



**الأثر المعدل لدرجة التخصص الصناعي لمراقب  
الحسابات على العلاقة بين أتعابه عن مراجعة القوائم  
المالية السنوية ودقة حكمه المهني بشأن استمرارية  
الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية**

د/سارة حمدي عطية

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة دمنهور

**ملخص البحث**

استهدف البحث دراسة و اختبار أثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، كمتغير معدل، على العلاقة بين أتعابه عن مراجعة القوائم المالية السنوية علي دقة حكمه المهني بشأن الاستمرارية، وذلك بالتطبيق علي عينة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من ٢٠١٢ حتى ٢٠١٩.

وقد أظهرت نتائج الدراسة وجود تأثير إيجابي معنوي لأتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية على دقة حكمه المهني بشأن استمرارية الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية. ووجود تأثير إيجابي معنوي لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، كمتغير معدل، على العلاقة بين أتعابه عن مراجعة القوائم المالية السنوية ودقة حكمه المهني بشأن استمرارية الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، وذلك في ظل التحليل الأساسي.

كما أظهرت نتائج التحليل الإضافي وجود تأثير إيجابي معنوي لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، كمتغير رقابي، على دقة حكمه المهني بشأن استمرارية الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية. مع وجود أفضلية للمدخل المعدل من حيث القدرة التفسيرية للنموذج ومعنوية متغيرات النموذج. وأخيراً توصلت الدراسة في ظل تحليل الحساسية إلى أفضلية القياسات المستخدمة في قياس المتغيرين التابع والمستقل في ظل التحليل الأساسي، مقارنة بالقياسات البديلة المستخدمة في ظل تحليل الحساسية لإختبار العلاقات محل الدراسة في بيئة الممارسة المهنية المصرية.

**الكلمات المفتاحية:** درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية، دقة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية

## **The Moderating Effect of The Degree of Auditor's Industrial Specialization on The Relationship between His Audit Fees and his Professional Judgement Accuracy Regarding Going Concern: An Empirical Study on Listed Non-Financial Companies in the Egyptian Stock Exchange**

### **Abstract**

**The research aims** to study and test the **effect of** the degree of auditor's industrial specialization, as a moderator variable, on the relationship between audit Fees and his professional judgement accuracy regarding going concern, **in a Sample** Companies Listed in the Egyptian Stock Exchange (EGX) during period from 2016 to 2019.

The results of the study showed a Positive significant effect of Audit Fees on the Auditor's Professional Judgement Accuracy regarding going concern of the listed non-financial companies in the Egyptian stock exchange. and existence of Positive significant effect of the degree of auditor's industrial specialization, as a moderator variable, on the relationship between audit Fees and his professional judgement accuracy regarding going concern of the listed non-financial companies in the Egyptian stock exchange.

**As for the results of Additional Analysis**, the results showed a Positive significant effect of the Auditor's degree of industrial specialization, as a control variable, on his Professional Judgement Accuracy regarding going concern of the listed non-financial companies in the Egyptian stock exchange, with preferences for the moderator approach in terms of the explanatory Power of the model and the significant model's variables.

**Finally with regard to Sensitivity Analysis** the study concluded that best measurement tools are those measurements used in the fundamental Analysis compared to measurements used in Sensitivity analysis. which supports the researcher choice for the measurement tools used to investigate the same relationships in the Egyptian business and professional environment.

**Keywords:** Degree of auditor's industrial specialization, Audit Fees, Professional judgment accuracy regarding going concern of companies.

## ١ - مقدمة البحث

تُساهم مراجعة القوائم المالية السنوية في دعم عملية اتخاذ القرارات، وتحسين جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها بالقوائم المالية، وذلك من وجهة نظر أصحاب المصالح. من خلال إبداء مراقب الحسابات لرأيه الفني المحايد، وهو ناتج عملية المراجعة، وتوفير توكيدا معقول بشأن تأكيدات الإدارة Management Assertions ذات الصلة بالقوائم المالية وإيضاحاتها المتممة، مما يؤدي إلى إضفاء الثقة والمصدقية على هذه المعلومات، ومن ثم زيادة درجة إمكانية اعتماد أصحاب المصالح عليها في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية المختلفة (على وآخرون، ٢٠٢٠؛ عباس، ٢٠٢٠؛ Semba, 2016; Badawy, 2021).

ولكى تُحقق عملية المراجعة أهدافها كخدمة مضيئة للقيمة لأصحاب المصالح، يقوم مراقب الحسابات بإصدار سلسلة متصلة من الأحكام المهنية Professional Judgments بداية من قبول التكليف، مروراً بتخطيط إجراءات عملية المراجعة وجمع وتقييم الأدلة، إنتهاءً بالحكم المهني السابق لإبداء رأيه الفني المحايد علي القوائم المالية لعميله، وذلك في ضوء المبادئ والتوجيهات والإرشادات التي تتطلبها معايير المراجعة الدولية (السيد، ٢٠١٨). ولعل الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن استمرارية منشأة عميله Going Concern أحد أهم الأحكام المهنية التي يصدرها في سياق مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة (Bierstaker and DeZoort, 2019).

وبشأن المحتوى المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات ذات الصلة بحكمه المهني بشأن الاستمرارية يقوم مراقب الحسابات في سياق مراجعته للقوائم المالية السنوية للمنشأة<sup>(١)</sup> بتقييم مدى ملاءمة وسلامة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم ISA 570، وإصدار أحكام مهنية حول ما إذا كان هناك شك جوهري بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار في عملها في المستقبل، وسداد التزاماتها في ميعاد استحقاقها (ISA, 570, Revised, 2015; Brunelli, 2018). وتعتبر الأحكام المهنية جوهر عملية المراجعة؛ لتأثيرها المباشر على جودة المراجعة، واعتبارها أحد الوسائل الأساسية التي يستخدمها مراقب الحسابات في تخفيض مخاطر عدم المعاينة Non-Sampling Risk، من خلال الربط بين الأدلة والإجراءات التحليلية وتقييم مخاطر المراجعة، وتطبيق الخبرة والمعرفة المهنية والتدريب العملي لمراقب الحسابات وممارسة الشك المهني

(١) يستخدم الباحث لفظ شركة ومنشأة ووحدة اقتصادية كترادفات، ليعني بها ذلك التنظيم الذي يستهدف تحقيق مستوي مرضي من الأرباح في المقام الأول. ويتم استخدام لفظ منشأة لغرض الاتساق. كما يستخدم لفظ مكتب المحاسبة والمراجعة ومنشأة المحاسبة والمراجعة ومنشأة مراقب الحسابات كترادفات، ويتم استخدام لفظ منشأة مراقب الحسابات لغرض الاتساق.

والموضوعية خلال تخطيط وأداء عملية المراجعة في سياق معايير المراجعة وقواعد آداب وسلوكيات المهنة (زيتون، ٢٠١٦).

وبالتالى تشير دقة الحكم المهني<sup>٢</sup> Professional Judgement Accuracy بشأن الاستمرارية إلى قدرة مراقب الحسابات علي تحديد الحالات التي قد تدل على وجود تعثر مالى، ويتضمن تقييماً جوهرياً لأدلة المراجعة، ويعتبر هذا التقييم جوهري من أجل تصنيف الشركات إلى شركات متعثرة وأخرى مستقرة بشكل صحيح، لكي يبدي مراقب الحسابات رأيه بشأن استمرارية منشأة عميل المراجعة (Budisantoso et al.2017; Berglund et al.2018).

وعلى الرغم من التطورات والتعديلات في معايير المراجعة الدولية، واستحداث العديد من مجالات الحكم المهني، التي لم تكن موجودة من قبل في تقرير مراقب الحسابات غير المعدل ومنها؛ حكمه المهني بشأن الاستمرارية، إلا أن المحتوى المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات ذات الصلة بحكمه المهني بشأن الاستمرارية تعرض للعديد من الانتقادات وتم وصفه بأنه تقرير نمطي ذو محتوى معلوماتي قصير يصف القوائم المالية السنوية الخاضعة للمراجعة ومسئوليات الإدارة ومراقب الحسابات، ويفتقر للمعلومات الجديدة التي لم يتوقعها السوق، ولم يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية، والتي تتطوى على تحذيرات ومؤشرات لأصحاب المصالح عن احتمالية تعثر المنشأة مالياً والتي من بينها؛ المعلومات الخاصة بالصعوبات التي تواجه المنشأة في الحصول على مصادر التمويل أو انتهاكها لشروط المديونية (Brunell et al., 2016).

ولذلك هناك ضرورة لرفع مستوي كفاءة مراقبي الحسابات فيما يخص الأمور المتعلقة بحكمهم المهني بشأن استمرارية منشأة عميله، وذلك من خلال العديد من الأدوات مثل؛ الاعتماد علي نماذج التنبؤ بالتعثر المالي، أو الاعتماد علي خبير في المراجعة القضائية Forensic auditor ضمن فريق المراجعة، وذلك لتدعيم دقة حكمه المهني بشأن الاستمرارية.

ومن الجدير بالذكر أن أداء مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية يتأثر بمجموعة من المحددات التي تتفاعل مع بعضها البعض لتنعكس على دقة حكمه المهني الذي يصدره في هذا الشأن، ويمكن

<sup>٢</sup> تعد دقة الحكم المهني Professional Judgement Accuracy وسلامة الحكم المهني Professional Judgement Integrity وجوده الحكم المهني Professional Judgement Quality مترادفات تستخدمها الدراسات الأكاديمية للتعبير عن الحكم المهني الصحيح لمراقب الحسابات. ولكن يري العديد من الباحثين (Hardies et al.2018) أن مصطلح دقة الحكم المهني أكثر هذه المصطلحات شمولاً لأن مستوي دقة الحكم المهني لمراقب الحسابات ينعكس علي جودة حكمه المهني، ومن ثم علي جودة المراجعة (Acharysya, 2016; Read and Yezegel, 2016)

تقسيم هذه المحددات إلى ثلاث مجموعات رئيسية تتمثل في؛ المحددات ذات الصلة بالخصائص التشغيلية لمنشأة عميل المراجعة والتي من بينها حجم المنشأة ووضعها المالى ودرجة التزامها الحوكمى وتصنيفها الائتمانى ودرجة تعقد عملياتها. بالإضافة الي المحددات ذات الصلة بالخصائص الشخصية والفنية والسلوكية والمهنية لمراقب الحسابات ومنشأته مثل، كفاءته وخبرته وتخصصه الصناعى، وحجم منشأة مراقب الحسابات، ومدة ارتباطه بعمله، وأتباعه، ومستوي خطر التقاضي، وكذلك المحددات المرتبطة ببيئة الممارسة المهنية وما تتضمنه من بيئة تشريعية وقانونية وطبيعة المهام وتعقدها (Budisantoso et al.2017; Hardies et al.2018; Narayanaswamy and Rsghunandan, 2019).

وقد جذبت قضية دقة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية اهتماماً كبيراً على المستويين الأكاديمي والمهني في جميع أنحاء العالم، باعتبارها أحد أهم أبعاد جودة المراجعة الحقيقية، وبالتالي تؤثر علي ثقة أصحاب المصالح في تقرير مراقب الحسابات، ومن ثم في جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية (Carson et al., 2013). ولذلك فإن دراسة واختبار محددات دقة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية أصبح محل اهتمام كبير من جانب الدراسات المحاسبية، وذلك في محاولة للإرتقاء بمستوي دقة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات.

## ٢ - مشكلة البحث

تناولت العديد من الدراسات اختبار مدى دقة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية من عدة جوانب ومنها علي سبيل المثال؛ اختبار مدى تأثير دقة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية بالأساليب والأدوات المستخدمة في هذا الشأن (الجبلي، ٢٠٢٠)، والتشغيل الذهنى للمعلومات Human Information Processing، والعوامل والمحددات المؤثرة على دقة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية (Chen et al. 2016a, b, 2017; Simamora and Hendarjatno, 2019; Nurbaiti and Permatasari, 2019).

وعلى الرغم من الاهتمام الأكاديمي والمهني المتزايد بقضية دقة الأحكام المهنية لمراقب الحسابات، وخاصة دقة حكمه المهني بشأن الاستمرارية، وذلك في سياق الاهتمام بالارتقاء بمستوي جودة المراجعة الحقيقية، فمزال هناك جدل كبير بشأن مدى تأثير دقة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية بالعديد من المحددات ذات الصلة، وخاصة درجة تخصصه الصناعى وأتباعه عن مراجعة القوائم المالية السنوية، حيث اهتمت تلك الدراسات بدراسة أثر درجة التخصص

الصناعى لمراقب الحسابات وأتعبه عن مراجعة القوائم المالية السنوية كمحددات للأداء المهني على جودة المراجعة، دون التطرق -بالقدر الكافي- لقياس أثرها على دقة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية. كما أن هذه الدراسات لم تقم باختبار الأثر المعدل لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على العلاقة بين أتعبه ودقة حكمه المهني بشأن الاستمرارية، والاكتفاء باختبار تأثير كل منهما، على حده، على دقة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية.

**وفي ضوء ماسبق يمكن تلخيص مشكلة البحث في كيفية الإجابة عملياً ونظرياً على الأسئلة التالية؛ هل تؤثر أتعب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية على دقة حكمه المهني بشأن الاستمرارية؟ وهل تؤثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على العلاقة بين أتعبه عن مراجعة القوائم المالية السنوية ودقة حكمه المهني بشأن الاستمرارية، كمتغير معدل؟ وما هو شكل واتجاه تلك العلاقات في بيئة الممارسة المهنية المصرية؟، وما هي أهم الدلالات المهنية لنتائج اختبار تلك العلاقات لعينة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من ٢٠١٢ إلى ٢٠١٩؟**

### ٣- هدف البحث

**يهدف** هذا البحث إلى دراسة و اختبار أثر أتعب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية علي دقة حكمه المهني بشأن الاستمرارية، وكذلك اختبار الأثر المعدل لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على هذه العلاقة، وذلك من خلال دراسة تطبيقية على عينة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية عن فترة ثمانى سنوات من ٢٠١٢-٢٠١٩.

