

مجلة بحوث الأعمال

<https://abs.journals.ekb.eg>

المعهد العالى للإدارة وتكنولوجيا المعلومات

بكفر الشيخ

العدد: الأول

المجلد: الاول

يوليو ٢٠٢٤

أثر التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب
الحسابات على تقييمه لاستمرارية المنشأة: دراسة
تطبيقية

"The Impact of Industrial
Specialization and the Auditor
Professional skepticism on Companies
Continuity Assessment: An Empirical
study"

أ.م.د/ علاء عاشور عبدالله زلط

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد كلية التجارة - جامعة المنوفية

أ.م.د/ خالد محمد محمد الجندى

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد كلية التجارة - جامعة المنوفية

أ/ ساره عاطف يوسف

باحثة ماجستير - كلية التجارة - جامعة المنوفية

▪ ملخص الدراسة:

استهدفت الدراسة تقييم أثر التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات على استمرارية المنشأة، وذلك بالتطبيق علي عينة مكونة من (٦٨) شركة من الشركات المقيدة في البورصة المصرية والمدرجة في مؤشر (EGX100) بإجمالي مشاهدات (٢٧٢) مشاهدة خلال الفترة من عام ٢٠١٩ حتى عام ٢٠٢٢ موزعة على عدد من (١٢) قطاع، ولقد توصلت نتائج الدراسة إلي وجود أثر إيجابي معنوي للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة تقييمه المهني بشأن الاستمرارية، وتوصلت الدراسة أيضاً إلى وجود أثر إيجابي معنوي لمزاولة مراقب الحسابات للشك المهني على تقييمه لاستمرارية المنشأة، وأخيراً توصلت الدراسة إلى وجود أثر معنوي للعلاقة التفاعلية بين كلاً من التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات معاً على جودة تقييمه بشأن الاستمرارية.

الكلمات المفتاحية: التخصص الصناعي، الشك المهني، القدرة علي الاستمرار.

▪ Abstract:

The research aimed to study the impact of industrial specialization and the professional skepticism of the auditor on audit going concern quality assessment. To achieve the objectives of the research, a sample of (68) companies listed on the Egyptian Stock Exchange and listed in the (EGX100) index with (272) observation was taken during the years from 2019 to 2022, distributed over (12) sectors. The research reached a set of results, that there was a significant positive impact of auditor's industrial specialization on audit assessment going concern quality. The study also found a significant positive impact of the auditor's practice of professional skepticism on his audit assessment going concern quality. Finally, the study found a significant impact of the interactive relationship between industry specialization and professional skepticism on audit assessment going concern quality.

Key Words: industrial specialization, professional skepticism, audit going concern quality assessment.

١/١ مقدمة الدراسة

يعتبر فرض الاستمرارية من أهم المبادئ الأساسية في إعداد القوائم المالية حيث تطلب بعض أطر إعداد التقارير المالية صراحة من الإدارة ضرورة أن تقوم بتقييم محدد لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار، وتسجيل الأصول والالتزامات على أساس أن المنشأة سوف يكون لديها القدرة على تحقيق قيمة أصولها وتسوية التزاماتها (معيار المراجعة المصري رقم ٥٧٠)، ويقوم مراقب الحسابات بإصدار حكمه المهني بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار من خلال الإجراءات التي تم إتباعها في عملية المراجعة وجمع الأدلة التي تشير إلى مدى قدرة أو عدم قدرة المنشأة على الاستمرار، حيث أشار معيار التقرير الدولي (ISA.NO.701) إلى ضرورة تضمين تقرير مراقب الحسابات حقيقة وجود تأكيد تام حول مدى وجود شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار ويجب أيضاً أن يصدر المراقب رأياً عكسياً في القوائم المالية إذا كان لديه قناعة كافية بأن المنشأة لن تتمكن من الاستمرار في مزاولته نشاطها (حسن، ٢٠١٧).

علي نفس السياق يُعتبر التخصص الصناعي سمة من سمات العصر الحديث، كما أنه يمثل أحد مداخل التطور في ممارسة مهنة المراجعة ويساعد على مواكبة التغيرات المستمرة في بيئة الأعمال، ومدخلاً للتميز والتحسين المستمر في الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات، ويعتبر مجتمع المحاسبين القانونيين الأمريكي التخصص الصناعي أحد أبرز خمس قضايا التي تؤثر على مهنة المراجعة في القرن الواحد والعشرين، كما أنه يساهم في خدمة العملاء اللذين ينتمون إلى نفس الخصائص الأمر الذي يسهم في زيادة خبرتهم ومعرفتهم بالصناعة (محمد، ٢٠١٣)، كما أن التخصص الصناعي يقوم بدور بارز في الحد من مخاطر المراجعة بأشكالها المختلفة سواءً أكانت رقابية أو متلازمة وذلك من خلال زيادة مستوى الدقة في الحصول على المعلومات، كما أنه يساعد على استقلال مراقب الحسابات وزيادة جودة المراجعة بالإضافة إلى الخبرة المهنية التي يكتسبها المراقب من خلال مراجعة العملاء الذين ينتمون إلى نفس القطاع (حسين، ٢٠١٥).

ولقد انتشر في الأوساط العالمية في الآونة الأخيرة زيادة استخدام الشك المهني على نطاق واسع حيث تعترف معايير المراجعة الدولية به صراحة وتعتبره مسئولية مراقب الحسابات، ولكنه قد يختلف حسب الشخص أو الهيئة التي تقوم به وأيضاً حسب سبب ممارسته، وترجع هذه الزيادة المضطردة في استخدام الشك المهني لوجود رد فعل قوى حول التحريفات أو التجاوزات أو الغش والتلاعب في القوائم المالية (رايس وآخرون، 2020)، وفي

مجال المراجعة يستخدم الشك المهني من قبل أشخاص مؤهلين ومدربين تأهيلاً علمياً وعملياً ويسيروا على الأسس والقواعد التي اعتمدها المنظمات المهنية المحلية والدولية (على، ٢٠١٥)، ويتطلب الشك المهني التساؤل المستمر عن ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها صحيحة أم هناك غش في القوائم المالية التي تعد بمعرفة الإدارة بما يتوافق مع مصالحها، وأيضاً وفقاً للظروف التي تشير إلى مدى الحاجة إلى وضع إجراءات مراجعة أخرى، وأن لا يكون مراقب الحسابات متحيزاً سواء كان هذا التحيز موجباً لصالح الإدارة أو سالباً ضدها أثناء تكوين رأيه الفني الانتقادي المحايد في التقارير المالية، وأيضاً أن يكون مراقب الحسابات منتبهاً إلى أدلة المراجعة المتعارضة لذلك يلعب الشك المهني دوراً هاماً في تحسين جودة الحكم المهني للمراجع وجودة المراجعة بصفة عامة وبالتالي قدرته على تقييمه لاستمرارية المنشأة (عبدالعال، ٢٠٢٠).

وقد اهتمت الدراسات بطبيعة العلاقة بين التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات، حيث يؤدي تخصص مراقب الحسابات في مجال معين ومعرفته الكافية بنشاط العميل محل المراجعة وثقة مراقب الحسابات في نفسه وقدرته على جمع وتحليل أدلة المراجعة إلى تقليل ميول مراقب الحسابات نحو استخدام الشك المهني (عثمان، ٢٠٢٠)، أيضاً اهتمت الأدبيات المحاسبية بطبيعة العلاقة بين الشك المهني والقدرة على تقييم مراقب الحسابات لمدي استمرارية المنشأة، حيث أن هناك علاقة تشابك بين محددات درجة الشك المهني لمراقب الحسابات ومدعمات الحكم المهني له من حيث التأثير على درجة شكه المهني وكفاءة حكمه المهني بشأن تقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار (الشلقامى، ٢٠١٧)، وفي ضوء ما سبق تحاول الدراسة الحالية دراسة وتحليل أثر كلاً من التخصص الصناعي والشك المهني على تقييم مراقب الحسابات لمدي استمرارية المنشأة بالتطبيق على البيئة المصرية.

٢/١ مشكلة الدراسة

لقد أدى انتشار ظاهرة إدارة الأرباح وما ارتبط بها من آثار سلبية بالإضافة إلى التطورات المتلاحقة التي اتسم بها الاقتصاد العالمي والتي تمثلت في إفلاس العديد من الشركات الأمريكية الكبرى، وما ترتب عليها من انخفاض درجة الثقة في المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية بشكل عام على المستوى المحلي والدولي، وكذلك وجود العديد من حالات التقاضي والدعاوى القضائية ضد أعضاء مهنة المراجعة وزيادة المنافسة في سوق المراجعة وظهور مجموعة من العوامل والمتغيرات في مجال تكنولوجيا المعلومات، وانفتاح

الأسواق وتتنوع القواعد والمبادئ الخاصة بكل نشاط على حدة (الصيرفي، ٢٠١٧) إلى المطالبة بضرورة تخصص مراقب الحسابات في مراجعة قطاع معين من أجل فهم المزيد عن طبيعة نشاط العملاء، وتحسين أداء مراقبي الحسابات ومن ثم زيادة جوده عملية المراجعة (بابكر، ٢٠١٩).

حيث أشارت دراسة منصور (2015) إلى التأثير الإيجابي للتخصص الصناعي على جودة عملية المراجعة، كما أن تخصص مكاتب وشركات المراجعة في قطاعات معينة في ظل سوق المهنة التنافسي يحقق مزايا عديدة منها مواجهة المنافسة الشديدة، والحصول على أكبر حصة من العملاء المتاحة في السوق، ورفع جودة الأداء المهني لعملية المراجعة، فمواجهة المنافسة لا تنعكس على مكتب المراجعة فقط بل تنعكس على عميل المراجعة أيضاً، حيث أن التقارير الصادرة من مكتب المراجعة تساعد عميل المراجعة في إجراء التحليلات المالية التي تؤدي إلى اكتشاف الغش في التقارير المالية للشركات ذات الصلة، وبذلك تُعبر التقارير المالية بصدق عن المركز المالي للعميل وتساعد عميل المراجعة في اتخاذ القرار الرشيد فيما يتعلق بمستقبل أعماله، كما يحقق التخصص مكاسب للمكاتب المتخصصة عن غيرها من المكاتب نتيجة لقدرة تلك المكاتب على تقديم خدمات مراجعة متخصصة تلبي احتياجات العملاء بطرق وأساليب لا يمكن أن تؤديها مكاتب المراجعة الأخرى بسهولة، حيث تسعى مكاتب المراجعة المتخصصة إلى تمييز خدماتها عن غيرها من المكاتب المنافسة من خلال ربط خدماتها المميزة لعملائها وبالتالي تحقيق مكاسب من تخصصها (محمد، ٢٠١٧).

أيضاً ارتبط انتشار ظاهرة إدارة الأرباح وما لها من آثار سلبية والتطورات التي لحقت بالاقتصاد العالمي الى زيادة الاهتمام باستخدام الشك المهني، حيث أنه يعزز من قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف وجود تحريفات أو غش في التقارير المالية، وذلك لأنه يتضمن تقييم جوهرى لأدلة المراجعة بالشكل الذي يساعد مراقب الحسابات في تحييد أدلة المراجعة التي تتناقض مع غيرها من الأدلة، من خلال زيادة الاهتمام بمدى مصداقية المعلومات التي يتم الحصول عليها من الإدارة والمسؤولين لكي يصل مراقب الحسابات إلى رأي المهني المحايد في القوائم المالية وبالتالي يؤدي إلى إصداره لحكم مهني صحيح وتحسين جودة عملية المراجعة (ابوالفضل، ٢٠١٦).

وتعتبر عملية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار من أهم المجالات التي يتم فيها إصدار الأحكام المهنية في مهنة المراجعة خاصة بعد الأزمة المالية العالمية عام ٢٠٠٨

والتي أصبح من بعدها أهم الادوات المستخدمة للكشف عن الوضع المالى للمنشآت، حيث أن التنبؤ بفشل المنشآت فى وقت مبكر يُمكن أصحاب المنشأة والإدارة من التدخل لوقف الخسائر وإيجاد الحلول الملائمة لتصحيح مسار المنشأة قبل افلاسها (وليد ٢٠١٥).

ويقع على مراقب الحسابات مسئولية الإنذار عن وجود مشاكل تجعل الشركة غير قادرة على الاستمرار ويعتبر ذلك من أصعب القرارات التى تواجه مراقب الحسابات حيث أن الإشارة فى تقرير مراقب الحسابات إلى عدم قدرة الشركة على الاستمرار يُعجل بنهاية وإفلاس الشركة وفى نفس الوقت إذا لم يتم الإشارة إلى ذلك بالرغم من تعرض الشركة لصعوبات مالية قد تكون سبباً فى عدم قدرة الشركة على الاستمرار فإن ذلك يضر مراقب الحسابات لأن مستخدمى التقارير المالية اللذين يعتمدون على تقريره فى إتخاذ القرارات قد يقومون بمقاضاته(مشابط ٢٠٢٠).

وفى ضوء ذلك يجب على مراقب الحسابات عند إصداره لحكمه المهنى أن يكون مستقلاً، وأن يستخدم نماذج التنبؤ بالفشل، كما أنه يجب أن يكون هناك نظام متطور فى التعليم والتدريب المهنى يعمق خبرة المراقب، وأن يكون هناك تكامل بين عملية المراجعة الداخلية والخارجية، وأن يتخصص المراقب فى صناعة العميل حيث أنه كلما زاد تخصص المراقب الحسابات فى مجال الصناعة التى يختص بها كلما زادت لديه المعرفة بالحالات الفنية المتخصصة التى تؤدى إلى وجود أو عدم وجود شك جوهرى فى عدم قدرة المنشأة على الاستمرار، بالإضافة إلى تحقيق مزايا تتمثل فى زيادة معرفته بالعملاء والأطراف ذوى العلاقة مع المنشأة التى يقوم بمراجعة حساباتها ومن ثم تقييم معاملتهم مع المنشأة، فكل ذلك يجعل مراقب الحسابات أكفأ عند إصداره لأحكامه المهنية وقدرته على تقييم المنشأة على الاستمرار(حسن، ٢٠١٧).

فى ضوء ما سبق تحاول الدراسة الحالية تحليل أثر التخصص الصناعى والشك المهنى لمراجع الحسابات على تقييمه لمدى استمرارية المنشأة، وذلك من خلال محاولة الإجابة على التساؤلات التالية :

- إلى أى مدى يوجد أثر للتخصص الصناعى على تقييم مراقب الحسابات لمدى استمرارية المنشأة؟
- إلى أى مدى يوجد أثر للشك المهنى على تقييم مراقب الحسابات لمدى استمرارية المنشأة؟

- إلى اى مدى يوجد أثر للعلاقة التفاعلية بين كلاً التخصص الصناعى والشك المهنى على مدى تقييم مراقب الحسابات لاستمرارية المنشأة؟

٣/١ أهداف الدراسة

يتمثل الهدف الرئيس للدراسة فى دراسة أثر التخصص الصناعى والشك المهنى لمراقب الحسابات على تقييمه لاستمرارية المنشأة، وينبثق من هذا الهدف الرئيس عدة أهداف فرعية تتمثل فى:

- دراسة أثر التخصص الصناعى على تقييم مراقب الحسابات لمدى استمرارية المنشأة.
- دراسة أثر الشك المهنى لمراقب الحسابات على تقييمه لاستمرارية المنشأة.
- دراسة أثر العلاقة التفاعلية بين كلاً من التخصص الصناعى والشك المهنى لمراقب الحسابات على تقييمه لاستمرارية المنشأة.

٤/١ أهمية الدراسة

تكتسب الدراسة الحالية أهميتها العلمية والعملية من خلال ما يلي:-

- تعتبر الدراسة الحالية امتداداً للدراسات المحاسبية التى تدرس العلاقة بين كلاً من التخصص الصناعى والشك المهنى لمراقب الحسابات وأثر ذلك على استمرارية المنشأة وبصفة خاصة فى مصر، وبالتالي تعد الدراسة امتداداً للأدب المحاسبى فى هذا الصدد.
- تقدم الدراسة دليلاً عملياً لأثر التخصص الصناعى لمراقب الحسابات على تقييمه لاستمرارية المنشأة، وكذلك أثر ممارسة الشك المهنى لمراقب الحسابات على تقييمه لاستمرارية المنشأة، بالإضافة إلى دراسة أثر العلاقة التفاعلية بين كلاً من التخصص الصناعى وممارسة الشك المهنى لمراقب الحسابات على تقييمه لاستمرارية المنشأة.

٥/١ الدراسات السابقة ذات الصلة

تناولت العديد من الدراسات السابقة ذات الصلة أثر التخصص الصناعى والشك المهنى لمراقب الحسابات وكذلك تقييم مدى استمرارية المنشأة، وفى ضوء ما سبق يمكن تقسيم الدراسات السابقة إلى أربعة محاور على النحو التالى:

١/٥/١ الدراسات التى تناولت العلاقة بين التخصص الصناعى لمراقب الحسابات

ومدى استمرارية المنشأة.

حيث استهدفت دراسة (٢٠١٨) Catholic & Mukhlasin تقييم دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الكشف عن التقارير المالية الإحتيالية، وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات الإندونيسية خلال الفترة من ٢٠١٢ - ٢٠١٥، وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج منها أن مراقبي الحسابات المتخصصين في صناعة العميل لديهم قدرة أكبر على اكتشاف حالات الغش الجوهرية في القوائم المالية الناتجة عن الغش والاحتتيال.

كما استهدفت دراسة عمر (٢٠١٨) قياس أثر خصائص مكتب المراجعة وحجم وسمعة مكتب المراجعة علي التخصص المهني لمراقب الحسابات والحكم على إستمرارية المنشأة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إجراء دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة السودانية بالتطبيق علي ٩٠ مراجعاً خارجياً من مكاتب المراجعة السودانية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها وجود أثر إيجابي معنوي لخصائص مكتب المراجعة في الحكم على استمرارية المنشأة ووجود أثر إيجابي معنوي للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات في الحكم على إستمرارية المنشأة .

أيضاً قامت دراسة زكي (٢٠٢٠) بقياس أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة إرتباطه بعميله على جودة حكمه المهني بشأن الإستمرارية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إجراء دراسة تطبيقية على الشركات غير المالية المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية خلال الفترة من ٢٠١٣ الى ٢٠١٨، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها وجود تأثير سلبي معنوي لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، ووجود تأثير إيجابي معنوي لطول فترة إرتباطه بعميله كلاً حده أو معاً على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية.

كما استهدفت دراسة عبدالعزيز (٢٠٢١) تحديد معوقات الإفصاح المحاسبي الداخلية والخارجية عن فرض الإستمرارية في ظل حدث جائحة فيروس كورونا من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية، وتناول البحث مفهوم فرض الإستمرارية، وأهمية التقرير عن مدي قدرة المنشأة على الاستمرارية، وكيفية قيام الإدارة بتقييم مدي ملائمة فرض الاستمرارية، والمجهودات المهنية الدولية والمحلية لدعم فرض الإستمرارية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إجراء دراسة ميدانية على مجموعة من الخبراء الأكاديميين في المملكة العربية السعودية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها موافقة مستخدمي القوائم المالية

حول معوقات الإفصاح المحاسبي عن فرض الإستمرارية الداخلية المتعلقة بفكر وقدرات إدارة المنشأة وسياستها، والخارجية المتعلقة بتداعيات حدث جائحة فيروس كورونا. وفي نفس السياق أشارت دراسة إبراهيم (٢٠٢١) إلى مدى ملائمة معيار المراجعة الدولي رقم ٥٧٠ لدعم أداء مراقبي الحسابات لمسؤولياتهم بشأن الإستمرارية في ظل تداعيات جائحة فيروس كورونا، والتعرف على الدور المرتقب لإدارة المنشأة في تقدير مدى قدرتها على الإستمرار في ظل جائحة فيروس كورونا، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إجراء دراسة ميدانية على فئتين وهما ممارسي مهنة المراجعة في مكاتب المراجعة بمختلف أحجامها الكبيرة والصغيرة والمتوسطة والباحثين في مجال المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها أن دور إدارة المنشأة في تقييم مدى قدرتها على الإستمرار أصبح أكثر صعوبة في ظل الظروف الراهنة، كما توصلت الدراسة أيضاً إلى أهمية توسع الإدارة في الإفصاح عن المعلومات ذات الصلة بقدرتها على الإستمرار، كما توصلت إلى ملائمة معيار المراجعة المصري رقم ٥٧٠ لقيام مراقبي الحسابات بمسؤولياتهم بشأن الإستمرارية في ظل جائحة فيروس كورونا.

كما قامت دراسة الجبلي (٢٠٢١) بوضع آليات مقترحة للحد من التداعيات السلبية لأزمة فيروس كورونا على الأداء المهني لمراقبي الحسابات ودعم حكمهم المهني حول قدرة المنشأة على الاستمرارية، من خلال دراسة ميدانية على مجموعة من الأكاديميين تخصص محاسبة ومراجعة ومراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين في الشركات المساهمة، وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها دعم الآليات المقترحة للحكم المهني للمراجع حول قدرة المنشأة على الاستمرارية وزيادة جودة التقارير المالية، كما توصلت أيضاً إلى أن أسلوب العصف الذهني الإلكتروني أداة محفزة لفريق المراجعة على تطوير قدرتهم الفكرية الخلاقة لمواكبة التطور في تكنولوجيا المعلومات، وأنه يعد أسلوب الشبكات العصبية الصناعية من أفضل أساليب التنبؤ بمدى إستمرارية المنشأة كما يدعم المراجع على إكتشاف الأخطاء الموجودة بالقوائم المالية.

أيضاً استهدفت دراسة الجندي (٢٠٢٢) أثر التحالفات الاستراتيجية والتخصص الصناعي على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، بالتطبيق على عينة من الشركات المساهمة المدرجة في مؤشر السوق المصري (EGX100) موزعة على عدد من القطاعات الإقتصادية المختلفة، وتوصل البحث إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للتحالفات الإستراتيجية على جودة الحكم المهني لمراقب

الحسابات بشأن الإستمرارية حيث أنه كلما إرتبطت الشركة بمراقب حسابات له تحالفات إستراتيجية مع مكاتب المراجعة الكبرى أدى ذلك إلى تحسين جودة حكمه المهني بشأن الإستمرارية، ووجود تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية، ووجود تأثير ذو دلالة إحصائية للتحالفات الإستراتيجية والتخصص الصناعي على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية.

٢/٥/١ الدراسات التي تناولت العلاقة بين الشك المهني لمراقب الحسابات ومدى إستمرارية المنشأة.

