

أثر التحالفات الإستراتيجية والتخصص الصناعي على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية بالتطبيق على الشركات المساهمة في البورصة المصرية

د. خالد محمد محمد الجندى *

(*) د. خالد محمد محمد الجندى : مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة - جامعة المنوفية وتتمثل الاهتمامات البحثية في المحاسبة المالية والمراجعة .

Email : rgendy76@yahoo.com

المخلص :

استهدف البحث دراسة أثر التحالفات الإستراتيجية والتخصص الصناعي على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية، ولتحقيق أهداف البحث أخذت عينة من شركات المساهمة المدرجة في مؤشر السوق المصري (EGX100) موزعة على عدد من القطاعات الإقتصادية المختلفة، ولقد توصل 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 استراتيجية 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 حيث أنه كلما إرتبطت الشركة بمراقب حسابات متخصص صناعياً في نشاط الشركة كلما تحسن جودة حكمه المهني بشأن الإستمرارية، ووجود تأثير ذو دلالة إحصائية للتحالفات الإستراتيجية والتخصص الصناعي على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية حيث أنه كلما إرتبطت الشركة بمراقب حسابات متخصص صناعياً في نشاط الشركة وله تحالفات استراتيجية مع مكاتب المراجعة الكبرى أدى ذلك إلى تحسين جودة حكمه المهني بشأن الإستمرارية، ويوصي البحث بضرورة مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بواسطة مراقب حسابات متخصص صناعياً في نشاط الشركة وله تحالفات استراتيجية مع مكاتب المراجعة لما لهم من تأثير كبير على جودة حكمه المهني بشأن الإستمرارية وبالتالي زيادة جودة عملية المراجعة وزيادة جودة التقارير المالية .

الكلمات المفتاحية : التحالفات الإستراتيجية - التخصص الصناعي - استمرارية الشركة

Abstract:

The objective of this research is to determine the impact of strategic alliances and industrial specialization on auditor's professional judgment quality regarding going concern. To achieve this objective, a sample of joint stock companies from different economic sectors listed in the Egyptian exchange market (EGX100) index was selected. The findings indicated that: (1) there is a statistically significant impact of the strategic alliances on auditor's professional judgment quality regarding going concern, the company is associated with an auditor who has strategic alliances with major auditing firms which leads to improve the quality of his professional judgment regarding going concern, (2) there is a statistically significant effect of industrial specialization on auditor's professional judgment quality regarding going concern, the more the company is associated with an auditor who is industrially specialized in the company's activity, the better it will improve the quality of his professional judgment regarding going concern,(3) there is a statistically significant effect of strategic alliances and industrial specialization on auditor's professional judgment quality regarding going concern, the company is associated with an auditor who is industrially specialized in the company's activity and has strategic alliances with major auditing offices, this leads to improve the quality of his professional judgment regarding going concern. The recommendation of this research indicated that the necessity of auditing the financial statements of companies listed on the Egyptian stock exchange market by an industrially specialized auditor in the company's activity who has strategic alliances with audit offices will improve the quality of his professional judgment regarding going concern and hence will increase the quality of financial reports.

Keywords: Strategic Alliances - Industrial Specialization - Going Concern.

أولاً: مقدمة ومشكلة البحث :

أدت الانهيارات المالية التي تعرضت لها بعض الشركات الأمريكية ذات الثقل الاقتصادي الكبير مثل شركة Enron وشركة World Com وشركة Global Crossing وشركة General Motors والتي عكست إنعدام الشفافية والتلاعب بمعلومات التقارير المالية، إلى إحداث فجوة الثقة والمصداقية في التقارير المالية بشكل عام. حيث أظهرت التقارير المالية لتلك الشركات أداءً مالياً جيداً، ولم تحتوي على أي تحفظات بوجود شكوك تحيط بقدرة المنشأة على الاستمرار، كما لم توفر هذه التقارير أي تحذيرات مبكرة لتعرض تلك الشركات لمشاكل مالية قد تؤدي بها إلى الإفلاس وبالرغم من ذلك تعرضت للفشل المالي. هذا الأمر يعكس ضعف وقصور الأداء الذي قام به مراقبي الحسابات في تلك الفترة والتأثير السلبي على جودة عملية المراجعة مما يشير ضمناً إلى انخفاض جودة الأحكام المهنية التي أصدرها مراقب الحسابات عند القيام بعملية المراجعة. بالإضافة إلى إثارة تساؤلات حول مدى مسؤولية مراقب الحسابات عن حدوث مثل هذه الإنهيارات حيث لم يشر مراقبي الحسابات في تقارير مراجعتهم بوجود شكوك جوهرية قد تؤدي إلى عدم قدرة الشركة على الاستمرار بالرغم من إيضاح مسؤولية مراقبي الحسابات نحو تقييمهم لمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لفرض الإستمرارية فضلاً عن تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار في مزاولة النشاط وفقاً لمعايير المراجعة المختصة (الجندي، ٢٠٢١؛ منسي، ٢٠١٩ ; Maffei,et al., 2020; Bava, et al., 2019).

وللتغلب على تلك الإنتقادات فإن نجاح عملية المراجعة التي يقوم بها مراقب الحسابات وتقديمه لتقرير يعبر فيه عن رأيه المهني الإنتقادي المحايد حول مدى صدق وعدالة عرض القوائم المالية يتوقف على مجموعة من الأحكام المهنية المتتابعة التي يستند إليها في اتخاذ قراراته بداية من قبول التكاليف ومروراً بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وحتى إصدار تقرير المراجعة متضمناً الرأي المهني المحايد لمراقب الحسابات وذلك باعتبار أن الأحكام المهنية تمثل القاعدة التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قراراته، الأمر الذي يدعو مراقب الحسابات الوصول إلى أعلى مستوى لجودة حكمه المهني من خلال الإلتزام بالإرشادات والتوجيهات التي تتطلبها معايير المراجعة لترشيد وتقنين هذه الأحكام، والتي تمثل جوهر عملية المراجعة لأنها تؤثر بدرجة كبيرة في جودة عملية المراجعة، ومن أهم مجالات الأحكام المهنية لمراقب الحسابات التي لاقت اهتماماً من واضعي المعايير الأمريكية والدولية والمحلية للوفاء بمتطلبات مستخدمي تقرير مراقب الحسابات ما يتعلق

بمسئولية مراقب الحسابات بشأن استمرارية منشأة عميل المراجعة (Dong, et al., 2015;) (Bierstaker, et al., 2019)

وقد اهتمت المنظمات المهنية بتطوير معايير المراجعة ومن أهمها معيار المراجعة الدولي ISA 570 والمعدل في ٢٠١٥ بعنوان الإستمرارية خاصة في أعقاب الأزمة العالمية وما صاحبها من إفلاس العديد من الشركات نتيجة لزيادة الأراء السلبية بشأن الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات فيما يتعلق بمسئوليتهم عن الإستمرارية (علي، ٢٠٢٠؛ عبدالعال، ٢٠٢١)، حيث أشار معيار الاستمرارية الدولي ISA 570 المعدل لسنة ٢٠١٥ إلى ضرورة أن يحوي تقرير مراقب الحسابات على ما يؤكد افتراض استمرارية الشركة من خلال إضافة فقرة توضيحية جديدة في تقريره تصف مسئولية إدارة الشركة عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار ومسئولية مراقب الحسابات عن مدى سلامة تطبيق الإدارة للإستمرارية عند إعدادها للقوائم المالية من خلال إرسال إشارات تحذيرية مباشرة وواضحة لأصحاب المصلحة خاصة المستثمرين والمقرضين والموردين بشكل أفضل عن استمرارية الشركة بغرض زيادة مستوى الشفافية والإفصاح وتخفيض فجوة التوقعات مما يضيف الكثير من الثقة والمصداقية على تقرير مراقب الحسابات، خاصة في ظل ارتفاع مستوى شكوك مستخدمي التقارير المالية في قدرة المنشأة على الاستمرار (عبدالرحيم، ٢٠٢٠ ; Strickett, et al., 2021).

وتتبع أهمية رأي مراقب الحسابات عن مدى قدرة الشركة على الاستمرار من نظرة المستثمرين لهذا الرأي كمعلومة مفيدة ومؤثرة في تسعير الأسهم، حيث أن أسعار الأسهم تنخفض بعد إصدار تقرير مراقب الحسابات المشار فيه بوجود شكوك جوهرية قد تؤدي إلى عدم قدرة الشركة على الاستمرار، كما أن هذا الرأي هام أيضاً بالنسبة للمقرضين والدائنين حيث أن إصدار مراقب الحسابات لتقرير يشير فيه بوجود شكوك جوهرية بشأن استمرارية الشركة يؤثر بالسلب على التصنيف الائتماني للشركة من قبل وكالات التصنيف الائتماني (Feldmann, et al., 2013)، لذلك يجب على مراقب الحسابات الحرص دائماً على سلامة رأيه في مدى قدرة الشركة على الاستمرار لتخفيض التكاليف المتوقعة والناجمة عن فشله في عملية المراجعة، حيث يتعرض مراقب الحسابات إلى نوعين من التكاليف نتيجة فشله أولهما تكاليف عدم رضا العميل من خلال إنهاء الإرتباط بالعميل وفقد أتعابه المستقبلية كما أنه يعجل بإفلاس الشركة وإنخفاض أسعار أسهمها وتحدث هذه التكاليف إذا وقع في خطأ 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،

ثانيهما تكاليف التقاضي والإضرار بالسمعة وتحدث هذه التكاليف إذا وقع في خطأ من النوع الثاني Type II error أي إصدار رأي نظيف بشأن الإستمرارية لشركة أفلست لاحقاً خلال عام واحد على الأقل من تاريخ القوائم المالية (Berglund, et al., 2014; Mayer, et al., 2018; Geiger and Rama, 2006; Hardies, et al., 2018).

وفي ضوء ما سبق فإذا استطاع مراقب الحسابات أن يتحقق من مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية والإشارة إلى ذلك في تقريره، يكون قد أوفي بجزء من مسؤوليته تجاه مستخدمي القوائم المالية، وأشبع واحدة من أهم رغباتهم واحتياجاتهم وتوقعاتهم في الوقت الحاضر، فضلاً عن حمايته من مخاطر السمعة ومخاطر التقاضي، كما أن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار يؤثر على إدراك أصحاب المصالح لمساحة فجوة التوقعات في المراجعة الخارجية وعلى قراراتهم الاقتصادية خاصة قرار الاستثمار ومنح الائتمان، كما أن توفير الإنذار المبكر عن احتمالية عدم استمرار المنشأة يسمح بمواجهة الموقف واتخاذ الإجراءات والقرارات التصحيحية اللازمة (Bédard, et al., 2020; Casterella, et al., 2019)، لذلك فإن سلامة رأي مراقب الحسابات بشأن قدرة الشركة على الإستمرار يمثل مؤشراً جيداً على جودة المراجعة ويحقق الهدف الأساسي للمراجعة من حيث إبداء الرأي الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية (Knechel,et al., 2007; Ratzinger-Sakel, 2013; Myers, et al., 2014).

ويعتمد مراقب الحسابات على حكمه المهني وخبرته للتحقق من مدى سلامة تطبيق الإدارة للإستمرارية عند إعدادها للقوائم المالية، عن طريق تقييم مدى وجود شك في قدرة المنشأة على الاستمرار، حيث يصدر مراقب الحسابات حكمه المهني بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار بناءً على ما إذا كانت الإجراءات التي تم إتباعها في تخطيط المراجعة وتجميع أدلة الإثبات تشير إلى وجود شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار، كما أن عدم إشارة مراقب الحسابات في تقريره إلى الشك في استمرارية المنشأة لا يعني تأكيد أو ضمان من قبل مراقب الحسابات على قدرة المنشأة على الاستمرار، لذلك ينبغي تدعيم حكم مراقب الحسابات المهني لمساعدته على الوفاء بمسؤوليته تجاه مستخدمي القوائم المالية بشأن استمرارية الشركة، وهناك مجموعة من المدعمات التي تزيد من كفاءة الحكم المهني لمراقب الحسابات فيما يتعلق بقدرة المنشأة على الاستمرار مثل المحافظة على استقلالية مراقب الحسابات، واستخدام النماذج المختلفة التي تساعد على التنبؤ بالتعثر المالي وذلك تدعيماً لرأيه بشأن الاستمرارية، وتحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وأن

يكون لديه شراكة مع أحد مكاتب المراجعة العالمية Big 4، وأن يكون متخصصاً في صناعة الشركة، بالإضافة إلى تحقيق جودة المراجعة حيث أنها تعد أحد العوامل المؤثرة في سلامة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، وهذه المدعمات سيكون لها دور في تحقيق التميز والتحسين المستمر في الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات، بما ينعكس على مستوى كفاءة قراراته وأحكامه المهنية بصفة عامة وبشأن الإستمرارية بصفة خاصة والذي يعتمد عليه أصحاب المصالح في اتخاذ قراراتهم الإقتصادية خاصة قرار الاستثمار ومنح الإئتمان (إبراهيم ، ٢٠٢١؛ محمود، ٢٠١٧؛ عوض، ٢٠٠٩؛ Geiger, et al., 2006; Akande, et al., 2020).

ولما كانت مكاتب المراجعة تسعى دائماً لمسايرة التطورات وكل ما هو جديد ومبتكر في بيئة الأعمال لتطوير خدماتها ولتحقيق جودة عملية المراجعة، فإن اتجاهها للتحالفات الإستراتيجية من خلال الإرتباط بأحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى Big 4 أو القيام بممارسة المراجعة المشتركة يعد إضافة بناءة لتحسين جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات، حيث تعمل التحالفات الإستراتيجية لمكاتب المراجعة على الإرتقاء بالأداء المهني لمراقبي الحسابات وبالتالي ضمان إبداء رأي فني محايد وموضوعي ينال ثقة مستخدمي المعلومات، من خلال نقل وتبادل الأفكار والمعلومات والخبرات لمراقبي الحسابات بمكاتب المراجعة المتحالفة والحصول على أفكار مبتكرة وجيدة وفعالة وإيجابية للكشف عن أي إفصاحات مادية مضللة أو عمليات التلاعب والغش في القوائم المالية كمؤشرات لتقييم قدرة الشركة على الإستمرار بما يُساهم في إيجاد حلول لمشكلات عملية المراجعة، ومن ثم تحسين أدائهم المهني مما ينعكس إيجابياً على جودة المراجعة (Yossif, 2015; Svanström, 2016; Comprix, et al., 2015).

كما يساهم الإرتباط بأحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى Big 4 في ارتفاع جودة عملية المراجعة وارتفاع نفعية المعلومات التي يتضمنها تقرير المراجعة، حيث تتميز هذه المكاتب بسمعة طيبة وشهرة واسعة تساعدها على اجتذاب الكفاءات المدربة ذات الخبرة وتمتلك إمكانيات تقنية كبيرة وكوادر بشرية مؤهلة علمياً وعملياً، كما أنها تخشى كثيراً من فقدانها لسمعتها بسبب فشل المراجعة لذلك فهي حريصة دائماً على أن تكون مستقلة في الكشف عن الغش الذي يمكن أن ترتكبه إدارة الشركة والإفصاح عنه، لذلك يمكن أن يكون للإرتباط بأحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى Big 4 تأثير على دقة الرأي بشأن الإستمرارية حيث لا يتعرض مراقب الحسابات الذي يرتبط مكتبه بأحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى Big 4 لضغوط الأتعاب أو إمكانية التغاضي عن الأخطاء مقابل

الاحتفاظ بالعميل لأن لديها عدداً هائلاً من العملاء، وبالتالي تزداد جودة أحكامه المهنية بصفة عامة وبشأن الإستمرارية بصفة خاصة وبالتالي تحسين جودة القوائم والتقارير المالية (محمد، ٢٠١٨؛ أحمد، ٢٠٢٠؛ Geiger, et al., 2006; Kaplan, et al., 2012; Choi, 2017).

ولقد شهد العقد الأخير من القرن العشرين ظهور ظاهرة التحالفات الاستراتيجية بين شركات المراجعة لمواجهة التحديات التكنولوجية والبيئية والمالية وللتغلب على نقص المعرفة والموارد والاستفادة من القدرات والإمكانيات وأساليب التقنية الحديثة في المراجعة التي تمتلكها المؤسسات الأخرى خاصة المؤسسات الدولية، مما يؤدي في النهاية إلى تحقيق العديد من المزايا الاقتصادية والإدارية والمهنية فضلاً عن توسيع نشاطها وتحقيق معدلات عالية من النمو والأرباح وزيادة شهرة مكتب المراجعة وبالتالي دعم القدرة التنافسية في سوق خدمات المراجعة، ولقد أظهرت العديد من الدراسات أن بعض المنشآت تميل للتعاقد مع مكاتب المراجعة المرتبطة بأحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى Big 4 للاستفادة من المزايا الاقتصادية الناتجة من تكنولوجيا المراجعة المتخصصة والخدمة المتميزة التي تقدمها هذه المكاتب والاستفادة من ثقة المستثمرين في مصداقية ودقة التقارير المالية التي تراجعها المكاتب الكبرى، ونظراً لما توفره التحالفات الإستراتيجية العديد من مزايا فمن المتوقع تحسين جودة المراجعة وجودة الأحكام المهنية بصفة عامة والمتعلقة بشأن الإستمرارية بصفة خاصة (أحمد، ٢٠٢٠؛ الصابر، ٢٠١٦؛ Ryan, et al., 2009).

كما تناولت العديد من الدراسات أهمية ارتباط مكتب المراجعة بأحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى Big 4 ، حيث أشارت دراسة (Mo et al. (2015 إلى أن إرتباط مكتب المراجعة مع أحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى Big 4 يحقق جودة المراجعة بسبب قدرة مراقب الحسابات على إصدار رأي سليم عن مدى قدرة الشركة على الاستمرار، كما أشارت دراسة (Tagesson (2015 et al. إلى أن قدرة مراقب الحسابات لإصدار الحكم السليم على تقييم الإدارة بشأن استمرارية الشركة يتأثر إيجاباً بكفاءة حكمه المهني، وتزداد هذه الكفاءة عندما ينتمي مراقب الحسابات لمكتب مراجعة لديه شراكة مع أحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى Big 4، كما أشارت دراسة Myers (2014) et al. إلى أن مراقب الحسابات المنتمي لمكتب مراجعة لديه شراكة مع أحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى Big 4 أكثر دقة في تقييم فرضية الإستمرار لعملائه، نظراً لأن هذه المكاتب لديها العديد من العملاء ولا يخشون فقد العملاء وخسارة الأتعاب، لذلك لديهم الجرأة الكافية التي تمكنهم من إبداء الرأي السليم بشأن استمرارية الشركة.

ومن ناحية أخرى يُعد التخصص الصناعي لمراقب الحسابات سمة من سمات العصر الحديث وأحد أهم المداخل التي تتبعها مكاتب المحاسبة والمراجعة، لتساعدها في إضفاء الثقة في التقارير المالية والتحسين المستمر في الخدمات التي يقدمها مكتب المراجعة والإرتقاء بجودة الحكم المهني لمراقبي الحسابات بصفة عامة وبشأن استمرارية المنشأة بصفة خاصة، نظراً لما يتمتع به مراقب الحسابات المتخصص صناعياً في نشاط الشركة من إلمام كاف بنشاط العميل محل المراجعة وفهم أعمق وأشمل عن طبيعة وبيئة الأنظمة المالية والمحاسبية الخاصة بالعميل (محمد، ٢٠١٨؛ Sinchuen & Ussahawanitchakit, 2010)، كما يمتلك مراقب الحسابات المتخصص صناعياً المعرفة المتميزة والدراية العملية بمهام عملية المراجعة، التي تمكنه من من اتخاذ أحكاماً مهنية تلقائية وبديهية نتيجة لخبرتهم بالصناعة فضلاً عن تقييمهم وتفسيرهم الكفاء لأدلة المراجعة والتقدير الدقيق لمخاطر المراجعة والتخطيط الجيد لعملية المراجعة وأدائه بكفاءة عالية وفعالية مما يؤدي إلى تدعيم وتحسين جودة حكمه المهني بشأن الإستمرارية ومن ثم تحسين جودة عملية المراجعة وجودة التقارير المالية بالإضافة إلى خفض خطر الدعاوى القضائية التي تؤثر على سمعة مراقب الحسابات (عثمان، ٢٠٢٠، Salehi, 2010; Grenier, 2017; Kanagaretnam, et al., 2010; et al., 2019).

كما يُعد التخصص الصناعي لمراقب الحسابات من أهم المحددات المؤثرة على جودة حكمه المهني بصفة عامة وبشأن الاستمرارية بصفة خاصة، لكونه أكثر خبرة ودراية بعمليات صناعة عميل المراجعة فضلاً عن قدرته على تحديد الأحداث الجوهرية التي قد تثير الشك في قدرة الشركة على الاستمرار بشكل كفاء وفعال، وزيادة حرصه في الحفاظ على سمعته المهنية وتجنبه التعرض للمسئولية القانونية الأمر الذي ينعكس إيجاباً على سلامة رأيه بشأن الاستمرارية، المتوقع على زيادة جوده حكمه المهني بشأن الاستمرارية ومن ثم انعكاسه على جودة التقارير المالية ومساهمته في ترشيد القرارات لإقتصادية لأصحاب المصالح خاصة قرار الإستثمار ومنح الإئتمان (محمد، ٢٠١٨؛ علي، ٢٠٢٠، Hapsoro & Santoso, 2018; Havasi & Darabi, 2016)؛ ولكي يستطيع مراقب الحسابات من إبداء الرأي السليم بشأن قدرة الشركة على الاستمرار فعليه الحفاظ على استقلاليتته، وأن يكون متخصصاً في صناعة الشركة، واستخدام النماذج المختلفة التي تساعد على التنبؤ بالفشل المالي وذلك تدعيماً لرأيه بشأن الاستمرارية، بالإضافة إلى

تحقيق جودة المراجعة حيث أنها تعد أحد العوامل المؤثرة في سلامة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية (Geiger & Rama, 2006)

ويتضح مما سبق أن تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل يساعده في تدعيم حكمه المهني فيما يتعلق بتقييم مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لإفتراض الإستمرارية، حيث كلما تخصص مراقب الحسابات في مجال النشاط أو الصناعة التي يراجع حسابات منشآت بها أدى ذلك إلى زيادة معرفته بكافة نواحي أنشطة العميل محل المراجعة وعوامل الخطر المرتبط بها بالإضافة إلى ثقته على تحليل أدلة المراجعة مما يزيد من قدرته على إكتشاف وتحليل الظروف والأحداث التي تثير الشك حول استمرارية المنشأة واستخلاص نتائج معينة بشأن الإستمرارية مما يساعده على تقييم موقف المنشأة من الاستمرارية، زيادة معرفته بالعملاء والموردين والبنوك وغيرهم من الأطراف ذوي العلاقة مع المنشأة التي يقوم بمراجعة حساباتها ومن ثم إمكانية تقييم معاملات هؤلاء مع المنشأة مما يساعده على تقييم موقف المنشأة من الاستمرارية، زيادة معرفته بالطرق والأساليب المختلفة للغش والحالات التي تلجأ إليها الإدارة إلى إتباع الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح لإخفاء سوء استخدام الموارد عن المساهمين ومن ثم زيادة إلمامه بإمكانية إخفاء الإدارة للمعلومات حول استمرارية المنشأة، زيادة معرفته بتعاملات أسهم وسندات المنشأة ببورصة الأوراق المالية وتطورات أسعار أسهم المنشأة مما يساعده على تقييم موقف المنشأة من الاستمرارية، وزيادة معرفته بالحالات الفنية المتخصصة والتي قد تؤدي إلى وجود أو عدم شك جوهري في عدم قدرة المنشأة على الإستمرار، وبالتالي تدعيم كفاءة حكمه المهني فيما يتعلق بتقييم مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لإفتراض الإستمرارية (شلقامي، ٢٠١٧ ; مراد، ٢٠٢٠) .

