



نموذج مقترح لقياس آثار تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال على جودة المراجعة وسمعة المراجع: دراسة تطبيقية

إعداد

د. حسن شلقامي محمود حمد

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة – جامعة بني سويف

hassanahmad648@yahoo.com

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية

كلية التجارة – جامعة دمياط

المجلد الثالث - العدد الأول – الجزء الثاني - يناير ٢٠٢٢

التوثيق المقترح وفقا لنظام APA:

حمد، حسن شلقامي محمود (٢٠٢٢). نموذج مقترح لقياس آثار تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال على جودة المراجعة وسمعة المراجع دراسة تطبيقية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، ٢(١)٣، ٢٠١-٢٠٠.

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

نموذج مقترح لقياس أثار تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال على جودة المراجعة وسمعة المراجع: دراسة تطبيقية

د. حسن شلغامي محمود حمد

ملخص البحث:

استهدفت الدراسة اقتراح نموذج لقياس أثار تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال على كل من جودة المراجعة كمتغير وسيط وسمعة المراجع كمتغير تابع، وكذلك اقتراح مجموعة من الإرشادات لتوجيه تلك العلاقات نحو تحسين سمعة المراجع، ولتحقيق هذا الهدف تم إجراء دراسة تطبيقية على عينة مكونة من ست شركات مسجلة بالبورصة المصرية تم اختيارها بناء على مقاييس معينة مثل حجم مكتب المراجعة القائم بمراجعة كل شركة، ومدى لجوء الإدارة إلى اتباع الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح من خلال حسابات الاستحقاقات الاختيارية، ومدى التزام الإدارة بالثبات في عرض القوائم المالية، ودورية تقرير المراجعة النظيف، ومكتبين من مكاتب المراجعة الخارجية تم اختيارها بناء على مقاييس تعكس تحقيق سمعة المراجع مثل حجم مكتب المراجعة، ومدى اشتراك المراجع في الأعمال المالية العامة، والقضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة، وإجمالي إيرادات المكتب السنوية وذلك لاختبار التحقق الإحصائي لفروض تلك الدراسة، وتتمثل أهم نتائج الدراسة في ضرورة العمل على تزويد المستثمرين بالمعلومات عن مكاتب المراجعة من حيث الحجم، والخبرة، والسمعة، والأعمال العامة التي يشترك في القيام بها، وتطور أسعار أسهم المنشآت التي يقوم بمراجعتها، كما تتمثل أهم توصياتها في ضرورة مراعاة أن تتم جميع مراحل الخدمة الاستشارية بين المراجع والمنشأة من خلال لجنة المراجعة.

الكلمات المفتاحية:

أخلاقيات الأعمال، جودة المراجعة، سمعة المراجع، زملاء مهنة المراجعة، عميل المراجعة، مستخدمى القوائم المالية وتقرير المراجعة، لجان المراجعة، الإرشادات التوجيهية.

مقدمة البحث:

تلقى أخلاقيات الأعمال اهتماماً بالغاً من قبل الباحثين والمهنيين وذلك للرغبة نحو تحقيق الربحية والاستدامة للمنظمات، كما تلعب أخلاقيات الأعمال دوراً فعالاً في اتخاذ القرارات وتحقيق قيادة فعالة بالمنظمة. (Nnah , 2019)

وأشارت دراسة (Mirzay & Others , 2020) إلى أن الثقافة المهنية للمراجع الخارجي تمثل جزءاً أساسياً من العوامل التي تحافظ على استقلاليته، وتشمل تلك الثقافة إدراكه للمستجدات المهنية في مجال المراجعة وإمامه بتوجهات إدارة عميل المراجعة. وتعتبر جودة المراجعة عن قدرة المراجع على اكتشاف والتقرير عن الأخطاء الموجودة بالقوائم المالية ومنع تضليل الإدارة لمستخدمى تلك القوائم؛ وبالتالي فإنها تؤدي إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة ومستخدمى القوائم المالية. (Ndubuisi & Others, 2017).

وتنعكس جودة المراجعة بالإيجاب على سمعة وشهرة المراجع من خلال إعطاء تأكيدات بأن الخدمات التي يقدمها مكتب المراجعة تتماشى مع المتطلبات المهنية ومعايير المراجعة، كما تنعكس على زيادة الطلب على خدمات المراجعة من ذلك المكتب واكتسابه عملاء جدد أو على الأقل المحافظة على العملاء الحاليين خاصة في ظل المنافسة. (شابط ٢٠٢٠).

وتمثل العلاقة بين مهنة المراجعة الخارجية وقواعد أخلاقيات الأعمال علاقة حيوية من الضروري تأصيلها والبحث فيها وذلك لتعدد الأطراف التي ترتبط بتلك العلاقة، وتتمثل تلك الأطراف في زملاء المهنة، وعميل المراجعة، ولجان المراجعة، وفريق عمل المراجعة، وإدارة المنشأة محل المراجعة، ومستخدمي التقارير المالية وتقارير المراجعة بما يؤدي في النهاية إلى تعظيم جودة المراجعة وتحسين سمعة المراجع.

إن تبني المراجع الخارجي قواعد أخلاقيات الأعمال يمثل الأساس في تعزيز الثقة بينه وبين زملاء المهنة حيث تتطلب تلك القواعد أن يراعي المراجع الخارجي سلوكيات معينة في ضوء علاقته بزملائه في المهنة من حيث عدم قبول عملية مراجعة كانت معروضة على زميله قبل أن ينهي زميله العلاقة مع العميل في هذا الشأن، وعدم مساومة العميل في هذه العملية؛ وبالتالي المحافظة على نزاهة العلاقة بين المراجع الخارجي وزملائه في المهنة بما يؤدي في النهاية إلى تعظيم جودة المراجعة وتحسين سمعة المراجع من وجهة نظر زملاء مهنة المراجعة.

ويؤدي تبني المراجع الخارجي قواعد أخلاقيات الأعمال إلى تعزيز الثقة بينه وبين لجنة المراجعة بالمنشأة محل المراجعة من حيث النزاهة والثقة في التعيين وتحديد أتعابه وعزله، حيث يتم تعيينه لمتعته بمقومات معينة وتميزه بتبني قواعد أخلاقيات الأعمال، كما يتم تحديد أتعابه في ضوء عوامل معينة تدور حول ما تتطلبه عملية المراجعة من مهام ومجهود وفي نفس الوقت بقوة التفاوض والثقة من جانب المراجع حيث يقوم بتغليب الجانب الأخلاقي على الجانب المالي بما يؤدي في النهاية إلى تعظيم جودة المراجعة وتحسين سمعة المراجع من وجهة نظر لجان المراجعة.

وفي ضوء علاقة قواعد أخلاقيات الأعمال بعلاقة المراجع الخارجي وإدارة المنشأة محل المراجعة يؤثر تبني المراجع الخارجي لتلك القواعد في محافظة المراجعة على استقلاليتها عن الإدارة، ويبرز ذلك التأثير في زيادة قدرة المراجع عن اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، وتخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة ومستخدمي القوائم المالية، بما يؤدي إلى المحافظة على الثقة في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وتعظيم جودة المراجعة وتحسين سمعة المراجع من وجهة نظر مستخدمي التقارير المالية.

كما أن تبني المراجع الخارجي قواعد أخلاقيات الأعمال يعزز الثقة بين المراجع وعميل 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 تعظيم جودة المراجعة وتحسين سمعة المراجع من وجهة نظر عميل المراجعة.

وفي ضوء علاقة قواعد أخلاقيات الأعمال بعلاقة المراجع الخارجي ومستخدمي التقارير المالية وتقارير المراجع يمكن القول أن تبني المراجع لتلك القواعد يؤدي إلى زيادة ثقة

هؤلاء المستخدمين في ما تتضمنه القوائم والتقارير المالية من معلومات تساهم في ترشيد ودقة القرارات المالية والاستثمارية (Onuora & O. 2015) بما يؤدي في النهاية إلى تعظيم جودة المراجعة وتحسين سمعة المراجع من وجهة نظر المحللين الماليين والمستثمرين.

كما أن تبني المراجع لتلك القواعد يؤدي إلى تقليل أو منع حدوث الأزمات المالية وذلك لمنع تضليل مستخدمي المعلومات المالية وتعريفهم بنتيجة النشاط والمركز المالي الحقيقيين مما يؤدي 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)

مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في القصور في تحليل العلاقة بين أخلاقيات الأعمال وجودة المراجعة وسمعة المراجعة، لذلك تبرز الفجوة البحثية في ضرورة اقتراح نموذج لقياس آثار تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال كمتغير مستقل على كل من جودة المراجعة كمتغير وسيط وسمعة المراجع كمتغير تابع وذلك في ضوء علاقة المراجع بمتغيرات معينة، وكذلك اقترح بمجموعة من الإرشادات لتوجيه تلك العلاقات نحو تعظيم جودة المراجعة وتحسين سمعة المراجع، ويجب الإطار المقترح عن التساؤلات التالية:

(١) ما هي طبيعة العلاقة بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بزلاء المهنة وكل من جودة المراجعة وسمعة المراجع، وما هي مقاييس جودة المراجعة في هذا الشأن، وما هي الإرشادات اللازمة لتوجيه تلك العلاقة نحو تعظيم جودة المراجعة وتحسين سمعة المراجع؟

(٢) ما هي طبيعة العلاقة بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بعميل المراجعة وكل من جودة المراجعة وسمعة المراجع، وما هي مقاييس جودة المراجعة في هذا الشأن، وما هي الإرشادات اللازمة لتوجيه تلك العلاقة نحو تعظيم جودة المراجعة وتحسين سمعة المراجع؟

(٣) ما هي طبيعة العلاقة بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بلجنة المراجعة بالمنشأة محل المراجعة وكل من جودة المراجعة وسمعة المراجع، وما هي مقاييس جودة المراجعة في هذا الشأن، وما هي الإرشادات اللازمة لتوجيه تلك العلاقة نحو تعظيم جودة المراجعة وتحسين سمعة المراجع؟

(٤) ما هي طبيعة العلاقة بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بالأطراف الأخرى من مستخدمي القوائم المالية وكل من جودة المراجعة وسمعة المراجع، وما هي مقاييس جودة المراجعة في هذا الشأن، وما هي الإرشادات اللازمة لتوجيه تلك العلاقة نحو تعظيم جودة المراجعة وتحسين سمعة المراجع؟

(٥) ما هي طبيعة العلاقة بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بفريق المراجعة وكل من جودة المراجعة وسمعة المراجع، وما هي مقاييس جودة المراجعة في

هذا الشأن، وما هي الإرشادات اللازمة لتوجيه تلك العلاقة نحو تعظيم جودة المراجعة وتحسين سمعة المراجع؟

(٦) ما هي طبيعة العلاقة بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء محافظة المراجع على استقلاله وكل من جودة المراجعة وسمعة المراجع، وما هي مقاييس جودة المراجعة في هذا الشأن، وما هي الإرشادات اللازمة لتوجيه تلك العلاقة نحو تعظيم جودة المراجعة وتحسين سمعة المراجع؟

هدف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في اقتراح نموذج لقياس آثار تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال كمتغير مستقل على كل من جودة المراجعة كمتغير وسيط وسمعة المراجع كمتغير تابع وذلك في ضوء علاقته بمتغيرات معينة، وكذلك اقتراح مجموعة من الإرشادات لتوجيه تلك العلاقات نحو تعظيم جودة المراجعة وتحسين سمعة المراجع، ويتفرع من هذا الهدف الأهداف الفرعية التالية:

(١) تحديد طبيعة العلاقة بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بزلاء المهنة وكل من جودة المراجعة وسمعة المراجع، ومقاييس جودة المراجعة في هذا الشأن، والإرشادات اللازمة لتوجيه تلك العلاقة نحو تعظيم جودة المراجعة وتحسين سمعة المراجع.

(٢) تحديد طبيعة العلاقة بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بعميل المراجعة وكل من جودة المراجعة وسمعة المراجع، ومقاييس جودة المراجعة في هذا الشأن، والإرشادات اللازمة لتوجيه تلك العلاقة نحو تعظيم جودة المراجعة وتحسين سمعة المراجع.

(٣) تحديد طبيعة العلاقة بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بلجنة المراجعة بالمنشأة محل المراجعة وكل من جودة المراجعة وسمعة المراجع، ومقاييس جودة المراجعة في هذا الشأن، والإرشادات اللازمة لتوجيه تلك العلاقة نحو تعظيم جودة المراجعة وتحسين سمعة المراجع.

(٤) تحديد طبيعة العلاقة بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بمستخدمي القوائم المالية وكل من جودة المراجعة وسمعة المراجع، ومقاييس جودة المراجعة في هذا الشأن، والإرشادات اللازمة لتوجيه تلك العلاقة نحو تعظيم جودة المراجعة وتحسين سمعة المراجع.

(٥) تحديد طبيعة العلاقة بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بفريق المراجعة وكل من جودة المراجعة وسمعة المراجع، ومقاييس جودة المراجعة في هذا الشأن، والإرشادات اللازمة لتوجيه تلك العلاقة نحو تعظيم جودة المراجعة وتحسين سمعة المراجع.

(٦) تحديد طبيعة العلاقة بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء محافظة المراجع على استقلاله وكل من جودة المراجعة وسمعة المراجع، ومقاييس جودة المراجعة في هذا

الشأن، والإرشادات اللازمة لتوجيه تلك العلاقة نحو تعظيم جودة المراجعة وتحسين سمعة المراجع.

وقد تعددت الدراسات التي تناولت أخلاقيات الأعمال، وجودة المراجعة، وسمعة المراجع، حيث اختبرت دراسة (نصر، الصيرفي، ٢٠١٥) أثر مستوى الالتزام الأخلاقي للمحاسب المالي على جودة التقارير المالية بالتطبيق على بعض الشركات المصرية المقيدة بالبورصة، وخلصت 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، وتوصلت دراسة (Gheraia & Others, 2019) إلى أن هناك علاقة إيجابية بين أخلاقيات الأعمال والوفاء بالمسئولية الاجتماعية للمنشأة.

وتوصلت دراسة (Barrainkua & Pike 2018) إلى أن هناك عوامل متعددة تؤثر على مراعاة المراجع للنواحي الأخلاقية عند أداء عملية المراجعة أهمها استقلالية المراجع، ومدى وجود منظمات مهنية لتقييم أداء المراجع، ومدى وجود قواعد تنظم عملية المراجعة، وبهدف التعرف على مدى التزام المراجعين بقواعد السلوك المهني خلصت دراسة (Ahmed, 2018 & Hmidi) إلى أن مراجعي الحسابات يلتزمون بدرجة كبيرة جداً بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي وهي النزاهة والموضوعية، والكفاءة المهنية اللازمة، والسرية، والسلوك المهني.

وفي مجال أثر الأخلاقيات المهنية للمحاسبة على جودة خدمات التأكيد أوضحت دراسة (Onuora & O. 2015) أن تباع المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال يعظم من استقلاليته ويعزز الثقة في المعلومات المنشورة بالقوائم المالية بما يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة، كما توصلت دراسة (Khovrak, & Kazyarchuk 2018)، ودراسة (Nasrabadi, & Arbabian, 2015) إلى أن تمسك المراجع الخارجي بأخلاقيات الأعمال من شأنه أن يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة بشكل عام وجودة مراجعة التدفقات النقدية بشكل خاص.

وفي ضوء العلاقة بين أخلاقيات الأعمال واستدامة المنظمة أشارت دراسة (Nnah, 2019) إلى أن هناك علاقة إيجابية بين أخلاقيات الأعمال واستدامة المنظمة في مجال الصناعة التي تنتمي إليها، وأن هناك علاقة عكسية بين أخلاقيات الأعمال وقشل الصناعة.

ومن ناحية أخرى وفي مجال الوقوف على تهديدات استقلال المراجع كأحد القواعد الرئيسية لأخلاقيات الأعمال أشارت دراسة (Mirzay & Others, 2020) إلى أن الخدمات بخلاف المراجعة تلعب دوراً رئيسياً وتعتبر متغيراً حيوياً من حيث التأثير على استقلال المراجع.

واختبرت دراسة (Aronmwan & Others 2013) العلاقة بين سمعة مكتب المراجعة وجودة المراجعة بالتطبيق على الشركات التجارية المسجلة ببورصة نيجيريا، وقد خلصت إلى أن هناك علاقة إيجابية حيوية بين سمعة مكتب المراجعة وجودة المراجعة، وفي مجال أثر سمعة مكتب المراجعة على إدارة الأرباح بالبنوك خلصت دراسة كل من (Hadrich, 2015)، (Kanagaretnam & Others 2020) إلى أن هناك علاقة عكسية بين كل من سمعة

مكتب المراجعة ووجهة نظر مراجع مؤهل علمياً وعملياً وبين إدارة الأرباح، كما خلصت دراسة (Chersan , 2019) إلى أن جودة المراجعة تعتبر متغيراً تابعاً في كل من التدريب المهني للمراجع وحجم مكتب المراجعة.

