

نموذج وصفي مقترح لعلاقات التشابك بين محددات الشك المهني للمراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني وآثار ذلك على تقييمه لاستمرارية المنشأة دراسة ميدانية ودراسة حالة "

دكتور : حسن شلقامي محمود (*)

ملخص البحث :

يهدف البحث إلى بناء نموذج وصفي لتحليل علاقات التشابك بين محددات الشك المهني للمراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني ، وآثار ذلك على كل من درجة الشك المهني للمراجع الخارجي وكفاءة حكمه المهني بشأن تقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار ، وذلك بهدف توجيه تلك العلاقات نحو تحسين كفاءة حكمه المهني للمراجع الخارجي بشأن تقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار ، كما يهدف البحث إلى استطلاع آراء عينة تتضمن كل من مراجعي الحسابات للشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية ، ومراجعي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات لتقييم مدى إدراك مفردات العينة لعلاقات التشابك بين محددات الشك المهني للمراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني ، وآثار تلك العلاقات على كفاءة الحكم المهني له بشأن تقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار ، كما يجري الباحث دراسة حالة على مكتب مراجعة بمقومات معينة وعميله لاشتقاق بعض العلاقات المترابطة فيما يتعلق بموضوع البحث ، وتتمثل أهم نتائج البحث في أن هناك علاقة تشابك بين محددات درجة الشك المهني للمراجع الخارجي ومدعمات الحكم المهني له من حيث التأثير على درجة شكه المهني وكفاءة حكمه المهني بشأن تقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار ، ويتم توجيه تلك المؤثرات في هذه الحالة من خلال عدة مقومات مثل زيادة برامج التدريب للمراجع الخارجي ومساعدته على أهمية دور المراجعة في المجتمع ، وأهمية ومكانة المراجع الممتهن ، والعوامل التي تزيد من استقلاليته عن عميل المراجعة ، والعقوبات التي يتعرض لها عند عدم إتباعه قواعد السلوك المهني ، كما تتمثل أهم توصيات البحث - بناء على نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية - في ضرورة مراعاة قوة السمات الشخصية للمراجع الخارجي عند التعيين ، وعقد البرامج التدريبية لزيادة معرفة المراجع بخطورة الضغوط والمنافع الشخصية .

الكلمات المفتاحية :

مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي ، محددات الشك المهني للمراجع الخارجي ، استمرارية المنشأة .

(*) أستاذ المحاسبة المساعد بكلية التجارة جامعة بني سويف .

" A proposed descriptive model for the interrelated relationships between the limits of the external auditor's professional skepticism and the supports of his professional judgment , and the effects of these relationships on his evaluation of the firm going concern , a field and case study "

Abstract :

The aim of this study is to propose a descriptive model for the interrelated relationships between the limits of the external auditor's professional skepticism and the supports of his professional judgment , and the effects of these relationships on the efficiency of his professional judgment about the evaluation of the firm going concern , it also aims to Carry out a survey study to check the statistical realization of the study's assumptions , to determine the relative importance of each support and limit , and to evaluate the realization of sample for the interrelated relationships between the limits of the external auditor's professional skepticism and the supports of his professional judgment , and the effects of these relationships on the efficiency of his professional judgment about the evaluation of the firm going concern , it also aims to carry out a case study to determine some interrelated relationships about the variables of the subject , this study reached a group of conclusions such as the more strong relationships among the variables of limits of the external auditor's professional skepticism and variables of the supports of his professional judgment the more effect on the efficiency of his professional judgment about the evaluation of the firm going concern , it recommended with the necessity to carry out the training programs for the auditor and his assistances about how to achieve the professional contingency .

Key words :

limits of auditor's professional skepticism , Supports of auditor's professional judgment , the efficiency of his professional judgment , the firm going concern .

طبيعة المشكلة :

يعتبر الشك المهني أحد الأدوات التي تساعد مهنة المراجعة على استعادة مكانتها الرئيسية في الوقاية من وكشف عمليات الاحتيال المالي ، كما أن نقص المستوى المطلوب من ممارسة الشك المهني يعتبر من أهم العوامل وراء الفشل في كشف عمليات التزوير والاحتيال المالي ، وتلحق هذه الحالات الضرر بمهنة المراجعة إلى جانب تأثيرها على سمعة المراجعين ، ويوفر الشك المهني للمراجع القدرة على احتواء الثقة التي تنمو بتطور علاقته بالعميل . (د. وليد ٢٠١٥)

وتتمثل محددات الشك المهني فيما يلي : (د. وليد ٢٠١٥) ، (Murray , 2012) ، (Kelsall , 2012)

- (١) ضعف السمات الشخصية للمراجع الخارجي مثل عدم القدرة على حل المشكلات ، وضعف النزعة الأخلاقية ، والثقة بالآخرين ، والتسامح تجاه حالات الغموض ، وعدم استقلالية المراجع .
- (٢) الضغوط والمنافع الشخصية حيث تمثل المنافع حوافز سلبية تدفع المراجع الخارجي لعدم سلوك الشك المهني والتخلي عن إجراءات المراجعة التي يتطلبها معيار العناية المهنية مثل الحرص على إرضاء العميل والاحتفاظ به ، وضغوط الوقت والميزانية والمنافسة .
- (٣) التصورات والأحكام السابقة حيث أن خبرة المراجع بنزاهة وأمانة الإدارة تدفعه إلى التخلي عن ممارسة الشك المهني بناءً على تصوراته السابقة دون أن يأخذ في اعتباره إمكانية تغير الظروف .
- (٤) الضعف والقصور المعرفي فالمراجع ذو المعرفة المهنية المحدودة يكون أقل قدرة على ممارسة الشك المهني .
- (٥) القصور في خبرة المراجع الخارجي بالبيانات التي تتعلق بالشركة وطبيعة نشاطها ورأسمالها ... إلخ .

وتجدر الإشارة إلى أن القرار الذي يتخذه المراجع الخارجي بحكم مهني معين يتطلب زيادة الشك المهني له (Center for Audit Quality , 2014) ، وتتطوي عملية إصدار حكم مهني معين على اتخاذ قرار حيث تقوم على تقييم موقف أو حالة معينة ليصدر بشأنها الحكم المهني ، كما يتطلب مقومات معينة ينبغي توافرها في الشخص الذي يصدر الحكم المهني مثل التأهيل العلمي ، والتأهيل العملي ، والخبرة في مجال إصدار الحكم المهني ، ومعاوني مصدر الحكم في الترتيب لإصداره ، ودور المنظمات المهنية في تدعيمه لإصدار الحكم ، إلخ من الجوانب التي تحكمه وتدعمه في إصدار الحكم المهني . (Royae , (Amandar , Jan. 2008) & Others 2013)

ويصدر المراجع الخارجي قراراً بحكم مهني بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار بناءً على ما إذا كانت الإجراءات التي تم إتباعها في تخطيط المراجعة وتجميع أدلة الإثبات تشير إلى وجود أو عدم وجود شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار ، وتجدر الإشارة إلى أنه في حالة عدم إشارة المراجع الخارجي في تقريره (في المعلومات التوضيحية من التقرير) إلى الشك في استمرارية المنشأة فإن ذلك لا يعني تأكيد أو ضمان من قبل المراجع الخارجي على قدرة المنشأة على الاستمرار . (د. عمر ٢٠١٠)

وقد أشار معيار التقرير الدولي ISA No. 701 " Auditor's Report Modification to the Independent إلى أنه يجب أن يتضمن تقرير المراجع الخارجي إشارة صريحة إلى حقيقة أن هناك تأكيد تام قد يؤدي إلى شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار ، أما إذا كان لدى المراجع الخارجي قناعة كافية بأن المنشأة لن تتمكن من الاستمرار في مزاوله نشاطها فيجب أن يصدر رأياً عكسياً إذا كانت القوائم المالية تم إعدادها على أساس فرض الاستمرار . (Nolan 2009)

وفي حالة استمرار شك المراجع الخارجي في قدرة المنشأة على الاستمرار فإنه يجب أن يأخذ في الحسبان مدى كفاية الإفصاح حول عدم القدرة على الاستمرار ، ويجب على المراجع الحصول على دليل مراجعة ملائم وكافي لتقييم استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية ، ومن الضروري أن يتضمن تقريره فقرة توضيحية بعد فقرة الرأي تعكس ذلك الاعتقاد الذي لديه . (Public Company Accounting Oversight , 2012)

وهناك مجموعة من المدعمات التي تزيد من كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي فيما يتعلق بقدرة المنشأة على الاستمرار مثل المحافظة على استقلالية المراجع الخارجي ، واستعانته بالفاحص القانوني Forensic Auditor للنواحي المالية ضمن فريق عمل المراجعة واستخدام المراجع الخارجي نماذج التنبؤ بالفشل المالي في تقدير قدرة المنشأة على الاستمرار ، وتحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ، وتخصص المراجع الخارجي في صناعة العميل . (The Institute's Standard Setting Department , 2017)