ولقد تناولت العديد من الدراسات أهمية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، حيث توصلت دراسة (Kanagaretnam, et al. (2010 إلى وجود علاقة ارتباط إيجابية بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وجودة عملية المراجعة التي تشير إلى دقة رأيه الفني ومنها دقة رأيه بشأن الاستمرارية ، كما توصل (Hapsoro and Santoso (2018 إلى تأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على رأيه الفني بصفة عامة ورأيه بشأن الاستمرارية بصفة خاصة من خلال توسيط جودة المراجعة، كما توصلت دراسة محمد (٢٠١٨) إلى وجود تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات في الحكم على استمرارية الشركات، كما أشار Reichelt and Wang

(2010) إلى أن مراقب الحسابات المتخصص صناعياً من المرجح أن يصدر رأياً معديلاً بشأن الاستمرارية.

ويتحليل الدراسات السابقة تبين أن هناك تعارض بين نتائج الدراسات التي تناولت العلاقة بين التحالفات الإستراتيجية وبين جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية فبعضها أشار إلى وجود علاقة إيجابية (Tagesson, et al., 2015; Mo, et al., 2015; Myers, et al., 2014; Hapsoro, et al., 2018; Berglund, et al., 2013; Ratzinger-sakel, 2013; Read, 2016; al., 2018;)، والبعض الآخر أشار إلى وجود علاقة سلبية (al., 2018; Geiger, et al., 2014; Hardies, et al., 2018) ، كما يوجد تعارض لنتائج الدراسات التي تناولت العلاقة بين التخصص الصناعي وبين جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية، فبعضهم أشار إلى وجود علاقات إيجابية (محمود، ٢٠١٣; Sonnier, .., 2015; et al شلقاني، ٢٠١٧; مراد، ٢٠٢٠; عبدالله وآخرون، ٢٠٢١) والبعض الآخر أشار إلى وجود علاقات سلبية (علي، ٢٠٢٠; Osman, et al., 2016; Chiang et al., 2015) ، بينما أشارت دراسة كلاً من (Hardies, et al., 2018; Minutti-meza, 2013) إلى عدم وجود اختلاف في جودة المراجعة ومعدلات الوقوع في الخطأ من الثاني Type II error أي إصدار رأي نظيف بشأن الإستمرارية لشركة أفلست لاحقاً خلال عام واحد على الأقل من تاريخ القوائم المالية بين مكاتب المراجعة المتخصصة صناعياً ومكاتب المراجعة غير المتخصصة صناعياً.

ويتضح مما سبق أن بعض الدراسات أشارت (Tagesson, et al., 2015; Mo, et al., 2014; Myers, et al., 2014; Hapsoro, et al., 2018) إلى أن التحالفات الإستراتيجية لمكاتب المراجعة تمثل إحدى الخصائص النوعية المؤثرة على جوده حكمه المهني عامة وبشأن الاستمرارية خاصة، وأشار البعض الآخر (محمود، ٢٠١٣; Sonnier, et al., 2015; شلقاني، ٢٠١٧; مراد، ٢٠٢٠; عبدالله وآخرون، ٢٠٢١) إلى أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يمثل إحدى الخصائص النوعية لمراقبي الحسابات المؤثرة على جوده حكمه المهني عامة وبشأن الاستمرارية خاصة، فيمكن القول بإمكانية تأثير التحالفات الإستراتيجية لمكاتب المراجعة ودرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات معا على جودة حكمه المهني بشأن الاستمرارية، وبناءً على ذلك يعتقد الباحث بإمكانية وجود أثر مشترك للتحالفات الإستراتيجية لمكاتب المراجعة والتخصص الصناعي لمراقب الحسابات معا على جودة حكمه المهني بشأن الاستمرارية نظراً لجوهرية تأثير كل

منهما على حدا، ونتيجة لمحدودية الدراسات السابقة (محمد، ٢٠٢٢؛ Hardiese, et al., 2018) التي اختبرت أثر التحالفات الإستراتيجية لمكاتب المراجعة ودرجة والتخصص الصناعي لمراقب الحسابات معاً على جودة حكمه المهني بشأن الاستمرارية، فيرى الباحث ضرورة التحقق من ذلك الأثر حتى يمكن الوصول لصورة أكثر شمولية عن الأبعاد التي يمكنها التأثير على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، ولذلك يسعى البحث إلى دراسة وتحليل أثر التحالفات الإستراتيجية والتخصص الصناعي على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية، وعليه فإن هذا البحث يحاول الإجابة على التساؤلات التالية والتي تربط بين التحالفات الإستراتيجية والتخصص الصناعي وبين جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية.

١. ما مدى تأثير التحالفات الإستراتيجية على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية ؟
٢. ما مدى تأثير التخصص الصناعي على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية ؟
٣. ما مدى تأثير التحالفات الإستراتيجية والتخصص الصناعي على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية ؟

ثانياً: أهداف البحث :

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في بيان أثر التحالفات الإستراتيجية والتخصص الصناعي على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية وفي سبيل تحقيق هذا الهدف يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف التالية :

١. دراسة وتحليل تأثير التحالفات الإستراتيجية على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية.
٢. دراسة وتحليل تأثير التخصص الصناعي على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية .
٣. دراسة وتحليل تأثير التحالفات الإستراتيجية والتخصص الصناعي على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية.

ثالثاً: أهمية البحث :

- يكتسب البحث أهميته العلمية والعملية من خلال ما يلي :
١. تُدرة الدراسات المحاسبية المنشورة التي تدرس تأثير التحالفات الإستراتيجية والتخصص الصناعي على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية وبصفة خاصة في مصر، وبالتالي تعد الدراسة إضافة علمية للأدب المحاسبي في هذا الصدد .
 ٢. المساهمة في رفع جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بصفة عامة وبشأن الإستمرارية بصفة خاصة من خلال الإرتباط بأحد مكاتب المرجعة العالمية الكبرى Big 4 وتطبيق استراتيجيتها التخصص الصناعي لمراقب الحسابات.
 ٣. يقدم البحث دليلاً عملياً لمدى تأثير التحالفات الإستراتيجية لمكاتب المراجعة على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية، وكذلك يقدم دليلاً عملياً لمدى تأثير التخصص الصناعي على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية، بالإضافة إلى تقديم دليلاً عملياً لمدى تأثير تأثير التحالفات الإستراتيجية والتخصص الصناعي على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية.

رابعاً: نطاق وحدود البحث:

١. يقتصر البحث على دراسة تأثير التحالفات الإستراتيجية والتخصص الصناعي على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية في الوحدات الإقتصادية المقيدة بالبورصة المصرية، كما تقتصر فترة الدراسة في البحث على السنوات من ٢٠١٨ حتى ٢٠٢٢ م .
٢. يخرج عن نطاق الدراسة التطبيقية المؤسسات المالية (البنوك - شركات التأمين - مؤسسات الوساطة المالية) نظراً لإعتمادها على قوانين ولوائح وإجراءات تنظيمية خاصة بها .
٣. يقتصر البحث على تخصص مكتب المراجعة في قطاع صناعي معين وليس تخصص شركاء المراجعة في مكتب المراجعة .
٤. أن قابلية نتائج البحث للتعميم ستكون مشروطة بضوابط اختيار عينة الدراسة .

خامساً: منهج البحث :

اعتمد الباحث على كلاً من المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي وذلك على نحو متكامل، حيث استخدم الباحث المنهج الاستنباطي في بناء الفروض في الإطار النظري من خلال تحليل الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث، كما استخدم الباحث المنهج الاستقرائي في اختبار الفروض النظرية التي تم التوصل إليها في الإطار النظري .

سادساً: خطة البحث :

انطلاقاً من مشكلة البحث وهدفه وفي ضوء حدوده سيتم تقسيم ما تبقى من البحث إلى أربعة أقسام رئيسية حيث تناول القسم السابع تحليل الدراسات السابقة واشتقاق فروض البحث، وتناول القسم الثامن أثر التحالفات الإستراتيجية والتخصص الصناعي على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية، بينما خصص القسم التاسع للدراسة التطبيقية، وتناول القسم العاشر النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية .

سابعاً: تحليل الدراسات السابقة واشتقاق فروض البحث :

تستمد أي دراسة جذورها من الدراسات السابقة والتي تعبر عن جهود تمت في مجال البحث، وسوف نعرض أهم الدراسات السابقة التي تناولت أثر التخصص الصناعي على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية، وكذلك الدراسات السابقة التي تناولت أثر التحالفات الإستراتيجية على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية، وكذلك الدراسات السابقة التي تناولت أثر التحالفات الإستراتيجية والتخصص الصناعي معاً على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية، ومن ثم اشتقاق فروض البحث وذلك على النحو التالي:

١/٧ الدراسات التي تناولت أثر التحالفات الإستراتيجية لمكاتب المراجعة على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية :

استهدفت دراسة Li, et al.(2008) تحليل العلاقة بين حجم شركة المراجعة وإصدار تقارير تتضمن فقرة بشأن الإستمرارية، وما إذا كانت شركات المراجعة العالمية الكبرى Big 4 تستطيع تقديم خدمات المراجعة بجودة أعلى من شركات المراجعة Non Big 4 المتوسطة والصغيرة. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة بين حجم شركة المراجعة وإصدار تقارير تتضمن فقرة بشأن الإستمرارية، فشركات المراجعة العالمية الكبرى Big 4 تميل إلى إصدار تقارير تتضمن فقرة بشأن الإستمرارية أكثر من شركات المراجعة Non Big 4 المتوسطة والصغيرة، كما أنها تقدم خدمات

المراجعة بجودة أعلى من شركات المراجعة 4 Non Big المتوسطة والصغيرة ويرجع ذلك إلى الخبرة والاستثمارات الكبيرة في التدريب والدوافع القوية للحفاظ على الإستقلالية وحماية السمعة والصورة الذهنية.

وتناولت دراسة Ryan et al. (2009) بيان مدى انتشار التحالفات الإستراتيجية في شركات المحاسبة العامة بالولايات المتحدة الأمريكية خاصة بعد صدور قانون سارنيس أوكسلي. ولتحقيق أهداف الدراسة تم إعداد قائمة استبيان وتوزيعها على ٩٧٥ شركة من شركات المحاسبة العامة بالولايات المتحدة الأمريكية، تضم ستة عشر نقطة تتعلق بمدى مشاركة كل شركة في تحالفات إستراتيجية، والأسباب التي دفعت هذه الشركات للمشاركة في التحالفات الإستراتيجية، أنواع الخدمات المقدمة بواسطة الأعضاء المشاركين بالتحالف، ورأي هذه الشركات في نتائج التحالفات. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن التحالفات الإستراتيجية تُمكن شركات المحاسبة العامة من تجميع مواردها وتحقيق معدلات عالية من النمو والأرباح وزيادة شهرة تلك الشركات وبالتالي دعم القدرة التنافسية في سوق خدمات المراجعة.

واستهدفت دراسة Ratzinger-Sakel, et al. (2013) تحديد العلاقة بين أتعاب مراقب الحسابات واستقلالية، ولتحقيق هدف الدراسة تم إجراء دراسة تطبيقية على عينة من شركات التصنيع الألمانية التي تعاني من ضغوط مالية خلال الفترة ٢٠٠٥ - ٢٠٠٩. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن مراقبي الحسابات الألمان أقل استقلالية عندما يكون مستوى أتعاب خدمات غير المراجعة مرتفعاً، بالإضافة إلى أن مكاتب المراجعة الكبرى 4 Big أقل ميلاً لإصدار تقارير تتضمن فقرة بشأن الإستمرارية مقارنة بمكاتب المراجعة الأخرى المتوسطة والصغيرة.

وتناولت دراسة Geiger, et al. (2014) فحص آراء مراقبي الحسابات بالنسبة للعملاء الذين يعانون من ضغوط مالية والذين دخلوا لاحقاً في حالة إفلاس خلال الفترة من ٢٠٠٤ إلى ٢٠١٠. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن ميل مراقبي الحسابات لإصدار تقارير تتضمن فقرة بشأن الإستمرارية قبل الإفلاس بشكل كبير زاد بعد ظهور الأزمة المالية العالمية، بالإضافة إلى أنه لا توجد فروق جوهرية بين مراقبي الحسابات التابعين لمكاتب المراجعة الكبرى 4 Big ومراقبي الحسابات التابعين لمكاتب

المراجعة الأخرى بشأن إصدار تقرير يتضمن فقرة بشأن الإستمرارية أي أن حجم مكتب المراجعة لا يؤثر في قرار إبداء الرأي لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية.

كما تناولت دراسة (Bills et al. (2015) تحديد المزايا التي تحصل عليها مكاتب المراجعة من العضوية في تحالفات أو إرتباطات حيث تمكن التحالفات أو الإرتباطات مكاتب المراجعة من إكتساب الخبرة المهنية من المكاتب الأخرى الأعضاء، ولتحقيق أهداف الدراسة أجريت الدراسة على عينة من مكاتب المراجعة الصغيرة ومجموعة من المكاتب المرتبطة وغير المرتبطة. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها إرتفاع مستوى جودة المراجعة بالنسبة للمكاتب المرتبطة مقارنة بتلك المكاتب غير المرتبطة، كذلك توصلت الدراسة إلى أن عمليات المراجعة التي قامت بها المكاتب المرتبطة مماثلة من حيث جودة عمليات المراجعة التي قامت بها مكاتب المراجعة الكبرى العالمية Big4.

واستهدفت دراسة (Tagesson & Öhman (2015) تحديد احتمالية إصدار مراقبي الحسابات السويديين لتحذيرات بشأن الاستمرارية، وتحديد العلاقة بين كفاءة مراقب الحسابات وأتعب المراجعة وحجم شركة المراجعة وبين احتمالية إصدار مراقب الحسابات تقرير يتضمن فقرة بشأن الإستمرارية، ولتحقيق هدف الدراسة تم إجراء دراسة تطبيقية على عينة من الشركات التي أفلست عام ٢٠١٠ في أعقاب الأزمة المالية من خلال التقارير السنوية وتقارير المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن مراقبي الحسابات السويديين نادراً ما يصدرن تحذيرات بشأن الاستمرارية، وجود علاقة إيجابية بين مستوى أتعب المراجعة وإحتمالية إصدار تحذيرات بشأن الاستمرارية، فضلاً عن أن مراقبي الحسابات التابعين لمكاتب المراجعة الكبرى Big 4 أكثر احتمالية لإصدار تقرير يتضمن فقرة بشأن الإستمرارية مقارنة بمراقبي الحسابات التابعين لمكاتب المراجعة الكبرى Non Big 4.

كما استهدفت دراسة (Mo, et al. (2015) تحليل لعينة من الشركات الصينية المتعثرة مالياً في الفترة من ٢٠٠١ إلى ٢٠١٠ أي قبل سن قانون الإفلاس الصيني لعام ٢٠٠٦ وبعده حيث كان من الصعب على الشركات الصينية والتي كانت في الغالب مملوكة للحكومة إعلان إفلاسها. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن مراقبي الحسابات التابعين لمكاتب المراجعة الكبرى Big 4 أكثر ميلاً لإصدار تقرير

يتضمن فقرة بشأن الإستمرارية مقارنة بمراقبي الحسابات المحليين Non Big 4 ليس فقط في فترة ما بعد القانون ولكن أيضاً في فترة ما قبل القانون.

بينما تناولت دراسة الصابر (٢٠١٦) دور التحالفات الإستراتيجية لمؤسسات المراجعة في زيادة قدرتها التنافسية، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبارات فروضها قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية على عينة من مؤسسات المراجعة الليبية المرتبطة بمؤسسات المراجعة الدولية الكبرى Big 4 ومؤسسات المراجعة الليبية المرتبطة بمؤسسات المراجعة الدولية الأخرى بخلاف الأربعة الكبار Non Big 4، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام استراتيجية التحالف وجوده الأداء المهني للمراجعة بالمؤسسات محل الدراسة، ووجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام استراتيجية التحالف وتحسين القدرة التنافسية بالمؤسسات محل الدراسة.

وهدفت دراسة السيد (٢٠١٧) إلى تحديد العلاقة بين الإستقرار المالي للشركات وجوده المراجعة مقاسة بقدرة مراقب الحسابات على اكتشافه وتقييمه لقدرة المنشأة على الإستمرار والتقرير السليم عن الإستمرارية، ولتحقيق هذا الهدف تم إجراء دراسة تطبيقية على عينة من الشركات المدرجة في البورصة المصرية والتي يراجعها مراقبو حسابات ينتمون إلى مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى Big 4 أو الصغرى Non Big 4. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإستقرار المالي للشركات وجوده المراجعة متمثلة في سلامة رأي مراقب الحسابات بشأن الإستمرارية، ووجود تأثير ذات دلالة إحصائية لحجم مكتب المراجعة (مكاتب المراجعة الكبرى Big 4 - مكاتب المراجعة الكبرى Non Big 4) وحجم الشركة والإستقرار المالي للشركات على جودة المراجعة متمثلة في سلامة رأي مراقب الحسابات بشأن الإستمرارية .

واستهدفت دراسة Berglund, et al. (2018) تحديد العلاقة بين حجم مكاتب المراجعة والميل إلى إصدار رأي بشأن الاستمرارية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن مكاتب المراجعة الكبرى Big 4 أقل ميلاً لإصدار تقارير تتضمن فقرة بشأن الإستمرارية مقارنة بمكاتب المراجعة الأخرى المتوسطة والصغيرة للشركات التي تعاني من ضغوط مالية وعدم الاستقرار المالي ويرجع ذلك إلى عدم التحكم في متغيرات التعثر

المالي بشكل كافي وملائم بالإضافة إلى ضعف البيئة القانونية والتشريعية والرقابية وانخفاض خطر التقاضي.

استهدفت دراسة مشابط (٢٠٢٠) اختبار العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وسلامة رأي مراقب الحسابات بشأن قدرة الشركة على الاستمرار، ولتحقيق هذا الهدف تم إجراء دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المسجلة في البورصة المصرية خلال الفترة من عام ٢٠١٣ حتى عام ٢٠١٧، تم في البداية تحديد عينة الدراسة من خلال نموذج Altman للتنبؤ بالفشل المالي وذلك لتحديد الشركات التي قد تكون غير قادرة على الاستمرار، ثم تحديد رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية لهذه الشركات، وذلك من خلال تحليل المحتوى لتقرير مراقب الحسابات لتلك الشركات، وبالتالي تحديد مدى سلامة رأيه، ثم ربط هذا المتغير بنوع مكتب المراجعة الذي ينتسب إليه كمؤشر لجودة المراجعة. وتوصلت الدراسة إلى أن العلاقة بين جودة المراجعة وسلامة رأي مراقب الحسابات بشأن استمرارية الشركة علاقة إيجابية حيث يكون رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية سليماً عندما تتحقق جودة المراجعة، كما توصل البحث إلى أنه بالرغم من أن هناك عوامل عديدة تمثل مؤشرات لجودة المراجعة إلا أن المؤشر الذي يتضمن أغلبية هذه العوامل هو أن يكون مكتب المراجعة شريكا مع أحد مكاتب المراجعة الكبرى العالمية Big 4.

وهدفت دراسة أحمد (٢٠٢٠) إلى تأثير استراتيجيات التحالف لمؤسسات المراجعة علي أتعاب خدمات المراجعة، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها تم إجراء داسة ميدانية على عينة من فئتين من مكاتب المراجعة في جمهورية مصر العربية وهي المكاتب التي لها تحالفات استراتيجية خارجية ومكاتب المراجعة التي لديها تحالفات استراتيجية داخلية. وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها أن تحالف مكاتب المراجعة يُعد أحد أهم المداخل الحديثة في مواجهة التغيرات السريعة في بيئة الأعمال، حيث يحقق العديد من المزايا الاقتصادية والإدارية والمهنية والتي تساعد على تحقيق معدلات عالية من النمو والأرباح. كما أنها أوصت بضرورة إصدار معيار مصري أو دولي لإستراتيجية التحالف في مجال المراجعة، ضرورة التقييم المستمر لأداء التحالف الاستراتيجي القائم من خلال أساليب كمية مثل الحصة السوقية أو من خلال أساليب غير كمية مثل إضافة قيمة المؤسسة وتحسين صورتها الذهنية .

واستناداً على ما سبق يمكن القول بوجود اختلاف فيما بين نتائج الدراسات السابقة حول تأثير التحالفات الإستراتيجية لمراقب الحسابات على جودة حكمه المهني بصفة عامة وبشأن الإستمرارية بصفة خاصة، ما بين تأثير إيجابي وتأثير سلبي أو عدم معنوية ذلك التأثير ويرجع ذلك إلى العديد من من العوامل أهمها اختلاف بيئة التطبيق ومنهجيتها ونطاقها الزمني واختلاف حجم العينة التي طبقت عليها الدراسة واختلاف البيئات التنظيمية والقانونية ومدى تطبيق وإرساء قواعد الحوكمة في كل دولة، ولذلك يسعى البحث إلى دراسة وتحليل تأثير التحالفات الإستراتيجية لمراقب الحسابات على جودة حكمه المهني بشأن الإستمرارية في بيئة الممارسة المهنية المصرية، وعليه يمكن اشتقاق الفرض الأول للبحث على النحو التالي:

" لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتحالفات الإستراتيجية على جود الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية "

٢/٧ الدراسات التى تناولت أثر التخصص الصناعي على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية:

تناولت دراسة (2010) Sinchuen & Ussahawanitchakit أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تقييم خطر المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى أن مراقب الحسابات المتخصص صناعياً لديه فهم متعمق حول خطر الصناعة التي يتخصص فيها، ولديه قدرة على تقييم المخاطر المحتملة قبل التخطيط لعملية المراجعة مما يساعده في بناء الحكم المهني له، الأمر الذي يؤدي إلى تحسين جودة حكمه المهني وجودة المراجعة وكذلك خفض خطر الدعاوى القضائية التي تؤثر على سمعة مراقب الحسابات.

واستهدفت دراسة محمود (٢٠١٣) تحليل أدوات دعم كفاءة الحكم المهني لمراقب الحسابات (استقلالية مراقب الحسابات، واستخدام النماذج المختلفة التي تساعد على التنبؤ بالتعثر المالي، وتحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وأن يكون متخصصاً في صناعة الشركة) بشأن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها تم إجراء دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة وأعضاء هيئة التدريس ومعاونيهم وطلاب الدراسات العليا بقسم المحاسبة بكلية التجارة جامعة بني سويف. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود علاقة إرتباط ذات دلالة إحصائية قوية بين تخصص مراقب الحسابات في مجال

النشاط أو الصناعة التي يراجع حسابات منشآت بها وبين تدعيم كفاءة حكمه المهني فيما يتعلق بتقييم قرارات الإدارة بشأن قدرة المنشأة على الإستمرار .

كما تناولت دراسة (Sonnier, et al. (2015) تأثير التخصص الصناعي وحجم شركات المراجعة على تقييم نتائج مراقب الحسابات والأعمال التي قام بها. وخلصت نتائج الدراسة إلى أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يزيد من درجة كفاءة وفعالية مراقبي الحسابات في أدائهم لأعمالهم، مما يؤدي إلى تحسين جودة حكمه المهني بصفة عامة وبشأن استمرارية المنشأة بصفة خاصة ومن ثم تحسين جودة عملية المراجعة وجودة التقارير المالية بالإضافة إلى خفض خطر الدعاوى القضائية التي تؤثر على سمعة مراقب الحسابات .

واستهدفت دراسة مراد (٢٠٢٠) اختبار العلاقة بين كل من التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتحسين جودة أحكامه المهنية في تقريره برأي معدل وذلك من خلال دراسة نظرية وتجريبية، وفي سبيل تحقيق ذلك تم إجراء الدراسة التجريبية على عينة مكونة من ١٦٥ مراقب حسابات مع مراعاة النقاوت في درجة التخصص الصناعي. وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن هناك تأثير إيجابي لتطبيق استراتيجيات التخصص الصناعي لمراقب الحسابات علي تحسين جودة أحكامه المهنية المتعلقة بالاستمرارية، بالإضافة إلى وجود تأثير إيجابي لتطبيق استراتيجيات التخصص الصناعي لمراقب الحسابات علي تحسين جودة أحكامه المهنية المتعلقة بأمور المراجعة الرئيسية والمعلومات الأخرى .