وفي نفس الاتجاه توصلت دراسة (Rothenberg & A. , 2016) إلى أن هناك علاقة إيجابية بين عدم وفاء المراجع بمسئوليته القانونية المحددة في معايير المراجعة كحد أدنى كمتغير مستقل وخسائر شهرته كمتغير تابع، وخلصت دراسة (أسعد ٢٠١٧) إلى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين السلوك الأخلاقي للمراجعين في بيئة المراجعة السعودية وبين كل من سنوات الخبرة، والعمر، والحالة الاجتماعية من ناحية أخرى.

وبخصوص العلاقة بين لجان المراجعة وتحسين جودة المراجعة الخارجية أوضحت دراسة (العريبي وآخرون ٢٠١٤) أن هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين فاعلية لجان المراجعة كمتغير مستقل وجودة المراجعة، بينما اختبرت دراسة (broberg & Others 2017) أثر ضغوط موازنة الوقت لمكتب المراجعة على جودة المراجعة بالشركات السودانية، وخلصت إلى أن هناك علاقة عكسية بين ضغوط موازنة الوقت لمكتب المراجعة وجودة المراجعة، وأشارت دراسة (Ndubuisi & Others 2017) إلى أن هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة وكل من استقلال المراجع، وحجم مكتب المراجعة، وطول فترة علاقة المراجع بعميل المراجعة.

وأشارت دراسة (Pritama & Others 2017) إلى أن هناك علاقة إيجابية بين جودة المراجعة كمتغير تابع وكل من خبرة المراجع، واستقلاله، وتخطيط المراجعة، والإشراف على أعمال المراجعة، وأن كل من العناية المهنية الواجبة، وضغوط الوقت، وضغوط الموازنة لها تأثير على جودة المراجعة، في حين أوضحت دراسة (Mutiarra & Others 2018) أن لكل من حجم المنشأة، ونتائج أعمالها من ربح أو خسارة تأثير سلبي وحيوي على تأخير تقرير المراجع الخارجي، وأن كل من حجم المنشأة، وملاءتها المالية ليس لهما تأثير جوهري على تأخير ذلك التقرير.

واختبرت دراسة (حسن ٢٠١٩) آثار العوامل المحددة لجودة المراجعة الخارجية على تدعيم حوكمة الشركات المصرية، وخلصت إلى أن هناك علاقة إيجابية بين العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والتي تتمثل في عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة، وعوامل مرتبطة بعميل المراجعة، وعوامل مرتبطة بفريق العمل وبين حوكمة الشركات المصرية، وتوصلت دراسة (عامر ٢٠٢٠) إلى التأثير الإيجابي لكل من استقلال المراجع، وكفاءته العلمية، وسمعته، وأخلاق المهنة، وحوكمة الشركات على جودة المراجعة الخارجية، وفي نفس الاتجاه توصلت دراسة (A. & Ayobami 2020) إلى أن أطراف الحوكمة تؤثر بشكل واضح على جودة المراجعة.

وفيما يتعلق بآثار كل من الجدارة المهنية، والخبرة، والاستقلال، والعناية المهنية الواجبة، والموضوعية، وأخلاقيات المراجع الخارجي على جودة المراجعة أوضحت دراسة كل من (kertar & Others 2019) ، (Rahardjo 2017) أن هناك علاقة طردية بين جودة المراجعة كمتغير تابع وبين المتغيرات التالية مرتبة حسب أهميتها النسبية: الجدارة المهنية – العناية المهنية الواجبة – الموضوعية – الخبرة – الاستقلال – النواحي الأخلاقية.

وبخصوص أثر جودة المراجعة كمتغير مستقل على متغيرات تابعة أخرى أشارت دراسة (Ching & Others 2015) إلى أنه كلما تحسنت جودة المراجعة كلما انخفضت إدارة الأرباح فيما يتعلق بالاستحقاقات الاختيارية وزيادة ثقة المستثمر في المعلومات المنشورة بالقوائم المالية، وأشارت دراسة (يوسف، وأحمد ٢٠١٦) إلى أن التأهيل العلمي للمراجع وإلمامه بمعايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها يمثلان الأهمية النسبية الأولى من حيث التأثير على الأداء المهني لمكتب المراجعة، وأوضحت دراسة (Usman & Others 2020) أن هناك علاقة طردية بين جودة المراجعة وأداء المنشأة في الأسواق قوية المنافسة، بينما تكون تلك العلاقة عكسية في الأسواق ضعيفة المنافسة.

وتوصلت دراسة (مشابط ٢٠٢٠) إلى أن هناك علاقة إيجابية بين جودة المراجعة وسلامة رأي مراقب الحسابات بشأن استمرارية المنشأة، حيث يكون رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية سليماً عندما تتحقق جودة المراجعة.

ومن ناحية أخرى أشارت دراسة (Abozaid & Others , 2020) إلى أن واضعي السياسات والقوانين يؤثران على العلاقة بين جودة المراجعة والإفصاحات غير المالية، وأن الشركات التي لديها أداء مالي قوي تزيد من الإفصاحات الإخبارية، في حين أشارت دراسة (يوسف، وأحمد ٢٠١٦) إلى أن التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي وإلمامه بمعايير المحاسبة والمراجعة يمثلان الأهمية النسبية الأولى من حيث التأثير على الأداء المهني لمكتب المراجعة، وتوصلت دراسة (Wijaya , 2020) إلى وجود علاقة إيجابية بين جودة المراجعة كمتغير مستقل وقيمة المنشأة بالنسبة للشركات الصناعية المسجلة ببورصة الأوراق المالية باندونيسيا.

ومن تحليل الدراسات السابقة في هذا المجال يلاحظ أن تلك الدراسات لم تتناول العلاقات بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال والأثر على كل من جودة المراجعة وسمعة المراجع في ضوء علاقته بما يلي:

(١) زملاء المهنة لذلك يتم صياغة الفرض الأول للدراسة الحالية والذي يقضي بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بزملاء المهنة وبين كل من جودة المراجعة وسمعة المراجع.

(٢) عميل المراجعة لذلك يتم صياغة الفرض الثاني للدراسة الحالية والذي يقضي بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بعميل المراجعة وبين كل من جودة المراجعة وسمعة المراجع.

(٣) لجنة المراجعة لذلك يتم صياغة الفرض الرابع للدراسة الحالية والذي يقضي بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بلجنة المراجعة وبين كل من جودة المراجعة وسمعة المراجع.

(٤) الأطراف الأخرى من مستخدمي القوائم المالية لذلك يتم صياغة الفرض الخامس للدراسة الحالية والذي يقضي بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بالأطراف الأخرى من مستخدمي القوائم المالية وبين كل من جودة المراجعة وسمعة المراجع.

(٥) فريق المراجعة لذلك يتم صياغة الفرض السادس للدراسة الحالية والذي يقضي بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بفريق المراجعة وكل من جودة المراجعة وبين كل من جودة المراجعة وسمعة المراجع.

(٦) محافظة المراجع على استقلاله لذلك يتم صياغة الفرض السادس للدراسة الحالية والذي يقضي بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء محافظة المراجع على استقلاله وكل من جودة المراجعة وبين كل من جودة المراجعة وسمعة المراجع.

منهجية البحث:

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

(١) المنهج الاستقرائي ومنهج تحليل المحتوى: قام الباحث باستقراء الكتابات المحاسبية في مجال أخلاقيات الأعمال، وجودة المراجعة، وسمعة المراجع، كما قام باستخدام منهج تحليل المحتوى لتلك الكتابات وذلك لتجميع المعلومات عن العناصر الرئيسية للبحث وتحليلها وتفسيرها لبناء نموذج نظري يتضمن آثار تبني المراجع قواعد أخلاقيات الأعمال على جودة المراجعة كمتغير وسيط وسمعة المراجع كمتغير تابع وذلك في ضوء علاقة المراجع بمتغيرات معينة، والإرشادات اللازمة لتوجيه تلك العلاقات نحو تحسين سمعة المراجع.

(٢) المنهج الاستنباطي: ويتم من خلال إجراء دراسة تطبيقية على عينة مكونة من عدد من الشركات المسجلة بالبورصة المصرية تم اختيارها بناء على مقاييس تعكس تحقيق جودة المراجعة بتلك الشركات، وعدد من مكاتب المراجعة الخارجية تم اختيارها بناء على مقاييس تعكس تحقيق سمعة المراجع مثل حجم مكتب المراجعة.

حدود البحث:

يقتصر البحث على تحليل العلاقة بين أخلاقيات الأعمال وجودة المراجعة وسمعة المراجع على مكاتب المراجعة كبيرة الحجم المسجلة بالبورصة؛ وبالتالي لا تدخل المكاتب متوسطة وصغيرة الحجم في التحليل.

خطة البحث:

تحقيقاً لأهداف البحث يقترح تناول موضوعاته على النحو التالي:

- (١) أخلاقيات الأعمال وجودة المراجعة وسمعة المراجع.
- (٢) قياس آثار تبني المراجع أخلاقيات الأعمال على جودة المراجعة وسمعة المراجع (نموذج مقترح).
- (٣) الدراسة التطبيقية.

(١) أخلاقيات الأعمال وجودة المراجعة وسمعة المراجع:

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الالتزامات الاخلاقية بأنها مجموعة المبادئ والقواعد والتغييرات والأحكام التي تمثل نصوصاً تعبر عن المسؤولية التي تشكل إطاراً عاماً للقواعد التي تحكم السلوك بشكل دقيق محدد للمسؤوليات المذكورة ضمن المبادئ والقواعد والتغييرات والتي تعد توجيهات حول نطاق تطبيق القواعد من دون أن تحد منها كذلك تلخص تطبيقات التغييرات والأوضاع والحالات الطبيعية. (Al qtaish & Others , 2014).

وتتمثل أهم أهداف ميثاق أخلاقيات الأعمال فيما يلي: (شحة ٢٠١٦)

(١) الإفصاح للجمهور وكافة المهتمين بشئون المهنة عن مكونات ومعايير آداب وسلوك المهنة التي تحكم تصرفات أعضاء المهنة.

(٢) المحافظة على سمعة المهنة وكرامتها من خلال تأكيد الالتزام بأداء العمل المهني طبقاً للمعايير المهنية والاخلاقية وبالتالي تجنب الوقوع في الخطأ الذي قد يؤدي إلى مقاضاة أعضاء المهنة مما يضر بسمعتهم وسمعة المهنة بأكملها.

(٣) بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات الأعضاء من العملاء وغيرهم من الطوائف والجهات المتعددة بالالتزام بمعايير فنية ومستويات علمية ومهنية رفيعة.

(٤) الارتقاء بأداء المحاسب والمراجع بالشكل الذي يضمن جودة عالية في الأداء بما يؤدي إلى القضاء على عدم تماثل المعلومات بين الإدارة ومستخدمي كل من التقارير المالية وتقرير المراجع.

(٥) العمل على اكتساب ثقة المجتمع من خلال تقديم معلومات موثوقة تخدم متخذي القرار والأطراف الأخرى ذوي العلاقة.

وتعتبر الجدارة المهنية واستقلال المراجع، وحجم مكتب المراجعة من أهم العوامل الحرجة من حيث التأثير على جودة المراجعة، كما تزداد أهمية جودة المراجعة في البنوك نظراً لزيادة حدة المنافسة بها. (Al- Khaddah & Others 2013)، كما أشارت دراسة (SMLL , 2016) إلى أن جودة المراجعة تتأثر بكل من حجم ومكونات ومؤهلات وخبرة أعضاء لجنة المراجعة، وتخصص المراجع في صناعة العميل، وخبرة المراجع.

وأشارت دراسة (SMLL , 2016) إلى أن هناك علاقة عكسية بين جودة المراجعة وحدوث الأزمات المالية مثل أزمة انهيار شركة إنرون، حيث أنه كلما ارتفعت جودة المراجعة كلما انخفضت نسبة حدوث الأزمات المالية والعكس صحيح، كما أشارت إلى أن تحسين جودة المراجعة يترتب عليها تخفيض عدم تماثل المعلومات بين إدارة المشروع وأصحاب المصالح مع المنشأة.

وأوضحت دراسة (Wakil & Others 2020) أن هناك علاقة إيجابية بين استقلال المراجع وجودة المراجعة، كما خلصت دراسة ((Gul & Others , 2013) إلى أن جودة المراجعة تعتبر متغيراً تابعاً في كل من حجم مكتب المراجعة وخبرة المراجع.

وفي مجال أثر جودة المراجعة على موثوقية المعلومات أشارت دراسة كل من (Ardelean 2013)، (Zalata & Others 2020) إلى أن جودة المراجعة تلعب دوراً رئيسياً في التحقق من أن المعلومات المنشورة بالقوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية؛ وبالتالي تزيد من موثوقية تلك المعلومات ومن ثم زيادة معدل التصنيف الائتماني للمنشأة، وأن هناك علاقة إيجابية بين طول الفترة التي يظل يقوم المراجع خلالها بمراجعة حسابات المنشأة ومعدل التصنيف الائتماني لها.

وأشارت دراسة كل من (SMLL 2016)، (Raak & thurheimer 2016) إلى أن جودة الأرباح المحاسبية تتأثر بكل من حجم مكتب المراجعة، وسمعة مكتب المراجعة، ووجود لجنة المراجعة في المنشأة محل المراجعة، كما توصلت دراسة (Blandon , & Others 2019) إلى أن طول فترة المراجعة في حدود عشر سنوات يترتب عليها تحسين جودة المراجعة.

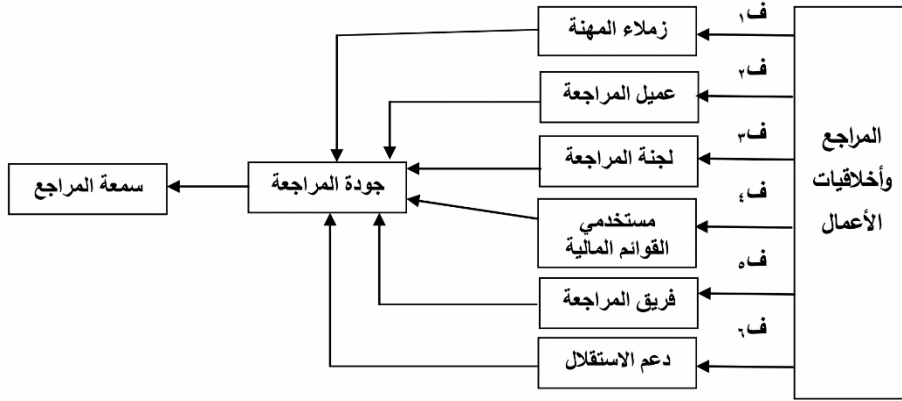
وفي ضوء العلاقة بين أخلاقيات الأعمال واتخاذ القرار وسمعة المراجع توصلت دراسة (Klopotan & Others , 2020) إلى أن التزام المراجع الخارجي بميثاق أخلاقيات الأعمال من شأنه زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة، وتحسين سمعة المراجع سواء بين زملاء المهنة أو بين عملاء المراجعة، كما يعزز من استقلالية المراجع ومساعدته، كما أشارت دراسة (carol & Others , 2018) إلى أن محاسبة المسؤولية تؤثر بشكل فعال على سمعة المراجع، وتوصلت دراسة (Alrabba 2018) أن التزام المراجع الخارجي بميثاق أخلاقيات الأعمال يؤدي إلى تحسين جودة أحكامه المهنية.

وبخصوص تحليل درجة الثقة بين طالبي خدمة المراجعة وعارضيه، ودور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية خلصت دراسة (محمد ٢٠١٣) إلى وجود تفاوت في درجة إدراك مجتمع المحاسبين والمراجعين بالمسؤوليات الملقاة على مراجع الحسابات من جهة وما يجب أن يوفره له المجتمع حتى يحقق الاهداف المرجوة من جهة أخرى.

وفي مجال المسؤولية الاجتماعية لمكتب المراجعة وسمعة المراجع توصلت دراسة (Gun & Others , 2019) إلى أن هناك علاقة طردية بين مراعاة المراجع لمسئوليته الاجتماعية كمتغير مستقل وسمعته كمتغير تابع، وأن المراجع الخارجي يستطيع أن يبني سمعة طيبة والثقة في أسواق رأس المال من خلال الوفاء بمسئوليته الاجتماعية تجاه الأطراف المتعددة المعنية به وأداء عملية المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة.

(٢) قياس آثار تبني المراجع أخلاقيات الأعمال على جودة المراجعة وسمعة المراجع (نموذج مقترح):

يقدم الباحث نموذجاً لقياس آثار تبني المراجع أخلاقيات الأعمال على جودة المراجعة وسمعة المراجع في ضوء علاقته بمتغيرات معينة كما في الشكل التالي:



شكل (١) نموذج الدراسة لعلاقات التشابك بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بمتغيرات معينة وآثار ذلك على جودة المراجعة وسمعة المراجع. المصدر: من إعداد الباحث.