### ٤- أهمية ودوافع البحث

**تنبع الأهمية الأكاديمية للبحث** من اختباره للعلاقة بين متغيرات علي قدر كبير من الأهمية ، ألا وهي درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وأتعبه عن مراجعة القوائم المالية السنوية ودقة حكمه المهني بشأن الاستمرارية والتي حظيت باهتمام الكثير من الدراسات في مجال المراجعة بصفة عامة، والدراسات ذات الصلة بالأحكام المهنية لمراقب حسابات بصفة خاصة في الأونة الأخيرة، خاصة بعد التعديلات التي أجراها مجلس معايير المراجعة والتوكيد الدولي<sup>٣</sup> IAASB .

وعلى الرغم من كثرة الدراسات التي تناولت الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، إلا أن الدراسات التي تناولت العلاقة بينها وبين أتعبه عن مراجعة القوائم المالية السنوية لاتزال

<sup>3</sup>The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

محدودة، وقد تصل إلى حد الندرة ، في حدود علم الباحث، خاصة في بيئة الممارسة المهنية المصرية. يضاف الى ذلك ندرة الدراسات والبحوث في مجال المراجعة التي اختبرت الأثر المعدل لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات علي العلاقة بين أتعبه عن مراجعة القوائم المالية السنوية ودقة حكمه المهني بشأن الاستمرارية، وخاصة في ظل بيئة الممارسة المهنية المصرية. **ومن الناحية العملية** تتمثل أهميته في كونه يسعى إلى إيجاد دليل عملي بشأن العلاقات السابقة في بيئة الممارسة المهنية المصرية، وذلك باستخدام عينة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، وهو مجال بحثي يعاني من ندرة نسبية في مصر .

**ورغم كثرة دوافع البحث إلا أن أهمها** يكمن في إيجاد دليل عملي على مدى وجود العلاقات محل الدراسة من عدمه في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، وخاصة في ظل ندرة الدراسات التي تناولت هذه العلاقات في بيئة الممارسة المهنية المصرية، وذلك وفقاً لمنهجية بحث متكاملة، تجمع بين التحليل الأساسي والتحليل الإضافي وتحليل الحساسية، بما يساير الجدول الاكاديمي في مجال المراجعة بشأن العلاقة بين أتعب مراجعة القوائم المالية السنوية ودقة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، والأثر المعدل لدرجة تخصصه الصناعي على هذه العلاقة، من أجل تضيق فجوة البحث المحاسبي في بيئة الممارسة المهنية المصرية في هذا المجال.

## ٥ - حدود البحث

يقتصر هذا البحث على دراسة واختبار أثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على العلاقة بين أتعبه عن مراجعة القوائم المالية السنوية ودقة حكمه المهني بشأن الاستمرارية، وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية على مدار ثمانى سنوات من ٢٠١٢-٢٠١٩. وبالتالي يقع خارج نطاق هذا البحث دراسة واختبار أيأ من المحددات الأخرى لدقة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية بخلاف تخصصه الصناعي وأتعبه عن مراجعة القوائم المالية السنوية مثل؛ (حجم منشأة مراقب الحسابات، ومدة ارتباطه بعمل المراجعة، ومستوي خطر التقاضي ومستوي شكه المهني واستقلاله من عدمه وخبرته وكفاءته).

وأيضاً يخرج عن نطاق البحث محددات دقة الحكم المهني لمراقب الحسابات ذات الصلة بمنشأة عميل المراجعة مثل؛ (الوضع المالي للمنشأة وحصول المنشأة على تقرير معدل سابق بشأن الاستمرارية وحجم المنشأة وإفصاح الإدارة عن المشاكل المتعلقة بالاستمرارية ومدى الالتزام الحوكمي للشركات وتركز الملكية ودرجة ملموسية الأصول). كما يخرج عن نطاق البحث محددات دقة الحكم

المهنى لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية ذات الصلة ببيئة الممارسة المهنية مثل؛ (المعايير والتشريعات المطبقة ومدى فاعلية الجهات الرقابية والإشرافية).

وكذلك لن يتطرق البحث إلى اختبار أثر درجة التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وأتعبه عن مراجعة القوام المالية السنوية على دقة مجالات الأحكام المهنية الأخرى في تقرير مراقب الحسابات بخلاف الاستمرارية مثل؛ (قبول التكاليف والأهمية النسبية ومخاطر المراجعة). كما تقتصر عينة الدراسة على مجموعة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة، وبالتالي يخرج عن نطاق البحث المؤسسات المالية والشركات غير المقيدة بصفة عامة. كما تقتصر فترة الدراسة على المدة من ٢٠١٢ إلى ٢٠١٩. وأخيراً، فإن قابلية النتائج للتعميم، ستكون مشروطة بضوابط اختيار عينة الدراسة.

## ٦- خطة البحث

لمعالجة مشكلة البحث وتحقيق هدفه، في ضوء حدوده، سوف يستكمل البحث على النحو التالي؛ تحليل العلاقة بين أتعاب المراجعة ودقة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، واشتقاق فرض البحث الأول (H1). وتحليل الأثر المعدل لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على العلاقة بين أتعابه ودقة حكمه المهني بشأن الاستمرارية، واشتقاق فرض البحث الثانى (H2). ومنهجية البحث. وأخيراً النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.

### ٦-١- تحليل العلاقة بين أتعاب المراجعة ودقة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، واشتقاق فرض البحث الأول (H1)

تعد الأحكام المهنية التي يصدرها مراقب الحسابات ضرورية لإتمام عملية المراجعة بشكل سليم، لأنه من الصعب تفسير معايير المراجعة والمتطلبات الأخلاقية والسلوكية ذات الصلة، وبالتالي لا يمكن اتخاذ القرارات المدروسة الملائمة خلال جميع مراحل عملية المراجعة بدون تطبيق المعرفة والخبرة على الحقائق والظروف المحيطة بعملية المراجعة، بدءاً من قبول التكاليف وصولاً لإبداء رأي فني محايد علي القوائم المالية (Mala and Chand, 2014)، ويعد حكمه المهني بشأن الاستمرارية أحد أهم الأحكام المهنية التي يقوم بها وتهتم بها الإصدارات المهنية والدراسات الأكاديمية المختلفة (PCAOB, 2015; Berglund et al., 2018; Hardies et al., 2018).

وفيما يتعلق بماهية الأحكام المهنية التي يُصدرها مراقب الحسابات عرفها البعض (ISA, No 200, 2015؛ خليل، ٢٠١٧؛ السيد، ٢٠١٨) بأنها تطبيق الخبرة والمعرفة والتدريب ذات الصلة،



وذلك في ضوء ما حددته المعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني، خلال جميع مراحل عملية المراجعة، وذلك لإتخاذ القرار المناسب حول مسارات الإجراءات المناسبة لعملية المراجعة، بما يتناسب مع الظروف المحيطة بالتكليف (الارتباط)، في ظل اجراءات بديلة يمكن الاختيار بينها.

ومن منظور آخر عرف البعض (KPMG, 2014; Jackson et al., 2017) الحكم المهني بأنه " تلك العملية اللازمة للوصول لقرار، أو استنتاج معين، عندما يكون هناك عدة بدائل متاحة للحل في ظل ظروف عدم التأكد والخطر، ومن ثم يمكن أن يغطي ثلاثة جوانب هي تقييم الأدلة وتقدير الاحتمالات والاختيار بين أكثر من بديل". بينما يرى بخيت (٢٠٠٤) أن الحكم المهني لمراقب الحسابات هو عملية إدراكية يقوم بها مراقب الحسابات لتشغيل ما تم إدراكه من معرفة ومعلومات، بالإضافة إلى خبراته المتراكمة والتي يحتفظ بها في شكل أنماط للحكم المهني، بمعنى أنه خلال ممارسته للحكم المهني تتم مقابلة المعلومات الخاصة بمجال عملية المراجعة من ناحية وخبراته الذهنية المتراكمة من ناحية أخرى.

ويتضح من تحليل التعريفات السابقة عدم وجود تعريف محدد متفق عليه للأحكام المهنية لمراقب الحسابات، حيث ركز البعض على مدخل إتخاذ القرار، وركز البعض الآخر على الجوانب الإجرائية لإصدار الأحكام المهنية، بينما اعتمدت دراسات أخرى على مدخل التشغيل الذهني للمعلومات Human Information Processing في تعريفاتهم. وفي هذا الصدد أشارت دراسة السيد (٢٠١٨) إلى أن هناك فروقاً جوهرية بين مفهوم إتخاذ القرار والقرار ذاته والحكم المهني، حيث تتضمن عملية اتخاذ القرار مجموعة من الخطوات ؛ تبدأ بتحديد المشكلة وجمع المعلومات وتحديد البدائل المتاحة وتقييمها - وفق معيار مفاضلة موضوعي- ومن ثم اختيار البديل الأفضل، ثم متابعة تنفيذه. بينما يشير مفهوم القرار إلى الإجراء أو التصرف Action الذي انتهت إليه عملية إتخاذ القرار. أما بشأن مفهوم الحكم المهني فهو عملية تقييم وتمييز في كل مرحلة من مراحل عملية اتخاذ القرار.

وفي ضوء ما سبق يمكن تعريف الحكم المهني لمراقب الحسابات بأنه عملية إدراكية تتطوى على التشغيل الذهني لمراقب الحسابات للمعلومات المتاحة ذات الصلة بمجال عملية المراجعة، خلال جميع مراحل عملية المراجعة، على أساس التأهيل العلمي والتدريب العملي لمراقب الحسابات ومعرفته وخبرته الكافية، ومستوى شكه المهني والتزامه بالمعايير المهنية وقواعد آداب وسلوك المهنة ذات الصلة. للمقارنة والتمييز والتقييم للإجراءات البديلة المتاحة في ظل عدم التأكد والمخاطر

الكامنة، لإتخاذ قرار بشأن الإجراء أو البديل الأمثل لتكوين رأى فنى سليم بما يتماشى مع الظروف المحيطة بمجال عملية المراجعة.

**وبناءً على تحليل الإصدارات المهنية المختلفة** يمكن تعريف الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية (ISA 570; AS 2415; ASA 570) بأنه "حكم مراقب الحسابات على مدى عدم التأكد المتعلق بالأحداث والظروف المستقبلية، التي قد تؤدي مجتمعة أو منفردة، لوجود شك جوهري في قدرة المنشأة علي الاستمرار، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وحكمه علي مدى جوهريه تلك الأحداث، وفقاً لكل من احتمالية حدوثها ومدى تأثيرها على استمرارية المنشأة في ظل عدم التأكد والمخاطر الكامنة، لإتخاذ قرار بشأن مدى ملاءمة إفصاح الإدارة عنها لتكوين رأى فنى سليم بما يتماشى مع الظروف المحيطة بعملية المراجعة".

وفيما يتعلق بمجال الحكم المهني بشأن الاستمرارية اتفقت الإصدارات المهنية (ISA 570) (ISA 570; ASA 570; AS 2415) علي أنه يمثل في تقييم مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية كأساس محاسبي. وتقييم أحكام الإدارة خاصة فيما يتعلق بالتنبؤات والافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في اعدادها للقوائم المالية، وتقييم ما إذا كان هناك ظروف تستدعي شكاً جوهرياً بشأن مدى قدرة الشركة على الاستمرار كمنشأة مستمرة. والتحقق من مدى ملاءمة وكفاية الإفصاح عن أي أحداث جوهريه قد تؤدي للشك في قدرة المنشأة علي الاستمرار. وتقييم مدى ملاءمة خطط الإدارة المستقبلية لمواجهة تلك الأحداث، ومدى جدوي تلك الخطط في تحسين الوضع الحالي للمنشأة. بالإضافة لحكمه علي مدى ملاءمة أدلة وإجراءات المراجعة التي يقوم بها، ومدى كفاية الإفصاح عنها (السيد، ٢٠١٨).

أما بشأن دقة الأحكام المهنية عامة، وبشأن الاستمرارية خاصة، فقد عرفها ISA 200 على أنها مدى ملاءمة الحكم المهني لمراقب الحسابات للحقائق والظروف والأحداث ذات الصلة، ومدى اتساق حكمه المهني مع معايير المراجعة الدولية، وذلك في ضوء التزام مراقب الحسابات بمعايير المراجعة الدولية IASS وقواعد آداب وسلوكيات المهنة ذات الصلة. في حين أشار شحاته (٢٠١٥) إلى دقة الأحكام المهنية بشأن الاستمرارية بأنها " قدرة مراقب الحسابات علي التقييم الموضوعى للبدائل المتاحة، واختياره للبديل الملائم للظروف المحيطة بمجال حكمه المهني بشأن الاستمرارية، وذلك في ضوء التزامه بالمعايير المهنية وقواعد آداب وسلوكيات المهنة". ومن منظور آخر عرف (Bell et al., 2015) دقة الأحكام المهنية بشأن الاستمرارية بأنها "مدى التزام مراقب الحسابات بمعايير الأداء من أجل توفير تأكيد معقول Reasonable Assurance بمجال حكمه

المهني بشأن الاستمرارية بما يتماشى مع هذه المعايير، ويتحقق ذلك من خلال اتباع مراقب الحسابات خطوات علمية لإصدار الحكم المهني وذلك في ضوء التزامه بالمعايير المهنية والأخلاقية".