استهدفت دراسة علي (٢٠٢٠) تأثير درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة ارتباطه بعمله على جودة حكمه المهني بشأن الاستمرارية بالتطبيق على الشركات غير المالية المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية خلال الفترة من ٢٠١٣ وحتى ٢٠١٨. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود تأثير سلبي معنوي لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، ووجود تأثير إيجابي معنوي لطول فترة ارتباطه بعمله على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، ووجود تأثير إيجابي معنوي لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة ارتباطه بعمله على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية.

كما استهدفت دراسة عبدالله وحسن (٢٠٢١) تأثير الاتجاهات الحديثة للمراجعة الخارجية (المراجعة المستمرة - مراجعة النظير - التخصص الصناعي - المراجعة المشتركة) على التنبؤ بالفشل المالي واستمرارية المنشآت، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها تم إجراء داسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة السودانية. وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن المراجعة المشتركة ساعدت في تحقيق التوازن بين مكاتب المراجعة وتقديم تقرير مشترك لقدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها ودعم الاستمرارية، كما ساهم التخصص الصناعي في تقدير المخاطر بدقة عالية للتنبؤ بقدرة المنشأة على الاستمرار وتوخي الدقة في إعداد الموزانات والمراكز المالية. وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالاتجاهات الحديثة للمراجعة الخارجية (المراجعة المستمرة - التخصص الصناعي - المراجعة المشتركة) لمراقب الحسابات من قبل الجهات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة لتحسين جودة الممارسة المهنية من قبل مكاتب المراجعة مما يساهم في التنبؤ بالفشل المالي واستمرارية المنشأة .

وتناولت دراسة سالم (٢٠٢٢) أثر التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات على جودة المراجعة، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها تم إجراء داسة ميدانية على عينة من مراقبي الحسابات بدولة الكويت، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود تأثير ذو دلالة إحصائية قوية للتخصص الصناعي لمراقبي الحسابات بدولة الكويت على جودة عملية المراجعة من خلال الحد من الغش والتلاعب والتحريفات الجوهرية وممارسات إدارة الأرباح.

واستناداً على ما سبق يمكن القول بوجود اختلاف فيما بين نتائج الدراسات السابقة حول تأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة حكمه المهني بصفة عامة وبشأن الإستمرارية بصفة خاصة، ما بين تأثير إيجابي وتأثير سلبي أو عدم معنوية ذلك التأثير ويرجع ذلك إلى العديد من من العوامل أهمها اختلاف بيئة التطبيق ومنهجيتها ونطاقها الزمني واختلاف حجم العينة التي طبقت عليها الدراسة واختلاف البيئات التنظيمية والقانونية ومدى تطبيق وإرساء قواعد الحوكمة في كل دولة، ولذلك يسعى البحث إلى دراسة وتحليل تأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة حكمه المهني بشأن الإستمرارية في بيئة الممارسة المهنية المصرية، وعليه يمكن اشتقاق الفرض الثاني للبحث على النحو التالي:

" لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي على جودة الحكم المهني لمراقب

الحسابات بشأن الإستمرارية "

٣/٧ الدراسات التي تناولت أثر التحالفات الإستراتيجية والتخصص الصناعي على
جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية :

استهدفت دراسة محمد (٢٠١٨) قياس أثر خصائص مكتب المراجعة (المعرفة بنشاط العميل،
وحجم مكتب المراجعة، وسمعة مكتب المراجعة، وفترة الارتباط بالعميل) في التخصص المهني
لمراقب الحسابات والحكم على استمرارية المنشأة، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها تم إجراء
داسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة السودانية. وتوصلت نتائج الدراسة إلى وجود أثر
إيجابي ذو دلالة إحصائية لخصائص مكتب المراجعة في مستوى التخصص المهني لمراقب
الحسابات، وكذلك وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لخصائص مكتب المراجعة في الحكم على
استمرارية المنشأة، ووجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للتخصص المهني لمراقب الحسابات في
الحكم على استمرارية المنشأة. وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالتخصص المهني للمراجع
الخارجي من قبل الجهات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة.

وتناولت دراسة (Hardiese, et al (2018) أثر العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة كالتخصص
الصناعي وحجم مكتب المراجعة على دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الإستمرارية بين الشركات
الخاصة، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها تم إجراء دراسة تطبيقية على عينة من
الشركات البلجيكية التي لم تعد موجودة بعد عام مالي واحد من تاريخ نشر القوائم المالية خلال الفترة
من ٢٠٠٨ حتى ٢٠١٣. وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها أنه لا توجد فروق جوهرية
بين مراقبي الحسابات التابعين لمكاتب المراجعة الكبرى Big 4 ومراقبي الحسابات التابعين لمكاتب
المراجعة الكبرى Non Big 4 بشأن إصدار تقرير يتضمن فقرة بشأن الإستمرارية والتي زادت في
أعقاب الأزمة العالمية، بالإضافة إلى عدم معنوية التأثير الإيجابي لدرجة التخصص الصناعي على
جودة رأي مراقب الحسابات بشأن استمرارية الشركات.

استهدفت دراسة علي (٢٠٢١) اختبار أثر جهد المراجعة على دقة رأي مراقب الحسابات بشأن
الإستمرارية، بالإضافة إلى اختبار مدى اختلاف تلك العلاقة التأثيرية باختلاف القدرة الإدارية
وخصائص مراقب الحسابات ومنشأته (التخصص الصناعي، حجم مكتب المراجعة، طول فترة
ارتباطه بالعميل ومدخل المراجعة المشتركة) كمتغيرات معدلة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إجراء

دراسة تطبيقية على ٨٠ شركة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من عام ٢٠١٧ حتى عام ٢٠٢٠. وتوصلت الدراسة في ظل التحليل الأساسي إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود تأثير إيجابي ومعنوي لجهد المراجعة على دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، بالإضافة إلى اختلاف ذلك الأثر الإيجابي باختلاف طول فترة ارتباطه بعمله وتخصصه الصناعي، فضلاً عن عدم اختلاف ذلك الأثر الإيجابي باختلاف القدرة الإدارية وحجم منشأة مراقب الحسابات ومدخل المراجعة المشتركة، كما توصلت الدراسة في ظل التحليل الإضافي إلى وجود تأثير لطول فترة ارتباط مراقب الحسابات بعمله وتخصصه الصناعي وحجم منشأته كمتغيرات رقابية على دقة رأيه بشأن الاستمرارية، وعدم وجود تأثير معنوي للقدرة الإدارية ومدخل المراجعة المشتركة كمتغيرين رقابيين على دقة رأيه بشأن الاستمرارية.

استهدفت دراسة محمد (٢٠٢٢) إختبار أثر أتعاب المراجعة والثقة الإدارية المفرطة على دقة رأى مراقب الحسابات بشأن استمرارية الشركة، بالإضافة إلى اختبار مدى اختلاف تلك العلاقات التأثيرية باختلاف حجم مكتب المراجعة أو تخصصه الصناعي كمتغيرين معدلين، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إجراء دراسة تطبيقية على الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من عام ٢٠١٥ حتى عام ٢٠١٩. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود تأثير سلبي معنوي لحجم مكتب المراجعة على دقة الرأي بشأن الإستمرارية أي أنه في ظل مراجعة حسابات الشركة من قبل أحد مكاتب المراجعة التي ترتبط مع أحد مكاتب المراجعة الكبار Big 4 تنخفض دقة الرأي بشأن الإستمرارية بإرتفاع أتعاب المراجعة، بالإضافة إلى وجود تأثير سلبي معنوي للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على دقة الرأي بشأن الإستمرارية أي أنه في ظل مراجعة حسابات الشركة من قبل أحد مكاتب المراجعة المتخصصة صناعياً تنخفض دقة الرأي بشأن الإستمرارية بإرتفاع أتعاب المراجعة .

ونظراً لتضارب نتائج الدراسات السابقة، بشأن اتجاه العلاقة التأثيرية بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات والتحالفات الإستراتيجية لمكاتب المراجعة وجودة حكمه المهني بشأن الاستمرارية منفردة، ما بين تأثير إيجابي وسلبي أو عدم وجود تأثير معنوي، ويرجع ذلك إلى العديد من من العوامل أهمها اختلاف بيئة التطبيق ومنهجيتها ونطاقها الزمني، ولذلك يسعى البحث إلى دراسة وتحليل تأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات والتحالفات الإستراتيجية لمكاتب المراجعة على جودة حكمه المهني بشأن

الإستمرارية في بيئة الممارسة المهنية المصرية، وعليه يمكن اشتقاق الفرض الثالث للبحث على النحو التالي:

" لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتحالفات الإستراتيجية والتخصص الصناعي على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية "

ثامناً : أثر التحالفات الإستراتيجية والتخصص الصناعي على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية:

يتناول الباحث في هذا الجزء مسئولية مراقب الحسابات بشأن الإستمرارية، وأثر التحالفات الإستراتيجية على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية، وأثر التخصص الصناعي على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية، وأثر التحالفات الإستراتيجية والتخصص الصناعي على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية على النحو التالي:

١/٨ مسئولية مراقب الحسابات بشأن الإستمرارية:

لقد أصدر مجلس معايير المراجعة والتوكيد الدولي IAASB عام ٢٠١٥ معيار المراجعة الدولي (ISA 570) المعدل بشأن الاستمرارية، وذلك من أجل زيادة المحتوى المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات وتوفير المزيد من الشفافية بشأن عملية المراجعة، حيث تناول معيار المراجعة الدولي (ISA 570) المعدل بشأن الاستمرارية مسئوليات مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية فيما يتعلق بمراجعته للقوائم المالية التي أعدتها الإدارة على أساس افتراض الاستمرارية، وتطلب المعيار من مراقب الحسابات أن يجمع الأدلة الكافية والملائمة بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار التي تمكنه من الحكم على مدى سلامة تطبيق الإدارة للإستمرارية عند إعدادها للقوائم المالية وذلك من خلال بذل العناية المهنية الملائمة التي يجب القيام بها، بالإضافة إلى جمع أدلة كافية وملائمة بشأن ما إذا كانت الشركة تواجه أحداث وظروف عدم التأكد الجوهري والتي من شأنها أن تدعو للشك حول قدرة الشركة على الإستمرار والوقوف على مثل هذه الأحداث بصورة مستمرة على مدار عملية المراجعة من خلال تقييم المخاطر وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية، والتي سوف يعتمد عليها مراقب الحسابات للوفاء بمسئوليته عن الإستمرارية من خلال تحقيق جودة المراجعة والتي تمكنه من إبداء رأي سليم في مدى قدرة الشركة على الاستمرار في المستقبل المنظور (IAASB, 2015).

إن مسؤولية مراقب الحسابات لا تقتصر على مراجعة القوائم المالية واكتشاف جوانب الخلل أو التلاعب فيها، بل تمتد لتشمل تقييماً شاملاً للوضع المالي للشركة وتقييم قدرة الشركة على الاستمرار، وتتلخص مسؤولية مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية وفقاً للفقرة رقم (٦) من معيار المراجعة الدولي (ISA No. 570) المعدل في الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة حول مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لفرضية الاستمرار في إعداد القوائم المالية، واستنتاج ما إذا كان يوجد شكاً جوهرياً حول قدرة الشركة على الاستمرار بناءً على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها والتي تتعلق بأحداث أو ظروف يمكن أن تثير الشك حول قدرة الشركة على الاستمرار، مع التأكيد على أن عدم وجود أية إشارة في تقرير مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية لا يمكن النظر إليه بأنه ضمانة حول قدرة الشركة على الاستمرار، وعند تحقق مراقب الحسابات من تقييم الإدارة لفرضية الاستمرار فعليه أن يغطي نفس الفترة التي استخدمتها الإدارة لعمل تقييمها كما هو مطلوب وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية والذي يكون في الغالب اثني عشر شهراً من تاريخ القوائم المالية، وعليه أن يأخذ بعين الاعتبار ما إذا كان تقييم الإدارة يشمل كافة المعلومات ذات العلاقة بالاستمرارية، وأن يستفسر من الإدارة حول معرفتها بالأحداث أو الظروف الحادثة بعد فترة التقييم والتي يمكن أن تثير الشك حول قدرة الشركة على الاستمرار، كما ينبغي على مراقب الحسابات أن يقوم بإجراءات المراجعة الإضافية عند تحديد الأحداث أو الظروف التي تثير الشك حول قدرة الشركة على الاستمرار، ومناقشة خطط الإدارة للتعامل مع تلك الأحداث أو الظروف التي تثير شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على الإستمرار (ISA No. 570).

كما أن مسؤولية تطبيق افتراض الاستمرارية وتقييم مقدرة الشركة على الاستمرار تقع على عاتق الإدارة من خلال تحديد الأحداث أو الظروف التي تثير شكاً جوهرياً حول قدرة المنشأة على الإستمرار وتقييم خطط الإدارة لمواجهة الأحداث أو الظروف التي تثير شكاً جوهرياً حول قدرة المنشأة على الإستمرار، بينما تتمثل مسؤولية مراقب الحسابات في التحقق من مدى سلامة تطبيق الإدارة للاستمرارية عند إعدادها للقوائم المالية، بهدف تلبية إحتياجات ومتطلبات مستخدمي القوائم المالية وتوقعاتهم في الوقت الحاضر والتي تؤثر على قراراتهم الاقتصادية خاصة قرار الاستثمار ومنح الائتمان، ولكي يفي مراقب الحسابات بهذه المسؤولية ينبغي القيام بإجراءات المراجعة الإضافية التي تمكنه من الحكم الصحيح على فرضية استمرار الشركة والتي من أمثلتها فحص خطة الإدارة وإجراءاتها

المستقبلية بناءً على تقييمها لفرض الإستمرارية، الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتأكيد واستبعاد الشك في قدرة المنشأة على الإستمرار، تحليل ومناقشة الخطط والإجراءات المستقبلية لمواجهة أية صعوبات تمويلية مع الإدارة، تحليل ومناقشة التدفقات النقدية والأرباح وتحليل ومناقشة آخر قوائم مالية مرحلية متاحة للمنشأة (إبراهيم، ٢٠٢١، Socol, (2010; IAASB,2015;

وتنعكس مسئولية مراقب الحسابات بشأن التحقق من تقييم الإدارة لفرضية الاستمرار على تقريره حيث وضع معيار المراجعة الدولي (ISA No. 570) بدائل الرأي التي يُبديها مراقب الحسابات في ظل الظروف المختلفة، ففي حالة ملاءمة تطبيق فرضية الاستمرار وعدم وجود شكوك جوهرية بشأن الإستمرارية فإن مراقب الحسابات يُبدي رأياً نظيفاً (غير معدلاً) مع إضافة فقرة "أمور المراجعة الأساسية"، أما في حالة ملاءمة فرضية الاستمرار مع وجود عدم تأكد جوهري قد يؤدي إلى الشك في الاستمرار، وإفصاح الإدارة بشكل كاف بالإيضاحات المتممة عن الأحداث أو الظروف التي تؤدي إلى وجود شك حول مقدرة الشركة على الإستمرار وخططها المستقبلية لمواجهة الأحداث أو الظروف التي تهدد الإستمرارية، فإن مراقب الحسابات يُبدي رأياً غير متحفظ (غير معدلاً) مع إضافة فقرة منفصلة لتقرير مراقب الحسابات بعنوان "عدم التأكد الجوهري بشأن الإستمرارية" كفقرة مستحدثة تتضمن الأحداث أو الظروف التي أدت إلى وجود حالة من عدم التأكد الجوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار وتكون بعد فقرة أساس الرأي مع الإشارة إلى أن ذلك لا يعني وجود تعديل في رأى مراقب الحسابات، وتعد هذه الفقرة المضافة بمثابة إنذار مبكر لأصحاب المصالح حول قدرة المنشأة على الإستمرارية، وتجدر الإشارة إلى أنه في حالة عدم إشارة مراقب الحسابات في تقريره إلى الشك في استمرارية المنشأة فإن ذلك لا يعني تأكيد أو ضمان من قبل مراقب الحسابات على قدرة المنشأة على الاستمرار، وفي حالة ملاءمة فرضية الاستمرار وعدم الإفصاح الكافي في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية عن تلك الأحداث أو الظروف التي تؤدي إلى وجود شك حول مقدرة الشركة على الإستمرار فإن مراقب الحسابات يبدي رأياً متحفظاً أو عكسياً ويتضمن التقرير إشارة صريحة إلى الشكوك التي قد تؤدي إلى عدم قدرة الشركة على الاستمرار في فقرة "أساس الرأي". أما في حالة عدم ملاءمة فرضية الاستمرار للشركة كأساس لإعداد القوائم المالية

ولم تقم الشركة بتقييم فرضية الاستمرار، وكان مراقب الحسابات لديه القناعة الكافية بأن الشركة لن تتمكن من الاستمرار في مواصلة أنشطتها، فعلى مراقب الحسابات إبداء رأياً عكسياً إذا ما كانت القوائم المالية قد أعدت بافتراض استمرارية الشركة، وفي حالة رفض الإدارة القيام بتقييم فرضية الاستمرار أو مد فترته عندما يطلب مراقب الحسابات منها القيام بذلك فإن مراقب الحسابات يصدر تقريراً برأى متحفظ وذلك في حالة وجود مؤشرات توضح أن هناك عدم تأكيد قد يؤدي إلى الشك في قدرة الشركة على الاستمرار، أما في حالة عدم وجود مثل تلك المؤشرات فإن مراقب الحسابات يفترض أن الشركة قادرة على الاستمرار (عبدالرحيم، ٢٠٢٠؛ يوسف، ٢٠١٧؛ Krishnan, et al., 2018)

كما أشار كلاً من (Kim, et al., 2016 , Khaddafi, 2015 , Agostini,2018) إلى أن تقييم الإدارة لاستمرارية الشركة أصبح متطلباً أساسياً باعتبارها من مسؤوليات الإدارة، ومن ثم فإن قيام الإدارة بالإفصاح عن الأحداث المؤدية للشك في قدرة الشركة على الاستمرار أصبح ضرورياً حتى إذا لم تكن أحداثاً جوهرية، وأن أهم مؤشرات الشك الجوهرية في قدرة الشركة على الاستمرار هي عدم قدرة الشركة عن الوفاء بالتزاماتها في تاريخ استحقاقها، والتوقف عن سداد توزيعات الأرباح خلال سنة من تاريخ نشر التقارير المالية، وصعوبة الحصول على تسهيلات إئتمانية جديدة وصعوبة الوفاء بشروط إتفاقيات القروض بسبب تدني التصنيف الائتماني للشركة، إصرار الموردين على التعامل النقدي مما يزيد أزمة السيولة، ممارسات إدارة الأرباح، عدم الالتزام بحوكمة الشركات والفسل المالي للشركة، فقدان المديرين أو الموظفين المهمين دون إيجاد البديل الكفأ، فقدان سوق رئيسي أو موردين أساسيين للمواد الخام، فقدان حق امتياز في صناعة أو منتج أو علامة تجارية يؤثر بشل جوهرية على الأرباح وانخفاض في جودة المنتج أو ظهور منافس جديد ناجح، ويتفق ذلك مع معايير المراجعة الدولية التي تحكم أداء ومسؤوليات مراقب الحسابات فيما يتعلق باستمرارية الشركة، ويرى الباحث أن أهم مؤشرات الشك الجوهرية في قدرة الشركة على الاستمرار هو مؤشر الفشل المالي الذي تتعرض له الشركة حيث يرى الباحث أن بقية المؤشرات قد تكون سبباً أو نتيجة للفشل المالي، لذلك سيتم الاعتماد في هذا البحث على مؤشر الفشل المالي للشركة كوسيلة لتقييم مقدرة الشركة على الاستمرار.

٢/٨ أثر التحالفات الإستراتيجية على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستراتيجية:

تمثل التحالفات الإستراتيجية استجابة للتغيرات السريعة والمكثفة في النشاط الإقتصادي والتقنية الحديثة والعولمة، وازداد الإهتمام بها خلال السنوات القليلة الماضية لأنها أصبحت إحدى السمات الأساسية لبيئة الأعمال الحديثة، كما أنها تعتبر جزء من استراتيجية الجودة الشاملة والتي تركز على النجاح طويل الأجل للمؤسسة من خلال توسيع نشاطها بزيادة المنتجات ونوعية وعدد الخدمات المقدمة والدخول في أسواق جديدة، وباستقراء الدراسات السابقة (الصابر، ٢٠١٦؛ أحمد، ٢٠٢٠؛ Ryan, et al., 2009; IşoraItè, 2009; Simandan, 2019) يمكن تعريف التحالف الإستراتيجي بأنه إتفاق بين مؤسستين أو عدة مؤسسات تابعة لبلدين أو عدة بلدان وتعمل في نفس المجال أو في مجالات مختلفة بهدف إقامة علاقات تبادلية وتكاملية تتسم بالمرونة والشفافية من أجل تحقيق أهداف إستراتيجية مشتركة ومنافع متبادلة والإستفادة منها في تخفيض التكاليف وزيادة الحصة السوقية للمؤسسة وتحقيق احتياجات العملاء وبالتالي دعم القدرة التنافسية من خلال استخدام الموارد والكفاءات والمهارات والقدرات المميزة لهم والتي يصعب على أي مؤسسة توفيرها بمفردها مع احتفاظ كل مؤسسة بشخصيتها المستقلة.

وتعددت الدوافع التي جعلت التحالفات الإستراتيجية أمراً ضرورياً لممارسة مهنة المراجعة في الوقت الحالي، وأهم تلك الدوافع ظهور وتنامي ظاهرة العولمة والتي شملت المجالات المالية والتسويقية والإنتاجية والتكنولوجية والمعلوماتية وأسواق السلع والخدمات خاصة بعد العمل باتفاقية الجات تحت مظلة منظمة التجارة العالمية وزيادة عدم اليقين والتعقيد في بيئة العمل، تعاضم تكلفة التكنولوجيا المتطورة حيث تتيح التحالفات الإستراتيجية الوصول إلى التكنولوجيا المتطورة والتي يمكن استخدامها لتجنب المخاطر خلال مرحلة الإستقرار وتحسين المهام داخل المؤسسة بتكلفة أقل بدلاً من استثمارها بمفردها في تطوير تكنولوجيا معينة بتكلفة أعلى، واكتساب المزيد من الموارد والمهارات والخبرات والتكنولوجيا التي يمكن الوصول إليها عن طريق القيام بالتحالفات الإستراتيجية مع مكاتب المراجعة العالمية الكبرى Big 4 والتي تمتلك امكانيات وموارد تعزز من قوة التحالف والتسويق والتعاون بينهم من أجل الاحتفاظ بالعملاء وزيادة حصتها في سوق المراجعة في ظل العولمة وانفتاح الأسواق لتحقيق خبرة فوق المعتادة وتحسين الخدمات

المقدمة وتقديم خدمات متخصصة جديدة لجذب المزيد من العملاء الجدد، لذا تعتبر التحالفات الإستراتيجية لمكاتب المرجعة من أهم الوسائل المستخدمة لتحقيق مزايا تنافسية في سوق خدمات المرجعة (الصابر، ٢٠١٦؛ أحمد، ٢٠٢٠؛ IşoraItè, 2009; Ryan, et al., 2009).

وتتمثل أهمية التحالف الإستراتيجي في كونه يُعزز القدرة التنافسية للشركات المتحالفة والتنسيق والتعاون فيما بينهم حيث أن الجمع بين نقاط القوة الفردية يمكنهم من المنافسة بشكل أكثر فعالية، ويُمكن التحالف الإستراتيجي الشركات المتحالفة الدخول في أسواق جديدة بتكلفة منخفضة من خلال تقاسم تكاليف التصنيع والتكاليف والمخاطر الأخرى بين شركاء التحالف، كما يسمح التحالف الإستراتيجي للشركات المتحالفة أن تقدم خدمات إضافية للعملاء لم تكن متوفرة بما يتيح الوصول إلى العديد من العملاء المحتملين لتوسيع حصتهم في السوق دون أن تفقد التركيز على قدراتها وخدماتها المتخصصة، كما يُساعد التحالف الإستراتيجي اكتساب مهارات ومعارف جديدة التي تتمتع بها الشركات المتحالفة الأخرى واستخدامها لأغراضها الخاصة في وقت لاحق، كما يُساعد التحالف الإستراتيجي على تحسين أداء الخدمات المقدمة من خلال تقديم تلك الخدمات وتطويرها بشكل مشترك بين شركاء التحالف (أحمد، ٢٠١٦؛ Zamir, et al, 2014).

