي للمتغير المستقل على المتغير التابع وقبول الفرض البديل، أما إذا كانت قيمة المتغير المستقل أكبر من ٠,٠٥ فإنه ليس هناك تأثير معنوي للمتغير المستقل على المتغير التابع وقبول الفرض العدم، ويوضح الجدول رقم (٣) بملاحق البحث أن قيمة المتغير المستقل هي ٠,٨٣٤١ فإنه يستنتج عدم وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بلجنة المراجعة بالمنشأة محل المراجعة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة.

كما يوضح الجدول رقم (٣) أن قيمة R – square هي ٠,١٦,٩٨ بمعنى أن المتغير المستقل يفسر نسبة ١٦,١ % من التغير الكلي في المتغير التابع، ويرجع باقي النسبة إلى الخطأ العشوائي في المعادلة، أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن متغيرات النموذج، أو لاختلاف طبيعة نموذج الانحدار عن نموذج التأثيرات الثابتة.

وبإجراء اختبار Durbin – Watson لقياس الارتباط الذاتي بين الأخطاء Autocorrelation أوضح الجدول رقم (٢) أن القيمة المحسوبة ١,٧٣٦٦ والحددين ( ١,٧، ١,٦٤ ) أي تقع خارج الحد الأعلى مما يعني قبول فرض العدم بعدم وجود ارتباط تسلسلي بين بواقي النموذج.

وباستخدام اختبار pesaran والذي يعكس قياس ارتباط البواقي داخل الشركات محل الدراسة التطبيقية، ويقوم هذا الاختبار على أنه إذا كانت قيمة p-value أكبر من ٠,٠٥ فإن ذلك يعني قلة الأخطاء وليس هناك ارتباط بين البواقي والعكس صحيح، ويوضح الجدول رقم (٣) بملاحق البحث أن قيمة p-value هي ٠,٤٠١ ويعني ذلك عدم وجود ارتباط بين بواقي الشركات وقوة النموذج في التنبؤ بالعلاقة بين تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بلجنة المراجعة بالمنشأة محل المراجعة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة.

(٣) باستخدام اختبار Hausman: يستخدم هذا الاختبار لتحديد أي من النموذجين السابقين أفضل في التنبؤ بالعلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، ويقوم هذا الاختبار على أنه إذا كانت p- value أقل من ٠,٠٥ فإنه يتم الاعتماد على نتائج نموذج التأثيرات الثابتة، أما إذا كانت تلك القيمة أكبر من ٠,٠٥ فإنه يتم الاعتماد على نتائج نموذج التأثيرات العشوائية، ويوضح الجدول رقم (٣) بملاحق البحث أن قيمة p- value هي ٠,٠٠١٧٠٧٢٦ أي أقل من ٠,٠٥ فإنه يتم الاعتماد على نتائج نموذج التأثيرات الثابتة والتي تشير إلى قبول فرض العدم بعدم وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بلجنة المراجعة بالمنشأة محل المراجعة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة.

٢ / ٣ / ٤ / ٤ / ٧ : اختبار التحقق الإحصائي للفرض الثاني والذي يعكس العلاقة بين تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بزميل المهنة القائم معه بالمراجعة المشتركة ( كمتغير مستقل ) ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة ( كمتغير تابع )، ويتم اختبار تحقق هذا الفرض كما يلي:

(١) باستخدام نموذج التأثيرات الثابتة: يوضح الجدول رقم (٤) بملاحق البحث أن قيمة المتغير المستقل هي ٠,٤٩ فإنه يستنتج عدم وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بزميل المهنة القائم معه بالمراجعة المشتركة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة.

كما يوضح الجدول رقم (٤) بملاحق البحث أن قيمة R – square هي ٠,١٦٢٣٠٥ بمعنى أن المتغير المستقل يفسر نسبة ١٦,٢٣% من التغير الكلي في المتغير التابع، وبإجراء اختبار Durbin – Watson test لقياس الارتباط الذاتي بين الأخطاء Autocorrelation أوضح الجدول رقم (٤) أن القيمة المحسوبة ٢,٤٠ والحدين ( ١,٧, ١,٦٤ ) أي تقع خارج الحد الأعلى مما يعني قبول فرض العدم وعدم وجود ارتباط تسلسلي بين بواقي النموذج.

وباستخدام اختبار pesaran والذي يعكس قياس ارتباط البواقي داخل الشركات محل الدراسة التطبيقية، ويوضح الجدول رقم (٤) بملاحق البحث أن قيمة p-value هي ٠,٨٥٣ ويعني ذلك عدم وجود ارتباط بين بواقي الشركات وقوة النموذج في التنبؤ بالعلاقة بين تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بزميل المهنة القائم معه بالمراجعة المشتركة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة.

وعند اتخاذ القرار بناء على معنوية اختبار t – statistic لقياس التأثير المعنوي للمتغير المستقل على المتغير التابع يتم قبول فرض العدم بالنسبة للفرض الثاني حيث تبلغ قيمة t – statistic ( جدول ٤ بالملحق ) ٠,٤٩٢٦٣٧ أي أكبر من ٠,٠٥

(٢) باستخدام نموذج التأثيرات العشوائية: حيث أن كانت قيمة المتغير المستقل هي ٠,٣٣٧٥ فإنه يستنتج عدم وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بزميل المهنة القائم معه بالمراجعة المشتركة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة.

كما يوضح الجدول رقم (٥) بملاحق البحث أن قيمة R – square هي ٠,٠٧٢١٦٩ بمعنى أن المتغير المستقل يفسر نسبة ٧,٢٢% من التغير الكلي في المتغير التابع، وبإجراء اختبار Durbin – Watson test لقياس الارتباط الذاتي بين الأخطاء Autocorrelation أوضح الجدول رقم (٥) أن القيمة المحسوبة ٢,٣ والحدين ( ١,٧, ١,٦٤ ) أي تقع خارج الحد الأعلى مما يعني قبول فرض العدم وعدم وجود ارتباط تسلسلي بين بواقي النموذج.