حيث استهدفت دراسة أبو الفضل (٢٠١٦) بناء إطار لخصائص الشك المهني وقياس مدى توافرها لدى مراقبي الحسابات السعوديين، وتأثير ذلك على سلامة الحكم المهني لمراقب الحسابات المتعلق بمدى ملاءمة تقييم الإدارة لفرض الاستمرارية للمنشأة؛ من خلال دراسة ميدانية على مجموعة من مراقبي الحسابات السعوديين، وتوصلت الدراسة إلى توافر خصائص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات في بيئة العمل السعودية بالإضافة إلي اختلاف درجات الترتيب من حيث مدى توافر تلك الخصائص بين مفردات العينة، كما توصلت الدراسة إلى أن توافر تلك الخصائص يؤثر على الحكم المهني لمراقب الحسابات على مدى ملاءمة تقييم الإدارة لفرض الاستمرارية، كما توصلت الدراسة أيضاً الى أن تطبيق الشك المهني يعد ضرورياً لتعزيز قدرة مراقبي الحسابات على الإستجابة للظروف والحالات التي قد تدل على تحريفات جوهرية، حيث يتضمن الشك المهني تقييم جوهرى لأدلة المراجعة، وأن يكون مراقب الحسابات في حالة تركيز وتأهب لأدلة المراجعة التي تتناقض مع غيرها من الأدلة، وأن يكون العقل متسائل دائماً عن مصداقية المعلومات التي يتم الحصول عليها من الإدارة والمسئولين عن الحوكمة.

كما استهدفت دراسة الشلقامى (٢٠١٧) بناء نموذج لتحليل علاقات التشابك بين محددات الشك المهني لمراقب الحسابات ومدعمات حكمه المهني وأثار ذلك على تقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار، وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية علي عينة تتضمن كل من مراجعي الحسابات للشركات المقيدة في البورصة المصرية ومراجعي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها وجود علاقة بين محددات درجة الشك المهني للمراجع الخارجي ومدعمات الحكم المهني له من حيث التأثير على درجة شكة المهني وكفاءة حكمه المهني بشأن تقييمه لقدرة المنشأة على الإستمرار.

وفي نفس السياق اهتمت دراسة (Kiswanto& Adnan 2017) بالحصول على الأدلة التجريبية لأثر تقييم مخاطر الاحتيال من خلال الشك المهني، وذلك من خلال دراسة ميدانية على مجموعة من المحاسبين في شركات المحاسبة في إندونيسيا، وقد توصلت الدراسة إلى أن تقييم مخاطر الاحتيال والشك المهني لهما تأثير إيجابي في كشف الاخطاء، في حين أن ضغط الوقت له تأثير سلبي، أما التدريب فلم يكن له تأثير على اكتشاف الاحتيال، كما أظهرت النتائج أيضاً أن الشك المهني يمكن أن يلعب دوراً بسيطاً في العلاقة بين تقييم مخاطر الاحتيال وضغط الوقت، كما توصلت أيضاً بأن قدرة المراجع على اكتشاف الاحتيال تتأثر بالعامل الخارجي مثل تقييم مخاطر الاحتيال الموجودة في مهنة المراجعة إلى جانب وجود ضغط زمني في هذه المهنة.

وأخيراً استهدفت دراسة حسن(٢٠٢١) أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري المعدل إضمحلال قيمة الأصول في ظل جائحة فيروس كورونا على تقييم قدرة المنشأة على الإستمرارية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إجراء دراسة تطبيقية على عينة تتمثل في ٦٨ شركة مسجلة بالبورصة المصرية، وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير معنوي لتطبيق معيار إضمحلال قيمة الأصول رقم ٣١ في ظل جائحة كورونا على ترشيد متخذي القرار الإستثماري، القيمة العادلة، وكذلك تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار، كما توصلت الدراسة أيضاً إلى أن تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم ٣١ الاضمحلال في قيمة الأصول في ظل إنتشار فيروس كورونا يساعد في توفير معلومات تعكس قدرة المنشأة على الإستمرار في المستقبل.

٣/٥/١ الدراسات التي تناولت العلاقة التفاعلية بين التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات

حيث استهدفت دراسة Jonathan,(2010) تقييم تأثير استخدام الشك المهني والتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على أحكامه واتخاذ قراراته، وتوصلت الدراسة إلى الدور التفاعلي للتخصص الصناعي والشك المهني حيث أنه عند عمل مراقبي الحسابات داخل تخصصهم يجعلهم أكثر تلقائية وبديهية في إصدار الأحكام، كما توصلت أيضاً إلى أنه يؤدي التخصص الصناعي إلى الكفاءة في تقييم الأدلة وجعلهم أكثر حذراً بشأن الإحتيال الإداري.

كما استهدفت دراسة عثمان(٢٠٢٠) التحقق من دور تطبيق استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع في تخفيض مخاطر الشك المهني، وذلك بالإستناد إلى أبعاد

إستراتيجية التخصص الصناعى للمراجع والتي تتمثل فى الكفاءة المهنية للمراجع، وفاعلية تخطيط عملية المراجعة، وذلك من خلال دراسة ميدانية على عينة بلغت ١٣٩ مجموعة من الأكاديميين، وتوصلت الدراسة الى التأثير الايجابى لتطبيق استراتيجية التخصص الصناعى لمراقب الحسابات على تخفيض مخاطر الشك المهني.

أيضاً استهدفت دراسة خلف (٢٠٢٠) اختبار أثر التخصص الصناعى للمراقب وجودة التقارير المالية على كفاءة الإستثمار بالتطبيق على الشركات المساهمة المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية وذلك خلال الفترة من عام ٢٠١٥ حتى عام ٢٠١٩، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن الشركات المساهمة الصناعية المصرية ذات جودة التقارير المالية المرتفعة لديها مستوى مرتفع من كفاءة الإستثمار حيث تنخفض الإستثمارات الأكثر والأقل من اللازم لديها ويرجع ذلك إلى أن التقارير المالية مرتفعة الجودة تلعب دوراً رئيسياً فى الحد من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة ومقدمي رأس المال والذي بدوره يخفض من مشاكل المخاطر الأخلاقية والإختيار المعاكس، كما توصلت الدراسة إلى أن الشركات المساهمة الصناعية المصرية التي يتم مراجعتها بواسطة مراجع متخصص في الصناعة ينخفض لديها الإستثمار الأكثر من اللازم ويرجع ذلك إلى زيادة فاعلية الدور الرقابي على عملية إعداد التقارير المالية مما يسهم في الحد من عدم تماثل المعلومات بين المديرين والمساهمين ويحسن من جودة القرارات الإستثمارية الادارية، وتوصلت الدراسة أيضاً إلى أن الشركات المساهمة الصناعية المصرية ذات جودة التقارير المالية المرتفعة والتي تم مراجعتها بواسطة مراجع متخصص في الصناعة لديها مستوى مرتفع من كفاءة الإستثمار حيث تنخفض الإستثمارات الأكثر من اللازم لديها ويرجع ذلك إلى أن التخصص الصناعى للمراجع يسهم في تحسين العلاقة بين جودة التقارير المالية وكفاءة الاستثمار.

وأخيراً استهدفت دراسة الجندي (٢٠٢٢) دراسة أثر التخصص الصناعى والشك المهني لمراقب الحسابات على جودة المراجعة، بالتطبيق على عينة من الشركات المساهمة المدرجة فى مؤشر السوق المصرى (EGX100) وأشارت الدراسة إلى التأثير المعنوي للتخصص الصناعى على الشك المهني لمراقب الحسابات حيث أنه كلما إرتبطت الشركة بمراقب حسابات متخصص صناعياً فى نشاط الشركة أدى ذلك إلى زيادة الشك المهني لمراقب الحسابات عند أدائه لعملية المراجعة، ووجود تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعى لمراقب الحسابات على جودة المراجعة، ووجود تأثير ذو دلالة إحصائية للشك

المهني لمراقب الحسابات على جودة المراجعة، ووجود تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات على جودة المراجعة.

٤/٥/١ التعليق على الدراسات السابقة وتحليل الفجوة البحثية للدراسة:

- اتفقت الدراسات السابقة على أهمية التخصص الصناعي والدور الإيجابي الذي يحققه لكل من مكاتب المراجعة وعملاء المراجعة في تقديم خدمات المراجعة بشكل عام حيث أنه يساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وزيادة جودة عملية المراجعة، كما أنه يساهم في إكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية ولكنها اختلفت في وضع تعريف محدد ومتفق عليه له.

- إتفقت الدراسات السابقة على أهمية الشك المهني لمراقب الحسابات والدور الإيجابي الذي يحققه في جودة عملية المراجعة والتركيز على مفهومه ومكوناته وأركانه وخصائصه ولكنها اختلفت حول طرق قياسه.

- إتفقت الدراسات السابقة على أن فرض الإستمرارية يعتبر من الفروض الأساسية عند إعداد القوائم المالية، وأنه يجب على مراقب الحسابات الإفصاح عن أى شك يشوب فرض الإستمرارية.

- إتفقت معظم الدراسات السابقة على أهمية التخصص الصناعي والشك المهني في تحسين جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات وبالتالي قدرته على تقييم مدى إستمرارية المنشأة نتيجة لكونه أكثر خبرة ودراية بعمليات صناعة عميل المراجعة وقدرته على تحديد الأحداث التي تثير الشك في قدرة المنشأة على الإستمرار بشكل فعال، ولكن على النقيض من ذلك توصلت بعض الدراسات لعدم معنوية التأثير الإيجابي لدرجة التخصص الصناعي على جودة الحكم المهني عامة وبشأن الإستمرارية خاصة، وقد يرجع ذلك لإختلاف بيئة تطبيق تلك الدراسات ومنهجيتها ونطاقها الزمني.

وفي ضوء ماسبق تتمثل الفجوة البحثية في ندرة الدراسات في حدود ماتم الإطلاع عليه التي قامت بدراسة أثر التخصص الصناعي في وجود الشك المهني للمراجع على تقييمه لإستمرارية المنشأة وبخاصة في البيئة المصرية وهذا ماستحاول الدراسة الحالية تغطيته حيث تعتبر هذه الدراسة امتداداً للدراسات السابقة.

6/١ الإطار النظري للدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها سوف يتم عرض مفهوم ومقاييس استمرارية المنشأة في الفكر المحاسبي بالإضافة إلي مسؤولية مراقب الحسابات فيما يتعلق بتقييم استمرارية المنشأة، وكذلك مفهوم ومقاييس التخصص الصناعي، وأخيراً مفهوم ومقاييس الشك المهني لمراقب الحسابات وذلك علي النحو التالي:

١/6/١ مفهوم ومقاييس استمرارية المنشأة في الفكر المحاسبي

يعتبر فرض الإستمرارية أحد الفروض المحاسبية المهمة والأساسية المقبولة عموماً في علم المحاسبة ولكن إختلفت المفاهيم المتعلقة به من خلال معايير المحاسبه المصرية والدولية ومن خلال وجهة نظر الباحثين، وسوف يتم تناول مفهوم فرض إستمرارية المنشأة من المنظورين المحاسبي والمهني كما يلي:

أولاً: استمرارية المنشأة من منظور معايير المحاسبة

أشار معيار المحاسبة الدولي رقم(١) بعنوان "عرض القوائم المالية" إلى أن الإستمرارية تعنى أن تقوم الإدارة بإعداد التقارير المالية على أساس أن المنشأة وجدت لتستمر في أعمالها لمدة لا تقل عن سنة من تاريخ إعداد القوائم المالية، وأن تأخذ في إعتبارها أى أحداث أو ظروف من شأنها أن تؤدي إلى شك جوهري في قدرة المنشأة على الإستمرار وأن تفصح عن تلك الأحداث في قوائمها المالية، وإذا كان هناك نية لدى المنشأة لإيقاف أو حتى تقليل حجم أعمالها في المستقبل فيجب أن تفصح عن ذلك في قوائمها المالية أيضاً (Agostini,2018)، كما أشار معيار المحاسبة الدولي رقم(١٠) بعنوان "الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية" إلى أنه يتم إعداد القوائم المالية على أساس أن المنشأة مستمرة في أعمالها في المستقبل وأنه يجب عدم إعداد القوائم المالية على أساس الإستمرارية إذا كانت الإدارة تتوى تصفية أعمالها بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية (معيار المحاسبة الدولي رقم ١٠ المعدل لسنة ٢٠١٥).

وتتفق معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار عامى ٢٠١٥، ٢٠١٩، وتعديلاتها في عام ٢٠٢٣، ٢٠٢٤ مع معايير المحاسبة الدولية بشأن الاستمرارية حيث أشار معيار المحاسبة المصري رقم(١) بعنوان "عرض القوائم المالية" إلى أنه يجب إعداد القوائم المالية على أساس استمرارية المنشأة لمدة لا تقل عن سنة من تاريخ إعداد القوائم المالية مالم توجد لدى الإدارة النية لتصفية حجم أعمالها في المستقبل ، وفي حالة وجود أحداث تؤدي إلى الشك الجوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار فيجب أن تفصح

الإدارة عن تلك الأحداث (عبدالرحيم، ٢٠٢٠)، كما أشار معيار المحاسبة المصري رقم (٧) بعنوان "الأحداث التي تقع بعد الفترة المالية" إلى أن الاستمرارية تعني أن المنشأة قادرة على مزاولة أعمالها في المستقبل القريب، وأنه لا يجب على الإدارة أن تعد القوائم المالية على أساس فرض الاستمرارية إذا كانت تنوى التوقف عن مزاولة أعمالها في المستقبل ولا يوجد لديها بديل آخر سوى ذلك (معيار المحاسبة المصري رقم ٧ لسنة ٢٠١٥).

ثانياً: استمرارية المنشأة من منظور معايير المراجعة.

أشار معيار المراجعة الدولي رقم (٥٧٠) المعدل لعام ٢٠١٥ بشأن "الإستمرارية" تعريفها على أنها أحد الفروض المحاسبية الأساسية عند إعداد القوائم المالية ويعني أن المنشأة سوف تستمر في أعمالها في المستقبل القريب ولا يوجد لديها النية لتقليل حجم أعمالها أو تصفيتها وبالتالي يتم تسجيل الأصول والالتزامات على أساس أن المنشأة قادرة على تحقيق قيمة أصولها وسداد إلتزاماتها من خلال أنشطتها العادية (معيار المراجعة الدولي رقم ٥٧٠ المعدل لسنة ٢٠١٥)، وفي نفس السياق أشار معيار المراجعة المصري رقم (٥٧٠) لسنة ٢٠٠٨ بشأن "الإستمرارية" على أنها أحد المبادئ الأساسية في إعداد القوائم المالية، وأنه يتم من خلالها النظر إلي المنشأة علي أنها مستمرة في مزاولة نشاطها في المستقبل القريب، وأن المنشأة ليست مضطرة - كما لا يوجد لديها النية - لتصفية أو تقليص حجم أعمالها أو البحث عن وسائل للحماية من الدائنين بما يتوافق مع القوانين أو اللوائح، وبالتالي يتم تسجيل الأصول و الإلتزامات علي أساس أن المنشأة سوف يكون لديها القدرة علي تحقيق قيمة أصولها و تسوية إلتزاماتها من خلال ممارستها لأنشطتها العادية (معيار المراجعة المصري رقم ٥٧٠ لسنة ٢٠٠٨).

ثالثاً: استمرارية المنشأة من منظور الأدبيات المحاسبية

تعددت الدراسات التي تناولت مفهوم استمرارية المنشأة وكذلك محاولة وضع مؤشرات لقياس استمرارية المنشأة، حيث أشارت الدراسات ذات الصلة Kieso et al (2013; carson et al., 2013)، إلى تعريف فرض الإستمرارية على أن المنشأة يتم إنشاؤها لتستمر لفترة طويلة من الزمن ف أعمالها بما تكفي لتحقيق أهدافها التي أنشأت من أجلها، ومن ثم لا يتم إعداد القوائم المالية على أساس الإستمرارية إذا كانت المنشأة لديها النية لتصفية حجم أعمالها في المستقبل، كما إتتفتت دراسة (Gutierrez et al., 2015) مع معيار المراجعة الدولي رقم (٥٧٠) على أن إفتراض الإستمرارية تعني قدرة المنشأة على

الإستمرار فى عملها فى المستقبل دون وجود أى أحداث تؤثر على إستمرارها، وأنها تكون قادرة على تحقيق أرباحها بشكل كاف يمكنها من تحقيق خططها والقدرة على سداد إلتزاماتها فى تاريخ إستحقاقها دون الحاجه إلى تصفيتها، وفى نفس السياق أشارت دراسة أدم (٢٠١٧) إلى أن الإستمرارية يمكن تعريفها على أنها إبداء مراقب الحسابات رأية عن ما إذا كانت المنشأة قادرة على الإستمرار فى أعمالها أم لا لمدة لا تقل عن سنة عند مراجعة القوائم المالية، كما أشارت دراسة (الشورى وآخرون، ٢٠٢٠) إلى أنها أحد الفروض المحاسبية المكونة للإطار المحاسبى والتى تتمثل فى عملية قياس وتسجيل وتلخيص نتائج الأحداث الإقتصادية وأثر هذه الأحداث على المنشأة إذ تفترض أن المنشأة مستمرة فى أعمالها وأنشطتها فى المستقبل ما لم يوجد أدلة تفيد عكس ذلك، كما أشارت دراسة (عبدالعزیز، ٢٠٢١) على أن المنشأة وجدت لتستمر فى أعمالها فى المستقبل لفترة من الزمن تكفي لتحقيق أهدافها والوفاء بإلتزاماتها وبالتالي يتم إعداد القوائم المالية على هذا الأساس وأن المنشأة ليس لديها الحاجة لتصفية او تقليل حجم عملياتها، ويعد التمييز بين الأصول الثابتة والمتداولة والخصوم قصيرة الأجل وطويلة الأجل هو نتيجة لتطبيق مبدأ الإستمرارية، وأخيراً أشارت دراسة (عبدالرحمن، ٢٠٢١) إلى أنها أحد الفروض المحاسبية المهمة التى يعتمد عليها المحاسبون فى إعداد القوائم المالية مالم توجد معلومات تشير غير ذلك، وبالتالي تسجيل الأصول والإلتزامات على أساس أن المنشأة ستكون قادرة على تحقيق قيمة أصولها وسداد إلتزاماتها.

ثالثاً: مسؤولية مراقب الحسابات فيما يتعلق بتقييم إستمرارية المنشأة.

مما لاشك فيه أنه بسبب المستجدات الحديثه والمشاكل الإقتصادية التى حدثت فى الأونة الأخيرة أصبح هناك جدلاً كبيراً حول تحديد مسؤولية مراقب الحسابات حيث أنه يقوم بإعطاء رأية فى القوائم والتقارير الماليه التى تم إعدادها بواسطة الإدارة ومن ثم إضفاء المزيد من الثقة عليها من خلال تقديم تقريره الذى يعد بمثابة المنتج النهائى لعملية المراجعة، ولم تتوقف مسؤولية مراقب الحسابات عن إبداء رأيه فى القوائم المالية بل تعدت ذلك فأصبح من أهم مسؤولياته تقييماً شاملاً للوضع المالى للمنشأة وإبداء الرأى فى قدرة المنشأة على الإستمرار، فمن منظور مهنى قد قامت الهيئات المهنية بإصدار المعايير التى توضح أبعاد وحدود هذه المسؤولية من أجل تلبية إحتياجات مستخدمى القوائم المالية ومنها معيار المراجعة الدولى رقم (570) المعدل لسنة ٢٠١٥ بشأن الإستمرارية وهو يعتبر مطابق لمعيار المراجعة المصرى رقم (570) ولكن الإتجاه العام فى بلدان العالم هو التوجه

نحو الإلتزام بالمعايير الدولية ويشير ذلك إلى أن مسئولية مراقب الحسابات تتمثل فى الحصول على مايكفى من أدلة مراجعة مناسبة وكافية وملائمة حول مدى ملائمة إستخدام الإدارة لفرض الإستمرارية عند إعداد القوائم المالية، وإستنتاج ما إذا كان هناك شك جوهرى حول قدرة المنشأة على الإستمرار بناءً على أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها والتي تتعلق بأحداث واطروف يمكن أن تمنع المنشأة من الإستمرار حتى يصدر تقريره على قناعة كافية (معيار المراجعته الدولى رقم ٥٧٠ المعدل لسنة ٢٠١٥).

كما أشار معيار المراجعة الدولى رقم (٧٠٠) المعدل لسنة ٢٠١٥ ومقابلة المصرى رقم (٧٠٠) إلى أنه يجب على مراقب الحسابات الوصول إلى إستنتاج بشأن مدى ملائمة تطبيق الإدارة لفرض الإستمرارية والوصول إلى رأى بشأن مدى قدرة المنشأة على الإستمرار والإفصاح عن ذلك فى تقريره لإستمرارية المنشأة، كما أنه يجب أن ينص تقريره على أن عملية المراجعة تمت طبقاً لمعايير المراجعة المصرية والتأكد من أنها خالية من أى تحريفات(معيار المراجعته الدولى رقم ٧٠٠).

وفى سياق ذلك أثير الكثير من الجدل بين مؤيد ومعارض ولكل منهما أسبابه حول تقييم مراقب الحسابات ومدى مسئوليته عن إبداء الرأى فى إستمرارية منشأة العمل، حيث يرى الفريق المعارض إلى أن التقرير عن الإستمرارية أمر يتعلق بالمستقبل وأن مهمة مراقب الحسابات الأساسية تخرج عن دائرة التنبؤ بالأحداث المستقبلية كما أن الكثير من مراقبى الحسابات لم يتلقوا التدريب اللازم وليس لديهم الخبرة الكافية، بالاضافه إلى تعرض مراقب الحسابات للمساءلة القانونية فى حالة التحفظ فى تقرير المراجعة عن الإستمرارية، أما الفريق المؤيد فقد أكد على أن مسئولية مراقب الحسابات عن تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار أمر يتعلق بالأحداث التاريخية ولا يتعلق بأحداث لم تقع أو تكهنات، كما أكد الفريق المؤيد أيضاً على أنه من المرجح أن إصدار مراقب الحسابات لتقرير يشير فيه إلى مدى قدرة المنشأة على الاستمرار يعد إجراءً وقائياً يحمي مراقب الحسابات من مواجهة الدعاوي القضائية، وأن تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار يعزز من الحد من فجوة التوقعات، كما أن توفير الإنذار المبكر عن إحتمالية عدم إستمرار المنشأة يسمح بمواجهة الموقف واتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة(منسى، ٢٠١٩).