وشهدت السنوات الأخيرة من القرن الماضي دخول العديد من شركات المراجعة في تحالفات إستراتيجية مع شركات استشارية لتقديم خدمات المراجعة والضرائب والاستشارات، وتتمثل أهم التحالفات الإستراتيجية لمؤسسات المراجعة في الإرتباط بشبكات شركات المراجعة الدولية أو القيام بممارسة المراجعة المشتركة أو الثنائية، حيث ينظر إلى الشبكات الإستراتيجية على أنها عبارة عن تعاقدات تعاونية متوسطة أو طويلة الأجل بين مؤسسات مستقلة قانونياً أو اقتصادياً من أجل تحقيق مهام مشتركة، وتنظم هذه التعاقدات حقوق وواجبات المؤسسات الأعضاء، حيث تتمثل الواجبات التي يجب أن تقوم بها المؤسسات المشاركة في الشبكة في مراعاة معايير الجودة العالمية، إحالة أعمال المراجعة الخارجية إلى المؤسسات الأعضاء في الشبكة التي تقع في نطاقهم الجغرافي، بذل الجهود في إقناع العملاء الدوليين بالتعامل مع المؤسسات الحليفة في الشبكة وتمويل الشبكة عن طريق توزيع التكاليف، بينما تتمثل حقوق المؤسسات المشاركة في الشبكة في استخدام الإسم الدولي، استخدام الموارد المشتركة وتبادل الخبرات، الحرية في اتخاذ القرارات فيما يتعلق بالسوق المحلي. ويتم تنظيم هذه التعاقدات على أساس مبادئ الشراكة عن طريق تكوين أشكال تنظيمية

تعتمد على اللجان المتعددة والوفود الدولية من الشركات المحلية، وغالباً ما يتم قيادة هذه الشبكات استراتيجياً من قبل شركة من الشركات المشاركة في الشبكة والتي تقوم بدور المنسق الرئيسي ولا يحق لها فرض قراراتها على الشركات الأخرى المشاركة في نفس الشبكة (الصابر، ٢٠١٦؛ أحمد، ٢٠٢٠; Lenz & James , 2007; Lee, 2008).

ويهدف الإرتباط بشبكات شركات المراجعة الدولية إلى تحقيق مميزات تنافسية للأعضاء المشاركة في الشبكة بالشكل الذي يتيح الفرصة لهؤلاء الأعضاء بتحقيق المزيد من الأرباح، ويرجع تطور الشبكات الإستراتيجية في مجال المراجعة إلى زيادة التخصصات على المستويين المحلي والدولي نتيجة لإرتفاع وحدة المنافسة مما جعل التعاون بين الشركات ذات التخصصات المختلفة أمراً ضرورياً، بالإضافة إلى صعوبة اختراق المؤسسات الدولية لبعض الأسواق وبالتالي تلجأ للتحالف مع مكاتب المراجعة المحلية، وتوفر شبكات المراجعة العديد من المزايا للمؤسسات المشاركة في الشبكة منها الحصول على الخبرات المهنية نتيجة للبرامج التدريبية المشتركة والمؤتمرات مما يؤدي إلى تحسين خدمات المراجعة المقدمة، التوسع بكفاءة في سوق المراجعة من خلال إحالة الشركات الأعضاء في الشبكة لبعضها البعض العملاء فضلاً عن اكتساب العملاء الذين يفضلون التعامل مع شركة مرتبطة بشبكة عالمية، والإستفادة من مزايا التخصص الصناعي التي تمتاز بها معظم الشبكات الدولية وما تقدمه من برامج تدريبية متخصصة، كما تواجه شبكات المراجعة العديد من المخاطر أهمها فقدان الهوية والتي تنتج عن عن التكيف مع ثقافة الشبكة والتي تؤدي إلى فقدان الخصائص المحلية للسوق والتي تعتبر ضرورية في العديد من الأسواق المحلية، بجانب مخاطر السمعة الناتجة عن فشل المراجعة لأحد الأعضاء بالشبكة بسبب وجود مخاطر التقاضي (الصابر، ٢٠١٦؛ أحمد، ٢٠٢٠; Carson, 2009; Bills, et al,2015).

كما شهدت السنوات الأخيرة من القرن الماضي انتشار تطبيق المراجعة المشتركة سواء الإلزامية أو الاختيارية في معظم الدول، حيث تبنت بعض الدول تطبيق المراجعة المشتركة بشكل إلزامي في بعض القطاعات مثل قطاع البنوك وقطاع التأمين، بينما تركت بعض الدول الحرية للشركات في استخدام المراجعة المشتركة أو المراجعة الفردية، وتعتبر مصر من الدول التي تطبق المراجعة المشتركة على نحو اختياري بالنسبة للشركات المساهمة وشركات التأمين وبشكل إلزامي بالنسبة للبنوك وصناديق الاستثمار وشركات توظيف الأموال وصندوق حماية المستثمر. ولقد تعددت المفاهيم المتعلقة بالمراجعة

المشتركة وباستقراء الدراسات السابقة (Lesage, et al, 2012; Deng, et al., 2014; Velte, 2017) يمكن تعريف المراجعة المشتركة بأنها عملية فحص ومراجعة القوائم المالية للشركات بواسطة مكتبين من مكاتب المراجعة المستقلين، حيث ينفذان مراحل التخطيط وإجراء الإختبارات بشكل مشترك فيما بينهما ويصدران تقرير مراجعة واحد والتوقيع عليه ويتحملان المسؤولية بصورة تضامنية في حالة فشل عملية المراجعة، وقد يقوم بالمراجعة المشتركة مكتبين من مكاتب المراجعة المنتمين لمكاتب المراجعة الكبرى Big 4 أو مكتبين من مكاتب المراجعة بخلاف مكاتب المراجعة الكبرى Non Big 4 أو مكتبين من مكاتب المراجعة ينتمي أحدهما لأحد مكاتب المراجعة الكبرى Big 4 وينتمي الآخر لأحد مكاتب المراجعة الأخرى بخلاف المكاتب الكبرى Non Big 4 (Francis, et al., 2009). وتختلف المراجعة المشتركة عن المراجعة المزدوجة والمراجعة الثنائية، حيث تمثل المراجعة المزدوجة عملية فحص ومراجعة القوائم المالية للشركة محل المراجعة مرتين بشكل كامل من خلال تكليف مراقبي حسابات مختلفين وإصدار تقريرين منفصلين (Ratzinger-Sakel, et al., 2013)، بينما تمثل المراجعة الثنائية القيام بعملية مراجعة القوائم المالية من خلال تكليف اثنين من مراقبي الحسابات المستقلين بأداء عملية المراجعة حيث يقوم كل منهما بمراجعة جزء من القوائم المالية للعميل محل المراجعة، بحيث لا يقوم كل منهما بفحص عمل الآخر وإصدار تقريرين منفصلين (Lin,et al.,2014).

وتوفر المراجعة المشتركة العديد من المزايا أهمها تعزيز جودة المراجعة من خلال إشتراك اثنين من مكاتب المراجعة معاً يتبادلون الخبرات فيما بينهما يعمل على الوصول إلى أدلة مراجعة أدق وملائمة مما ينتج عنه زيادة جودة عملية المراجعة، تعزيز مستوى ممارسة الشك المهني لمراقبي الحسابات المشتركين من خلال قيام كل مراقب حسابات بمتابعة أعمال المراجعة التي قام بها مراقب الحسابات الآخر وبالتالي يقوم كل مراقب حسابات بأداء مهام المراجعة المطلوبة منه بأعلى مستوى ممكن من الأداء، تعزيز موقف مراقب الحسابات في مواجهة الشركة محل المراجعة لصعوبة تنمية العلاقات بين مراقبي الحسابات والشركة في حالة تعدد مراقبي الحسابات، وتزيد من فرصة دوران مراقب الحسابات فوجود اثنين من مراقبي الحسابات يعطي فرصة لإدارة الشركة محل المراجعة لتغيير أحد مراقبي الحسابات المشتركين مع بقاء مراقب الحسابات الآخر الأكثر خبرة وفهم لطبيعة

نشاط الشركة محل المراجعة، بينما تتمثل عيوب المراجعة المشتركة في ارتفاع تكاليف المراجعة في ظل التعاقد مع أكثر من مراقب حسابات بواسطة الشركة محل المراجعة، عدم التوازن في العلاقة بين طرفي المراجعة المشتركة خاصة في وجود مكتب عالمي كبير ومكتب مراجعة صغير، تأخير إصدار تقرير المراجعة النهائي في حالة وجود اختلافات في الرأي بين مراقبي الحسابات المشتركين، احتمال عدم فحص كل طرف من طرفي المراجعة ما قام الطرف الأخر به من أعمال (عبدالقوي وآخرون، ٢٠١٨؛ عبدالحמיד، ٢٠١٤؛ جبر والسعدون، ٢٠١٤؛ Deng, et al., 2014).

ولقد توصلت دراسة كلا من (Tagesson & Öhman, 2015; Mo, et al., 2015; Myers, et al., 2014) إلى أن مراقبي الحسابات التابعين لمكاتب المراجعة الكبرى Big 4 أكثر دقة بشأن الإستمرارية مقارنة بمراقبي الحسابات التابعين لمكاتب المراجعة Non Big 4 حيث تقل لدى مكاتب المراجعة الكبرى Big 4 معدلات الخطأ سواء كان من النوع الأول أو الثاني، بالإضافة إلى ذلك تميل مكاتب المراجعة الكبرى Big 4 إلى إصدار رأي معدل للعملاء المتعثرين بشأن الإستمرارية حتى يتجنبوا التعرض لمخاطر التقاضي. ويرجع ذلك لتمتعهم بدرجة عالية من الاستقلالية ومقاومة ضغوط العملاء لإصدار تقرير مراجعة نظيف نتيجة عدم التبعية الإقتصادية بالإضافة إلى امتلاكهم إمكانيات تقنية كبيرة في نظم رقابة الجودة والأساليب الحديثة في المراجعة وقدرتهم على توظيف التكنولوجيا في عملية المراجعة فضلاً عن توافر المعرفة والخبرات والتخصص والتأهيل المهني العلمي والعملية لديهم من خلال التدريب والتعليم المستمر الذي يمكنهم من التقييم السليم لقدرة الشركات على الإستمرار من خلال اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية وتحديد حالات عدم التأكد التي تشير إلى الشك الجوهرية بشأن الاستمرارية، لذا فإن الإرتباط بمكاتب المراجعة الكبرى Big 4 يؤدي إلى تحسين جودة الأحكام المهنية بصفة عامة وبشأن الإستمرارية بصفة خاصة.

وفي نفس الإتجاه يرى Kaplan & Williams (2012) بأن مكاتب المراجعة الكبرى Big 4 لا تصدر رأياً معدلاً بشأن الاستمرارية لأنها تتخلى عن الشركات التي تواجه تعثر مالي وقيامها بإخفاء أدائها المالي الضعيف من خلال ممارسات إدارة الأرباح وخاصة في وجود أزمات مالية عالمية، ومن ثم انخفاض وجود أحداث أو ظروف جوهرية تؤثر على استمراريته ومع مرور الوقت تتخلص مكاتب المراجعة الكبرى Big 4 بشكل متزايد عن تلك الشركات، في حين تتولى مكاتب المراجعة Non Big 4 مراجعة حسابات تلك الشركات، كما توصل Hapsoro& (2018)

Santoso إلى أن مكاتب المراجعة الكبرى Big 4 تؤثر على دقة الرأى بشأن الاستمرارية لأن سمعتها تتأثر سلباً في حالة إصدار رأى غير دقيق، كما توصلت دراسة مشابطة (٢٠٢٠) إلى وجود علاقة ارتباط موجبة بجودة المراجعة (مقاسة بحجم مكتب المراجعة) وسلامة رآى مراقب الحسابات بشأن استمرارية الشركات الصناعية في مصر .

في حين توصلت دراسة كلاً من (السيد، ٢٠١٧، Sanoran, Berglund, et al., 2018; Ratzinger-sakel, 2013; 2018) إلى أن مكاتب المراجعة الكبرى Big 4 أقل ميلاً لإصدار تقارير تتضمن فقرة بشأن الإستمرارية مقارنة بمكاتب المراجعة Non Big 4 للشركات التي تعاني من ضغوط مالية وعدم الاستقرار المالي ويرجع ذلك إلى عدم التحكم في متغيرات التعثر المالي بشكل كافي وملائم بالإضافة إلى ضعف البيئة القانونية والتشريعية والرقابية وانخفاض خطر التقاضي .

كما أشار Francis & Krishnan (2002) إلى أن مكاتب المراجعة مكاتب المراجعة Non Big 4 قد أبدت رأياً معدلاً بشأن استمرارية الشركات المتعثرة مالياً أكثر مقارنة بمكاتب المراجعة الكبرى Big 4 وقد فسر ذلك بعدم توافر موارد مالية كافية لدى الأولى لتحمل تكاليف التقاضي إذا ما فشلت في إبداء رأياً دقيقاً بشأن الاستمرارية، كما توصل Salehi et al (2018) إلى أن مكاتب المراجعة الكبرى Big 4 في إيران تصدر رأياً معدلاً بشأن استمرارية الشركات المتعثرة مالياً بدرجة أقل مقارنة بمكاتب المراجعة Non Big 4، وفي نفس السياق توصل Geiger et al (2005) إلى أن مكاتب المراجعة Non Big 4 مقارنة بمكاتب المراجعة الكبرى Big 4 قد أصدرت رأياً معدلاً بدرجة أكبر بشأن استمرارية الشركات الأمريكية التي أفست وكذلك التي تعاني من تعثر مالي بشكل متزايد قبل الأزمة المالية عام ٢٠٠٨ .

في حين لم يجد Mutchler et al (1997) ارتباطاً معنوياً لإحتمال إصدار رأى معدل بشأن الاستمرارية من قبل مكاتب المراجعة الكبرى Big 4 ومكاتب المراجعة Non Big 4 على حد سواء، وهذا ما توصل إليه Foster & Shastri (2016) بشأن عدم وجود تأثير لمكاتب المراجعة الكبرى Big 4 على إصدار رأى معدل بشأن قدرة الشركات الأمريكية على الاستمرارية. كما توصل Geiger et al (2014) إلى أنه لا توجد فروق جوهرية بين مراقبي الحسابات التابعين لمكاتب المراجعة الكبرى Big 4 ومراقبي الحسابات التابعين لمكاتب المراجعة Non Big 4 بشأن إصدار تقرير يتضمن فقرة بشأن الإستمرارية والتي زادت في أعقاب الأزمة العالمية وهذا ما توصل

إليه (Hardies et al (2018) بالتطبيق على الشركات البلجيكية أي أن حجم مكتب المراجعة لا يؤثر في قرار إبداء الرأي لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية. واستناداً على ما سبق يمكن القول بوجود اختلاف حول تأثير التحالفات الإستراتيجية لمكاتب المراجعة على جودة حكمه المهني لمراقب الحسابات بصفة عامة وبشأن الإستمرارية بصفة خاصة، ما بين تأثير إيجابي وتأثير سلبي أو عدم معنوية ذلك التأثير ويرجع ذلك إلى العديد من من العوامل أهمها اختلاف بيئة التطبيق ومنهجيتها ونطاقها الزمني واختلاف حجم العينة التي طبقت عليها الدراسة واختلاف البيئات التنظيمية والقانونية ومدى تطبيق وإرساء قواعد الحوكمة في كل دولة، ولذلك قام الباحث بدراسة تأثير التحالفات الإستراتيجية لمكاتب المراجعة على جودة حكمه المهني لمراقب الحسابات بصفة عامة وبشأن الإستمرارية بصفة خاصة في بيئة الممارسة المهنية المصرية، حيث اتضح للباحث من خلال الدراسة التطبيقية وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للتحالفات الإستراتيجية لمكاتب المراجعة على جودة حكمه المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية حيث أنه كلما إرتبطت الشركة بمكتب مراجعة له تحالفات استراتيجية مع مكاتب المراجعة العالمية كلما تحسن جودة حكمه المهني بشأن الإستمرارية.

٣/٨ أثر التخصص الصناعي على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية :

لقد نالت إستراتيجية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات اهتماماً كبيراً من قبل المنظمات المهنية ومراقبي الحسابات، لما لها من دور هام في تدعيم وتحسين القدرات المهنية لمراقب الحسابات عند التصدي للكشف والتقرير عن المخاطر دون وقوع غش أو احتيال مالي وتحريف في القوائم المالية لتصبح مضللة وتطوير خدمات التأكيد، مما يساهم في الإرتقاء بكفاءة الأداء المهني لمراقب الحسابات وتحسين جودة عملية المراجعة، وباستقراء الدراسات السابقة (عوض، ٢٠٠٦؛ Hegazy, et al, 2015; Sarwoko & Agoes, 2014) يمكن تعريف التخصص الصناعي لمراقب الحسابات بأنه امتلاك مراقب الحسابات درجة عالية من المعرفة والخبرة الخاصة بطبيعة نشاط عميل المراجعة القائمة على التدريب والممارسة في مراجعة قطاع صناعي معين، والتي تزيد من قدرته على اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم والتقارير المالية مما يترتب عليه أداء عملية المراجعة بكفاءة وجودة عالية طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها والتي تمكنه من الحصول على حصة سوقية كبيرة في ذلك القطاع.

وتعددت الدوافع التي جعلت التخصص الصناعي لمراقب الحسابات أمراً ضرورياً لممارسة مهنة المراجعة في الوقت الحالي من خلال تأهيل مراقب الحسابات تأهيلاً علمياً وعملياً داخل صناعة معينة وأهم تلك الدوافع انهيار عدد من الشركات الاقتصادية الكبرى نتيجة قيام إدارة هذه الشركات بممارسة إدارة الأرباح مما أدى إلى انخفاض ثقة مجتمع الأعمال في مهنة المراجعة، وزيادة إدراك مكاتب المراجعة الكبرى لأهمية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وذلك لتدعيم مركزها التنافسي بين مؤسسات المراجعة، تقليل احتمال تعرض مراقبي الحسابات للتقاضي والدعاوي الجنائية والمدنية واختيار الشركات لمراقب الحسابات والتعاقد معه في المستقبل وهو ما دفع العديد من مكاتب المراجعة إلى التخصص الصناعي للإرتقاء بكفاءة الأداء المهني لمراقب الحسابات وتحسين جودة عملية المراجعة ولتوسيع نطاق خدماتها وزيادة ربحيتها وتقليل احتمال تعرض مكاتب المراجعة للتقاضي والدعاوي الجنائية والمدنية (منصور، ٢٠١٨؛ وهدان، ٢٠١٩؛ الجندي، ٢٠٢٢؛ Ettredge, et al., 2009).

وتتمثل أهمية التخصص الصناعي في كونه يُكسب مراقب الحسابات المعرفة المهنية والخبرة المتخصصة المبنية على أساس الإلمام بكافة نواحي أنشطة العميل والتي تؤهله إلى تقديم خدمة المراجعة بجودة عالية، كما يُساهم التخصص الصناعي الإرتقاء بكفاءة الأداء المهني لمراقب الحسابات بصفة عامة وبشأن الإستمرارية بصفة خاصة وثقته بنفسه التي تؤهله لاكتشاف حالات الغش والتلاعب الموجودة بالقوائم والتقارير المالية والتي تؤدي إلى تضيق فجوة التوقعات، كما يساعد التخصص الصناعي لمراقب الحسابات امتلاك مزيداً من الخبرة المهنية والمعرفة المتخصصة بصناعة معينة من خلال الاستمرار لفترة طويلة في خدمة العملاء التي تنتمي إلى هذه الصناعة والتي تمكنه من التخطيط الجيد لعمله وأدائه بكفاءة عالية وفعالية وتكوين وإصدار رأيه المهني عن القوائم المالية محل المراجعة، كما يُساعد التخصص الصناعي لمراقب الحسابات فهم نطاق المراجعة التي تعاقد على تنفيذها حتى يتسنى له تصميم إجراءات مناسبة لعملية المراجعة (عثمان، ٢٠٢٠؛ الجندي، ٢٠٢٢؛ Bills, et al, 2015).

ولقد حظي التخصص الصناعي لمراقب الحسابات باهتمام العديد من الجهات المهنية، حيث أكدت معايير الرقابة على جودة المراجعة والصادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على ضرورة تفهم مراقب الحسابات بيئة الأعمال وطبيعة الصناعة التي تنتمي إليها الشركة محل المراجعة لمساعدته في معرفة الأحداث والمعاملات التي قد يكون لها أثر جوهري على

القوائم المالية، كما طالبت معايير المراجعة الدولية لمراقب الحسابات بضرورة تفهم أعمال العميل والصناعة التي يعمل فيها وفقاً للمعيار رقم (IAS, 315) بعنوان " فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية "، حيث أكد هذا المعيار على أهمية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات من خلال إلزامه بضرورة فهم طبيعة أنشطة وعمليات الشركة محل المراجعة وخصائص بيئة الأعمال التي تنتمي إليها في جميع مراحل عملية المراجعة، فعند تنفيذ عملية المراجعة للقوائم المالية يجب على مراقب الحسابات أن يحصل على معرفة كافية بأعمال المنشأة محل المراجعة حتى يمكنه تحديد وفهم الأحداث والتصرفات المالية التي قد يكون لها تأثير هام في تقدير مراقب الحسابات وتقييمه لأنواع المخاطر المختلفة (Whitworth & Lambert, 2014; Hegazy et al, 2015; Habib & Bhuiyan, 2011).

وفيما يتعلق بمدخل قياس التخصص الصناعي لمراقب الحسابات نجد أن معظم الدراسات اعتمدت على ثلاث مدخل لقياس التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وهم مدخل الحصة السوقية ومدخل المحفظة ومدخل الحصة السوقية المرجحة، إلا أن المقياس الأكثر استخداماً لقياس التخصص الصناعي هو مدخل الحصة السوقية ووفقاً لهذا المدخل يمكن قياس التخصص الصناعي لمراقب الحسابات في صناعة معينة من خلال حصته السوقية في هذه الصناعة، وتوجد عدة مقاييس لتحديد الحصة السوقية حيث يمكن تحديدها على أساس عدد عملائه في صناعة معينة إلى إجمالي جميع العملاء في تلك الصناعة، أو إجمالي مبيعات عملائه في صناعة معينة إلى إجمالي مبيعات جميع العملاء في تلك الصناعة، أو إجمالي أصول عملائه في صناعة معينة إلى إجمالي أصول جميع العملاء في تلك الصناعة، أو أتعاب مراقب الحسابات من صناعة معينة إلى إجمالي أتعاب مراقبي الحسابات في تلك الصناعة (Habib & Bhuiyan, 2011; kato & Semba, 2016; Karami, et al, 2016). ونظراً لصعوبة الحصول على بيانات عن أتعاب المراجعة في بيئة الممارسة المهنية المصرية فقد تم الاعتماد على إجمالي المبيعات وعدد العملاء وإجمالي الأصول لقياس التخصص الصناعي لمراقب الحسابات .

ولقد توصلت دراسة (Kanagaretnam, et al. (2010) إلى وجود علاقة ارتباط إيجابية بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وجودة عملية المراجعة التي تشير إلى دقة رأيه الفني ومنها دقة رأيه بشأن الاستمرارية، حيث يُساعد توافر المعرفة المهنية والخبرة المتخصصة لمراقب الحسابات بصناعة معينة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح للشركات المنتمية لهذه الصناعة. كما توصل (Hapsoro & Santoso (2018 إلى أن

التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يؤثر على رأيه الفني بصفة عامة ورأيه بشأن الاستمرارية بصفة خاصة من خلال توسط جودة المراجعة، كما توصلت دراسة محمد (٢٠١٨) إلى وجود تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات في الحكم على استمرارية الشركات، كما أشار Reichelt & Wang (2010) إلى أن مراقب الحسابات المتخصص صناعياً من المرجح أن يصدر رأياً معديلاً بشأن الاستمرارية.