وباستخدام اختبار pesaran والذي يعكس قياس ارتباط البواقي داخل الشركات محل الدراسة التطبيقية، ويوضح الجدول رقم (٥) بملاحق البحث أن قيمة p-value هي ٠,٤٠١ ويعني ذلك عدم وجود ارتباط بين بواقي الشركات وقوة النموذج في التنبؤ بالعلاقة بين تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بزميل المهنة القائم معه بالمراجعة المشتركة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة.

(٣) باستخدام اختبار Hausman: يوضح الجدول رقم (٥) بملاحق البحث أن قيمة كانت قيمة p- value هي ٠,٣١٥٩٠٨٨ أي أكبر من ٠,٠٥ فإنه يتم الاعتماد على نتائج نموذج التأثيرات الثابتة والتي تشير إلى قبول فرض العدم بعدم وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بزميل المهنة القائم معه بالمراجعة المشتركة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة.

٣ / ٣ / ٤ / ٤ / ٧ : اختبار التحقق الإحصائي للفرض الثالث والذي يعكس العلاقة بين تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بإدارة المنشأة محل المراجعة ( كمتغير مستقل ) ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة ( كمتغير تابع )، ويتم اختبار تحقق هذا الفرض كما يلي:

(١) باستخدام نموذج التأثيرات الثابتة: يوضح الجدول رقم (٦) بملاحق البحث أن قيمة المتغير المستقل هي ٠,٠٠٠٣ فإنه يستنتج وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بإدارة المنشأة محل المراجعة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة.



كما يوضح الجدول رقم (٦) بملاحق البحث أن قيمة R – square هي ٠,٠٦٧٣٩١ بمعنى أن المتغير المستقل يفسر نسبة ٦,٧٤% من التغير الكلي في المتغير التابع، وبإجراء اختبار Durbin – Watson test لقياس الارتباط الذاتي بين الأخطاء Autocorrelation أوضح الجدول رقم (٦) أن القيمة المحسوبة ٢,٢٥٦٥٣٩ والحدين ( ١,٧, ١,٦٤ ) أي تقع خارج الحد الأعلى مما يعني قبول فرض العدم وعدم وجود ارتباط تسلسلي بين بواقي النموذج.

وباستخدام اختبار pesaran والذي يعكس قياس ارتباط البواقي داخل الشركات محل الدراسة التطبيقية، ويوضح الجدول رقم (٦) بملاحق البحث أن قيمة p-value هي ٠,٦١٨ ويعني ذلك عدم وجود ارتباط بين بواقي الشركات وقوة النموذج في التنبؤ بالعلاقة بين تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بزميل المهنة القائم معه بالمراجعة المشتركة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة.

وعند اتخاذ القرار بناء على معنوية اختبار t – statistic لقياس التأثير المعنوي للمتغير المستقل على المتغير التابع يتم قبول الفرض البديل بالنسبة للفرض الثالث حيث تبلغ قيمة t – statistic ( جدول ٤ بالملحق ) ٠,٠١٩٥٤ أي أقل من ٠,٠٥

(٢) باستخدام نموذج التأثيرات العشوائية: يوضح الجدول رقم (٧) بملاحق البحث أن قيمة المتغير المستقل هي ٠,٠٠٣٥ فإنه يستنتج وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بإدارة المنشأة محل المراجعة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة، كما يوضح الجدول رقم (٧) بملاحق البحث أن قيمة R – square هي ٠,٣٩٨٢٩٢ بمعنى أن المتغير المستقل يفسر نسبة ٣٩,٨٣% من التغير الكلي في المتغير التابع.

وباستخدام اختبار pesaran والذي يعكس قياس ارتباط البواقي داخل الشركات محل الدراسة التطبيقية، ويوضح الجدول رقم (٧) بملاحق البحث أن قيمة p-value هي ٠,٦١٩ ويعني ذلك عدم وجود ارتباط بين بواقي الشركات وقوة النموذج في التنبؤ بالعلاقة بين تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بزميل المهنة القائم معه بالمراجعة المشتركة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة.

(٣) باستخدام اختبار Hausman: وحيث أن قيمة p- value هي ٠,٠٠٠٨٤٠٣٤٨ أي أقل من ٠,٠٥ فإنه يتم الاعتماد على نتائج نموذج التأثيرات العشوائية والتي تشير إلى قبول الفرض البديل بوجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بإدارة المنشأة محل المراجعة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة.

٤ / ٤ / ٤ : اختبار الارتباط بين المتغير المستقل والمتغير التابع لفروض البحث باستخدام اختبار Kendall's tau والذي يستخدم عندما تغطي الدراسة سنوات وشركات وذلك على النحو التالي:

(١) يشير الجدول رقم (٨) بملاحق البحث إلى وجود ارتباط بين تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بلجنة المراجعة بالمنشأة محل المراجعة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة، وهو من نوع طردي ضعيف قيمته ٠,٥٤٥٦٨٦٦٣، ولكن ارتباط معنوي حيث أن قيمة p – value أقل من ٠,٠٥

(٢) يشير الجدول رقم (٨) بملاحق البحث إلى وجود ارتباط بين تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بزميل المهنة القائم معه بالمراجعة المشتركة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة، وهو من نوع طردي ضعيف جداً قيمته ٠,١٢٣٠٣٣٧٥، ولكن ارتباط معنوي حيث أن قيمة p – value أقل من ٠,٠٥

(٣) يشير الجدول رقم (٨) بملاحق البحث إلى وجود ارتباط بين تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بإدارة المنشأة محل المراجعة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة، وهو من نوع طردي ضعيف جداً قيمته  $0,053271$ ، ولكن ارتباط غير معنوي حيث أن قيمة  $p$  - value أكبر من  $0,05$

#### ٥ / ٧ : نتائج البحث والاجابة عن أسئلته:

استهدف البحث تحليل آثار تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بالأطراف المرتبطة بتقرير المراجعة متمثلة في لجان، وزميل أو زملاء المهنة في المراجعة المشتركة، وإدارة المنشأة محل المراجعة على مسؤولية المراجع في المراجعة المشتركة وذلك من خلال دراسة نظرية وتطبيقية، وقد تبلورت مشكلة البحث في مجموعة من التساؤلات أمكن الاجابة عليها على النحو التالي:

التساؤل الأول: يتعلق بطبيعة العلاقة بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بلجنة المراجعة بالمنشأة محل المراجعة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة، وتم اختبار مؤشرات الفرض الأول والذي يتعلق بهذا التساؤل، وكانت نتيجة اختبار هذا الفرض هي قبول فرض العدم والذي يقضي بعدم وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بلجنة المراجعة بالمنشأة محل المراجعة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة من حيث وضوح نطاق ونوع المسؤولية، وتناسب الأتعاب مع حجم العمل في المراجعة المشتركة.