**ويخلص الباحث من تحليل التعريفات السابقة إلى وجود الكثير من التعريفات المستخدمة للتعبير عن دقة الحكم المهني لمراقب الحسابات بأن الاستمرارية، وبالتالي يمكن القول بعدم قدرة الإصدارات المهنية والدراسات الأكاديمية ذات الصلة علي صياغة تعريف عام ومحدد لدقة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، وإعتباره مفهوماً نسبياً يختلف باختلاف مداخل تحديد مفهوم الدقة. وإن كان هناك بعض الجوانب المتداخلة بينهما والتي من أهمها؛ بذل العناية المهنية المناسبة من قبل مراقب الحسابات، ومدى التزامه بالمعايير المهنية والأخلاقية والسلوكية ذات الصلة، من أجل إصدار حكم مهني بشأن الاستمرارية يتماشى مع الظروف المحيطة. وبناءً على ذلك يقترح الباحث تعريف دقة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، والذي سوف يتبناه الباحث في الجانب التطبيقي للبحث، بأنه "مدى قدرة مراقب الحسابات علي إبداء رأى فنى سليم بمجال الحكم المهني بشأن استمرارية المنشأة، بما يتماشى مع الأحداث والحقائق والظروف المحيطة، وذلك في سياق عملية المراجعة التقليدية، في ضوء خبرته ومعرفته وبذله للعناية المهنية الكافية، وذلك وفقاً للمعايير المهنية وقواعد آداب وسلوكيات المهنة ذات الصلة".**

**وفي ظل تعدد مداخل تعريف دقة الحكم المهني لمراقب الحسابات تعددت مقاييس قياس هذه الدقة، ما بين مقاييس نوعية ومنها؛ اجماع مراقبي الحسابات على الحكم المهني لمجال التكليف ومدى اتساق الحكم المهني لمراقب الحسابات في مجالات متجانسة ( خليل، ٢٠١٧؛ السيد، ٢٠١٨). وأخرى كمية والتي من بينها؛ إعادة إصدار القوائم المالية وخطر التقاضي لمراقب الحسابات وزيادة ممارسات إدارة الأرباح كمؤشر عكسي لجودة المراجعة المدركة، وإفلاس الشركات دون حصولها علي تقرير معدل بسبب الاستمرارية ونتائج الفحص الداخلي والخارجي من قبل PCAOB (Montenegro and Brás, 2018; Gao and Zhang.2019). ومعدل الخطأ الفعلي في الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، بناء علي وضع المنشأة اللاحق لتقرير المراجعة واستمرارها من عدمه (Hardies et al.2018)، و مدى اتفاق الرأي في تقرير المراجعة مع معايير محددة للقياس، مثل نماذج التنبؤ بالتعثر المالي (Budisantoso et al.2017)، وهو ما سوف يعتمد عليه الباحث في الجانب التطبيقي لهذا البحث.**

كما يتضح للباحث من تحليل الدراسات الأكاديمية ذات الصلة (Arthur et al., 2017; Gul et al., 2018; Gao and Zhang, 2019) أن دقة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية تختلف باختلاف مجموعة من المحددات، والتي يمكن تقسيمها إلى ثلاث مجموعات رئيسية هي؛ المحددات ذات الصلة بمنشأة عميل المراجعة ومنها؛ درجة تعقد العمليات، درجة الالتزام الحوكمى، ومخاطر الصناعة، والوضع المالي للمنشأة، وحجم المنشأة، وهيكّل الرقابة الداخلية. والمحددات ذات الصلة ببيئة الممارسة المهنية مثل؛ البيئة التشريعية والجهات المهنية الاشرافية ومستوى المخاطر على المستوى الكلى. وأخيراً المحددات ذات الصلة بمراقب الحسابات ومنشأته مثل؛ التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وأتباعه وحجم منشأته ومستوى شكه المهني وخبرته وفترة ارتباطه بعميل المراجعة. وتم التركيز بشكل أكبر على التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وأتباعه، والتي تتفاعل في مجملها وتنعكس على دقة الحكم المهني لمراقب الحسابات.

وتجدر الإشارة إلى أنه من المهم للغاية فهم كيفية تحديد أتعاب المراجعة، أولاً، والتي ترتبط بجهود المراجعة المطلوبة لتقديم تأكيد معقول بأن القوائم المالية التي تمت مراجعتها ككل خالية من التحريفات الجوهرية، بالإضافة إلى ذلك، يجب أن يأخذ مراقبو الحسابات في الإعتبار مخاطر عملائهم والأرباح والخسائر المتوقعة التي قد تنشأ عن مخاطر التقاضي في قرار تسعير خدمة المراجعة التي يقدمونها لعملائهم (Badawy, 2021). وفي هذا الشأن أكد يوسف (٢٠٢١) على أن زيادة إمكانية تعرض مراقب الحسابات لمخاطر التقاضي نتيجة فشل عملية المراجعة، يؤدي إلى زيادة جهد وساعات المراجعة لتخفيض مخاطر المراجعة إلى مستوى مقبول، ومن ثم زيادة أتعاب المراجعة نتيجة لزيادة جهد وساعات المراجعة. وعليه يُمكن القول بأن أتعاب المراجعة تمثل المبالغ المستحقة لمراقب الحسابات مقابل جهده المبذول في مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية، وابدائه لرأى فنى محايد على هذه القوائم. ويتم الإتفاق على هذا المبلغ بين مراقب الحسابات وعميله بناءً على نوع الخدمة والوقت المستغرق في أدائها. وبالتالي فإنها تعكس التكلفة الإقتصادية لجهد مراقب الحسابات والتي تختلف وفق عدة متغيرات منها؛ حجم العميل، ودرجة تعقد عملياته، ودرجة المخاطر الخاصة به، والسمات المميزة للعميل، ومدى التزامه الحوكمى.

ويتضح مما سبق أن أتعاب المراجعة تعكس في مضمونها الجهد والوقت المبذول في عملية المراجعة. وفي هذا السياق أشارت العديد من الدراسات (Myoil, 2020؛ عباس، ٢٠٢٠؛ يوسف، ٢٠٢١) إلى أن دقة الحكم المهني لمراقب الحسابات تعتمد بدرجة كبيرة علي مدى تنظيم مراقب

الحسابات لأدائه من خلال إعداد برنامج مسبق قبل البدء في عملية المراجعة، يقوم على مجموعة من الأسس والقواعد أهمها تخصيص الوقت وتوزيع الجهد لأداء المهام المختلفة، في سياق عملية المراجعة التقليدية ، ويعنى ذلك أن أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية تتعكس على دقة حكمه المهني بشأن الاستمرارية.

وفي هذا الشأن؛ تناولت العديد من الدراسات تفسير أثر أتعاب المراجعة على ميل مراقب الحسابات لإصدار رأى بشأن الاستمرارية، ومن ثم انعكاس ذلك على دقة حكمه المهني في هذا الشأن من زوايا مختلفة. **فمن منظور الاستقلالية؛** أشارت بعض الدراسات مثل (Blay and Geiger, 2013; Jung et al., 2016; He et al., 2020) إلى أن ارتفاع أتعاب المراجعة يُضعف من استقلال مراقب الحسابات في محاولة لإرضاء عميل المراجعة، واستمرار حصوله على أتعاب مرتفعة في المستقبل، وبالتالي لن يُصدر رأياً مُعدلاً بشأن استمرارية المنشآت المتعثرة مالياً، ومن ثم انخفاض دقة حكمه المهني بشأن الاستمرارية. وبالمثل توصلت دراسة Basioudis et al., (2008) إلى أن أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية تؤثر معنوياً في رأى مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، وتعديله، وبشكل أكثر تحديداً، أظهرت النتائج أن ارتفاع أتعاب المراجعة يرتبط إيجاباً بإصدار مراقب حسابات لرأى معدل بشأن استمرارية الشركات التي تعاني من التعثر المالي أكثر من نظيرتها ذات أتعاب المراجعة الأقل.

أما من منظور حجم أتعاب المراجعة كمؤشر لمستوى جهد المراجعة المبذول؛ فقد توصل البعض (Bentley et al., 2013; Egmond, 2014; Hribar et al., 2016) إلى أن ارتفاع أتعاب المراجعة يشير إلى ارتفاع جهد المراجعة، ومن ثم التأثير بصورة إيجابية على جودة المراجعة، مقاسة بدقة الحكم المهني لرأى مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية. وبالمثل؛ أوضح محمد (٢٠٢١) أن إصدار مراقب الحسابات رأى معدل بشأن الاستمرارية يتطلب بذل المزيد من العناية المهنية وإجراء المزيد من إختبارات المراجعة والتوثيق وجمع أدلة أكثر، من أجل دعم رأيه النهائى، ويؤدى هذا العمل الإضافي إلى ارتفاع الجهد المبذول في عملية المراجعة، ومن ثم ارتفاع أتعاب المراجعة، مما يعكس ارتباطاً إيجابياً بين أتعاب المراجعة ورأى مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية من جهة، ومن ثم دقة هذا الرأى من جهة أخرى.

وعلى عكس النتائج السابقة؛ توصلت دراسة Khan et al. (2011) إلى وجود تأثير سلبي لأتعاب المراجعة على جودة المراجعة في الشركات العائلية، والتي تتصف بسيطرة أفراد العائلة على المناصب التنفيذية، ومن ثم يتخذون القرارات التي تُحقق مصالحهم الخاصة. في هذه الحالة ، قد

تتأثر جودة التقارير المالية، وبالتالي يفرض مراقبو الحسابات أتعاب مراجعة أعلى على تلك الشركات لأنهم قد يبذلون المزيد من الجهود لتقليل مخاطر المراجعة ذات الصلة. مما يشير إلى انخفاض الطلب على جودة المراجعة المرتفعة من قبل هذه الشركات، ومن ثم انخفاض دقة الحكم المهني لمراقب الحسابات. كما سعت دراسة (Paredes and Wheatley (2019 إلى التحقيق من تأثير تغيير نهاية السنة المالية على أتعاب المراجعة وانعكاس ذلك على جودة المراجعة. وتوصلت الدراسة إلى أن تغيير نهاية السنة المالية يؤدي إلى تخفيض أتعاب المراجعة ومن ثم تخفيض جهود المراجعة بشكل كبير، والتي تنعكس بصورة سلبية على جودة المراجعة.

**وعلى النقيض من النتائج السابقة؛** لم يتوصل البعض (Defond et al., 2002; Callaghan et al., 2009; Read, 2015; Shan et al., 2019) إلى وجود تأثير لأتعاب المراجعة على إصدار مراقب الحسابات لرأى معدل سابقاً بشأن استمرارية الشركات التي دخلت في مرحلة الإفلاس لاحقاً، ومن ثم على دقة حكمه المهني في هذا الشأن. ومن منظور آخر؛ وباستخدام رأي مراقب الحسابات، **كمتغير رقابي**، قام (variable et al., (2019 باختبار العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات في الصناعة وأتعاب المراجعة في المملكة المتحدة. وأظهرت النتائج وجود **علاقة إيجابية ولكنها غير معنوية** بين رأي مراقب الحسابات وأتعاب المراجعة. وعلى نفس النحو؛ وباستخدام جودة المراجعة، **كمتغير وسيط Mediator**، توصلت دراسة Hapsoro and Santoso (2018) إلى وجود تأثير سلبي لأتعاب المراجعة على جودة المراجعة من ناحية، بينما لم تتوصل إلى وجود تأثير لأتعاب المراجعة على رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، من ناحية أخرى.

ويتضح من المناقشة أعلاه؛ توصل الدراسات السابقة إلى **نتائج متضاربة** بشأن العلاقة بين أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية ودقة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية. حيث لم يتوصل البعض إلى وجود تأثير معنوي لأتعاب المراجعة على رأي مراقب الحسابات، سواء كان رأياً معدلاً أو رأياً نظيفاً مع فقرة توضيحية. في حين أن غالبية هذه الدراسات تدعم الرأي القائل بأن أتعاب المراجعة تؤثر على رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، ومن ثم علي دقته. إلا أنها لم تتفق فيما بينها بشأن **اتجاه هذه العلاقة**، فقد جاءت نتائجها متضاربة ما بين تأثير إيجابي وآخر سلبي. وقد يرجع ذلك إلى اختلاف بيئة تطبيق هذه الدراسات ومنهجيتها المستخدمة وحجم عينة الدراسة ونطاقها الزمني. وفي ضوء ما تقدم لن يتبنى الباحث اتجاهاً محدداً لاختبار العلاقة بين أتعاب المراجعة ودقة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية في بيئة الممارسة المهنية

المصرية. وبناءً على ماسبق، يُمكن اشتقاق الفرض الأول للبحث في صورته البديلة، على النحو التالى:

**H1: تؤثر أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية معنوياً على دقة حكمه المهني بشأن استمرارية الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية.**

## ٦-٢- تحليل الأثر المعدل لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على العلاقة بين أتعابه ودقة حكمه المهني بشأن الاستمرارية، واشتقاق فرض البحث الثانى (H2)

في الأونة الأخيرة يتعرض مراقب الحسابات للعديد من الضغوط في بيئة الممارسة المهنية خاصة ذات الصلة بأتعابه، نتيجة شدة حدة المنافسة وانخفاض معدل دوران عملاء منشأة المراجعة، مما ينعكس على دقة حكمه المهني بشأن الاستمرارية. وتتحدد مدى استجابة مراقب الحسابات لهذه الضغوط وفقاً لسماته الأخلاقية وخبرته وتخصصه الصناعي (عباس، ٢٠٢٠). لذلك خُصص هذا الجزء من البحث لتحليل ما إذا كانت العلاقة بين أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية ودقة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية تختلف باختلاف درجة تخصصه الصناعي. وفي سبيل التحقق من ذلك، سيتناول الباحث أولاً، تعريف درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، ومداخل قياسه، ثم يلي ذلك التحقق من أثره على العلاقة محل الدراسة.

وتحليل الدراسات السابقة ومنها Sarwoko and Agoes, 2014; Arthur et al., (2017؛ الصيرفي، ٢٠١٧؛ عباس، ٢٠٢٠؛ على، ٢٠٢١) التي تناولت تعريف درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، يرى الباحث أنه لا يوجد اختلاف جوهري بين التعريفات التي قدمتها هذه الدراسات بشأن درجة التخصص الصناعي، حيث أنها اتفقت فيما بينها، من حيث المضمون، على تعريف التخصص الصناعي لمراقب الحسابات بأنه اكتساب مراقب الحسابات للخبرة والمعرفة المهنية والفهم المتعمق لطبيعة صناعة عميل المراجعة، وعوامل الخطر المرتبطة بها، وكيفية تطبيق المبادئ والمعالجات المحاسبية المختلفة والقدرة على تحديد كافة التحديات التشغيلية ومخاطر الأعمال التي من الممكن أن تواجه تلك الصناعة، ومن ثم ينعكس ذلك على أدائه المهني".