وتتمثل محاور النموذج المقترح – كما بالشكل السابق – فيما يلي:

المحور الأول ويعكس العلاقة بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بزملاء المهنة وكل من جودة المراجعة وسمعة المراجع: هناك مجموعة من الضوابط التي تحكم علاقة المراجع بزملاء المهنة، حيث لا يجوز له أن يحل محل زميل له إذا طلب منه عميل ذلك إلا بشروط، وأن تسود روح التضامن والزمالة في التعامل بين المراجعين، وضرورة حل النزاعات بين المراجعين الخارجيين بالتراضي. (عطيانى ٢٠١٥)

وتتمثل المقاييس التي تعكس تحقيق جودة المراجعة ومن ثم سمعة المراجع – من وجهة نظر الباحث – في هذا الشأن فيما يلي:

(١) مؤشر يعكس النسبة بين إجمالي أتعاب المراجعة وحجم مكتب المراجعة حيث أنه كلما كان هناك تقارب بينهما كلما دل ذلك على زيادة تبني المراجع الخارجي لقواعد أخلاقيات الأعمال من حيث عدم لجوئه إلى الحصول على عمليات المراجعة من العملاء بطريقة تؤثر بشكل سلبي على علاقته مع زملائه، وأن حجم مكتب المراجعة يؤثر بشكل جوهري في تحديد أتعاب المراجعة.

(٢) مؤشر يعكس النسبة بين إجمالي أتعاب الخدمات بخلاف المراجعة وحجم مكتب المراجعة حيث أنه كلما كان هناك تقارب بينهما كلما دل ذلك على زيادة تبني المراجع الخارجي لقواعد أخلاقيات الأعمال والمحافظة على استقلاله (عصب عملية المراجعة) من حيث عدم لجوئه إلى الحصول على الخدمات بخلاف المراجعة من العملاء بطريقة تؤثر بشكل سلبي على علاقته مع زملاء المهنة، وأن حجم مكتب المراجعة يؤثر بشكل جوهري في تحديد حجم وطبيعة الخدمات بخلاف المراجعة.

(٣) مؤشر يعكس النسبة بين إجمالي أتعاب المراجعة وخبرة مكتب المراجعة حيث أنه كلما كان هناك تقارب بينهما كلما دل ذلك على زيادة تبني المراجع الخارجي لقواعد

أخلاقيات الأعمال من حيث عدم لجوئه إلى الحصول على عمليات المراجعة من العملاء بطريقة تؤثر بشكل سلبي على علاقته مع زملاء المهنة، وأن خبرة مكتب المراجعة يؤثر بشكل جوهري في تحديد أتعاب المراجعة.

(٤) مؤشر يعكس النسبة بين إجمالي أتعاب الخدمات بخلاف المراجعة وخبرة مكتب المراجعة حيث أنه كلما كان هناك تقارب بينهما كلما دل ذلك على زيادة تبني المراجع الخارجي لقواعد أخلاقيات الأعمال والمحافظة على استقلاله (عصب عملية المراجعة) من حيث عدم لجوئه إلى الحصول على الخدمات المراجعة من العملاء بطريقة تؤثر بشكل سلبي على علاقته مع زملاء المهنة، وأن خبرة مكتب المراجعة يؤثر بشكل جوهري في تحديد أتعاب الخدمات بخلاف المراجعة.

(٥) مؤشر يعكس النسبة بين إجمالي أتعاب المراجعة وحجم المنشأة محل المراجعة حيث أنه كلما كان هناك تقارب بينهما كلما دل ذلك على زيادة تبني المراجع الخارجي لقواعد أخلاقيات الأعمال وقوة التفاوض والمبني على عوامل مهنية.

(٦) مؤشر يعكس التطور في إيرادات خدمات المراجعة والخدمات بخلاف المراجعة - كمؤشر يعكس مدى محافظة المراجع على استقلاله - مقارنة بعدد القضايا المرفوعة ضد المكتب من زملاء المهنة.

ويتمثل المتغير المستقل في علاقة المراجع بزملاء المهنة ويعكسه في الدراسة التطبيقية اتجاه التطور في اتجاه إيرادات خدمات المراجعة والخدمات بخلاف المراجعة مقارنة بعدد القضايا المرفوعة ضد المكتب من زملاء المهنة، بينما يتمثل المتغير الوسيط في جودة المراجعة والتي تؤثر على المتغير التابع (سمعة المراجع)، ويستخدم الباحث في الدراسة التطبيقية مؤشرات تعكس المتغير التابع خلال سنوات الدراسة، وتتمثل تلك المؤشرات فيما يلي:

(١) اتجاه إجمالي أتعاب المراجعة: حجم مكتب المراجعة (عدد المراجعين المساعدين).

(٢) اتجاه إجمالي أتعاب الخدمات بخلاف المراجعة: حجم مكتب المراجعة (عدد المراجعين المساعدين).

(٣) اتجاه إجمالي أتعاب المراجعة: خبرة مكتب المراجعة (عدد سنوات الخبرة).

(٤) اتجاه إجمالي أتعاب الخدمات بخلاف المراجعة: خبرة مكتب المراجعة (عدد سنوات الخبرة).

وتتمثل الإرشادات اللازمة لتوجيه تلك العلاقة نحو تعظيم جودة المراجعة وتحسين سمعة المراجع فيما يلي:

(١) من الضروري أن يتم تحديد مزايا لمكاتب المراجعة كبيرة الحجم مثل عدم جواز مراجعة حسابات شركات معينة (شركات مساهمة مثلاً) إلا من خلال تلك المكاتب، حيث أن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم لديها من الإمكانيات والبرامج الجاهزة لمراجعة ما يمكنها من أداء عملية المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة، كما أن تلك المكاتب ذات سمعة طيبة وليس

لديها استعداد للتضحية بتلك السمعة بغض النظر عن طبيعة وحجم الخدمات بخلاف المراجعة.

(٢) من الضروري أن يكون هناك تناسق بين حجم مكتب المراجعة وإجمالي إيرادات المكتب سواء كانت من خدمة المراجعة أم من الخدمات بخلاف المراجعة، حيث يعكس ذلك مدى اتباع المكتب قواعد مهنية وأخلاقية في جلب خدمات المراجعة والخدمات بخلاف المراجعة ومن ثم المحافظة على العلاقة الطيبة بين زملاء مهنة المراجعة وتحسين سمعة المراجع.

(٣) من الضروري أن يكون هناك تناسق بين خبرة مكتب المراجعة وإجمالي إيرادات المكتب سواء من خدمة المراجعة أم من الخدمات بخلاف المراجعة، حيث يعكس ذلك اتباع المكتب قواعد مهنية وأخلاقية في جلب خدمات المراجعة والخدمات بخلاف المراجعة ومن ثم المحافظة على العلاقة الطيبة بين زملاء مهنة المراجعة وتحسين سمعة المراجع.

(٤) من الضروري أن يتم تحديد مزايا لمكاتب المراجعة التي يتم تقييم أدائها من خلال مراجعة النظير مثل عدم جواز مراجعة حسابات شركات معينة (شركات مساهمة مثلاً) إلا من خلال تلك المكاتب، حيث أن تلك المكاتب لديها من المؤهلات والشهادات العملية ما يمكنها من أداء عملية المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة، كما أن تلك المكاتب ذات سمعة طيبة وليس لديها استعداد للتضحية بتلك السمعة بغض النظر عن طبيعة وحجم الخدمات بخلاف المراجعة.

ويمكن التعبير عن علاقة تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بزملاء المهنة وكل من جودة المراجعة وسمعة المراجع باستخدام تحليل المسار بالمعادلتين التاليتين:

$$AR = f(AQ).$$

$$AQ = f(ABEO) \text{ AVG } (X_1 + X_2 + X_3 + X_4 + X_5 + X_6) + ei.$$

حيث:

AR: سمعة المراجع.

AQ: جودة المراجعة.

ABEO: تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بزملاء المهنة.

f: دالة في.

X1: النسبة بين إجمالي أتعاب المراجعة وحجم مكتب المراجعة.

X2: النسبة بين إجمالي أتعاب الخدمات بخلاف المراجعة وحجم مكتب المراجعة.

X3: النسبة بين إجمالي أتعاب المراجعة وخبرة مكتب المراجعة.

X4: النسبة بين إجمالي أتعاب الخدمات بخلاف المراجعة وخبرة مكتب المراجعة.

X5: النسبة بين إجمالي أتعاب المراجعة وحجم المنشأة محل المراجعة.

X₆: اتجاه إيرادات مكتب المراجعة.

ei: الخطأ أو التباين غير المفسر في المتغير التابع.

المحور الثاني ويعكس العلاقة بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بعمل المراجعة وكل من جودة المراجعة وسمعة المراجع: هناك مجموعة من الضوابط التي تحكم علاقة المراجع بعمل المراجعة من حيث المحافظة على سرية بيانات العاملين بالمنشأة محل المراجعة، ومراعاة عدم تأثير الخدمات بخلاف المراجعة على كل من خطة المراجعة واستقلال المراجع (المعناز ٢٠٠٨)، (Al qtaish & Others, 2014)

وتتمثل المقاييس التي تعكس تحقيق جودة المراجعة ومن ثم سمعة المراجع - من وجهة نظر الباحث - في هذا الشأن فيما يلي:

(١) مؤشر يعكس التطور في عدد عملاء المراجعة خلال فترة معينة حيث أنه كلما تحسنت سمعة المراجع بين عملاء المراجعة كلما زاد الطلب على خدمات المكتب؛ وبالتالي عدد عملاء المكتب.

(٢) مؤشر يعكس التطور في حجم عملاء المراجعة خلال فترة معينة ويعكسه حجم المنشأة محل المراجعة مقارنة بالتطور في حجم إيرادات المكتب أو متوسط نصيب المنشأة من إجمالي إيرادات المكتب (إجمالي إيرادات المكتب ÷ إجمالي عدد العملاء في السنة)، ويعكس هذا المؤشر كل من جودة المراجعة وسمعة المراجع حيث أنه كلما تحسنت كل منهما للمراجع بين عملاء المراجعة كلما زاد الطلب على خدمات المكتب؛ وبالتالي عدد وحجم عملاء المكتب.

(٣) مؤشر يعكس التطور في حجم عملاء المراجعة خلال فترة معينة ويعكسه حجم المنشأة محل المراجعة مقارنة بالتطور في حجم إيرادات المكتب من الخدمات بخلاف المراجعة أو متوسط نصيب المنشأة من إجمالي إيرادات المكتب بخلاف المراجعة (إجمالي إيرادات المكتب من الخدمات بخلاف المراجعة ÷ إجمالي عدد العملاء في السنة)، ويعكس هذا المؤشر التطور في سمعة المراجع حيث أنه كلما تحسنت سمعة المراجع بين عملاء المراجعة كلما زاد الطلب على الخدمات بخلاف المراجعة.

(٤) مؤشر يعكس التطور في حجم عملاء المراجعة خلال فترة معينة ويعكسه حجم المنشأة محل المراجعة مقارنة بالتطور في حجم إيرادات المكتب من خدمات المراجعة أو متوسط نصيب المنشأة من إجمالي إيرادات خدمات المراجعة (إجمالي إيرادات المكتب من خدمات المراجعة ÷ إجمالي عدد العملاء في السنة)، ويعكس هذا المؤشر التطور في جودة المراجع حيث أنه كلما تحسنت جودة المراجع بين عملاء المراجعة كلما زاد الطلب على خدمات المراجعة.

(٥) مؤشر يعكس التطور في سعر السهم للمنشأة والقيمة السوقية لها في سوق الأوراق المالية: حيث أن الاتجاه التصاعدي للسهم يعكس زيادة ثقة المستثمر في المعلومات المنشورة بالقوائم المالية - والنتيجة عن تحسين جودة المراجعة وتمتع المراجع بسمعة طيبة بين العملاء والمستثمرين - مما يترتب عليه زيادة سعر السهم.

(٦) مؤشر يعكس متابعة التعديلات بالقوائم والحسابات الختامية التي ألزم بها المراجعة إدارة المنشأة محل المراجعة، ويتم قياس هذا المؤشر من خلال قسمة التعديلات بالقوائم والحسابات الختامية التي ألزم بها المراجع إدارة المنشأة محل المراجعة وقام بمتابعتها في الفترة الحالية على إجمالي التعديلات بالقوائم والحسابات الختامية التي ألزم بها المراجع إدارة المنشأة محل المراجعة.

ويتمثل المتغير المستقل في تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بعميل المراجعة ويعكسه في الدراسة التطبيقية المؤشرات التالية:

- (١) اتجاه التطور في عدد عملاء المراجعة خلال فترة معينة.
- (٢) اتجاه مؤشر (إجمالي إيرادات المكتب ÷ إجمالي عدد العملاء في السنة).
- (٣) اتجاه مؤشر إجمالي إيرادات المكتب من الخدمات بخلاف المراجعة ÷ إجمالي عدد العملاء.
- (٤) اتجاه مؤشر إجمالي إيرادات المكتب من خدمات المراجعة ÷ إجمالي عدد العملاء.
- (٥) اتجاه مؤشر متابعة التعديلات بالقوائم والحسابات الختامية التي ألزم بها المراجع إدارة المنشأة.

ويستخدم الباحث في الدراسة التطبيقية اتجاه مؤشر التطور في سعر السهم للشركة والقيمة السوقية لها في سوق الأوراق المالية ليعكس جودة المراجعة والتي تؤثر على المتغير التابع (سمعة المراجعة).

وتتمثل الإرشادات اللازمة لتوجيه تلك العلاقة نحو تعظيم جودة المراجعة وتحسين سمعة المراجع فيما يلي:

- (١) ضرورة العمل على تزويد المستثمرين بالمعلومات عن مكاتب المراجعة من حيث الحجم، والخبرة، والسمعة، والأعمال العامة التي يشترك في القيام بها، وتطور في أسعار أسهم المنشآت التي يقوم بمراجعتها.
- (٢) ضرورة تقييم جودة وسمعة مكتب المراجعة من خلال الوقوف على التطور في كل من إجمالي عدد عملاء المكتب وإجمالي إيرادات المكتب بما يعكس نصيب عميل المراجعة من إجمالي إيرادات المكتب.
- (٣) ضرورة تقييم جودة مكتب المراجعة من خلال الوقوف على التطور في كل من إجمالي عدد عملاء المكتب وإجمالي إيرادات المكتب من خدمات المراجعة بما يعكس نصيب عميل المراجعة من إجمالي إيرادات خدمات المراجعة.
- (٤) ضرورة تقييم سمعة مكتب المراجعة من خلال الوقوف على التطور في كل من إجمالي عدد عملاء المكتب وإجمالي إيرادات المكتب من الخدمات بخلاف المراجعة بما يعكس نصيب عميل المراجعة من إجمالي إيرادات الخدمات بخلاف المراجعة.

ويمكن التعبير عن علاقة تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بعميل المراجعة وكل من جودة المراجعة وسمعة المراجع باستخدام تحليل المسار بالمعادلتين التاليتين:

$$AR = f(AQ).$$

$$AQ = f(ABEC) \text{ AVG } (X_7 + X_8 + X_9 + X_{10} + X_{11} + X_{12}) + e_i.$$

حيث:

ABEC: تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بزملاء المهنة.

X₇: اتجاه إجمالي عدد عملاء المراجعة.

X₈: متوسط نصيب المنشأة من إجمالي إيرادات المكتب.

X₉: متوسط نصيب الشركة من إجمالي إيرادات الخدمات بخلاف المراجعة.

X₁₀: متوسط نصيب المنشأة من إجمالي إيرادات خدمات المراجعة.

X₁₁: اتجاه السهم للمنشأة والقيمة السوقية.

X₁₂: مؤشر متابعة التعديلات بالقوائم والحسابات الختامية، ويأخذ هذا الرقم واحد إذا كانت هناك متابعة، والرقم صفر في حالة عدم وجود متابعة.

المحور الثالث ويعكس العلاقة بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بلجنة المراجعة بالمنشأة محل المراجعة وكل من جودة المراجعة وسمعة المراجع:

تتأثر جودة المراجعة بمدى وجود لجنة للمراجعة بالمنشأة محل المراجعة، ومكونات تلك اللجنة، وقوتها، والمؤهلات العلمية لأعضائها، وتتمثل المقاييس التي تعكس تحقيق جودة المراجعة ومن ثم سمعة المراجع - من وجهة نظر الباحث - في هذا الشأن فيما يلي:

(١) مؤشر يعكس التطور في عدد عملاء المراجعة خلال فترة معينة حيث أنه كلما تحسنت سمعة المراجع بين لجان المراجعة زاد الطلب على المكتب لأداء كل من خدمات المراجعة والخدمات بخلاف المراجعة.

(٢) مؤشر يعكس التطور في عدد سنوات قيام لجنة المراجعة بتكليف المراجع بمراجعة حسابات وقوائم المنشأة حيث يعكس ذلك التطور مدى اقتناع لجنة المراجعة وثقتها في جودة مكتب المراجعة وسمعة المراجع.