رابعاً: مقاييس إستمرارية المنشأة

تستند إستمرارية المنشأة إلى مدى قدرتها على توليد أرباح والحفاظ على مستوى معقول من السيولة بما يمكن كافة الأطراف ذوى المصلحة من الإطمئنان على إستثماراتهم،

ولقد أدت صعوبة تحديد الإستمرارية إلى ظهور العديد من النماذج التي تحاول قياسها، فهناك نماذج متعددة للحكم على الإستمرارية إلا أن أهم تلك النماذج هي التي تتعلق بالعسر المالى والتي تعمل كمؤشرات لعدم الإستمرارية ومنها مايلي (Martens et al.,2008)

▪ مؤشر Sherrod

ويعتمد على ست نسب من واقع التقارير المالية ويقاس هذا المؤشر على النحو التالى:

$$Z=17X_1+9X_2+3.5X_3+20X_4+1.2X_5+0.1X_6$$

حيث أن:

X_1 = صافى رأس المال العامل/اجمالي الموجودات (مؤشر سيولة)

X_2 = الاصول السائلة/إجمالي الموجودات (مؤشر سيولة)

X_3 = اجمالى حقوق المساهمين/اجمالي الموجودات (مؤشر رفع)

X_4 = صافى الربح قبل الضريبة/إجمالي الموجودات (مؤشر ربحية)

X_5 = إجمالى الموجودات/اجمالي المطلوبات (مؤشر رفع)

X_6 = اجمالى حقوق الملكية/اجمالي الموجودات الثابتة (مؤشر رفع)

ويتم تقييم درجة الفشل المالى لقيمة (Z-Score) كما يلي:-

الفئة	درجة المخاطرة للتعرض للفشل المالى	قيمة Z الفاصلة
الأولى	الشركة غير معرضة للافلاس	$Z \geq 25$
الثانية	احتمال قليل للتعرض للفشل المالى	$25 > Z \geq 20$
الثالثة	يصعب التنبؤ بمخاطر الافلاس	$20 > Z \geq 5$
الرابعة	الشركة معرضة لمخاطر الافلاس	$5 > Z \geq -5$
الخامسة	الشركة معرضه بشكل كبير لمخاطر الافلاس	$Z < -5$

▪ نموذج KIDA

والذى يعتمد على خمس نسب مالية ويتم إحتساب قيمة (Z-Score) كما يلي:-

$$Z=1.042X_1+0.427*X_2+0.461*X_3+0.463*X_4+0.271*X_5$$

حيث أن:

X_1 = صافى الربح بعد الفوائد والضرائب/مجموع الاصول

X_2 = حقوق الملكية/مجموع الخصوم.

X_3 = السيولة/الخصوم المتداولة.

X_4 = المبيعات/إجمالي الأصول.

X_5 = السيولة/مجموع الأصول.

فإذا كانت $Z \geq 3.38$ يدل ذلك على أن المنشأة في حالة مالية جيدة وأنها ليست معرضه لخطر الفشل المالي، أما إذا كانت $Z < 3.38$ يدل ذلك على أن المنشأة في وضع مالي سيئ وأنها معرضه للفشل المالي (Alkhatib, 2011)، كما أشار Carson et al. (2012) في دراسته إلى إمكانية استخدامه كنموذج لقياس الإستراتيجية. كما أشار (Carson et al., 2012) في دراسته إلى إمكانية استخدامه كنموذج لقياس الإستراتيجية.

▪ نموذج Altman Z-Score Model

طور Altman هذا النموذج عام ١٩٦٨ وأجرى عليه بعض التعديلات منذ ذلك التاريخ حتى عام ٢٠١٤ ويتميز هذا النموذج بالدقة حيث أوضحت دراسة (Wardayati et al; 2017) أن هذا النموذج إستطاع أن يتنبأ بنسبة ٨٢٪ من المنشآت المحتمل إفلاسها، ويتكون هذا النموذج من مجموعة من النسب المالية التي تظهر في المعادلة التالية:

$$Z = 1.2X_1 + 1.4X_2 + 3.3X_3 + 0.6X_4 + 0.99X_5$$

حيث أن:-

X_1 = صافي راس المال العامل/مجموع الاصول

X_2 = الأرباح المحتجزه/مجموع الأصول.

X_3 = الأرباح قبل الفوائد والضرائب/مجموع الأصول.

X_4 = القيمة السوقية للأسهم/مجموع الأصول.

X_5 = المبيعات/مجموع الاصول

- فإذا كانت قيمة Z لهذة المنشآت تساوى ٢.٩٩ أو أكثر فإن هذه المنشأة قادرة على الإستمرار فى مزاوله نشاطها.

- أما إذا كانت قيمة Z كانت أقل من ١.٨١ فإن هذه المنشأة مشكوك فى قدرتها على الإستمرار.

- أما إذا كانت قيمة Z تتراوح بين ١.٨١ و ٢.٩٩ فإن هذه المنشأة يصعب التنبؤ بوضعها والأمر يحتاج لمزيد من الدراسات والبحث وأحياناً الحكم الشخصى لمعرفة مدى قدرة المنشأة على الإستمرار.

والجدير بالذكر أن Altman قام بتطوير وتحديث نموذجه أكثر من مره لذلك يرى (Wardayati et al.,2017) أن نموذج ألتمان هو النموذج الأكثر شيوعاً وأكثر النماذج إستخداماً بسبب سهولة إستخدامه ونظراً للتحديثات التي قام بها ألتمان لنموذجه فى الوقت الذى تراجع وتقدم فيه بعض النماذج الأخرى لذلك يعد نموذج التمان من أهم نماذج التنبؤ بتعثر الشركات وبالتالي قياس قدرة الشركات على الإستمرار .

▪ نموذج Zmijewski

لقد تم بناء هذا النموذج عام ١٩٨٤ وهو يتكون من ثلاثة نسب وهي:

- نسب السيولة وهي الأصول المتداولة إلى الإلتزامات المتداولة .
- نسب الرافعة المالية وهي إجمالى الإلتزامات إلى إجمالى الأصول.
- نسب الربحية وهي العائد على إجمالى الأصول.

وقد تم إستخدام النموذج لتحديد قيمة معاملات التميز وإيجاد العلاقة بين المتغيرات التابعة والمستقلة وفقاً للصيغة التالية

$$B \text{ adjusted} = -4.803 - 3.599X_1 + 5.406X_2 - .01X_3$$

استخدم هذا النموذج خطوة إضافية عن تلك المستخدمة فى نموذج Altman وذلك بضرب المتغيرات الثابته والمستقلة فى العدد لتصبح الصيغة المعدلة كما يلي

$$B \text{ adjusted} = -8.7117 - 6.5279X_1 + 9.8054X_2 - .01814X_3$$

وقد أظهرت النتائج المحتملة فى تطبيق المعادلة السابقة أنها تقع بين (٠،١) وبالتالي يكون تفسير إحتتمالات الفشل مبنياً على أساس أنه إذا كانت النتيجة تزيد عن (٠.5) فإن المنشأة تكون مهددة بخطر الفشل المالى (Zmijewski,1984)

وسوف نقوم فى هذه الدراسة بالإعتماد على مؤشر Altman Z-Score حيث أنه النموذج الأكثر شيوعاً والأكثر إستخداماً بسبب سهولة إستخدامه ونظراً للتحديثات التي قام بها التمان لنموذجه فى الوقت الذى تراجع وتقدم فيه بعض النماذج الأخرى لذلك يعد نموذج التمان من أهم نماذج التنبؤ بتعثر الشركات ومن ثم الحكم على مدى قدرة المنشأة على الإستمرار .

٢/٦/١ مفهوم ومقاييس التخصص الصناعى فى الفكر المحاسبى

تعددت المفاهيم المحددة لطبيعة ومضمون التخصص الصناعى إلا أن هذا الإختلاف لا يعنى وجود إختلاف بينهم بل على العكس يوجد تشابه كبير بين هذه

التعريفات، ولكن هناك عدة دراسات عرفت التخصص الصناعي من ناحية شركة المراجعة ومنها من عرفه من ناحية مراقب الحسابات نفسه ويمكن عرض ذلك على النحو التالي:

أولاً: مفهوم التخصص الصناعي على مستوى شركات المراجعة

عرف (2004) Neal & Riley شركة المراجعة المتخصصة صناعياً بأنها الشركة التي لها القدرة على تمييز نفسها عن منافسيها وذلك من خلال حصتها في سوق المراجعة في صناعة، و عرف (2000) Dunn et al., مكاتب المراجعة المتخصصة صناعياً بأنها التي تزيد نسبة الشركات التي تراجعها هذه المكاتب عن ١٠٪ من عدد الشركات التي تنتمي لصناعة معينة أو جملة أتعاب المراجعة على مستوى شركات هذه الصناعة، كما عرف (2003, p:41) Mayhew & Wilkins مكاتب المراجعة المتخصصة بأنها المكاتب التي تستحوذ على حصص سوقية تعادل ٢٠٪ من عملاء قطاع معين، كما أشار الأبياري (٢٠٠٨) أن مكاتب المراجعة المتخصصة هي التي لديها حصص سوقية كبيرة من عمليات مراجعة القطاع نسبة إلى حصص المراجعة الأخرى التي تقدم خدمة المراجعة، كما عرفها (2002) Orell & Reisch بأنها المكاتب التي تقوم بتطوير معرفتها وخبرتها في قطاع صناعي معين من خلال استثمار مواردها في ذلك القطاع بحيث تحصل على حصة جوهرية كبيرة في ذلك القطاع.

ثانياً: مفهوم التخصص الصناعي من وجهة نظر العملاء

هو قيام مراقب الحسابات بعملية المراجعة إلى عملاء لهم نفس النشاط وينتمون إلى قطاع صناعي واحد بحيث يمكنه تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها هذه الشركات إلى سهولة الحصول على المعرفة والخبرات الخاصة والمتعلقة بطبيعة تلك العمليات) عوض (٢٠٠٦)، بينما عرفه (بكري، ٢٠١٨) على أنه قيام مراقب الحسابات بالتخصص في مراجعة أنشطة عملاء في قطاع معين حتى يقوم بعملية المراجعة بدقه وسهوله، كما عرفه (2006) Jacqueline el al., على أنهم الأشخاص الحاصلين على دورات تدريبية في قطاع أو صناعة معينة ولديهم خبرة كبيرة في ذلك القطاع ويتم تعيينهم من قبل مكاتب المحاسبة والمراجعة لمراجعة عملاء تلك القطاع أو الصناعة المعينة، بالإضافة إلى ذلك يمكن تعريف التخصص الصناعي على أنه قيام مراقب الحسابات بأداء عملية المراجعة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع صناعي واحد، والممارسة المستمرة لمراجعة هذا القطاع حتى يمتلك الخبرة والمعرفة بعملية المراجعة، كما عرفة (2009) Gul et al., على أنه المعرفة

الخاصة التي يمتلكها مراقب الحسابات نتيجة مراجعة عملاء ينتمون إلى قطاع صناعي واحد.

كما يقصد بالتخصص الصناعي أيضاً إمتلاك مراقب الحسابات درجة عالية من الخبرة والمعرفة الخاصة بعملاء قطاع صناعي واحد، وذلك من خلال التدريب والممارسة على مراجعة أنشطة هذا القطاع والتي يصعب تقديمها من المراقب غير المتخصص، كما أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يعتبر استراتيجياً تنافس تهدف إلى تزويد شركة المراجعة بميزة تنافسية مستدامة والإستحواذ على حصة سوقية كبيرة في قطاع التخصص (وهدان، ٢٠١٩)، كما عرفه (صالح، ٢٠١٩) على أنه تدريب وممارسة مراقب الحسابات على مراجعة خدمات قطاع صناعي معين حتى يمكنه ذلك من إكتساب درجة عالية من المعرفة والخبرة الخاصة بنشاط هذا القطاع الصناعي، وبالتالي يمكنه من إكتشاف أية أخطاء جوهرية موجوده بالقوائم المالية وأيضاً الحصول على حصة سوقية كبيرة في ذلك القطاع.

يمكن أيضاً تعريفه على أنه تدريب مراقب الحسابات على مراجعة نشاط عميل معين حتى يكتسب درجة عالية من المعرفة والخبرة والقدرة الخاصة بنشاط العميل، وذلك يؤهله إصدار تقرير مراجعة بجودة عالية، كما عرفة (Robcop & Sangboon، 2011) على أنه تنفيذ مهام مهيكلة ومتنوعة ومعقدة بأداء عالي وأنه القوى الدافعة الأكثر أهمية من جودة عملية المراجعة وحصرت التخصص الصناعي في ثلاث مكونات وهي القدرة المحددة على أداء عملية المراجعة والمعرفة المحدده لمراجعة الحسابات والتجربة الخاصة في أداء عمليات المراجعة.

كما يقصد بالتخصص الصناعي أن يكون مراقب الحسابات ملماً بجميع مقومات مهنة المراجعة سواء الإطار الفكري للمراجعة أو معايير الأداء المهني بمختلف أنواعها وأيضاً أساليب المراجعة وإستخدام هذه المقومات في مراجعة نشاط أو صناعة معينة (يوسف، ٢٠١٧)، أيضاً عرفه (Sarwoko et al., 2014) على أنه فهم عميق وخبرة طويلة لمراقب الحسابات بالأعمال الخاصة بصناعة العميل وطبيعتها، وكيفية تطبيق المعالجات الحاسبية والقدرة على تحديد كافة التحديات التشغيلية التي من الممكن ان تواجه صناعة العميل، كما عرف التخصص الصناعي أيضاً على تكريس الموارد الاستراتيجية والجهود والخبرات المتخصصة لشركة المراجعة من أجل إشباع إحتياجات عملائها وإرضائهم (Hegazy et al., 2015)

فى ضوء ماتقدم من تعريفات خاصة بالتخصص الصناعى سواء كان على مستوى منشآت المراجعة أو العملاء نجد تعدد المفاهيم الخاصة بالتخصص الصناعى وأن معظم الآراء إتجهت لتعريف التخصص الصناعى لمراقب الحسابات فى إطار مفهومه العام، ولذلك قام الباحث بتعريفه على أنه مكاتب المراجعة التى تستثمر طاقتها فى تطوير المعرفة والخبرة التى لدى مراقب الحسابات والمامه بجميع مقومات مهنة المراجعة فى نشاط إقتصادي معين تخصص فيه، مما يؤدى ذلك إلى إكتساب ثقة العملاء الأمر الذى ينعكس على أداء عملية المراجعة بجودة وفاعلية عالية والإرتقاء بمهنة المراجعة والحد من فجوة التوقعات القائمة فى مهنة المراجعة، ويستخلص الباحث مما سبق أن مراقب الحسابات المتخصص صناعياً يتميز بالآتي:

- مراقب الحسابات المتخصص صناعياً يتميز بالمعرفة التامة والخبرة الطويلة فى مراجعة نشاط ما.
- مراقب الحسابات المتخصص صناعياً يقوم بأداء عملية المراجعة الخارجية بشكل دقيق و متميز.
- مراقب الحسابات المتخصص صناعياً تتميز مراجعته بجودة عالية نظراً لخبراته الطويلة فى مراجعة نشاط ما.
- مراقب الحسابات المتخصص صناعياً يبدي رأي فني يقوم على أساس الدراسة الشاملة لنشاط ما.

ثالثاً: مداخل قياس التخصص الصناعى لمراقب الحسابات

نالت ظاهرة التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وكيفية قياسه إهتمام عدد كبير من الباحثين حيث أنها حالة غير قابلة للملاحظة المباشرة لذلك إستخدمت عدة مقاييس تتوب عن التخصص الصناعى، تعتمد على فرض أن الخبرة الصناعية مبينية على التكرار فى الأوضاع المماثلة ولذلك فإن الحجم الكبير من الصناعة يشير إلى الخبرة، ولكن فى الغالب نجد أنه لا يوجد إجماع حول كيفية قياس التخصص الصناعى حيث تختلف النتائج بإختلاف المتغيرات المستخدمة لقياسه (مدخل الحصة السوقية أو مدخل حصة المحفظة) سواء على مستوى سوق المراجعة الدولى أو على مستوى دولة محددة أو على مستوى قطاعات سوقية أكثر تحديداً **ملاحظة: نرى، نجد، سلك، ضدع والصحيفة لك، تحذرة لك** خلال مستوى من الأبحاث:

المدخل الأول: مدخل الحصة السوقية

يقوم هذا المدخل على أساس الاختلاف أو التميز فى نشاط محدد بين المتنافسين، فمراقبى الحسابات اللذين يحصلون على حصة سوقية أكبر فى نشاط ما يستطيعون أن يميزوا أنفسهم عن المنافسين، لأنهم يكونون أكثر إمتلاكاً للمعرفة والخبرة الخاصة بذلك النشاط، كما تعكس الحصة السوقية الكبيره داخل النشاط المحدد الإستثمارات التى تتم من قبل مراقب الحسابات فى تطوير تقنيات المراجعة الخاصة بالنشاط المحدد(عريان، ٢٠١٣)، ويمكن قياس حصة مراقب الحسابات فى السوق من خلال الأساليب الأتية(عوض، ٢٠٠٦):

الأسلوب الأول يعتمد على أتعاب المراجعة فى حساب الحصة السوقية كما يلي:

حيث يتم إحتساب الحصة السوقية من خلال حساب نسبة أتعاب المراجعة التى حصل عليها مكتب المراجعة من قطاع معين إلى إجمالى أتعاب المراجعة المدفوعة من جميع الشركات العاملة بهذا القطاع(Krishnan,2003) ، ويتم تصنيف مراقب الحسابات على أنه متخصص صناعياً إذا حصل على أتعاب مراجعة بنسبة ٢٠٪ أو أكثر ونظراً لعدم توافر الإفتصاح عن المعلومات الخاصة بأتعاب عملية المراجعة فى معظم الأحيان نجد أن معظم الدراسات التى تمت فى هذا الشأن قامت بإستخدام مؤشرات اخرى تحاول أن تعكس الأتعاب وهذه المؤشرات تتمثل فى حجم المبيعات أو حجم أصولهم(الخشن، ٢٠١٠) وذلك كما يلي:-

الحصة السوقية = إجمالى مبيعات عملاء مكتب المراجعة فى قطاع معين /إجمالى مبيعات عملاء القطاع.

الحصة السوقية= إجمالى أصول عملاء مكتب المراجعة فى قطاع معين/إجمالى أصول عملاء القطاع.

الحصة السوقية= إجمالى الجذر التربيعى لمبيعات عملاء مكتب المراجعة فى قطاع معين /إجمالى الجذر التربيعى لمبيعات عملاء القطاع.

الحصة السوقية= إجمالى الجذر التربيعى لأصول عملاء مكتب المراجعة فى قطاع معين/إجمالى الجذر التربيعى لأصول عملاء القطاع.

الأسلوب الثانى يعتمد على حساب الحصة السوقية على أساس عدد العملاء .

حيث يتم حساب الحصة السوقية معبراً عنها بنسبة عدد عملاء مكتب المراجعة فى قطاع معين إلى إجمالى عدد عملاء القطاع ويكون مكتب المراجعة متخصص قطاعياً

وفقاً لدراسة (Craswell et al.,1995) عندما يحصل على نسبة ١٠٪ من عملاء القطاع، ووفقاً لدراسة (Schauer.,2002) عندما يحصل على نسبة ٢٥٪ من عملاء القطاع.

واختلف الباحثين في تحديد النسب التي يعتبر عندها مكتب المراجعة متخصصاً في مراجعته قطاع معين فقد حددها (Krishnan.,2003) بأنها يجب أن تزيد عن ١٥٪، كما حددها (Dunn &Mayhew.,2004) بنسبة ٢٠٪ من إجمالي قيمة مبيعات العملاء في القطاع، وحددها (Hakim &Omri.,2010) بأنها يجب أن تزيد عن ١٠٪ من عملاء القطاع، كما حددها (Mayhew &Wilkins,2003 & Jiang et al.,2013) بما يزيد عن ٢٠٪ من إجمالي الجذر التريبيعى لأصول عملاء القطاع.

ويلاحظ على هذا المقياس أنه تجاوز عيوب المقاييس الأخرى ولكنه يؤخذ على هذا المقياس مايلي (محمد، ٢٠١٣):

- هناك احتمال أن تنخفض عائدات مكتب المراجعة نتيجة التخصص في نشاط معين دون غيره
- يحتاج هذا النوع من التخصص إلى مبالغ كبيرة في سبيل تطوير التقنيات والمهارات والخبرات المتعلقة بالنشاط محل التخصص
- قد تتغير الحصة السوقية لمراقب الحسابات من سنة إلى أخرى، حيث يمكن إعتبار مراقب الحسابات غير متخصص في سنة ما على الرغم أنه قد يكون متخصصاً في السنة السابقة واللاحقة لها (ابراهيم، ٢٠١٣)

المدخل الثاني: مدخل حصة المحفظة

وفقاً لهذا المدخل يقاس التخصص الصناعي بنسبة الأتعاب التي يحصل عليها مكتب المراجعة من عملاء في قطاع معين إلى إجمالي الأتعاب التي يحصل عليها مكتب المراجعة من عملائه في جميع القطاعات المختلفة، حيث أنه كلما زادت نسبة الأتعاب التي يحصل عليها مكتب المراجعة من قطاع معين إلى إجمالي الأتعاب التي يحصل عليها من جميع عملائه بالقطاعات المختلفة يكون هذا المكتب متخصصاً في مراجعة هذا القطاع، ونظراً لصعوبة الحصول على المعلومات الخاصة بالأتعاب إستخدم الباحثون مؤشرات اخرى مثل (Neal&Krishnan.,2003&Hegazy,2018&Riley.,2004):

حصه المحفظة= إجمالي مبيعات عملاء مكتب المراجعة في قطاع معين/إجمالي مبيعات عملاء مكتب المراجعة في جميع القطاعات المختلفة.

حصّة المحفظة= إجمالي أصول عملاء مكتب المراجعة في قطاع معين/إجمالي أصول عملاء مكتب المراجعة في جميع القطاعات المختلفه.

حصّة المحفظة= إجمالي الجذر التريبي لمبيعات أو أصول عملاء مكتب المراجعة في قطاع معين /إجمالي الجذر التريبي لمبيعات أو أصول عملاء مكتب المراجعة في جميع القطاعات المختلفه.

حصّة المحفظة= إجمالي عدد عملاء مكتب المراجعة في قطاع معين/إجمالي عدد عملاء مكتب المراجعة في جميع القطاعات المختلفه.