وفي نفس السياق توصلت دراسة عبدالله وحسن (٢٠٢١) إلى أن هناك علاقة طردية بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات واستمرارية المنشآت، حيث يؤدي التخصص الصناعي لمراقب الحسابات إلى زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة من خلال التخطيط الجيد لعملية المراجعة واكتشاف الغش والأخطاء داخل المنشأة محل المراجعة والتحسين المستمر في الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات ليستطيع الحكم على استمرارية المنشأة ومعرفة الحالات الفنية التي تؤدي إلى وجود الشك الجوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار، نظراً لما يتمتع به مراقب الحسابات المتخصص صناعياً في نشاط الشركة من إلمام كاف بنشاط العميل محل المراجعة وفهم الأنظمة المالية والمحاسبية الخاصة بالعميل، كما أشارت دراسة عباس (٢٠١٧) لتأثير درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات معبراً عنه بزيادة خبرته على زيادة جودة حكمة المهني بشأن الاستمرارية ومن ثم سلامة رأيه.

وعلى عكس ذلك أشارت دراسة كلاً من (علي، ٢٠٢٠; Chiang et al., 2015; Osman, et al., 2016) إلى أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات له تأثير سلبي على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بصفة عامة وبشأن الاستمرارية بصفة خاصة، حيث أن الخبرة المتراكمة والمعرفة المتعمقة والثقة لدى مراقب الحسابات قد تدفعه إلى عدم بذل بذل العناية المهنية خاصة عندما لا تتوافر المؤشرات العلنية عن عدم قدرة الشركة عن الوفاء بالتزاماتها في تاريخ استحقاقها، والتوقف سداد توزيعات الأرباح، وصعوبة الحصول على تسهيلات إئتمانية جديدة وصعوبة الوفاء بشروط إتفاقيات القروض، مما يزيد من احتمالات عدم اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهريّة التي قد تتضمنها القوائم والتقارير المالية مما يؤثر سلباً على استقلالية وموضوعية مراقبي

الحسابات الأمر الذي ينجم عنه إنخفاض جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بصفة عامة وبشأن الاستمرارية بصفة خاصة.

وفي نفس السياق توصلت دراسة (Lim & Tan (2008 إلى أن ميل مراقب الحسابات المتخصص صناعياً إلى إبداء رأي معدل بشأن الاستمرارية يرتفع مع مستوى أتعاب الخدمات بخلاف المراجعة، كما توصلت دراسة (Osman, et al (2016 إلى عدم معنوية التأثير الإيجابي لدرجة التخصص الصناعي على جودة رأي مراقب الحسابات بشأن استمرارية الشركات الماليزية، ويتفق مع ما توصل إليه (Hardies, et al. (2018 في بلجيكا. في حين لم يجد (Minutti-Meza (2010 فروقاً ذات دلالة إحصائية في إبداء الرأي بشأن استمرارية الشركات التي تعتمد على مكتب مراجعة متخصص صناعياً وتلك التي لا تعتمد على مكتب مراجعة غير متخصص صناعياً وذلك عندما تتطابق الصناعة التي تنتمي إليها هذه الشركات وحجمها وأدائها.

واستناداً على ما سبق يمكن القول بوجود اختلاف حول تأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة حكمه المهني بصفة عامة وبشأن الإستمرارية بصفة خاصة، ما بين تأثير إيجابي وتأثير سلبي أو عدم معنوية ذلك التأثير ويرجع ذلك إلى العديد من العوامل أهمها اختلاف بيئة التطبيق ومنهجيتها ونطاقها الزمني واختلاف حجم العينة التي طبقت عليها الدراسة واختلاف البيئات التنظيمية والقانونية ومدى تطبيق وإرساء قواعد الحوكمة في كل دولة، ولذلك قام الباحث بدراسة تأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة حكمه المهني بشأن الإستمرارية في بيئة الممارسة المهنية المصرية، حيث اتضح للباحث من خلال الدراسة التطبيقية وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة حكمه المهني بشأن الإستمرارية حيث أنه كلما إرتبطت الشركة بمراقب حسابات متخصص صناعياً في نشاط الشركة كلما تحسن جودة حكمه المهني بشأن الإستمرارية.

٤/٨ أثر التحالفات الإستراتيجية والتخصص الصناعي على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية :

أشارت بعض الدراسات (Tagesson, et al., 2015; Mo, et al., 2015;) إلى أن التحالفات الإستراتيجية

لمكاتب المراجعة تمثل إحدى الخصائص النوعية المؤثرة على جوده حكمه المهني عامة وبشان الاستمرارية خاصة، وأشار البعض الآخر (محمود، ٢٠١٣؛ Sonnier, et al., 2015؛ شلقاني، ٢٠١٧؛ مراد، ٢٠٢٠؛ عبدالله وآخرون، ٢٠٢١) إلى أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يمثل إحدى الخصائص النوعية لمراقبي الحسابات المؤثرة على جوده حكمه المهني عامة وبشان الاستمرارية خاصة، فيمكن القول بإمكانية تأثير التحالفات الإستراتيجية لمكاتب المراجعة ودرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات معا على جودة حكمه المهني بشأن الاستمرارية، وبناءً على ذلك يعتقد الباحث بإمكانية وجود أثر مشترك للتحالفات الإستراتيجية لمكاتب المراجعة والتخصص الصناعي لمراقب الحسابات معا على جودة حكمه المهني بشأن الاستمرارية نظرا لجوهرية تأثير كل منهما على حدا، ونتيجة لمحدودية الدراسات السابقة (محمد، ٢٠٢٢؛ Hardiese, et al., 2018) التي اختبرت أثر التحالفات الإستراتيجية لمكاتب المراجعة ودرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات معا على جودة حكمه المهني بشأن الاستمرارية، فيرى الباحث ضرورة التحقق من ذلك الأثر حتى يمكن الوصول لصورة أكثر شمولية عن الأبعاد التي يمكنها التأثير على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، ولذلك قام الباحث بدراسة تأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات والتحالفات الإستراتيجية لمكاتب المراجع على جودة حكمه المهني بصفة عامة وبشأن الإستمرارية بصفة خاصة في بيئة الممارسة المهنية المصرية، حيث اتضح للباحث من خلال الدراسة التطبيقية وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي والتحالفات الإستراتيجية لمكاتب المراجعة على جودة حكمه المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية حيث أنه كلما إرتبطت الشركة بمراقب حسابات متخصص صناعياً في نشاط الشركة وله تحالفات استراتجية مع مكاتب المراجعة كلما تحسن جودة حكمه المهني بشأن الإستمرارية.

تاسعاً: الدراسة التطبيقية :

تناول الباحث تأصيلاً علمياً للإطار النظري لموضوع البحث وذلك من خلال تحديد مسؤولية مراقب الحسابات بشأن الإستمرارية، أثر التحالفات الإستراتيجية على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية، أثر التخصص الصناعي على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية، أثر التحالفات الإستراتيجية والتخصص الصناعي على جودة الحكم المهني

لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية، وتتحقق قيمة البحث العلمي من خلال ربط الجوانب النظرية بالجوانب العملية بحيث يكتمل موضوع البحث ويحقق أهدافه، وفي ضوء ما سبق واستكمالاً للفائدة المرجوة من البحث يري الباحث ضرورة التأكد من صحة ما تم التوصل إليه من خلال الدراسة النظرية بالإضافة لاختبار فروض البحث وذلك من خلال إجراء دراسة تطبيقية على عينة من شركات المساهمة المسجلة في البورصة المصرية في عدة قطاعات اقتصادية مختلفة، ويتناول الباحث الدراسة التطبيقية من خلال النقاط التالية :

١/٩ هدف الدراسة التطبيقية :

يتمثل الهدف العام للدراسة التطبيقية في قياس أثر التحالفات الإستراتيجية والتخصص الصناعي على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية، وذلك لعينة من شركات المساهمة غير المالية في سوق الأوراق المالية المصرية والمدرجة في مؤشر (EGX100)^(*)، خلال السنوات المالية ٢٠١٨، ٢٠١٩، ٢٠٢٠، ٢٠٢١.

٢/٩ فروض الدراسة التطبيقية :

في ضوء الإطار النظري للبحث واستناداً إلى الأهداف التي يسعى الباحث لتحقيقها، يمكن صياغة الفروض التالية:

الفرض الأول : " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتحالفات الإستراتيجية على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية ".
الفرض الثاني: " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية ".
الفرض الثالث: " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتحالفات الإستراتيجية والتخصص الصناعي على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية ".

٣/٩ مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في شركات المساهمة المسجلة في سوق الأوراق المالية المصرية والمدرجة في مؤشر (EGX100 EWI)، وذلك خلال سلسلة زمنية من السنوات من عام

(*) إختار الباحث مجتمع الدراسة وهو 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 EWI باعتبارها أنشط الشركات وفقاً لحجم التداول، يقيس مؤشر EGX100 EWI أداء أعلى 100 شركة من حيث السيولة والنشاط، وتحصل كل شركة مدرجة بمؤشر EGX100 EWI على نفس الوزن النسبي وهو 1% في أول أيام المراجعة الدورية مما يعد مؤشر EGX 100 ممثل جيداً لمختلف القطاعات.

٢٠١٨م حتى عام ٢٠٢١م^(*)، ومع الأخذ في الاعتبار تحديث الشركات المدرجة في المؤشر من خلال المراجعة الدورية للبورصة المصرية سنويا، وقد قام الباحث باختيار عينة من تلك الشركات موزعة على عدد من القطاعات الاقتصادية المختلفة وفقاً لمدى استيفاء الشركات لمجموعة من المحددات والضوابط والتي يجب أخذها في الاعتبار عند تعميم نتائج الدراسة^(**) وهى:

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

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

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

٤- أن تتوافر التقارير المالية وتقارير مجلس الإدارة ونشرات الأعمال للشركة بانتظام، والإفصاح عنها بالعملة المصرية من خلال موقع الشركة الإلكتروني على شبكة الانترنت، وأن تتوافر فيها بيانات كافية لحساب متغيرات الدراسة.

وقد أسفر تطبيق المعايير السابقة عن اختيار عدد (٧٠) شركة تكون (٢٨٠) مشاهدة لتمثل عينة الدراسة موزعة على عدد من القطاعات المختلفة ويوضح الجدول التالى إجراءات تطبيق محددات وضوابط عينة الدراسة على مجتمع الدراسة، وذلك كما يلي^(*):

^(*) يراجع جداول الشركات المدرجة في السوق الرئيسى للسنوات (٢٠١٨ - ٢٠٢١) على موقع البورصة المصرية على شبكة الإنترنت (تاريخ زيارة الموقع https://www.egx.com.eg/ar/Disclosure_Reports.aspx من خلال الرابط التالى: ٢٠٢٢/١١/١١)

^(**) أن قابلية نتائج الدراسة التطبيقية للتعميم مشروطة بضوابط ومحددات اختيار عينة الدراسة، حيث أن الاعتماد على ضوابط أخرى ستؤدى إلى عينة مختلفة من الشركات يمكن في بعض الأحوال أن يؤدي إلى نتائج مختلفة.

جدول رقم (١) : إجراءات تطبيق محددات وضوابط عينة الدراسة على مجتمع الدراسة

إجمالي المشاهدات	سنوات الدراسة				إجراءات تطبيق محددات وضوابط عينة الدراسة على مجتمع الدراسة	مجتمع الدراسة
	٢٠٢١	٢٠٢٠	٢٠١٩	٢٠١٨		
٤٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	إجمالي الشركات المدرجة ضمن مؤشر (EGX 100) كل عام	مجتمع الدراسة
٢١	(٥)	(٧)	(٤)	(٢)	(-) إستبعاد شركات خرجت من المؤشر في إحدى سنوات الدراسة	تطبيق الشرط الأول
٩٥	(٢٣)	(٢٠)	(٢٥)	(٢٧)	(-) إستبعاد شركات القطاع الخدمات المالية (قطاع البنوك، وقطاع الخدمات المالية غير المصرفية)	تطبيق الشرط الثاني
٤	(٢)	(٢)	-	-	(-) إستبعاد الشركات المدرجة حديثاً في البورصة (لم يمر على إدراجها بالبورصة أكثر من ٤ سنوات)	تطبيق الشرط الثالث
٣	-	(١)	(١)	(١)	(-) إستبعاد الشركات التي تقوم بإصدار التقارير المالية بعملة أجنبية (القوائم المالية بالدولار)	تطبيق الشرط الرابع
٢٨٠	٧٠	٧٠	٧٠	٧٠	شركات العينة (إجمالي المشاهدات)	عينة الدراسة

وفي ضوء الجدول رقم (١) يمكن للباحث تحديد شركات العينة ونسبة كل قطاع من القطاعات المكونة للعينة كما يلي:

جدول رقم (٢): القطاعات المكونة للعينة وعدد المشاهدات

م	اسم القطاع	شركات العينة	المشاهدات (٤ سنوات)	النسبة
١	موزعون وتجارة وورق ومواد تعبئة وتغليف	١	٤	١.٤%
٢	عقارات	١٧	٦٨	٢٤.٣%
٣	موارد أساسية	١١	٤٤	١٥.٧%
٤	خدمات ومنتجات صناعية وسيارات	٣	١٢	٤.٣%
٥	أغذية ومشروبات وتبغ	١٠	٤٠	١٤.٣%
٦	منسوجات وسلع معمرة	٥	٢٠	٧.١%
٧	مواد البناء	٦	٢٤	٨.٦%
٨	سياحة وترفيه	٤	١٦	٥.٧%
٩	مقاولات وإنشاءات هندسية	٣	١٢	٤.٣%
١٠	رعاية صحية وأدوية	٤	١٦	٥.٧%
١١	خدمات الشحن والنقل والطاقة والخدمات المساندة	٣	١٢	٤.٣%
١٢	اتصالات وعلام وتكنولوجيا المعلومات	٣	١٢	٤.٣%
	الإجمالي	٧٠	٢٨٠	١٠٠%

٤/٩ مصادر الحصول على البيانات:

اعتمدت الدراسة في الحصول على البيانات اللازمة لاختبار فرضياتها على البيانات الثانوية Secondary Data الواردة بالقوائم المالية والإيضاحات المتممة لشركات العينة والمفصّل عنها على موقع البورصة المصرية <https://egx.com.eg>، والبيانات المتاحة على موقع مباشر مصر www.Mubasher.info، بالإضافة إلى تقارير الحوكمة وتقارير مجلس الإدارة ونماذج تقارير الإفصاح.

٥/٩ طرق قياس متغيرات الدراسة:

يمكن توضيح طريقة قياس متغيرات الدراسة ومبررات إختيار المتغيرات الرقابية كما يلي:

١/٥/٩ التحالفات الإستراتيجية (Strategic Alliances (SA)

اتضح من استقراء وتحليل الدراسات السابقة أن التحالفات الإستراتيجية لمكاتب المراجعة التى تراجع الشركات إما أن تكون تحالف إستراتيجى مع أحد مكاتب المراجعة (Non Big 4) أو تحالف إستراتيجى مع مكتب مراجعة من مكاتب المراجعة (Big 4) (Ryan, et al., 2009; Myers et al., 2014; Mo et al., 2015; أحمد، ٢٠٢٠، الصابر، ٢٠١٦)، وعليه يتم قياس هذا المتغير كمتغير وهمى يأخذ القيم التالية، القيمة (٠) فى حالة الشركات التى تراجع بواسطة مكاتب مراجعة لاتتنمى لأى تحالفات إستراتيجية، القيمة (١) فى حالة الشركات التى تراجع بواسطة مكاتب مراجعة تنتمى إلى تحالف إستراتيجى مع مكتب مراجعة من مكاتب المراجعة الـ (Big 4) أو (Non Big 4).

٢/٥/٩ التخصص الصناعى (Industrial Specialization) (IS)

استخدمت الدراسات السابقة (Habib, et al, 2011; kato, et al,2016 ; Karami, et al 2017) عدة مداخل للدلالة على التخصص الصناعى للمراجع عند أداء عملية المراجعة منها حجم الإيرادات لعملاء المراجعة ومدخل الحصة السوقية، ونظرا لمنهجية البحث ووفقا لطبيعية بيئة الممارسات المهنية المصرية والمحتوى المعلوماتى لشركات العينة وجد الباحث أن التخصص الصناعى للمراجع يمكن قياسه من خلال مدخل الحصة السوقية بالإعتماد على عدد العملاء وذلك باستخدام المعادلة التالية:

$$\text{التخصص الصناعى للمراجع} (*) = \frac{\text{عدد عملاء المراجعة فى مكتب المراجعة فى صناعة معينة}}{\text{عدد عملاء المراجعة فى كل مكاتب المراجعة فى هذه الصناعة}} \times 100\%$$

وقياساً على دراسات (علي، ٢٠٢٠؛ Mayhew, et al,2003) يتم التعبير عن متغير التخصص الصناعى لمراقب الحسابات كمتغير نوعى بدلالة نسبة التخصص الصناعى 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.

(*) نظرا لإختيار الباحث عينة من الشركات من مجتمع الدراسة المحدد وهو (EGX100) وبالتالي بطبيعة الحال فإن توزيعه شركات العينة على كل قطاع لايمثل فعليا الصناعة التى تمثل القطاع وبالتالي تم إحتساب الحصة السوقية كنسبة من إجمالى عملاء القطاع لعينة الدراسة بدلا من إحتسابها كنسبة من إجمالى عملاء كل صناعة ككل (جميع الشركات المدرجة فى البورصة)

٣/٥/٩ جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية (APJQ)

Auditor's professional judgment quality

يقصد بجودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية سلامة رأيه من حيث مدى التزامه 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 أفلسلت لاحقاً خلال عام واحد على الأقل من تاريخ القوائم المالية (Berglund, et al., 2018; Geiger and Rama, 2006; Hardies, et al).

تُقاس جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية معبراً عنها بمدى سلامة رأيه بشأن الإستمرارية، وفقاً لمدى توافق نتائج نموذج Altman Z. Score باعتباره أحد نماذج التنبؤ بالتعثر المالي والتحقق من مدى الصحة المالية للشركة مع رأي مراقب الحسابات بشأن الإستمرارية (علي، ٢٠٢٠؛ Budisantoso, et al., 2017; Junaidi, et al., 2016)، وبناءً على ذلك يتم قياس جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية على النحو التالي:

- قياس مدى قدرة الشركة على الإستمرارية في بيئة الأعمال وذلك بالإعتماد على نموذج Altman Z Score للتنبؤ بالتعثر المالي للشركة وذلك لتحديد الشركات التي قد تكون غير قادرة على الاستمرار، وذلك قياساً على دراسات (Junaidi, et al., 2016; Mahama, 2015) وذلك من خلال المعادلة الآتية:

$$Z=1.2*X1+1.4*X2+3.3*X3+0.6*X4+1.0*X5$$

حيث: X1: رأس المال / إجمالي الأصول، X2: الأرباح المحتجزة / إجمالي الأصول، X3: الأرباح قبل الفوائد والضرائب / إجمالي الأصول، X4: القيمة السوقية لحقوق الملكية / القيمة الدفترية لإجمالي الديون، X5: صافي المبيعات / إجمالي الأصول
وفي ضوء نتيجة المعادلة السابقة (قيمة Z) تم تقسيم الشركات إلى ثلاث فئات من خلال متغير وهمي يأخذ تأخذ القيم التالية حسب قيمة Z:

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

- تحديد رأي مراقب الحسابات بشأن الإستمرارية التي حصلت عليه الشركات من خلال تحليل المحتوى لتقرير مراقب الحسابات لتلك الشركات، فإذا كان هناك شكوك جوهرية تؤدي إلى عدم قدرة الشركة على الإستمرار وتم الإفصاح عن ذلك يجب على مراقب الحسابات أن يلفت الإنتباه ويبدى رأياً نظيفاً، إما إذا لم تقصص الشركة عن ذلك فيجب على مراقب الحسابات تبعاً للحكم المهني أن يبدى رأياً متحفظاً أو عكسياً.
- تحديد مدى سلامة رأي مراقب الحسابات بشأن الإستمرارية من خلال التحقق من مدى التوفيق بين نتائج نموذج Altman Z Score ورأي مراقب الحسابات بشأن الإستمرارية، حيث يُقاس جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات 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 a., 2016).

٤/٥/٩ المتغيرات الرقابية (Control Variables):

تشمل المتغيرات الرقابية بعض العوامل المؤثرة على المتغير التابع (جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية)، ولكنها لا تدخل في نطاق الدراسة محل البحث، وتم إضافتها من أجل ضبط العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع ومن أهم هذه المتغيرات ما يلي (مشابط، ٢٠٢٠؛ علي، ٢٠٢٠؛ Kurnia & Cellica, 2016):

- **حجم الشركة (FSIZE):** وتعتبر عن القدرات والامكانيات المادية والبشرية والتكنولوجية للشركة والتي تؤثر على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية، بالإضافة إلى أن الشركات الكبيرة الحجم تستخدم نظم معلومات متطورة، ولديها هيكل رقابة داخلية قوي، يساعد علي تخفيض حجم التحريفات في القوائم

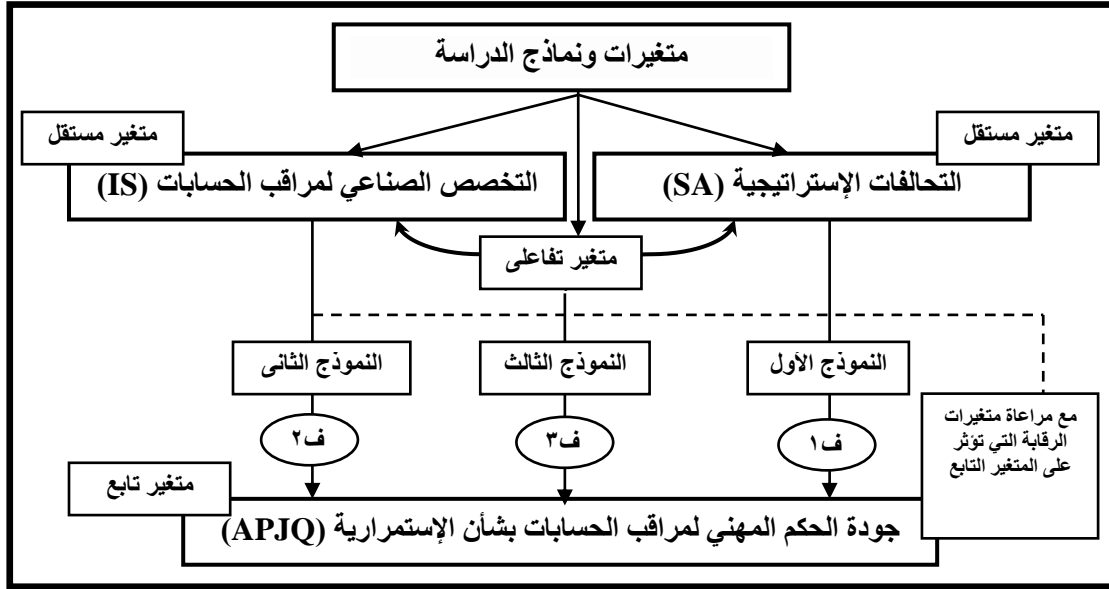
المالية، ومن ثم حجم اختبارات واجراءات المراجعة، ويقاس حجم الشركة باللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول في نهاية العام.

■ **جودة حوكمة الشركات (CGQ):** ويعتبر من المتغيرات التي يتأثر بها جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية، حيث أن الشركات التي تلتزم بتطبيق آليات الحوكمة ينظم بها سير العمل، وتحافظ على إستقلالية أعضاء لجنة المراجعة مما يتأثر به مراقب الحسابات عند حكمه على إستمرارية المنشأة، واستخدم الباحث مؤشر تجمعي لقياس جودة آليات الحوكمة داخل الشركة، حيث يأخذ القيمة من (صفر) إلى (١٠) حسب مدي توافر مؤشرات جودة الحوكمة والتي تتمثل في استقلال أكثر من نصف أعضاء المجلس، وعدم الجمع بين مناصبي رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب، وعدد أعضاء لجنة المراجعة لا يقل عن ثلاثة أعضاء، واستقلال أعضاء اللجنة، وتوافر الخبرات المالية والمحاسبية في أعضاء اللجنة، وعدد مرات اجتماع لجنة المراجعة لا يقل عن (٤) مرات سنوياً، وجود دليل عمل للجنة المراجعة، وجود لجنة للحوكمة، وجود لجنة لإدارة المخاطر، ارتباط الشركة بأحد مكاتب المراجعة الكبرى (الدليل المصري لحوكمة الشركات- الإصدار الثالث، ٢٠١٦).