(٣) مؤشر يعكس التطور في إيرادات خدمات المراجعة مقارنة بحجم أعمال الشركة والذي يتم قياسه برأس المال، أو عدد الفروع التابعة، أو قيمة المبيعات، أو عدد العاملين، وكلما زاد هذا المؤشر كلما دل ذلك على حسن التفاوض بين المراجع ولجنة المراجعة في تحديد أتعاب المراجعة وحسن تقدير لجنة المراجعة لسمعة المراجع.

(٤) مؤشر يعكس التطور في إيرادات الخدمات بخلاف المراجعة مقارنة بحجم أعمال الشركة، وكلما زاد هذا المؤشر كلما دل ذلك على حسن التفاوض بين المراجع ولجنة

المراجعة في تحديد أتعاب الخدمات بخلاف المراجعة وحسن تقدير لجنة المراجعة لسمعة المراجع.

ويتمثل المتغير المستقل في تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بلجنة المراجعة ويعكسه مؤشر التطور في عدد عملاء المراجعة خلال فترة معينة، بينما يتمثل المتغير الوسيط في جودة المراجعة والتي تؤثر على المتغير التابع (سمعة المراجعة) ويعكسه في الدراسة التطبيقية المؤشرات التالية:

(١) اتجاه مؤشر التطور في عدد سنوات قيام لجنة المراجعة بتكليف المراجع بمراجعة حسابات وقوائم المنشأة.

(٢) اتجاه مؤشر التطور في إيرادات خدمات المراجعة مقارنة بحجم أعمال الشركة والذي يتم قياسه برأس المال، أو عدد الفروع التابعة، أو قيمة المبيعات، أو عدد العاملين.

(٣) اتجاه مؤشر التطور في إيرادات الخدمات بخلاف المراجعة مقارنة بحجم أعمال المنشأة. وتتمثل الإرشادات اللازمة لتوجيه تلك العلاقة نحو تعظيم جودة المراجعة وتحسين سمعة المراجع فيما يلي:

(١) ضرورة تقييم جودة المراجعة في ضوء علاقة المراجع الخارجي بلجنة المراجعة فيما يتعلق بتناسب أتعاب المراجعة مع حجم المنشأة محل المراجعة.

(٢) ضرورة تقييم سمعة المراجع في ضوء علاقة المراجع الخارجي بلجنة المراجعة فيما يتعلق بتناسب أتعاب الخدمات بخلاف المراجعة مع حجم المنشأة محل المراجعة.

(٣) في حالة عدم تناسب سمعة المراجع مع أتعاب الخدمات بخلاف المراجعة فإنه من الضروري التحقق من توافر مقومات محافظة المراجع على استقلاله.

ويمكن التعبير عن علاقة تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بلجنة المراجعة وكل من جودة المراجعة وسمعة المراجع باستخدام تحليل المسار بالمعادلتين التاليتين:

$$AR = f(AQ).$$

$$AQ = f(ABEM) \text{ AVG } (X_{13} + X_{14} + X_{15} + X_{16}) + e_i.$$

ABEM: تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بلجنة المراجعة.

X_{13} : اتجاه إجمالي عدد عملاء المراجعة.

X_{14} : التطور في عدد سنوات قيام لجنة المراجعة بتكليف المراجع أي معدل التدوير.

X_{15} : التطور في إيرادات خدمات المراجعة مقارنة بحجم أعمال الشركة.

X_{16} : التطور في إيرادات الخدمات بخلاف المراجعة مقارنة بحجم أعمال الشركة.

المحور الرابع ويعكس العلاقة بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته
بمستخدمي القوائم المالية وكل من جودة المراجعة وسمعة المراجع:

يعتبر المراجع وكياً عن المساهمين ومستخدمي القوائم المالية في التقرير عن كفاءة
استخدام الإدارة في استخدام الموارد المتاحة، وتتمثل المقاييس التي تعكس تحقيق جودة المراجعة
ومن ثم سمعة المراجع - من وجهة نظر الباحث - في هذا الشأن فيما يلي:

(١) مؤشر يعكس التطور في سعر السهم للمنشأة محل المراجعة في بورصة الأوراق المالية
حيث يعبر هذا المؤشر عن مدى ثقة المستثمرين في المعلومات المنشورة بالقوائم المالية
التي تمت مراجعتها من قبل مراجع ذو سمعة طيبة وزيادة اتجاهاتهم نحو التعامل في تلك
الأسهم مما يترتب عليه زيادة سعر السهم بالبورصة.

(٢) مؤشر مراجعة تقديرات القيمة العادلة للمنشأة محل المراجعة حيث يعبر هذا المؤشر عن
زيادة كفاءة وحرص المراجع في أداء عملية المراجعة؛ وبالتالي زيادة جودة المراجعة.

(٣) مؤشر يعكس التطور في حجم القروض التي تحصل عليها المنشأة محل المراجعة حيث
يعبر هذا المؤشر عن مدى ثقة الدائنين ومانحي القروض في قوة المركز المالي للمنشأة
وسلامة عرض قوائمها المالية والتي تمت مراجعتها بواسطة مراجع يتمتع بسمعة طيبة.

(٤) مؤشر يعكس التطور في إيرادات الخدمات بخلاف المراجعة حيث أنه في حالة تمتع
المراجع بسمعة طيبة بين مستخدمي القوائم المالية لارتفاع مستوى جودة خدمة المراجعة
التي يقوم بها يزيد الطلب على أدائه خدمات استشارية للعملاء.

ويتمثل المتغير المستقل في تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته
بمستخدمي القوائم المالية ويعكسه في الدراسة التطبيقية المؤشرات التالية:

(١) اتجاه مؤشر سعر السهم للمنشأة محل المراجعة في بورصة الأوراق المالية.

(٢) اتجاه مؤشر مراجعة تقديرات القيمة العادلة للمنشأة محل المراجعة.

(٣) اتجاه مؤشر حجم القروض التي تحصل عليها المنشأة محل المراجعة.

ويتمثل المتغير الوسيط في جودة المراجعة والتي تؤثر على المتغير التابع (سمعة
المراجعة) ويعكسه في الدراسة التطبيقية اتجاه مؤشر إيرادات الخدمات بخلاف المراجعة.

وتتمثل الإرشادات اللازمة لتوجيه تلك العلاقة نحو تعظيم جودة المراجعة وتحسين
سمعة المراجع في ضرورة محافظة المراجع على استقلاله كعصب عملية المراجعة حيث يجب
أن يراعي أنه وكيل عن الأطراف التي تستخدم التقارير المالية وتقرير المراجع.

ويمكن التعبير عن علاقة تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بالأطراف
الأخرى من مستخدمي القوائم المالية وكل من جودة المراجعة وسمعة المراجع باستخدام تحليل
المسار بالمعادلتين التاليتين:

$$AR = f(AQ).$$

$$AQ = f(ABEU) \text{ AVG } (X_{17} + X_{18} + X_{19} + X_{20}) + e_i.$$

حيث:

ABEU: تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بالأطراف الأخرى من مستخدمي القوائم المالية.

X₁₇: اتجاه التطور في سعر السهم للمنشأة محل المراجعة في بورصة الأوراق المالية.

X₁₈: التطور في مراجعة تقديرات القيمة العادلة للمنشأة محل المراجعة، ويأخذ هذا المؤشر الرقم واحد القيام بمراجعة تلك التقديرات، والرقم صفر في حالة عدم القيام بتلك المراجعة.

X₁₉: اتجاه مؤشر التطور في حجم القروض التي تحصل عليها المنشأة محل المراجعة.

X₂₀: التطور في إيرادات الخدمات بخلاف المراجعة.

المحور الخامس ويعكس العلاقة بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بفريق المراجعة وكل من جودة المراجعة وسمعة المراجع: تتبلور تلك العلاقة في المشاركة في توزيع متوازن لأدوار العمل داخل الفريق والالتزام بالدور المحدد له داخل الفريق، وتقييم أعضاء الفريق تقييماً موضوعياً في ضوء الأداء الفعلي، والحرص على التنمية المهنية المستمرة للحفاظ على أعلى معايير الكفاءة في أداء العمل، اعلام باقي أفراد الفريق بكافة الشواهد والأدلة التي يطلع عليه أثناء عملية المراجعة. (Ibidunni & Others , 2018)، (النقاش، صالح (٢٠٠٨)

وتتمثل المقاييس التي تعكس تحقيق جودة المراجعة ومن ثم سمعة المراجع – من وجهة نظر الباحث - في هذا الشأن فيما يلي:

(١) مؤشر يعكس نسبة عدد المراجعين المساعدين المعنيين بالاجتماعات مع المراجع الأصلي إلى إجمالي عدد المراجعين المساعدين، ويعكس هذا المؤشر مدى عناية المراجع الأصلي بأشراك المراجعين المساعدين في المشورة واتخاذ القرارات.

(٢) مؤشر يعكس نسبة عدد المراجعين المساعدين الحاصلين على برامج تدريبية معينة إلى إجمالي عدد المراجعين المساعدين، ويعكس هذا المؤشر مدى عناية المراجع الأصلي بتدريب المراجعين المساعدين على البرامج المختلفة للمراجعة.

(٣) مؤشر يعكس نسبة عدد المراجعين المساعدين الحاصلين على برامج تدريبية معينة وتمت مكافأتهم إلى إجمالي عدد المراجعين المساعدين، ويعكس هذا المؤشر مدى عناية المراجع الأصلي بتقييم المراجعين المساعدين في ضوء معايير موضوعية للتقييم.

(٤) مؤشر يعكس نسبة عدد المراجعين المساعدين المكلفين بحضور جرد المخزون إلى إجمالي عدد المراجعين المساعدين المعياري، ويعكس هذا المؤشر مدى عناية المراجع الأصلي بتوزيع العمل على المساعدين.

ويتمثل المتغير المستقل في تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بفريق المراجعة ويعكسه المؤشرات التالية:

(١) اتجاه مؤشر نسبة عدد المراجعين المساعدين المعنيين بالاجتماعات مع المراجع الأصلي إلى إجمالي عدد المراجعين المساعدين.

(٢) اتجاه مؤشر نسبة عدد المراجعين المساعدين الحاصلين على برامج تدريبية معينة إلى إجمالي اجمالي عدد المراجعين المساعدين.

(٣) اتجاه مؤشر نسبة عدد المراجعين المساعدين الحاصلين على برامج تدريبية معينة وتمت مكافأتهم إلى إجمالي عدد المراجعين المساعدين.

ويتمثل المتغير الوسيط في جودة المراجعة والذي يؤثر على المتغير التابع (سمعة المراجعة) ويعكسه في الدراسة التطبيقية اتجاه مؤشر نسبة عدد المراجعين المساعدين المكلفين بحضور جرد المخزون إلى إجمالي عدد المراجعين المساعدين المعياري.

وتتمثل الإرشادات اللازمة لتوجيه تلك العلاقة نحو تعظيم جودة المراجعة وتحسين سمعة المراجع فيما يلي:

(١) من الضروري أن يتم تقييم أعمال المساعدين بمكتب المراجعة ومكافأتهم بناء على معايير معينة مثل الدقة في إنجاز المهمة المكلف بها المساعد من قبل المراجع.

(٢) من الضروري أن يتم ترقية المساعدين بمكتب المراجعة بناء على الخبرة وبرامج التدريب الحاصلين عليها.

ويمكن التعبير عن علاقة تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بفريق عمل المراجعة وكل من جودة المراجعة وسمعة المراجع باستخدام تحليل المسار بالمعادلتين التاليتين:

$$AR = f(AQ).$$

$$AQ = f(ABET) \text{ AVG } (X_{21} + X_{22} + X_{23} + X_{24}) + e_i.$$

حيث:

ABET: تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بفريق العمل.

X_{21} : اتجاه مؤشر عدد المراجعين المساعدين المعنيين بالاجتماعات مع المراجع الأصلي إلى إجمالي عدد المراجعين المساعدين.

X_{22} : اتجاه مؤشر عدد المراجعين المساعدين الحاصلين على برامج تدريبية معينة إلى إجمالي عدد المراجعين المساعدين.

X_{23} : اتجاه مؤشر عدد المراجعين المساعدين الحاصلين على برامج تدريبية معينة وتمت مكافأتهم إلى إجمالي عدد المراجعين المساعدين.

X_{24} : اتجاه مؤشر عدد المراجعين المساعدين المكلفين بحضور جرد المخزون إلى إجمالي عدد المراجعين المساعدين المعياري.

المحور السادس ويعكس العلاقة بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء محافظة المراجع على استقلاله وبين كل من جودة المراجعة وسمعة المراجع: يعتبر الاستقلال حجر الزاوية عند أداء مهنة المراجعة حيث يتطلب من المراجع القيام بعمله دون التعرض لأي ضغوط تؤثر على عمله ورأيه الفني المحايد. (دسوقي ٢٠٢٠)

وتعتبر الخدمات الاستشارية سلاح ذو حدين حيث أنها قد تؤثر بالسلب على استقلال المراجع، ولكن في نفس الوقت تعكس سمعة المراجع ويترتب عليها تحسين جودة المراجعة وذلك لزيادة معرفة المراجع بالأنشطة التفصيلية للمنشأة؛ وبالتالي تحسين جودة الأداء عند القيام بعملية المراجعة، وزيادة خبرته ومعرفته بنقاط القوة ونقاط الضعف في النظام المحاسبي للمنشأة محل المراجعة.

وتتمثل المقاييس التي تعكس تحقيق جودة المراجعة ومن ثم سمعة المراجع - من وجهة نظر الباحث - في هذا الشأن فيما يلي:

(١) مؤشر يعكس ثبات تقرير المراجع في الكشف والتقرير عن ثبات الإدارة في المحاسبة عن الاستحقاقات الاختيارية مثل أقساط إهلاك الأصول الثابتة، وتقييم المخزون بأصنافه المختلفة.

(٢) التطور في إيرادات الخدمات بخلاف المراجعة - كمؤشر يعكس مدى محافظة المراجع على استقلاله - مقارنة بعدد القضايا المرفوعة ضد المكتب.

(٣) مؤشر يعكس ثبات تقرير المراجع في الكشف والتقرير عن ثبات الإدارة في عرض عناصر القوائم المالية.

ويتمثل المتغير المستقل في تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء محافظته على استقلاله ويعكسه المؤشرات التالية:

(١) اتجاه مؤشر ثبات تقرير المراجع في الكشف والتقرير عن ثبات الإدارة في المحاسبة عن أقساط إهلاك الأصول الثابتة كأحد عناصر الاستحقاقات الاختيارية.

(٢) اتجاه مؤشر ثبات تقرير المراجع في الكشف والتقرير عن ثبات الإدارة في المحاسبة عن تقييم المخزون بأصنافه المختلفة كأحد عناصر الاستحقاقات الاختيارية.

(٣) اتجاه مؤشر يعكس ثبات تقرير المراجع في الكشف والتقرير عن ثبات الإدارة في عرض عناصر القوائم المالية.

(٤) اتجاه مؤشر نسبة عدد المراجعين المساعدين المكلفين بحضور جرد المخزون إلى إجمالي عدد المراجعين المساعدين المعياري.

ويتمثل المتغير الوسيط في جودة المراجعة والتي تؤثر على المتغير التابع (سمعة المراجعة) ويعكسه في الدراسة التطبيقية اتجاه مؤشر التطور في إيرادات الخدمات بخلاف المراجعة.

وتتمثل الإرشادات اللازمة لتوجيه تلك العلاقة نحو تعظيم جودة المراجعة وتحسين سمعة المراجع فيما يلي:

- (١) ضرورة مراعاة أن تتم جميع مراحل الخدمة الاستشارية بين المراجع والمنشأة من خلال لجنة المراجعة.
 - (٢) إذا كان المراجع الذي يقدم الخدمة الاستشارية هو نفسه الذي يراجع الحسابات فإنه من الضروري أداء كل منهما بشكل مستقل عن الآخر.
 - (٣) ضرورة أن يتم التحديد الواضح لأبعاد الخدمة والمهام المطلوب القيام بها وأتعاب القائم بالخدمة وذلك في عقد مكتوب بين المراجع والعميل. (دسوقي ٢٠٢٠)
 - (٤) يجب ان لا يتدخل المراجع الخارجي في عملية اتخاذ القرارات بالمنشأة التي يقدم لها الخدمة الاستشارية حيث أن دوره استشاري فقط في تقديم الخدمة. (دسوقي ٢٠٢٠)
- ويمكن التعبير عن علاقة تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء محافظته على استقلاله وكل من جودة المراجعة وسمعة المراجع باستخدام تحليل المسار بالمعادلتين التاليتين:

$$AR = f(AQ).$$

$$AQ = f(ABED) \text{ AVG } (X_{25} + X_{26} + X_{27} + X_{28}) + e_i.$$
 حيث:

ABED: تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء محافظته على استقلاله.