ويقوم هذا البحث على اقتراح نموذج وصفي لتحليل تأثيرات العلاقات المتشابكة بين محددات الشك المهني للمراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني ، وأثار تلك العلاقات على تقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار وذلك بهدف توجيه تلك العلاقات نحو تحسين كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي بشأن تقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار ، وتتمثل مشكلة البحث في تقديم نموذج وصفي يجيب عن التساؤلات التالية :

- (١) ما هي المتغيرات التي تمثل محددات الشك المهني للمراجع الخارجي ، وما هي طبيعة العلاقات المتشابكة بين تلك المتغيرات ، وهل يمكن اشتقاق دوال للعلاقات بين تلك المحددات حيث تحدد تلك الدوال المتغير المستقل والمتغير التابع في كل علاقة ، وما هي آثار تلك العلاقات على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي بشأن تقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار .
- (٢) ما هي المتغيرات التي تمثل مدعّمات الحكم المهني للمراجع الخارجي ، وما هي طبيعة العلاقات المتشابكة بين تلك المتغيرات ، وهل يمكن اشتقاق دوال للعلاقات بين تلك المدعّمات حيث تحدد تلك الدوال المتغير المستقل والمتغير التابع في كل علاقة ، وما هي آثار تلك العلاقات على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي بشأن تقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار .
- (٣) هل يمكن اشتقاق دوال للعلاقات بين مدعّمات الحكم المهني للمراجع الخارجي كمتغير رئيسي ومحددات الشك المهني له كمتغير رئيسي آخر من حيث تأثير تلك العلاقات على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي بشأن تقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار ؟
- (٤) كيف يمكن توجيه تأثيرات العلاقات السابقة نحو تدعيم كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي بشأن تقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار ؟

هدف البحث :

يهدف البحث إلى ما يلي :

- (١) اقتراح نموذج وصفي لتحليل تأثيرات العلاقات المتشابكة بين محددات الشك المهني للمراجع الخارجي ومدعّمات حكمه المهني ، وآثار تلك العلاقات على كفاءة الحكم المهني له بشأن تقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار ، وذلك بهدف توجيه تلك العلاقات نحو تدعيم كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي في هذا الشأن .
- (٢) استطلاع آراء عينة من مكاتب المراجعة للشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية لتقييم مدى إدراك مفردات العينة لعلاقات التشابك بين محددات الشك المهني للمراجع الخارجي ومدعّمات حكمه المهني ، وآثار ذلك على كفاءة الحكم المهني له بشأن تقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار .
- (٣) دراسة حالة على مكتب مراجعة بمقومات معينة وعميله لاشتقاق بعض العلاقات المترابطة فيما يتعلق بموضوع البحث .

أهمية البحث :

تتمثل أهمية البحث على المستوى الأكاديمي في تقديم نموذج وصفي لتحليل تأثيرات العلاقات المتشابكة بين محددات الشك المهني للمراجع الخارجي ومدعّمات حكمه المهني ،

وتأثيرات تلك العلاقات على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي بشأن تقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار ، وكيف يمكن توجيه تلك العلاقات نحو تحسين كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي بشأن تقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار حيث يعد موضوع البحث وهو تقييم المراجع لقدرة المنشأة على الاستمرار وتحسين كفاءة أحكامه المهنية مساهمة علمية جادة في موضوع يشغل الفكر المحاسبي .

أما من الناحية العملية فنتمثل أهمية البحث في المسح الميداني لعينة مكونة من عدد من مكاتب المراجعة سواء الكبرى أو المتوسطة أو الصغرى ، وعدد من أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات لاختبار تحقق فروض الدراسة والوقوف على إدراك مفردات العينة لتحليل العلاقات المتشابكة بين محددات الشك المهني للمراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني ، وتأثيرات تلك العلاقات على كفاءة الحكم المهني له بشأن تقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار ، كما تتمثل الأهمية العملية للبحث في إجراء دراسة حالة على مكتب مراجعة بمقومات معينة وعمله لاشتقاق بعض العلاقات المترابطة فيما يتعلق بموضوع البحث .

منهجية البحث :

يعتمد الباحث لتحقيق هدفه في البحث على منهجين هما :

(١) المنهج الاستقرائي ومنهج تحليل المحتوى : قام الباحث باستقراء الكتابات المحاسبية في مجال مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي ومحددات الشك المهني له ، واستمرارية المنشأة ، كما قام باستخدام منهج تحليل المحتوى لتلك الكتابات وذلك لتجميع المعلومات عن العناصر الرئيسية للبحث وتحليلها وتفسيرها لبناء نموذج وصفي نظري يتضمن العلاقات المتشابكة بين مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي ، ومحددات الشك المهني له ، وتأثير تلك العلاقات على كفاءة الحكم المهني له بشأن تقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار ، والإرشادات اللازمة لتوجيه تلك العلاقات نحو تدعيم كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي بشأن تقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار .

(٢) المنهج الاستنباطي : ويتم من خلال إجراء دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة بالبيئة المصرية اعتماداً على قائمة الاستقصاء وذلك لاختبار التحقق الإحصائي لفروض الدراسة ، كما يتم دراسة الحالة حيث يتم اختيار مكتب مراجعة بناء على مقاييس معينة مثل حجم المكتب واشتراكه في الأعمال العامة ، واختيار منشأة يقوم المكتب بمراجعة حساباتها وذلك للتوصل إلى علاقات للربط بين كل متغير من متغيرات مقومات مكتب المراجعة الذي تم اختياره وبين المتغيرين

التابعين وهما درجة الشك المهني للمراجع ، وكفاءة حكمه المهني بشأن تقييمه لاستمرارية المنشأة محل المراجعة .

فروض البحث :

يتم إجراء الدراسة الميدانية لاختبار التحقق الإحصائي للفروض التالية :

الفرض الأول ف ١ : هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العلاقات المتشابكة للمتغيرات الفرعية التي تتعلق بمحددات الشك المهني للمراجع الخارجي بعضها البعض بما يؤثر على كفاءة حكمه المهني فيما يتعلق بتقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار .

الفرض الثاني ف ٢ : هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العلاقات المتشابكة للمتغيرات الفرعية التي تتعلق بمدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي بعضها البعض بما يؤثر على كفاءة حكمه المهني فيما يتعلق بتقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار .

الفرض الثالث ف ٣ : هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العلاقات المتشابكة لكل من محددات الشك المهني للمراجع الخارجي كمتغير رئيسي ومدعمات الحكم المهني له كمتغير رئيسي آخر بما يؤثر على درجة الشك المهني له وكفاءة حكمه المهني فيما يتعلق بتقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار .

خطة البحث :

تحقيقاً لهدفى البحث يقترح تناول موضوعاته على النحو التالي :

- (١) الدراسات السابقة .
- (٢) العلاقات المتشابكة لمتغيرات كل من محددات الشك المهني للمراجع الخارجي ومدعمات الحكم المهني له وتأثيرات تلك العلاقات على كفاءة الحكم المهني له بشأن تقييمه لاستمرارية المنشأة .
- (٣) نموذج مقترح لتأثيرات العلاقات المتشابكة بين متغيرات كل من الشك المهني للمراجع الخارجي ومدعمات الحكم المهني له على كفاءة الحكم المهني له بشأن تقييمه لاستمرارية المنشأة .
- (٤) دراسة ميدانية ودراسة حالة .

(١) الدراسات السابقة : يتناول الباحث بعض الدراسات التي تناولت محددات الشك المهني للمراجع الخارجي ومدعمات الحكم المهني له وتقييمه لاستمرارية المنشأة ، ويتم تقسيمها حسب موضوع الدراسة وذلك على النحو التالي :

١ / ١ دراسات تتعلق بمحددات الشك المهني للمراجع الخارجي ومدعمات الحكم المهني له :
تتمثل أهم تلك الدراسات فيما يلي :