■ **درجة الرفع المالي (LEV):** تشير الرافعة المالية إلى استخدام الموارد المالية مثل (الديون والأموال المقترضة) لزيادة العائد على الأصول حيث تحتاج الشركة إلى إدارة أصولها بكفاءة لتحقيق أهدافها ومواجهة المنافسة في الأسواق المحلية والدولية، ومن ثم فقد أصبحت الرافعة المالية عامل مهم في تحديد مراقب الحسابات لحكمه المهني بشأن إستمرارية المنشأة، ويتم قياس درجة الرفع المالي للشركة من خلال قسمة إجمالي الإلتزامات على إجمالي الأصول.

وفي إطار العرض السابق لمتغيرات الدراسة واستناداً لفروض البحث يمكن صياغة نماذج الدراسة من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (١) نماذج الدراسة



ويمكن توضيح المعادلات الكمية للنماذج السابقة كما يلي:

- النموذج الأول للدراسة: هو نموذج لاختبار أثر التحالفات الإستراتيجية لمكاتب المراجعة على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن إستمرارية المنشأة في ضوء العوامل الرقابية، ويغطي هذا النموذج الفرض الأول للدراسة ويمكن التعبير عن النموذج بالمعادلة الكمية التالية:
معادلة النموذج الأول:

$$APJQ = \beta_0 - \beta_1 (SA) + \beta_2 (FSIZE) + \beta_3 (CGQ) + \beta_4 (lev) + \varepsilon_{it}$$

- النموذج الثاني للدراسة: هو نموذج لاختبار أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن إستمرارية المنشأة في ضوء العوامل الرقابية، ويغطي هذا النموذج الفرض الثاني للدراسة ويمكن التعبير عن النموذج بالمعادلة الكمية التالية:
معادلة النموذج الثاني:

$$APJQ = \beta_0 - \beta_1 (IS) + \beta_2 (FSIZE) + \beta_3 (CGQ) + \beta_4 (lev) + \varepsilon_{it}$$

- النموذج الثالث للدراسة: هو نموذج لاختبار الأثر التفاعلي للتحالفات الإستراتيجية والتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن إستمرارية المنشأة

في ضوء العوامل الرقابية، ويغطي هذا النموذج الفرض الثالث للدراسة، ويمكن التعبير عن النموذج بالمعادلة الكمية التالية:

معادلة النموذج الثالث:

$$APJQ = \beta_0 - \beta_1 (SA*IS) + \beta_2 (FSIZE) + \beta_3 (CGQ) + \beta_4 (lev) + \varepsilon_{it}$$

حيث (APJQ): جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية، SA: التحالفات الإستراتيجية لمكاتب المراجعة، (FSIZE) هو حجم الشركة، (CGQ) جودة حوكمة الشركات، (lev) الوضع المالي لمنشأة عميل المراجعة، (IS): التخصص الصناعي للمراجع، (SA*IS): الأثر التفاعلي للتحالفات الإستراتيجية والتخصص الصناعي، (β): قيمة الثابت وتعبّر عن المتغير التابع الذي لا يتأثر بالمتغيرات المستقلة، ($\beta_1 - \beta_5$): معاملات الانحدار للمتغيرات المستقلة، (ε_{it}): مقدار الخطأ العشوائي، ، والباحث إفترض مبدئياً وجود علاقة إيجابية بين جميع المتغيرات المستقلة والمتغير التابع.

٦/٩ تحليل نتائج الدراسة واختبار الفروض :

قام الباحث بتطبيق بعض الأساليب الإحصائية الواردة بمجموعة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية [Statistical Package for Social Science (SPSS)] الإصدار (٢٥) في تحليل البيانات إحصائياً، وقد تطلبت طبيعة البيانات تحديد الأساليب الإحصائية اللازمة والملائمة 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 الازدواج 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)، ويعتمد الباحث على الإنحدار اللوجستي حيث طبيعة المتغير التابع والذي يعتبر من المتغيرات الوهمية ذات القيم الثنائية (١،٠).

ويتناول الباحث تحليل نتائج الدراسة واختبار الفروض من خلال النقاط التالية:

١/٦/٩ إختبار صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي: ويتم ذلك من خلال القيام بما يلي:

أولاً: اختبار التداخل أو الازدواج الخطي (Collinearity Test):

يتم التحقق من مشكلة التداخل أو الازدواج الخطي بين المتغيرات المستقلة من خلال اختبار (Multicollinearity Test) والذي من خلاله يتم حساب معامل تضخم التباين (Variance Inflation Factor (VIF)) لكل متغير من المتغيرات المستقلة التى تؤثر في المتغير التابع،

وذلك لنماذج الدراسة كما يلي:

جدول رقم (٣) نتائج اختبار (M. I. Test) لنماذج الدراسة

نتائج اختبار التداخل الخطي Collinearity Test						المتغيرات المستقلة فى نماذج الدراسة (مستقلة ورقابية)	نوع المتغير
المتغير التابع: جودة الحكم المهني بشأن الإستمرارية (APJQ)							
النموذج الثالث		النموذج الثانى		النموذج الأول			
VIF	Tolerance	VIF	Tolerance	VIF	Tolerance		
-	-	-	-	١.٠٠٦	٠.٩٩٥	التحالقات الإستراتيجية لمكاتب المراجعة (SA)	مستقل
-	-	١.٠٠٩	٠.٩٩١	-	-	التخصص الصناعى لمراقب الحسابات (IS)	مستقل
١.٠٠٦	٠.٩٩٤	-	-	-	-	التحالقات الإستراتيجية فى ظل تخصص صناعى لمراقب الحسابات (SA*IS)	تفاعلى
١.١٠١	٠.٩٠٩	١.١٠٢	٠.٩٠٨	١.١٠١	٠.٩٠٨	حجم منشأة عميل المراجعة (FISIZE)	متغيرات
١.٢١٥	٠.٨٢٣	١.٢١٧	٠.٨٢٢	١.٢١٤	٠.٨٢٤	جودة حوكمة منشأة عميل المراجعة (CGQ)	رقابية
١.٣١٩	٠.٧٥٨	١.٣٢٠	٠.٧٥٨	١.٣١٩	٠.٧٥٨	الوضع المالى لمنشأة عميل المراجعة (LEV)	

يتضح للباحث من الجدول رقم (٣) أن قيم (VIF) لجميع المتغيرات المستقلة ومتغيرات الرقابة فى جميع نماذج الدراسة أقل من (١٠) ، وهذا يعنى أن المتغيرات المستقلة فى كل نموذج لا تعاني من مشكلة التداخل أو الازدواج الخطي فالارتباط بينها ليس له دلالة إحصائية ومنخفض جداً، الأمر الذى يدل على قوة النموذج المستخدم فى تفسير وتحديد تأثيرات المتغيرات المستقلة على المتغيرات التابعة.

ثانياً: اختبار الارتباط الذاتي (Autocorrelation Test):

للتحقق من خلو متغيرات الدراسة فى كل النماذج من مشكلة الارتباط الذاتي تم استخدام

اختبار (Durbin Watson Test)، وهو ما يتضح من الجدول رقم (٤)

جدول (٤) : نتائج اختبار الارتباط الذاتي (Durbin Watson Test)

نتائج اختبار الارتباط الذاتي Durbin Watson Test			
النموذج الأول	النموذج الثانى	النموذج الثالث	قيمة (D-W)
١.٤٤٨	١.٥٧٨	١.٥٥٣	

يتضح للباحث من الجدول رقم (٤) أن قيم (D-W) المحسوبة لجميع النماذج تقترب من المدى المثالي وهو الذي يقع بين (٢.٥، ١.٥)، وفقا لجدول (Durbin Watson Test) عند مستوى معنوية (٠.٠٥) مع أخذ في الاعتبار حجم المشاهدات وعدد المتغيرات الداخلة في النموذج، مما يدل على عدم وجود مشكلة للارتباط الذاتي بين المتغيرات المستقلة في نماذج الدراسة تؤثر على صحة النتائج، وفي ضوء ما سبق يتضح للباحث أن المتغيرات المستقلة لا تعاني من مشكلة التداخل أو الازدواج الخطي وعدم وجود مشكلة للارتباط الذاتي فيما بينها، وبالتالي قوة نماذج الدراسة وزيادة قدرتها التفسيرية، ومن ثم صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي.

٢/٦/٩ التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة: يظهر الجدول التالي نتائج توصيف متغيرات الدراسة على مستوى كل المشاهدات (panel data)، وذلك كما يلي:

أولاً: توصيف المتغيرات المستقلة

يوضح الجدول التالي نتائج توصيف متغيرات الدراسة المستقلة والتي تتمثل في التحالفات

الإستراتيجية لمكاتب المحاسبة والمراجعة والتخصص الصناعي لمراقب الحسابات وذلك كما يلي:

جدول رقم (٥) الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة المستقلة

الإجمالي	المشاهدات المتحققة كل عام				التصنيف	المتغير
	٢٠٢١	٢٠٢٠	٢٠١٩	٢٠١٨		
١٣٢	٣٦	٣٢	٣٥	٢٩	مكتب المراجعة ليس لديه أي تحالفات إستراتيجية مع مكاتب المراجعة الكبرى	التحالفات الإستراتيجية لمكاتب المحاسبة والمراجعة
١٤٨	٣٤	٣٨	٣٥	٤١	مكتب المراجعة لديه تحالفات إستراتيجية مع مكاتب المراجعة الكبرى	
١١٦	٣١	٢٧	٣١	٢٧	مكتب المراجعة ليس لديه تخصص صناعي في نشاط عميل المراجعة	التخصص الصناعي لمراقب الحسابات
١٦٤	٣٩	٤٣	٣٩	٤٣	مكتب المراجعة لديه تخصص صناعي في نشاط عميل المراجعة	
٢٨٠	٧٠	٧٠	٧٠	٧٠	إجمالي المشاهدات	

يتضح للباحث من الجدول رقم (٥) أن عدد المشاهدات التي من خلالها تمت مراجعة شركات العينة بواسطة مكاتب مراجعة لا تنتمي لأي تحالفات إستراتيجية مع مكاتب المراجعة الكبرى (Non Big 4 / Big 4) (١٣٢) مشاهدة بنسبة (٤٧.١٤%)، في حين بلغت عدد المشاهدات التي من خلالها تمت مراجعة شركات العينة بواسطة مكاتب مراجعة تنتمي لتحالفات إستراتيجية مع مكاتب المراجعة الكبرى (Non Big 4 / Big 4) (١٤٨) مشاهدة بنسبة (٥٢.٨%)، وعلى الجانب الآخر بلغ عدد المشاهدات التي تراجع خلالها شركات العينة من خلال مراقب حسابات متخصص

صناعيا في نشاط الشركة (١٦٤) مشاهدة بنسبة (٨٥.٦%) في حين بلغ عدد المشاهدات التي خلالها تراجع شركات العينة بواسطة مراقب حسابات غير متخصص صناعيا في نشاط الشركة (١١٦) بنسبة (٤١.٤%).

ثانياً: توصيف المتغير التابع (جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية)

يوضح الجدول رقم (٦) نتائج توصيف متغير جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية وذلك كما يلي:

جدول رقم (٦) الإحصاء الوصفي لمتغير جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية

الإجمالي	المشاهدات المتحققة كل عام				التصنيف
	٢٠٢١	٢٠٢٠	٢٠١٩	٢٠١٨	
٩٣	٢٧	١٩	٢٧	٢٠	مراقب الحسابات ليس لديه جودة حكم مهني بشأن الإستمرارية
١٨٧	٤٣	٥١	٤٣	٥٠	مراقب الحسابات لديه جودة حكم مهني بشأن الإستمرارية

يتضح للباحث أن عدد المشاهدات التي كان لدى مراقب الحسابات جودة حكم مهني بشأن الإستمرارية وكان رأيه سليماً بشأن الإستمرارية في حالتها القبول والرفض الصحيحين (توافق رأي مراقب الحسابات بشأن الإستمرارية مع نتائج نموذج Altman Z. Score) (١٨٧) مشاهدة بنسبة (٦٦.٨%)، في حين أكدت النتائج عدم سلامة رأي تقرير المراجع بشأن الإستمرارية في حالتها القبول والرفض الخاطيء (اختلاف رأي مراقب الحسابات بشأن الإستمرارية مع نتائج نموذج Altman Z. Score) (٩٣) مشاهدة بنسبة (٣٢.٢%).

والجدول رقم (٧) يوضح تحديد الباحث لجودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن إستمرارية المنشأة وتحديد نوع رأى مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية ومدى وقوعه في خطأ النوع الأول Type I error والذي يعنى إصدار رأى معدل بشأن الاستمرارية لشركة مستمرة ولا تعانى من التعثر المالى وشكوك عدم الإستمرارية وفقاً لنموذج (Altman Z. Score) ، أو وقوعه في خطأ من النوع الثانى Type II error والذي يعنى إصدار رأى نظيف بشأن الإستمرارية لشركة تعانى من التعثر المالى وشكوك حول عدم الإستمرارية وفقاً لنموذج (Altman Z. Score)، وذلك كما يلي:

جدول رقم (٧) الإحصاء الوصفي لتحديد جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية

جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية	الإجمالي	كيفية تحديد جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية			التصنيف
		ملاحظات خلالها شركات العينة غير متعثرة ماليا (ليس لديها شكوك حول الإستمرارية)	ملاحظات خلالها شركات العينة متعثرة ماليا (لديها شكوك حول الإستمرارية)	(١) الخطوة الأولى: تصنيف المشاهدات وفقا لنموذج Altman Z. Score	
		١٧٠	١١٠		
مراقب الحسابات ليس لديه جودة حكم مهني بشأن الإستمرارية	٩٣	٧٠	-	وقوع مراقب الحسابات في الخطأ من النوع الأول (*)	(٢) الخطوة الثانية: فحص وتحليل تقرير المراجع وتحديد رأى مراقب الحسابات التي حصلت عليه الشركة بشأن الإستمرارية
		-	٢٣	وقوع مراقب الحسابات في الخطأ من النوع الثاني (**)	
مراقب الحسابات لديه جودة حكم مهني بشأن الإستمرارية	١٨٧	١٠٠	-	عدم وقوع مراقب الحسابات في الخطأ من النوع الأول	
		-	٨٧	عدم وقوع مراقب الحسابات في الخطأ من النوع الثاني	
	٢٨٠	١٧٠	١١٠	الإجمالي	

ويوضح الجدول رقم (٧) أنه عند فحص وتحليل تقرير مراقب الحسابات وتحديد رأى مراقب الحسابات التي حصلت عليه الشركة بشأن الإستمرارية، تبين سلامة رأى مراقب الحسابات حول الإستمرارية وإتفاهه مع نتائج نموذج (Altman Z. Score) في حالات عدم وقوع مراقب الحسابات في الخطأ من النوع الأول (أي إصدار رأى معدل بشأن الاستمرارية لشركة مستمرة وظلت مستمرة لاحقاً لمدة عام واحد على الأقل من تاريخ القوائم المالية) والتي بلغت (١٠٠) مشاهدة بالنسبة لشركات العينة غير المتعثرة ماليا (ليس لديها شكوك حول الإستمرارية) وفقاً لنموذج (Altman Z. Score)، بالإضافة إلى (٨٧) مشاهدة لم يقع فيها مراقب الحسابات في خطأ النوع الثاني (أي إصدار رأى نظيف بشأن الإستمرارية لشركة أفلست لاحقاً خلال عام واحد على الأقل من تاريخ القوائم المالية) وذلك بالنسبة للشركات التي أظهر نموذج (Altman Z. Score) أنها متعثرة ماليا (لديها شكوك حول الإستمرارية)، وهذه الحالات تعبر عن جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن إستمرارية المنشأة، وعلى جانب آخر أكدت نتائج الجدول رقم (٧) أن عدم سلامة رأى مراقب الحسابات بشأن الإستمرارية وبالتالي عدم جودة حكمه المهني تحققت عند وقوع المراجع في خطأ النوع الأول (أي إصدار رأى معدل بشأن الاستمرارية لشركة مستمرة وظلت مستمرة لاحقاً لمدة عام واحد على الأقل من تاريخ القوائم المالية) والتي حدثت في (٧٠) مشاهدة بالنسبة لشركات العينة غير المتعثرة ماليا (ليس لديها شكوك حول الإستمرارية) وفقاً لنموذج (Altman Z. Score)، وخلال (٢٣) مشاهدة وقع خلالها المراجع في خطأ النوع الثاني (أي إصدار رأى نظيف بشأن

الإستمرارية لشركة أفلست لاحقاً خلال عام واحد على الأقل من تاريخ القوائم المالية) وذلك بالنسبة للشركات التي أظهر نموذج (Altman Z. Score) أنها متعززة مالياً.

ثالثاً: توصيف المتغيرات الرقابية :

يوضح الجدول رقم (٨) نتائج توصيف المتغيرات الرقابية، وذلك كما يلي:

جدول رقم (٨) الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة الرقابية

النوع	متغيرات الدراسة	الرمز	السنة	الوسط	الانحراف المعياري	أقصى قيمة	أقل قيمة
المتغيرات الرقابية	حجم الشركة	FISIZE	٢٠١٨	٢١.٤٩	١.٣٥	٢٤.٧٢	١٨.١٩
			٢٠١٩	٢١.٥٧	١.٣٨	٢٤.٩١	١٨.٤٥
			٢٠٢٠	٢١.٥٨	١.٣٨	٢٥.٠٤	١٩.٠٢
			٢٠٢١	٢١.٦٥	١.٣٩	٢٥.١٢	١٩.٠٥
			٢٠٢١-٢٠١٨	٢١.٥٧	١.٣٧	٢٥.١٢	١٨.١٩
	جودة حوكمة الشركات	CGQ	٢٠١٨	٨.١٠	١.٧٤٦	١٠.٠٠	٤.٠٠
			٢٠١٩	٨.١٠	٣.٠٤٨	١٠.٠٠	٤.٠٠
			٢٠٢٠	٧.٧٠	١.٦٨٧	١٠.٠٠	٥.٠٠
			٢٠٢١	٧.٩١	١.٨٢١	١٠.٠٠	٥.٠٠
			٢٠٢١-٢٠١٨	٧.٩٥	١.٧١٧	١٠.٠٠	٤.٠٠
	درجة الرفع المالى	LEV	٢٠١٨	٠.٤٢	٠.٢٠	٠.٨٥	٠.٠٠
			٢٠١٩	٠.٤٣	٠.٢٢	٠.٩٤	٠.٠٠
			٢٠٢٠	٠.٤٤	٠.٢٤	١.٠٤	٠.٠٠
			٢٠٢١	٠.٤٥	٠.٢٤	٠.٩٧	٠.٠٠
			٢٠٢١-٢٠١٨	٠.٤٤	٠.٢٣	١.٠٤	٠.٠٠

ينتضح للباحث من الجدول رقم (٨) النتائج التالية:

- بلغ متوسط اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي أصول شركات العينة (٢١.٥٧) والدال على حجم الشركة، وتؤكد النتائج على إرتفاع حجم الشركات من عام ٢٠١٨ حتى عام ٢٠٢١، حيث بلغ على الترتيب متوسط الأصول (٢١.٤٩)، (٢١.٥٧)، (٢١.٥٨)، (٢١.٦٥).
- بلغ متوسط إلتزام شركات العينة بقواعد وآليات الحوكمة (٧.٩٥) في ضوء المؤشر الذى وضعه الباحث والمكون من ١٠ بنود وهي نسبة مرضية، وهذه النسبة تعتبر هامة عند قياس العلاقة بين التحالفات الإستراتيجية والتخصص الصناعى وجودة الحكم المهنى لمراقبي الحسابات بشأن الإستمرارية.
- وفيما يتعلق بالوضع المالى لمنشأة عميل المراجعة والتي تعبر عنها بدرجة الرفع المالى، والتي توضح مدى اعتماد الشركة على الديون في تمويل أصولها، فتشير النتائج إلى أن متوسط معدل الرافعة المالية بلغ (٠.٤٤)، وهو ما يعكس إمكانية قدرة عينة الدراسة في الحصول على

التمويل اللازم. وهذه النسبة تدل على مديونية الشركة كأحد العوامل التي تؤثر على حكم المراجع عند تقييمه لإستمرارية المنشأة.

٣/٦/٩ تحليل نتائج اختبار فروض الدراسة :

يتم اختبار مدى صحة فروض الدراسة من خلال تحليل نتائج الإرتباط والجداول المتقاطعة والإندثار اللوجستى وذلك كما يلي:

أولاً: تحليل نتائج مصفوفة الإرتباط

يتم إختبار علاقة الإرتباط بين متغيرات فروض الدراسة من خلال إعداد مصفوفة الإرتباط، وذلك كما يلي:

جدول رقم (٩) نتائج تحليل مصفوفة الإرتباط الدراسة

نوع المتغير	متغيرات الدراسة	جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية	التحالفات الإستراتيجية لمكاتب المراجعة	التخصص الصناعي لمراقب الحسابات	الأثر التفاعلى للتحالفات الإستراتيجية والتخصص الصناعي	حجم منشأة عميل المراجعة	جودة حوكمة الشركات	درجة الرفع المالي
المتغير التابع	جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية	١						
	التحالفات الإستراتيجية لمكاتب المراجعة	**٠.٥٤٩	١					
المتغيرات المستقلة	التخصص الصناعي لمراقب الحسابات	**٠.٦٥٤	**٠.٨٤٧	١				
	الأثر التفاعلى للتحالفات الإستراتيجية والتخصص الصناعي	٠.٠٠٠	٠.٠٠٠	-	١			
	حجم منشأة عميل المراجعة	٠.٠١٣	٠.٠٥٧	٠.٠٧	٠.٠٤٨	١		
	جودة حوكمة الشركات	٠.٠١	٠.٠٧٢	٠.٠٨٢	٠.٠٠٨	-٠.٠٧٣-	١	
المتغير التابع	درجة الرفع المالي	٠.٣٦	٠.٣٤٧	٠.٤٩٢	٠.٣٥	٠.٢٧٣*	**٠.٤٤-	١
	جودة حوكمة الشركات	٠.٤٣٣	٠.١١٥	٠.٠٨٥	٠.٠٩١	٠.١١٢	-	-

* تشير إلى معنوية معامل الإرتباط عند مستوى معنوية ٠.٠١

من الجدول السابق يتضح للباحث النتائج الأتية:

- وجود علاقة ارتباط إيجابية معنوية بين التحالفات الإستراتيجية لمكاتب المحاسبة والمراجعة وجودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية حيث أن معامل الارتباط موجب بقيمة (٠.٥٤٩) ومستوي المعنوية (sig) أقل من (٠.٠١)، وبالتالي كلما إرتبطت الشركة بمراقب حسابات له تحالفات إستراتيجية مع مكاتب المراجعة الكبرى أدى ذلك إلى تحسين جودة حكمه المهني بشأن الإستمرارية، مما يدعم صحة الفرض الأول للدراسة بوجود علاقة معنوية بين التحالفات الإستراتيجية وجودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية.
- وجود علاقة ارتباط إيجابية معنوية بين التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وجودة الحكم المهني له بشأن الإستمرارية حيث أن معامل الارتباط موجب بقيمة (٠.٦٥٤) ومستوي المعنوية (sig) أقل من (٠.٠١)، وبالتالي كلما إرتبطت الشركة بمراقب حسابات متخصص صناعياً في نشاط الشركة أدى ذلك إلى تحسين جودة حكمه المهني بشأن الإستمرارية، مما يدعم صحة الفرض الثانى للدراسة بوجود علاقة معنوية بين التخصص الصناعى وجودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية.
- وجود علاقة ارتباط إيجابية معنوية بين التخصص الصناعى والتحالف الإستراتيجى لمراقب الحسابات مع إحدى مكاتب المراجعة الكبرى وجودة الحكم المهني له بشأن الإستمرارية حيث أن معامل الارتباط موجب بقيمة (٠.٥٦٤) ومستوي المعنوية (sig) أقل من (٠.٠١)، وبالتالي كلما إرتبطت الشركة بمراقب حسابات متخصص صناعياً في نشاط الشركة وله تحالفات إستراتيجية مع مكاتب المراجعة الكبرى أدى ذلك إلى تحسين جودة حكمه المهني بشأن الإستمرارية، مما يدعم صحة الفرض الثالث للدراسة بوجود علاقة معنوية بين كل من (التحالفات الإستراتيجية والتخصص الصناعى) على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية.
- بالنسبة للمتغيرات الرقابية والتي يتم أخذها في الإعتبار عند قياس أثر التخصص الصناعى والتحالف الإستراتيجى لمراقب الحسابات مع إحدى مكاتب المراجعة الكبرى على جودة الحكم المهني له بشأن الإستمرارية، أكدت نتائج الجدول السابق على وجود علاقة موجبة ولكنها غير معنوية بين كل من حجم منشأة عميل المراجعة ومدى تطبيقها لحوكمة الشركات وبين جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية، بينما إرتبط الوضع المالى لمنشأة عميل المراجعة سلبيا بعلاقة غير معنوية بجودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية.