وفيما يتعلق بمداخل قياس التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، خلص الباحث من الدراسات السابقة ومنها (Gracia and Argils, 2018؛ عباس، ٢٠٢٠) أنه يصعب قياس التخصص الصناعي لمراقب الحسابات

بصورة مباشرة، لكن يمكن قياسه من خلال مجموعة من المقاييس يمكن تقسيمها إلى مدخلين رئيسيين هما؛ **مدخل الحصة السوقية، ومدخل المحفظة**. ووفقاً لمدخل الحصة السوقية فإن مراقب الحسابات الأكثر تخصصاً هو ذلك الذى يستحوذ على حصة سوقية كبيرة في سوق مراجعة صناعة معينة، مقارنة بمنافسية في نفس الصناعة، والتي تعكس خبرة ومعرفة مراقب الحسابات في هذه الصناعة. ويرتبط مدخل الحصة السوقية بعدد عملائه في صناعة ما، أو بإجمالي مبيعاتهم ، أو بإجمالي أصولهم (على، ٢٠١٨).

في حين أن **مدخل المحفظة** يركز على التمييز بين منشآت المراجعة في الصناعات المختلفة، والتوزيع النسبي لخدمات المراجعة والأتعاب التي تتقاضاها منشأة المراجعة من أنشطتها المختلفة، كما يركز على الموارد والاستثمارات التي تنفقها منشأة المراجعة على عمليات التدريب والتطوير والمستمر والحصول على أحدث التقنيات ذات الصلة بمجال المراجعة، وبالتالي فإن الصناعة التي تحظى بمجال خدمات أكبر تعتبر مجال تخصص مراقب الحسابات (منصور، ٢٠١٨؛ عباس، ٢٠٢٠). وفي ضوء ما تقدم يعتبر مدخل الحصة السوقية هو المدخل الأكثر شيوعاً في قياس التخصص الصناعي لمراقب الحسابات في الدراسات ذات الصلة، الأمر الذي يبرر اعتماد البحث الحالي على هذا المدخل في جانبه التطبيقي لاحقاً.

وأخيراً بشأن تحليل الأثر المعدل لدرجة التخصص الصناعي على العلاقة بين أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية ودقة الحكم المهني لمراقب الحسابات، أشارت العديد من الدراسات ومنها (Omidfar and Moradi, 2015; صالح، ٢٠١٥؛ Audousset-Coulier et al., 2016; Havasi and Darabi, 2016; Arthur et al., 2017; Hapsoro and Suryanto, 2018) إلى أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يزيد من كفاءته عند إصدار حكمه المهني، حيث يكسبه المعرفة والخبرة المهنية والفهم المتعمق لطبيعة صناعة العميل، ومخاطر الأعمال ذات الصلة بمجال المراجعة، وتعزيز شكه المهني، مما يزيد من قدرته على كشف التحريفات الجوهرية، التي تمكنه من إصدار أحكاماً مهنية بشأن الاستمرارية ذات مستوى مرتفع من الدقة. وعلى العكس من النتائج السابقة، توصلت دراسة (Chiang et al., 2015) إلى وجود تأثير سلبي لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على دقة حكمه المهني بشأن الاستمرارية. وفي المقابل لم تتوصل دراسة (Osman et al., 2016) إلى وجود تأثير معنوي لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على دقة حكمه المهني.



ويخلص الباحث مما سبق، إلى اتفاق غالبية الدراسات السابقة على وجود تأثير ايجابي لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على دقة حكمه المهني بشأن الاستمرارية، وأن هذه الدراسات اختبرت تأثير درجة التخصص الصناعي على دقة حكمه المهني بشأن الاستمرارية، باعتبار هذا التخصص كمتغير رقابي أو متغير مستقل، وتجاهلت التحقق من تأثير هذا المتغير على العلاقة بين أتعاب المراجعة ودقة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية. وفي هذا الشأن يرى الباحث أنه إذا كانت درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات تؤدي إلى تحسين دقة الأحكام المهنية لمراقب الحسابات، خاصة ذات الصلة برأيه بشأن الاستمرارية، فإنه في هذه الحالة قد تؤدي درجة التخصص الصناعي إلى تغيير قوة وإتجاه العلاقة بين أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية ودقة الحكم المعنى لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية. وبالتالي يُمكن اشتقاق الفرض الثاني للبحث في صورته البديلة، وذلك على النحو التالي:

**H1: يختلف التأثير المعنوي لأتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية على دقة حكمه المهني بشأن استمرارية الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف درجة تخصصه الصناعي.**

## ٧- منهجية البحث

تحقيقاً لهدف البحث ومن ثم اختبار فرضيه، قام الباحث بإجراء دراسة تطبيقية. ويعرض الباحث فيما يلي لمنهجية البحث، وذلك من خلال تناول كل من؛ أهداف الدراسة التطبيقية، ومجتمع وعينة الدراسة، ونموذج الدراسة توصيف وقياس متغيراتها، وأدوات وإجراءات الدراسة التطبيقية، وأدوات التحليل الإحصائي المستخدمة في تحليل البيانات، وأخيراً عرض نتائج الإحصاء الوصفي، ونتائج اختبار الفروض، وذلك على النحو التالي:

### ٧-١- أهداف الدراسة التطبيقية

تستهدف الدراسة التطبيقية اختبار فرضي البحث عملياً، من خلال اختبار تأثير أتعاب المراجعة على دقة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن استمرارية الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، قياساً على (Myoil, 2020; He et al., 2020)؛ محمد، ٢٠٢١)، وكذلك اختبار تأثير درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على هذه العلاقة، وذلك قياساً على (Chiang et al., 2015; Osman et al.2016; Hapsoro and Santoso, 2018)

## ٧-٢ - مجتمع وعينة الدراسة

يتضمن مجتمع الدراسة كافة الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بعد استبعاد المؤسسات المالية<sup>٤</sup>، وذلك خلال الفترة من ٢٠١٢ حتى ٢٠١٩. واستخدم الباحث معادلة Godden (2004) لتقدير حجم العينة لمجتمع معلوم<sup>٥</sup> كافية لرفض فرض العدم بشكل صحيح، وتطبيق هذه المعادلة على الفترة المالية المنتهية في ٢٠١٩ باعتبارها أكبر فترات الدراسة من حيث عدد الشركات غير المالية المقيدة بنحو (٢١٥) شركة، بلغ عدد شركات العينة المقدر (١٤٩) شركة غير مالية. وقد تم سحب عينة عشوائية للدراسة وفقا لمدخل Firm - Year - Observations ، وذلك في ضوء مجموعة من الشروط والاعتبارات وهي ؛ أن تتوافر القوائم المالية والايضاحات المتممة ومحاضر الجمعية العمومية للشركات خلال فترة الدراسة ، وأن تكون القوائم المالية للشركات بالعملة المصرية. وقد بلغت العينة النهائية للدراسة ١٦٤ شركة ، بإجمالي عدد مشاهدات ١١١٣ مشاهدة. وهو أكبر من حجم العينة المقدر بواسطة المعادلة سالفة الذكر البالغ ١٤٩ شركة. واستخدم الباحث تحليل (PSS<sup>٦</sup>) Power and Simple Size Analysis لتحديد عدد المشاهدات التي يحتاجها الباحث لتحقيق أهداف البحث (Stata Press, 2013) ، كما هو موضح في الجدول رقم (١).

<sup>٤</sup> تم استبعاد المؤسسات المالية (البنوك، وشركات التأمين، وصناديق الاستثمار)، نتيجة لاختلاف طبيعة نشاطها عن الشركات غير المالية، وخضوعها لمعايير محاسبية، وإطار إعداد التقارير المالية، ومتطلبات رقابية، وقواعد تنظيمية خاصة بها.

<sup>٥</sup> يتم تقدير حجم العينة لمجتمع معلوم على النحو التالي (Godden,2004):

$$SS = \frac{Z^2 \times (P) \times (1-P)}{C^2} = \frac{3.8416 \times 0.5 \times 0.5}{0.0025} = 384 \quad (1)$$

== حيث: Z = 1.96 عند مستوى معنوية ٥%، وتشير C إلى مستوى ثقة Confidence Interval = 0.05، بينما تعبر P عن نسبة توقع حدوث الظاهرة في المجتمع وتعادل 0.5 (تقدير حجم العينة لمجتمع معلوم N = 245):

$$N = \frac{SS}{\left(1 + \frac{SS-1}{POP}\right)} = 384 / \left(1 + \frac{(384-1)}{245}\right) = 149 \quad (2)$$

حيث: SS تشير إلى حجم العينة من مجتمع غير معلوم (الخطوة رقم ١)، بينما تعبر POP عن حجم المجتمع المعلوم<sup>٦</sup> تم إجراء هذا التحليل باستخدام البرنامج الإحصائي Stata 15. كما هو موضح في الملحق رقم (٤) حيث يمكن صياغة فرض العدم لاختبار PSS على النحو التالي؛ "لايختلف متوسط حجم العينة عن متوسط حجم المجتمع"، بينما يمكن صياغة الفرض البديل كما يلي "يختلف متوسط حجم العينة عن متوسط حجم المجتمع"

$$H_0 : \mu = \mu_0$$

Versus

$$H_1 : \mu = \mu_A$$

حيث:  $\mu$  : متوسط حجم العينة ،  $\mu_0$  متوسط حجم المجتمع ،  $\mu_A$  متوسط حجم آخر بخلاف حجم المجتمع.

## جدول ١: نتائج تحليل Power and simple Size (PSS)

Sig (Alpha)	Statistical Power (1-β)	Std.	Simple size	Power Analysis	Effect size	Population Size
0.05	0.80	1	1015	0.8	0.04	1279

المصدر: من إعداد الباحث من مخرجات برنامج التشغيل الإحصائي للبيانات Stata

ويبين هذا الجدول أن حجم العينة المقدرة الأمثل يبلغ ١٠١٥ مشاهدة، وذلك لمجتمع معلوم يبلغ ١٢٧٩ مشاهدة خلال ٨ سنوات، وذلك عند مستوى معنوية 0.05، بانحراف معيارى للعينة يبلغ 1، كما يبين الجدول أن قوة الاختبار المقدرة (Estimated Power Analysis) تعادل 0.80، ويعنى ذلك أن هناك احتمال بنسبة 80% أن يكون متوسط حجم العينة المقدر ب ١٠١٥ كبيراً بدرجة كافية لرفض فرض العدم بشكل صحيح، لأنه بالفعل قد تم سحب العينة من المجتمع البديل بمتوسط ١٢٧٩. وأن احتمال الفشل في رفض فرض العدم يعادل 20%. كما أن تأثير الحجم Effect Size يعادل 0.04، ويدل ذلك على أن الانحراف المعياري لمتوسط توزيع العينة في ظل الفرض البديل عن متوسط توزيع العينة في ظل فرض العدم يُقدر بنحو 0.04 (Stata Press, 2013).

ويوضح الجدول رقم (٢) حجم مشاهدات العينة النهائية التي اعتمد عليها الباحث لاختبار صحة فروض البحث بنحو ١١١٣ مشاهدة سنوية وهو أكبر من متوسط حجم العينة المقدر بواسطة PSS البالغ ١٠١٥ مشاهدة سنوية، مما يزيد من قوة اختبار العينة المستخدمة في الدراسة الحالية.

## جدول ٢: إجراءات اختيار العينة النهائية

المشاهدات السنوية Firm-Year Observation لمجتمع الدراسة خلال فترة الدراسة من ٢٠١٢-٢٠١٩	1863
(-) المشاهدات السنوية للمؤسسات المالية	(292)
(-) البيانات المفقودة و المشاهدات غير المكتملة	(458)
حجم مشاهدات العينة النهائية Final Sample	1113

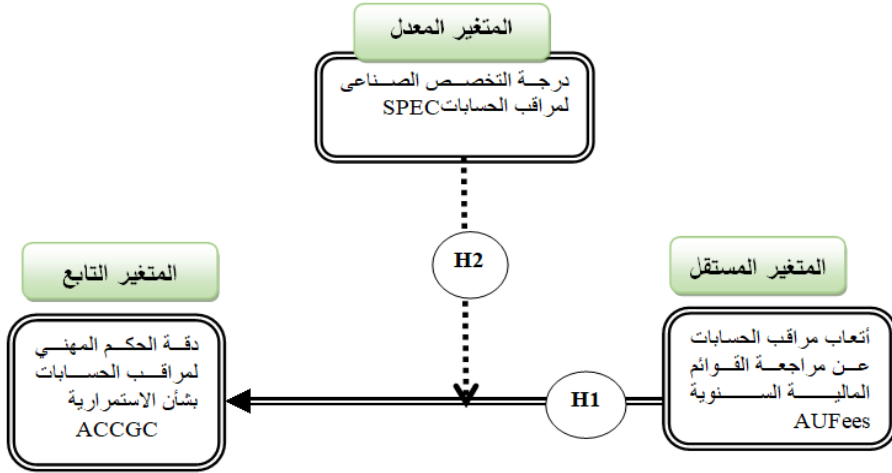
المصدر: من إعداد الباحث

### ٧-٣- نموذج البحث وتوصيف وقياس متغيرات الدراسة

فيما يلي يعرض الباحث كل من؛ نموذج البحث، وتوصيف وقياس المتغيرات وذلك على النحو التالي:

#### ٧-٣-١ - نموذج البحث (التحليل الأساسي)

يشمل نموذج البحث ثلاث متغيرات رئيسية هي؛ دقة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية كمتغير تابع، وأتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية كمتغير مستقل، وأخيراً درجة تخصصه الصناعي كمتغير معدل للعلاقة محل الدراسة. ويوضح الشكل رقم (١) نموذج البحث كما يلي:



شكل ١: نموذج البحث في ظل التحليل الأساسي

المصدر: إعداد الباحث

#### ٧-٣-٢ - توصيف وقياس المتغيرات

تم توصيف وقياس متغيرات البحث على النحو الموضح في الجدول رقم (٣) التالي:

## جدول ٣: توصيف وقياس متغيرات الدراسة

المتغير	نوعه	التأثير المتوقع	التوصيف	القياس
دقة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية (ACCGC)	تابع	—	قدرة مراقب الحسابات على التقييم الموضوعي للبدائل المتاحة بشأن الاستمرارية، واختياره للبدائل الملائم للظروف المحيطة بمجال حكمه المهني بشأن الاستمرارية، في ظل الالتزام الكامل بالمعايير المهنية وقواعد وأداب سلوكيات المهنة ذات الصلة (السيد، Berglund, et al., ٢٠١٨؛ 2018؛ على، ٢٠٢١).	بدلاله سلامة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية. كمتغير وهمي يأخذ القيمة (1) في ظل سلامة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية (وذلك في حالتي القبول والرفض الصحيح)، والقيمة (صفر) بخلاف ذلك (أى في حالتي القبول والرفض الخاطئ) وذلك قياساً على (Budisantoso et al.2017; Berglund, et al., 2018؛
أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية (AUFees)	مستقل	H <sub>1</sub> : -/+	المقابل الذي يحصل عليه مراقب الحسابات نظير الوقت والجهد المبذول في مراجعة منشأة عميل المراجعة، ويكون نتيجة تفاوض بين الجمعية العامة للشركة ومراقب الحسابات (يوسف، ٢٠٢١).	باللوغاريتم الطبيعي لأتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة، قياساً على (يوسفن ٢٠٢١)
درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات (SPEC)	معدل	-/+ علي قوة وأو اتجاه العلاقة مجال (H1)	مدى إلمام مراقب الحسابات وفهمه العميق وخبرته المتخصصة والطويلة بطبيعة الأعمال الخاصة بصناعة عميل المراجعة، وكيفية تطبيق المعالجات المحاسبية والقدرة على تحديد كافة التحديات التشغيلية التي من الممكن أن تواجه الصناعة (الصيرفي، ٢٠١٧؛ على، ٢٠٢١)	بالحصاة السوقية لإجمالي أصول عملاء منشأة المراجعة باستخدام المعادلة التالية: إجمالي أصول العملاء الذين يقوم مراقب الحسابات بمراجعتهم في كل قطاع ÷ إجمالي أصول الشركات في القطاع الصناعي (الصيرفي، ٢٠١٧)
حجم الشركة (Size)	إضافي معدل	-/+ علي قوة وأو اتجاه العلاقة مجال (H1)	إحدى الخصائص التشغيلية المميزة للشركة التي تحدد قدرة وطاقة الشركة، المتولدة من الموارد البشرية والمادية والتكنولوجية المقتناه، علي تحقيق أهدافها التشغيلية والمالية، وغير المالية، في	باللوغاريتم الطبيعي لإجمالي القيمة الدفترية للأصول، قياساً على (عطية، ٢٠٢١)

	الأجال القصيرة والمتوسطة والطويلة، وخلق ميزة تنافسية، وإملاك حصة سوقية أكبر من سوق المنتج، مقارنة بمنافسيها في الصناعة (عطية، ٢٠٢١)			
بدلالة معدل دوران المخزون، ومعدل دوران العملاء، قياساً على (Badertscher et al.2013)	مدى صعوبة وتداخل العمليات بسبب تعدد فروع الشركات وزيادة عدد شركاتها التابعة وتنوع منتجاتها وتعدد الأسواق التي تخاطبها مقارنة بالشركات الأخرى، ومن ثم تعدد عملية التقرير المحاسبي عن عمليات ومعاملات تلك الشركات مقارنة بالشركات الأخرى المناظرة (Badertscher et al.2013)	+/- علي قوة وأو اتجاه العلاقة مجال (H1)	إضافي معدل	درجة تعقد العمليات (Complex)
متغير وهمى يأخذ القيمة (١) إذا كانت منشأة المراجعة ذات شراكة مع أحد مكاتب Big 4، أو الجهاز المركزي للمحاسبة المصرية، وفيما عدا ذلك يأخذ القيمة (صفر) (Saladrigues, 2016)	يقصد به مدى سيطرة منشأة مراقب الحسابات على نسبة كبيرة من العملاء في سوق المراجعة، خاصة ذوي الأصول والإيرادات الضخمة. (Saladrigues, 2016).	+/- علي قوة وأو اتجاه العلاقة مجال (H1)	إضافي معدل	حجم منشأة المراجعة AUDIT Size

المصدر: إعداد الباحث

## ٧-٤ - أدوات وإجراءات الدراسة

بشأن أدوات الدراسة، فقد تم الاستناد الى البيانات الفعلية والثانوية الوارد بالقوائم المالية والايضاحات المتممة لشركات العينة، بالإضافة لتقارير مجلس الإدارة ومحاضر الجمعية العمومية، والبيانات المتاحة على الموقع الإلكتروني مباشر معلومات مصر والتقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. وكذلك البيانات الرئيسية التي تفصح عنها الشركات إلكترونياً عبر صفحاتها الرسمية على الانترنت. بالإضافة إلى استخدام النماذج الرياضية والاحصائية لحساب قيم المتغيرات قياساً على (Budisantoso et al.2017; Berglund et al., 2018; Hardies et al.2018)

أما بشأن إجراءات الدراسة، وفي ظل افتقار بيئة الممارسة المحاسبية والمهنية المصرية إلى وجود قاعدة بيانات رسمية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، تتضمن بيانات ذات صلة بالتعثر المالي للشركات غير المالية بالبورصة المصرية اللازمة لقياس دقة الحكم المهني لمراقب الحسابات

بشأن الإستمرارية (المتغير التابع)، قام الباحث بتجهيز هذه البيانات المطلوبة من خلال اجراء تحليل محتوى للبيانات الفعلية الواردة بالقوائم المالية وإيضاحاتها المتممة المنشورة وتطبيق نموذج Altman z<sup>٧</sup> للتحقق من مدى السلامة المالية لجميع شركات العينة خلال فترة الدراسة. وبناءً على قيمة Z لهذا النموذج تم تصنيف شركات العينة إلى مجموعتين هما؛ المجموعة الأولى تتضمن شركات متعثرة مالياً/ أو محتمل تعثرها مالياً، والمجموعة الثانية تتضمن شركات مستقرة مالياً/ أو لا يوجد مؤشر جوهري للتعثر، قياساً على (Tahinakis and Samarinas,2016; Junaidi et al.2016; Budisantoso et al.2017).

ثم بعد ذلك تم تقدير دقة الحكم المهني لمراقب الحسابات من خلال التحقق من مدى الاتساق بين رأيه الفعلي بشأن الاستمرارية في تقرير المراجعة مع نتيجة نموذج التنبؤ بالتعثر المالى وفقاً لقيمة Z، فإذا اتفق رأيه مع نتيجة النموذج، يدل ذلك على دقة حكمه المهني ويأخذ القيمة (١)، وذلك في حالتى الرفض الصحيح لشركات المجموعة الأولى، والقبول الصحيح لشركات المجموعة الثانية. أما إذا أظهرت نتائج المقارنة عدم الاتفاق بين رأيه ونتيجة نموذج Altman Z ويعنى ذلك عدم دقة حكمه المهني ويأخذ القيمة صفر. وذلك في حالتى القبول الخاطيء لشركات المجموعة الأولى، أو الرفض الخاطيء لشركات المجموعة الثانية. ويقصد بالقبول الخاطيء عدم حصول الشركات المتعثرة على تقرير معدل بسبب الاستمرارية، ويعد خطأ في الحكم المهني من النوع الثاني Type 2 Error مما يعرض مراقب الحسابات لخطر التقاضى ومخاطر السمعة. بينما يمثل الرفض الخاطيء في الشركات المستقرة التي حصلت على تقرير معدل بسبب الاستمرارية وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (ISAs 705, 706) ويعد خطأ في الحكم المهني من النوع الاول، Type

<sup>٧</sup> يستخدم نموذج Altman Z (1968) للتنبؤ بالتعثر المالى للشركة ومدى صحتها المالية، ويتم قياسه وفقاً للمعادلة الآتية:

$$Z = 1.2X1 + 1.4X2 + 3.3 X3 + 0.6 X4 + 0.999 X5$$

حيث:

X1 = رأس المال العامل / إجمالي الأصول، X2 = الأرباح المحتجزة / إجمالي الأصول، X3 = صافي الربح قبل الفوائد والضرائب / إجمالي الأصول، X4 = القيمة السوقية لحقوق الملكية / القيمة الدفترية لإجمالي الالتزامات، X5 = إجمالي المبيعات / إجمالي الأصول.

وتم التعبير عن الناتج من معادلة Z بمتغير وهمي يأخذ القيمة (١) إذا كانت قيمة Z أقل من 1.81 ، ويعنى ذلك أن الشركة متعثرة مالياً، و يأخذ القيمة (صفر) إذا كانت قيمة Z أكبر من 2.99، ويشير ذلك إلى أن الشركة مستقرة مالياً (Wang and Krishnan, 2015). أما إذا كانت قيمة Z تتراوح بين 1.81 و 2.99 يعنى ذلك أن الشركة تقع في المنطقة الرمادية zone gray محددة التوقع، وقد أشار (Wardayati et al., (2017 إلى إمكانية تقسيم شركات المنطقة الرمادية إلى مجموعتين هما؛ شركات محتمل تعثرها مالياً إذا كانت قيم Z تتراوح بين 1.81-2.7 ، لذا سيتم معالجتها كشركات متعثرة مالياً. وشركات لا يوجد مؤشر جوهري لتعثرها مالياً إذا كانت قيمة Z تتراوح بين 2.71-2.99، لذا سيتم معالجتها كشركات مستقرة مالياً.

Error 1 ، مما يعرض مراقب الحسابات إلى مخاطر التقاضي وفقدان (Tahinakis and Samarinas,2016; Junaidi et al.2016; Budisantoso et al.2017).

أما بالنسبة لباقي متغيرات الدراسة، فقد تم استخراج البيانات اللازمة من التقارير المالية لقياس هذه المتغيرات، وقد تم الاعتماد علي برنامج Microsoft Excel لإحتساب معادلات وقيم متغيرات الدراسة المستهدف اختبارها، تمهيداً لإجراء التحليل الإحصائي لها باستخدام البرنامج الإحصائي STATA Corp 15. وقد تم إجراء اختبار الفروض منهجياً باستخدام نموذج الإنحدار اللوجيستي الثنائي Binary Logistic Regrsson ، وذلك قياساً على (Hapsoro and Santoso, 2018; Sutrisno, 2019)، لأنه الأفضل لإختبار المتغير التابع الوهمى ذو القياس ثنائي القيمة (١٠٠) (مجد، ٢٠٢١).

## ٧-٥ - أدوات التحليل الإحصائي

استخدام الباحث بعض أساليب الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة مثل المتوسط، والوسط الحسابي، والانحراف المعياري، وأكبر وأدنى قيمة، لتحديد الخصائص الرئيسية لمتغيرات الدراسة. وكذلك تم استخدام معامل الارتباط بيرسون Pearson لقياس مدى الارتباط بين متغيرات الدراسة. ولإختبار صحة فرضى البحث الأول H1، والثاني H2 استخدم الباحث تحليل الانحدار اللوجيستي، والذي يمثل أحد أنواع تحليل الانحدار التى تستخدم عندما يكون المتغير التابع متغيراً وهمياً(عطية، ٢٠٢١).

## ٨ - نتائج الدراسة التطبيقية

### ٨-١ - الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة

يعرض الجدول رقم (٤) الإحصاءات الوصفية وهى؛ المتوسط والانحراف المعياري وأكبر قيمة وأدنى قيمة لمتغيرات الدراسة الرئيسية والتي تتمثل في ؛ دقة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية (ACCGC)، وأتعب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية (AUFEEES)، ودرجة تخصصه الصناعي (SPEC).



## جدول ٤: الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة

Variable	Median	Mean	Std. Dev.	Min	Max
ACCGC	1	.7356115	.4412055	0	1
SPEC	.05314	.1972387	.2453362	.000103	.867074
AUFees	1.846	1.875756	.4613963	.69897	4.491362
SpecAUFEEES	.09769	.3914338	.4977525	.0002	2.147847

المصدر: إعداد الباحث من مخرجات برنامج التشغيل الإحصائي للبيانات

ويشير هذا الجدول إلى تساوى قيمة المتوسط الحسابي والوسيط لمتغير أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية 1.8 ويعنى ذلك أن قيم هذا المتغير تتوزع توزيعاً طبيعياً. كما أن قيمة الوسط الحسابي لهذا المتغير أقل من قيمة الانحراف المعياري له وهما على التوالي؛ 1.8 و 0.46 ، وأن أقل قيمة للمتغير تعادل 0.70 ، وأكبر قيمة له تعادل 4.49 ويعنى ذلك أن قيم هذا المتغير أقل تشتتاً وأكثر ثباتاً.

بينما يوضح الجدول ارتفاع قيمة المتوسط الحسابي لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات عن وسيطه وهى على التوالي 0.391 و0.0977 ويعنى ذلك أن قيم هذا المتغير تتبع التوزيع الطبيعي ولكنه هناك التواء تجاه اليمين حيث يبدأ شكل منحنى التوزيع الطبيعي بالقيم ذات التكرارات الأعلى ثم يندرج نحو القيم الأقل، ويعنى ذلك وجود تشتت أكثر للقيم. ويؤكد ذلك إرتفاع قيمة الانحراف المعياري للمتغير عن قيمة وسطه الحسابي وهى التوالي؛ 0.497 و0.391 بالإضافة إلى أن أقل قيمة للمتغير تعادل 0.0002 ، وأكبر قيمة له تعادل 2.147. ويعنى ذلك وجود تشتت كبير بين مشاهدات العينة من حيث درجة التخصص الصناعي.

ويرجع الباحث هذا التشتت إلى تعدد القطاعات الصناعية التى تنتمى إليها شركات عينة الدراسة. حيث تتكون عينة الدراسة من 16 قطاع صناعى، بعد استبعاد قطاع البنوك والخدمات المالية، دون التركيز على قطاع واحد محدد، مما يعنى وجود اختلاف كبير في قيم التخصص الصناعي لشركات العينة نظراً لاختلاف طبيعة وعدد وإيرادات وتعقد عمليات كل قطاع صناعى، يُضاف إلى ذلك اختلاف عدد المشاهدات السنوية في كل قطاع بدرجة كبيرة عن باقي القطاعات.