مما سبق يمكن القول أنه وفقاً لمدخل حصّة المحفظة فعلى مستوى كل مكتب مراجعة على حدة يعتبر مكتب المراجعة متخصصاً قطاعياً في القطاع الذي يحظى بنسبة أكبر من خدمات هذا المكتب ويحصل من هذا القطاع على أعلى أتعاب مقارنة بالأتعاب التي يحصل عليها من جميع القطاعات التي يخدمها أو يكون نسبة عدد عملاء مكتب المراجعة من هذا القطاع أكبر من إجمالي عدد عملائه في جميع القطاعات المختلفة التي يقوم بمراجعتها ويتم الاستدلال على تخصص مراقب الحسابات في أنشطة العملاء التي تمثل الحصّة الأكبر في المحفظة وتشكل أيضاً الأنشطة التي قام المراجع بتطوير قاعدة معرفه فيها كما أن الحصص الكبيرة في المحفظة تعكس الإستثمارات الكبيرة التي قام مراقب الحسابات بها لتطوير تقنيات وأساليب المعرفة المتخصصة في القطاع المحدد وعلى الرغم من أهميه هذا المدخل إلا أنه يؤخذ عليه مايلي (محمد، ٢٠١٣):

- أنه لايعكس الجهد المبذول من جانب مراقب الحسابات في سبيل تنمية مهارات وتقنيات وخبرات مراجعة قطاع صناعي بعينه كما أن المكاتب الكبيره تقوم بعدة أنشطة مختلفة لا تستطيع تحديد ماهية تخصصها.
- حاله خروج مراقبي الحسابات عن الموضوعات الأكثر تخصصاً إلى مجال خدمات أخرى غير متخصصين فيها فإن كل من مراقبي الحسابات ذوي الخبرات العاليه والأقل خبرة تنخفض قدرتهم المهنية على إكتشاف الغش والتلاعب في القوائم الماليه.

المدخل الثالث: مدخل الحصّة السوقية المرجحة

نظراً لعدم وجود ترابط بين كل من مدخل الحصّة السوقيه ومدخل حصّة المحفظة بإعتبار أن أحد المدخلين يكمل المدخل الآخر تم إقتراح المدخل الثالث لقياس التخصص والذي يسمح لمكاتب المراجعة بالتخصص في القطاعات ذات الأعداد الصغيرة التي

لا تحظى بفرص التخصص وفقاً لمدخل المحفظة شرط أن تكون الحصة السوقية لهذه المكاتب من هذه القطاعات مرتفعة وبالعكس، كما يسمح هذا المدخل لمكاتب المراجعة التخصص في القطاعات ذات الأعداد الكبيرة والتي لا تحظى بفرص التخصص نتيجة إحتكار أكبر مكاتب المراجعة هذه القطاعات على شرط أن تحتل هذه القطاعات جزءاً كبيراً من محفظة هذه المكاتب بمعنى آخر أن قلة فرصة مكتب المراجعة للتخصص في أحد المدخلين عوضت بنسبه مرتفعة من المدخل الآخر، ووفقاً لهذا النموذج يتم قياس الحصة السوقية المرجحة والحد الأدنى لها كالتالي (هلال، ٢٠٠٨):

- الحصة السوقية المرجحة = الحصة السوقية * حصة المحفظة
- حد أدنى للحصة السوقية المرجحة = (١/عدد مكاتب المراجعة) * ١.٢ * (١/عدد الصناعات).

وحيث أن ١.٢ هي عبارة عن معامل يتم استخدامه حتى يكون الحد الأدنى لمكتب المراجعة يعادل ٢٠٪ وحتى يتم إعتبار مكتب المراجعة متخصصاً قطاعياً وفقاً لمقياس حصة السوق يجب أن يحصل على حصة تساوي ٢٠٪ مع ملاحظة أن هذا المعامل يتغير وفقاً لعدد مكاتب المراجعة في الدراسة وبناءً على ماسبق نجد أن هذا المدخل قد يتغلب على عيوب المدخلين السابقين حيث أنه في حاله وجود صناعات كبيرة الحجم حيث تكون المنافسة شديدة بين مكاتب المراجعة فإنه يمكن تصنيف مكتب المراجعة على أنه متخصص قطاعياً إذا إستطاع الحصول على حصة سوقية مرتفعة بقدر كاف يمكن تعويضها من خلال حصة المحفظة لمكتب المراجعة في الصناعة حتى لو كانت الحصة السوقية أقل من الحد الأدنى المحسوب ٢٠٪ وبالمثل في الصناعات صغيرة الحجم فإن مكتب المراجعة يمكن أن يصنف كمكتب متخصص قطاعياً إذا إستطاع أن يقوم بتطوير خبرة متخصصة في هذا القطاع وإتباع إستراتيجية تسويقية تؤدي إلى جعل الحصة السوقية أكبر من نسبتها الطبيعية (Neal & Riley, 2004).

من الدراسات ذات الصلة بالتخصص الصناعي نجد أن أفضل مقياس للتخصص القطاعي هو مقياس الحصة السوقية المرجحة لأنه مقياس يقوم على الجمع بين مقياس الحصة السوقية وحصة المحفظة حيث يتم إثبات أن مقياس الحصة السوقية لا يعبر عن التخصص القطاعي ومقياس حصة المحفظة وحده لا يعبر عن التخصص القطاعي، ويمكن التعبير عن الحصة السوقية المرجحة بأنها مقياس الحصة السوقية التقليدي مرجحاً بحصة المحفظة حيث يتم ترجيح الحصة السوقية بوزن نسبي وهو حصة المحفظة ويتم

مقارنة الحصة السوقية المرجحة بحصة المحفظة وهو الحد الأدنى الذى يجب أن تحصل عليه شركة المراجعة حتى يتم تصنيفها كشركة مراجعة متخصصه.

يرى الباحث مما سبق الإنحياز إلى حصة سوقية أكبر فى أى نشاط يكون من خلال إمتلاك المعرفة والخبرة لهذا النشاط والعمل على تطوير تقنيات المراجعة الخاصة بالنشاط المحدد لتحسين جودة المراجعة كما أن مقاييس التخصص تعطى الإعتبار لدرجة توزيع خدمات المراجعة وأتعاب المراجعة من خلال مختلف الصناعات لكل مكتب مراجعة بصورة منفصلة وأن مدخل الحصة السوقية المرجحة يتبع التخصص فى القطاعين الصغير والكبير .

وترى دراسة (Neal & Riley., 2004) أن إختيار أحد المدخلين هو موضوع إهتمام العديد من الباحثين فهناك بعض المواقف التي تتطلب استخدام مدخل الحصة السوقية عندما يكون التركيز فى البحث على تصرفات العميل مثل قرار العميل بالإستغناء عن مراقب الحسابات والإستعانة بمراقب متخصص، وذلك لأن تركيز العميل يكون بصفة أساسية على النشاط أو القطاع ككل فمثلاً عندما يريد أحد البنوك أن يستخدم مراقب حسابات متخصص فإنه من غير المعقول أن يأخذ فى حسابه عند إتخاذ هذا القرار محفظة مكاتب المراجعة الخاصة ومدى إشمالها على عدد عملاء كبيره فى نفس المجال وهذا يعنى أنه فى الظروف أو الأوضاع الخاصة بقرارات العميل يكون مقياس الحصة السوقية أكثر ملائمة عندما يكون التركيز على متخذ القرار وهناك مواقف أخرى تتطلب إستخدام مدخل محفظة مراقب الحسابات مثلاً عندما يكون تركيز البحث على قرار مراقب الحسابات الخاص بالإستثمار فى التخصص فى نشاط معين وفى معظم المواقف يكون من المناسب بل من الضرورى أن يستخدم كل من المقياسين معاً.

وتوصلت دراسة (Jeny & jiany ., 2016) إلى أن إختيار أحد المقياسين (الحصة السوقية أو المحفظة) له تداعيات هامه حيث أن مدخل الحصة السوقية ترتبط إيجابياً مع أتعاب عملية المراجعة لأنها تزيد من قدرة مراقبى الحسابات على التفاوض والمساومة فى حالة إستحواذها على حصة سوقية كبيرة وتزيد من جودة وسمعة مكتب المراجعة بينما مدخل حصة المحفظة يؤدي الى تخفيض رسوم أتعاب عملية المراجعة ويمكن ذلك من خلال تحقيق وفررات وإقتصاديات الحجم وبناء على ذلك فإن إختيار مقياس واحد للتخصص القطاعى لمراقب الحسابات يكون غير محايد حيث أن مفهوم

التخصص القطاعى لمراقب الحسابات متعدد الأبعاد وبالتالي إستخدام مقياساً واحداً يؤدي إلى التحيز فى إتجاه معين.

٣/6/١ مفهوم ومقاييس الشك المهني لمراقب الحسابات

أولاً: الشك المهني من منظور الإصدارات المهنية

تناولت العديد من معايير المراجعة الدولية والأمريكية مفهوم الشك المهني، حيث قام معيار المراجعة الدولي رقم (٢٠٠) بتعريفه على أنه موقف يتضمن تساؤلات منطقية حول مدى جوهرية أدلة الإثبات فى ظل الظروف التى قد تدل على احتمال وجود تحريف بسبب الأخطاء أو الغش، كما أوضحت الفقرة رقم (٢٤) أنه يجب على مراقب الحسابات أن يمارس الشك المهني أثناء عملية المراجعة لإحتمال وجود أخطاء جوهرية بسبب الإحتيال بالرغم من خبرة مراقب الحسابات السابقة مع عميل المراجعة، أيضاً أوضحت الفقرة رقم (٢٢) من معيار المراجعة الدولي رقم (٢٢٠) أنه يجب على فريق المراجعة ممارسة الشك المهني والإحتفاظ بمستوى مناسب من التفكير الموضوعى وإثارة الأسئلة مع أعضاء الفريق الأكثر خبرة.

فى ضوء ماسبق يمكن عرض أهم العناصر الجوهرية للشك المهني لمراقب الحسابات فى ضوء معايير المراجعة الدولية وذلك على النحو التالى (IAASB.,2012):

- وفقاً للظروف الموقفية: فالشك المهني فى الأساس تفكير عقلى والعقلية التشككية هى التى تحرك سلوك مراقب الحسابات لتبنى مدخلاً تساؤلياً عند الأخذ فى الإعتبار المعلومات وتكوين الإستنتاجات ولذلك فإن الشك المهني يرتبط بالمبادئ الأخلاقية والتي من بينها موضوعية وإستقلالية مراقب الحسابات.
- يتضمن حالة من التأهب: حيث يشمل الإستعداد للظروف التى قد تدل على احتمال وجود غش، وأيضاً الظروف التى تدل إلى الحاجة لإجراءات مراجعة إضافية إذا تناقضت أدلة المراجعة بعضها مع بعض أو توافرت معلومات قد تشكك فى مصداقيتها مستندات جديدة.
- التقييم الجوهرى لأدلة المراجعة: حيث يتضمن الشك المهني المعلومات التى تؤكد وتدعم تأكيدات الإدارة أو المعلومات التى تناقض هذه التأكيدات، وبذلك فهو يعنى الإستفسار والأخذ فى الإعتبار مدى كفاية ومعقولية أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها فى ضوء الظروف المتاحة.

أيضاً عرفه معيار المراجعة الدولي رقم (240) على أنه التساؤل المستمر عن ما إذا كانت المعلومات وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها تدل على وجود تحريفات جوهرية ناتجة عن غش وأنه يجب على مراقب الحسابات أن يتخذ الشك المهني أثناء المراجعة بغض النظر عن خبرته السابقة مع العميل وتقييماته السابقة لنزاهة إدارة المنشأة.

وفى نفس السياق تناولت معايير المراجعة الأمريكية الشك المهني حيث أشار المعيار الأمريكي (SAS, No.1) أن الشك المهني هو الموقف الذي يتضمن استخدام المنطق في جمع الأدلة والتقييم الإنتقادي والموضوعي لها بدون أى تحيز مسبق لأمانة أو عدم أمانة الإدارة، كما يستخدم مراقب الحسابات المعرفة والمهارة والخبرة والقدرة التي تتطلبها مهنة المراجعة والمحاسبة للأداء بنزاهة وحرص وحسن نية، كما عرفه معيار المراجعة الأمريكي رقم (٩٩) على أنه موقف أو حالة يتضمن استخدام العقل في تقييم أدلة المراجعة بحيث يوجب على مراقب الحسابات التعامل وفق منطق يعترف بإمكانية وجود أخطاء جوهرية ناتجة عن غش، كما أوضح (SAS, No.67) أنه يجب على مراقب الحسابات أن يمارس مستوى مناسب من الشك المهني عند عملية المراجعة حيث أنه يعد أمراً مهماً في تحديد متطلبات عملية المراجعة وأداء إجراءات المراجعة وتقييم نتائج هذه الإجراءات، كما أنه يساعد مراقب الحسابات في إتخاذ قرار بشأن احتمال وجود أخطاء جوهرية بسبب الإحتيال بالرغم من خبرة مراقب الحسابات السابقة فيما يتعلق بالنزاهة والأمانة لدى إدارة المنشأة، ويتضمن الشك المهني ضرورة أن يأخذ مراقب الحسابات في إعتبره مايلي:

- أدلة المراجعة التي تتعارض مع أدلة أخرى التي تم الحصول عليها.
- المعلومات التي تؤدي إلى التساؤل حول مدى موثوقية المستندات وإجراءات الإستجابة للإستفسارات التي سيتم إستخدامها كأدلة مراجعة.
- الحالات التي تدل على وجود إحتيال محتمل.
- الظروف التي تشير إلى الحاجة لوضع إجراءات مراجعة أخرى.
- الحكم المهني: حيث ينبغي على مراقب الحسابات عند تخطيط عملية مراجعة المعلومات المالية والتقارير عن ذلك في إجراءات عملية المراجعة.
- الأدلة الكافية والمناسبة ومخاطر عملية المراجعة: فعلى مراقب الحسابات أن يحصل على أدلة مراجعة كافية ومناسبة وذلك للحد من مخاطر عملية المراجعة ومن ثم تمكين المراقب من إستنتاجات معقوله ليبنى عليها رأيه.

ويلاحظ من العرض السابق وجود إتفاق حول مفهوم الشك المهني بين معايير المراجعة الدولية والأمريكية وأنه يشمل جانبيين هما إستخدام العقل والمنطق والقدرة على ممارسة التقييم النقدي لأدلة المراجعة إلا أنه في الواقع العملي يوجد إختلاف في ممارسة الشك المهني بين مراقبي الحسابات قد يرجع إلى الإختلاف الفكري والسلوكي بينهم، وقد ظهر إتجاهين بين مراقبي الحسابات في ذلك هما:

الإتجاه الأول: الشك المحايد وهو أن لا يكون مراقب الحسابات متحيزاً سواء كان هذا التحيز موجباً لصالح الإدارة أو سالباً ضدها أثناء تكوين رأيه (Quadackers et al., 2009; Nelson, 2009)

الإتجاه الثاني: الشك التحفظي (الإفتراضى) ويقوم على أن مراقب الحسابات يفترض في الإدارة عدم الأمانة ما لم تثبت عملية المراجعة خلاف ذلك (Peytcheva., 2014).

ولقد أيدت معظم الدراسات الإتجاه الثانى للشك المهني لسببين رئيسين أولهما توافقه مع معايير المراجعة الأمريكية والدولية، وثانيهما أن تبني هذا المنظور رغم تأثيره السلبى على تكلفة عملية المراجعة إلا أنه ذو تأثير إيجابى على جودتها والتي أصبحت مطلب لمستخدمى التقارير المالية فى العديد من الأسواق المالية خاصة بعد العديد من الأزمات المالية والمخالفات المرتكبة من جانب منشآت الأعمال لتتلاءم مع مسئولية المراقب تجاه كشف الإنحرافات الجوهرية نتيجة الإحتيال ولتجنب إلقاء اللوم على المنظمين فى حالات الفشل الناتجة عن عدم ممارسة الشك المهني وهو الأمر الذى من المرجح أن يؤدي إلى زيادة الحد الأدنى من أدلة المراجعة اللازمة لدعم رأى مراقب الحسابات ومن ثم تقليل عمليات فشل المراجعة التى تنتج فى كثير من الأحيان عن عدم حصول مراقب الحسابات مايكفى من أدلة المراجعة التى تدعم رؤية المهني (شرف، ٢٠١٥)

ثانياً: الشك المهني من منظور الدراسات الأكاديمية

تعددت الدراسات الأكاديمية التى تناولت بالتحليل مفهوم الشك المهني لمراقب الحسابات حيث أشارت دراسة (Fullerton & Durtschi, 2004) إلى أن الشك المهني هو التقييم الإنتقادي لأدلة المراجعة وإثارة التساؤلات بدون إفتراض مسبق من جانب مراقب الحسابات عن نزاهة أو عدم نزاهة الإدارة، كما أشارت دراسة دوجان، (٢٠١٨) إلى أنه موقف مهني يعتمد على الفحص والتفكير المنطقي والموضوعي لمراقب الحسابات أثناء عملية المراجعة حتى يتم الوصول إلى مدى حقيقة وصحة المعلومات التى تم الحصول عليها، أيضاً يُعرف الشك المهني على انه ميل مراقب الحسابات إلى أن يكون دقيقاً وأن

يكون شكاكاً بدرجة كبيرة عند تقييم المخاطر الخاصة بعملية المراجعة بدلاً من مستوى الثقة المرتفع (Cushing, 2003)، أما (Hurt, 2007) فقد عرف الشك المهني على أنه ميل مراقب الحسابات إلى الإستنتاجات للدرجة التي تتوافر عندها أدلة الدعم الكافي لتفسير معين مقارنة بالآخرين، كما عرف (Bell et al., 2005) الشك المهني على أنه التقييم المتزايد لمخاطر تأكيدات الإدارة غير الصحيحة وفقاً للمعلومات المتوافرة لدى مراقب الحسابات وأن هناك هدفاً آخر من الشك المهني هو أن يكون مراقب الحسابات ناقدًا ذاتياً بصورة مسبقة وذلك تحسباً للحجج المختلفة التي يمكن أن يقدمها الآخرون ضد إعتقاداته، أيضاً أشارت دراسة (Nelson, 2009) إلى أن الشك المهني هو تعبير أو دلالة على أحكام مراقب الحسابات وقرارته التي تعكس تقيماً مرتفعاً لوجود مخاطر لمعلومات متاحة غير صحيحة وأن مراقب الحسابات ذا المستوى المرتفع من الشك المهني يحتاج بصورة أعلى نسبياً من زملائه إلى إقناع أكثر نسبياً من زملائه قبل الوصول إلى تأكيد صحة بند معين من القوائم المالية، أما (Hurt, 2010) فقد عرف الشك المهني على أنه ميل مراقب الحسابات إلى الحصول على الأدلة الكافية لدعم بديل أو تفسير معين عن باقي التفسيرات بافتراض أن الميل ينبع من سمة الشخص أو من موقف معين نتيجة متغيرات موقفية، وأخيراً فقد أشارت مصطفى، (٢٠١٩) إلى أن الشك المهني هو التقييم الإنتقادي لأدلة المراجعة والذي يمثل جوهر عملية المراجعة وذلك حتى يتم أداؤها بكفاءة وفعالية.

ثالثاً: طرق قياس الشك المهني لمراقب الحسابات

أشارت الدراسات (خليل، ٢٠١٦) إلى أنه يمكن قياس الشك المهني لدى مراقب الحسابات عن طريق إقتراح نموذج مكون من (٣٠) بند يتم تقسيمهم على (٥) محاور تتمثل في (محور التعليم والتدريب لمراقب الحسابات، محور الخبرات والتخصص لمراقب الحسابات، محور الإلتزام بالمعايير والقوانين المنظمة لممارسة مهنة المراجعة محور شخصية وسلوك مراقب الحسابات مع الآخرين، محور الإلتزام بخصائص الشك المهني) ثم نقوم بتوزيع هذا النموذج على مراقبي الحسابات لشركات العينة وتفرغته وفقاً للإجراءات التالية:

- إعداد قائمة شاملة لكل المقاييس السابقة وتسمى قائمة قياس مستوى الشك المهني لمراقب الحسابات وتصميمها بإستخدام مقياس Likert الخماسي لتحديد الأهمية

النسبية لكل مقياس من المقاييس السابقة والتي يبلغ عددها (٣٠) عنصر (٥ محاور * ٦ مقاييس) وتتراوح الأهمية النسبية لها بين موافق تماماً، موافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق تماماً بدرجات أهمية هي ١،٢،٣،٤،٥ على التوالي.

■ الدرجة الكلية القصوى للمقاييس المستخدمة هي ١٥٠ درجة (٣٠*٥) وتقسم عند تحديد مستوى ممارسة الشك المهني في مجموعة من المستويات المختلفة مع مراعاة مسبق الإشارة إليه من تحديد مستويات الشك المهني في ضوء علاقتة بالثقة وذلك في ضوء النسب والدرجات التالية:

- من ١٪ إلى أقل من ٣٠٪ يعتبر شك مهني ضعيف (ثقة في الإدارة) ويأخذ المتغير القيمة ١.
- من ٣٠٪ إلى أقل من ٦٠٪ يعتبر شك مهني محايد ويأخذ المتغير القيمة ٢.
- من ٦٠٪ إلى أقل من ٨٠٪ يعتبر شك مهني إفتراضى ويأخذ المتغير القيمة ٣.
- من ٨٠٪ إلى أقل من ٩٥٪ يعتبر شك مهني شبه تام ويأخذ المتغير القيمة ٤.
- من ٩٥٪ إلى ١٠٠٪ يعتبر شك مهني تام (عدم وجود ثقة في الإدارة) ويأخذ المتغير القيمة ٥.

٧/١ منهجية الدراسة التطبيقية

تتمثل منهجية الدراسة التطبيقية ف كل من هدف الدراسة ومجتمع وعينة الدراسة وأساليب الحصول على البيانات بالإضافة إلى متغيرات الدراسة وطرق قياسها، والأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل الإحصائي للبيانات، ويمكن عرض هذه العناصر بشيء من التفصيل على النحو التالي:

١/٧/١ هدف الدراسة التطبيقية

تهدف الدراسة التطبيقية إلى تقديم دليل تطبيقي من بيئة الأعمال المصرية حول أثر التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات على تقييمه لإستمرارية المنشأة، وذلك لعينة من الشركات المقيدة في البورصة المصرية والمدرجة في مؤشر (EGX100) خلال السنوات المالية من عام ٢٠١٩ حتى عام ٢٠٢٢ وذلك بهدف:

- قياس أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تقييمه لإستمرارية المنشأة.
- قياس أثر ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على تقييمه لإستمرارية المنشأة.
- قياس أثر كلاً من التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وممارسته للشك المهني على تقييمه لإستمرارية المنشأة.

٢/٧/١ مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في الشركات المساهمة المقيدة في البورصة المصرية والمدرجة في مؤشر (EGX100) (*)، وذلك خلال سلسلة زمنية من السنوات من عام ٢٠١٩م حتى عام ٢٠٢٢م (**).