وللتأكيد على علاقات الإرتباط السابقة بين التخصص الصناعي والتحالف الإستراتيجي لمراقب الحسابات مع إحدى مكاتب المراجعة الكبرى وجودة الحكم المهني له بشأن الإستمرارية قام الباحث بإعداد المقارنات الوصفية من خلال إعداد الجداول المتقاطعة (Crosstabs) وذلك من خلال الجدول رقم (١٠)

جدول رقم (١٠): الجداول التقاطعية (Crosstabs) بين متغيرات الدراسة الأساسية

التخصص الصناعي للمراجع		التحالفات الإستراتيجية مع مكاتب المراجعة الكبرى				توصيف العلاقة بين نوع التحالفات الإستراتيجية لمكاتب المراجعة مع طبيعة التخصص الصناعي وجودة الأداء المهني		جودة الحكم المهني	العدد
مكتب المراجعة ليس متخصص صناعيا	مكتب المراجعة متخصص صناعيا	مكتب المراجعة ليس لديه أي تحالفات إستراتيجية	مكتب المراجعة لديه تحالفات إستراتيجية	نسبة	عدد	نسبة	عدد	العدد	
نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	١٨٧	
%٣٠.١٧	٣٥	%٩٢.٦٨	١٥٢	%٣٩.٣٩	٥٢	%٩١.٢٢	١٣٥	جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية	
%٦٩.٨٣	٨١	%٧.٣٢	١٢	%٦٠.٦١	٨٠	%٨.٧٨	١٣	إنخفاض جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية	
%١٠٠	١١٦	%١٠٠	١٦٤	%١٠٠	١٣٢	%١٠٠	١٤٨	على مستوى العينة	

يتضح للباحث من الجدول رقم (١٠) أن جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات تحققت في ظل مكاتب المراجعة التي تنتمي إلى تحالف إستراتيجي مع مكتب مراجعة من مكاتب المراجعة (Non Big4 - Big4) بنسبة (٩١.٢٢%)، ومع مكاتب المراجعة التي لديها تخصص صناعي بنسبة (٩٢.٦٨%).

ثانياً : تحليل نتائج الإنحدار 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 بين متغيرات الفرض الأول

لقياس أثر التحالفات الإستراتيجية لمكاتب المحاسبة والمراجعة على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية قام الباحث بتحليل نتائج الإنحدار اللوجستي الثنائي والمتعدد في ظل إدخال المتغيرات الرقابية وفقاً للمعادلة التالية:

$$APJQ = \beta_0 - \beta_1 (SA) + \beta_2 (FSIZE) + \beta_3 (CGQ) + \beta_4(lev) + \epsilon_{it}$$

حيث (APJQ): جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية، SA: التحالفات الإستراتيجية لمكاتب المراجعة، (FSIZE) هو حجم الشركة، (CGQ) جودة حوكمة الشركات، (lev) الوضع المالي لمنشأة عميل المراجعة، ويعرض الجدول رقم (١١) نتائج الانحدار كما يلي:

جدول (١١): نتائج تحليل الانحدار اللوجستي بين متغيرات الفرض الأول

النماذج الفرعية لاختبار الفرض الأول (أثر التحالفات الإستراتيجية لمكاتب المحاسبة والمراجعة على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية)								المتغيرات المستقلة في النموذج (مستقلة ورقابية)	
التحليل الإضافي				التحليل الأساسي					النموذج
أثر التحالفات الإستراتيجية على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية في ظل وجود المتغيرات الرقابية				أثر التحالفات الإستراتيجية لمكاتب المحاسبة والمراجعة على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية				العلاقة المستهدفة	
قيمة Sig.	قيمة Wald	قيمة S.E.	قيمة B	قيمة Sig.	قيمة Wald	قيمة S.E.	قيمة B	الرمز	
٠.٧٢٦	٠.١٢٣	٢.٤٧٥	٠.٨٦٨	٠.٠١٦	٥.٨٤٨	٠.١٧٨	-	B ₀	
٠.٠٠٠	٦٦.٢١	٠.٣٤٣	٢.٧٩٢	٠.٠٠٠	٦٦.١٦	٠.٣٤١	٢.٧٧١	SA	
٠.٧٦٦	٠.٠٨٩	٠.١١٢	-	-	-	-	-	FSIZE	
٠.٥٣٠	٠.٣٩٥	٠.٠٩٧	-	-	-	-	-	CGQ	
٠.٧٦٢	٠.٠٩٢	٠.٧٦٨	-	-	-	-	-	LEV	
Cox & Snell R Square = 0.279				Cox & Snell R Square = 0.277				القيم التفسيرية للنموذج	
Nagelkerke R Square = 0.387				Nagelkerke R Square = 0.385					
٠.٠٠٠				٠.٠٠٠				Chi-square الكلي ل- 1	

بالنظر لكل نموذج بشكل مستقل يتضح للباحث:

- بالنسبة للمعنوية الكلية لنموذج الانحدار التي تمثل الفرض الأول للدراسة للنموذج ككل، بلغت مستوى المعنوية (٠.٠٠٠٠)، وهي أقل من (٠.٠٠٥) مما يدل على ارتفاع معنوية النماذج المستخدمة وصلاحيتها لتحقيق هدف الدراسة.
- بلغت القيم التفسيرية للنموذج (Cox & Snell R Square)، (Nagelkerke R Square) تبلغ (٠.٢٧٧)، (٠.٣٨٥) على الترتيب وهي قيم تعكس درجة تفسير المتغيرات المستقلة للتغيرات التي تحدث في المتغير التابع في كل نموذج، وزادت هذه القيم بإدخال المتغيرات الرقابية في التحليل الإضافي حيث بلغت (٠.٢٧٩)، (٠.٣٨٧) على الترتيب

- وجود تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.01) للتحالفات الإستراتيجية لمكاتب المراجعة على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية في ظل التحليل الثنائي وفي ظل وجود المتغيرات الرقابية (حجم منشأة عميل المراجعة، جودة حوكمة الشركات، الوضع المالي لمنشأة عميل المراجعة)، حيث أن معامل الإنحدار اللوجستي موجب بقيمة (2.771)، (2.792) للتحليل الأساسي والإضافي على الترتيب، ومستوي المعنوية (sig) في النموذجين (0.000) وهو أقل من (0.01)، ويرجع ذلك إلى أن التحالفات الإستراتيجية لمكاتب المراجعة بأحد مكاتب المراجعة الكبرى (Non Big 4 / Big 4) تمنحهم درجة عالية من الاستقلالية ومقاومة ضغوط العملاء لإصدار تقرير مراجعة نظيف نتيجة عدم التبعية الإقتصادية، واستخدام الأساليب الحديثة في المراجعة فضلاً عن توفير المعرفة والخبرات والتخصص والتأهيل المهني العلمي والعملي من خلال التدريب والتعليم المستمر الذي يمكنهم من التقييم السليم لقدرة الشركات على الإستمرار من خلال اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية وتحديد حالات عدم التأكد التي تشير إلى الشك الجوهرية بشأن الاستمرارية، لذا فإن التحالفات الإستراتيجية لمكاتب المراجعة بأحد مكاتب المراجعة الكبرى (Non Big 4 / Big 4) تؤدي إلى تحسين جودة الأحكام المهنية بصفة عامة وبشأن الإستمرارية بصفة خاصة، ويتفق ذلك مع نتائج دراسة كل من (Tagesson & Öhman, 2015; Mo, et al., 2015; Myers, et al., 2014; Hapsoro & Santoso, 2018)، ويخلص الباحث إلى أنه في ضوء ضوابط ومحددات العينة المختارة، كلما ارتبطت الشركة بمراقب حسابات له تحالفات إستراتيجية مع أحد مكاتب المراجعة الكبرى أدى ذلك إلى تحسين جودة حكمه المهني بشأن الإستمرارية، وبالتالي رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل للبحث بأنه " يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتحالفات الإستراتيجية على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية " .

(ب) تحليل نتائج الانحدار اللوجستى بين متغيرات الفرض الثانى :

لقياس أثر التخصص الصناعى لمراقب الحسابات على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية قام الباحث بتحليل نتائج الانحدار اللوجستى الثنائى والمتعدد في ظل إدخال المتغيرات الرقابية وفقا للمعادلة التالية:

$$APJQ = \beta_0 - \beta_1 (IS) + \beta_2 (FSIZE) + \beta_3 (CGQ) + \beta_4(lev) + \varepsilon_{it}$$

حيث (APJQ): جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية، IS: التخصص الصناعى لمراقب الحسابات، (FSIZE) هو حجم الشركة، (CGQ) جودة حوكمة الشركات، (lev) الوضع المالى لمنشأة عميل المراجعة، ويعرض الجدول التالى نتائج الانحدار كما يلى :

جدول (١٢): نتائج تحليل الانحدار اللوجستى بين متغيرات الفرض الثانى

النماذج الفرعية لاختبار الفرض الثانى (أثر التخصص الصناعى لمراقب الحسابات على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية)									المتغيرات المستقلة في النموذج (مستقلة ورقابية)	
التحليل الإضافى				التحليل الأساسى				النموذج		
قيمة Sig.	قيمة Wald	قيمة S.E.	قيمة B	قيمة Sig.	قيمة Wald	قيمة S.E.	قيمة B	الرمز		
٠.٤٨٢	٠.٤٩٤	٢.٨٠٠	١.٩٦٨	٠.٠٠٠	١٧.٢٠	٠.٢٠٢	-	B ₀	المقدار الثابت (Constant)	
٠.٠٠٠	٨٥.٩٦	٠.٣٧٤	٣.٤٦٤	٠.٠٠٠	٨٧.٢٢	٠.٣٦٢	٣.٣٧٨	IS	التخصص الصناعى لمراقب الحسابات	
٠.٥٨٥	٠.٢٩٩	٠.١٢٥	٠.٠٦٩-	-	-	-	-	FSIZE	حجم منشأة عميل المراجعة	
٠.٢٣٩	١.٣٨٨	٠.١١١	٠.١٣١-	-	-	-	-	CGQ	جودة حوكمة الشركات	
٠.٤٠٤	٠.٦٩٦	٠.٨٩٢	٠.٧٤٤-	-	-	-	-	LEV	الوضع المالى لمنشأة عميل المراجعة	
Cox & Snell R Square = 0.378				Cox & Snell R Square = 0.376				القيم التفسيرية للنموذج		
Nagelkerke R Square = 0.517				Nagelkerke R Square = 0.510						
٠.٠٠٠				٠.٠٠٠				المعنوية الكلية لـ Chi-square		

بالنظر لكل نموذج بشكل مستقل يتضح للباحث:

- بالنسبة للمعنوية الكلية لنموذج الانحدار التي تمثل الفرض الثانى للدراسة للنموذج ككل، بلغت مستوى المعنوية (٠.٠٠٠٠)، وهي أقل من (٠.٠٠٥) مما يدل على ارتفاع معنوية النماذج المستخدمة وصلاحيتها لتحقيق هدف الدراسة.
- بلغت القيم التفسيرية للنموذج (Cox & Snell R Square)، (Nagelkerke R Square) تبلغ (٠.٣٧٦)، (٠.٥١٠) على الترتيب وهي قيم تعكس درجة تفسير المتغيرات المستقلة للتغيرات التي تحدث في المتغير التابع في كل نموذج، وزادت هذه القيم بإدخال المتغيرات الرقابية في التحليل الإضافى حيث بلغت (٠.٣٧٨)، (٠.٥١٧) على الترتيب

- وجود تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.01) للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة الحكم المهني له بشأن الإستمرارية في ظل التحليل الثنائي وفي ظل وجود المتغيرات الرقابية (حجم منشأة عميل المراجعة، جودة حوكمة الشركات، الوضع المالي لمنشأة عميل المراجعة)، حيث أن معامل الإنحدار اللوجستي موجب بقيمة (3.378)، (3.464) للتحليل الأساسي والإضافي على الترتيب، ومستوي المعنوية (sig) في النموذجين (0.000) وهو أقل من (0.01)، ويرجع ذلك لما يتمتع به مراقب الحسابات المتخصص صناعياً في نشاط الشركة من إلمام كاف بنشاط العميل محل المراجعة وفهم الأنظمة المالية والمحاسبية الخاصة بالعميل، ومعرفة الحالات الفنية التي تؤدي إلى وجود الشك الجوهرية في قدرة المنشأة على الاستمرار، لذا فإن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يؤدي إلى تحسين جودة الأحكام المهنية بصفة عامة وبشأن الإستمرارية بصفة خاصة. ويتفق ذلك مع نتائج دراسة كل من (عبدالله وحسن، 2021; Reichelt & Wang, 2010; Hapsoro & Santoso, 2018)، ويخلص الباحث إلى أنه في ضوء ضوابط ومحددات العينة المختارة، كلما ارتبطت الشركة بمراقب حسابات متخصص صناعياً في نشاط الشركة أدى ذلك إلى تحسين جودة حكمه المهني بشأن الإستمرارية، وبالتالي رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل للبحث بأنه " يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية " .

(ج) تحليل نتائج الإنحدار اللوجستي بين متغيرات الفرض الثالث

لقياس أثر كل من التحالفات الإستراتيجية والتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية قام الباحث بتحليل نتائج الإنحدار اللوجستي الثنائي والمتعدد في ظل إدخال المتغيرات الرقابية وفقاً للمعادلة التالية:

$$APJQ = \beta_0 - \beta_1 (IS*SA) + \beta_2 (FSIZE) + \beta_3 (CGQ) + \beta_4 (lev) + \varepsilon_{it}$$

حيث (APJQ): جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية، IS*SA: الأثر التفاعلي لكل من التحالفات الإستراتيجية والتخصص الصناعي، (FSIZE) هو حجم الشركة،

(CGQ) جودة حوكمة الشركات، (lev) الوضع المالى لمنشأة عميل المراجعة، ويعرض الجدول التالى نتائج الانحدار كما يلى :

جدول (١٣): نتائج تحليل الانحدار اللوجستى بين متغيرات الفرض الثالث

النماذج الفرعية لاختبار الفرض الثالث (الأثر التفاضلى للتحالفات الإستراتيجية والتخصص الصناعى لمراقب الحسابات على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية)								المتغيرات المستقلة فى النموذج (مستقلة ورقابية)	
التحليل الإضافى				التحليل الأساسى					النموذج
قيمة Sig.	قيمة Wald	قيمة S.E.	قيمة B	قيمة Sig.	قيمة Wald	قيمة S.E.	قيمة B	الرمز	
٠.٧٢١	٠.١٢٨	٢.٥١١	٠.٨٩٧	٠.٠١٣	٦.١٣٢	٠.١٧٦	-	B ₀	المقدار الثابت (Constant)
٠.٠٠٠	٦٦.٧٢	٠.٣٦٣	٢.٩٦٤	٠.٠٠٠	٦٦.٦١	٠.٣٦٠	٢.٩٣٦	IS*SA	الأثر التفاضلى للتحالفات الإستراتيجية والتخصص الصناعى
٠.٨٠٠	٠.٠٦٤	٠.١١٣	٠.٠٢٩-	-	-	-	-	FSIZE	حجم منشأة عميل المراجعة
٠.٤٤٨	٠.٥٧٧	٠.٠٩٩	٠.٠٧٥-	-	-	-	-	CGQ	جودة حوكمة الشركات
٠.٧٠٨	٠.١٤٠	٠.٧٨١	٠.٢٩٣-	-	-	-	-	LEV	الوضع المالى لمنشأة عميل المراجعة
Cox & Snell R Square = 0.295				Cox & Snell R Square = 0.293				القيم التفسيرية للنموذج	
Nagelkerke R Square = 0.410				Nagelkerke R Square = 0.408					
٠.٠٠٠				٠.٠٠٠				المتغيرات المستقلة لـ Chi-square	

بالنظر لكل نموذج بشكل مستقل يتضح للباحث:

- بالنسبة للمعنوية الكلية لنموذج الانحدار التي تمثل الفرض الثالث للدراسة للنموذج ككل، بلغت مستوى المعنوية (٠.٠٠٠)، وهي أقل من (٠.٠٠٥) مما يدل على ارتفاع معنوية النماذج المستخدمة وصلاحيتها لتحقيق هدف الدراسة.
- بلغت القيم التفسيرية للنموذج (Cox & Snell R Square)، (Nagelkerke R Square) تبلغ (٠.٢٩٣)، (٠.٤٠٨) على الترتيب وهي قيم تعكس درجة تفسير المتغيرات المستقلة للتغيرات التي تحدث في المتغير التابع في كل نموذج، وزادت هذه القيم بإدخال المتغيرات الرقابية في التحليل الإضافى حيث بلغت (٠.٢٩٥)، (٠.٤١٧) على الترتيب
- وجود تأثير إيجابى ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (٠.٠٠١) للتحالفات الإستراتيجية والتخصص الصناعى لمراقب الحسابات معا على جودة الحكم المهني له بشأن الإستمرارية فى ظل التحليل الثنائى وفى ظل وجود المتغيرات الرقابية (حجم منشأة عميل المراجعة، جودة حوكمة الشركات، الوضع المالى لمنشأة عميل المراجعة)، حيث أن معامل الانحدار اللوجستى موجب بقيمة (٢.٩٣٦)، (٢.٩٦٤) للتحليل الأساسى والإضافى على الترتيب، ومستوي المعنوية (sig) فى النموذجين

(٠.٠٠٠٠) وهو أقل من (٠.٠٠١)، ويرجع ذلك إلى أن معرفة مراقب الحسابات الذي له تحالفات إستراتيجية مع أحد مكاتب المراجعة الكبرى بالأساليب الحديثة في المراجعة وقدرتهم على توظيف التكنولوجيا في عملية المراجعة، توافر المعرفة المهنية والخبرة المتخصصة لمراقب الحسابات بصناعة معينة تمكنهم من التقييم السليم لقدرة الشركات على الإستمرار، لذا فإن التحالفات الإستراتيجية لمكاتب المراجعة بأحد مكاتب المراجعة الكبرى (Non Big 4 / Big 4) وتخصص مراقب الحسابات صناعياً يؤدي إلى تحسين جودة الأحكام المهنية بصفة عامة وبشأن الإستمرارية بصفة خاصة)، ويخلص الباحث إلى أنه في ضوء ضوابط ومحددات العينة المختارة، كلما إرتبطت الشركة بمراقب حسابات متخصص صناعياً في نشاط الشركة وله تحالفات إستراتيجية مع مكاتب المراجعة الكبرى أدى ذلك إلى تحسين جودة حكمه المهني بشأن الإستمرارية، وبالتالي رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل للبحث بأنه " يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتحالفات الإستراتيجية والتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية " .

وفي ضوء التحليل السابق لنتائج إختبارات فروض الدراسة يخلص الباحث إلى 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 لمراقب الحسابات على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية حيث أنه كلما إرتبطت الشركة بمراقب حسابات متخصص صناعياً في نشاط الشركة كلما تحسن جودة حكمه المهني بشأن الإستمرارية، بالإضافة إلى وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للتحالفات الإستراتيجية والتخصص الصناعي على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية حيث أنه كلما إرتبطت الشركة بمراقب حسابات متخصص صناعياً في نشاط الشركة وله تحالفات إستراتيجية مع مكاتب المراجعة الكبرى أدى ذلك إلى تحسين جودة حكمه المهني بشأن الإستمرارية.

عاشراً : النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية المقترحة :

١/١٠ النتائج : أثناء تحقيق البحث توصل الباحث إلى النتائج التالية :

١/١/١٠ نتائج الدراسة النظرية :

- يؤثر ارتباط مكتب المرجعة بأحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى Big 4 على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بصفة عامة وبشأن الإستمرارية بصفة خاصة، حيث أنه كلما إرتبطت الشركة بمكاتب مراجعة لها تحالفات استراتيجية مع مكاتب المراجعة العالمية الكبرى Big 4 كلما أدى ذلك إلى زيادة جودة حكمه المهني بشأن الإستمرارية.
- يؤثر التخصص الصناعي بشكل كبير على قدرة مراقبي الحسابات في اكتشاف الأخطاء الجوهرية والتلاعب في القوائم المالية مما يؤدي إلى زيادة جودة حكمه المهني بصفة عامة وبشأن الإستمرارية بصفة خاصة وزيادة جودة عملية المراجعة وزيادة جودة التقارير المالية فضلاً عن تقليل فترة إصدار تقرير المراجعة .
- نظراً للإهتمام المتزايد بزيادة جودة الحكم المهني المتعلق بشأن الإستمرارية من قبل المنظمات المهنية والباحثين، فقد استدعى الأمر دراسة التحالفات الإستراتيجية والتخصص الصناعي لمراقب الحسابات لم لهم من تأثير كبير على اكتشاف التحريفات الجوهرية وبالتالي زيادة جودة حكمه المهني بشأن الإستمرارية وتحسين جودة عملية المراجعة.

٢/١/١٠ نتائج الدراسة التطبيقية :

- وجود تأثير ذو دلالة إحصائية قوية للتحالفات الإستراتيجية لمكاتب المراجعة على جودة حكمه المهني بشأن الإستمرارية، حيث أنه كلما إرتبطت الشركة بمكاتب مراجعة لها تحالفات استراتيجية مع مكاتب مراجعة أخرى كلما أدى ذلك إلى زيادة جودة حكمه المهني بشأن الإستمرارية.
- وجود تأثير ذو دلالة إحصائية قوية للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة حكمه المهني بشأن الإستمرارية، حيث أنه كلما إرتبطت الشركة بمراقب حسابات لديه تخصص صناعى في نشاط الشركة كلما أدى ذلك إلى زيادة جودة حكمه المهني بشأن الإستمرارية .
- وجود تأثير ذو دلالة إحصائية قوية للتحالفات الإستراتيجية لمكاتب المراجعة والتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة حكمه المهني بشأن الإستمرارية، حيث أنه كلما إرتبطت

- الشركة بمراقب حسابات متخصص في نشاط الشركة ومكاتب مراجعة لها تحالفات استراتيجية مع مكاتب مراجعة أخرى كلما أدى ذلك إلى زيادة جودة حكمه المهني بشأن الإستمرارية.
- ٢/١٠ التوصيات :
- ضرورة تعديل معيار المراجعة المصري رقم ٥٧٠ ليتوافق مع ISA 570 المعدل لسنة 2015، والذي يتطلب إضافة فقرة عدم التأكد الجوهري بشأن الاستمرارية بغرض زيادة مستوى الشفافية والإفصاح وتخفيض فجوات التوقعات والمعلومات والاتصال، لما لتلك التعديلات من أثر إيجابي على المحتوى الإعلامي لرأي مراقبي الحسابات بشأن الاستمرارية .
 - ضرورة إجراء دورات تدريبية لمراقبي الحسابات في مصر بغرض توعيتهم بدورهم ومسئولياتهم وفقاً للتعديلات التي طرأت على تقرير مراقب الحسابات بصفة عامة ومعيار المراجعة الدولي رقم ٥٧٠ المعدل بشأن الاستمرارية بصفة خاصة .
 - ضرورة تبني مكاتب المراجعة في مصر لاستراتيجية التخصص الصناعي لما لها من أهمية في تدعيم جودة الأداء المهني وتحسين جودة المراجعة مما ينعكس بشكل إيجابي على كل من منشأة مراقب الحسابات وأصحاب المصالح في منشأة عميل المراجعة .
 - ضرورة قيام المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة في مصر بتدعيم تخصص مراقبي الحسابات صناعياً خاصة في ظل ما يشهده سوق المراجعة المحلي والدولي من متغيرات متسارعة وزيادة في حدة المنافسة بجانب المزايا والفوائد المحققة والتي يؤدي لها تخصص مراقب الحسابات صناعياً .
 - تدعيم سياسة التحالفات الإستراتيجية بين مكاتب المراجعة بهدف تكوين كيانات تمتلك كوادراً بشرية تتسم بالمهارة الفنية والمعرفة والخبرة والإمكانيات المادية والتكنولوجية الحديثة التي تمكنها من تنفيذ استراتيجية التخصص الصناعي.
 - يجب على مكاتب المراجعة في مصر تقديم مجموعة من البرامج والدورات التدريبية لمراقبي الحسابات من أجل تطوير قدراتهم وتأهيلهم عملياً بما يتلائم مع متطلبات التخصص الصناعي لمراقب الحسابات.