أما فيما يخص متغير دقة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية (المتغير المنفصل)، فقد أوضحت نتائج الجدول رقم (٥) الخاص بالتكرارات أن عدد المشاهدات التى حصلت علي القيمة ١ تعادل نحو 818 مشاهدة سنوية (بنسبة 73.56%)، بينما حصلت 294

مشاهدة سنوية (بنسبة 26.44%) على القيمة صفر، ويدل ذلك على إرتفاع حالات إصدار رأى غير معدل بشأن دقة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية في عينة الدراسة بنسبة 74%. ويعنى ذلك ارتفاع نسبة حالات القبول والرفض الصحيح مقارنة بحالات القبول والرفض الخاطيء في عينة الدراسة.

#### جدول ٥: تكرارات دقة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية

ACCGC	Freq.	Percent
0	294	26.44
1	818	73.56
Total	1112	100%

المصدر: إعداد الباحث من مخرجات برنامج التشغيل الإحصائي للبيانات

ويوضح الجدول رقم (٦) معاملات ارتباط بيرسون للعلاقة بين متغيرات الدراسة. وتشير بيانات هذا الجدول وجود ارتباط سلبى معنوى بين دقة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية وكل من؛ أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوام المالية السنوية، ودرجة تخصصه الصناعى ، إذ بلغ معامل الارتباط لهذه المتغيرات على التوالي؛  $-0.0042$  و  $-0.0977$ ، وذلك عند مستوى معنوية  $0.05$ . وفيما يتعلق بعلاقة الارتباط بين أتعاب المراجعة (المتغير المستقل) ودرجة التخصص الصناعى لمراقب الحسابات (المتغير المُعدّل)، يتضح من هذا الجدول عدم وجود مشكلة الإرتباط الخطى بين هذين المتغيرين وبعضهما البعض. إذ بلغ معامل الإرتباط بين هذين المتغيرين  $0.3245$ ، وهو أقل من  $0.9$  (Tabachnic and Fidell, 2013).

#### جدول ٦: معاملات ارتباط بيرسون لمتغيرات الدراسة

Variable	ACCGC	SPEC	AUFees	SpecAUFEEES
ACCGC	1.000	-----	-----	----
SPEC	-0.0831	1.000	-----	-----
AUFees	-0.0042	0.1898	1.000	
SpecAUFEEES	-0.0977	0.9698	0.3247	1.000

المصدر: إعداد الباحث من مخرجات برنامج التشغيل الإحصائي للبيانات

## ٨-٢- نتائج اختبار فرضى البحث

## ٨-٢-١- نتائج اختبار فرض البحث الأول (H1)

استهدف هذا الفرض اختبار ما إذا كانت أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية تؤثر معنوياً على دقة حكمه المهني بشأن استمرارية الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية. ولاختبار هذا الفرض إحصائياً تم إعادة صياغته في صورة فرض عدم كما يلي:

H0: لا تؤثر أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية معنوياً على دقة حكمه المهني بشأن استمرارية الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية. وتم اختياره باستخدام نموذج الانحدار اللوجيستي البسيط، وفقاً للمعادلة التالية:

$$ACCGC_{it} = \beta_0 + \beta_1 AUFees_{it} + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

حيث: (ACCGC<sub>it</sub>) دقة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن استمرارية الشركة أ في نهاية الفترة t، و (AUFees<sub>it</sub>) أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الشركة أ في نهاية الفترة t، و ε يشير إلى حد الخطأ العشوائي. وسيتم قبول هذا الفرض بناءً على معنوية المتغير المستقل (AUFees<sub>it</sub>) من عدمه. ويوضح الجدول رقم (٧) نتائج اختبار فرض البحث الأول (H1).

وتشير نتائج هذا الجدول إلى أن القيمة الاحتمالية ل Chi<sup>2</sup> تبلغ 0.0264، ويدل ذلك على معنوية النموذج رقم (١)، ومن ثم صلاحيته لاختبار العلاقة مجال الفرض (H1)، ويؤكد ذلك زيادة قيمة Chi<sup>2</sup> المحسوبة 4.93، عن قيمتها الجدولية 3.84، وذلك عند مستوى معنوية 0.0264، وهو أقل من مستوى المعنوية 0.05. كما تبين نتائج هذا الجدول أن قيمة Pseudo R<sup>2</sup> للنموذج رقم (١) بلغت 0.0048، أي أن أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية تفسر 0.0048 من إجمالي التغييرات في دقة حكمه المهني بشأن الاستمرارية. وتحليل معاملات انحدار النموذج رقم (١) يتبين وجود تأثير إيجابي معنوي لأتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية على دقة حكمه المهني بشأن استمرارية الشركات غير المالية مقداره 0.695، وذلك عند قيمة احتمالية 0.024. وعليه تم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل H1 القائل بأنه " تؤثر أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية معنوياً على دقة حكمه المهني بشأن استمرارية الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية " ومن ثم تم قبول فرض البحث الأول (H1).

وتتسق تلك النتيجة (Jung et al., 2016; He et al., 2020; محمد، ٢٠٢١)، بينما تأتي على النقيض مما توصل إليه البعض الآخر من الدراسات (Defond et al., 2002; Callaghan et al., 2009; Read, 2015; Shan et al., 2019). ويرى الباحث أن هذا التأثير الإيجابي والمعنوي لأتعب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية على دقة حكمه المهني بشأن الاستمرارية يرجع إلى إرتفاع جهد المراجعة المبذول من قبل مراقب الحسابات أن مراقب الحسابات عند إصدار حكمه المهني بشأن الاستمرارية. حيث يقوم مراقب الحسابات بإجراء المزيد من اختبارات المراجعة والتوثيق وجمع أدلة أكثر، من أجل دعم رأيه النهائي، مما ينعكس إيجاباً على دقة حكمه المهني. ومثل هذه الإجراءات الإضافية تؤدي إلى إرتفاع الجهد المبذول في عملية المراجعة، وفي مقابل ذلك الجهد المبذول يطلب مراقب الحسابات أتعب مراجعة مرتفعة مقارنة بما يحصل عليه في الظروف العادية، مما يعكس ارتباط إيجابي بين أتعب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية ورأى مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية ومن ثم دقته حكمه المهني في هذا الشأن، نتيجة لزيادة جهد المراجعة المبذول.

#### ٨-٢-٢- نتائج اختبار فرض البحث الثانى (H2)

استهدف هذا الفرض اختبار ما إذا كان التأثير المعنوي لأتعب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية على دقة حكمه المهني بشأن استمرارية الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية يختلف باختلاف درجة تخصصه الصناعى. ولاختبار هذا الفرض إحصائياً تم إعادة صياغته في صورة فرض عدم كما يلي:

$H_0$ : لا يختلف التأثير المعنوي لأتعب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية على دقة حكمه المهني بشأن استمرارية الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف درجة تخصصه الصناعى.

وتم اختباره باستخدام نموذج الانحدار اللوجيستي المتعدد، وفقاً للمعادلة التالية:

$$ACCGC_{it} = \beta_0 + \beta_1 AUFees_{it} + \beta_2 SPEC_{it} + \beta_3 AUFees * SPEC_{it} + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

حيث: ( $ACCGC_{it}$ ) و ( $AUFees_{it}$ ) كما هو مشار إليهما في النموذج رقم (١). وتشير ( $SPEC_{it}$ ) إلى درجة التخصص الصناعى لمراقب حسابات الشركة  $i$  في نهاية الفترة  $t$ . ويعبر ( $AUFees * SPEC_{it}$ ) عن الأثر التفاعلي لأتعب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية ودرجة تخصصه الصناعى لشركة  $i$  في نهاية الفترة  $t$ . وسيتم قبول هذا الفرض بناءً علي

معنوية المتغير التفاعلي (AUFees\*SPEC<sub>it</sub>) من عدمه. ويوضح الجدول رقم (٧) نتائج اختبار فرض البحث الثانى (H2).

وتشير نتائج الجدول رقم (٧) أن القيمة الاحتمالية ل  $\chi^2$  للنموذج رقم (٢) تبلغ 0.000، وهو ما يشير إلى معنوية النموذج ومن ثم صلاحيته لاختبار العلاقة مجال الفرض (H2)، ويدل ذلك على استمرار معنوية نموذج الانحدار، بعد إدخال درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، كمتغير معدل للعلاقة مجال الفرض (H1)، ويؤكد ذلك زيادة قيمة  $\chi^2$  المحسوبة 24.11، عن قيمتها الجدولية 7.815، وذلك عند مستوى معنوية 0.000، ويدعم ذلك صلاحية النموذج رقم (٢) لاختبار العلاقة مجال الفرض (H2). وتبين النتائج، أيضاً، حدوث تحسناً جوهرياً في المقدرة التفسيرية للنموذج من 0.0048 إلى 0.0433، بعد إدخال رأى درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، كمتغير معدل للعلاقة مجال الفرض (H1). وهو ما يشير إلى قدرة أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية، بجانب درجة تخصصه الصناعي، كمتغير معدل، على تفسير 0.0433، من إجمالي التغييرات التى طرأت في دقة حكمه المهني بشأن استمرارية الشركات غير المالية. ويؤكد ذلك أن درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات تتفاعل مع وتتأثر معنوياً بأتعابه عن مراجعة القوائم المالية السنوية، وبالتالي تؤثر في قوة العلاقة مجال الفرض (H1)، من خلال تحسين المقدرة التفسيرية للنموذج. ويؤيد ذلك اتجاه الباحث لتبنى مدخل المتغيرات المعدلة.

وتحليل معاملات انحدار النموذج رقم (٢) يتبين وجود تأثير إيجابي معنوي للأثر التفاعلي لأتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية ودرجة تخصصه الصناعي على دقة حكمه المهني بشأن استمرارية الشركات غير المالية مقداره 0.457، عند قيمة احتمالية 0.000، ويعنى ذلك أن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية من قبل مراقب حسابات متخصص صناعي، تتحسن دقة حكمه المهني بشأن الاستمرارية؛ بارتفاع اتعابه عن مراجعة تلك القوائم المالية. وعليه تم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل H2 القائل بأنه " يختلف التأثير المعنوي لأتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية على دقة حكمه المهني بشأن استمرارية الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف درجة تخصصه الصناعي. " ومن ثم تم قبول فرض البحث الثانى (H2).

وتتسق تلك النتيجة مع ما توصلت إليه العديد من الدراسات (Arthur et al., 2017; Hapsoro and Suryanto, 2017; Hapsoro and Santoso, 2018) بينما تأتى على

النقيض مما توصل إليه البعض الآخر من الدراسات مثل (Chiang et al., 2015). ويرى الباحث أن هذا التأثير الإيجابي والمعنوي للأثر التفاعلي بين أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية ودرجة تخصصه الصناعي على دقة حكمه المهني بشأن الاستمرارية يرجع إلى التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يزيد من كفاءته عند إصدار حكمه المهني، حيث يكسبه المعرفة والخبرة المهنية والفهم المتعمق لطبيعة صناعة العميل، ومخاطر الأعمال ذات الصلة بمجال المراجعة، وتعزيز شكه المهني، مما يزيد من قدرته على كشف التحريفات الجوهرية، التي تمكنه من إصدار أحكاماً مهنية بشأن الاستمرارية ذات مستوى مرتفع من الدقة. وبالتالي فإنه يعمل على زيادة جهد المراجعة المبذول من أجل تحسين دقة حكمه المهني، مما يشير إلى ارتفاع أتعاب مراقب الحسابات المتخصص صناعياً مقارنة بمراقب الحسابات غير المتخصص صناعياً مما ينعكس إيجاباً على دقة حكمه المهني بشأن الاستمرارية.

ويخلص الباحث من نتائج التحليل الأساسي إلى أن أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية، وتفاعل درجة تخصصه الصناعي مع هذه الأتعاب تؤثران بشكل إيجابي على دقة حكمه المهني بشأن الاستمرارية، مما يدل على أنهما أحد محددات دقة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية في بيئة الممارسة المهنية المصرية.

### ٨-٣- اختبار متانة نتائج التحليل الأساسي Robustness test

من المتعارف عليه علمياً في العلوم الاجتماعية أن الآثار السببية تميل إلى أن تكون احتمالية غير مؤكدة، حيث تتأثر قوة وإتجاه معظم العلاقات السببية بالعديد من العوامل الشرطية، بالإضافة إلى إمكانية تأثر تلك العلاقات محل الدراسة بعدد من العوامل الخارجية التي لم يتم معالجتها في النموذج التجريبي الأساسي، والتي قد تحدث تأثيراً وهمياً على قوة العلاقات محل الدراسة. حيث أن النماذج الاقتصادية والإحصائية ما هي إلا محاكاة بسيطة للواقع، وبالتالي فإنه لا يوجد نموذج موحد صحيح لاختبار علاقة ما، لكن قد تكون بعض هذه النماذج مفيدة إلى حد ما (Neumayer and Plumper, 2017 and Ross, 2019). لذا قام الباحث بإجراء عدد من إختبارات المتانة Robustness Tests للتحقق من مدى ثبات وصلاحيه Validity النتائج التي توصل إليها الباحث عند اختبار فرضى البحث في التحليل الأساسي. وذلك في ضوء مشكلة البحث وأهدافه وفروضه، وفي حدود البيانات المتاحة لدى الباحث، كما يلي:

## ٨-٣-١ - التحليل الإضافي (حالة تحويل المتغيرات المعدلة إلى متغيرات رقابية)

بتحليل بعض الدراسات السابقة ذات الصلة (Chiang et al., 2015; Arthur et al., 2017; Hapsoro and Suryanto, 2017; Hapsoro and Santoso, 2018) توصل الباحث إلى أن هذه الدراسات تبنت مدخل المتغيرات الرقابية بدلاً مدخل المتغيرات المعدلة، الذى تبناه الباحث في التحليل الأساسي، لمعالجة الأثر التفاعلي بين أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية ودرجة تخصصه الصناعي، والتحقق مدى قدرتها في التأثير على قوة و/أو إتجاه العلاقة محل الدراسة بالتحليل الأساسي. ومن أجل تحديد مدى أفضلية اتباع أى المدخلين الرقابي والمعدل لمعالجة درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات في سياق العلاقة محل الدراسة، قام الباحث بإعادة اختبار فرض البحث الثاني (H2)، بالاعتماد على المدخل الرقابي، ومن ثم إعادة تشغيل نموذج الانحدار رقم (٢)، مع استبدال فرض البحث (H2) محل الدراسة بالسؤال التالي:

س١: هل تؤثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات معنوياً علي دقة حكمه المهني بشأن الاستمرارية، في سياق العلاقة التأثيرية بين أتعابه عن مراجعة القوائم المالية السنوية ودقة حكمه المهني بشأن الاستمرارية؟

وللإجابة على هذا السؤال، تم إعادة صياغة نموذج الانحدار رقم (٢) على النحو التالي:

$$ACCGC_{it} = \beta_0 + \beta_1 AUFees_{it} + \beta_2 SPEC_{it} + \varepsilon_{it} \quad (3)$$

حيث:  $(ACCGC_{it})$  و  $(AUFees_{it})$  و  $(SPEC_{it})$  كما هو مشار إليها في النموذجين رقم (١) و(٢).