X₂₅: اتجاه مؤشر تقرير المراجع في الكشف والتقرير عن ثبات الإدارة في المحاسبة عن إهلاك الأصول الثابتة كأحد عناصر الاستحقاقات الاختيارية، ويأخذ هذا المؤشر الرقم واحد في حالة التقرير عن ذلك، والرقم صفر في حالة عدم التقرير.

X₂₆: اتجاه مؤشر تقرير المراجع في الكشف والتقرير عن ثبات الإدارة في المحاسبة عن تقييم المخزون كأحد عناصر الاستحقاقات الاختيارية، ويأخذ هذا المؤشر الرقم واحد في حالة التقرير عن ذلك، والرقم صفر في حالة عدم التقرير.

X₂₇: اتجاه مؤشر إيرادات الخدمات بخلاف المراجعة مقارنة بعدد القضايا المرفوعة ضد المكتب.

X₂₈: اتجاه مؤشر ثبات تقرير المراجع في الكشف والتقرير عن ثبات الإدارة في عرض عناصر القوائم المالية، ويأخذ هذا المؤشر الرقم واحد في حالة التقرير عن ذلك، والرقم صفر في حالة عدم التقرير.

(٣) الدراسة التطبيقية:

يجري الباحث دراسة تطبيقية يتم تناول محاورها على النحو التالي:

٣ / ١: الهدف من الدراسة: تهدف الدراسة التطبيقية إلى ما يلي:

(١) اختبار التحقق الإحصائي لفروض تلك الدراسة.

(٢) الوقوف على إدراك مفردات العينة آثار تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال على جودة المراجعة وسمعة المراجع.

(٣) الربط بين مؤشرات الدراسة للتوصل إلى استنتاجات وتوصيات معينة.

٣ / ٢: مصادر الحصول على بيانات الدراسة: يحصل الباحث على البيانات اللازمة لإجراء الدراسة من الموقع الإلكتروني بعنوان التقارير المالية للشركات، ومكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر وذلك عن الفترة من ٢٠١٦ حتى ٢٠٢٠.

٣ / ٣: مجتمع وعينة الدراسة: يتمثل مجتمع الدراسة في عدد ثلاثة مكاتب مراجعة كبيرة الحجم حيث تم اختيار مكتب المراجعة في ضوء المعايير التالية:

(١) أن يكون كبير الحجم واعتمد الباحث في هذا الشأن على عدد المراجعين المساعدين، وعدد المراجعين الشركاء، وعدد الموظفين الإداريين بالمكتب.

(٢) إجمالي إيرادات المكتب.

(٣) اشتراك المكتب في الأعمال المالية العامة مثل الاشتراك في صياغة قانون المشروعات الصغيرة والمتوسطة، والاشتراك في إجراء تعديلات في اللائحة التنفيذية لقانون الضرائب.

(٤) القيد بسجل مراقبي الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية.

كما يتمثل مجتمع الدراسة في عدد ست شركات كبيرة الحجم واعتمد الباحث في الاختيار على مقاييس تعكس إجمالي الأصول، ورأس المال، وقيمة المبيعات، وعدد العاملين، وتم الربط بين مكتب المراجعة كبير الحجم والشركة محل المراجعة.

٣ / ٤: اتجاه المؤشرات المالية للدراسة التطبيقية: قام الباحث بحساب بعض المؤشرات التي تعكس التحقق الإحصائي لفروض الدراسة التطبيقية ومحاور النموذج المقترح في الدراسة النظرية وذلك خلال سنوات الدراسة وتتمثل تلك المؤشرات فيما يلي:

٣ / ٤ / ١: مؤشرات المحور الأول: تعكس العلاقة بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بزملاء المهنة وكل من جودة المراجعة وسمعة المراجع، وتتمثل فيما يلي:

(١) اتجاه إجمالي أتعاب المراجعة: حجم مكتب المراجعة (عدد المراجعين المساعدين).

(٢) اتجاه إجمالي أتعاب الخدمات بخلاف المراجعة: حجم مكتب المراجعة (عدد المراجعين المساعدين).

(٣) اتجاه إجمالي أتعاب المراجعة: خبرة مكتب المراجعة (عدد سنوات الخبرة).

(٤) اتجاه إجمالي أتعاب الخدمات بخلاف المراجعة: خبرة مكتب المراجعة (عدد سنوات الخبرة).

(٥) اتجاه إجمالي أتعاب المراجعة: حجم المنشأة محل المراجعة (إجمالي الأصول).

(٦) اتجاه إيرادات خدمات المراجعة والخدمات بخلاف المراجعة مقارنة بعدد القضايا المرفوعة ضد المكتب من زملاء المهنة.

٣ / ٤ / ٢ : مؤشرات المحور الثاني: تعكس العلاقة بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بعميل المراجعة وكل من جودة المراجعة وسمعة المراجع، وتتمثل فيما يلي:

- (١) اتجاه التطور في عدد عملاء المراجعة خلال فترة معينة.
 - (٢) اتجاه مؤشر (إجمالي إيرادات المكتب ÷ إجمالي عدد العملاء في السنة).
 - (٣) اتجاه مؤشر إجمالي إيرادات المكتب من الخدمات بخلاف المراجعة ÷ إجمالي عدد العملاء.
 - (٤) اتجاه مؤشر إجمالي إيرادات المكتب من خدمات المراجعة ÷ إجمالي عدد العملاء.
 - (٥) اتجاه مؤشر التطور في سعر السهم للشركة والقيمة السوقية لها في سوق الأوراق المالية.
- ٣ / ٤ / ٣ : مؤشرات المحور الثالث: يعكس العلاقة بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بلجنة المراجعة بالمنشأة محل المراجعة وكل من جودة المراجعة وسمعة المراجع، وتتمثل فيما يلي:

- (١) اتجاه مؤشر التطور في عدد سنوات قيام لجنة المراجعة بتكليف المراجع بمراجعة حسابات وقوائم المنشأة.
 - (٢) اتجاه مؤشر التطور في إيرادات خدمات المراجعة مقارنة بحجم أعمال الشركة والذي يتم قياسه برأس المال، أو عدد الفروع التابعة، أو قيمة المبيعات، أو عدد العاملين.
 - (٣) اتجاه مؤشر التطور في إيرادات الخدمات بخلاف المراجعة مقارنة بحجم أعمال المنشأة.
 - (٤) مؤشر التطور في عدد عملاء المراجعة خلال فترة معينة.
- ٣ / ٤ / ٤ : مؤشرات المحور الرابع: يعكس العلاقة بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بالأطراف الأخرى من مستخدمي القوائم المالية وكل من جودة المراجعة وسمعة المراجع، وتتمثل فيما يلي:

- (١) اتجاه مؤشر سعر السهم للمنشأة محل المراجعة في بورصة الأوراق المالية.
- (٢) اتجاه مؤشر مراجعة تقديرات القيمة العادلة للمنشأة محل المراجعة.
- (٣) اتجاه مؤشر حجم القروض التي تحصل عليها المنشأة محل المراجعة.
- (٤) اتجاه مؤشر إيرادات الخدمات بخلاف المراجعة.

٣ / ٤ / ٥ : مؤشرات المحور الخامس: يعكس العلاقة بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بفريق المراجعة وكل من جودة المراجعة وسمعة المراجع، وتتمثل فيما يلي:

- (١) اتجاه مؤشر نسبة عدد المراجعين المساعدين المعنيين بالاجتماعات مع المراجع الأصلي إلى إجمالي عدد المراجعين المساعدين.
- (٢) اتجاه مؤشر نسبة عدد المراجعين المساعدين الحاصلين على برامج تدريبية معينة إلى إجمالي إجمالي عدد المراجعين المساعدين.
- (٣) اتجاه مؤشر نسبة عدد المراجعين المساعدين الحاصلين على برامج تدريبية معينة وتمت مكافأتهم إلى إجمالي عدد المراجعين المساعدين.
- (٤) اتجاه مؤشر نسبة عدد المراجعين المساعدين المكلفين بحضور جرد المخزون إلى إجمالي عدد المراجعين المساعدين المعياري.

٣ / ٤ / ٦ : مؤشرات المحور السادس: يعكس العلاقة بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء محافظته على استقلاله وكل من جودة المراجعة وسمعة المراجع، وتتمثل فيما يلي:

- (١) اتجاه مؤشر ثبات تقرير المراجع في الكشف والتقرير عن ثبات الإدارة في المحاسبة عن أقساط إهلاك الأصول الثابتة كأحد عناصر الاستحقاقات الاختيارية.
- (٢) اتجاه مؤشر ثبات تقرير المراجع في الكشف والتقرير عن ثبات الإدارة في المحاسبة عن تقييم المخزون بأصنافه المختلفة كأحد عنصر الاستحقاقات الاختيارية.
- (٣) اتجاه مؤشر يعكس ثبات تقرير المراجع في الكشف والتقرير عن ثبات الإدارة في عرض عناصر القوائم المالية.
- (٤) اتجاه مؤشر نسبة عدد المراجعين المساعدين المكلفين بحضور جرد المخزون إلى إجمالي عدد المراجعين المساعدين المعياري.
- (٥) اتجاه مؤشر التطور في إيرادات الخدمات بخلاف المراجعة.

٣ / ٥ : المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة: تتمثل المتغير المستقل في تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقة المراجع بمتغيرات معينة، بينما يتمثل المتغير الوسيط في جودة المراجعة، في حين يتمثل المتغير التابع في سمعة المراجع.

٣ / ٦ : فروض الدراسة التطبيقية والتحليل الإحصائي: يتم إجراء الدراسة التطبيقية لاختبار التحقق الإحصائي للفروض التالية:

الفرض الأول: ف١: " هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بزملاء المهنة وبين كل من جودة المراجعة كمتغير وسيط وسمعة المراجع كمتغير تابع "، ويتم اختبار التحقق الإحصائي لهذا الفرض من خلال المؤشرات التي تعكس المحور الأول، ويتعلق بهذا الفرض الجدولين (١، ٢) بالملحق الإحصائي للبحث.

ويتطبيق نموذج الانحدار الخطي وحساب قيمة sig. تبلغ ٠,٠٤٥ (أقل من ٠,٠٥) واستناداً لقاعدة القرار نرفض الفرضية العدمية Ho وقبول الفرضية البديلة Ha والتي تقضي

بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بزلاء المهنة وبين كل من جودة المراجعة كمتغير وسيط وسمعة المراجع كمتغير تابع.

وبتطبيق اختبار Durbin Watson والذي يفسر معنوية النموذج المقترح حيث أن النموذج يعتبر معنوياً إذا كانت قيمة الاختبار تقع بين ١ - ٤، وبلغت قيمة الاختبار ١,٨٤٩ أي أن هناك علاقة جوهرية بين المتغير المستقل وكل من المتغير الوسيط والمتغير التابع.

ويبلغ معامل الارتباط ٠,٨٨٧ أي أن هناك ارتباط طردي قوي بين المتغير المستقل وكل من المتغير الوسيط والمتغير التابع، بينما يبلغ معامل التحديد ٠,٧٨٧ أي أن تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بزلاء المهنة يفسر ٧٨,٧% من التغير الطردي في سمعة المراجع.

ويمكن صياغة النموذج الفرعي الأول للدراسة التطبيقية (والمشتق من جدول ٢) بالمعادلة التالية:

$$Y_1 = a X_1 + b$$
$$=, 304 X_1 + , 684$$

حيث:

Y_1 : سمعة المراجع.

X_1 : تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بزلاء المهنة.

a: معدل تغير المتغير التابع بالنسبة للمتغير المستقل.

b: رقم ثابت.

وتشير المعادلة السابقة أنه إذا زاد المتغير المستقل برقم (١) يزيد المتغير التابع بنسبة ٣٠,٤%.

الفرض الثاني ف٢: " هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بعميل المراجعة وبين كل من جودة المراجعة كمتغير وسيط وسمعة المراجع كمتغير تابع، ويتم اختبار التحقق الإحصائي لهذا الفرض من خلال المؤشرات التي تعكس المحور الثاني، ويتعلق بهذا الفرض الجدولين (٣، ٤) بالملحق الإحصائي للبحث.

وبتطبيق نموذج الانحدار الخطي وحساب قيمة sig. تبلغ ٠,٠٠٢ واستناداً لقاعدة القرار نرفض الفرضية العدمية H_0 وقبول الفرضية البديلة H_a والتي تقضي بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بعميل المراجعة وبين كل من جودة المراجعة كمتغير وسيط وسمعة المراجع كمتغير تابع.

وبتطبيق اختبار Durbin Watson والذي يفسر معنوية النموذج المقترح حيث أن النموذج يعتبر معنوياً إذا كانت قيمة الاختبار تقع بين ١ - ٤، وبلغت قيمة الاختبار ١,٩٧٨ أي أن هناك علاقة جوهرية بين المتغير المستقل وكل من المتغير الوسيط والمتغير التابع.

ويبلغ معامل الارتباط ٠,٧١١، أي أن هناك ارتباط طردي قوي بين المتغير المستقل وكل من المتغير الوسيط والمتغير التابع، بينما يبلغ معامل التحديد ٠,٦٨٦، أي أن تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بعميل المراجعة يفسر ٦٨,٦ % من التغير الطردي في سمعة المراجع.

ويمكن صياغة النموذج الفرعي الأول للدراسة التطبيقية (والمشق من جدول ٤) بالمعادلة التالية:

$$Y_2 = a X_2 + b \\ = 2,548 X_1 + 3,441$$

حيث:

Y_2 : سمعة المراجع.

X_2 : تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بعميل المراجعة.

وتشير المعادلة السابقة أنه إذا زاد المتغير المستقل برقم (١) يزيد المتغير التابع بمقدار ٢,٥٤٨.

الفرض الثالث ف٣: " هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بلجنة المراجعة وبين كل من جودة المراجعة كمتغير وسيط وسمعة المراجع كمتغير تابع، ويتم اختبار التحقق الإحصائي لهذا الفرض من خلال المؤشرات التي تعكس المحور الثالث، ويتعلق بهذا الفرض الجدولين (٥، ٦) بالملحق الإحصائي للبحث.

وبتطبيق نموذج الانحدار الخطي وحساب قيمة sig. تبلغ ٠,٠٣٩، واستناداً لقاعدة القرار نرفض الفرضية العدمية H_0 وقبول الفرضية البديلة H_a والتي تقضي بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بلجنة المراجعة وبين كل من جودة المراجعة كمتغير وسيط وسمعة المراجع كمتغير تابع.

وبتطبيق اختبار Durbin Watson والذي يفسر معنوية النموذج المقترح حيث أن النموذج يعتبر معنوياً إذا كانت قيمة الاختبار تقع بين ١ - ٤، وبلغت قيمة الاختبار ٢,٨٢٠ أي أن هناك علاقة جوهرية بين المتغير المستقل وكل من المتغير الوسيط والمتغير التابع.

ويبلغ معامل الارتباط ٠,٨٩٧، أي أن هناك ارتباط طردي قوي بين المتغير المستقل وكل من المتغير الوسيط والمتغير التابع، بينما يبلغ معامل التحديد ٠,٨٠٤، أي أن تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بلجنة المراجعة يفسر ٨٠,٤ % من التغير الطردي في سمعة المراجع.

ويمكن صياغة النموذج الفرعي الأول للدراسة التطبيقية (والمشق من جدول ٦) بالمعادلة التالية:

$$Y_3 = a X_3 + b \\ = 0,503 X_1 + 0,490$$

حيث:

Y_3 : سمعة المراجع.

X_3 : تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بلجنة المراجعة.

وتشير المعادلة السابقة أنه إذا زاد المتغير المستقل برقم (١) يزيد المتغير التابع بمقدار

٠,٥٠٣ .

الفرض الرابع ف: " هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بمستخدمي القوائم المالية وبين كل من جودة المراجعة كمتغير وسيط وسمعة المراجع كمتغير تابع، ويتم اختبار التحقق الإحصائي لهذا الفرض من خلال المؤشرات التي تعكس المحور الرابع، ويتعلق بهذا الفرض الجدولين (٧، ٨) بالملحق الإحصائي للبحث.

وبتطبيق نموذج الانحدار الخطي وحساب قيمة sig. تبلغ ٠,٠١، واستناداً لقاعدة القرار نرفض الفرضية العدمية H_0 وقبول الفرضية البديلة H_a والتي تقضي بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بمستخدمي القوائم المالية وبين كل من جودة المراجعة كمتغير وسيط وسمعة المراجع كمتغير تابع.

وبتطبيق اختبار Durbin Watson والذي يفسر معنوية النموذج المقترح حيث أن النموذج يعتبر معنوياً إذا كانت قيمة الاختبار تقع بين ١ - ٤، وبلغت قيمة الاختبار ٢,٢٤٥ أي أن هناك علاقة جوهريّة بين المتغير المستقل وكل من المتغير الوسيط والمتغير التابع.