وباستخدام اختبار pesaran اتضح عدم وجود ارتباط بين بواقي الشركات وقوة النموذج في التنبؤ بالعلاقة بين تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بلجنة المراجعة بالمنشأة محل المراجعة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة.

التساؤل الثاني: يتعلق بطبيعة العلاقة بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بزميل المهنة القائم معه بالمراجعة المشتركة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة، وتم اختبار مؤشرات الفرض الثاني والذي يتعلق بهذا التساؤل، وكانت نتيجة اختبار هذا الفرض هي قبول فرض العدم والذي يقضي بعدم وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بزميل المهنة القائم معه بالمراجعة المشتركة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة من حيث وضوح نطاق ونوع المسؤولية.

التساؤل الثالث: يتعلق بطبيعة العلاقة بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بإدارة المنشأة محل المراجعة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة، وتم اختبار مؤشرات الفرض الثالث والذي يتعلق بهذا التساؤل، وكانت نتيجة اختبار هذا الفرض هي قبول الفرض البديل والذي يقضي بوجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بإدارة المنشأة محل المراجعة ومسئولية المراجع عند قيامه بالمراجعة المشتركة من حيث عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة من قبل عميل المراجعة.

وفي ضوء العلاقة بين تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بلجنة المراجعة ( كمتغير مستقل )، ومسئولية المراجع في المراجعة المشتركة ( كمتغير تابع ) تعتبر هذه العلاقة دالة في المتغيرات التالية:

- (١) تحديد جهة الإشراف على المراجعة المشتركة.
- (٢) تحديد معايير اختيار فريق المراجعة المشتركة.
- (٣) تحديد الفترة التي يتم خلالها تغيير أحد فريق المراجعة المشتركة.
- (٤) توزيع مهام المراجعة المشتركة بين مكنتي المراجعة المشتركة.

وفي ضوء العلاقة بين تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بزميل المهنة القائم معه بالمراجعة المشتركة (كمتغير مستقل)، ومسئولية المراجع في المراجعة المشتركة (كمتغير تابع) تعتبر هذه العلاقة دالة في المتغيرات التالية:

- (١) تحديد نفاط الاتصال بين فريق المراجعة المشتركة.
  - (٢) مراعاة العلاقة بين قيام أحد فريق المراجعة المشتركة بأداء الخدمات بخلاف المراجعة للمنشأة محل المراجعة واستقلال الفريق وعلاقته بالفريق الآخر في ضوء تبني المراجع أخلاقيات الأعمال
  - وفي ضوء العلاقة بين تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بإدارة المنشأة محل المراجعة (كمتغير مستقل)، ومسئولية المراجع الخارجي في المراجعة المشتركة (كمتغير تابع) تعتبر هذه العلاقة دالة في المتغيرات التالية:
  - (١) الأتعاب غير العادية للمراجعة.
  - (٢) تقييم المنشأة محل المراجعة.
  - (٣) التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية.
  - (٤) عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة من قبل عميل المراجعة (مخاطر التقاضي).
  - (٥) زيادة حجم الخدمات بخلاف المراجعة واستقلال المراجع عن عميل المراجعة.
- ٦ / ٧ : توصيات البحث:

في ضوء أهداف ومنهجية وحدود البحث وما توصل إليه من نتائج يوصي الباحث بما يلي:

- (١) ضرورة اشراف لجنة المراجعة على عملية المراجعة المشتركة من حيث ما يلي:  
أ- توزيع مهام المراجعة المشتركة بين فريق المراجعة القائمين بتلك المهام.  
ب- تحديد نفاط الاتصال بين فريق المراجعة المشتركة.
- ج- مراعاة العلاقة بين قيام أحد مكنتي المراجعة المشتركة بأداء الخدمات بخلاف المراجعة للمنشأة محل المراجعة واستقلال المكتب وعلاقته بالمكتب الآخر في ضوء تبني المراجع أخلاقيات الأعمال.
- د- التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية.
- (٢) ينبغي على المراجع الخارجي في ضوء علاقته بإدارة المنشأة محل المراجعة المحافظة على سرية بيانات العاملين والحفاظ على سرية الوثائق والمعلومات السرية التي قد يطلع عليها بحكم عمله كمراجع عملية حيوية في مهنة المراجعة، والامتناع عن الافصاح عن أية معلومات يحصل عليها من خلال العمل إلا في حالة وجود التزام قانوني بهذا الافصاح
- (٣) ينبغي على المراجع الخارجي عدم تقييم الشركة محل المراجعة في ضوء أي اعتبارات أو معايير غير تلك المحددة من قبل القائمين على المراجعة، وعدم التأثير في إصدار الأحكام بالانطباعات الشخصية أو الضغوط الخارجية.

(٤) من الضروري أن يتم اختيار مكتبي المراجعة المشتركة في ضوء المعايير التالية:

أ- سمعة مكتب المراجعة.

ب- حجم مكتب المراجعة.

ج- خبرة مكتب المراجعة.

د- تخصص مكتب المراجعة في صناعة العميل.

هـ- الكفاءة المهنية لمكتب المراجعة.

٧ / ٧: مجالات البحث المستقبلية:

يعتقد الباحث بجدوى توجيه البحوث المستقبلية في المراجعة نحو تحليل آثار حجم مكتب المراجعة على درجة ثقة المستثمر على المعلومات المنشورة في التقارير المالية وانعكاس ذلك على قيمة سعر السهم بالبورصة، وكذلك تحليل آثار تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال على ممارسات المراجعة غير المنظمة.