ويوضح الجدول رقم (٧) نتائج اختبار نموذج الانحدار رقم (٣). وتشير نتائج هذا الجدول إلى استمرار معنوية النماذج في كلا المدخلين. ولكن مع وجود اختلاف في مستوى المعنوية بين المدخلين، سواء علي مستوى معنوية النماذج أو علي مستوى معنوية المتغيرات. حيث أظهرت النتائج أن نموذج الانحدار رقم (٢) المستخدم في ظل المدخل المعدل ذات معنوية أكثر مقارنة بمعنوية نظيره رقم (٣) المستخدم في ظل المدخل الرقابي. كما تشير النتائج إلى حدوث إرتفاع طفيف في معنوية متغير درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات كمتغير رقابي مقارنة بمعنوية نفس المتغير كمتغير معدل من 0.001 إلى 0.000.

كما تبين النتائج، أيضاً، ارتفاع المقدرة التفسيرية بدلالة معامل التحديد  $Pseudo R^2$  في نموذج المدخل المعدل رقم (٢) عنه في نموذج المدخل الرقابي (٣). حيث بلغ معامل التحديد  $R^2$   $Pseudo$  لنموذج رقم (٢) في ظل المدخل المعدل  $0.0433$ ، بينما بلغ نظيره في المدخل الرقابي لنفس النموذج  $0.0211$ . ويعنى ذلك أن متغيرات نموذج المدخل المعدل لديها القدرة على تفسير نسبة أكبر من إجمالي التغييرات في دقة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، مقارنة بنظيرتها في المدخل الرقابي. كما يتضح من هذا الجدول، أيضاً، وجود تأثير إيجابي غير معنوي لأتباع مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية على دقة حكمه المهني بشأن الاستمرارية، في ظل المدخل الرقابي مقارنة بتأثيره الإيجابي المعنوي في ظل المدخل المعدل.

وفي ضوء ما سبق يخلص الباحث إلى وجود تأثير إيجابي معنوي لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات في سياق العلاقة التأثيرية بين أتباعه عن مراجعة القوائم المالية السنوية ودقة حكمه المهني بشأن الاستمرارية، في كلا المدخلين المعدل والرقابي، مع وجود أفضلية للمدخل المعدل من حيث المقدرة التفسيرية ومعنوية المتغيرات، لذا تمت الإجابة على السؤال الأول (س ١) القائل بأن "س ١: هل تؤثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات معنوياً علي دقة حكمه المهني بشأن الاستمرارية، في سياق العلاقة التأثيرية بين أتباعه عن مراجعة القوائم المالية السنوية ودقة حكمه المهني بشأن الاستمرارية؟" ب "نعم".

### ٨-٣-٢- تحليل الحساسية Sensitivity Analysis

وفقاً لدراسة عطية (٢٠٢١) يسمح تحليل الحساسية بالتحقق من مدى تأثير اختلاف طرق قياس المتغيرين الرئيسيين (المستقل والتابع)، كل على حده، أو معاً، على متانة نتائج التحليل الأساسي، وتحديد ما إذا كانت طرق قياس المتغيرات الرئيسية المستخدمة في التحليل الأساسي هي الأفضل لاختبار العلاقات محل الدراسة في بيئة الممارسة المهنية المصرية، وذلك من خلال إجراء مقارنة بين نتائج التحليل الأساسي ونتائج تحليل الحساسية. وعليه تم إعادة تشغيل النماذج المستخدمة في التحليل الأساسي لاختبار فرضي البحث H1 و H2، في ظل استخدام طرق قياس بديلة للمتغيرين الرئيسيين (المستقل، التابع)، مع ثبات كافة الافتراضات الأخرى التي تبناها الباحث عند بناء النماذج الأساسية.

**وتحقيقاً لذلك**، تم استخدام نموذج التنبؤ (Zmijewski (1984) للتنبؤ بالشركات المتعثرة بدلاً من نموذج التنبؤ Altman Z المعدل (1983) وذلك قياساً علي (رجب، ٢٠١٧)، لقياس المتغير التابع دقة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية. كما تم الاعتماد على (Lin) أتباع



مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية، بدلاً (Log) وذلك لقياس المتغير المستقل. ويظهر الجدول رقم (٧) نتائج إعادة تشغيل نموذجى الانحدار رقم (١)، ورقم (٢) لإختبار فرضي البحث H1 و H2 في ظل القياسات البديلة. وتشير نتائج هذا الجدول إلى عدم معنوية نموذجى الإنحدار رقم (١)، ورقم (٢) في ظل القياسات البديلة، ومن ثم فإن هذين النموذجين غير صالحين لإختبار العلاقات مجال فرضي البحث H1 و H2. وتؤكد هذه النتيجة أفضلية القياسات المستخدمة في قياس المتغيرين التابع والمستقل في ظل التحليل الأساسي لإختبار العلاقات محل الدراسة في بيئة الممارسة المهنية المصرية.

جدول ٧: نتائج اختبار فرضي وأسئلة البحث

Model	Model (1) without Moderator *		Model (2) with Moderator *		Model (3) with Control *		Sensitivity Analysis *			
	$\beta$	Sig	$\beta$	Sig	B	Sig	H1 (Model 1)		H2 (Model 2)	
							$\beta$	Sig	$\beta$	Sig
AUFees	0.695	0.024	1.033	0.739	0.806	0.211	0.198	0.412	-0.437	0.344
SPCE	_____	_____	10.761	0.103	0.324	0.000	----	----	-0.622	0.571
AUFees*SPCE	_____	_____	0.4577	0.013	----	----	----	----	0.003	0.159
Log Likelihood	-509.14543		-499.55839		-497.82167		-374.06553		-372.21398	
LR Chi <sup>2</sup>	4.93		24.11		22.55		0.67		2.51	
Prob >Chi <sup>2</sup>	0.0264		0.000		0.001		0.4122		0.4741	
Pseudo R <sup>2</sup>	0.0048		0.0433		0.0221		----		----	
Hypothesis	H <sub>1</sub> : Accepted		H <sub>1</sub> : Accepted		س:١ نعم		No Sig النموذج غير صالح لإختبار العلاقة مجال الفرض H1		No Sig النموذج غير صالح لإختبار العلاقة مجال الفرض H2	
*تم اجراء جميع الاختبارات والتحليلات عند مستوى معنوية ٥% ودرجة ثقة ٩٥%										

المصدر: إعداد الباحث من مخرجات برنامج التشغيل الاحصائي للبيانات

#### ٨-٤ - النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة

فيما يتعلق بنتائج البحث في شقه النظرى فقد خلص الباحث إلى إمكانية تعريف دقة الحكم المهني لمراقب الحسابات بصفة عامة بأنه " حكم مراقب الحسابات على مدي عدم التأكد المتعلق بالأحداث والظروف المستقبلية، التي قد تؤدي مجتمعة أو منفردة، لوجود شك جوهرى في قدرة المنشأة علي الاستمرار، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وحكمه علي مدي جوهرية تلك الأحداث وفقاً لكل من احتمالية حدوثها ومدي تأثيرها تأثيرها على استمرارية المنشأة في ظل عدم التأكد والمخاطر الكامنة، لإتخاذ قرار بشأن مدى ملاءمة إفصاح الإدارة عنها لتكوين رأى فنى سليم بما يتماشى مع الظروف المحيطة بعملية المراجعة".

كما خلص الباحث إلى تعريف دقة حكم مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية بأنه "مدى قدرة مراقب الحسابات علي إبداء رأى فنى سليم **بمجال الحكم المهني** بشأن استمرارية المنشأة بما يتماشى مع الأحداث والحقائق والظروف المحيطة، وذلك في سياق عملية المراجعة التقليدية، في ضوء خبرته ومعرفته وبذله للعناية المهنية الكافية، وذلك وفقاً للمعايير المهنية والأخلاقية والسلوكية ذات الصلة". كما خلص الباحث إلى أفضلية قياس دقة الحكم المهني لمراقب الحسابات باستخدام مقياس مدى اتفاق الرأى في تقرير المراجعة مع معايير محددة للقياس مثل نماذج التنبؤ بالتعثر المالي مقارنة بالمقاييس الكمية والنوعية الأخرى المستخدمة في الأدب المحاسبي لقياس دقة الحكم المهني لمراقب الحسابات. وأخيراً خلص الباحث في شفه النظرى بأن كل من أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية ودرجة تخصصه الصناعي تؤثر بطريقة ما في دقة حكمه المهني بشأن الاستمرارية.

**أما فيما يتعلق بالنتائج التي توصلت إليها الدراسة التطبيقية،** فقد خلص الباحث إلى وجود تأثير إيجابي معنوى لأتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية على دقة حكمه المهني بشأن استمرارية الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية. كما أظهرت نتائج الدراسة التطبيقية وجود تأثير إيجابي معنوى لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، كمتغير معدل، على العلاقة بين أتعابه عن مراجعة القوائم المالية السنوية ودقة حكمه المهني بشأن استمرارية الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، وذلك في ظل التحليل الأساسي. كما أظهرت نتائج التحليل الإضافي وجود تأثير إيجابي معنوى لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، كمتغير رقابي، على دقة حكمه المهني بشأن استمرارية الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية. مع وجود أفضلية للمدخل المعدل من حيث القدرة التفسيرية للنموذج ومعنوية متغيرات النموذج. كما أكدت نتائج تحليل الحساسية على أفضلية القياسات المستخدمة في قياس المتغيرين التابع والمستقل في ظل التحليل الأساسي، مقارنة بالقياسات البديلة المستخدمة في ظل تحليل الحساسية لإختبار العلاقات محل الدراسة في بيئة الممارسة المهنية المصرية.

وفي ضوء ما سبق وفي ظل أهمية رأى مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، **يوصي الباحث** بضرورة قيام الجهات المصرية القائمة علي إصدار معايير المراجعة بضرورة تعديل معايير المراجعة المصرية بما يتماشى مع معايير المراجعة الدولية، خاصة ذات الصلة برأى مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، وذلك أجل تحسين محتوى تقرير مراقب الحسابات. كما يوصي الباحث بضرورة تطوير المقررات المحاسبية في أقسام المحاسبة بالجامعات المصرية، لكي تتضمن محددات الأحكام

المهنية لمراقب الحسابات. وأخيراً يجب على هيئة الرقابة المالية والبورصة المصرية إنشاء قاعدة بيانات مركزية يتم تحديثها باستمرار تحتوى على معلومات بشأن أتعاب مراقبي الحسابات المسجلين لدى الهيئة وحصتهم السوقية في سوق المراجعة المصرية. كما يوصى الباحث بضرورة عقد دورات تدريبية لمناقشة التعديلات الجديدة التي طرأت على معايير المراجعة الدولية خاصة ذات الصلة بشكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات من أجل توعية مراقبي الحسابات وأصحاب المصلحة بمدى أهمية هذه المعلومات في تقرير مراقب الحسابات بطريقة ملائمة.

وبناءً على ما توصل إليه البحث بشقيه النظرى والعملى وفى حدود مشكلة البحث وأهدافه وحدوده، يرى الباحث أهمية توجه البحث المحاسبي في مصر مستقبلاً نحو المجالات الآتية؛ أثر خطر النقص على العلاقة بين أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية ودقة حكمه المهني بشأن استمرارية الشركات- دراسة تطبيقية علي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. أثر الشك المهني لمراقب الحسابات على دقة حكمه المهني بشأن الاستمرارية- دراسة تجريبية. أثر الخصائص التشغيلية للشركات على العلاقة بين أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية ودقة حكمه المهني بشأن استمرارية الشركات متوسطة وصغيرة الحجم- دراسة تجريبية. أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات علي دقة حكمه المهني بشأن الأهمية النسبية- دراسة تجريبية. وأخيراً محددات دقة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية في ظل مدخل المراجعة المستمرة-دراسة تجريبية.

## المراجع

### أولاً: المراجع باللغة العربية

الجبلي، وليد سمير عبدالعزيز. ٢٠٢٠. أثر استخدام الإنحدار اللوجستي كأحد أساليب التنقيب فى البيانات (Data Mining) فى دعم الرأى المهني لمراجعي الحسابات - دراسة تطبيقية. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ٤(٢): ١٧٢-٢٣٢.

السيد، محمود محمد. ٢٠١٨. أثر درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات على جودة أحكامه المهنية بشأن الإستمرارية وأمور المراجعة الأساسية والمعلومات الأخرى في تقريره غير المعدل الجديد - دراسة تجريبية. رسالة دكتوراة غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة جامعة الاسكندرية.

الصيرفي، أسماء أحمد. ٢٠١٧. أثر الخصائص التشغيلية للشركات كمتغيرات معدلة للعلاقة بين التخصص الصناعي لمنشأة مراقب الحسابات وتكلفة الاقتراض - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *مجلة البحوث المحاسبية*، كلية التجارة، جامعة طنطا، ٢: ١-٣٧.

بخيت، محمد نظمي عبدالنبي. ٢٠٠٤. قياس وتفسير البعد المعرفي للمراجع لزيادة كفاءة عملية المراجعة-نموذج مقترح. رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

خليل، هبة الله محمود. ٢٠١٧. أثر إلتزام مراقب الحسابات بمتطلبات توثيق المراجعة على سلامة أحكامه المهنية وحكم فاحص الرقابة على جودة التكليف - دراسة تجريبية. رسالة دكتوراة غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة جامعة الاسكندرية.