/ ١

- ١ / ١ (دراسة د. عبد الوهاب ١٩٩٩ ، ص ص. ٣ - ٤٤) : تهدف الدراسة إلى تأصيل الحكم المهني للمراجع الخارجي وعلاقته بجودة المراجعة من منظور مستخدمي القوائم المالية ، كما تهدف إلى استخلاص أهم العوامل المحددة لكفاءة المراجع الخارجي في إصدار الأحكام المهنية ، وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج منها أن مراقب الحسابات يكون أكفأ في إصداره لأحكامه المهنية كلما كانت لديه قدرات فنية وذهنية وكان مدركاً لذاته وملابسات إصدار الحكم ولديه الدافعية لذلك ، بمعنى إدراكه لأهميته وأهمية مهنة المراجعة في المجتمع وأهمية الحكم المهني الذي يصدره بشأن استمرارية المنشأة ، وتوافرت لديه تغذية عكسية ملائمة وكاملة عن عوائد أحكامه السابقة ، وكان هناك اتفاق مهني علمي وعملي على مقاييس جودة الأحكام المهنية .
- ١ / ١ / ٢ (دراسة 2003 , PP. 1 - 34 , Dezort & Others) : تهدف الدراسة إلى التحري عن آثار القدرة على المحاسبة ومدعمات الحكم المهني للمراجع بشأن وجود تحريفات جوهرية ، وقد خلصت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين توافر المقومات التي تدعم القدرة على المحاسبة وجودة الأحكام المهنية للمراجع بشأن التحريفات الجوهرية .
- ١ / ١ / ٣ (دراسة 2012 , PP. 1 - 22 , Chiang & Chia) : تهدف الدراسة إلى تحليل العوامل التي تجعل المراجع يصدر تقريراً برأي سلبي عند مراجعة التقارير المالية الفترية (تقارير نصف سنوية مثلاً) في حين يصدر تقريراً برأي إيجابي عند مراجعة التقارير المالية السنوية وذلك من جهة نظر المراجع - العميل وذلك بالنسبة للشركات المقيدة بالبورصة في تايوان ، وقد خلصت الدراسة أن أهمية العميل بالنسبة للمراجع تؤثر تأثيراً قوياً على اختلاف وجهتي نظر المراجع .
- ١ / ١ / ٤ (دراسة د. محمود ٢٠١٢ ، ص ص. ٥٦١ - ٦٠٧) : تهدف الدراسة إلى محاولة التعرف على الدور الذي يمكن أن يلعبه مستوى الشك المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة حكمه المهني ، وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك أثر طردي جوهرى لمستوى الشك المهني للمراجع الخارجي على جودة حكمه المهني مما يعني أن مستوى الشك المهني يلعب دوراً إيجابياً في تحسين جودة الحكم المهني للمراجع .
- ١ / ١ / ٥ (دراسة 2013 , PP. 1609 - 1617 , Royae & Others) : تهدف الدراسة إلى تحليل العلاقة بين الشك المهني للمراجع الخارجي من حيث العوامل التي تؤثر فيه والأحكام والقرارات المهنية له خلال مراحل عملية المراجعة ، كما تهدف الدراسة إلى تطبيق الجوانب النظرية في ١٥٠ مكتب من مكاتب المراجعة في إيران ، وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة جوهرية موجبة بين الاقناع الذاتي للمراجع الخارجي (كأحد العوامل التي تؤثر في شكه المهني) وبين كفاءة قراراته المهنية .

١ / ١ / ٦ (دراسة 8 - 1 , PP. Bhattacharjee & Moreno 2013) : تهدف الدراسة إلى تلخيص نتائج الدراسات التطبيقية التي تتعلق بآثار عاطفة المراجع وحالته النفسية على أحكامه المهنية وذلك لزيادة إدراكه لأهمية تلك العوامل ، وقد خلصت الدراسة إلى أن ذكاء المراجع وشكته المهني يعتبران من أهم العوامل التي تؤثر على أحكامه المهنية .

١ / ١ / ٧ (دراسة 221 - 217 , PP. Oana 2014) : تهدف الدراسة إلى تحليل مفهوم الحكم المهني للمراجع الخارجي وأهميته خلال المراحل المختلفة لعملية المراجعة ، وقد خلصت الدراسة إلى أن الحكم المهني للمراجع الخارجي يلعب دوراً رئيسياً في أداء عملية المراجعة بكفاءة خلال مرحلة تخطيط المراجعة ، ومرحلة تجميع وتحليل أدلة الإثبات واستخلاص النتائج ، ومرحلة إعداد تقرير المراجعة متضمناً رأي فني محايد .

١ / ١ / ٨ (دراسة 46 - 1 , PP. Westermann & Others , 2014) : تهدف الدراسة إلى تحليل كيفية تنفيذ الشك المهني للمراجع الخارجي في الواقع العملي ، وتحديد العوامل التي تؤثر على درجة الشك المهني له ، وقد خلصت الدراسة إلى أن الشك المهني للمراجع الخارجي يعتبر عملية ضرورية ولكن لا يمثل حالة كافية ليكون مراجعاً جيداً .

١ / ١ / ٩ (دراسة د. وليد ٢٠١٥) : تهدف الدراسة إلى تحليل خصائص الشك المهني للمراجع الخارجي وآثارها على العملية التفاوضية بين المراجع والعميل ، وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج منها أن الدافع المادي لمراقب الحسابات وما يتقاضاه من أتعاب له تأثير سلبي على قوة الموقف التفاوضي مع عميل المراجعة في حالة تقديمه لخدمات بخلاف المراجعة ، كما أوصت الدراسة بضرورة تفعيل دور المنظمات المهنية حول مسئولية المراجع الخارجي عن اعتماد التقارير المالية المنشورة .

١ / ١ / ١٠ (دراسة 45 - 1 , PP. Knechel & Others 2015) : تهدف الدراسة إلى تحليل أهمية الشك المهني للمراجع الخارجي في إبداء رأيه في تقرير المراجعة ، وإجراء دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة في السودان حيث تضم العينة مكاتب من المكاتب الأربعة الكبرى ، كما تضم مكاتب ليست من المكاتب الأربعة الكبرى ، وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة موجبة بين حجم مكتب المراجعة ودرجة الشك المهني ، وفي المقابل هناك علاقة سالبة بين درجة الشك المهني للمراجع الخارجي واستعداده لإصدار وجهة نظر غير صحيحة .

١ / ١ / ١١ (دراسة 15 - 1 , PP. Nastonosav & Others 2015) : تهدف الدراسة إلى تحديد العوامل التي تؤثر في النواحي الأخلاقية للمراجع الخارجي وآثار ذلك على أحكامه المهنية في اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية ، وإجراء دراسة ميدانية بمكاتب المراجعة

في إيران تضم مديرين ومراجعين أساسيين ومراجعين شركاء ، وقد خلصت الدراسة إلى أن النواحي الأخلاقية للمراجع الخارجي تلعب دوراً رئيسياً في التأثير على كفاءة حكمه المهني وبالتالي على رأيه في تقرير المراجعة في ضوء معايير المراجعة .

١ / ١ / ١٢ (دراسة Ivan 2016 , PP. 127 - 135) : تهدف الدراسة إلى تحليل أهمية الدور الذي يلعبه الحكم المهني للمراجع الخارجي وإجراء دراسة ميدانية على عينة تضم ٢٥ مكتب من مكاتب المراجعة ، وقد خلصت الدراسة إلى أن الحكم المهني للمراجع يلعب دوراً حيوياً في تقييم أدلة الإثبات التي حصل عليها المراجع ، وتبرير وتدعيم وجهة نظره في القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة .

١ / ٢ / ٢ دراسات تتعلق بمسئولية المراجع الخارجي عن تقييم استمرارية المنشأة : تتمثل أهم تلك الدراسات فيما يلي :

١ / ٢ / ١ (دراسة د. غسان ٢٠٠١ ، ص ص ٩٧ - ١١٩) : تهدف الدراسة إلى توعية المجتمع المالي وتبصير القضاء وإثارة اهتمام الجمعيات المهنية المختصة بمسئوليات وواجبات المراجع الخارجي بشأن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار ، وبيان مسئولية المراجع الخارجي عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في ضوء معايير التدقيق الدولية ، حيث أن دوره يعتبر بمثابة جهاز إنذار مبكر لرصد دلائل عدم الاستمرار من أجل اتخاذ الإجراءات والقرارات التصحيحية المناسبة ، وقد خلصت الدراسة إلى أنه في حالة ظهور مؤشرات تدعو إلى الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار فإنه يجب على المراجع الخارجي أن يوسع نطاق الفحص .

١ / ٢ / ٢ (دراسة Girger & Roma 2006) : تهدف الدراسة إلى تحليل أثر حجم المنشأة على تقرير المراجع الخارجي بشأن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار وفحص الأخطار التي ترتبط بتقرير المراجع الخارجي عن الاستمرارية ، وقد خلصت الدراسة إلى أن اتساع حجم المنشأة يتطلب من المراجع الخارجي أن يوسع نطاق الفحص مقارنة بالمنشأة صغيرة أو متوسطة الحجم وذلك في حالة وجود شك في قدرة المنشأة على الاستمرار .

١ / ٢ / ٣ (دراسة Ryu & Roh 2007 , PP. 89 - 101) : تهدف الدراسة إلى تحديد كيفية توصل المراجع الخارجي لحكمه المهني فيما يتعلق بقدرة المنشأة على الاستقرار ، واختبار مدى استعداده لإصدار حكم مهني فيما يتعلق بذلك ، وقد خلصت الدراسة إلى أن شركات المراجعة الكبرى يكون فيها المراجع الخارجي لديه قدرة أكبر على إجراء المزيد من الفحص والتحليل لإصدار حكم مهني فيما يتعلق بالاستمرارية مقارنة بالمراجع في شركات المراجعة الصغرى .