ويبلغ معامل الارتباط ٠,٩٩٣، أي أن هناك ارتباط طردي قوي بين المتغير المستقل وكل من المتغير الوسيط والمتغير التابع، بينما يبلغ معامل التحديد ٠,٩٨٧، أي أن تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بمستخدمي القوائم المالية يفسر ٩٨,٧% من التغير الطردي في سمعة المراجع.

ويمكن صياغة النموذج الفرعي الأول للدراسة التطبيقية (والمشتق من جدول ٨) بالمعادلة التالية:

$$Y_4 = a X_4 + b \\ = 0,309 X_1 + 0,685$$

حيث:

Y_4 : سمعة المراجع.

X_4 : تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بمستخدمي القوائم المالية.

وتشير المعادلة السابقة أنه إذا زاد المتغير المستقل برقم (١) يزيد المتغير التابع بمقدار

٠,٣٠٩ .

الفرض الخامس ف: " هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بفريق المراجعة وكل من جودة المراجعة وبين كل من جودة المراجعة

كمتغير وسيط وسمعة المراجع كمتغير تابع، ويتم اختبار التحقق الإحصائي لهذا الفرض من خلال المؤشرات التي تعكس المحور الخامس، ويتعلق بهذا الفرض الجدولين (٩، ١٠) بالملحق الإحصائي للبحث.

وبتطبيق نموذج الانحدار الخطي وحساب قيمة sig. تبلغ ٠،٠٢٨ واستناداً لقاعدة القرار نرفض الفرضية العدمية H_0 وقبول الفرضية البديلة H_a والتي تقضي بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بفريق المراجعة وبين كل من جودة المراجعة كمتغير وسيط وسمعة المراجع كمتغير تابع.

وبتطبيق اختبار Durbin Watson والذي يفسر معنوية النموذج المقترح حيث أن النموذج يعتبر معنوياً إذا كانت قيمة الاختبار تقع بين ١ - ٤، وبلغت قيمة الاختبار ٢،١٦٦ أي أن هناك علاقة جوهريّة بين المتغير المستقل وكل من المتغير الوسيط والمتغير التابع.

ويبلغ معامل الارتباط ٠،٢٥١ أي أن هناك ارتباط طردي ضعيف بين المتغير المستقل وكل من المتغير الوسيط والمتغير التابع، بينما يبلغ معامل التحديد ٠،٠٦٣ أي أن تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بفريق المراجعة يفسر ٦،٣% من التغير الطردي في سمعة المراجع.

ويمكن صياغة النموذج الفرعي الأول للدراسة التطبيقية (والمشتق من جدول ١٠) بالمعادلة التالية:

$$Y_5 = a X_5 + b \\ = 34,081 X_5 - 0,294$$

حيث:

Y_5 : سمعة المراجع.

X_5 : تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بفريق المراجعة.

وتشير المعادلة السابقة أنه إذا زاد المتغير المستقل برقم (١) يزيد المتغير التابع بمقدار ٣٤،٠٨١.

الفرض السادس ف٦: " هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء محافظة المراجع على استقلاله وكل من جودة المراجعة وبين كل من جودة المراجعة كمتغير وسيط وسمعة المراجع كمتغير تابع، ويتم اختبار التحقق الإحصائي لهذا الفرض من خلال المؤشرات التي تعكس المحور السادس، ويتعلق بهذا الفرض الجدولين (١١، ١٢) بالملحق الإحصائي للبحث.

وبتطبيق نموذج الانحدار الخطي وحساب قيمة sig. تبلغ ٠،٠١٣ واستناداً لقاعدة القرار نرفض الفرضية العدمية H_0 وقبول الفرضية البديلة H_a والتي تقضي بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء محافظة المراجع على استقلاله وبين كل من جودة المراجعة كمتغير وسيط وسمعة المراجع كمتغير تابع.

وبتطبيق اختبار Durbin Watson والذي يفسر معنوية النموذج المقترح حيث أن النموذج يعتبر معنوياً إذا كانت قيمة الاختبار تقع بين ١ - ٤، وبلغت قيمة الاختبار ٢,٤٤٢ أي أن هناك علاقة جوهريّة بين المتغير المستقل وكل من المتغير الوسيط والمتغير التابع.

ويبلغ معامل الارتباط ٠,٩٥٢ أي أن هناك ارتباط طردي قوي بين المتغير المستقل وكل من المتغير الوسيط والمتغير التابع، بينما يبلغ معامل التحديد ٠,٩٠٦ أي أن تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء محافظة المراجع على استقلاله يفسر ٩٠,٦% من التغير الطردي في سمعة المراجع.

ويمكن صياغة النموذج الفرعي الأول للدراسة التطبيقية (والمشتق من جدول ١٢) بالمعادلة التالية:

$$Y_6 = a X_6 + b$$
$$= 1,777 X_6 - 0,294$$

حيث:

Y_6 : سمعة المراجع.

X_6 : تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء محافظة المراجع على استقلاله.

وتشير المعادلة السابقة أنه إذا زاد المتغير المستقل برقم (١) يزيد المتغير التابع بمقدار ١,٧٧٧.

٣ / ٧: الربط بين مؤشرات الدراسة التطبيقية: يتم الربط بين تلك المؤشرات كما يلي:

(١) بالربط بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بزلاء المهنة ويعكسه اتجاه التطور في اتجاه إيرادات خدمات المراجعة والخدمات بخلاف المراجعة مقارنة بعدد القضايا المرفوعة ضد المكتب من زملاء المهنة وسمعة المراجع كمتغير تابع مقاسة بكل من اتجاه إجمالي أتعاب المراجعة: حجم مكتب المراجعة (عدد المراجعين المساعدين)، واتجاه إجمالي أتعاب الخدمات بخلاف المراجعة: خبرة مكتب المراجعة (عدد سنوات الخبرة)، واتجاه إجمالي أتعاب المراجعة: حجم المنشأة محل المراجعة (إجمالي الأصول) يتم ترتيب تلك المؤشرات من حيث الأهمية النسبية (تقارب الاتجاه التصاعدي لكل منهما) كما يلي:

أ- يأخذ اتجاه إجمالي أتعاب المراجعة: حجم مكتب المراجعة مقترناً بحجم المنشأة محل المراجعة (إجمالي الأصول) الأهمية النسبية الأولى لتقارب الاتجاه التصاعدي لكل منهما خلال سنوات الدراسة، مما يعني أن الشركات كبيرة الحجم تلجأ لمكاتب المراجعة كبيرة الحجم ذات السمعة الطيبة.

ب- يأخذ اتجاه التطور في اتجاه إيرادات خدمات المراجعة والخدمات بخلاف المراجعة مقارنة بعدد القضايا المرفوعة ضد المكتب من زملاء المهنة (اتجاه متناقص) الأهمية النسبية الثانية لتقارب الاتجاه التصاعدي لكل منهما خلال سنوات الدراسة، مما يعني

أن تحسين سمعة المراجع في ضوء علاقته بزلاء ينعكس في زيادة إيرادات الخدمات بخلاف المراجعة.

ج- يأخذ اتجاه إجمالي أتعاب الخدمات بخلاف المراجعة: خبرة مكتب المراجعة (اتجاه متزايد) واتجاه إيرادات خدمات المراجعة والخدمات بخلاف المراجعة (اتجاه متزايد) الأهمية النسبية الثالثة لتقارب الاتجاه التصاعدي لكل منهما خلال سنوات الدراسة، مما يعني أن تحسين سمعة المراجع نتيجة لزيادة الخبرة ينعكس في زيادة إيرادات الخدمات بخلاف المراجعة.

وبناء على الربط السابق يوصي الباحث بضرورة تبني مكاتب المراجعة متوسطة وصغيرة الحجم برامج المراجعة الجاهزة الموجودة بمكاتب المراجعة كبيرة الحجم، وأنه من الضروري أن يكون هناك توازن بين بين سمعة المراجع والخدمات بخلاف المراجعة بحيث تكون الأولوية للسمعة عند وجود حالات تعارض بينهما.

(٢) بالربط بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بعميل المراجعة كمتغير مستقل مقياساً بكل من اتجاه التطور في عدد عملاء المراجعة خلال فترة معينة، واتجاه مؤشر (إجمالي إيرادات المكتب ÷ إجمالي عدد العملاء في السنة)، واتجاه مؤشر إجمالي إيرادات المكتب من الخدمات بخلاف المراجعة ÷ إجمالي عدد العملاء، واتجاه مؤشر إجمالي إيرادات المكتب من خدمات المراجعة ÷ إجمالي عدد العملاء، واتجاه مؤشر متابعة التعديلات بالقوائم والحسابات الختامية التي ألزم بها المراجع إدارة المنشأة، وبين تأثير عميل المراجعة بسمعة المراجع مقياساً باتجاه مؤشر التطور في سعر السهم للشركة والقيمة السوقية لها في سوق الأوراق المالية يتم ترتيب تلك المؤشرات من حيث الأهمية النسبية (تقارب الاتجاه التصاعدي لكل منهما) كما يلي:

أ- يأخذ اتجاه التطور في عدد عملاء المراجعة خلال فترة معينة (اتجاه متزايد)، واتجاه والقيمة السوقية للشركة في سوق الأوراق المالية (اتجاه متزايد) الأهمية النسبية الأولى لتقارب الاتجاه التصاعدي لكل منهما خلال سنوات الدراسة، مما يعني أن سمعة المراجع تنعكس على سعر السهم للشركة ببورصة الأوراق المالية.

ب- يأخذ اتجاه مؤشر متابعة التعديلات بالقوائم والحسابات الختامية التي ألزم بها المراجع إدارة المنشأة (اتجاه ثابت)، واتجاه والقيمة السوقية للشركة في سوق الأوراق المالية (اتجاه متزايد) الأهمية النسبية الثانية لتقارب الاتجاه التصاعدي لكل منهما خلال سنوات الدراسة، مما يعني أن المحافظة على سمعة المراجع الطيبة تتطلب منه متابعة التعديلات بالقوائم والحسابات الختامية مما ينعكس بالإيجاب على سعر السهم بالبورصة.

وبناء على الربط السابق يوصي الباحث بضرورة متابعة المراجع تنفيذ التعديلات بالقوائم والحسابات الختامية للمحافظة على سمعته بين عملاء المراجعة.

(٣) بتحليل العلاقة بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بلجنة المراجعة كمتغير مستقل مقياساً باتجاه مؤشر التطور في عدد عملاء المراجعة خلال فترة معينة وسمعة المراجع مقياساً بكل من اتجاه مؤشر التطور في إيرادات الخدمات بخلاف

المراجعة مقارنة بحجم أعمال المنشأة، واتجاه مؤشر التطور في إيرادات خدمات المراجعة مقارنة بحجم أعمال الشركة يلاحظ أن اتجاه التطور في إيرادات خدمات المراجعة مقارنة بحجم أعمال الشركة، واتجاه مؤشر التطور في عدد عملاء المراجعة يلاحظ تقارب الاتجاه التصاعدي لكل منها خلال سنوات الدراسة يتضح أن هناك علاقة قوية بين سمعة المراجع والطلب على الخدمات بخلاف المراجعة واتجاه لجنة المراجعة بالشركات كبيرة الحجم نحو تعيين المراجع حسن السمعة.

(٤) بتحليل العلاقة بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بمستخدمي القوائم المالية كمتغير مستقل مقياساً باتجاه مؤشر سعر السهم للمنشأة محل المراجعة في بورصة الأوراق المالية، واتجاه مؤشر مراجعة تقديرات القيمة العادلة للمنشأة محل المراجعة، واتجاه مؤشر حجم القروض التي تحصل عليها المنشأة محل المراجعة، وسمعة المراجع مقياساً باتجاه مؤشر إيرادات الخدمات بخلاف المراجعة يتضح أن المتغير المستقل يؤثر بالموجب على سمعة المراجع مما ينعكس بشكل إيجابي على سعر السهم في بورصة الأوراق المالية.

(٥) بتحليل العلاقة بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء علاقته بفريق المراجعة كمتغير مستقل مقياساً بكل من اتجاه مؤشر نسبة عدد المراجعين المساعدين المعنيين بالاجتماعات مع المراجع الأصلي إلى إجمالي عدد المراجعين المساعدين، واتجاه مؤشر نسبة عدد المراجعين المساعدين الحاصلين على برامج تدريبية معينة إلى إجمالي عدد المراجعين المساعدين، واتجاه مؤشر نسبة عدد المراجعين المساعدين الحاصلين على برامج تدريبية معينة وتمت مكافأتهم إلى إجمالي عدد المراجعين المساعدين، وبين المتغير التابع مقياساً باتجاه مؤشر نسبة عدد المراجعين المساعدين المكلفين بحضور جرد المخزون إلى إجمالي عدد المراجعين المساعدين المعياري يتضح ما يلي:

أ- يأخذ اتجاه مؤشر نسبة عدد المراجعين المساعدين المعنيين بالاجتماعات مع المراجع الأصلي مقترناً باتجاه مؤشر نسبة عدد المراجعين المساعدين المكلفين بحضور جرد المخزون الأهمية النسبية الأولى، ويعني ذلك أن سمعة المراجع تتطلب تحقيق التوازن في توزيع العمل على المساعدين بين حضور الاجتماعات وحضور لجان الجرد.

ب- يأخذ اتجاه مؤشر نسبة عدد المراجعين المساعدين الحاصلين على برامج تدريبية معينة وتمت مكافأتهم مقترناً باتجاه مؤشر نسبة عدد المراجعين المساعدين المكلفين بحضور جرد المخزون الأهمية النسبية الثانية، ويعني ذلك أن سمعة المراجع تتطلب ضرورة مكافأة المراجعين المساعدين بناء على معايير معينة.

(٦) بتحليل العلاقة بين تبني المراجع أخلاقيات الأعمال في ضوء محافظته على استقلاله كمتغير مستقل مقياساً بكل من اتجاه مؤشر ثبات تقرير المراجع في الكشف والتقرير عن ثبات الإدارة في المحاسبة عن أفساط إهلاك الأصول الثابتة كأحد عناصر الاستحقاقات الاختيارية، واتجاه مؤشر ثبات تقرير المراجع في الكشف والتقرير عن ثبات الإدارة في المحاسبة عن تقييم المخزون بأصنافه المختلفة كأحد عناصر الاستحقاقات الاختيارية، واتجاه مؤشر يعكس ثبات تقرير المراجع في الكشف والتقرير عن ثبات الإدارة في عرض عناصر القوائم المالية والمتغير التابع مقياساً باتجاه مؤشر التطور في إيرادات الخدمات

بخلاف المراجعة يتضح أن هناك تقارب بين المؤشرات التي تعكس المتغير المستقل والمؤشر الذي يعكس المتغير التابع مما يعني أن هناك علاقة جوهرية بين المتغيرات الفرعية للنموذج.

نتائج وتوصيات البحث:

تتمثل أهم نتائج البحث فيما يلي:

(١) تتمثل أهم المؤشرات التي تعكس تحقيق جودة المراجعة ومن ثم سمعة المراجع في ضوء علاقة المراجع بزملاء المهنة فيما يلي:

أ- مؤشر يعكس النسبة بين إجمالي أتعاب المراجعة وحجم مكتب المراجعة حيث أنه كلما كان هناك تقارب بينهما كلما دل ذلك على زيادة تبني المراجع الخارجي لقواعد أخلاقيات الأعمال.

ب- مؤشر يعكس النسبة بين إجمالي أتعاب الخدمات بخلاف المراجعة وحجم مكتب المراجعة حيث أنه كلما كان هناك تقارب بينهما كلما دل ذلك على زيادة تبني المراجع الخارجي لقواعد أخلاقيات الأعمال والمحافظة على استقلاله.

ج- مؤشر يعكس النسبة بين إجمالي أتعاب المراجعة وخبرة مكتب المراجعة حيث أنه كلما كان هناك تقارب بينهما كلما دل ذلك على زيادة تبني المراجع الخارجي لقواعد أخلاقيات الأعمال من حيث عدم لجوئه إلى الحصول على عمليات المراجعة من العملاء بطريقة تؤثر بشكل سلبي على علاقته مع زملاء المهنة، وأن خبرة مكتب المراجعة يؤثر بشكل جوهري في تحديد أتعاب المراجعة.

(٢) تتمثل أهم الإرشادات اللازمة لتوجيه علاقة المراجع بزملاء المهنة نحو تعظيم جودة المراجعة وتحسين سمعة المراجع فيما يلي:

أ- من الضروري أن يتم تحديد مزايا لمكاتب المراجعة كبيرة الحجم مثل عدم جواز مراجعة حسابات شركات معينة (شركات مساهمة مثلاً) إلا من خلال تلك المكاتب، حيث أن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم ذات سمعة طيبة وليس لديها استعداد للتضحية بتلك السمعة بغض النظر عن طبيعة وحجم الخدمات بخلاف المراجعة.