(*) يتمثل مجتمع الدراسة في الشركات المدرجة ضمن مؤشر EGX 100 متساوي الأوزان باعتبارها أنشط الشركات الموجودة داخل سوق الأوراق المالية المصرية، حيث إنه يتكون من الشركات المدرجة في مؤشر EGX 30 وهي الشركات الأنشط وفقاً رأس المال السوقي المرجح، بالإضافة الي الشركات المدرجة في مؤشر EGX 70 باعتبارها أنشط الشركات وفقاً لحجم التداول، يقيس مؤشر EGX100 أداء أعلى ١٠٠ شركة من حيث السيولة والنشاط، وتحصل كل شركة مدرجة بمؤشر EGX100 على نفس الوزن النسبي وهو ١٪ في أول أيام المراجعة الدورية، مما يعد مؤشر EGX 100 ممثل جيداً لمختلف القطاعات.

(**) يراجع جداول الشركات المدرجة في السوق الرئيسي للسنوات (٢٠١٩ - ٢٠٢٢) على موقع البورصة المصرية على شبكة الإنترنت (تاريخ زيارة الموقع ٧/١/٢٠٢٣) من خلال الرابط التالي:

https://www.egx.com/eg/ar/Disclosure_Reports.aspx

وقامت الباحثة باختيار عينة من شركات المساهمة المدرجة فى مؤشر (EGX100) والموزعة على عدد من القطاعات الاقتصادية المختلفة وفقاً لمدى استيفاء الشركات لمجموعة من المحددات والضوابط التى حددتها الباحثة والتي يجب أخذها فى الإعتبار عند تعميم نتائج الدراسة وهى:

- أن تكون أسهم تلك الشركات مقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية ضمن مؤشر البورصة (EGX100)، وتكون خاضعة للتداول داخل المؤشر طوال سنوات الدراسة.

- إستبعاد شركات القطاع الخدمات المالية (قطاع البنوك، وقطاع الخدمات المالية غير المصرفية) لما لهما من خصائص تميز طبيعة عملهما، بالإضافة إلى إختلاف المتطلبات القانونية والتنظيمية التى تخضع لها هذه المؤسسات والتي يلزمها بها البنك المركزى.

- أن تكون الشركة قد مضى على قيدها فى البورصة أكثر من أربعة سنوات وهى مدة الدراسة، وألا تكون قد تعرضت للشطب أو الاندماج أو التوقف خلال فترة الدراسة.

- أن تتوافر التقارير المالية السنوية للشركة بانتظام، والافصاح عنها بالعملة المصرية (الجنيه المصرى)، وأن تتوافر فيها بيانات كافية لحساب متغيرات الدراسة.

هدف آف دطوسينم طلسع نطق حنق ب غلى نك كنذ غنخ (٥٧) سغ نكبة غم م (١٦١)
لخنق بك صف عه بلك نوز ب لمرع ب غو غنخ لك لك نغ نك بلسج نغ ب، ويوضح الجدول
 رقم (١) التالي إجراءات تطبيق ضوابط عينة الدراسة على مجتمع الدراسة وذلك كما يلى:

جدول رقم (١) : إجراءات تطبيق ضوابط عينة الدراسة على مجتمع الدراسة*

عدد المشاهدات	عدد الشركات	إجراءات تطبيق محددات وضوابط عينة الدراسة على مجتمع الدراسة	
٤٠٠	١٠٠	إجمالي الشركات المدرجة ضمن مؤشر (EGX 100) كل عام	
٤٠	١٠	تطبيق الشرط الأول	(-) إستبعاد شركات خرجت من المؤشر في إحدى سنوات الدراسة
٧٦	١٩	تطبيق الشرط الثاني	(-) إستبعاد شركات القطاع الخدمات المالية (قطاع البنوك، وقطاع الخدمات المالية غير المصرفية)
٤	١	تطبيق الشرط الثالث	(-) إستبعاد الشركات المدرجة حديثا في البورصة (لم يمر على إدراجها بالبورصة أكثر من ٤ سنوات)
٨	٢	تطبيق الشرط الرابع	(-) إستبعاد الشركات التي تقوم بإصدار التقارير المالية بعملة أجنبية، والشركات التي لا تتوافر لها بيانات كافية لحساب متغيرات الدراسة
٢٧٢	٦٨	شركات العينة (إجمالي المشاهدات)	

(*) المصدر من إعداد الباحثين

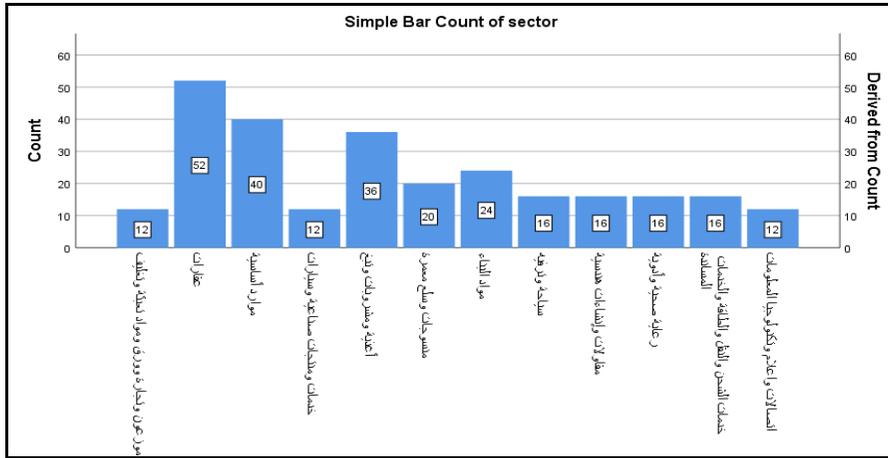
وفى ضوء الجدول السابق يمكن تحديد شركات العينة ونسبة كل قطاع من القطاعات المكونة للعينة من خلال الجدول رقم (٢) التالي:

جدول رقم (٢): القطاعات المكونة للعيينة وعدد المشاهدات

م	اسم القطاع	عدد شركات العينة	المشاهدات (٤ سنوات)	النسبة المئوية على أساس حجم العينة
١	موزعون وتجارة وورق ومواد تعبئة وتغليف	٣	١٢	٤.٤%
٢	عقارات	١٣	٥٢	١٩.١%
٣	موارد أساسية	١٠	٤٠	١٤.٧%
٤	خدمات ومنتجات صناعية وسيارات	٣	١٢	٤.٤%
٥	أغذية ومشروبات وتبغ	٩	٣٦	١٣.٢%
٦	منسوجات وسلع معمرة	٥	٢٠	٧.٤%
٧	مواد البناء	٦	٢٤	٨.٨%
٨	سياحة وترفيه	٤	١٦	٥.٩%
٩	مقاولات وإنشاءات هندسية	٤	١٦	٥.٩%
١٠	رعاية صحية وأدوية	٤	١٦	٥.٩%
١١	خدمات الشحن والنقل والطاقة والخدمات المساندة	٤	١٦	٥.٩%
١٢	اتصالات وعلام وتكنولوجيا المعلومات	٣	١٢	٤.٤%
	الإجمالي	٦٨	٢٧٢	١٠٠%

المصدر : من إعداد الباحثين

ويوضح الشكل رقم (١) التالي عينة الدراسة وفق القطاعات بحسب المشاهدات وذلك على النحو التالي:



شكل (١): القطاعات المكونة للعينة وعدد المشاهدات

٣/٧/١ أسلوب ومصادر جمع بيانات الدراسة

إعتمدت الدراسة التطبيقية على أسلوب تحليل المحتوى الكمي للمعلومات المالية الذي يعتمد على فحص وتحليل محتوى التقارير المالية وغير المالية خلال الفترة الزمنية والتي تمثل نطاق الدراسة، وتم الحصول علي البيانات المتعلقة بمتغيرات الدراسة من مصادر عدة أهمها الموقع الإلكتروني للشركة، وموقع البورصة المصرية <https://egx.com.eg>، والمواقع ذات الصلة مثل موقع مباشر مصر www.Mubasher.info، وموقع شركة <https://investing.com>.

٤/٧/١ متغيرات الدراسة وطرق قياسها

أولاً: المتغيرات المستقلة:

٠.٠.٠ ~~تلك~~ ~~س~~ ~~س~~ ~~تلك~~ ~~ضد~~ ~~ع~~ ~~والصحة~~ ~~تلك~~ ~~ث~~ ~~ح~~ ~~د~~ ~~ة~~

اعتمدت الدراسة قياس التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على الدراسات السابقة ذات الصلة (الجبوري، ٢٠١٩؛ أبوالفضل، ٢٠٢٠؛ السواح، ٢٠٢١؛ حسن، ٢٠٢١؛ الجندی، ٢٠٢٢) والتي إستخدمت مدخل الحصة السوقية بالإعتماد على عدد العملاء وذلك بإستخدام المعادلة التالية:

$$\text{التخصص الصناعي لمراقب الحسابات} = \frac{\text{عدد عملاء المراجعة في مكتب المراجعة في صناعة معينة}}{\text{عدد عملاء المراجعة في كل مكاتب المراجعة في هذه الصناعة}} \times 100\%$$

وقياساً على بعض الدراسات السابقة يتم التعبير عن متغير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات كمتغير وهمى بدلالة نسبة التخصص الصناعي للمراجع وفقاً للمعادلة السابقة حيث يأخذ المتغير فى النهاية القيمة (١) فى حالة إستحواذ مكتب المراجعة على نسبة تتراوح من (١٠٪-٣٣٪) من الحصة السوقية لعدد العملاء فى قطاع معين ويعتبر متخصصاً صناعياً فى هذه الحالة، والقيمة (٠) إذا كانت النسبة أقل من ذلك.

١.١. خطا التصويت والصدق فى تحديده

أشادت الدراسات السابقة ذات الصلة (أبو الفضل، ٢٠٢٠؛ عثمان، ٢٠٢٠؛ الجندى، ٢٠٢٢) إلى أنه يتم قياس الشك المهني لدى مراقب الحسابات من خلال نموذج مكون من (٣٠) بند تم تقسيمهم على (٥) محاور هي: (محور التعليم والتدريب المراقب الحسابات، محور الخبرات والتخصص لمراقب الحسابات، محور الالتزام بخصائص الشك المهني، محور الالتزام بالمعايير والقوانين المنظمة للممارسة مهنة المراجعة، محور شخصية وسلوك مراقب الحسابات مع الآخرين)، وقامت الباحثة بتوزيع هذا النموذج على مراجعي الحسابات لشركات العينة وتفرغته وفقاً للإجراءات التالية:

- إعداد قائمة شاملة لكل المقاييس السابقة وتسمى " قائمة قياس مستوى الشك المهني لمراقب الحسابات " (ملحق ١) وتصميمها باستخدام مقياس ليكرت **Likert** ذو النقاط الخمسة لتحديد الأهمية النسبية لكل مقياس من المقاييس السابقة والتي يبلغ عددها ٣٠ مقياس (٥ محاور × ٦ مقاييس)، وتتراوح الأهمية النسبية لها بين موافق تماماً، موافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق تماماً، بدرجات أهمية هي ٥، ٤، ٣، ٢، ١ على التوالي.

- الدرجة الكلية القصوى للمقاييس المستخدمة هي ١٥٠ درجة (٣٠ × ٥)، وتقسم عند تحديد مستوى ممارسة الشك المهني فى مجموعة من المستويات المختلفة، مع مراعاة ما سبق الإشارة إليه من تحديد مستويات الشك المهني فى ضوء علاقته بالثقة، وذلك فى ضوء النسب والدرجات التالية:

- من ١٪: أقل من ٣٠٪ يعتبر شك مهني ضعيف (ثقة فى الإدارة) ويأخذ المتغير القيمة (١)

- من ٣٠٪: أقل من ٦٠٪ يعتبر شك مهني محايد ويأخذ المتغير القيمة (٢)

- من ٦٠٪: أقل من ٨٠٪ يعتبر شك مهني إفتراضى ويأخذ المتغير القيمة (٣)

- من ٨٠٪: أقل من ٩٥٪ يعتبر شك مهني شبه تام ويأخذ المتغير القيمة (٤)

- من ٩٥٪: أقل من ١٠٠٪ يعتبر شك مهني تام (عدم ثقة في الإدارة) ويأخذ المتغير القيمة (٥).

ثانياً المتغير التابع: تقييم مراقب الحسابات لإستمرارية المنشأة.

أشارت الدراسات السابقة (عوض، ٢٠٠٦؛ السيد، ٢٠١٧؛ على، ٢٠٢٠؛ مشابط، ٢٠٢٠؛ فرج، ٢٠٢١؛ حسن، ٢٠٢١؛ الجندي، ٢٠٢٢؛ Wardayati et al., 2017) ذات الصلة إلى أنه يمكن قياس الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية على مرحلتين هما:

▪ المرحلة الأولى: يتم قياس مدى قدرة الشركة على الإستمرارية في بيئة الأعمال وذلك بالإعتماد على نموذج Altman Z للتنبؤ بالتعثر المالي للشركة وبالتالي إستمراريتها، وذلك من خلال المعادلة الآتية:

$$(Z\text{-Score}) = 1.2 * X_1 + 1.4 * X_2 + 3.3 * X_3 + 0.6 * X_4 + 1.0 * X_5$$

حيث: X_1 : رأس المال / إجمالي الأصول، X_2 : الأرباح المحتجزة / إجمالي الأصول، X_3 : الأرباح قبل الفوائد والضرائب / إجمالي الأصول، X_4 : القيمة السوقية لحقوق الملكية / القيمة الدفترية لإجمالي الديون، X_5 : صافي المبيعات / إجمالي الأصول وفي ضوء نتيجة المعادلة السابقة (قيمة Z-Score) تم تقسيم الشركات إلى ثلاث فئات من خلال متغير وهمي يأخذ القيم التالية حسب قيمة (Z-score):

الفئة	المنطقة	Altman Z-Score	الدلالة	نتائج النموذج
١	المنطقة الحمراء	أقل من ١.٨١	عدم وجود إستمرارية للمنشأة	النموذج يتوقع أن المؤسسة سوف تفلس وهي مؤسسة فاشلة.
٢	المنطقة الرمادية	يساوى أو أكبر من ١.٨١ حتى أقل من ٢.٩٩	لا يمكن الحكم على إستمرارية المنشأة	النموذج لا يستطيع الحكم بدقة على احتمالية إفلاس المؤسسة أو عدم إفلاسها
٣	المنطقة الخضراء	يساوى أو أكبر من ٢.٩٩	وجود إستمرارية للمنشأة	النموذج يتوقع أن المؤسسة لن تفلس وهي مؤسسة ناجحة

▪ **المرحلة الثانية: في ضوء نتائج الخطوة السابقة** يتم فحص وتحليل تقرير مراقب الحسابات وتحديد رأى مراقب الحسابات التي حصلت عليه الشركة بشأن الإستمرارية، وطبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٧٠٠) إذا كان هناك شكوك جوهرية تؤدي إلى عدم قدرة الشركة على الإستمرار فإنه يجب على الشركة أن تفصح عن ذلك، وهنا على مراقب الحسابات أن يلفت الإنتباه ويبدى رأياً نظيفاً، إما إذا لم تفصح الشركة عن ذلك فهنا يجب على المراجع تبعاً للحكم المهني أن يبدى رأياً متحفظاً أو عكسياً، ويقصد بالحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية سلامة رأيه من حيث مدى إلتزامه بمعايير المراجعة خاصة فيما يتعلق بشأن الاستمرارية (السيد، ٢٠١٧)، وسلامة رأيه من حيث عدم وقوعه في الخطأ من النوع الأول Type I error أي إصدار رأي معدل بشأن الاستمرارية لشركة مستمرة وظلت مستمرة لاحقاً لمدة عام واحد على الأقل من تاريخ القوائم المالية، أو الخطأ من النوع الثاني Type II error أي إصدار رأي نظيف بشأن الإستمرارية لشركة أفلسست لاحقاً خلال عام واحد على الأقل من تاريخ القوائم المالية (Berglund et al., 2018; Hardies et al., 2018).

وفي ضوء ماسبق يُقاس الحكم المهني بشأن الإستمرارية بمدى سلامة الرأي بشأن الإستمرارية وفقاً لمدى توافق نتائج نموذج Altman Z. Score بإعتباره أحد نماذج التنبؤ بالتعثر المالي (بالفشل المالي) مع رأى مراقب الحسابات، حيث يقاس الحكم المهني بشأن الإستمرارية كمتغير وهمي يأخذ القيمة (١) في ظل سلامة رأي مراقب الحسابات بشأن الإستمرارية في حالتي القبول والرفض الصحيحين أي في ظل توافق رأي مراقب الحسابات بشأن الإستمرارية مع نتائج نموذج (Altman Z. Score)، ويأخذ القيمة (٠) بخلاف ذلك في حالتي القبول والرفض الخاطيء أي في ظل اختلاف رأي مراقب الحسابات بشأن الإستمرارية مع نتائج نموذج (Altman Z. Score) (Budisantoso et al., 2017; Hartono et al., 2016).

ثالثاً: المتغيرات الرقابية:

تعتمد الدراسة على بعض المتغيرات الرقابية، والتي قد يكون لها تأثير على المتغير التابع للدراسة (تقييم مراقب الحسابات بشأن إستمرارية المنشأة)، ومن ثم يجب إدراجها كمتغيرات رقابية وذلك لضمان تحييد أثرها عند قياس أثر التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات على تقييمه لإستمرارية المنشأة، ومن أهم هذه المتغيرات وطرق قياسها يوضحها الجدول التالي:

جدول (٣): طرق قياس المتغيرات الرقابية

الدراسات السابقة	التعريف الإجرائي (طريقة القياس)	المتغيرات الرقابية
الجندي، (٢٠٢٢)	يقاس حجم الشركة باللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول	حجم الشركة (C ₁) (FSIZE)
خلف، سلامة (٢٠٢٠) صالح، (٢٠١٩)	يقاس من خلال نسبة صافي ربح الشركة إلى إجمالي أصول الشركة في نهاية العام	ربحية الشركة (C ₂) (ROA)
حسن، (٢٠٢١) السواح، (٢٠٢١)	تقاس الرافعة المالية بنسبة إجمالي الديون (الإلتزامات المتداولة و الإلتزامات طويلة الأجل) إلى حقوق الملكية.	الرافعة المالية (C ₃) (LEV)
على، (٢٠٢٠)، عوض، (٢٠٠٦)	إعتمدت الباحثة عند قياسها لحجم مكتب المراجعة على مدى إرتباط مكتب المراجعة بأحد المكاتب الكبرى (BIG4) بحيث يأخذ المتغير القيمة (١) في حالة إذا كان مكتب المراجعة للشركة من مكاتب المراجعة الكبرى (BIG4) أو يرتبط بها، والقيمة (٠) بخلاف ذلك.	حجم مكتب المراجعة (C ₄) (BIG4)

(*) المصدر من إعداد الباحثين

5/7/١ نماذج الدراسة

في ضوء فروض الدراسة قامت الدراسة بتطوير ثلاثة نماذج كمية يتم من خلالها قياس أثر التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات على تقييمه لإستمرارية المنشأة في وجود بعض المتغيرات الرقابية على النحو التالي

(١) النموذج الأول: نموذج إختبار أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تقييمه لإستمرارية المنشأة، ويمكن صياغته بالمعادلة التالية:

$FCE = \beta_0 + \beta_1(IS) + \beta_2(FSIZE) + \beta_3(ROA) + \beta_4(LEV) + \beta_5(BIG4) + \varepsilon_{it}$	معادلة (١)
---	---------------

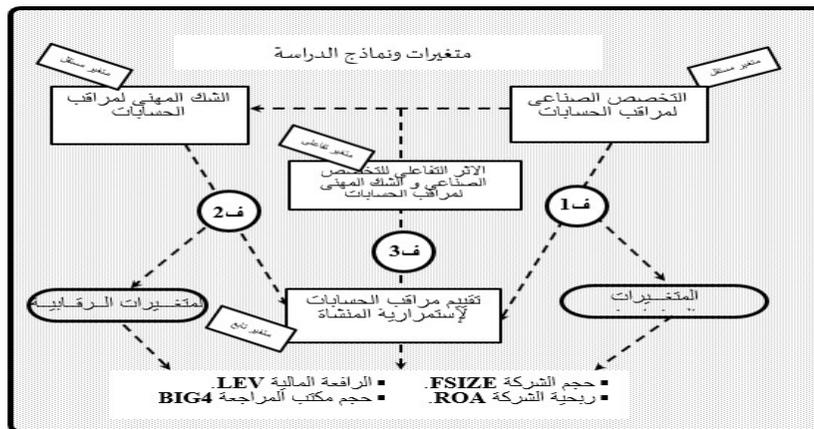
(٢) النموذج الثاني: نموذج إختبار أثر ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على تقييمه لإستمرارية المنشأة، ويمكن صياغته بالمعادلة التالية:

$FCE = \beta_0 + \beta_1(PS) + \beta_2(FSIZE) + \beta_3(ROA) + \beta_4(LEV) + \beta_5(BIG4) + \varepsilon_{it}$	معادلة (٢)
---	---------------

(٣) النموذج الثالث: نموذج إختبار الأثر التفاعلي للتخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات على تقييمه لإستمرارية المنشأة، ويمكن صياغته بالمعادلة التالية:

$FCE = \beta_0 + \beta_1(IS*PS) + \beta_2(FSIZE) + \beta_3(ROA) + \beta_4(LEV) + \beta_5(BIG4) + \varepsilon_{it}$	معادلة (٣)
--	---------------

حيث: FCE هو تقييم مراقب الحسابات لإستمرارية المنشأة IS هو التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، PS هو الشك المهني لمراقب الحسابات $FSIZE$ هو حجم الشركة LEV خريجة الرفع المالي ROA ربحية الشركة $BIG4$ يمثل حجم مكتب المراجعة. ويمكن توضيح نماذج الدراسة من خلال الشكل التالي:



شكل (٥-٢): نماذج الدراسة

6/7/1 الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

تم تطبيق بعض الأساليب الإحصائية الواردة بمجموعة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية [Statistical Package for Social Science (SPSS)] (الإصدار (٢٥)) وقد تطلبت طبيعة البيانات تحديد الخطوات والأساليب الإحصائية، والتي تتمثل فيما يلي (سليمان، ٢٠٠٧، Abu-Bader, 2021)

- تحديد مدى صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي من خلال قياس القدرة التفسيرية لنماذج الدراسة، بالإضافة إلى اختبار التداخل أو الإزدواج الخطي والإرتباط الذاتي لنماذج الدراسة.
- توصيف المتغيرات الكمية والوصفية للدراسة من خلال أساليب الإحصاء الوصفي وأهمها الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، وأعلى قيمة وأقل قيمة والجداول التقاطعية.
- إختبار فروض الدراسة من خلال أساليب الإحصاء الاستدلالي وأهمها تحليل الارتباط (Correlation analysis)، وتحليل الإنحدار (Regression Model) مع التركيز على معامل التحديد (R Square)، وتم الاعتماد على الإنحدار اللوجستي حيث طبيعة المتغير التابع والذي يعتبر من المتغيرات الوهمية ذات القيم الثنائية (١،٠).