١ / ٢ / ٤ (دراسة Haron & Others 2009 , PP. 1 - 19) : تهدف الدراسة إلى

توفير دليل بشأن ما إذا كان المراجع الخارجي يأخذ في اعتباره ثلاث عوامل محددة في تقرير المراجعة وهي قوة المركز المالي ، ونوع دليل المراجعة في الإفصاح ، ومجهودات الإدارة لإصدار تقرير باستمرارية المنشأة ، كما تهدف إلى مناقشة أثر اتصال المراجع بمراجعين آخرين على الحكم المهني للمراجع الخارجي بشأن تقييم رأي الإدارة فيما يتعلق باستمرارية المنشأة ، وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك ثلاث عوامل تؤثر في الحكم للمهني المراجع الخارجي فيما يتعلق باستمرارية المنشأة ، وتتمثل تلك العوامل في قوة المركز المالي للمنشأة ، ونوع دليل المراجعة في الإفصاح ، ومجهودات الإدارة عند إصدارها قراراً باستمرارية المنشأة .

١ / ٢ / ٥ (دراسة مجمع معايير التأكيد والمراجعة الدولية ٢٠٠٩ ، ص ص. ١ - ١١) :
تهدف الدراسة إلى زيادة إدراك المراجع الخارجي للعوامل التي تؤثر على استمرارية المنشأة عند إعداد القوائم المالية ، وقد خلصت الدراسة إلى أن المراجع الخارجي يمكن أن يغير رأيه في التقرير عن استمرارية المنشأة وذلك في حالة عدم قدرة المراجع الخارجي على الحصول على دليل إثبات كافي عن قدرة المنشأة على الاستمرار ، وحالة ما إذا كانت المعلومات الموجودة بالقوائم المالية والتي تتعلق باستمرارية المنشأة غير صحيحة ، وحالة عدم ثقة المراجع الخارجي في الأساس الذي بنت عليه الإدارة رأيها في قدرة المنشأة على الاستمرار .

١ / ٢ / ٦ (دراسة 28 - 1 ، PP. 1 - 28 ، Ittonen 2011) : تهدف الدراسة إلى فحص أثر تقرير المراجع الخارجي بشأن استمرارية المنشأة على سوق الأوراق المالية مع التركيز على رد فعل المستثمر على ذلك التقرير في حالة عدم تماثل المعلومات ، وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج منها أن هناك علاقة عكسية بين عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والملاك وبين استمرارية المنشأة ، وأن هناك علاقة إيجابية بين شفافية المعلومات المتاحة للمستثمر عن الأرباح المحققة والمركز المالي وبين قبوله لتقرير المراجع الخارجي بشأن استمرارية المنشأة .

١ / ٢ / ٧ (دراسة 16 - 1 ، PP. 1 - 16 ، Chen & Others 2012) : تهدف الدراسة إلى تحليل أثر الدعاوى القضائية المرفوعة ضد الإدارة في شركات التجارة الداخلية على قبول تقرير المراجع الخارجي فيما يتعلق باستمرارية المنشأة ، وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج منها وجود علاقة عكسية بين الدعاوى القضائية المرفوعة ضد الإدارة في شركات التجارة الداخلية وبين قبول رأي المراجع الخارجي فيما يتعلق باستمرارية المنشأة .

١ / ٢ / ٨ (دراسة 124 - 1 ، PP. 1 - 124 ، Carson & Others 2012) : تهدف الدراسة إلى تحليل آراء الأكاديميين فيما يتعلق بتقرير المراجع الخارجي وذلك في حالة عدم التأكد بشأن استمرارية المنشأة ، وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك عوامل متعددة تؤثر على استقلالية المراجع

الخارجي مثل الخدمات بخلاف المراجعة ، وحجم المنشأة ، وتحديد حجم أتعاب المراجعة ، والتخصص في الصناعة ، والدعاوى القضائية .

١ / ٢ / ٩ (دراسة Chapple & Others 2012 , PP. 1 - 31) : تهدف الدراسة إلى تحليل أثر اختلاف جنس المراجع الخارجي عن جنس كل من أعضاء مجلس الإدارة ولجنة المراجعة على احتمال إصدار تقرير مراجعة متحفظ بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار ، وقد خلصت الدراسة إلى أن اختلاف الجينات بين الرجل والمرأة سوف يؤثر على عملية اتخاذ المراجع الخارجي للقرار بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار ، وأن وجود لجنة المراجعة سوف يزيد من احتمال استخدام المراجع الخارجي لإجراءات إضافية للمراجعة لتأكيد أو إزالة الشك بشأن استمرارية المنشأة على الرغم من الاختلاف في الجينات بين من يقوم بالمراجعة .

١ / ٢ / ١٠ (دراسة Ownes 2012 , PP. 1 - 55) : تهدف الدراسة إلى فحص أثر العمل المحاسبي على فرض الاستمرارية وذلك من خلال وضع إطار يحدد العلاقة بين ربحية المنشأة وإفلاسها والإفصاح عن الأرباح لتقييم المنشأة ، وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج منها أن موقف المرجع الخارجي من استمرارية المنشأة يتأثر بكل من أرباح المنشأة وقيمتها وتعرضها للإفلاس .

١ / ٢ / ١١ (دراسة Planer & Sanders 2012 , PP. 25 - 33) : تهدف الدراسة إلى تحليل مؤشرات المديونية التي تؤثر على وقوع المنشأة في موقف الأمان ؛ وبالتالي التأثير على قدرتها على الاستمرار ، وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج منها أن حجم المديونية الظاهر بقائمة المركز المالي يتضمن تكلفة ثابتة للديون متمثلة في الفوائد التي تؤثر سلباً على الأرباح الظاهرة بقائمة الدخل ، وأن زيادة المديونية مع انخفاض قدرة المنشأة على السداد تؤدي إلى زيادة شك المراجع الخارجي في استمرارية المنشأة .

١ / ٢ / ١٢ (دراسة د. حنان ٢٠١٧ ، ص ص. ١٩٦ - ١٤٩) : تهدف الدراسة إلى اختبار أثر المحتوى الإعلامي لرأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم ٥٧٠ المعدل لسنة ٢٠١٥ على قرار منح الائتمان ، وتطوير دراسة تجريبية لقوائم مالية لشركة تعاني من حالة تعسر مالي ، وقد أوصت الدراسة بضرورة اهتمام القائمين على وضع معايير المراجعة المصرية بتعديل معيار المراجعة المصري ليتمشى مع معيار المراجعة الدولي ٥٧٠ بعد تعديله لما لتلك التعديلات من أثر إيجابي على المحتوى الإعلامي لرأي المراجع الخارجي في الاستمرارية .

ومن تحليل الدراسات السابقة يشير الباحث إلى أنه على الرغم من المساهمات الإيجابية لها في توضيح آثار كل من محددات الشك للمراجع الخارجي ، ومدعمات حكمه المهني ، وتقييمه لاستمرارية المنشأة ، إلا أن هناك فجوة بحثية حيث لم تقم تلك الدراسات بقياس آثار العلاقات المتشابكة بين محددات الشك المهني للمراجع الخارجي ومدعمات الحكم المهني له والقرارات الصادرة منه بشأن تقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار وهذا هو موضوع اهتمام البحث الحالي .

(٢) العلاقات المتشابكة لمتغيرات كل من محددات الشك المهني للمراجع الخارجي ومدعمات الحكم المهني له وتأثيرات تلك العلاقات على كفاءة الحكم المهني له بشأن تقييمه لاستمرارية المنشأة : يتم توضيح تلك العلاقات بشيء من التفصيل على النحو التالي :

٢ / ١ : محددات الشك المهني للمراجع الخارجي : يشير معيار المراجعة المصري رقم ٢٠٠ إلى أن المقصود بالشك المهني هو تقييم المراجع لمدى سلامة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها وانتباهه إلى أدلة المراجعة المتعارضة وأن يتساءل عن مدى مصداقية المستندات أو إقرارات الإدارة ، وأن يتابع الشك المهني يعتبر ضرورياً خلال المراحل المختلفة لعملية المراجعة وذلك لتخفيض خطر إغفال حالات تثير الشك ، وتتمثل أنواع الشك المهني فيما يلي : (د. بديع (٢٠١٤) ، (Glover & Prawitt 2013) ، (Hong Kong Institute of Certified Public Accountants , 2017)

(١) الشك المهني الناتج عن السمات الشخصية لمراقب الحسابات trial professional skepticism ويرتبط بالميول أو النزعات الشخصية لمراقب الحسابات .

(٢) الشك المهني النابع من الخبرات السابقة previous experience skepticism ويشير إلى خبرة عميل محدد وبنشأ من وقائع التعامل بين المراجع وكل عميل من عملاء المراجعة . (Carpenter & Others 2002)

وتتمثل الخصائص التي تحدد مستوى الشك المهني لمراقب الحسابات فيما يلي : (د. بديع (٢٠١٤) ، (Tweedie 2012) ، (Royae & Others 2013) ، (Hong Kong Institute of Certified Public Accountants , 2017)

(١) العقل المتسائل questioning mind يقصد به التساؤل المستمر للمراجع الخارجي لتحديد ما إذا كانت المعلومات والأدلة التي تم الحصول عليها تشير إلى أن التحريفات الجوهرية ترجع إلى التلاعب الذي تم من جانب الإدارة .