ب- من الضروري أن يكون هناك تناسق بين حجم مكتب المراجعة وإجمالي إيرادات المكتب سواء كانت من خدمة المراجعة أم من الخدمات بخلاف المراجعة، حيث يعكس ذلك اتباع المكتب قواعد مهنية وأخلاقية في جلب خدمات المراجعة والخدمات بخلاف المراجعة ومن ثم المحافظة على العلاقة الطيبة بين زملاء مهنة المراجعة وتحسين سمعة المراجع.

(٣) تتمثل أهم المؤشرات التي تعكس تحقيق جودة المراجعة ومن ثم سمعة في ضوء علاقة المراجع بزملاء المهنة فيما يلي:

أ- مؤشر يعكس التطور في عدد عملاء المراجعة خلال فترة معينة حيث أنه كلما تحسنت سمعة المراجع بين عملاء المراجعة كلما زاد الطلب على خدمات المكتب؛ وبالتالي عدد عملاء المكتب.

ب- مؤشر يعكس التطور في حجم عملاء المراجعة خلال فترة معينة ويعكسه حجم المنشأة محل المراجعة مقارنة بالتطور في حجم إيرادات المكتب أو متوسط نصيب المنشأة من إجمالي إيرادات المكتب (إجمالي إيرادات المكتب ÷ إجمالي عدد العملاء في السنة).

(٤) تتمثل أهم الإرشادات اللازمة لتوجيه علاقة المراجع بعميل المراجعة نحو تعظيم جودة المراجعة وتحسين سمعة المراجع فيما يلي:

أ- العمل على تزويد المستثمرين بالمعلومات عن مكاتب المراجعة من حيث الحجم، والخبرة، والسمعة، والأعمال العامة التي يشترك في القيام بها، وتطور في أسعار أسهم المنشآت التي يقوم بمراجعتها.

ب- ضرورة تقييم سمعة مكتب المراجعة من خلال الوقوف على التطور في كل من إجمالي عدد عملاء المكتب وإجمالي إيرادات المكتب من الخدمات بخلاف المراجعة بما يعكس نصيب عميل المراجعة من إجمالي إيرادات الخدمات بخلاف المراجعة.

(٥) تتمثل أهم المؤشرات التي تعكس تحقيق جودة المراجعة ومن ثم سمعة المراجع في ضوء علاقة المراجع بلجنة المراجعة فيما يلي:

أ- مؤشر يعكس التطور في عدد عملاء المراجعة خلال فترة معينة حيث أنه كلما تحسنت سمعة المراجع بين لجان المراجعة زاد الطلب على المكتب لأداء كل من خدمات المراجعة والخدمات بخلاف المراجعة.

ب- مؤشر يعكس التطور في عدد سنوات قيام لجنة المراجعة بتكليف المراجع بمراجعة حسابات وقوائم المنشأة حيث يعكس ذلك التطور مدى اقتناع لجنة المراجعة وثقتها في جودة مكتب المراجعة وسمعة المراجع.

(٦) تتمثل أهم الإرشادات اللازمة لتوجيه علاقة المراجع بلجنة المراجعة نحو تعظيم جودة المراجعة وتحسين سمعة المراجع فيما يلي:

أ- ضرورة تقييم جودة المراجعة في ضوء علاقة المراجع الخارجي بلجنة المراجعة فيما يتعلق بتناسب أتعاب المراجعة مع حجم المنشأة محل المراجعة.

ب- ضرورة تقييم سمعة المراجع في ضوء علاقة المراجع الخارجي بلجنة المراجعة فيما يتعلق بتناسب أتعاب الخدمات بخلاف المراجعة مع حجم المنشأة محل المراجعة.

(٧) تتمثل أهم المؤشرات التي تعكس تحقيق جودة المراجعة ومن ثم سمعة المراجع في ضوء علاقة المراجع بمستخدمي القوائم المالية فيما يلي:

أ- مؤشر يعكس التطور في سعر السهم للمنشأة محل المراجعة في بورصة الأوراق المالية حيث يعبر هذا المؤشر عن مدى ثقة المستثمرين في المعلومات المنشورة بالقوائم المالية التي تمت مراجعتها.

ب- مؤشر مراجعة تقديرات القيمة العادلة للمنشأة محل المراجعة حيث يعبر هذا المؤشر عن زيادة كفاءة وحرص المراجع في أداء عملية المراجعة؛ وبالتالي زيادة جودة المراجعة.

(٨) يتمثل أهم الإرشادات اللازمة لتوجيه تلك العلاقة نحو تعظيم جودة المراجعة وتحسين سمعة المراجع في ضرورة محافظة المراجع على استقلاله كعصب عملية المراجعة حيث يجب أن يراعي أنه وكيل عن الأطراف التي تستخدم التقارير المالية وتقرير المراجع.

(٩) تتمثل أهم المؤشرات التي تعكس تحقيق جودة المراجعة ومن ثم سمعة المراجع في ضوء علاقة المراجع بفريق المراجعة فيما يلي:

أ- مؤشر يعكس نسبة عدد المراجعين المساعدين المعنيين بالاجتماعات مع المراجع الأصلي إلى إجمالي عدد المراجعين المساعدين.

ب- مؤشر يعكس نسبة عدد المراجعين المساعدين الحاصلين على برامج تدريبية معينة إلى إجمالي عدد المراجعين المساعدين.

(١٠) تتمثل أهم الإرشادات اللازمة لتوجيه علاقة المراجع بفريق المراجعة نحو تعظيم جودة المراجعة وتحسين سمعة المراجع فيما يلي:

أ- من الضروري أن يتم تقييم أعمال المساعدين بمكتب المراجعة ومكافأتهم بناء على معايير معينة مثل الدقة في إنجاز المهمة المكلف بها المساعد من قبل المراجع.

ب- من الضروري أن يتم ترقية المساعدين بمكتب المراجعة بناء على الخبرة وبرامج التدريب الحاصلين عليها.

(١١) تتمثل المؤشرات التي تعكس تحقيق جودة المراجعة ومن ثم سمعة المراجع ضوء محافظة المراجع على استقلاله فيما يلي:

أ- مؤشر يعكس ثبات تقرير المراجع في الكشف والتقرير عن ثبات الإدارة في المحاسبة عن الاستحقاقات الاختيارية مثل أقساط إهلاك الأصول الثابتة، وتقييم المخزون بأصنافه المختلفة.

ب- التطور في إيرادات الخدمات بخلاف المراجعة - كمؤشر يعكس مدى محافظة المراجع على استقلاله - مقارنة بعدد القضايا المرفوعة ضد المكتب.

(١٢) تتمثل الإرشادات اللازمة لتوجيه محافظة المراجع على استقلاله نحو تعظيم جودة المراجعة وتحسين سمعة المراجع فيما يلي:

أ- ضرورة مراعاة أن تتم جميع مراحل الخدمة الاستشارية بين المراجع والمنشأة من خلال لجنة المراجعة.

ب- يجب ان لا يتدخل المراجع الخارجي في عملية اتخاذ القرارات بالمنشأة التي يقدم لها الخدمة الاستشارية حيث أن دوره استشاري فقط في تقديم الخدمة.

وتتمثل أهم توصيات البحث فيما يلي:

- (١) ضرورة محافظة المراجع على استقلاله كعصب عملية المراجعة حيث يجب أن يراعي أنه وكيل عن الأطراف التي تستخدم التقارير المالية وتقرير المراجع.
- (٢) ضرورة تبني مكاتب المراجعة متوسطة وصغيرة الحجم برامج المراجعة الجاهزة الموجودة بمكاتب المراجعة كبيرة الحجم، وأنه من الضروري أن يكون هناك توازن بين سمعة المراجع والخدمات بخلاف المراجعة بحيث تكون الأولوية للسمعة عند وجود حالات تعارض بينهما.
- (٣) ضرورة متابعة المراجع تنفيذ التعديلات بالقوائم والحسابات الختامية للمحافظة على سمعته بين عملاء المراجعة.
- (٤) من الضروري أن يتم تقييم أعمال المساعدين بمكتب المراجعة ومكافأتهم بناء على معايير معينة مثل الدقة في إنجاز المهمة المكلف بها المساعد من قبل المراجع.
- (٥) من الضروري أن يتم ترقية المساعدين بمكتب المراجعة بناء على الخبرة وبرامج التدريب الحاصلين عليها.
- (٦) في حالة عدم تناسب سمعة المراجع مع أتعاب الخدمات بخلاف المراجعة فإنه من الضروري التحقق من توافر مقومات محافظة المراجع على استقلاله.

مجالات البحث المستقبلية:

يعتقد الباحث بجدوى وأهمية البحوث المستقبلية في الموضوعات التالية:

- (١) أثر تبني المراجع قواعد أخلاقيات الأعمال على كفاءة الاستثمار بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية.
- (٢) أثر تبني المراجع قواعد أخلاقيات الأعمال على قرارات منح الائتمان للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.
- (٣) أثر تبني المراجع قواعد أخلاقيات الأعمال على التصنيف الائتماني للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

قائمة المراجع:

أولا: المراجع العربية:

- (١) إبراهيم، خالد اسماعيل (٢٠١٨)، " العلاقة بين المكاشفة والإفصاح عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات وجودة التقارير المالية في ضوء توسيط جودة المراجعة – دراسة نظرية تطبيقية "، مجلة المحاسبة والمراجعة، اتحاد الجامعات المصرية – جامعة بني سويف، كلية التجارة، قسم المحاسبة، العدد الثاني.
- (٢) أسعد، صالح بن عبد الرحمن (٢٠١٧)، " العوامل المؤثرة على السلوك الأخلاقي في بيئة المراجعة السعودية – دراسة ميدانية استكشافية "، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، المجلد الثاني والاربعون، العدد الاول، يناير.
- (٣) العربي، عصام فهد وآخرون (٢٠١٤)، " دور لجان المراجعة في تحسين جودة المراجعة الخارجية دراسة ميدانية "، مجلة جامعة البعث، المجلد ٣٦، العدد الرابع.
- (٤) المعتاز، إحسان بن صالح (٢٠٠٨)، " أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها: انهيار شركة إنرون والدروس المستفادة "، مجله جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، العدد الأول.
- (٥) النقاش، افتخار عبد الحميد، صالح، هبه إبراهيم (٢٠٠٨)، " تحليل المسار في نموذج الانحدار اللوجستي مع تطبيق عملي "، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد السابعون.
- (٦) حسن، إيمان محمد قرني (٢٠١٩)، " دور العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في تحسين حوكمة الشركات المصرية دراسة ميدانية "، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، العدد السادس، يناير.
- (٧) دسوقي، عبد المحسن محمد (٢٠٢٠)، " أثر تقديم الخدمات الاستشارية على استقلال وجودة المراجعة " ندوة ديوان الرقابة المالية والإدارية، البحرين، ٥ – ٦ فبراير.
- (٨) سعيد، سوسن أحمد، محمد، عبد الواحد غازي، (٢٠١٤)، " دراسة مقارنة لأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق الدولية والإسلامية "، مجله جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة الموصل، كلية الاقتصاد والإدارة، المجلد الرابع، العدد الثاني.
- (٩) شايط، نعمة حرب (٢٠٢٠)، " أثر جودة المراجعة على سلامة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المسجلة بالبورصة المصرية "، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد الرابع، العدد الثاني، مايو.
- (١٠) شحده، حمدي محمود (٢٠١٦)، " مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني: دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة "، مجله الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية، المجلد الرابع والعشرون، العدد الثاني.

(١١) عامر، أنس عبد القادر وآخرون (٢٠٢٠)، " العوامل المؤثرة على جودة المراجعة في ليبيا - دراسة تحليلية "، المجلة العلمية للجامعة المفتوحة - بنغازي، المجلد الأول، العدد الثاني، يونيو.

(١٢) عطيان، 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 "، الأردن، جامعة الزرقاء الخاصة، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، مجلد رقم ١٥، العدد الثاني.

(١٣) نصر، عبد الوهاب علي، الصيرفي، 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.

(١٤) يوسف، محمد مصباح البر، أحمد، موسى محمد (٢٠١٦)، " أثر مؤشرات جودة تدقيق الحسابات على الأداء المهني لمكتب المراجعة في السودان دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بولاية الخرطوم - ٢٠١٤ " مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد ١٧، العدد الأول.

المراجع الأجنبية:

- A., Owolabi S. and Ayobami Babarinde Thomas, (2020), " Effect of Corporate Governance on Audit Quality in Nigerian banks ", International Journal of Multidisciplinary and Current Educational Research, Vol. 2, No. 5.
- Abozaid , Eid Mohamed and Others , (2020) " The Impact of Audit Quality on Narrative Disclosure: Evidence From Egypt " , Academy of Accounting and Financial Studies Journal , Vol. 24 , No. 1.
- Ahmed , Ibraheem A. and Hmidi , Yousof M. , (2028) , " Auditor Compliance in Libya with the Rules and Ethics of the Auditor Profession , " Journal of Academic and Finance , Vol. 9 , No. 1 , Spring.
- Al- Kaddash , Husam and Others , (2013) , " Factors Affecting the Quality of Auditing: The case of Jordanian Commercial Banks " , International Journal of Business and Social Sciences , Vol. 4 , No. 11.
- Al qtaish , Hasan Flayyeh and Others , " The Ethical Rules of Auditing and the Impact of Compliance with the Ethical Rules on Auditing Quality " , Ijras , Vol. 18 , No. 3 , March 2014.

- Alrabba , Hussein Mohammed , (2018) , " measuring the Impact of Code of Ethics on the Quality of Auditors' Professional Judgment " , Journal of Governance and Regulation , Vol. 5 , No. 4.
- Ardelean , Alexandra , (2013) , " Auditors' Ethics and Their Impact on Public Trust " , Procedia – Social and Behavioral Sciences , Vol. 92.
- Aronmwan , Edosa Joshua & Others , (2013) , " Audit Firm Reputation and Audit Quality " , Uropean Journal of Business and Management , Vol. 7 , N. 5.
- Barrainkua , Itsaso and Pike , Marsela E. (2018) , " The Influence of Auditors' Professionalism on Ethical Judgment: Differences among PR actioners and Postgraduate Students " , Spanish Accounting Review , Vol. 21 , No. 2.
- Blandon , Joseph Garcia and Others , (2019) , "Audit Firm Tenure and Audit Quality: A cross European Study " , Journal of International Financial Management & Accounting , Vol. 31 , N. 1.
- Broberg , Pernilla and Others , " Explaining the Influence of Time Budget Pressures o, Audit Quality in Sweden " , 2017 , <https://doi.org/sto997-016-9346-4>
- Caroll , Graig E. and Olegario , Rowena , (2018) , Linking Corporate Reputation and Accountability " Deadline , Jan..
- Center for Audit Quality (2019) , " Audit Quality Disclosure Framework " , Jan. , <https://www.thecaq.org.2019-main-street-investor.survey>.
- Chersan , Lonela Corina , (2019) , " Audit Quality and several of Its Determinants " , <http://cxdoid.org/1020889AUDTF?20191530002>
- Ching and Others , (2015) , " The Relationship Among Audit Quality , earnings Management , and Financial Performance of Malaysian Public Companies " , International Journal of Economics and Management , Vol. 9 , No. 1.
- Gheraia , Zouheyr and Others , (2019) , " Business Ethics and Corporate Social Responsibility: bridging the concepts " , open Journal of Business and Management , Vol. 7 , No. 3.

-
-
- Gul , Ferdinand A. and Others , (2013) , " Do Individual Auditor Affect Audit Quality ? Evidence from Archival Data " , THE ACCOUNTING REVIEW , Vol. 88 , No. 6.
 - Gunn , Joshua L. and Others , (2019) , " Audit Firms' Corporate Social responsibility Activities and auditor Reputation " jlgunn@ktaz.pitt.edu
 - Hadrich , Manel , (2015) , " Auditor Reputation , Auditor Opinion , and Earnings Management: Evidence from France Banking Industry " , Journal of Modern Accounting and Auditing , Vol. 11 , No. 7 , July.
 - Ibidunni , Oyebisi M. and Others , (2018) , " Accounting Ethics and the Performance of Accounting Firms in Lagos , Nigeria " , J Fin Mark , Vol. 2 , No. 2 , 2018.
 - Kanagaretnam , Kridaran and Others , (2010) , " Auditor Reputation and Earnings Management: International Evidence from the banking Industry " , Journal of Banking & Finance Vol. 34.
 - Karter , Astro Y. and Others , (2019) , " The effects of Competency , Independence , Due Professional care , and Auditor Integrity on Audit Quality With Auditor Ethics as Moderating Variable " , Journal of Accounting , Finance , and Audit Studies , Vol. 5 , Journal of Banking & Finance , Vol. 34 , No. 2.
 - Klopotan , Igor and Others , (2020) , " Do Business Ethics and Ethical Decision making Still Matter: Perspective of Different generational Cohorts " , Business Systems Research , Vol. 11 , No. 1.
 - Khovrak , I and Kazyarchuk , I , (2018) , " The Impact of Auditor's Ethics on the Quality of Auditing the Company's Cash Flows " , Economics and management of Enterprise , Vol. 1 , No. 4
 - Kanagaretnam , Kiridarm and Others , (2010) , " Auditor Reputation and Earnings Management: International Evidence from the Banking Industry " ,
 - Mirzay & Others , (2020) , " Threats of Auditor Independence: Evidence from Itan " , Athems Journal of Business & Economics , Vol. 6 , No. 4 , Oct.