8/1 التحليل الإحصائي للبيانات وإختبار فروض الدراسة

تعرض نتائج التحليل الإحصائي للبيانات وكذلك إختبار فروض البحث، وذلك من خلال تطبيق بعض الأساليب والإختبارات الإحصائية بإستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS)، وذلك لبيان مدى صحة أو عدم صحة كل فرض من فروض الدراسة . واعتمد تحليل نتائج الدراسة على ثلاث مراحل بدأت بالتحقق من صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي، ثم تناول الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة وإنهاء بتقدير نماذجها وإختبار الفروض من خلال تحليل الإرتباط والإنحدار، ولتحقيق الهدف من هذا المبحث تتناولت الباحثة التحليل الإحصائي للبيانات ونتائج اختبار فروض الدراسة من خلال النقاط التالية:

1/8/1 إختبار التداخل الخطي والإرتباط الذاتي

للتحقق من صلاحية البيانات وجودة نماذج الدراسة إختبرت الباحثة مدى وجود مشكلة التداخل الخطي المتعدد بين متغيرات الدراسة المفسرة (المستقلة والرقابية) من خلال

اختبار (Multi-Collinearity Test) والذي من خلاله يتم حساب معامل تضخم التباين (VIF) ، ومعامل التباين المسموح به (Tolerance) لكل متغير من المتغيرات المفسرة التي تؤثر في المتغير التابع لنماذج الدراسة، ويرى (Kutner et al., 2005) أنه كلما كانت قيمة معامل (VIF) اقل من (١٠)، وقيمة معامل (Tolerance) أقل الواحد الصحيح فإن ذلك يعد مبرراً كافياً للحكم على أن المتغيرات المفسرة لا تعاني من وجود مشكلة التداخل الخطي، بالإضافة إلى التحقق من خلو متغيرات النماذج من مشكلة الارتباط الذاتي باستخدام اختبار (Durbin Watson Test)، من خلال الجدول رقم (٤) التالي:

جدول (٤): نتائج إختبارات التداخل الخطي والارتباط الذاتي بين متغيرات الدراسة

Collinearity Test نتائج إختبار التداخل الخطي						المتغيرات المستقلة في نماذج الدراسة (مستقلة ورقابية)	نوع المتغير
المتغير التابع: تقييم مراقب الحسابات لإستمرارية المنشأة							
النموذج الثالث		النموذج الثاني		النموذج الأول			
VIF	Toleranc	VIF	Tolerance	VIF	Tolerance		
-	-	-	-	١.١٧٣	٠.٩٨٣	التخصص الصناعي لمراقب الحسابات (IS)	مستقل X ₁
-	-	٩.٢٤٩	٠.١٠٨	-	-	الشك المهني لمراقب الحسابات (PS)	مستقل X ₂
٩.٣٣٧	٠.١٠٧	-	-	-	-	الأثر التفاعلي للتخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات (IS*PS)	تفاعلي
٩.٦٧٨	٠.٠٥١	٢.٥٨٤	٠.٠٤٤	٢.١٢١	٠.٤٧٣	C1 حجم الشركة	متغيرات رقابية
٥.٤٤٥	٠.١٨٤	٤.٦٢٨	٠.٢١٦	٥.٥٦٧	٠.١٨٠	C2 ربحية الشركة	
١.٠٢٥	٠.٩٧٥	١.٠١٥	٠.٩٨٥	١.٠٢٥	٠.٩٧٦	C3 الرافعة المالية	
٣.٠٣٩	٠.٣٢٩	٣.٣٤٨	٠.٢٩٩	٣.٠٢٧	٠.٣٣٠	C4 حجم مكتب المراجعة	
١.٨٧١		١.٨٣٩		١.٨٦٧		قيمة(D-W)	

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي، وعدد المشاهدات (٢٧٢) مشاهدة

وتشير نتائج الجدول (٤) السابق إلى مايلي:

■ قيم معامل تضخم التباين (VIF) لجميع المتغيرات المفسرة لنماذج الدراسة أقل من (١٠)، وقيمة معامل (Tolerance) أقل الواحد الصحيح، وهذا يعني أن هذه المتغيرات لا تعاني من مشكلة التداخل أو الإزدواج الخطي فالإرتباط بينها ليس له دلالة إحصائية وضعيف جدًا، الأمر الذي يدل على قوة النماذج التطبيقية المستخدمة لتحقيق هدف الدراسة.

■ أن قيمة (D-W) المحسوبة من خلال (Durbin Watson Test) بالنسبة لجميع النماذج، تقع ضمن المدى المثالي وهو الذي يزيد عن الواحد (١.٥ - ٢.٥)، مما يدل على عدم وجود مشكلة للإرتباط الذاتي بين البواقي في النماذج تؤثر على صحة النتائج. (Kim, (2022).

وفي ضوء ما سبق يتضح أن المتغيرات المفسرة في نماذج الدراسة لا تعاني من مشكلة التداخل الخطي وعدم وجود مشكلة للإرتباط الذاتي بين بواقي النموذج، وبالتالي قوة نماذج الدراسة وزيادة قدرتها التفسيرية لتحقيق هدف الدراسة.

٢/٨/١ الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

يمكن عرض نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة من خلال الجدول رقم (٥) التالي:

جدول رقم (٥) الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

المتغير	التصنيف	المشاهدات المتحققة كل عام			
		٢٠٢٢	٢٠٢١	٢٠٢٠	٢٠١٩
التخصص الصناعي لمراقب الحسابات	مكتب المراجعة ليس لديه تخصص صناعي في نشاط عميل المراجعة	١٢	١٤	١٣	٢٠
	مكتب المراجعة لديه تخصص صناعي في نشاط عميل المراجعة	٥٦	٥٤	٥٥	٤٨
الإجمالي					

متوسط نسبة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات		٠.٢٩٤٧	٠.٢٨٨	٠.٣٠١	٠.٢٨١	٠.٣٠٨
الشك المهني لمراقب الحسابات	شك محايد	٧	٠	٣	١	٣
	شك إفتراضي	٧٢	١٥	١٩	١٨	٢٠
	شك شبه تام	١٧١	٤٦	٤٢	٤٥	٣٨
	شك تام	٢٢	٧	٤	٤	٧
متوسط نسبة الشك المهني لمراقب الحسابات		٠.٨٢٢	٠.٨١٣	٠.٨٣٢	٠.٨١٢	٠.٨٣١
الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية	مراقب الحسابات ليس لديه جودة حكم مهني بشأن الإستمرارية	(٩٢) مشاهدة متوسط التخصص الصناعي (٠.٠٩٧)، الشك المهني (٠.٦٩)	٢٧	١٩	٢٧	١٩
	مراقب الحسابات لديه جودة حكم مهني بشأن الإستمرارية	(١٨٠) مشاهدة متوسط التخصص الصناعي (٠.٣٩)، الشك المهني (٠.٨٨)	٤١	٤٩	٤١	٤٩
المتغيرات الرقابية	السنة	الوسط	الانحراف المعياري	أقصى قيمة	أقل قيمة	
حجم الشركة	٢٠١٩	٢١.٤٩٨	١.٤٢٦	٢٤.٩٠٦	١٧.٠٤٢	
	٢٠٢٠	٢١.٢٣٨	١.٥٧١	٢٥.٠٠٤	١٦.٨٢١	
	٢٠٢١	٢١.٥١١	١.٣٣	٢٤.٧٢٣	١٨.١٩	
	٢٠٢٢	٢١.٢٨٩	١.٥٤٢	٢٥.١١٩	١٦.٩٥٩	
	٢٠٢٢	٢١.٣٨٤	١.٤٦٧	٢٥.١١٩	١٦.٨٢١	-٢٠١٩
ربحية الشركة	٢٠١٩	٠.٠٦١	٠.١٧	٠.٤٠٣	١.٠٠٢-	
	٢٠٢٠	٠.٠١٩	٠.٢٥٧	٠.٤٠٥	١.٤٣٩-	
	٢٠٢١	٠.٠٦٤	٠.١٣٩	٠.٣٧٨	٠.٦٩١-	
	٢٠٢٢	٠.٠٣٦	٠.٢٠٤	٠.٤٤٩	١.٠٦٤-	
	٢٠٢٢	٠.٠٤٥	٠.١٩٧	٠.٤٤٩	١.٤٣٩-	-٢٠١٩
درجة الرفع المالي	٢٠١٩	٠.٥٢٦	٠.٧١٦	٥.٨٥٦	٠.٠٠١	
	٢٠٢٠	٠.٥٥٤	٠.٨٨٦	٧.١٨١	٠.٠٠٣	
	٢٠٢١	٠.٦١٦	١.١٧٧	٩.٣٩٣	٠.٠٠٩	
	٢٠٢٢	٠.٦٢٣	١.٠٧٦	٨.٠٤٣	٠.٠١٧	
	٢٠٢٢	٠.٥٨	٠.٩٧٥	٩.٣٩٣	٠.٠٠١	-٢٠١٩

التصنيف	المشاهدات	النسبة	حجم مكتب المراجعة
NONBIG4	١٨٨	%٦٩.١	
BIG4	٨٤	%٣٠.٩	

تشير نتائج الجدول رقم (٥) السابق إلى مايلي:

- تراجع عدد مشاهدات العينة للشركات التي يتم مراجعة حساباتها من خلال مراقب حسابات متخصص صناعياً حيث بلغت (٢١٣) مشاهدة بنسبة (٧٨.٣%) في حين بلغ عدد المشاهدات التي يتم مراجعة حساباتها بواسطة مراقب حسابات غير متخصص صناعياً (٥٩) مشاهدة بنسبة (٢١.٧%)، وعلى مستوى سنوات الدراسة بلغ متوسط نسبة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات لشركات العينة (٢٩.٤%).
- نسبة الشك المهني لدى مكاتب المراجعة لعينة الدراسة وفقاً للقائمة المقترحة (٠.٨٢٢)، حيث بلغ عدد المشاهدات التي خلالها تراجع شركات العينة قوائمها المالية لدى مكاتب مراجعة تمارس الشك المهني بشكل محايد (٧) مشاهدات بنسبة (٣%)، وبشكل إفتراضي (٧٢) مشاهدة بنسبة (٢٦%)، وبشكل شبه تام (١٧١) مشاهدة بنسبة (٦٣%)، وبشكل تام (٢٢) مشاهدة بنسبة (٨%) من إجمالي المشاهدات.
- عدد المشاهدات التي كان لدى مراقب الحسابات جودة حكم مهني بشأن الإستمرارية وكان رأيه سليماً بشأن الإستمرارية في حالتي القبول والرفض الصحيحين (توافق رأي مراقب الحسابات بشأن الإستمرارية مع نتائج نموذج Altman) (١٨٠) مشاهدة بنسبة (٦٦%)، والتي تتميز بوجود تخصص صناعي لمراقب الحسابات بنسبة (٣٩%)، وممارسته للشك المهني بنسبة (٨٨%)، في حين أكدت النتائج عدم سلامة رأي مراقب الحسابات بشأن الإستمرارية في (٩٢) مشاهدة بنسبة (٣٤%) وهى تمثل حالتي القبول والرفض الخاطيء أي في ظل إختلاف رأي مراقب الحسابات بشأن الإستمرارية مع نتائج نموذج Altman Z. Score، والتي تتميز بوجود تخصص صناعي لمراقب الحسابات بنسبة (٩.٧%)، وممارسته للشك المهني بنسبة (٦٩%).
- بالنسبة للمتغيرات الرقابية أظهرت نتائج الجدول السابق على أن متوسط حجم شركات العينة (٢١.٣٨) مقاساً باللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول، وبلغ الحد الأقصى (٢٥.١١)، والحد الأدنى (١٦.٨٢)، ليعكس ذلك التفاوت بين شركات العينة في حجم الأصول، كما بلغت متوسط ربحية شركات العينة (٠.٠٤٤) بحد أقصى (٠.٤٤)، كما بلغت درجة الرافعة المالية لعينة الدراسة (٠.٥٨)، وبقيم تقع بين (٩.٣٩)، (٠.٠٠١)، وتعتبر الرافعة المالية عن مديونية الشركة بالنسبة لحقوق الملكية، وأخيراً أكدت نتائج

الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة فيما يخص متغير حجم مكتب المراجعة أن شركات العينة تلتزم بالمراجعة لدى إحدى مكاتب المراجعة الكبرى (BIG4) بنسبة (٣٠.٩%) لتمثل هذه النسبة جودة المراجعة الخارجية.

٣/8/١ تحليل ومناقشة نتائج اختبار فروض الدراسة

يتم إختبار مدى صحة فروض الدراسة من خلال تحليل نتائج مصفوفة الإرتباط والإنحدار اللوجستي وذلك كما يلي:

▪ أولاً تحليل نتائج مصفوفة الإرتباط

يتم إختبار علاقة الإرتباط بين متغيرات فروض الدراسة من خلال إعداد مصفوفة الإرتباط، وذلك من خلال الجدول رقم (٦) التالي:

جدول رقم (٦) نتائج تحليل مصفوفة الإرتباط لمتغيرات الدراسة

نوع المتغير	متغيرات الدراسة	الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية	التخصص الصناعي لمراقب الحسابات	مزاولة مراقب الحسابات للشك المهني	الأثر التفاعلي للتخصص الصناعي والشك المهني	حجم الشركة	ربحية الشركة	درجة الرفع المالي	حجم مكتب المراجعة
المتغير التابع	الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية	١							
	التخصص الصناعي لمراقب الحسابات	--	١						
المتغيرات المستقلة	مزاولة مراقب الحسابات للشك المهني	٠.٠٠٠	٠.٠٠٠	١					
	الأثر التفاعلي للتخصص الصناعي	٠.٠٠٠	٠.٠٠٠	٠.٠٠٠	١				
	حجم الشركة	٠.٠٠٠	٠.٠٠٠	٠.٠٠٠	٠.٠٠٠	١			
	ربحية الشركة	٠.٠٠٠	٠.٠٠٠	٠.٠٠٠	٠.٠٠٠	٠.٠٠٠	١		

نوع المتغير	متغيرات الدراسة	الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية	التخصص الصناعي لمراقب الحسابات	مزاولة مراقب الحسابات للشك المهني	الأثر التفاعلي للتخصص الصناعي والشك المهني	حجم الشركة	ربحية الشركة	درجة الرفع المالي	حجم مكتب المراجعة
	والشك المهني								
المتغيرات الرقابية	حجم الشركة	**٠.٧٤٧	**٠.٩٢٣	**٠.٩٣٤	**٠.٩١٧	١			
	ربحية الشركة	**٠.٥٣٩	**٠.٦٧٢	**٠.٧٦٤	**٠.٦٦٧	١	**٠.٨٥٠		
	درجة الرفع المالي	-٠.٠٩٤	٠.٠٩٥	٠.٠١٨	٠.٠٩٧	١	٠.٠٦١		
	حجم مكتب المراجعة	**٠.٤٧٨	**٠.٨٠٠	**٠.٦٦٣	**٠.٧٩٩	١	**٠.٥٢٨	٠.٠٠٧	
									٠.٢٣

** تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية ٠.٠١

تشير نتائج الجدول رقم (٦) السابق إلى مايلي:

- وجود علاقة ارتباط طردية معنوية بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وجودة الحكم المهني له بشأن الإستمرارية حيث أن إتجاه معامل الارتباط موجب بقيمة (٠.٦١٤) ومستوي المعنوية (sig) أقل من (٠.٠١)، وبالتالي كلما ارتبطت الشركة بمراقب حسابات متخصص صناعياً في نشاط الشركة أدى ذلك إلى تحسين تقييمه حكمه المهني بشأن الإستمرارية، مما يدعم صحة الفرض الأول للدراسة بوجود علاقة معنوية بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتقييمه لإستمرارية المنشأة.
- وجود علاقة ارتباط طردية معنوية بين مزاولة مراقب الحسابات للشك المهني وجودة الحكم المهني له بشأن الإستمرارية حيث أن معامل الارتباط موجب بقيمة (٠.٨١١) ومستوي المعنوية (sig) أقل من (٠.٠١)، وبالتالي كلما ارتبطت الشركة بمراقب حسابات يزاول الشك المهني أدى ذلك إلى تحسين تقييمه حكمه المهني بشأن الإستمرارية، مما يدعم صحة الفرض الثاني للدراسة بوجود علاقة معنوية بين مزاولة مراقب الحسابات للشك المهني وتقييمه لإستمرارية المنشأة.

- وجود علاقة إرتباط طردية معنوية بين التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات وجودة الحكم المهني له بشأن الإستمرارية حيث أن معامل الإرتباط موجب بقيمة (٠.٦٠٠) ومستوي المعنوية (sig) أقل من (٠.٠٠١)، وبالتالي كلما إرتبطت الشركة بمراقب حسابات متخصص صناعياً في نشاط الشركة وله ويقوم بممارسات الشك المهني أدى ذلك إلى تحسين جودة حكمه المهني بشأن الإستمرارية، مما يدعم صحة الفرض الثالث للدراسة بوجود علاقة معنوية بين كل من (التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات) وجودة تقييمه بشأن الإستمرارية.

- بالنسبة للمتغيرات الرقابية والتي يتم أخذها في الإعتبار عند قياس أثر التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات على جودة تقييمه لإستمرارية المنشأة ، أكدت نتائج الجدول السابق على وجود علاقة طردية بين كل من حجم المنشأة وربحيتها وحجم مكتب المراجعة وجودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية، بينما إرتبط درجة الرفع المالي عكسياً بعلاقة غير معنوية بجودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية.

■ ثانياً: تحليل نتائج الانحدار اللوجستي لفروض الدراسة

يتم إختبار علاقة التأثير بين متغيرات فروض الدراسة من خلال نموذج الإنحدار اللوجستي والذي يصلح مع العلاقات التي تشمل متغير تابع ثنائي القيمة، وذلك كما يلي:

(أ) تحليل نتائج الإنحدار اللوجستي لمتغيرات الفرض الأول

لقياس أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات في نشاط الشركة على تقييمه المهني بشأن الإستمرارية تم إجراء تحليل نتائج الإنحدار اللوجستي الثنائي في ظل إدخال المتغيرات الرقابية وفقاً للمعادلة التالية:

$$FCE = \beta_0 + \beta_1(IS) + \beta_2(FSIZE) + \beta_3(ROA) + \beta_4(LEV) + \beta_5(BIG4) + \varepsilon it$$

حيث: FCE هو تقييم مراقب الحسابات لإستمرارية المنشأة، IS هو التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، $FSIZE$ هو حجم الشركة، LEV درجة الرفع المالي، ROA ربحية الشركة، $BIG4$ يمثل حجم مكتب المراجعة.

ويعرض الجدول التالي نتائج الإنحدار كما يلي :

جدول (٧): نتائج تحليل الإنحدار اللوجستي بين متغيرات الفرض الأول

نموذج الإنحدار اللوجيستي لاختبار الفرض الأول (أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تقييمه المهني بشأن الإستمرارية)									المتغيرات المستقلة في النموذج (مستقلة ورقابية)
التحليل الإضافي				التحليل الأساسي				النموذج	
أثر التخصص الصناعي على تقييمه المهني بشأن الإستمرارية في ظل وجود المتغيرات الرقابية				أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تقييمه المهني بشأن الإستمرارية				العلاقة المستهدفة	
قيمة Sig.	قيمة Wald	قيمة S.E.	قيمة B	قيمة Sig.	قيمة Wald	قيمة S.E.	قيمة B	الرمز	
٠.٠ ٢٦	٠.٢ ٢٣	٣.٤ ٧٥	٠.٧ ٦.٠	٠.٠ ٠.٦	٦.٨ ٤٨	٠.١ ٢٨	- ٠.٣ ٣١	B ₀	المقدار الثابت (Constant)
٠.٠ ٠.٠	٧٥.٠ ٢٢	٠.٣ ٠.٣	٢.٧ ٩٢	٠.٠ ٠.٠	٦٥.٠ ١٢	٠.٣ ٤.٠	٣.٢ ٧.٠	IS	التخصص الصناعي لمراقب الحسابات
٠.٥ ٦٦	٠.٠ ٧٩	٠.٢ ٣٢	- ٠.٣	-	-	-	-	FSIZE	حجم الشركة
٠.٦ ٣٠	٠.٤ ٩٥	٠.١ ٩٧	- ٠.١ ٦٢	-	-	-	-	ROA	ربحية الشركة
٠.٦ ٦١	٠.٥ ٦٢	٠.٦ ٦١	- ٠.٣ ٣٢	-	-	-	-	LEV	درجة الرفع المالي
٠.٥ ٦٤	٠.٤ ٣٢	٠.٦ ٦١	- ٠.٤ ٣.٠	-	-	-	-	BIG4	حجم مكتب المراجعة
0.489 = Cox & Snell R Square				0.378 = Cox & Snell R Square				القيم التفسيرية للنموذج	
0.390 = Nagelkerke R Square				0.320 = Nagelkerke R Square					
.....							المعنوية الكلية لـ Chi-square	

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي، وعدد المشاهدات (٢٧٢) مشاهدة

تشير نتائج الجدول رقم (٧) السابق إلى مايلي:

- بالنسبة للمعنوية الكلية لنموذج الإنحدار التي تمثل الفرض الأول للدراسة للنموذج ككل، فقد بلغ مستوى المعنوية (٠.٠٠٠٠)، وهو أقل من (٠.٠٠٥) مما يدل على إرتفاع معنوية النماذج المستخدمة وصلاحيتها لتحقيق هدف الدراسة.
- بلغت القيم التفسيرية للنموذج (Cox & Snell R Square)، (Nagelkerke R Square) تبلغ (٠.٣٧٨)، (٠.٣٢٠) على الترتيب وهي قيم تعكس درجة تفسير المتغيرات المستقلة للمتغيرات التي تحدث في المتغير التابع في كل نموذج، وزادت هذه القيم بإدخال المتغيرات الرقابية في التحليل الإضافي حيث بلغت (٠.٤٨٩)، (٠.٣٩٠) على الترتيب.
- وجود أثر إيجابي معنوي للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة الحكم المهني بشأن الإستمرارية في ظل التحليل الثنائي وفي ظل وجود المتغيرات الرقابية، حيث أن معامل الإنحدار اللوجستي موجب بقيمة (٣.٢٧٠)، (٢.٧٩٢) للتحليل الأساسي والإضافي على الترتيب، ومستوي المعنوية (sig) في النموذجين (٠.٠٠٠٠) وهو أقل من (٠.٠٠٠٠)، مما يفيد برفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل بوجود تأثير معنوي للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة تقييمه المهني بشأن الإستمرارية.