- يجب على هيئة الرقابة المالية تدعيم مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بواسطة مراقب حسابات متخصص صناعياً في نشاط الشركة ومكاتب مراجعة لها تحالفات استراتيجية مع مكاتب مراجعة أخرى ووضع القواعد والإجراءات التي تدعم هذا الاتجاه، لما لهم من تأثير كبير على إكتشاف التحريفات الجوهرية وبالتالي زيادة جودة حكمه المهني بشأن الإستمرارية وزيادة جودة عملية المراجعة وزيادة جودة التقارير المالية .
- ٣/١٠ الدراسات المستقبلية المقترحة :
- أثر جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الإستمرارية على قيمة الشركة بالتطبيق على الشركات المالية المفيدة بالبورصة المصرية
- أثر ممارسة الشك المهني في دعم الحكم المهني لمراقب الحسابات لتقييم استمرارية الشركة .
- أثر خصائص التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات على تقييمه لإستمرارية المنشأة .
- أثر التحالفات الاستراتيجية والتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة .

قائمة المراجع

أولاً : المراجع العربية :

- إبراهيم، أحمد كمال مطاوع، (٢٠٢١)، "مدى ملاءمة معيار المراجعة الدولي ٥٧٠ المعدل لسنة ٢٠١٥ لدعم أداء مراقبي الحسابات المسئولياتهم بشأن الاستمرارية في ظل تداعيات جائحة COVID-19: دراسة ميدانية"، *مجلة البحوث المالية والتجارية*، كلية التجارة - جامعة بورسعيد، العدد الثالث، ص ١١٢-١٩٣
- أبو ضاوي، أحمد عثمان حامد يوسف، (٢٠٢٠)، "تأثير هيكل الملكية على استمرارية الشركة بالتطبيق على قطاع السياحة : دراسة تطبيقية"، *رسالة ماجستير غير منشورة*، كلية التجارة - جامعة المنوفية .
- أحمد، ألاء مصطفى عبدالقادر، (٢٠٢٠)، "تأثير استراتيجيات التحالف لمؤسسات المراجعة على أتعاب خدمات المراجعة: دراسة ميدانية"، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، كلية التجارة - جامعة قناة السويس، مج ١١، العدد الثاني - الجزء الثاني، ص ٨٨١-٩٠٦ .
- الجندي، خالد محمد، (٢٠٢١)، "قياس أثر استخدام مدخل المراجعة المستمرة في بيئة نظم تخطيط موارد المنشأة (ERP) على الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالتطبيق على الشركات المساهمة في البورصة المصرية"، *مجلة المحاسبة والمراجعة لإتحاد الجامعات العربية*، كلية التجارة - جامعة بني سويف، العدد الثالث، ص ص ٢٤٠ - ٣٠٦ .
- الجندي، خالد محمد، (٢٠٢٢)، "أثر التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات على جودة المراجعة بالتطبيق على الشركات المساهمة في البورصة المصرية"، *مجلة البحوث المحاسبية*، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص ص .
- السيد، محمود محمد، (٢٠١٧)، "العلاقة بين الاستقرار المالي للشركات وجودة المراجعة مقاسة بسلامة حكم مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في البورصة المصرية"، *مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية*، جامعة الإسكندرية - كلية التجارة - قسم المحاسبة، مج ١ - ع ١، ص ص ١٥٩ - ٢٠١٤ .
- الصابر، خالد مصباح، (٢٠١٦)، " دور التحالفات الإستراتيجية لمؤسسات المراجعة في زيادة قدرتها التنافسية في سوق الخدمات الليبية"، *رسالة دكتوراه غير منشورة*، كلية التجارة بالإسماعيلية - جامعة قناة السويس .

- جبر، يحيى بن علي؛ السعدون، ناصر بن محمد، (٢٠١٤)، "أثر المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية السعودي"، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، مج ٥٤، ع ٢٤، ص ص ٢٨١ - ٣٠٤.
- سالم، عبدالله جاسم محمد، (٢٠٢٢)، " أثر التخصص الصناعي لمدققي الحسابات على جودة عملية المراجعة : دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بدولة الكويت "، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة السادات .
- سليمان، أسامة ربيع أمين، (٢٠٠٧) ، "التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS الجزء الأول مهارات أساسية اختبارات الفروض الإحصائية (المعلمية - اللامعلمية)"، مكتبة الأنجلو المصرية، القاهرة.
- عبد القوي، أبوبكر شداد حامد؛ أبو كريشة، طه زكريا عبدالرحمن؛ عمر، أحمد محمد الشهير سيد، (٢٠١٨)، "أثر المراجعة المشتركة على تقرير المراجع الخارجي: دراسة تحليلية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة - جامعة أسيوط، ع ٦٤، ص ص ٨ - ٦٦ .
- عبدالحمد، أحمد أشرف، (٢٠١٤)، "المراجعة المشتركة كأداة لزيادة جودة المراجعة : دراسة ميدانية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة - جامعة المنصورة، مج ٣٨، ع ٤، ص ص ١٦٥ - ٢١٩ .
- عبدالله، عبدالرحمن عبدالله عبدالرحمن & حسن، أحمد الطيب الأمين، (٢٠٢١)، " الاتجاهات المعاصرة للمراجعة الخارجية ودورها في استمرارية المنشآت: دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين بالسودان، المجلة العربية للعلوم الإنسانية، العدد الثامن - الجزء الثاني، ص ص ٣٩ - ٥٩ .
- عثمان، أميرة محمدعبدالعزیز، (٢٠٢٠)، " دور أبعاد التخصص الصناعي للمراجع في تخفيض مخاطر الشك المهني - مع دراسة ميدانية "، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة - جامعة قناة السويس، المجلد الحادي عشر، العدد الثالث - الجزء الثالث، ص ص ١٩٧٣ - ١٩٩٧ .
- علي، نهى محمد زكى محمد، (٢٠٢٠)، " أثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة إرتباطه بعميله على جودة حكمه المهني بشأن الإستمرارية - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية "، مجلة الاسكندرية للبحوث

- المحاسبية، كلية التجارة - جامعة الأسكندرية، العدد الثاني، المجلد الرابع، ص ص ٨٦ - ١ .
- علي، نيفين صلاح علي، (٢٠٢١)، "أثر القدرة الإدارية وخصائص مراقب الحسابات ومنشأته على العلاقة بين جهد المراجعة ودقة رايه بشأن الإستمرارية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، جامعة الإسكندرية - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، مج ٥، ع ٣، ص ص ٥٤٩-٦١٠ .
- محمد، عمر السر حسن، (٢٠١٨)، " أثر خصائص مكتب المراجعة في مستوى التخصص المهني للمراجع الخارجي والحكم على استمرارية المنشأة: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة السودانية "، *المجلة العلمية للإدارة*، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مج ٣٨، ع ٣، ص ص ٢١٥ - ٢٣١ .
- محمد، سامي حسين علي، (٢٠١٦) ، " إطار مقترح لقياس وتفسير التأثير المشترك لكل من التخصص الصناعي والفترة الزمنية الارتباط : المراجع بالشركة على تأخير توقيت إصدار تقرير المراجعة للشركات المساهمة: دراسة تطبيقية "، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة- جامعة عين شمس، مجلد ٢٠، العدد (١)، ص ص ٣٠٣-٣٥٢ .
- محمود، حسن شلقامي، (٢٠١٣)، "دراسة تحليلية لأدوات دعم كفاءة الحكم المهني المراقب الحسابات بشأن تقييم استمرارية المنشأة"، *مجلة البحوث الإدارية*، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية - مركز البحوث والاستشارات والتطوير، مج ٣١، ع ٢، ص ص ٣-١٢٦ .
- مراد، حجازي عبدالجواد، (٢٠٢٠)، " أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على تحسين جودة أحكامه المهنية في تقريره برأي معدل وفقا لمعيار المراجعة الدولي ٧٠٥ "، *مجلة الدراسات المالية والتجارية*، كلية التجارة - جامعة بني سويف، العدد الأول، ص ١ - ٢٣ .
- مشابط، نعمة حرب، (٢٠٢٠)، "اثر جودة المراجعة الخارجية على سلامة رأى مراقب الحسابات بشأن الإستمرارية - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المسجلة بالبورصة المصرية"، *مجلة الإسكندرية للبحوث الماسية*، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني - المجلد الرابع، ص ص ١ - ٥٩ .

- منسى، الشيماء عبد الغنى يوسف منسى، (٢٠١٩)، " أثر التحليل الاستراتيجى على تقييم مدى استمرارية منشأة العميل"، *مجلة البحوث المالية والتجارية*، كلية التجارة - جامعة بورسعيد، العدد الأول - الجزء الأول، ٥١-٧١ .
- منصور، محمد السيد، (٢٠١٨)، " أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم منشأته على فترة إصدار تقرير المراجعة : دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، *الفكر المحاسبى*، كلية التجارة - جامعة عين شمس، مج ٢٢، ع ٢، ص ٩٨٩ - ١٠٣٩ .
- وهدان، محمد علي، (٢٠١٩)، " تقييم تأثير المراجعة المشتركة على التحفظ المحاسبى في ضوء التخصص الصناعي للمراجع: دراسة تطبيقية"، *المجلة العلمية للبحوث التجارية*، كلية التجارة - جامعة المنوفية، س ٦، ع ٣، ص ٦ - ٩٦ .
- يوسف، حنان محمد اسماعيل (٢٠١٧)، "أثر المحتوى الإعلامى لرأى مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية وفقا لمعيار المراجعة الدولى رقم (٥٧٠) المعدل لسنة ٢٠١٥ على قرار منح الائتمان دراسة تجريبية"، *مجلة المحاسبة والمراجعة*، كلية التجارة- جامعة بني سويف، العدد الأول، المجلد الخامس.

ثانياً : المراجع الأجنبية :

- Abu-Bader, S. H., (2021), "*Using statistical methods in social science research: With a complete SPSS guide*", Oxford University Press, USA
- Agostini, M., (2018), "The International Accounting Convergence Promoted by IASB and FASB Regarding Going Concern Status", *In Corporate Financial Distress* (pp. 99-118). Palgrave Pivot, Cham.
- Akande, J. O., Moses, O., & Tewari, D., (2020), "Board Experience, Corporate Risk-Taking and Going Concern: Evidence from South Africa", *IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices*, 19(1).
- Bava, F., & Gromis di Trana, M., (2019), " ISA 570: Italian auditors' and academics' perceptions of the going concern opinion", *Australian Accounting Review*, 29(1), 112-123
- Bédard, J., Brousseau, C., & Vanstraelen, A., (2019), "Investor reaction to auditors' going concern emphasis of matter: Evidence from a natural experiment", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 38(2), 27-55.
- Berglund, N. R., Eshleman, J. D., & Guo, P., (2018), "Auditor size and going concern reporting", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 37(2), 1-25.

- Bierstaker, J. L., & DeZoort, F. T., (2019), " The effects of problem severity and recovery strategy on managers' going concern judgments and decisions", *Journal of Accounting and Public Policy*, 38(5), 106682.
- Bills, K., Dreher, L., & Myers, L., (2015), "Associations, networks, and alliances: Equipping small audit firms with big resources", *The Accounting Review*.
- Budisantoso, T., Rahmawati, R., Bandi, B., & Probohudono, A. N., (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 Issues*, 7(5), 530-540.
- Budisantoso, T., Rahmawati, R., Bandi, B., & Probohudono, A. N., (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 Issues*, 7(5), 530-540.
- Burke, Q., Convery, A., & Skaife, H. A., (2015), " Government contracting and the continuation as a going concern", *Available at SSRN 2388989*.
- Carson, E., (2009), "Industry specialization by global audit firm networks", *The Accounting Review*, 84(2), 355-382.
- Casterella, J. R., Desir, R., Stallings, M. A., & Wainberg, J. S., (2020), " Information transfer of bankruptcy announcements: Examining the impact of auditor opinions", *Accounting Horizons*, 34(1), 45-66.
- Chiang, H. T., Lin, S. L., & He, L. J., (2015), "Implications of auditor characteristics and directors' and officers' liability insurance for going-concern audit opinions: evidence from Taiwan", *International Business Research*, 8(5), 130-145.
- Choi, J. H., Kim, S., & Raman, K. K., (2017), "Did the 1998 merger of Price Waterhouse and Coopers & Lybrand increase audit quality?", *Contemporary Accounting Research*, 34(2), 1071-1102.
- Comprix, J., & Huang, H., (2015), " Does auditor size matter? Evidence from small audit firms", *Advances in accounting*, 31(1), 11-20.
- Deng, M., Lu, T., Simunic, D. A., & Ye, M., (2014), "Do joint audits improve or impair audit quality?", *Journal of Accounting research*, 52(5), 1029-1060.
- Dong, B., Robinson, D., & Robinson, M., (2015), "The market's response to earnings surprises after first-time going-concern modifications", *Advances in accounting*, 31(1), 21-32.

- Enyi, E. P., (2017), " Going Concern, Earnings Capacity and Corporate Financial Stability", *International Journal of Development and Sustainability*, ISSN, 2186-8662.
- Ettredge, M., Kwon, S. Y., & Lim, C. Y., (2009), "Client, industry, and country factors affecting choice of Big N industry expert auditors", *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 24(3), 433-467.
- Foster, B. P., & Shastri, T., (2016)," Determinants of going concern opinions and audit fees for development stage enterprises", *Advances in accounting*, 33, 68-84.
- Francis, J. R., & Krishnan, J., (2002), "Evidence on auditor risk-management strategies before and after the Private Securities Litigation Reform Act of 1995", *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 9(2), 135-157.
- Francis, J. R., Richard, C., & Vanstraelen, A., (2009), "Assessing France's joint audit requirement: Are two heads better than one?", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 35-63.
- Geiger, M. A., & Rama, D. V., (2006), "Audit firm size and going-concern reporting accuracy", *Accounting horizons*, 20(1), 1-17
- Geiger, M. A., Raghunandan, K., & Rama, D. V., (2005), "Recent changes in the association between bankruptcies and prior audit opinions", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24(1), 21-35.
- Geiger, M. A., Raghunandan, K., & Riccardi, W., (2014), "The global financial crisis: US bankruptcies and going-concern audit opinions", *Accounting Horizons*, 28(1), 59-75.
- Grenier, J. H., (2017),"Encouraging professional skepticism in the industry specialization era", *Journal of Business Ethics*, 142(2), 241-256.
- Habib, A., & Bhuiyan, M. B., (2011), "Audit firm industry specialization and the audit report lag", *Journal of international accounting, auditing and taxation*, 20(1), 32-44.
- Hapsoro, D., & Santoso, T. R., (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.
- Hardies, K., Vandenhaute, M. L., & Breesch, D., (2018), "An analysis of Auditors' going-concern reporting accuracy in private firms", *Accounting Horizons*, 32(4), 117-132.

-
- Hartono, J., Suwardi, E., Miharjo, S., & Hartadi, B., (2016), Does auditor rotation increase auditor independence?", *Gadjah Mada International Journal of Business*, 18(3), 315-337.
 - Havasi, R., & Darabi, R., (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.
 - Hegazy, M. A., Al Sabagh, A., & Hamdy, R., (2015), "The effect of audit firm specialization on earnings management and quality of audit work", Working Paper available on: <https://papers.sem.com/sol3/papers.cfm> , 143-164.
 - International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB), (2015), "Going Concern", *International Standard on Auditing (ISA) 570 revised*, New York, NY: IAASB.
 - Işoraltè, M., (2009), "Importance of strategic alliances in company's activity", *Intellectual economics*, 1(5), 39-46
 - Junaidi, J., Hartono, J., Suwardi, E., Miharjo, S., & Hartadi, B. (2016), "Does Auditor Rotation Increase Auditor Independence?", *Gadjah Mada International Journal of Business*, 18(3), 315-336.
 - Kanagaretnam, K., Lim, C. Y., & Lobo, G. J., (2010), "Auditor reputation and earnings management: International evidence from the banking industry", *Journal of Banking & Finance*, 34(10), 2318-2327.
 - Kaplan, S. E., & Williams, D. D., (2012), "The changing relationship between audit firm size and going concern reporting", *Accounting, Organizations and Society*, 37(5), 322-341.
 - Karami, G., Karimiyan, T., & Salati, S., (2017), " Auditor tenure, auditor industry expertise, and audit report lag: Evidences of Iran", *Iranian Journal of Management Studies*, 10(3), 641-666.
 - Kato, R., & Semba, H. D., (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.
 - Khaddafi, M., (2015), "Effect of Debt Default, Audit Quality and Acceptance of Audit Opinion Going Concern in Manufacturing Company in Indonesia Stock Exchange", *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 5(1), 80-91.
 - Kim, H., and Lee, S., (2016), "Does revenue-expense matching relate to going-concern audit opinion conditional on firm's financial distress?", *The Journal of Applied Business Research*, 32 (3), 947-965.

- Knechel, W. R., & Vanstraelen, A., (2007), "The relationship between auditor tenure and audit quality implied by going concern opinions", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26(1), 113-131.
- Krishnan, J., Krishnan, J., & Lee, E., (2018), "Management going concern reporting: Impact on investors and auditors", **Working paper**, pp.1-60.
- Kurnia, R., & Cellica, L., (2016), "The impact of bankruptcy prediction, company's financial condition, previous year audit opinion, firm size and audit tenure towards auditor's going concern opinion", *Accounting and Finance Review* (AFR), 1(1),51-58.
- Lee, C. C., (2008), "Effects of size on operating results of audit firms with strategic alliances: An empirical study", *International journal of management*, 25(4), 706.
- Lenz, H., & James, M. L., (2007), "International audit firms as strategic networks— The evolution of global professional service firms", *In Economics and management of networks* , Physica-Verlag HD, p. 367-392
- Lesage, C., Ratzinger-Sakel, N. V., & Kettunen, J. M., (2012), "Struggle over joint audit: on behalf of public interest?", *Available at SSRN 2176729*.
- Li, C., Song, F. M., & Wong, S. M., (2008), "A continuous relation between audit firm size and audit opinions: evidence from China", *International Journal of Auditing*, 12(2), 111-127.
- Lim, C. Y., & Tan, H. T., (2008), "Non-audit service fees and audit quality: The impact of auditor specialization", *Journal of accounting research*, 46(1), 199-246.
- Lin, C. J., Lin, H. L., & Yen, A. R. (2014). Dual audit, audit firm independence, and auditor conservatism. **Review of Accounting and Finance**, 13(1), 66.
- Maffei, M., Fiondella, C., Zagaria, C., & Zampella, A., (2020), " A multiple discriminant analysis of the auditor's going concern opinion: the case of audit opinions in Italy", *Meditari Accountancy Research*, 28(6), 1179-1208.
- Mahama, M., (2015), "Detecting corporate fraud and financial distress using the Altman and Beneish models", *International Journal of Economics, Commerce and Management*, 3(1), 1-18.
- Mo, P. L., Rui, O. M., & Wu, X., (2015), "Auditors' going concern reporting in the pre- and post-bankruptcy law eras: chinese affiliates of big 4 versus local auditors", *The International Journal of Accounting*, 50(1), 1-30.
- Mutchler, J. F., Hopwood, W., & McKeown, J. M., (1997), "The influence of contrary information and mitigating factors on audit opinion decisions on bankrupt companies", *Journal of accounting Research*, 35(2), 295-310.

-
- Myers, L. A., Schmidt, J., & Wilkins, M., (2014), "An investigation of recent changes in going concern reporting decisions among Big N and non-Big N auditors", *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 43(1), 155-172.
 - Osman, M. N. H., Latiff, A. R. A., & San, O. T., (2016). The Issuance of Going Concern Opinion Process in Companies that Hire Specialized Auditors", In *8th International Management and Accounting Conference (IMAC8)* (pp. 284-295).
 - Ratzinger-Sakel, N. V., (2013), "Auditor fees and auditor independence— Evidence from going concern reporting decisions in Germany", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(4), 129-168.
 - Ratzinger-Sakel, N. V., Audoussert-Coulier, S., Kettunen, J., & Lesage, C., (2013)," Joint audit: Issues and challenges for researchers and policy-makers", *Accounting in Europe*, 10(2), 175-199.
 - Reichelt, K. J., & 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.
 - Ryan, H. A., Cante, C. J., Strittmatter, R. G., Calluzzo, V. J., & Maxwell, C. R., (2009), "Strategic Alliances In Public Accounting Firms", *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 25(4).
 - Salehi, M., Tarighi, H., & Sahebkar, H. (2018). The impact of auditor conservatism on accruals and going concern opinion: Iranian angle", *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management*, available at: <https://doi.org/10.1108/IMEFM-12-2015-0158>.
 - Sanoran, K. L., (2018), "Auditors' going concern reporting accuracy during and after the global financial crisis", *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 14(2), 164-178.
 - 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.
 - Simandan, D., (2019), "Iterative lagged asymmetric responses in strategic management and long-range planning", *Time & Society*, 28(4), 1363-1381
 - Sinchuen, C., & Ussahawanitchakit, P., (2010), "Audit specialization, Audit performance, and Sustainable reputation: An empirical research of Certified public accountants in Thailand", *Journal of International Business and Economics*, 10(4), 103-126.

-
- Sonnier, B. M., Lassar, W. M., & Lassar, S. S., (2015), "The influence of source credibility and attribution of blame on juror evaluation of liability of industry specialist auditors", *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 7(1), 1-37.
 - Svanström, T., (2016), "Time pressure, training activities and dysfunctional auditor behaviour: evidence from small audit firms", *International Journal of Auditing*, 20(1), 42-51.
 - Tagesson, T., & Öhman, P., (2015), "To be or not to be—auditors' ability to signal going concern problems", *Journal of Accounting & Organizational Change*, 11(2), PP.162-182
 - Velte, P., (2017), "What Do We Know About Empirical Joint Audit Research?", *Accounting and Financial Control*, 1(1).
 - Wardayati, S., Sulistiyo, A., El Junusi, R., Alamsyah, & Afnany, L., (2017), "Impact of Companies' Financial Condition and Growth toward Acceptance of Going Concern Audit Opinion: Empirical Study at Company Listed in the Jakarta Islamic Index (JII)", *Accounting and Finance Review*, 2 (3), 1-10.
 - Whitworth, J. D., & Lambert, T. A., (2014), "Office-level characteristics of the Big 4 and audit report timeliness", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(3), 129-152.
 - Yossif, Eman Abdullah Mohamed., (2015), " measuring the effect of auditor industrial specialization on improving fraud brainstorming session quality", *Journal of Commercial & Environmental Studies (JCES)* , 6(1), p.23-52.
 - Zamir, Z., Sahar, A., & Zafar, F., (2014), "Strategic alliances; a comparative analysis of successful alliances in large and medium scale enterprises around the world", *Educational Research International*, 3(1), 25-39.