قائمة المراجع:

المراجع العربية:

(١) أحمد، محمد سليم، (٢٠١٩)، " تحليل ثنائية العلاقة والتأثير بين حوافز الاحتفاظ بالمراجع والألعاب غير العادية وبين استدامة الشركات وتصنيفها الائتماني - دراسة تطبيقية "، مجلة الفكر المحاسبي، السنة الثالثة والعشرون، العدد الثاني، يوليو.

(٢) البلتاجي، يسرى محمد محمود، (٢٠١٧)، " اطار مقترح لإدخال قواعد واخلاقيات السلوك المهني في منظومة التعليم المحاسبي مع التطبيق على النظام الجامعي السعودي "، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، المجلد الرابع والخمسون، العدد الاول، يناير.

(٣) الجبر، يحيى بن علي والسعدون، ناصر بن محمد (٢٠١٤)، " أثر المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية السعودي "، جامعة الملك سعود، قسم المحاسبة.

(٤) الكسب، على ابراهيم حسين ورشيد، ناظم حسن، (٢٠٠٦)، " أخلاقيات الأعمال وأثرها في تفعيل محاسبة المسؤولية "، المؤتمر الدولي السنوي السادس، جامعة الزيتونة الأردنية، ١٧ - ٢٠ نيسان.

(٥) الهويدي، على محمود مصطفى، (٢٠١٥)، " تأثير المراجعة المشتركة على جودة التقارير المالية دراسة تطبيقية على البنوك المصرية المقيدة في بورصة الأوراق المالية "، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، الجزء الثاني، العدد الأول.

(٦) بومدين، يوسف، (٢٠١٥)، " أخلاقيات الأعمال وارتباطها بالممارسات السليمة للحوكمة في منظمة الأعمال المعاصرة من منظور إداري إسلامي "، مجلة الاقتصاد والمالية، الجزائر، جامعة الشلف، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التيسير، العدد الثاني.

(٧) حافظ، محمد محمد السيد، (٢٠١٩)، " تأثير المخاطر المالية على ربحية شركات التأمينات العامة المصرية باستخدام السلاسل الزمنية المقطعية Panel Data "، مجلة التأمين والعلوم الاكتوارية المصرية، جامعة القاهرة، كلية التجارة، العدد التاسع.

- (٨) سعيد، سوسن أحمد ومحمد، عبدالواحد غازي، (٢٠١٤)، " دراسة مقارنة لأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق الدولية والاسلامية "، مجله جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة الموصل، كليه الاقتصاد والإدارة، المجلد الرابع، العدد الثاني.
- (٩) سلامة، إيمان محمد السعيد، (٢٠١٨)، " أثر خصائص التقاضي وخصائص مجلس الإدارة على أتعاب المراجعة الخارجية وانعكاسها على توقيت إصدار تقرير المراجعة – دراسة تطبيقية على الشركات الصغيرة والمتوسطة المتداولة ببورصة النيل المصرية، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلد ٢٢، العدد السادس.
- (١٠) عبد الرحمن , عبد الله عبد الرحمن وخالد، عثمان، (٢٠١٦) ، " أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية – دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين في السودان "، مجلة العلوم الإدارية، العدد الثاني، يناير.
- (١١) عثمان، ندى احمد ابراهيم، ( ٢٠١٧ ) " الابعاد المهنية لمسئولية مراقب الحسابات عن كشف الغش في القانون المصري للضرائب على الدخل – دراسة تحليلية "، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، المجلد الرابع والخمسون، العدد الاول، يناير.
- (١٢) عطيانى، مراد سليم، (٢٠١٥)، " واقع تطبيق الشركات الصناعية للمسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات العمل في إطار وظيفة الإنتاج والعمليات: دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي "، الاردن، جامعة الزرقاء الخاصة، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، مجلد رقم ١٥، العدد الثاني.
- (١٣) فتيحة، بلحاج، (٢٠١٢)، " أخلاقيات الأعمال وسبل ترسيخها في المؤسسة مع الإشارة إلى بعض التجارب الدولية "، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية دراسات اقتصادية، مجلد رقم ٢٣، العدد الثاني.
- (١٤) متولي، أحمد ذكي حسين، (٢٠١٣)، " قياس أثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة joint audit على أسعار الأسهم دليل من البورصة المصرية "، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلد الثاني، العدد الرابع.
- (١٥) مطاوع، أحمد كمال، (٢٠١٩)، " تفسير دلالة الأتعاب غير العادية في ضوء علاقتها بجودة عملية المراجعة ودوافع الإدارة تجاه إدارة الأرباح دراسة تطبيقية "، مجلة البحوث المحاسبية، جامعة المنصورة، كلية التجارة، مجلد ٦، العدد الأول.
- (١٦) منصور، أشرف محمد ابراهيم، (٢٠٢١)، " مدى انعكاس جودة المراجعة المدركة على كفاءة الاستثمار دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية "، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، جامعة دمياط، كلية التجارة، المجلد الثاني، العدد الثاني، الجزء الثاني، يوليو.
- (١٧) نصر، عبد الوهاب علي والصيرفي، أسماء أحمد، (٢٠١٥)، " أثر مستوى الالتزام الأخلاقي للمحاسبين الماليين على جودة التقارير المالية بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية: مجلة المحاسبة والمراجعة، اتحاد الجامعات المصرية، جامعة بني سويف، كلية التجارة قسم المحاسبة، المجلد الثالث، العدد الثاني، ديسمبر.

المراجع الأجنبية:

- (1) Abbaszadeh , Reza , (2017) , " An Empirical Study: The Effect of Audit Fees and Risk on The Quality of Financial Reporting " , Revisto QUID ( Special Issue ) 2888-2893.
- (2) Al beksh , Hasen Mohamed , (2016) , " Compliance of Auditors to Ethics and Rules of Professional Conduct and Its Impact on Audit Quality " , Imperial Journal Interdisciplinary Research , Vol. 2 , No. 12 .
- (3) Ali, Khalid Sabah and Other , ( 2019) , " Joint Audit and the Financial Reporting Quality: Empirical Study on Iraqi Voluntary Joint Audits " , International Journal of Innovation , Creativity and Change , Vol. 7 , No. 8.
- (4) Al qtaish , Hasan Flayyeh and Others , (2014) , " The Ethical Rules of Auditing and the Impact of Compliance with the Ethical Rules on Auditing Quality " , Ijras , Vol. 18 , No. 3 , March.
- (5) Alsadam , Nasser and Aljabr , Yahya , " Joint Audit and Cost of Equity Capital: Evidence from Saudi Arabia " , 2013 , email: nalsadoun @ksuedu.sa
- (6) Amakobe , David F. , " Business Ethics " , 2017 , [www.africanistitute.net](http://www.africanistitute.net).
- (7) Azibi , Jamel , (2018) , " Joint Audit and Financial Scandal: The Case of French Context , International Journal of Advanced and Applied Sciences , Vol. 5 , No. 7 , Dec..
- (8) Balandon , Josep Garcia & Others , (2021) , " Mandatory Joint Audit and Audit Quality in the Context of the European Blue Chips " , Journal of Business , Economics and Management , Vol. 22 , No. 5.
- (9) Blum , Emily S. and Others , (2018) , " The Effect of Staff Auditor Reputation and Reputation Management on Audit Quality Enhancing Actions " , [Esblumi@ctimson.ua.edu](mailto:Esblumi@ctimson.ua.edu).
- (10) Boatright , John R. and Smith , Jefery , (2017) , " Ethics and the Conduct of Business " Eighth Ed. , Pearson , Sydney.
- (11) Bursea , Nelu and Croitoru , Jon (2014) , " Business Ethics " , Journal of Public Administration , Finance and Law , Vol. 14 , No. 6.
- (12) Charity, Ezenwakwelu. A. and Others, (2020) , " Business Ethics and Organizational Sustainability " , International Journal of Interpreneurship , Vol., 1 , No. 3.

- 
- 
- (13) Chen, Bo and Others , (2012) , " Auditors' Brand Name Reputation , Audit Office Size and The Impact of Client Imortance on Audit Quality at the Office Level: Evidence from China " , [Lawrence.b.chen@gmail.com](mailto:Lawrence.b.chen@gmail.com).
- (14) Cizewska , Marta and Others , (2021) , The Ethics Study 2021 Business Leaders on Translating Aspiration into Action " , Institute of Business Ethics.
- (15) Clehane , Noel and Repelova , Jana , (2015) , " Frequently Asked Questions: Audit Reforms in the European Union " , BDO Global Head of Regulatory & Public Policy Affairs , [nelehane@bwsbrussels.com](mailto:nelehane@bwsbrussels.com)
- (16) Eshleman, Handelshochule & Others , (2013) , " Abnormal Audit Fees and Audit Quality: You Get What You Pay For " , [jeshlel@tigers.isu.edu](mailto:jeshlel@tigers.isu.edu) Abnormal Audit Fees and Audit Quality
- (17) Ezinwa , Ezeanyim E. and Theaesa , Ezeanolue E. , (2021) , " Business Ethics and Organizational Performance in Manufacturing Firms in South East Nigeria " , International Journal of Business & Law Research , Vol. 9 , No. 3 , July – Sept.
- (18) Forum on Tax Administration, (2010) , " Sixth Meeting of the OECD Forum on Tax Administration Joint Audit Participants Guide " , OECD , Istanbul , 15 – 16 Sept.
- (19) Gheraia , Zouheyr and Others , (2019) , Business Ethics and Corporate Social Responsibility: Bridging the Cocept " , Open Journal of Business & Management , Vol. 7 , Oct.
- (20) Giesel , Harold W , (2009) , " Joint Audit of Blackwater Contract and Task Orders for Worldwide Personal Protective Services in Iraq " , United Stated Department of State and the Broadcasting Board of Governors Office of Inspector General Report Numbers AUD , June.
- (21) Hearidistia , Nurlita and Fadjarenie , Agustin , (2019) , " The Effect of Independence , Professional Ethics and Auditor Experience on Audit Quality " , International Journal of Science & Technology Research , Vol. 8 , No. 2 , February.
- (22) Herani, and Others , (2016) , " Investegating of the Effect of Auditor's Professionalism Levels on Their Gudgement to Resolve the Conflict Between Auditor and Management " , Procedia Economics and Finance , Vol. 36 , No. 4.
- (23) Herbert, Michael and Mayster , Bryan , (2013) , " The Journey of the MTC's Joint Audit Program " , State Tax Notes , Sept.

- 
- 
- (24) Ibidunni , Oyebisi M. and Others , " Accounting Ethics and the Performance of Accounting Firms in Lagos , Nigeria " , J Fin Mark , Vol. 2 , No. 2 , 2018.
- (25) Institute of Certified Public Accountants of Signapore , (2015) , " Joint Audit " , Audit Guidance Statement AGS No. 10 , July.
- (26) International Federation of Accountants IFCA , (2019) , " Joint Audit: The Bttom Line – The Evidence is Unclear " , [https://www.frc.org-ukLgetattachment/5d6788-334b52-bi8e-276c678d2c/developmentsin-auditfinal-05nov-2019.pdf](https://www.frc.org.uk/getattachment/5d6788-334b52-bi8e-276c678d2c/developmentsin-auditfinal-05nov-2019.pdf)
- (27) Jajaira , Paul , ( 2017) , " Ethics in Accounting ' , Journal of Finance and Accounting , Vol. 23 , No. 1 , Jan.
- (28) Leipzia , Handelshochule and Others , (2015) , " Abnormal Audit Fees and Audit Quality: Initial Wvidence from the German Audit Market " , Journal of Business Economics , Jan.
- (29) Labo , Gerald J. and Others , (2017) , " The Wffect of Joint Auditor Pair Composition on Audit Quality Evidence from Impairment Tests " , Contemporary Accounting Research , Vol. 34 , No. 1 , Spring.
- (30) Marnet , Oliver , ( 2021) , " Joint Audit and Audit Quality " , Electronic Copy is available at: <https://ssrn.com/abstract=3912540>
- (31) Muraz , Michelle and Ziesenib , Roland , (2014) , " How do Reputation and Liability Regimes Affect Audit Quality in a Joint Audit Setting ? " , Discussion paper No. 14 – 23 , German Economic Association of Business Administration – GEABA , Aug.
- (32) Okara , Sunday C. and Others , (2018) , " Mandling Joint Audit in Nigeria: Perspectives and Issues " , International Journal of Academic Research in Business & Social Sciences , Vol. 8 , No. 3 , March.
- (33) Purnamasari , Dian Indri and Satria , Hari K. , (2019) , " The Effect of Auditor Reputation , Audit Tenure , and Firm Size on Audit Quality " , International Journal of Computer Networks and Communications Security , Vol. 7 , No. 6 ,
- (34) Ramona , Radu Flrea , (2012) , " The Implications of Inherent Risks Assessment in Audit Risk Limitation " , Economy Transdisciplinarity Congition , Vol. 15 , No. 1.
- (35) Riyani , Fitri Fajar and Others , (2021) , " The Effect of Audit Tenure , Audit Rotation and Head Reputation on Audit Quality " , Journal of Research in Business , Economics , and Education , Vol. 3 , No. 3 , June Edition.