رجب، نشوى شاكرعلى . ٢٠١٧. أثر التعثر المالى على العلاقة بين التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية وعائد السهم من منظور محاسبي - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *مجلة الفكر المحاسبي*، جامعة عين شمس-كلية التجارة، ٢٢(٢): ٩٤٢-٩٨١.

زيتون، محمد خميس خطاب. ٢٠١٦. محددات العلاقة بين مستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني وسلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية- دراسة تجريبية. رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة دمنهور.

شحاته، شحاته السيد. ٢٠١٥. أثر خبرة مراقب الحسابات وحجم منشأته علي جودة المراجعة الخارجية- دراسة تجريبية. *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، ٥٢(٢): ١-٣٢.

صالح، أميرة عارف مصطفى. ٢٠١٥. التخصص الصناعي للمراجع: إطار مفاهيمي ومنهج إجرائي. *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*. كلية التجارة بالاسماعيلية، جامعة قناة السويس، ٦: ١٣٥-١٥٦.

عباس، حجازى عبدالجواد مراد. ٢٠٢٠. أثر محددات الأداء المهني لمراقب الحسابات علي تحسين جودة أحكامه المهنية في تقريره المعدل الخاص بحالات التحفظ وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم ٧٠٥. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنى سويف.

عطية، سارة حمدى. ٢٠٢١. أثر تبني معايير التقرير المالى الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقياس التصنيف الائتماني للشركات- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة دمنهور - كلية التجارة.

على، عبدالوهاب نصر. ٢٠١٨. أصول المراجعة الخارجية. الدار الجامعية، الإسكندرية.

على، نهى محمد زكى. ٢٠٢٠. أثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة إرتباطه بعمله على جودة حكمه المهني بشأن الإستمرارية- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية*، كلية التجارة جامعة الاسكندرية، ٢(٤): ٣٦١-٤٤٧.

محمد، عبدالله حسين يونس. ٢٠٢١. أثر أتعاب المراجعة والثقة الإدارية المفترضة على دقة رأى مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية دليل من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *مجلة الفكر المحاسبى*، ٢٥(١): ٤٦٧-٥٤٧.

منصور، محمد السيد. ٢٠١٨. أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم منشأته على فترة إصدار تقرير المراجعة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *مجلة الفكر المحاسبى*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٢(٢): ٩٨٤-١٠٣٩.

يوسف، حنان محمد إسماعيل. ٢٠٢١. الحالة المالية لعميل المراجعة كمحدد للعلاقة بين القدرة الإدارية للمدير التنفيذي وأتعاب المراجعة: دليل من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية*، كلية التجارة، جامعة دمياط، ٢ (١) ج ٢: ٨٣١ - ٨٩٢.

### ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

Achyarysah, P. 2016. The analysis of the influence of financial distress, debt default, company size, and leverage on going concern opinion. *International Journal of Accounting Behavior Review*, 14(9): 6767-6782.

Arthur, N.; M. Endrawes and S., Ho. 2017. Impact of partner change on audit quality: An analysis of partner and firm specialization effects. *Australian Accounting Review*, 27( 4): 368-381.

- Audoussset-Coulier, S.; A., Jeny and L., Jiang. 2016. The Validity of Auditor industry specialization on industry specialization measures. *Journal of Practice and Theory*, 35(1): 139-161.
- Australian Auditing and Assurance Standards Board (AUASB). 2015. **Going Concern**. Auditing Standard (ASA) 570. revised. Australian: AUASB Available at: <https://www.auasb.gov.au>
- Badawy, H. A. E. 2021. Current Year Audit Opinion and Next Year Audit Fees: Does Family Ownership Matter? *Scientific Journal for Financial and Commercial Studies and Researches (SJFCSR)*2 (1) Part1:643- 683.
- Badertscher, B.; B., Jorgensen; S., Katz and W., Kinney. 2013. Litigation risk and audit pricing: The role of public equity. *working paper, University of Notre Dame, University of Colorado Boulder, Columbia University, and University of Texas at Austin*.
- Basioudis, I. G.; E., Papakonstantinou and M. A., Geiger. 2008. Audit fees, non-audit fees and auditor going-concern reporting decisions in the United Kingdom. *Abacus* 44(3): 284-309.
- Bell, T.B.; M., Causholli and W. R., Knechel. 2015. Audit firm tenure, non-audit services, and internal assessments of audit quality. *Journal of Accounting Research*, 53 (3): 461-509
- Bentley, K.; T., Omer and N., Sharp. 2013. Business Strategy, Financial Reporting Irregularities, and Audit Effort. *Contemporary Accounting Research*, 30 (2): 780-817.
- Berglund, N. R.; J. D., Eshleman and P., Guo. 2018. Auditor Size and Going Concern Reporting. Auditing: *Journal of Practice and Theory*, 37(2): 1-25.

- Bierstaker, J. and F., DeZoort. 2019. The effects of problem severity and recovery strategy on managers' going concern judgments and decisions. *Journal of Accounting and Public Policy*, 38 (5):1-12.
- Blay, A. D. and M. A., Geiger. 2013. Auditor Fees and Auditor Independence: Evidence from Going Concern Reporting Decisions. *Contemporary Accounting Research*, 30 (2): 579-606.
- Brunell.S., R.; C., Castrello; C., Catino and A. Gosi. 2016. Going concern opinion compulsoriness: does it really enhance report value relevance? Evidence from Italy. *Working paper. University of Rome. Italy*.
- Brunelli, S. 2018. Chapter2: Audit Reporting for Going Concern Uncertainty. *Springer Briefs in Accounting*: 27:79. [https://doi.org/10.1007/978-3-319-73046-2\\_2](https://doi.org/10.1007/978-3-319-73046-2_2)
- Budisantoso, T.; B., Rahmawati and A. N. Probohudono. 2017. Audit Opinion Accuracy, Corporate Governance and Downward Auditor Switching: A Study of Association of Southeast Asian Nations Economics Community. *International Journal of Economics and Financial*, 7(5): 530-540.
- Callaghan, J.; M., Parkash and R., Singhal. 2009. Going-concern audit opinions and the provision of non audit services: Implications for auditor independence of bankrupt firms. Auditing: *Journal of Practice and Theory*, 28 (1):153-169.
- Carson, E. R.; N.L., Fargher; M. A., Geiger; C. S., Lennox; K., Raghunand and M., Willekens. 2013. Audit reporting for going-concern uncertainty: A research synthesis. Auditing: *Journal of Practice and Theory*, 32(1): 353-384.
- Chen, F.; S., Peng; S., Xue ; Z., Yang and F., Ye .2016a. Do audit clients successfully engage in opinion shopping? Partner-level evidence.- *Journal of Accounting Research*, 54(1): 79-112.

- Chen, P. F.; S., He; Z., Ma and D., Stice. 2016b. The information role of audit opinions in debt contracting. *Journal of Accounting and Economics*, 61 (1): 121-144.
- Chen, Y.; J. D., Eshleman and J. S., Soileau. 2017. Business strategy and auditor reporting. *Journal of Practice and Theory*, 36 (2): 63-86.
- Chiang, T.; S., Lin and L., He. 2015. Implications of Auditor Characteristics and Directors' and Officers Liability Insurance for Going- Concern Audit Opinion: Evidence from Taiwan. *International Business Research*, 8 (5): 130-145.
- Defond, I.; K., Raghunandan and R., Subramanyam. 2002. Do non-audit services impair auditor independence? Evidence from going-concern audit opinions. *Journal of Accounting Research*, 40(4): 1247-1274.
- Egmond, M. 2014. **The relationship between audit quality and audit fees**. Available at: <https://scripties.uba.uva.nl/document/596236>.
- Gao, P. and G., Zhang. 2019. Auditing Standards, Professional Judgement, and Audit Quality. *The Accounting Review*, Available at: <https://doi.org/10.2308/accr-52389>
- Garcia, B. J. and B. J. M., Argils. 2018. Audit Partner Industry Specialization and Audit Quality: Evidence from Spain. *International Journal of Auditing*, 22(1): 98-108.
- Gul, F. A.; S. Y. K., Fung and B., Jaggi. 2009. Earnings quality: some evidence on the role of auditor tenure and auditors' industry expertise. *Journal of Accounting and Economics*, 47(3): 265-287.
- Hapsoro, D. and R., Santoso. 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*, 8 (1): 143-152.



- Hapsoro, D. and T. Suryanto. 2017. Consequences of Going Concern Opinion for Financial Reports of Business Firms and Capital Markets with Auditor Reputation as a Moderation Variable: An Experimental Study. *European Research Studies Journal*, 2 (2A): 197-223.
- Hardies, K.; M. L., Vandenhoute and D., Breesch. 2018. An Analysis of Auditors' Going-Concern Reporting Accuracy in Private Firms. *Accounting Horizons*. 32(4): 117-132.
- Havasi, R., and R. Darabi. 2016. The Effect of Auditor's Industry Specialization on Quality of Financial Reporting of the Listed Companies in Tehran Stock Exchange. *Asian Social Science*, 12 (8): 92-103.
- He, X., D., Xie; Z., Hu; X.; Bao and L., Li. 2020. Impact of managerial overconfidence on abnormal audit fee: From the perspective of balance mechanism of shareholders. Available at: <https://europepmc.org/backend/ptpmcrender.fcgi?accid=PMC7482931&blo-btype=pdf>
- Hribar, P. and H., Yang. 2016. CEO overconfidence and management forecasting. *Contemporary Accounting Research Forthcoming*, 33 (1): 204-227.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2015. *Going Concern*. International Standard on Auditing (ISA) 570. revised. New York, NY: IAASB Available at: [www.ifac.org](http://www.ifac.org)
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2015. *Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of An Audit in Accordance with International Standards on Auditing*. International Standard on Auditing (ISA) 200. revised. New York, NY: IAASB Available at: [www.ifac.org](http://www.ifac.org)

- Jackson, A. B.; M., Moldrich and P., Roebuck. 2008. Mandatory audit firm rotation and audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 23 (5): 420 – 437
- Junaidi, J.; J., Hartono; E., Suwardi; S., Miharjo and B., Hartadi. 2016. Does auditor rotation increase auditor independence? .*International Journal of Business*, 18 (3):1315–336.
- Jung S.; B., Kim and J., Chung. 2016. The Association between Abnormal Audit Fees and Audit Quality after IFRS Adoption: Evidence from Korea. *International Journal of Accounting and Information Management*, 24 (3): 252–271.
- Karami, J.; T., Karimiyan and S., Salati. 2017. Auditor tenure, auditor industry expertise, and audit report lag: Evidence of Iran. *Iranian Journal of Management Studies*, 10 (3): 641–666.
- Kato, R.; H., Semba and A., Frendy. 2016. Influence of the audit market shift from big 4 to big 3 on audit firms` industry specialization and audit quality: Evidence from Japan. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 20 (3): 62–83.
- Khan, A. and D. Hossain and J., Siddiqui. 2011. Corporate ownership concentration and audit fees: The case of an emerging economy. *Advances in Accounting*, 27: 125–131.
- KPMG .2014. *Elevating Professional Judgment in Auditing and Accounting*: The KPMG Professional Judgment Framework , available at : [www.kpmg.com](http://www.kpmg.com)
- Mala, R. and P., Chand. 2015. Judgment and Decision-Making Research in Auditing and Accounting: Future Research Implications of Person, Task, and Environment Perspective. *Accounting Perspectives*, 14 (1): 1–50

- Montenegro, T. M., and F. A. Brás. 2018. Review of the Concept and Measures of Audit Quality in Three Decades of Research. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 14 (2-3): 183-253.
- Narayanaswamy, R., and K. Raghunandan. 2019. The Effect of Mandatory Audit Firm Rotation on Audit Quality, Audit Fee and Audit Market Concentration: Evidence From India. *Working Paper*. Available at: [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).
- Neumayer, E. and T. Pluemper. 2017. Robustness Tests for Quantitative Research. *Working Paper*. Available at: <http://www.polsci.org/robustness-.pdf>
- Omidfar, M. and M., Moradi. 2015. The effect of industry specialization on auditor's opinion in Iran. *Journal of Social Sciences*, 6 (1): 399-409.
- Osman, H., R., Abdul Latiff and T., San, T .2016. The Issuance of Going Concern Opinion Process in Companies that hire Specializes Auditors. *8th International Management and Accounting Conference (IMAC8)*, available at: [www.academia.edu](http://www.academia.edu).
- Paredes, A. and C. Wheatley. 2019. The Effect of Changing Fiscal Year-Ends on Audit Fees and Audit Quality. *Journal of Financial Economic Policy*, 12 (3): 365-382.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2015. *AS 2415: Consideration of an Entity's Ability to Continue as a Going Concern*. Available at [www.pcaobus.org](http://www.pcaobus.org).
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB).2015. *Concept Release on Audit Quality Indicators*. Available at [www.pcaobus.org](http://www.pcaobus.org).

- Nurbaiti, A. and N. P. A. I., Permatasari. 2019. The effect of audit tenure, disclosure, financial distress, and previous year's audit opinion on acceptance of going concern audit opinion" *HOLISTICA . Journal of Business and Public Administration*, 10 (3): 37-52.
- Read W. J. and A., Yezegel. 2016. Auditor tenure and going concern opinions for bankrupt clients: additional evidence. *Journal of Practice and Theory*. 35 (1):163-179.
- Read, W. J. 2015. Auditor Fees and Going-Concern Reporting Decisions on Bankrupt Companies: Additional Evidence. *Auditing American Accounting Association*, 9 (1): 13-27.
- Sarwoko, I. and S., Agoes. 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.
- Semba, H. D. 2016. The regulator's view of audit quality: A focus on IAASB's proposed framework from the perspective of institutional theory. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 20(3): 37-48.
- Shan, Y.; I., Troshani and A., Tarca, A. 2019. Managerial Ownership, Audit Firm Size, and Audit Fees: Australian Evidence. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 35: 18-36.
- Simamora, R. A., and H. Hendarjatno. 2019. The effects of audit client tenure, audit lag, opinion shopping, liquidity ratio, and leverage to the going concern audit opinion. *Asian Journal of Accounting Research*, 4 (1): 145-156.
- Tahinakis, P. and M., Samarinas. 2016. The incremental information content of audit opinion. *Journal of Applied Accounting Research*, 17 (2): 139-169.