(٢) التآني في إصدار الحكم suspension of judgment يتطلب الشك المهني من المراجع

الخارجي ضرورة الاستمرار في تجميع أدلة الإثبات وتقييمها بموضوعية حتى يتم التوصل إلى المستوى الملائم من الأدلة الكافية والمقنعة وعدم إصدار أي أحكام قبل الوصول إلى هذا المستوى الملائم من الأدلة .

(٣) البحث عن المعرفة search for knowledge يتصف الشخص المتشكك بالسعي وراء المعرفة العامة وليس إلى التحقق من نتيجة محددة .

(٤) الفهم الشخصي ويشير إلى أهمية قيام المراجع الخارجي بدراسة الجوانب الإنسانية وراء دلالة ما يصل إليه من أدلة وذلك بهدف معرفة الحوافز أو الضغوط التي تدفع العميل لارتكاب التلاعب ، والفرص التي تتيح له ارتكابه الفعل ، وما يعتمد عليه من مبررات لإجراء التلاعب .

(٥) الاستقلال autonomy يعتبر الاستقلال أحد السمات الأساسية التي ينبغي أن يتمتع بها المراجع عند تقييم أدلة الإثبات وذلك حتى يمكن تحديد ما إذا كانت تلك الأدلة كافية لإصدار الحكم المهني حيث أن الشك المهني يعني عدم قبول دعاوي الآخرين بسهولة .

(٦) احترام الذات self esteem تتبع أهمية تلك الخاصية في المراجعة إلى أنها تساعد المراجع الخارجي على مقاومة المحاولات التي تبذلها إدارة العميل لإقناعه بأمر ما يتعارض مع ما انتهى إليه من استنتاجات .

وتتمثل محددات الشك المهني للمراجع الخارجي فيما يلي : (Royae & Others)

(2013 ، د. بديع ٢٠١٤)

(١) ضعف أو قوة السمات الشخصية للمراجع الخارجي مثل عدم القدرة على حل المشكلات ، وضعف النزعة الأخلاقية ، والثقة بالآخرين ، والتسامح تجاه حالات الغموض ، وعدم استقلالية المراجع ، وفي المقابل عند قوة السمات الشخصية للمراجع الخارجي تنعكس آثار ذلك المحدد ليصبح من مدعيات لزيادة الشك المهني للمراجع الخارجي .

(٢) الضغوط والمنافع الشخصية : تمثل المنافع حوافز سلبية تدفع المراجع لعدم سلوك الشك المهني والتخلي عن إجراءات المراجعة التي يقتضيها معيار العناية المهنية مثل الحرص على إرضاء العميل والاحتفاظ به ، وضغوط الوقت والميزانية والمنافسة ، والوزن النسبي للأتعاب التي يحصل عليها من العميل مقارنة بإجمالي إيرادات مكتب المراجعة ، وفي المقابل عندما تنتفي تلك الضغوط والمنافع يصبح ذلك المحدد من مدعيات لزيادة الشك المهني للمراجع الخارجي وذلك عند قوة السمات الشخصية للمراجع الخارجي .

(٣) التصورات والأحكام السابقة : إن خبرة المراجع بنزاهة وأمانة الإدارة تدفعه إلى التخلي عن ممارسة الشك المهني بناء على تصورات السابقة دون يأخذ في اعتباره إمكانية تغير الظروف ،

وفي المقابل عند تصحيح المراجع الخارجي لتصوراته السابقة تنعكس آثار ذلك المحدد ليصبح مدعماً لزيادة الشك المهني للمراجع الخارجي .

(٤) الضعف والقصور المعرفي : فالمراجع ذو المعرفة المهنية المحدودة يكون أقل قدرة على ممارسة الشك المهني ، وفي المقابل عند انخفاض القصور المعرفي أساسيات مهنة المراجعة تنعكس آثار ذلك المحدد ليصبح من مدعماً لزيادة الشك المهني للمراجع الخارجي .

(٥) القصور في خبرة المراجع الخارجي بالبيانات التي تتعلق بالشركة وطبيعة نشاطها ورأسمالها ... إلخ ، وفي المقابل عند زيادة خبرته تنعكس آثار ذلك المحددات ليصبح من مدعماً لزيادة الشك المهني للمراجع الخارجي .

ويتم قياس متغيرات محددات الحكم المهني للمراجع الخارجي - من وجهة نظر الباحث

- من خلال المؤشرات التالية :

أ- مؤشر القدرة على حل المشكلات : يعكس هذا المؤشر نسبة عدد المشكلات التي تم حلها أثناء تنفيذ عملية المراجعة إلى إجمالي عدد المشكلات التي واجهها المراجع ومساعدوه خلال مراحل المراجعة .

ب- مؤشر التقييم الصحيح لإدارة العميل : يعكس هذا المؤشر نسبة عدد السنوات التي حكم فيها المراجع بشكل صحيح بنزاهة الإدارة إلى إجمالي عدد السنوات التي راجع فيها المراجع حسابات العميل .

ج- مؤشر درجة الشك المهني للمراجع : يعكس هذا المؤشر نسبة عدد الحالات التي شك المراجع أن بها تحريفات جوهرية بالقوائم المالية إلى إجمالي عدد الحالات التي بها تحريفات جوهرية واكتشفها المراجع .

د- مؤشر تقييم المراجع لنزاهة الإدارة : يعكس هذا المؤشر نسبة عدد الحالات التي حكم فيها المراجع بإتباع الممارسات المهنية لإدارة الأرباح إلى إجمالي عدد الحالات التي شك فيها المراجع بوجود تحريفات جوهرية .

٢ / ٢ : متغيرات مدعماً الحكم المهني للمراجع الخارجي : يشير الحكم المهني إلى حالة من حالات اتخاذ القرارات في المراجعة تنطوي بالضرورة على تسلم المراجع الخارجي لمعلومات عن المهمة المراد إصدار حكم مهني بشأنها ، وبدائل الحكم عليها ، وتشغيل هذه المعلومات ذهنياً والمفاضلة بين البدائل ، واختيار بديل الحكم الذي يتصف قدر الإمكان بالدقة والاتساق والإجماع والثبات والذي يفترض أنه سوف ينعكس إيجاباً على جودة المراجعة الخارجية من منظور مستخدمي القوائم المالية وتقرير المراجع الخارجي . (د. عبد الوهاب ١٩٩٩)

ويعتبر تقييم المراجع لقدرة المنشأة على الاستمرار من أهم المجالات التي يتم فيها إصدار الأحكام المهنية في المراجعة ، ويكون المراجع الخارجي أكفأ في إصداره لأحكامه المهنية كلما : (د. عبد الوهاب ١٩٩٩) ، (The Chines Institute of Certified Public Accountants 2015)

(١) كانت لديه قدرات فنية وذهنية وكان مدركاً لذاته وملابسات إصدار الحكم ولديه الدافعية لذلك بمعنى إدراكه لأهميته وأهمية مهنة المراجعة في المجتمع وأهمية الحكم المهني الذي يصدره بشأن استمرارية المنشأة .

(٢) توافرت لديه تغذية عكسية ملائمة وكاملة عن عوائد أحكامه السابقة .

(٣) كانت المعايير المهنية مرنة ومتجاوبة مع متطلبات ديناميكية .

(٤) كان هناك نظام متطوراً للتعليم والتدريب المهني يعمق خبرة المراجع ويساعده على التخصص المهني .

(٥) كان هناك اتفاق مهني علمي وعملي على مقاييس جودة الأحكام المهنية .

وتتمثل مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي فيما يلي : (Chis , Achin 2014)

، (ICAS 2012) ، (Center for Audit Quality 2014) ، (د. محمد ٢٠٠٥) ، (د. أشرف ٢٠٠٧) ، (د. السيد ٢٠٠٩)

(١) المحافظة على استقلالية المراجع الخارجي .

(٢) استعانة المراجع الخارجي بالفاحص القانوني Forensic Auditor للنواحي المالية ضمن فريق عمل المراجعة .

(٣) استخدام المراجع الخارجي نماذج التنبؤ بالفشل المالي في تقدير قدرة المنشأة على الاستمرار .

(٤) تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية .

(٥) تخصص المراجع الخارجي في صناعة العميل .