- 
- 
- (36) Rossi , Matteo and Others , (2021) , " The Effects of Business Ethics and Corporate Social Responsibility on Intellectual Capital Voluntary Disclosure " , Journal of Intellectual Capital , Vol. 22 , No. 7.
- (37) Rudyant , Astrid and Others , ( 2017 ) , " Audit Firm Reputation Versus Auditor Capability: Their Effect on Audit Quality in Indonesia " , Accounting and Finance Review , Vol. 2 No. 4.
- (38) Rusman , Hader and Grahita , Changrip P. , (2018) , " The Effects of Audit Accountability and Audit Quality on Audit Opinion " , European Journal of Economics , Finance and Administrative Sciences , No. 97 , February.
- (39) Sakel , Nicol R. and Others , (2012) , " What Do We Know about Joint Audit " , ICAS Reaearch Committee , CA House 21 Haymarket Yards Edinburgh EH 12 5 BH , Dec. 2012.
- (40) Salehi , Mahdi and Others , (2017) , " Abnormal Audit Fees and Future Restatements: Evidence from Tehran Stock Exchange " , International Journal of Accounting , Auditing and Performance Evaluation , Vol. 13 , No. 1.
- (41) Sardash , Morteza Shafiee and Rashedi , Elham , ( 2018 ) , " Identifying Influencing Factors of Audit Risk Model: A Compined Fuzzy ANP – DEMATEL Approach " , The International Journal of Digit Accounting Research. Vol. 18.
- (42) Stoka , Wtdzimierz and Others , (2018) , " Corporate Social Responsibility and Business Ethics in Controversial Sectors: Analysis of Research Results " , Journal of Enterpreneurship, Management and Innoviation , Jan..
- (43) Velte , Patrick and Azibi , Jamel , " Are Joint Audit a Proper Instrument for Increased Audit Quality " , Britsh Journal of Applied Science & Technology , Vol. 7 , No. 6 , 2015.
- (44) Velele , Patrick , (2017) , " What Do You Know about Empirical Joint Audit Research " , ,[velet@james.com](mailto:velet@james.com)
- (45) Verere , Velga and Svirina , Anna , (2017) , " Business Ethics and Corporate Social Responsibility " , Ekonomikas un Kulturas Augstskold , Program of the European Union.
- (46) Weiss , Joseph W. , (2014) , " Business Ethics " , Berrett – Koehler Publishers , San Francisco , 6 Ed.
- (47) Zhao , Wanchen , (2021) , " Research on the Relationship Between Abnormal Audit Fees of Listed Companies and the Risk of Stock Price Crash " , <https://doi.org/10.1051/e3scont/202123503022>.

ملاحق البحث:

جدول رقم (١) اختبار Jarque Bera لقياس اعتدالية مؤشرات أثر تبني المراجع الخارجي مبادئ أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بمتغيرات معينة على مسؤوليته في المراجعة المشتركة. المصدر: من إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي.

Jarque Bera	معامل التفرطح	معامل الالتواء	الانحراف المعياري	الوسيط	المتوسط الحسابي	المقاييس أو المؤشرات
٠,٠٠٠١١٠٩٤	١,٣١٨٦ -	٠,٣٦٦٩٧	٠,١٥٨٨٤	٠,٨	٠,٧٦٠٤٢	(١) المؤشر التجميحي لدور المراجعة في الاشراف على مهام المراجعة المشتركة.
٢,٠٢٧٨٢	٢,٢٧٤٧	٢,٠٦٧٥	١٥٥٨٥	٢	٦٩٢٠,٢	(٢) المؤشر التجميحي لمعايير اختيار مكتب المراجعة.
٣,٩٩٣٠٦	- ٠,٥٩٠٧٦	١,١٨٧١	٠,٤٣١٠٩	١	٠,٧٥٥٥٢١	(٣) طول فترة قيام مكتب المراجعة بإجراءمراجعة مشتركة للعميل.
صفر	١٨٧,٠١	١٣,٧٤٨	٣٢٢٠,٢	١	٢٣٤,٠٦	(٤) المؤشر التجميحي لدور لجنة المراجعة في تنسيق المراجعة المشتركة بين مكتيبي المراجعة.
صفر	١٨٦,٧٥	١٣,٧٣٤	٦,١٥٣٦	٠,٨	١,٢٠٥٢	(٥) المؤشر التجميحي لدور لجنة المراجعة في تنسيق الاتصال بين المكاتبين القانمين بالمراجعة المشتركة.
صفر	١٨٦,٧٥	١٣,٧٣٤	٦,١٥٣٦	٠,٨	١,٢٠٥٢	(٦) المؤشر التجميحي لدور لجنة المراجعة في التنسيق بين الخدمات بخلاف المراجعة والمراجعة المشتركة.
٣,٠١٦٧١	١,٥٦٧١ -	٠,٧٥٧٤٣ -	٢٠٩٣٤	٤٤٦٣٥	٣٠٢٥٣	(٧) آثار الاتعاب غير العادية للمراجعة.
٥,٣١٧٨٥	١,٥٧٦٢	٠,٦٥٩٧٢	٠,٤٧٦٢٠	٠,٨	٠,٣٤٣٧٥	(٨) مخاطر التقاضي.
٠,٠٠٠١١٠٦٣	١,٣١٨٦ -	١,٧٨٨٩		١,٢٠٥٢	٠,٧٦٠٤٢	(٩) لجنة المراجعة وتنسيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية
١,٤٠٣٩٨	١,٠٢٥٧	٤,٠٣١٧	٠,١٥٨٤٤	٠,٨	٧٦٦٥,٦	(١٠) تقدير مخاطر المراجعة.
١,٨٣٠٥٧	١,٢٠٠٠	١٣,٧٤٨	١٦٦٦٢	١	٧٤٣٣,٦	(١١) العلاقة بين الخدمات بخلاف المراجعة ونوعية تقرير المراجع.
صفر	١٤,٢٥٥	٤,٠٣١٧	٩٩٤٠,٣	١	٢٣٢٥,١	(١٢) مسؤولية المراجع في المراجعة المشتركة ولجنة المراجعة.
صفر	١٨٧,٠١	١٣,٨٥٦	٠,٠٧١٢٦٩	١	٠,٠٠٥٢٠٨٣	(١٣) عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة من قبل زميل المهنة المشترك معه في المراجعة المشتركة.
٦,٤٦٨٨٢	٠,١٧٧٩٨	١,٤٧٥٨	٠,٤٠٣٣٨	صفر	٠,٢٠٣١٢	(١٤) عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة من قبل عميل المراجعة.