(ب) تحليل نتائج الإنحدار اللوجستي بين متغيرات الفرض الثاني

لقياس أثر الشك المهني لمراقب الحسابات على تقييمه المهني بشأن الإستمرارية تم إجراء تحليل الإنحدار اللوجستي الثنائي في ظل إدخال المتغيرات الرقابية وفقاً للمعادلة التالية:

$$FCE = \beta_0 + \beta_1(PS) + \beta_2(FSIZE) + \beta_3(ROA) + \beta_4(LEV) + \beta_5(BIG4) + \varepsilon_{it}$$

حيث: FCE هو تقييم مراقب الحسابات لإستمرارية المنشأة، PS هو الشك المهني لمراقب الحسابات، $FSIZE$ هو حجم الشركة، LEV درجة الرفع المالي، ROA ربحية الشركة، $BIG4$ يمثل حجم مكتب المراجعة. ويعرض الجدول رقم (٨) التالي نتائج تحليل الإنحدار كما يلي :

جدول (٨): نتائج تحليل الإنحدار اللوجستي بين متغيرات الفرض الثاني

المتغيرات المستقلة	النماذج الفرعية لاختبار الفرض الثاني (أثر الشك المهني لمراقب الحسابات على تقييمه المهني بشأن الإستمرارية)
--------------------	--

التحليل الإضافي				التحليل الأساسي				النموذج	في النموذج (مستقلة ورقابية)
قيمة Sig.	قيمة Wald	قيمة S.E.	قيمة B	قيمة Sig.	قيمة Wald	قيمة S.E.	قيمة B	الرمز	
٠.٠ ٨٢	٠.٣ ٤٤	٢.٧ ٨٠	١.٨ ٦٨	٠.٠٠٠ ١	١٦. ٢٥	٠.١ ٠.٢	- ٠.٧ ٣٩	B ₀	المقدار الثابت (Constant)
٠.٠ ٠٠	٧٥. ٨٦	٠.٢ ٧٤	٢.٤ ٦٠	٠.٠٠٠ ٠	٥٧. ٢٠	٠.٢ ٦٢	٢.٣ ٠.٨	PS	الشك المهني لمراقب الحسابات
٠.٠٤ ٨٠	٠.٢ ٨٩	٠.٢ ٢٥	٠.١ ٦٩	-	-	-	-	FSIZ E	حجم الشركة
٠.٠٢ ٠٠	٣.٣ ١٨	٠.١ ٢١	٠.٢ ٣١	-	-	-	-	ROA	ربحية الشركة
٠.٠٠ ٣٩	١.٢ ٨٨	٠.١ ٤٨	- ٠.١ ٢١	-	-	-	-	LEV	درجة الرفع المالي
٠.٠٠ ٠٤	٠.٣ ٩٦	٠.٥ ٩٢	٠.٢ ٤٤	-	-	-	-	BIG4	حجم مكتب المراجعة
0.390 = Cox & Snell R Square				Cox & Snell R Square				القيم التفسيرية للمنموذج	
0.718 = Nagelkerke R Square				= Nagelkerke R Square					
٠.٠٠٠				٠.٠٠٠				المعنوية الكلية لـ Chi-square	

تشير نتائج الجدول رقم (٨) السابق إلى مايلي:

- بالنسبة للمعنوية الكلية لنموذج الإنحدار التي تمثل الفرض الثاني للدراسة للنموذج ككل، بلغت مستوى المعنوية (٠.٠٠٠٠)، وهي أقل من (٠.٠٠٥) مما يدل على إرتفاع معنوية النماذج المستخدمة وصلاحياتها لتحقيق هدف الدراسة.
- بلغت القيم التفسيرية للنموذج (Cox & Snell R Square)، (Nagelkerke R Square) تبلغ (٠.٣٤٥)، (٠.٦١٠) على الترتيب وهي قيم تعكس درجة تفسير المتغيرات المستقلة للمتغيرات التي تحدث في المتغير التابع في كل نموذج، وزادت هذه

القيم بإدخال المتغيرات الرقابية في التحليل الإضافي حيث بلغت (٠.٣٩٠)، (٠.٧١٨) على الترتيب.

▪ وجود أثر إيجابي للشك المهني لمراقب الحسابات على جودة تقييمه لإستمارية المنشأة في ظل التحليل الثنائي وفي ظل وجود المتغيرات الرقابية، حيث أن معامل الإنحدار اللوجستي موجب بقيمة (٢.٣٠٨)، (٢.٤٦٠) للتحليل الأساسي والإضافي على الترتيب، ومستوي المعنوية (sig) في النموذجين (٠.٠٠٠) وهو أقل من (٠.٠٠١)، مما يفيد برفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل بوجود تأثير معنوي لمزاولة مراقب الحسابات الشك المهني على تقييمه بشأن الإستمرارية.

(ت) تحليل نتائج الإنحدار اللوجستي بين متغيرات الفرض الثالث

لقياس العلاقة التفاعلية لكلاً من التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات على جودة تقييمه بشأن الإستمرارية تم إجراء تحليل الإنحدار اللوجستي الثنائي في ظل إدخال المتغيرات الرقابية وفقاً للمعادلة التالية:

$$FCE = \beta_0 + \beta_1(IS*PS) + \beta_2(FSIZE) + \beta_3(ROA) + \beta_4(LEV) + \beta_5(BIG4) + \varepsilon it$$

حيث: FCE هو تقييم مراقب الحسابات لإستمارية المنشأة، IS هو التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، PS هو الشك المهني لمراقب الحسابات، $FSIZE$ هو حجم الشركة، LEV درجة الرفع المالي، ROA ربحية الشركة، $BIG4$ يمثل حجم مكتب المراجعة. ويعرض الجدول رقم (٩) التالي نتائج الإنحدار كما يلي :

جدول (٩): نتائج تحليل الإنحدار اللوجستي بين متغيرات الفرض الثالث

النماذج الفرعية لاختبار الفرض الثالث (الأثر التفاعلي للتخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات على جودة تقييمه بشأن الإستمرارية)								المتغيرات المستقلة في النموذج (مستقلة ورقابية)
التحليل الإضافي				التحليل الأساسي				
قيمة Sig.	قيمة Wald	قيمة S.E.	قيمة B	قيمة Sig.	قيمة Wald	قيمة S.E.	قيمة B	الرمز
٠.٥٢	٠.١٢	٢.١٤	٠.٧٨	٠.٠٠	٥.٢٣	٠.١٧	٠.٤٢	B_0
١	٨	١	٨	٠	٤	٦	٦	(Constan t)
٠.٠٠	٠.٤٤	٠.٣٤	٢.١٥	٠.٠٠	٥٥.١	٠.٣١	٢.٣٦	IS*P S
٠	٠	١	٤	٠	٠	٠	٤	الأثر التفاعلي للتخصص الصناعي

النماذج الفرعية لاختبار الفرض الثالث (الأثر التفاعلي للتخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات على جودة تقييمه بشأن الإستمرارية)								المتغيرات المستقلة في النموذج (مستقلة ورقابية)	
التحليل الإضافي				التحليل الأساسي					النموذج ج
قيمة Sig.	قيمة Wald	قيمة S.E.	قيمة B	قيمة Sig.	قيمة Wald	قيمة S.E.	قيمة B	الرمز	
									والشك المهني
٠.٤٥ ٨	٠.٠٢ ٥	٠.١٢ ٤	٠.١٥ ٨	-	-	-	-	FSIZ E	حجم الشركة
٠.٠٠ ٤	٠.٠٤ ٥	٠.٢٣ ٥	٠.٤٥ ٨	-	-	-	-	ROA	ربحية الشركة
٠.٤٠ ٨	٠.٥٧ ٠	٠.٠٩ ٠	- ٠.٠١ ٥	-	-	-	-	LEV	درجة الرفع المالي
٠.٧٠ ٨	٠.١٠ ٠	٠.٧٠ ١	٠.٢٠ ٣	-	-	-	-	BIG4	حجم مكتب المراجعة
0.395 = Cox & Snell R Square				0.383 = Cox & Snell R Square				القيم التفسيرية للنموذج	
0.450 = Nagelkerke R Square				0.418 = Nagelkerke R Square					
.....							Chi- square	

تشير نتائج الجدول رقم (٩) السابق إلى مايلي:

- بالنسبة للمعنوية الكلية لنموذج الإنحدار التي تمثل الفرض الثالث للدراسة للنموذج ككل، بلغت مستوى المعنوية (٠.٠٠٠) ، وهي أقل من (٠.٠٥) مما يدل على ارتفاع معنوية النماذج المستخدمة وصلاحيتها لتحقيق هدف الدراسة.
- بلغت القيم التفسيرية للنموذج (Cox & Snell R Square) ، (Nagelkerke R Square) تبلغ (٠.٣٨٣) ، (٠.٤١٨) على الترتيب وهي قيم تعكس درجة تفسير المتغيرات المستقلة للمتغيرات التي تحدث في المتغير التابع في كل نموذج، وزادت هذه القيم بإدخال المتغيرات الرقابية في التحليل الإضافي حيث بلغت (٠.٣٩٥) ، (٠.٤٥٠) على الترتيب.
- وجود أثر إيجابي معنوي للعلاقة التفاعلية لكلاً من التخصص الصناعي لمراقب الحسابات والشك المهني على جودة تقييمه لإستمرارية المنشأة في ظل التحليل الثنائي وفي ظل وجود المتغيرات الرقابية، حيث أن معامل الإنحدار اللوجستي موجب بقيمة (٢.٣٦٤) ، (٢.١٥٤) للتحليل الأساسي والإضافي على الترتيب، ومستوي المعنوية (sig) في النموذجين (٠.٠٠٠) وهو أقل من (٠.٠١) ، مما يفيد برفض الفرض العدم

وقبول الفرض البديل بوجود تأثير معنوي للعلاقة التفاعلية لكلاً من التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات معاً على جودة تقييمه بشأن الإستمرارية. وفي ضوء التحليل السابق لنتائج إختبارات فروض الدراسة تخلص الباحثة إلى وجود تأثير معنوي للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة تقييمه بشأن الإستمرارية حيث أنه كلما إرتبطت الشركة بمراقب حسابات متخصص صناعياً في نشاط الشركة كلما تحسن جودة حكمه المهني بشأن الإستمرارية، ووجود تأثير معنوي للشك المهني لمراقب الحسابات على جودة تقييمه بشأن الإستمرارية، بالإضافة إلى وجود تأثير معنوي للعلاقة التفاعلية لكلاً من التخصص الصناعي والشك المهني على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية حيث أنه كلما إرتبطت الشركة بمراقب حسابات متخصص صناعياً في نشاط الشركة ويقوم بمزاولة الشك المهني أثناء المراجعة أدى ذلك إلى تحسين جودة حكمه المهني بشأن الإستمرارية.

9/1 نتائج وتوصيات الدراسة والدراسات المستقبلية المقترحة

تمثل الهدف الرئيسي للدراسة في معرفة أثر التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات على تقييمه لإستمرارية المنشأة، وفي ضوء ما سبق يمكن عرض ما يلي:

1/9/1 نتائج الدراسة

- في ضوء إختبارات الفروض تمثلت أهم نتائج الدراسة فيما يلي:
- وجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة تقييمه المهني بشأن الإستمرارية.
- وجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لمزاولة مراقب الحسابات الشك المهني على تقييمه بشأن الإستمرارية.
- وجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات معاً على جودة تقييمه بشأن الإستمرارية.

2/9/1 توصيات الدراسة

- في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة يمكن تقديم مجموعة التوصيات التالية:
- ✓ ضرورة إجراء دروات تدريبية لمراقبي الحسابات في مصر بغرض توعيتهم بدورهم ومسؤولياتهم وفقاً للتعديلات التي طرأت على تقرير مراقب الحسابات

بصفة عامة ومعيار المراجعة الدولي رقم ٥٧٠ بصفة خاصة. كذلك أهمية المناداة بتعديل معيار المراجعة المصري رقم ٥٧٠ ليتوافق مع ISA570 المعدل لسنة ٢٠١٥ والذي يتطلب إضافة فقرة عدم التأكد الجوهرى بشأن الإستمرارية بغرض زيادة مستوى الشفافية والإفصاح وتخفيض فجوات التوقعات والمعلومات والإتصال.

✓ ضرورة قيام مراقب الحسابات بتقييم مدى استمرارية منشأة العميل والوصول إلى إستنتاج بشأن مدى قدرة الشركة على الإستمرار والإفصاح عن ذلك فى تقريره، كما أنه يجب أن يتضمن تقريره أن عملية المراجعة تمت طبقاً لمعايير المراجعة المصرية والتأكد من أنها خالية من أى تحريفات.

✓ ضرورة قيام إدارات الشركات بتقييم مدى قدرة المنشأة على الإستمرار والإفصاح الملائم عن أى أمور متعلقة بالإستمرارية، وأيضاً تقوم بتصميم وتنفيذ نظام رقابة داخلية لمنع أو إكتشاف التحريفات الناتجة عن الغش أو الخطأ وتصحيحها لضمان مصداقية التقارير المالية الخاصة بالمنشأة.

✓ ضرورة قيام المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة بتدعيم تخصص مراقب الحسابات صناعياً خاصة فى ظل مايشهده سوق المراجعة المحلى والدولى من متغيرات متسارعة وزيادة فى حدة المنافسة، بجانب المزايا التى يحققها التخصص الصناعى لمراقب الحسابات حيث أن مراقبى الحسابات المتخصصين لديهم قدرة أكبر على إكتشاف الأخطاء الجوهرية فى القوائم المالية الناتجة عن الغش والاحتيال.

✓ ضرورة إستخدام مراقب الحسابات للشك المهنى لما له من دور إيجابى فى جودة عملية المراجعة وأن يقوم بإجراءات المراجعة الإضافية التى تمكنه من الحكم الصحيح على فرضية إستمرارية المنشأة، والتى من امثلتها تقييم مدى كفاءة الإدارة لما له من تأثير على نجاح أو فشل المؤسسة، وذلك من خلال دراسة تنبؤات الإدارة وتقييم خططها للتعامل مع الأحداث المتوقعة والمخاطر كما أنه يجب أن يحصل على إقرارات خطية مكتوبة من الإدارة عن إجراءاتها وخططها المستقبلية.

✓ ضرورة تطبيق إستراتيجية التخصص الصناعى فى ضوء ممارسة مراقب الحسابات للشك المهنى وذلك لضمان تقديم خدمة المراجعة بجودة عالية

والإرتقاء بها من خلال إبداء رؤية الفنى المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم والتقارير المالية فى التعبير بوضوح عن المركز المالى للمنشأة ونتائج أعماله.

٣/9/١ الدراسات المستقبلية المقترحة

فى ضوء نتائج الدراسة، تقترح الدراسة الحالية بعض المجالات المستقبلية على النحو التالى:

- أثر جودة الحكم المهنى لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية على قيمة الشركة بالتطبيق على الشركات المالية المقيدة بالبورصة المصرية.
- أثر التحالفات الإستراتيجية والتخصص الصناعى لمراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة.
- أثر المراجعة المشتركة على جودة الحكم المهنى لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية فى ضوء جودة المراجعة المشتركة.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- إبراهيم، أحمد كمال، (٢٠٢١) "تأثير الاضطراب في العمل على الصحة النفسية للموظفين في ظل جائحة كورونا"، *مجلة بحوث الاعمال*، ١٠، العدد ١، ص ١١٢-١٢٣.
- أبو الفضل، عبدالعال مصطفى (٢٠٢٠) "تأثير جائحة كورونا على الصحة النفسية للموظفين في ظل جائحة كورونا"، *مجلة بحوث الاعمال*، ١٠، العدد ١، ص ١٢٣-١١٢.
- هبة، زينات محمد، (٢٠٢٠) "تأثير جائحة كورونا على الصحة النفسية للموظفين في ظل جائحة كورونا"، *مجلة بحوث الاعمال*، ١٠، العدد ١، ص ١٢٣-١١٢.
- دراسة ميدانية "تأثير جائحة كورونا على الصحة النفسية للموظفين في ظل جائحة كورونا"، *مجلة بحوث الاعمال*، ١٠، العدد ١، ص ١٢٣-١١٢.
- دراسة ميدانية "تأثير جائحة كورونا على الصحة النفسية للموظفين في ظل جائحة كورونا"، *مجلة بحوث الاعمال*، ١٠، العدد ١، ص ١٢٣-١١٢.
- دراسة ميدانية "تأثير جائحة كورونا على الصحة النفسية للموظفين في ظل جائحة كورونا"، *مجلة بحوث الاعمال*، ١٠، العدد ١، ص ١٢٣-١١٢.
- أحمد، أحمد بخيت محمد، (٢٠٢٢) "تأثير جائحة كورونا على الصحة النفسية للموظفين في ظل جائحة كورونا"، *مجلة بحوث الاعمال*، ١٠، العدد ١، ص ١٢٣-١١٢.
- أحمد، أيمن وسيلة مسلم، (٢٠١٩) "تأثير جائحة كورونا على الصحة النفسية للموظفين في ظل جائحة كورونا"، *مجلة بحوث الاعمال*، ١٠، العدد ١، ص ١٢٣-١١٢.
- إدريس، شادية عبدالله أحمد، (٢٠١٨) "تأثير جائحة كورونا على الصحة النفسية للموظفين في ظل جائحة كورونا"، *مجلة بحوث الاعمال*، ١٠، العدد ١، ص ١٢٣-١١٢.
- الجبوري، محمد إبراهيم محمد، (٢٠١٩) "تأثير جائحة كورونا على الصحة النفسية للموظفين في ظل جائحة كورونا"، *مجلة بحوث الاعمال*، ١٠، العدد ١، ص ١٢٣-١١٢.
- دراسة ميدانية "تأثير جائحة كورونا على الصحة النفسية للموظفين في ظل جائحة كورونا"، *مجلة بحوث الاعمال*، ١٠، العدد ١، ص ١٢٣-١١٢.
- دراسة ميدانية "تأثير جائحة كورونا على الصحة النفسية للموظفين في ظل جائحة كورونا"، *مجلة بحوث الاعمال*، ١٠، العدد ١، ص ١٢٣-١١٢.
- دراسة ميدانية "تأثير جائحة كورونا على الصحة النفسية للموظفين في ظل جائحة كورونا"، *مجلة بحوث الاعمال*، ١٠، العدد ١، ص ١٢٣-١١٢.

- الجمال، سارة طارق صلاح الدين محمد (٢٠١٧) "تأثيرات لوائح الإفصاح عن مخاطر على أداء الشركات: دراسة تجريبية"، *مجلة بحوث الاعمال*، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، مج ٢١، ع ٤٤، ص ١٣٣٧-١٣١٠.
- الجندي، خالد محمد محمد (٢٠٢٢)، "أثر الإفصاح عن المخاطر المالية على أداء الشركات: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في البورصة المصرية"، *مجلة بحوث الاعمال*، كلية التجارة، جامعة المنوفية، ص ١-٦٦.
- الجندي، خالد محمد محمد (٢٠٢٢)، "أثر الإفصاح عن مخاطر الائحة على أداء الشركات المساهمة في البورصة المصرية"، *مجلة بحوث الاعمال*، كلية التجارة، جامعة طنطا، ص ٢٢٨-٣٢٣.
- الجندي، تامر يوسف عبدالعزيز (٢٠١٩) "أثر الإفصاح عن مخاطر الائحة على أداء الشركات المساهمة في البورصة المصرية"، *مجلة بحوث الاعمال*، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، ص ١٣٨-٢٢٠.
- الرزين، عبدالرحمن بن محمد & ابراهيم، أشرف محمد (٢٠١٤) "أثر الإفصاح عن مخاطر الائحة على أداء الشركات المساهمة في البورصة المصرية"، *مجلة بحوث الاعمال*، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص ٤٨٧-٦٦٩.
- الزايغ، هاني فرحان (٢٠٢٠) "أثر الإفصاح عن مخاطر الائحة على أداء الشركات المساهمة في البورصة المصرية"، *مجلة بحوث الاعمال*، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص ٢٨٠-٢٠٩.
- السواح، تامر إبراهيم (٢٠٢١)، "أثر الإفصاح عن مخاطر الائحة على أداء الشركات المساهمة في البورصة المصرية"، *مجلة بحوث الاعمال*، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص ٢٨٠-٢٠٩.