(٦) استخدام الإجراءات التحليلية (معيار المراجعة المصري رقم ٥٢٠ بعنوان : " الإجراءات التحليلية ")

ويتم توضيح تلك المدعمات بشيء من التفصيل على النحو التالي :

(١) المحافظة على استقلالية المراجع الخارجي : يقصد باستقلالية المراجع الحرية من الضغوط والعوامل التي تبعد المراجع عن الموضوعية عند أداء اختبارات المراجعة وتقييم النتائج وإصدار تقرير المراجعة ، ويمثل استقلال المراجع عن إدارة المنشأة التي يقوم بمراجعة حساباتها أحد أهم المتطلبات الخاصة للاحتفاظ بثقة الجمهور في إمكانية الاعتماد على تقرير مراقب الحسابات من

قبل الأطراف المتعددة التي تستخدم تقرير مراقب الحسابات والقوائم المالية التي يتم التقرير عنها .
 (Salehi & Moradi , 2010) ، (Marianne , 2006)
 ويتضمن استقلال المراجع الخارجي النوعين التاليين : (د. أمين ٢٠٠٥) ،
 (Cheung & Hay , 2004) ، (Nasution , 2013)
 أ- الاستقلال من حيث الجوهر أو الاستقلال الذهني Independent in fact : يقصد به حالة من صفاء الذهن تسمح بإبداء الرأي بدون أية ضغوط قد تؤثر على الحكم الشخصي المهني للفرد وتسمح له بالعمل بنزاهة وموضوعية وممارسة الشك المهني ، ويتطلب ذلك أن يتوافر في المراجع النزاهة ، والموضوعية ، والأمانة ، وعدم التحيز لطرف ما على حساب طرف آخر ، والحيادية سواء عند قبول التكليف من العميل ، أو إنجاز المهام المكلف بها ، أو إصدار تقرير المراجعة .
 ب- الاستقلال من حيث الشكل أو المظهر Independent in Appearance : يقصد به الابتعاد عن الوقائع والظروف الجوهرية التي قد يستخلص منها طرف خارجي - موضوعي وعلى دراية بكل المعلومات ذات العلاقة بما فيها أدوات الحماية المطبقة - أنه قد تم التأثير على نزاهة وموضوعية والشك المهني لمؤسسة المراجعة أو لعضو من أعضاء فريق تنفيذ خدمات التأكد ، ويتطلب ذلك أن لا يكون للمراجع أدنى مصلحة مالية مباشرة أو غير مباشرة مع العميل ، حيث يتعين مثلاً أن لا يكون مساهماً بالمنشأة محل المراجعة أو أحد عملائها أو مورديها ، وبشير الباحث إلى أن تحقيق استقلال المراجع الخارجي لا يقتصر عليه فقط بل يمتد إلى أعضاء فريق العمل بمكتب المراجعة .

وتتمثل أهم العوامل التي تؤثر على استقلالية المراجع الخارجي فيما يلي : (Carson & Elizabeth , 2012) ، (د. يوسف ٢٠٠٤)
 أ- ممارسة خدمات بخلاف المراجعة .
 ب- العلاقات الشخصية بين المراجع الخارجي والعملاء .
 ج- طول الفترة التي يتم فيها مراجعة حسابات العميل .
 د- حجم المنشأة .

(٢) استعانة المراجع الخارجي بالفاحص القانوني Forensic Auditor للنواحي المالية ضمن فريق عمل المراجعة : أصدر مكتب المحاسبة العام Office of the Inspection General قائمة توضح المقومات التالية التي يجب توافرها في الفاحص القانوني ، وتتمثل أهم تلك المقومات فيما يلي : (Tennessee , 2009) ، (Alenbor & tennison 2013)
 أ- الحصول على مؤهل عال مدعم ببرنامج خبرة ميداني لمدة ٢٤ ساعة في المحاسبة والنواحي

المالية .

ب- الحصول على شهادة خبرة لمدة ثلاث سنوات بالفحص القانوني للنواحي المالية مع اجتياز اختبار معرفي في فحص الجرائم المالية .

ج- القدرة على تخطيط وتنفيذ الفحص القانوني للنواحي المالية .

د- القدرة على تجميع وتحليل البيانات التي تتعلق بالغش ، وزيادة الإيرادات ، وتخفيض التكاليف . ويقوم الفاحص القانوني للنواحي المالية ببعض المهام مثل تحليل البيانات من أبعاد

متعددة ، وتبويب وتلخيص العلاقات بين عناصر البيانات ، وإيجاد الارتباطات بين عناصر البيانات في قاعدة البيانات ، وتطوير اختبارات الحاسب لتحليل وعرض الدليل المالي حول استمرارية المنشأة ، وإعداد تقارير وقتية دقيقة حول نتيجة التحليل المالي القانوني ، وتوثيق التقارير ، وتحديد شكل التقرير . (Tennessee , 2009) ، (Eysi & Jogdish 2014)

وفيما يتعلق بدور الاستعانة بالفاحص القانوني للنواحي المالية ضمن فريق المراجعة في

تدعيم كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي يشير الباحث إلى النقاط التالية :

أ- كلما زاد استعانة المراجع الخارجي بفاحص قانوني للنواحي المالية لديه الخبرة في النواحي المالية والقانونية كلما زادت إمكانية اكتشاف وتحليل الظروف التي تثير الشك حول استمرارية المنشأة ؛ وبالتالي تدعيم كفاءة الحكم المهني له فيما يتعلق بتقييم قرار الإدارة بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار .

ب- كلما زاد استعانة المراجع الخارجي بفاحص قانوني للنواحي المالية لديه الخبرة في العينات الإحصائية واستخدام برامج الحاسب في تحليل البيانات كلما كان أكثر قدرة على استنتاج مواقف معينة ، والربط بين حالات ومؤشرات معينة ، واستخلاص نتائج معينة بشأن استمرارية المنشأة ؛ وبالتالي تدعيم كفاءة الحكم المهني له فيما يتعلق بتقييم قرار الإدارة بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار .

ج- كلما زاد استعانة المراجع الخارجي بفاحص قانوني للنواحي المالية لديه القدرة على الإنجاز الناجح للفحص القائم على التغذية العكسية لمواقف سابقة عن حالات مشابهة تتعلق باستمرارية المنشأة محل المراجعة كلما كان أكثر قدرة على تحليل الظروف التي تثير الشك في الاستمرارية ؛ وبالتالي تدعيم كفاءة الحكم المهني له فيما يتعلق بتقييم قرار الإدارة بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار .

د- كلما زاد استعانة المراجع الخارجي بفاحص قانوني للنواحي المالية للنواحي المالية لديه القدرة على تجميع وتحليل البيانات التي تتعلق بالغش ، وزيادة الإيرادات ، وتخفيض التكاليف كلما كان

أكثر إماماً بالمواقف التي تلجأ فيها الإدارة إلى الغش وإتباع ممارسات محاسبية لزيادة الربح ؛ وبالتالي تدعيم كفاءة الحكم المهني له فيما يتعلق بتقييم قرار الإدارة بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار .

(٣) استخدام المراجع الخارجي نماذج التنبؤ بالفشل المالي في تقدير قدرة المنشأة على الاستمرار : (Mitchell & Roy 2007) (Divsalar & Others 2011) (Anjum ، 2012) (Bunyaminu & Issah 2012) تقوم نماذج التنبؤ بالفشل المالي على حساب احتمال تعرض المنشأة للفشل المالي أو الإفلاس ، فإذا كان الاحتمال المحسوب أكبر من أو يساوي ٥ % فإن الشركة تعتبر عرضة للفشل المالي ، أما إذا كان الاحتمال المحسوب أقل من أو يساوي ٥ % فإن الشركة لا تعتبر عرضة للفشل المالي .

وفيما يتعلق بدور استخدام المراجع الخارجي لنماذج التنبؤ بالفشل المالي في تدعيم كفاءة حكمه المهني بشأن استمرارية المنشأة يشير الباحث إلى النقاط التالية :

أ- يستخدم المراجع الخارجي نماذج التنبؤ بالفشل المالي في الوقوف على إمكانية تعرض المنشأة للفشل المالي وذلك من خلال الاحتمال المحسوب فإذا كان الاحتمال المحسوب أكبر من أو يساوي ٥ % دل ذلك على زيادة الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار ، ويترتب على ذلك توسيع نطاق الفحص مما يعني تدعيم كفاءة حكمه المهني فيما يتعلق بتقييم قرار الإدارة بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار .

ب- أما إذا كان الاحتمال المحسوب أقل من ٥ % دل ذلك على وجود شك في قدرة المنشأة على الاستمرار ولكن بشكل أقل ، ويترتب على ذلك الإبقاء على نطاق الفحص مما يعني تدعيم كفاءة حكمه المهني فيما يتعلق بتقييم قرار الإدارة بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار .

ج- تلفت نماذج التنبؤ بالفشل المالي نظر المراجع الخارجي للمؤشرات غير المالية للفشل المالي مثل ضعف الإدارة وقصور النظام المحاسبي مما يعني تدعيم كفاءة حكمه المهني فيما يتعلق بتقييم قرار الإدارة بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار .

(٤) تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية : أوضح معيار المراجعة المصري رقم ٦١٠ أنه يجب على المراجع الخارجي أن يقوم بدراسة أنشطة المراجعة الداخلية وتأثيرها على إجراءات المراجعة الخارجية ، ويفيد تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تدعيم الحكم المهني للمراجع الخارجي فيما يتعلق بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في النقاط التالية :

أ- باعتبار أن المراجعة الداخلية نشاط تأكيدي يتحقق من إنجاز مهام وعمليات المنظمة من بيع

وشراء وإنتاج وعمليات مالية وغيرها وفقاً لقواعد وأحكام معينة في ضوء قواعد حوكمة الشركات فإن تحقيق التكامل بينها وبين المراجعة الخارجية يفيد المراجع الخارجي في التحقق من إنجاز عمليات المنظمة وفقاً لقواعد الحوكمة أم لا ؛ وبالتالي تدعيم كفاءة حكمه المهني فيما يتعلق بتقييم قرار الإدارة فيما يتعلق بقدرة المنشأة على الاستمرار .