جدول رقم (٢) نموذج التأثيرات الثابتة اختبار التحقق الإحصائي للفرض الأول. المصدر: من إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي.

<b>Model 1: Fixed-effects, using 192 observations</b>				
<b>Included 32 cross-sectional units</b>				
<b>Time-series length = 6</b>				
<b>Dependent variable: x12</b>				
<b>Robust (HAC) standard errors</b>				
<b>coefficient</b>	<b>std. error</b>	<b>t-ratio</b>	<b>p-value</b>	
const	1915.55	291.401	6.574	2.43e-07 ***
x	0.210938	0.150096	1.405	0.1699
<b>Mean dependent var 2325.068 S.D. dependent var 9940.333</b>				
<b>Sum squared resid 1.58e+10 S.E. of regression 9960.858</b>				
<b>LSDV R-squared 0.164098 Within R-squared 0.009542</b>				
<b>Log-likelihood -2021.964 Akaike criterion 4109.928</b>				
<b>Schwarz criterion 4217.425 Hannan-Quinn 4153.465</b>				
<b>rho -0.102471 Durbin-Watson 1.736952</b>				
<b>Joint test on named regressors -</b>				
<b>Test statistic: F(1, 31) = 1.97502</b>				
<b>with p-value = P(F(1, 31) &gt; 1.97502) = 0.169859</b>				
<b>Robust test for differing group intercepts -</b>				
<b>Null hypothesis: The groups have a common intercept</b>				
<b>Test statistic: Welch F(31, 56.4) = 1.09322</b>				
<b>with p-value = P(F(31, 56.4) &gt; 1.09322) = 0.377455</b>				
<b>Pesaran CD test for cross-sectional dependence</b>				
<b>Test statistic: z = -0.889803,</b>				
<b>with p-value = P( z  &gt; -0.889803) = 0.374</b>				
<b>Average absolute correlation = 0.420</b>				

جدول رقم (٣) نموذج التأثيرات العشوائية اختبار التحقق الإحصائي للفرض الأول. المصدر: من إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي.

Model 2: Random-effects (GLS), using 192 observations				
Included 32 cross-sectional units				
Time-series length = 6				
Dependent variable: x12				
Robust (HAC) standard errors				
	coefficient	std. error	z	p-value
const	2266.04	745.472	3.040	0.0024 ***
x	0.0304026	0.145132	0.2095	0.8341
Mean dependent var	2325.068	S.D. dependent var	9940.333	
Sum squared resid	1.89e+10	S.E. of regression	9939.279	
Log-likelihood	-2039.151	Akaike criterion	4082.302	
Schwarz criterion	4088.817	Hannan-Quinn	4084.940	
'Between' variance = 0				
'Within' variance = 9.92187e+007				
theta used for quasi-demeaning = 0				
corr(y,yhat)^2 = 0.000212101				
Joint test on named regressors -				
Asymptotic test statistic: Chi-square(1) = 0.0438829				
with p-value = 0.834072				
Breusch-Pagan test -				
Null hypothesis: Variance of the unit-specific error = 0				
Asymptotic test statistic: Chi-square(1) = 0.0516688				
with p-value = 0.820184				
Hausman test -				
Null hypothesis: GLS estimates are consistent				
Asymptotic test statistic: Chi-square(1) = 9.84034				
with p-value = 0.00170726				
Pesaran CD test for cross-sectional dependence				
Test statistic: z = -0.840504,				
with p-value = P( z  > -0.840504) = 0.401				
Average absolute correlation = 0.422				

جدول رقم (٤) نموذج التأثيرات الثابتة اختبار التحقق الإحصائي للفرض الثاني. المصدر: من إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي.

Model 3: Fixed-effects, using 192 observations			
Included 32 cross-sectional units			
Time-series length = 6			
Dependent variable: x13			
Robust (HAC) standard errors			
coefficient	std. error	t-ratio	p-value
const	0.00522821	2.86237e-05	182.7
			1.42e-048 ***
	-1.64907e-05	2.37500e-05	-0.6943
			0.4926
Mean dependent var	0.005208	S.D. dependent var	0.072169
Sum squared resid	0.833332	S.E. of regression	0.072395
LSDV R-squared	0.162305	Within R-squared	0.000002
Log-likelihood	249.7864	Akaike criterion	-433.5728
Schwarz criterion	-326.0755	Hannan-Quinn	-390.0356
	-0.241383	Durbin-Watson	2.400010
Joint test on named regressors -			
Test statistic: F(1, 31) = 0.482115			
with p-value = P(F(1, 31) > 0.482115) = 0.492637			
Robust test for differing group intercepts -			
Null hypothesis: The groups have a common intercept			
Test statistic: Welch F(31, nan) = nan			
with p-value = P(F(31, nan) > nan) = 1.79769e+308			
Pesaran CD test for cross-sectional dependence			
Test statistic: z = -0.٣٦٢٠٢٥٣,			
with p-value = P( z  > -0.889803) = 0.٨٥٣			
Average absolute correlation = 0.٦20			

جدول رقم (٥) نموذج التأثيرات العشوائية اختبار التحقق الإحصائي للفرض الثاني. المصدر: من إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي.