- ٣٤٠، **عليه تتركب**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، قسم المحاسبة والمراجعة، مج ٥، ع ٣، ص ٣٩٢-٣١٣
- السيد، محمود محمد، (٢٠١٧) **التحليل الإقتصادي للمخاطر على كفاءة أداء الشركات**، دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في البورصة المصرية، **عليه تتركب**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، قسم المحاسبة والمراجعة" مج ١، ع ١، ص ٢١٤-١٥٩
- الشورى، عمرو إبراهيم & الغندور، محمد مصطفى، (٢٠٢٠) **التحليل الإقتصادي للمخاطر على كفاءة أداء الشركات**، دراسة ميدانية - **عليه تتركب**، كلية التجارة - جامعة دمياط، المجلد الأول، العدد الأول، ص ٥٥-١٤٥.
- الصادق، أبودرحسين، (٢٠١٨) **"التحليل الإقتصادي للمخاطر على كفاءة أداء الشركات"**، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، الخرطوم، ص ١١٠-١
- الصايغ، عماد سعد محمد (٢٠١٧) **التحليل الإقتصادي للمخاطر على كفاءة أداء الشركات**، دراسة ميدانية - **عليه تتركب**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، قسم المحاسبة والمراجعة، المجلد ٢١، العدد ٤، ص ١١٥-١٢١٤
- الصفدي، عمر محمد النادي محمد (٢٠٢٠) **"التحليل الإقتصادي للمخاطر على كفاءة أداء الشركات"**، دراسة تجريبية - **عليه تتركب**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، قسم المحاسبة والمراجعة، ع ٣- ص ١٥١-١٦٢
- العبادي، مصطفى راشد مصطفى، (٢٠١٠) **"التحليل الإقتصادي للمخاطر على كفاءة أداء الشركات"**، دراسة إحصائية - **عليه تتركب**، كلية التجارة، جامعة بنها، ع ٣٠، ص ١٢٤-٦١

- لا تدب ككوب الأجرى في الأمد سخطك كمن زرد في الأمد سخط به في الأمد نفع به في الأمد سخط به، جامعة بابل - كلية الإدارة والاقتصاد، مج ١٠، ٣٤، ص ٤٤٧-٤٢٦
- حسن، حنان عبدالمنعم مصطفى (٢٠٢١)، "أثر تطبيق برنامج إدارة المخزون على أداء الشركة"، *مج ٥، ٣٤، ص ٤٥٥-٣٩٩*
- حسن، دينا كمال عبدالسلام على (٢٠٢١)، "أثر تطبيق برنامج إدارة المخزون على أداء الشركة"، *مج ٥، ٣٤، ص ٤٥٥-٣٩٩*
- حسن، يوسف صلاح عبدالله (٢٠٢١)، "أثر تطبيق برنامج إدارة المخزون على أداء الشركة"، *مج ٥، ٣٤، ص ٤٥٥-٣٩٩*
- حسين، ماجده عزت (٢٠٢٠)، "أثر تطبيق برنامج إدارة المخزون على أداء الشركة"، *مج ٥، ٣٤، ص ٤٥٥-٣٩٩*
- خلف، محمد سامي سلامة (٢٠٢٠)، "أثر تطبيق برنامج إدارة المخزون على أداء الشركة"، *مج ٥، ٣٤، ص ٤٥٥-٣٩٩*
- دوجان، عبدالحليم محمود محمد (٢٠١٨)، "أثر تطبيق برنامج إدارة المخزون على أداء الشركة"، *مج ٥، ٣٤، ص ٤٥٥-٣٩٩*
- العالمية، كلية الدراسات العليا، الأردن، ص ١-١٤٢

- عثمان، أميرة محمد عبدالعزيز (٢٠٢٠) "خذ آية من آيات القرآن الكريم في قوله تعالى: ﴿سُبْحَانَكَ اللَّهُمَّ رَبَّنَا سُبْحَانَكَ﴾، عثمان، أميرة محمد عبدالعزيز (٢٠٢٠)، ص ٣٤، ص ١٩٩٧-١٩٧٣
- عثمان، أميرة محمد عبدالعزيز، (٢٠٢٠)، "خذ آية من آيات القرآن الكريم في قوله تعالى: ﴿سُبْحَانَكَ اللَّهُمَّ رَبَّنَا سُبْحَانَكَ﴾، عثمان، أميرة محمد عبدالعزيز، (٢٠٢٠)، ص ٣٤، ص ١٩٩٧-١٩٧٣
- عثمان، عفران، الفاضل محمد، (٢٠٢٢) "خذ آية من آيات القرآن الكريم في قوله تعالى: ﴿سُبْحَانَكَ اللَّهُمَّ رَبَّنَا سُبْحَانَكَ﴾، عثمان، عفران، الفاضل محمد، (٢٠٢٢)، ص ٤٤، ص ٩٥٤-٩٢٨
- على، نهى محمد زكي، (٢٠٢٠) "وتدخ ذنبك بئس ما تجد من سوء خلقك في قوله تعالى: ﴿سُبْحَانَكَ اللَّهُمَّ رَبَّنَا سُبْحَانَكَ﴾، على، نهى محمد زكي، (٢٠٢٠)، ص ٤٤، ص ١٨٦-٨٧
- على، وليد احمد محمد (٢٠١٥) "في حفظ سورة الفاتحة من آياتها العظيمة في قوله تعالى: ﴿سُبْحَانَكَ اللَّهُمَّ رَبَّنَا سُبْحَانَكَ﴾، على، وليد احمد محمد (٢٠١٥)، ص ٤١٦-٤٨٣
- علي، نيفين صلاح علي (٢٠٢١) "آية من آيات القرآن الكريم في قوله تعالى: ﴿سُبْحَانَكَ اللَّهُمَّ رَبَّنَا سُبْحَانَكَ﴾، علي، نيفين صلاح علي (٢٠٢١)، ص ٦١٠-٥٤٩
- عوض، أمال محمد محمد، (٢٠٠٦) "خذ آية من آيات القرآن الكريم في قوله تعالى: ﴿سُبْحَانَكَ اللَّهُمَّ رَبَّنَا سُبْحَانَكَ﴾، عوض، أمال محمد محمد، (٢٠٠٦)، ص ٣٤، ص ٦١٠-٥٤٩

في الألفاظ على ما يكتب بطله سبط "طله نك بطله سدا بكوز ز تطله تذلوق، جامعة المنصورة،

كلية التجارة، المجلد ٣٠، العدد ١، ص ٢٣٧-١٧١

- عيسى، سمير كامل محمد (٢٠١٧) "أعد لخدم طسذغ ب لوقك ثغذ تذكخط

طسضى عغو وزلا لب كغغ عغو وطله تفلغ توك تمه دوق عغو طسذغ ب- غغغ ب

ة تلبكب"، لكد بى لأ زكغ نأ بككب ثم طلهد تذكب، جامعہ الإسكندرية، كلية التجارة،

قسم المحاسبة والمراجعة، مج ١، ع ١، ص ٣٨٠-٢٩١

- عيسى، سمير كامل محمد (٢٠١٧) "أعد لخدم طسذغ ب لوقك ثغذ تذكخط

طسضى عغو وزلا لب كغغ ب عغو وطله تفلغ توك تمه دوق ب عغو طسذغ ب- غغغ ب

ة تلبكب"، لكد بى لأ زكغ نأ بككب ثم طلهد تذكب، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية،

قسم المحاسبة والمراجعة مج ١، ع ١، ص ٣٨٠-٢٩١

- غراب، حسام محمد (٢٠١٨) "وز تجول طسكبح إروكك تطله سذغ ب لكد بطله جئذجى

تمز لكد بى كس غتم طه تمه عة غغ طسذغ ب"، لكد بى كس غتم طه سذغ ب لكد تذلوق،

جامعة بورسعيد، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، العدد ٤، ص ٢٥-١

- فرج، هانى خليل (٢٠٢١) "غغغ ب هغغغذ آعد آهغ نك شغك بلك تمه دوق عغو فكبح

طه نغذ بطله سذغ ب عغو لآظ لوقك ثغذ تطله سذغ ب غغغ مى لأ زكغ نأ بككب لكد

طه نك تطله سذغ ب لكد م ذشغ بطله سذغ ب"، لكد بى لأ زكغ نأ بككب ثم طلهد تذكب،

كلية التجارة جامعة الإسكندرية، قسم المحاسبة والمراجعة، مج ٥، ع ٣، ص

١-٥٦

- محجوب، هالة ابراهيم مهدي عبدالله (٢٠١٧) "مغط لوقك نك ثغذ غغغ لوقك؟

طسذغ و لكد بى كس ب عغو و عغو لوقك بطله سذغ ب لوقك نك ثغذ تطله سذغ ب لكد بطله سذغ ب

طه سذغ ب لكد بطله سذغ ب لوقك نك ثغذ تطله سذغ ب لوقك نك ثغذ تطله سذغ ب لوقك نك ثغذ تطله سذغ ب

٤٢٦

- محمد، سمير إبراهيم العظيم (٢٠٢٠)، "أعد لخدم طسذغ ب لوقك ثغذ تذكخط

تجد سغ بلك سغذع و عغو ووز نك نأ بى لآ نكج غغغ بطله سذغ ب عغو وطله سذغ ب

طه سذغ ب لكد بطله سذغ ب"، لكد بى لأ زكغ نأ بككب ثم طلهد تذكب، كلية التجارة،

جامعة بنى سويف، قسم المحاسبة، مج ٤، ع ٣، ص ٣٨٠-٢٩١

- محمد، عبدالرحمن عمر أحمد، (٢٠١٥) "غغغ بطله سذغ ب لوقك نك ثغذ تطله سذغ ب لوقك نك ثغذ تطله سذغ ب

طه سذغ ب لكد بطله سذغ ب لوقك نك ثغذ تطله سذغ ب لوقك نك ثغذ تطله سذغ ب لوقك نك ثغذ تطله سذغ ب

- مصطفى، محمود حسن مصطفى (٢٠١٢) "خونك خنطك صغ و غوة ثخنك خغ في
لك نكحك صغ و لك حنط - خغ زغ ب لتي ك ب" لقع بلق قنطك نكحقي، جامعة عين
شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، مج ١٦ عدد خاص، ص
٥٦١-٦٠٧
- مصطفى، محمود حسن (٢٠١٩) "لقه ث لق قنك قح ز قنأ تند ك حق قلع سغ ب
لق قنصو و قق و قق كلقون ز ث بلق حنطك صغ و لك حغ ز خغ ز غوة تلبق ب" لقع ب
لق قنطك نكحقي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٣، العدد الثاني، ص
٤٧-١
- مطاوع، احمد كمال (٢٠١٩) "لق قنط قنق ب لق ل نك عم قنطك نكحقي و غوة خغ ك
لك حق لك خج سب نطك ك نك صغ نكحقي خنطك صغ و لك نك حقة الصغ ب
لق نك نك حغ ب خغ ز ب نك ب" أستاذ المحاسبة المساعد، كلية التجارة، جامعة
المنصورة، العدد الثالث، المجلد الثالث، ص ١١٩-١٧٩
- معايير المراجعة المصرية، (٢٠٠٩)، "لك نك نك حغ ب لك سغ قنط ١٣"
"لحنطك بلق صغ خأ نكحقي ز لك نك ب ر صت لق حغ ب نك ب لك ب" لك صغ بلق نك ب
ك خدم ك حغ نك لا لنك ب، الطبعة الأولى.
- معايير المراجعة المصرية، (٢٠٠٩)، "لك نك نك حغ ب لك سغ قنط ١٤"، مراعاة
القوانين واللوائح عند مراجعة قوائم مالية"، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية،
الطبعة الأولى.
- معايير المراجعة المصرية، (٢٠٠٩)، "لك نك نك حغ ب لك سغ قنط ٢٠٤ قنط
لق صغ ب ه نك حق نك لحنطك نك نك ب نك ب" لك صغ بلق نك حغ ب ك حغ ب ك حغ ب
قنط لا لنك ب، الطبعة الأولى.
- معايير المراجعة المصرية، (٢٠٠٩)، "لك نك نك حغ ب لك سغ قنط ٤٣" لق حغ ب
لق قنط ب نك نك ب" لك صغ بلق نك ب ك خدم ك حغ نك لا لنك ب، الطبعة الأولى.
- معايير المراجعة المصرية، (٢٠٠٩)، "لك نك نك حغ ب لك سغ قنط ٥١" لق حغ ب
صغ نك ب" لك صغ بلق نك ب ك خدم ك حغ نك لا لنك ب، الطبعة الأولى
- منسى، الشيماء عبدالغنى يوسف، (٢٠١٩) "أتركك حغ ب لتي ك ب تنو و غوة نكحقي
لقنط زة لتي ب لتي ك ب كلف خغ ز ب لتي ك ب"، لك نك ب ك حغ ب لك ب نك ب نك ب،
كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد الاول-الجزء الاول، ص ٧١-٥١

- Robkob, P., & Sangboon, K., (2011), "***The Effect of Audit Specialization on Audit Quality: An Em-pirical Study of Tax Auditors in Thaila-nd***", *Review of Business Research*, Vol. 11, No. 4, pp 52-65.
- Audousset-Coulier, S., Jeny, A., & Jiang, L. (2016). "***The validity of auditor industry specialization measures. Auditing: A Journal of Practice & Theory***", 35(1), 139-161.
- Neal, T., & Riley Jr, R., (2004)." ***Auditor industry specialist research design. Auditing: A journal of practice & Theory,***" 23(2), 169-177.
- Sarwoko, I., & Agoes, S., (2014). "***An empirical analysis of auditor's industry specialization, auditor's independence and audit procedures on audit quality: evidence from Indonesia***". *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 164, 271-281.
- Adnan, J., & Kiswanto, K., (2017). "***Determinant of auditor ability to detect fraud with professional scepticism as a mediator variable***". *Accounting Analysis Journal*, 6(3), 313-325.
- Hegazy, M., Al Sabagh, A., & Hamdy, R. (2015). "***The effect of audit firm specialization on earnings management and quality of audit work.***" *Hegazy, M. Al Sabagh, A. and Handy*, 143-164..
- Kanagaretnam, K., Lim, C., & Lobo, G., (2010). "***Auditor reputation and earnings management: International evidence from the banking industry. Journal of Banking & Finance,***" 34(10), 2318-2327.
- Osman, M., Latiff, A., & San, O., (2012). "***The Issuance of Going Concern Opinion Process in Companies that Hire Specialized Auditors. " In 8th International Management and Accounting Conference (IMAC8) (pp. 284-295).***
- Chiang, H. Lin, S., & He, L., (2015)." ***Implications of auditor characteristics and directors' and officers' liability insurance for going-concern audit opinions:***" evidence from *Taiwan. International Business Research*, 8(5), 130.
- Hapsoro, D., & Santoso, T., (2018)." ***Does audit quality mediate the effect of auditor tenure, abnormal audit fee and auditor's reputation on giving going concern***

- opinion?". International Journal of Economics and Financial Issues*, 8(1), 143.
- Hardies, K., Vandenhaute, M., & Breesch, D., (2018). "*An analysis of auditors' going-concern reporting accuracy in private firms.*" *Accounting Horizons*, 32(4), 117-132.
 - Lim, C., & Tan, H., (2008). "*Non-audit service fees and audit quality: The impact of auditor specialization*". *Journal of accounting research*, 46(1), 199-246.
 - Reichelt, K., & Wang, D., (2010). "*National and office-specific measures of auditor industry expertise and effects on audit quality.*" *Journal of Accounting Research*, 48(3), 647-686.
 - Moroney, R.,(2007). "*Does industry expertise improve the efficiency of audit judgment?. Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26(2), 69-94
 - Habib, A., (2013). "*A meta-analysis of the determinants of modified audit opinion decisions.*" *Managerial Auditing Journal*, 28(3), 184-216..
 - Chiang, H., & Lin, S .,(2012). "*Effect of auditor's judgment and specialization on their differential opinion between semiannual and annual financial reports.* *Global Journal of Business Research*, 6(4), 1-22.
 - van Bergen, D., (2013). *Auditor Industry Specialization and Audit Quality. Master), Tilburg university.*
 - Carson, E., Fargher, N., Geiger, M., Lennox, C., Raghunandan, K., & Willekens, M. (2013). *Audit reporting for going-concern uncertainty: A research synthesis. Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1), 353-384.
 - Gutierrez, E., Krupa, J., Minutti-Meza, M., & Vulcheva, M. (2015). *A cross-country examination of auditor reporting for going-concern uncertainty. Working paper*, Universidad de Chile, University of Miami, and Florida International University.
 - Agostini, M., (2018). *The international accounting convergence promoted by iasb and fasb regarding going concern status. Corporate Financial Distress: Going Concern Evaluation in Both International and US Contexts*, 99-118
 - Foot, M. (2003). *What is financial stability and how do we get it?* [Electronic resource]. *Foot*

- Hurtt, R., (1999). *Skeptical About Skepticism: Instrument Development and Experimental Validation, unpublished doctoral dissertation*, The University of Utah
- Hurtt, K., Eining, M., & Plumlee, D. (2008). *An experimental examination of professional skepticism. Available at SSRN 1140267.*
- Hurtt, R., (2010). *Professional skepticism: An audit specific model and measurement scale. Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 29(1), 149-171.).
- Hurtt, K., Eining, M., & Plumlee, D. (2003). *Professional Skepticism: A Model with Implications for Research, Practice and Education*. University of Wisconsin, working paper.
- (2009) International standards of auditing (ISA) No. 240. *The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements*. New York, NY: IFAC
- (2009) International standards of auditing (ISA) No. 200. *Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*. New York, NY: IFAC
- Nelson, M., (2009). *A model and literature review of professional skepticism in auditing. Auditing: a journal of practice & theory*, 28(2), 1-34
- Nelson, M., & Tan, H., (2005). *Judgment and decision making research in auditing: A task, person, and interpersonal interaction perspective. Auditing: A journal of practice & theory*, 24(s-1), 41-71.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 1997. *Due Care in the Performance of Work. Statement on Auditing Standards* No. 1. New York, NY: AICPA
- (1992). *The Confirmation Process. Statement on Auditing Standards* No. 67. New York, NY: AICPA.
- (2002). *Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit. Statement on Auditing Standards* No. 99. New York, NY: AICPA.
- (2007). *Generally Accepted Auditing Standards. Statement on Auditing Standard* No.105. New York, NY: AICPA.

- (2007). *Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit*. Statement on Auditing Standard No.107. New York, NY: AICPA.
- (2007). *Understanding The Entity and Its Environment and Assessing The Risks of Material Misstatement. Statement on Auditing Standard No.109*. New York, NY: AICPA.
- (2007). *Performing Audit Procedures in Response to Assessed Risks and Evaluating The Audit Evidence Obtained*. Statement on Auditing Standard No.110. New York, NY: AICPA
- Public Company Accounting Oversight Board or (PCAOB).2017. Standing Advisory Group Meeting Panel Discussion - Professional Skepticism, November 29-30, 2017. Retrieved from [https://pcaobus.org/News/Events/Documents/11292017-SAG-meeting/](https://pcaobus.org/News/Events/Documents/11292017-SAG-meeting/Professional-Skepticism-Briefing-Paper.pdf) Professional -Skepticism-Briefing-Paper.pdf
- Quadackers, L., Groot, T., & Wright, A. (2009). *Auditors' skeptical characteristics and their relationship to skeptical judgments and decisions*. Available at SSRN 1478105.
- Quadackers, L., Groot, T., & Wright, A. (2014). *Auditors' professional skepticism: Neutrality versus presumptive doubt*. *Contemporary accounting research*, 31(3), 639-657.
- Kurtz, P. 1992. *The New Skepticism: Inquiry and Reliable Knowledge*. Buffalo, NY: Prometheus Books American Institute of Certified Public Accountants (1988). " Consideration of the Internal Control Structure in Financial Statement Audit: St-atement on Auditing Standards No. 109", New York, AICPA.
- Carpenter, B., Mahoney, D., & Palmrose, Z., (2000). *The report of the Panel on Audit Effectiveness: recommendations and Implications*. *The CPA Journal*, 70(8), 14.
- Louwers, T., Henry, E., Reed, B., & Gordon, E. (2008). *Deficiencies in auditing related-party transactions: Insights from AAERs*. *Current Issues in Auditing*, 2(2), A10-A16.
- Fullerton, R., & Durtschi, C. (2004). *The effect of professional skepticism on the fraud detection skills of internal auditors*. Available at SSRN 617062. paper. Available at SSRN: [h p://ssrn.com/abstract=002200](http://ssrn.com/abstract=002200) or [h p: //dx .doi.org/0230022/ ssrn.002200](http://dx.doi.org/0230022/ssrn.002200)

- Bell, T., Peecher, M., Solomon, I., Campbell, S., & Hughes, M. (2005). *The 21st century public company audit: Conceptual elements of KPMG's global audit methodology. (No Title).*
- Bowlin, K., Hobson, J., & Piercey, M., (2015). *The effects of auditor rotation, professional skepticism, and interactions with managers on audit quality. The Accounting Review, 90(4), 1363-1393.*
- Brazel, J., Jackson, S., Schaefer, T., & Stewart, B. W. (2013). *Hindsight bias and professional skepticism. NC State University.*
- Brown, C., Peecher, M., & Solomon, I. (1999). *Auditors' hypothesis testing in diagnostic inference tasks. Journal of Accounting Research, 37(1), 1-26.*
- Grenier, J., (2017). *Encouraging professional skepticism in the industry specialization era. Journal of Business Ethics, 142, 241-256.*

ملحق (١): قائمة قياس مستوى الشك المهني لمراقب الحسابات

المحاور	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
<p>أولاً: محور التعليم والتدريب</p> <p>١- يؤثر المستوى التعليمي لمراقب الحسابات على الشك المهني</p> <p>٢- يتزايد مستوى الشك المهني بتزايد الدرجة العملية</p> <p>٣- التعليم المستمر يزيد من مستويات الشك المهني</p> <p>٤- التدريب المستمر يزيد من مستويات الشك المهني</p> <p>٥- تحسين مستوى الشك المهني يحتاج الى دورات تدريبية</p> <p>٦- البحث الدائم على المعرفة يؤثر على ممارسة الشك المهني</p>					
<p>ثانياً: محور الخبرات والتخصص</p> <p>٧- يتأثر مستوى ممارسة الشك المهني بفترة خبرة مراقب الحسابات</p> <p>٨- حجم مكتب المراجعة الذي يعمل به مراقب الحسابات يؤثر على ممارسة الشك المهني</p> <p>٩- بذل العناية المهنية الواجبة يؤثر على ممارسة الشك المهني</p>					

				<p>١٠- التخصص الصناعي يحسن من مستوى الشك المهني</p> <p>١١- القيام بالمراجعة المشتركة يحسن من مستوى الشك المهني</p> <p>١٢- ممارسة العصف الذهني يحسن من مستوى الشك المهني</p>
				<p><u>ثالثاً: محور خصائص الشك المهني</u></p> <p>١٣- الإلتزام بالتأني في إصدار الحكم</p> <p>١٤- أمتك عقلية تستولية</p> <p>١٥- الحصيلة المعرفية والنقد الموضوعي يحسن مستوى الشك</p> <p>١٦- عندي القدرة على فهم شخصية من أتعامل معهم</p> <p>١٧- أتمتع بقدر كافي من الثقة بالنفس</p> <p>١٨- أتمتع بالإستقلال ولا أتحيز لأحد</p>
				<p><u>رابعاً: محور المعايير والقوانين</u></p> <p>١٩- على علم ودراية بمعايير المراجعة المطبقة</p> <p>٢٠- على علم بالقوانين واللوائح المنظمة للمهنة</p> <p>٢١- التزم دائماً بتطبيق المعايير والقوانين واللوائح المنظمة للمهنة</p> <p>٢٢- الإلتزام بأداب وقواعد السلوك المهني يحسن من الشك المهني</p> <p>٢٣- أحرص على تطبيق الإجراءات الصحية في المراجعة</p> <p>٢٤- أسعى دائماً لمعرفة ماهو جديد ومنظم لأداء مهنة المراجعة</p>
				<p><u>خامساً: محور الشخصية والسلوك</u></p> <p>٢٥- أثق في قدراتي ولا أتأثر بسلوك الآخرين</p> <p>٢٦- قادر على إتخاذ القرارات ومواجهة المواقف</p> <p>٢٧- لدى القدرة على الحوار ومواجهة الآخرين</p> <p>٢٨- أبحث عن الأدلة المادية المقنعة</p> <p>٢٩- أحرص على الإلتزام بالسلوك الأخلاقي عند ممارسة المهنة</p> <p>٣٠- أتجنب مخاطر تشويه السمعة عند ممارسة المهنة</p>