- Multiara , Yosia Taruli and Others , (2018) , " The Influence of Company Size , Company Profit , Solvency and CPA Firm Size on Audit Report Lag " , Journal of Economics , Finance and Accounting , Vol. 5 , No. 1.
- Nasrabadi , Aliasghar and Arbabian , Aliakbar , (2015) , " The Effects of Professional Ethics and Commitment on Audit Quality " , Management Science Letters , Vol. 5 , No. 3.
- Ndubuisi , Amahalu N. and Others , (2017) , Audit Quality Determinants: Evidence from Quoted Health Care Firms in Nigeria " , International Journal of Academic Research in Accounting , Finance and Management Sciences , Vol. 7 , No. 4 , Oct..
- Nnah , John N. , (2019) " Business Ethics and Its Effect on Organizational Sustainability " , Global Journal of Sciences Studies , Vl. 5 , No. 2.
- Nwanyanwu , Lovely A. , (2017) , "Audit Quality Practices and Financial Reporting in Nigeria " , International Journal of Academic Research in Accounting , Finance and Management Sciences , Vol. 7 , No. 2 , April .
- Onuora , Oraka Azubika and O. , Okegbe T. , (2015) , " The Impact of Professional Accounting Ethics in Quality Assurance in Audit " , International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences , Vol. 5 , No. 8 , Aug.
- Pritama , Yasinta and Others , (2017) , " The Factors of the Influence on Audit Quality at the Inspectorate General of Ministry of Environment of Forestry " , Advanced in Economics Vol. 46 , Business and Management Research , 1st Economics and Business Conference.
- Raak , Jeroen van and Thurhimer , Ulrik , (2016) , " Opportunities to Improve the Measurement of Audit Quality: A Call for Collaboration Between the Profession and Academics " , MAB , Vol. 90 , No. 9.
- Rahardjo , Budi Tri , (2017) , " The Effect of Due Professional Care on Quality Audit Indonedsia " , International Journal of

-
-
- Multidisciplinary Research and Development , Vol. 4 , No. 11 , Dec.
- Rothenberg , Raomi R. and A. , Edmonton B. , (2016) , " Auditor Reputation Losses , Legal Liability Damages , and Standards " , Naomi.rothenberg@ualberta.ca
 - SMLL , Takar (2016) , " The Impact of The Audit Quality on That of the Accounting Profits: The case of Companies Listed on the TSE " , International Journal of Managing Value and Supply Chains , Vol. 2 , No. 1, March.
 - Usman , Sattar and Others , (2020) , " How Audit Quality Affects The Firm Performance With The Moderating Role of the Product Market Competition: Empirical Evidence From Pakistani Manufacturing Firms " , Sustainability , May.
 - Wakil , Gana Kafly and Others , (2020) , " Auditor Independence and Audit Quality in Nigeria Public Sector: A Critical Review , Journal of Critical Reviews , Vol. 7 , No. 7.
 - Wijaya , Angitta Langgeng , (2010) , " The Effect of Audit Quality on Firm Value " , Journal of Accounting , Finance and Auditing Studies , Vol. 6 , No. 1.
 - Zalata , Alaa Mansour and Others , (2020) , " External Audit Quality and Firms' Credit Score " Congent Business & management , Vol. 7 , No. 1.

الملحق الإحصائي للبحث:

اختبار Durbin Watson	معامل التحديد	معامل الارتباط	
١,٨٤٩	٠,٧٨٧	٠,٨٨٧	النموذج الفرعي الأول

جدول (١): اختبار الارتباط للنموذج الفرعي الأول.

قيمة المعاملات	قيمة sig.	
a: ,304 b: ,684	٠,٧٨٧	النموذج الفرعي الأول

جدول (٢): معاملات الانحدار للنموذج الفرعي الأول.

اختبار Durbin Watson	معامل التحديد	معامل الارتباط	
١,٩٧٨	٠,٦٨٦	٠,٧١١	النموذج الفرعي الثاني

جدول (٣): اختبار الارتباط للنموذج الفرعي الثاني.

قيمة المعاملات	قيمة sig.	
a: 2,548 b: 3,441	٠,٠٢	النموذج الفرعي الثاني

جدول (٤): معاملات الانحدار للنموذج الفرعي الثاني.

اختبار Durbin Watson	معامل التحديد	معامل الارتباط	
٢,٨٢٠	٠,٨٠٤	٠,٨٩٧	النموذج الفرعي الثالث

جدول (٥): اختبار الارتباط للنموذج الفرعي الثالث.

قيمة المعاملات	قيمة sig.	
a: 0,503 b: 0,490	٠,٠٣٩	النموذج الفرعي الثالث

جدول (٦): معاملات الانحدار للنموذج الفرعي الثالث.

اختبار Durbin Watson	معامل التحديد	معامل الارتباط	
٢,٢٤٥	٠,٩٨٧	٠,٩٩٣	النموذج الفرعي الرابع

جدول (٧): اختبار الارتباط للنموذج الفرعي الرابع.

قيمة sig.	قيمة المعاملات	
٠,٠٣٩	a: 0,309 b: 0,685	النموذج الفرعي الرابع

جدول (٨): معاملات الانحدار للنموذج الفرعي الرابع.

اختبار Durbin Watson	معامل التحديد	معامل الارتباط	
٢,٢٤٥	٠,٩٨٧	٠,٩٩٣	النموذج الفرعي الخامس

جدول (٩): اختبار الارتباط للنموذج الفرعي الخامس.

قيمة sig.	قيمة المعاملات	
٠,٠٣٩	a: 34,081 b: - 0,294	النموذج الفرعي الخامس

جدول (١٠): معاملات الانحدار للنموذج الفرعي الخامس.

اختبار Durbin Watson	معامل التحديد	معامل الارتباط	
٢,٤٤٢	٠,٩٠٦	٠,٩٥٢	النموذج الفرعي السادس

جدول (١١): اختبار الارتباط للنموذج الفرعي السادس.

قيمة sig.	قيمة المعاملات	
٠,٠٣٩	a: 1,777 b: - 2,684	النموذج الفرعي السادس

جدول (١٢): معاملات الانحدار للنموذج الفرعي السادس.

اسم الشركة	المراجع
جي بي أوتو	حازم حسن محاسبون قانونيون واستشاريون
الشركة الشرقية للدخان إيسترن كومباني	مصطفى شوقي
شركة مصر القابضة للتأمين	حازم حسن محاسبون قانونيون واستشاريون
شركة المجموعة المالية هيرميس القابضة	حازم حسن محاسبون قانونيون واستشاريون
الشركة العربية لمنتجات الألبان	كامل مجدي صالح
بنك كريدي اجريكول مصر	حازم حسن محاسبون قانونيون واستشاريون
شركة ليسيكو مصر	حازم حسن محاسبون قانونيون واستشاريون
شركة بايو نيرز القابضة للاستثمارات المالية	المتحدون للمراجعة والضرائب والاستشارات والخدمات المالية

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية – كلية التجارة – جامعة دمياط

هدف الدراسة التطبيقية: قياس العلاقة بين كل من جودة المراجعة كمتغير وسيط، وسمعة المراجعة كمتغير تابع وكل من المتغيرات المستقلة التالية:

- (١) علاقة المراجع بزملاء المهنة ف١، ويقاس تحقق المتغير الوسيط والمتغير التابع المؤشرات من ١/١ حتى ٦/١
- (٢) علاقة المراجع بعميل المراجعة ف٢، ويقاس تحقق المتغير الوسيط والمتغير التابع المؤشرات من ١/٢ حتى ٦/٢
- (٣) علاقة المراجع بلجنة المراجعة ف٣، ويقاس تحقق المتغير الوسيط والمتغير التابع المؤشرات من ١/٣ حتى ٤/٣
- (٤) علاقة المراجع بالأطراف الأخرى من مستخدمي القوائم المالية ف٤، ويقاس تحقق المتغير الوسيط والمتغير التابع المؤشرات من ١/٤ حتى ٤/٤
- (٥) علاقة المراجع بفريق المراجعة ف٥، ويقاس تحقق المتغير الوسيط والمتغير التابع المؤشرات من ١/٥ حتى ٤/٥
- (٦) محافظة المراجع على استقلاله ف٦، ويقاس تحقق المتغير الوسيط والمتغير التابع المؤشرات من ١/٦ حتى ٤/٦

@ المتغيرات المستقلة تفسيرية، والمتغيرات التابعة معدلة يتم قياسها بمؤشرات

يمكن أن تكتفي سعادتك بشركة واحدة كمتوسط، أو تأخذ متوسطات بعد تعديل كل قائمة أرسلتها لسعادتك وحذف مؤشرات منها لتصبح مثل القائمة التالية:

جدول (١): اتجاه المؤشرات المالية للدراسة التطبيقية. المصدر: من إعداد الباحث بناء على بيانات الموقع الإلكتروني.

الييسان					
٢٠٢٠	٢٠١٩	٢٠١٨	٢٠١٧	٢٠١٦	
الفرض الأول: علاقة المراجع بزملاء المهنة وكل من جودة المراجعة وسمعة المراجع.					
١،٤	١،١٤	١،١٢	١،١	١	١/١ اتجاه إجمالي أتعاب المراجعة: حجم مكتب المراجعة (عدد المراجعين المساعدين)
١،٤٢	١،٤	١،٠٣٥	١،٠٣	١	٢/١ اتجاه إجمالي أتعاب الخدمات بخلاف المراجعة: حجم مكتب المراجعة (عدد المراجعين المساعدين).
١،٤٧	١،١٦	١،٢٣	١،٤٤	١	٣/١ اتجاه إجمالي أتعاب المراجعة: خبرة مكتب المراجعة (عدد سنوات الخبرة).
١،٣	١،٤٥	١،٢٢	١،١	١	٤/١ اتجاه إجمالي أتعاب الخدمات بخلاف المراجعة: خبرة مكتب المراجعة (عدد سنوات الخبر)
١،٢	١،١٧	١،١٢	١،٢	١	٥/١ اتجاه إجمالي أتعاب المراجعة: حجم المنشأة محل المراجعة (إجمالي الأصول).

د. حسن شلقامي محمود حمد

٢٠٢٠	٢٠١٩	٢٠١٨	٢٠١٧	٢٠١٦	البيان
١،٤٤٦	١،٣٣	١،٣٧	١،٣	١	٦/١ اتجاه إيرادات خدمات المراجعة والخدمات بخلاف المراجعة مقارنة بعدد القضايا المرفوعة ضد المكتب من زملاء المهنة.
الفرض الثاني: يعكس العلاقة بين علاقة المراجع بعمل المراجعة وكل من جودة المراجعة وسمعة المراجع					
١،٢٩	١،٢٨	١،٢٢	١،٠٢	١	١/٢ اتجاه التطور في عدد عملاء المراجعة خلال فترة معينة.
١،٤٤٦	١،٤	١،٣	١،٢	١	٢/٢ اتجاه مؤشر (إجمالي إيرادات المكتب ÷ إجمالي عدد العملاء في السنة).
١،٢٢	١،٢٠	١،١٢	١،٠٨	١	٣/٢ اتجاه مؤشر إجمالي إيرادات المكتب من الخدمات بخلاف المراجعة ÷ إجمالي عدد العملاء.
١،٢٤	١،٢٢	١،١٢	١،١١	١	٤/٢ اتجاه مؤشر إجمالي إيرادات المكتب من خدمات المراجعة ÷ إجمالي عدد العملاء.
٢،٢٢	١،٢٤	١،٢٢	١،١٨	١	٥/٢ اتجاه مؤشر التطور في سعر السهم للشركة والقيمة السوقية لها في سوق الأوراق المالية.
١	١	١	١	١	٦/٢ اتجاه مؤشر متابعة التعديلات بالقوائم والحسابات الختامية التي ألزم بها المراجع إدارة المنشأة
الفرض الثالث: يعكس العلاقة بين علاقة المراجع بلجنة المراجعة بالمنشأة محل المراجعة وكل من جودة المراجعة وسمعة المراجع:					
١،٤٩	١،٤٨	١،٣٢	١،٣	١	١/٣ اتجاه مؤشر التطور في عدد عملاء المراجعة خلال فترة معينة.
١	١	١	١	١	٢/٣ اتجاه مؤشر التطور في عدد سنوات قيام لجنة المراجعة بتكليف المراجع بمراجعة حسابات وقوائم المنشأة.
١،٣٣	١،٣	١،٢	٠،٨	١	٣/٣ اتجاه مؤشر التطور في إيرادات خدمات المراجعة مقارنة بحجم أعمال الشركة والذي يتم قياسه برأس المال، أو عدد الفروع التابعة، أو قيمة المبيعات، أو عدد العاملين.
١،٣٣	١،٤٤	١،٤٢	١،٤	١	٤/٣ اتجاه مؤشر التطور في إيرادات الخدمات بخلاف المراجعة مقارنة بحجم أعمال المنشأة.
الفرض الرابع: يعكس العلاقة بين علاقة المراجع بالأطراف الأخرى من مستخدمي القوائم المالية وكل من جودة المراجعة وسمعة المراجع.					
١،٥٣	١،٣٤	١،٢٨	١،٢	١	١/٤ اتجاه مؤشر سعر السهم للمنشأة محل المراجعة في بورصة الأوراق المالية.

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية - كلية التجارة - جامعة دمياط

٢٠٢٠	٢٠١٩	٢٠١٨	٢٠١٧	٢٠١٦	البيان
١،٥٣	١،٥٤	١،٤٦	١،١٧	١	٢/٤ اتجاه مؤشر مراجعة تقديرات القيمة العادلة للمنشأة محل المراجعة.
١،٣٢	١،٢٨	١،٢٢	١،١٤	١	٣/٤ اتجاه مؤشر حجم القروض التي تحصل عليها المنشأة محل المراجعة.
١،٣٣	١،٢٤	١،٢١	١،١١	١	٤/٤ اتجاه مؤشر إيرادات الخدمات بخلاف المراجعة.
الفرض الخامس: يعكس العلاقة بين علاقة المراجع بفريق المراجعة وكل من جودة المراجعة وسمعة المراجع.					
١	١	١	١	١	١/٥ اتجاه مؤشر نسبة عدد المراجعين المساعدين المعنيين بالاجتماعات مع المراجع الأصلي إلى إجمالي عدد المراجعين المساعدين.
١	١	١	١	١	٢/٥ اتجاه مؤشر نسبة عدد المراجعين المساعدين الحاصلين على برامج تدريبية معينة إلى إجمالي عدد المراجعين المساعدين.
١	١	١	١	١	٣/٥ اتجاه مؤشر نسبة عدد المراجعين المساعدين الحاصلين على برامج تدريبية معينة وتمت مكافأتهم إلى إجمالي عدد المراجعين المساعدين.
١	١	١	١	١	٤/٥ اتجاه مؤشر نسبة عدد المراجعين المساعدين المكلفين بحضور جرد المخزون إلى إجمالي عدد المراجعين المساعدين المعياري.
الفرض السادس: يعكس العلاقة بين محافظة المراجع على استقلاله وكل من جودة المراجعة وسمعة المراجع.					
١	١	١	١	١	١/٦ اتجاه مؤشر ثبات تقرير المراجع في الكشف والتقرير عن ثبات الإدارة في المحاسبة عن أخطاء إهلاك الأصول الثابتة كأحد عناصر الاستحقاقات الاختيارية.
١	١	١	١	١	٢/٦ اتجاه مؤشر ثبات تقرير المراجع في الكشف والتقرير عن ثبات الإدارة في المحاسبة عن تقييم المخزون بأصنافه المختلفة كأحد عناصر الاستحقاقات الاختيارية.
					٣/٦ اتجاه مؤشر التطور في إيرادات الخدمات بخلاف المراجعة.
١	١	١	١	١	٤/٦ اتجاه مؤشر يعكس ثبات تقرير المراجع في الكشف والتقرير عن ثبات الإدارة في عرض عناصر القوائم المالية.

A proposed Model for Measuring the Effects of External Auditor's Adoption of Business Ethics on both Audit Quality and Auditor Reputation An Applied Study

Dr. Hassan Shalakamy Mahmoud Hamad

Assistant Professor of Accounting

Faculty of Commerce – Bani Suif University

hassanahmad648@yahoo.com

Abstract:

The aim of this study is to propose a model for measuring the effects of external auditor's adoption of business ethics on both audit quality and auditor's reputation in his relation with definite variables. to achieve this goal, it 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, the more increasing in auditor's reputation, it recommends with the necessity for the auditor to adopt business ethics in his relation with others.

Key words: Business ethics, audit quality, auditor's reputation, auditor's relation with other auditors, audit customers, firm's management, audit committee, users of financial statements and audit report.