Model 4: Random-effects (GLS), using 192 observations				
Included 32 cross-sectional units				
Time-series length = 6				
Dependent variable: x13				
Robust (HAC) standard errors				
	coefficient	std. error	z	p-value
const	0.00530749	0.00532062	0.9975	0.3185
y	-8.22722e-05	8.57870e-05	-0.9590	0.3375
Mean dependent var	0.005208	S.D. dependent var	0.072169	
Sum squared resid	0.994741	S.E. of regression	0.072167	
Log-likelihood	232.7895	Akaike criterion	-461.5791	
Schwarz criterion	-455.0641	Hannan-Quinn	-458.9405	
'Between' variance = 2.2264e-005				
'Within' variance = 0.00524108				
theta used for quasi-demeaning = 0.0125054				
corr(y,yhat)^2 = 5.09077e-005				
Joint test on named regressors -				
Asymptotic test statistic: Chi-square(1) = 0.919735				
with p-value = 0.337545				
Breusch-Pagan test -				
Null hypothesis: Variance of the unit-specific error = 0				
Asymptotic test statistic: Chi-square(1) = 0.013574				
with p-value = 0.90725				
Hausman test -				
Null hypothesis: GLS estimates are consistent				
Asymptotic test statistic: Chi-square(1) = 0.99088				
with p-value = 0.319527				
Pesaran CD test for cross-sectional dependence				
3,٣٦٢٠.٢٥ Test statistic: z = -0.				
٨٥٣ with p-value = P( z  > -0.889803) = 0.				
20٦ Average absolute correlation = 0.				

جدول رقم (٦) نموذج التأثيرات الثابتة اختبار التحقق الإحصائي للفرض الثالث. المصدر: من إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي.

Model 5: Fixed-effects, using 192 observations				
Included 32 cross-sectional units				
Time-series length = 6				
Dependent variable: x14				
Robust (HAC) standard errors				
	coefficient	std. error	t-ratio	p-value
const	0.352876	0.0363676	9.703	6.55e-011 ***
z	-1.65166e-05	4.01112e-06	-4.118	0.0003 ***
Mean dependent var	0.203125	S.D. dependent var	0.403377	
Sum squared resid	23.78153	S.E. of regression	0.386742	
LSDV R-squared	0.234782	Within R-squared	0.067391	
Log-likelihood	-71.93192	Akaike criterion	209.8638	
Schwarz criterion	317.3612	Hannan-Quinn	253.4011	
rho	-0.340847	Durbin-Watson	2.256539	
Joint test on named regressors -				
Test statistic: F(1, 31) = 0,019554				
with p-value = P(F(1, 31) > 16.9554) = 0.000263101				
Robust test for differing group intercepts -				
Null hypothesis: The groups have a common intercept				
Test statistic: Welch F(31, 56.6) = 1.9823				
with p-value = P(F(31, 56.6) > 1.9823) = 0.0126567				
Pesaran CD test for cross-sectional dependence				
Test statistic: z = 0.498306,				
with p-value = P( z  > 0.498306) = 0.618				
Average absolute correlation = 0.399				

جدول رقم (٧) نموذج التأثيرات العشوائية اختبار التحقق الإحصائي للفرض الثالث. المصدر: من إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي.

Model 6: Random-effects (GLS), using 192 observations				
Included 32 cross-sectional units				
Time-series length = 6				
Dependent variable: x14				
Robust (HAC) standard errors				
	coefficient	std. error	z	p-value
const	0.300188	0.0585072	5.131	2.89e-07 ***
z	-1.07054e-05	3.66060e-06	-2.924	0.0035 ***
Mean dependent var	0.203125	S.D. dependent var	0.403377	
Sum squared resid	30.29960	S.E. of regression	0.398292	
Log-likelihood	-95.18555	Akaike criterion	194.3711	
Schwarz criterion	200.8861	Hannan-Quinn	197.0097	
'Between' variance = 0.00277995				
'Within' variance = 0.149569				
theta used for quasi-demeaning = 0.0514904				
Corr (y,yhat)^2 = 0.0251216				
Joint test on named regressors -				
Asymptotic test statistic: Chi-square(1) = 8.55268				
with p-value = 0.00345014				
Breusch-Pagan test -				
Null hypothesis: Variance of the unit-specific error = 0				
Asymptotic test statistic: Chi-square(1) = 1.10643				
with p-value = 0.29286				
Hausman test -				
Null hypothesis: GLS estimates are consistent				
Asymptotic test statistic: Chi-square(1) = 11.1502				
with p-value = 0.000840248				
Pesaran CD test for cross-sectional dependence				
Test statistic: z = 0.497718,				
with p-value = P( z  > 0.497718) = 0.619				
Average absolute correlation = 0.404				

جدول رقم (٨) اختبار Kendall's tau لارتباط متغيرات فروض البحث. المصدر: من إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي.

رقم الفرض	قيمة معامل الارتباط	p- value
الأول	٠,٥٤٥٦٨٦٦٣	٠,٠٠٠٠
الثاني	٠,١٢٣٠٣٣٧٥	٠,٠١٨٠
الثالث	٠,٠٥٩٣٢٧١	٠,٣٠٢٠



---

---

**Analyzing of the Effects of External Auditor's Adoption of Business Ethics on His Relationship with Related Parts to Audit Report, The reflection of this Adoption on his Responsibility on Joint Audit – An Applied Study**

*By*

*Dr. Hasssan Shalakamy Mahmoud*

**Abstract:**

The aim of this study is to analyze the effects of external auditor's adoption of business ethics on his relationship with related parts with audit report such as audit committee and the reflection of this adoption on his responsibility in the joint audit. to achieve this goal it carried out a theoretical study to analyze the nature of the relationships among research variables , it also carried out an applied study to check the statistical realization of study's assumptions , this study reached a group of conclusions such as the more increasing in auditor's adoption of business ethics on his relation with related parts to joint audit report , the more clearing in his responsibility in joint audit , it recommends with the necessity for audit committee to supervise on the processes of joint audit.

**Key words:**

External's adoption of business ethics, related parts to joint audit report , type and scope of auditor's responsibility in joint audit.