ب- باعتبار المراجعة الداخلية نشاط استشاري يقدم المشورة لإدارة المنظمة فيما يتعلق بتطبيق قواعد حوكمة الشركات ومدى وجود نظام سليم للرقابة الداخلية ومدى الالتزام بتطبيق قواعد وإجراءات هذا النظام فإن تحقيق التكامل بينها وبين المراجعة الخارجية يفيد المراجع الخارجي في التحقق من وجود أو عدم وجود نظام سليم للرقابة الداخلية ؛ وبالتالي تدعيم كفاءة حكمه المهني فيما يتعلق بتقييم قرار الإدارة بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار .

ج- تعمل المراجعة الداخلية على تقييم مدى قيام إدارة المنظمة بإتباع الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح مثل تغيير طريقة تقييم مخزون آخر المدة ، ومن ثم فإن تحقيق التكامل بينها وبين المراجعة الخارجية يفيد المراجع الخارجي في تقييم موقف المنشأة من الاستمرار من خلال تقييمه للمواقف التي لجأت فيها إلى إتباع الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح .

(٥) تخصص المراجع الخارجي في صناعة العميل : يشير الباحث إلى أن تخصص المراجع في صناعة العميل يفيد في كل من الشك المهني والحكم المهني للمراجع الخارجي وذلك كما يلي :
أ- كلما زاد تخصص المراجع الخارجي في مجال النشاط أو الصناعة التي يراجع حسابات منشآت بها كلما زادت لديه المعرفة بالحالات الفنية المتخصصة والتي قد تؤدي إلى وجود أو عدم وجود شك جوهري في عدم قدرة المنشأة على الاستمرار ؛ وبالتالي تدعيم كفاءة حكمه المهني فيما يتعلق بتقييم قرار الإدارة بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار .

ب- كلما زاد تخصص المراجع الخارجي في مجال النشاط أو الصناعة التي يراجع حسابات منشآت بها كلما زادت 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 ؛ وبالتالي تدعيم كفاءة حكمه المهني فيما يتعلق بتقييم قرار الإدارة بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار .

ج- كلما زاد تخصص المراجع الخارجي في مجال النشاط أو الصناعة التي يراجع حسابات منشآت بها كلما زادت معرفته بالحالات التي تلجأ فيها الإدارة إلى إتباع الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح لإخفاء سوء استخدام الموارد عن المساهمين ، ومن ثم زيادة إلمامه بإمكانية إخفاء

الإدارة للمعلومات حول استمرارية المنشأة ؛ وبالتالي تدعيم كفاءة حكمه المهني يتعلق بتقييم قرار الإدارة بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار .

د- كلما زاد تخصص المراجع الخارجي في مجال النشاط أو الصناعة التي يراجع حسابات منشآت بها كلما زادت معرفته بتعاملات أسهم وسندات المنشأة ببورصة الأوراق المالية ، وتطورات أسعار أسهم المنشأة ؛ وبالتالي تدعيم كفاءة حكمه المهني فيما يتعلق بتقييم قرار الإدارة بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار .

ويتم قياس متغيرات مدعيات الحكم المهني للمراجع الخارجي = من وجهة نظر الباحث

- من خلال المؤشرات التالية :

أ- مؤشر استقلالية المراجع : يعكس هذا المؤشر نسبة عدد الحالات التي لم يستجيب فيها المراجع الخارجي لرغبات وضغوط الإدارة إلى إجمالي عدد الحالات التي مارست فيها الإدارة الضغوط على المراجع .

ب- مؤشر الاستعانة بفاحص قانوني : يعكس هذا المؤشر نسبة عدد الحالات التي اتخذ فيها المراجع الخارجي أحكاماً مهنية بمساعدة فاحص قانوني في الشئون المالية إلى إجمالي عدد الحالات التي اتخذ فيها المراجع الخارجي أحكاماً مهنية .

ج- مؤشر خبرة المراجع الخارجي ببيانات الشركة : يعكس هذا المؤشر نسبة عدد أدلة الإثبات التي قام المراجع الخارجي بوضعها في خطة المراجعة إلى إجمالي عدد أدلة الإثبات المطلوبة ، كما يعكس هذا المؤشر مدى صحة أو خطأ المراجع في تقييم نظام الرقابة الداخلية لعميل المراجعة ويعكس أيضاً عدد الحالات التي تعرض فيها المراجع لحالات التقدير بأقل من اللازم ، وعدد الحالات التي تعرض فيها المراجع لحالات التقدير بأكثر من اللازم .

د- مؤشر الاستعانة بنماذج التنبؤ بالفشل المالي : يعكس هذا المؤشر نسبة عدد الحالات التي اتخذ فيها المراجع الخارجي أحكاماً مهنية بمساعدة نماذج التنبؤ بالفشل المالي إلى إجمالي عدد الحالات التي اتخذ فيها المراجع الخارجي أحكاماً مهنية .

هـ- مؤشر التكامل مع المراجعة الداخلية : يعكس هذا المؤشر نسبة عدد الحالات التي اتخذ فيها المراجع الخارجي أحكاماً مهنية بمساعدة جهاز المراجعة الداخلية إلى إجمالي عدد الحالات التي اتخذ فيها المراجع الخارجي أحكاماً مهنية .

و- مؤشر تخصص المراجع الخارجي في صناعة العميل : عنك مجموعة من المتغيرات التي تعكس هذا المؤشر مثل عدد السنوات التي قام المراجع خلالها بالتخصص في مراجعة حسابات صناعة معينة ، وعدد السنوات التي قام المراجع خلالها بتقديم الخدمات بخلاف المراجعة لصناعة

معينة ، ونسبة أتعاب مراجعة صناعة معينة إلى إجمالي أتعاب مكتب المراجعة ، ونسبة أتعاب الخدمات بخلاف المراجعة التي حصل عليها مكتب المراجعة من صناعة معينة في سنة معينة إلى إجمالي أتعاب الخدمات بخلاف المراجعة للمكتب في نفس السنة .

ز- مؤشر صحة الأحكام المهنية للمراجع : ويعكس هذا المؤشر نسبة عدد الحالات التي اتخذ فيها المراجع الخارجي أحكاماً مهنية صحيحة إلى إجمالي عدد الحالات التي اتخذ فيها المراجع الخارجي أحكاماً مهنية .

٢ / ٣ : المؤشرات التي تثير شك المراجع الخارجي في استمرارية المنشأة : أصدر مجمع المحاسبين العموميين في أستراليا في أكتوبر ٢٠٠٩ قائمة لتوضيح معيار المراجعة الدولي رقم ٥٧٠ ، وتتضمن هذه القائمة مجموعة من المؤشرات أو الأحداث التي يتضمنها المعيار والتي تساعد المراجع الخارجي على اكتشاف حالات الشك في استمرارية المنشأة ، ويتم تصنيف تلك المؤشرات إلى المجموعات التالية : (The Institute of Certified Public Accountants (ICPA) , 2009) ، (Burkee , 2010)

(١) المؤشرات المالية : ومن أمثلة تلك المؤشرات ما يلي :

أ- قرب استحقاق قروض ذات آجال محدودة دون وجود إمكانية متوقعة للسداد أو التجديد .
ب- ظهور النسب المالية الأساسية بشكل سلبي مثل نسبة التداول ، ومعدل العائد على الاستثمار .

ج- وجود خسائر تشغيلية متكررة .

د- عدم القدرة على تسديد استحقاقات الدائنين في تواريخ استحقاقها .

هـ- صعوبة الالتزام بشروط اتفاقيات القروض .

(٢) المؤشرات التشغيلية : ومن أمثلة تلك المؤشرات ما يلي :

أ- ارتفاع معدل دوران المديرين المهمين دون إيجاد من يحل محلهم .

ب- فقدان سوق رئيسي أو مورد رئيسي .

ج- وجود صعوبات لها علاقة بالقوى العاملة ، أو قصور في الحصول على مستلزمات التشغيل الهامة .

(٣) المؤشرات الأخرى : ومن أمثلة تلك المؤشرات ما يلي :

أ- عدم الالتزام بمتطلبات كفاية رأس المال أو المتطلبات القانونية الأخرى .

ب- وجود قضايا مرفوعة على المنشأة يمكن أن تنشأ عنها التزامات لا تستطيع المنشأة الوفاء

بها .

ج- تغيير في السياسات والقوانين الحكومية وقد ينتج عن هذا التغيير تأثير عكسي على المنشأة .
وهناك مجموعة من إجراءات المراجعة الإضافية التي يجب على المراجع القيام بها في حالة وجود أحداث أو ظروف تؤدي إلى شك جوهري في مدى قدرة المنشأة على الاستمرار من أمثلتها ما يلي : (Socol 2010)

(١) فحص خطة الإدارة وإجراءاتها المستقبلية بناءً على تقييمها لفرض الاستمرارية .
(٢) الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتأكيد واستبعاد الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار .

(٣) تحليل ومناقشة الخطط والإجراءات المستقبلية لمواجهة أية صعوبات تمويلية مع الإدارة .
(٤) تحليل ومناقشة التدفقات النقدية والأرباح .
(٥) تحليل ومناقشة آخر قوائم مالية مرحلية متاحة للمنشأة .

وإذا كان هناك شك مهني لدى المراجع الخارجي بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار يجب عليه توسيع نطاق الفحص فإذا استمر الشك يجب أن يشير إلى ذلك في تقريره وذلك في فقرة إضافية توضيحية (Carson & Others 2012) ، أما في حالة إزالة الشك لديه يقوم بإصدار تقرير برأي نظيف .

(٣) نموذج مقترح لتأثيرات العلاقات المتشابكة بين متغيرات كل من الشك المهني للمراجع الخارجي ومدعمات الحكم المهني له على كفاءة الحكم المهني له بشأن تقييمه لاستمرارية المنشأة : تتمثل المتغيرات الرئيسية للنموذج فيما يلي :

٣ / ١ : متغيرات محددات الشك المهني للمراجع الخارجي : تعبر تلك المتغيرات عن مغير رئيسي مستقل يتفرع منه المتغيرات التالية :

٣ / ١ / ١ : ضعف أو قوة السمات الشخصية للمراجع الخارجي .

٣ / ١ / ٢ : الضغوط والمنافع الشخصية .

٣ / ١ / ٣ : التصورات والأحكام السابقة .

٣ / ١ / ٤ : الضعف والقصور المعرفي للمراجع الخارجي .

٣ / ١ / ٥ : القصور في خبرة المراجع الخارجي بالبيانات التي تتعلق بالشركة محل المراجعة .

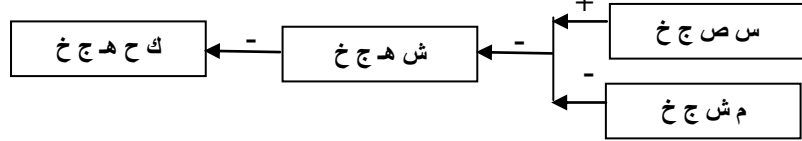
ويتم توضيح المقصود بالمصطلحات المستخدمة في تحديد نوعية علاقات التشابك - من

وجهة نظر الباحث - كما يلي :

(١) مختلط mixed : بمعنى أن المتغيرين المستقلين أحدهما يزيد والآخر ينخفض .

- (٢) مشترك co - operated : بمعنى أن المتغيرين المستقلين لهما تأثير على كل من المتغير الوسيط والمتغير التابع .
- (٣) سلبي negative : بمعنى أن تلك العلاقة لها تأثير سلبي على كل من المتغير الوسيط والمتغير التابع .
- (٤) إيجابي positive : بمعنى أن تلك العلاقة لها تأثير إيجابي على كل من المتغير الوسيط والمتغير التابع .
- (٥) ثنائي binary : بمعنى أن المتغيرين المستقلين يأخذان من حيث التأثير اتجاه واحد بالزيادة أو الانخفاض .
- (٦) أحادي one : بمعنى أن هناك متغير مستقل واحد .
- (٧) المتغيرات المستقلة : تعبر عن المتغيرات الفرعية التي تتعلق بمحددات الشك المهني للمراجع الخارجي ومقومات حكمه المهني .
- (٨) المتغير الوسيط : يعبر عن درجة الشك المهني للمراجع الخارجي .
- (٩) المتغير التابع : يعبر عن كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي فيما يتعلق بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار .
- وتتمثل علاقات التشابك بين المتغيرات الفرعية التي تتعلق بمحددات الشك المهني للمراجع الخارجي - من وجهة نظر الباحث - من حيث الأثر على كفاءة الأحكام المهنية للمراجع الخارجي بشأن تقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار فيما يلي :
- (١) هناك علاقة تشابك بين ضعف السمات الشخصية للمراجع الخارجي والضغوط والمنافع الشخصية من حيث التأثير على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي فيما يتعلق بتقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار ، حيث أنه كلما زاد ضعف السمات الشخصية للمراجع الخارجي وزادت الضغوط ومنافعه الشخصية انخفضت درجة الشك المهني له ؛ وبالتالي انخفضت كفاءة الحكم المهني له ، وتأخذ علاقة التشابك اتجاه مشترك مختلط mixed negative co- operated direction من حيث التأثير على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي وذلك لأن العلاقة تضم انخفاض السمات الشخصية للمراجع الخارجي وزيادة الضغوط والمنافع الشخصية له ، ويتمثل الإرشاد الخاص بتوجيه ذلك الأثر نحو تدعيم كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي في زيادة برامج التدريب له على أهمية ودور المراجعة في المجتمع ، وأهمية ومكانة المراجع الممتحن ، والعوامل التي تزيد من استقلاليته عن عميل المراجعة ، والعقوبات التي يتعرض لها عند عدم إتباعه قواعد السلوك المهني ، ويتمثل النموذج الفرعي لتلك العلاقة في الشكل التالي :

شكل (١) النموذج الفرعي لعلاقات التشابك بين ضعف السمات الشخصية وزيادة الضغوط والمنافع وأثار ذلك على كل من درجة الشك المهني وكفاءة الحكم المهني . المصدر : من إعداد الباحث .



الرموز المستخدمة في الشكل :

س ص ج خ : السمات الشخصية للمراجع الخارجي .

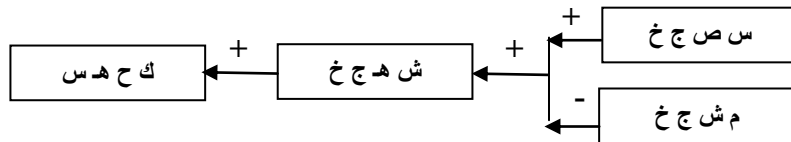
م ش ج خ : المنافع الشخصية للمراجع الخارجي .

ش ه ج خ : الشك المهني للمراجع الخارجي .

ك ح ه ج خ : كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي فيما يتعلق بتقييم استمرارية المنشأة محل المراجعة .

(٢) هناك علاقة تشابك بين قوة السمات الشخصية للمراجع الخارجي وعدم وجود ضغوط ومنافع شخصية ، وتعتبر هذه العلاقة في الاتجاه العكسي للعلاقة السابقة حيث أنه كلما زادت قوة السمات الشخصية للمراجع الخارجي وقلت الضغوط ومنافعه الشخصية زادت درجة الشك المهني له ؛ وبالتالي ازدادت كفاءة الحكم المهني له فيما يتعلق بتقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار ، وتأخذ علاقة التشابك اتجاه مشترك مختلط إيجابي mixed positive co- operated direction من حيث التأثير على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي ، ويتمثل الإرشاد الخاص بتوجيه ذلك الأثر نحو تدعيم كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي في متابعة تنفيذ برامج التدريب للمراجع بأهمية مراعاة قواعد وآداب السلوك المهني ، ويتمثل النموذج الفرعي لتلك العلاقة في الشكل التالي :

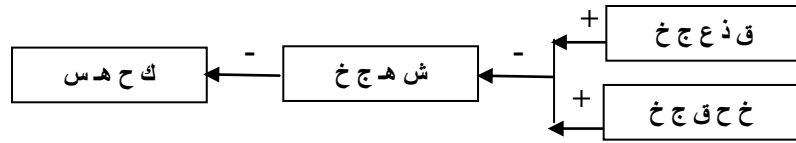
شكل (٢) النموذج الفرعي لعلاقات التشابك بين قوة السمات الشخصية وانخفاض الضغوط والمنافع وأثار ذلك على كل من درجة الشك المهني وكفاءة الحكم المهني . المصدر : من إعداد الباحث .



(٣) هناك علاقة تشابك بين الضعف والقصور المعرفي للمراجع الخارجي وبين التصورات والأحكام السابقة ، حيث أنه كلما زاد القصور المعرفي للمراجع الخارجي وزاد خطأ التصورات والأحكام السابقة نحو تقييم نزاهة الإدارة وعدم لجوئها إلى الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح انخفضت درجة الشك المهني له لزيادة ثقته بالإدارة ؛ وبالتالي انخفضت كفاءة الحكم المهني له فيما يتعلق بتقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار ، وتأخذ علاقة التشابك اتجاه مختلط مشترك سلبي mixed

negative co- operated direction من حيث التأثير على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي ، ويتمثل الإرشاد الخاص بتوجيه تلك الأثر نحو تدعيم كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي في توزيع كتيب على المراجعين يتضمن معايير المراجعة سواء المحلية أو الدولية ومتطلبات تطبيقها ، والعوامل التي يجب مراعاتها عند تقييم المراجع لنزاهة وشفافية الإدارة عند القياس والإفصاح المحاسبي ، ويتمثل النموذج الفرعي لتلك العلاقة في الشكل التالي :

شكل (٣) النموذج الفرعي لعلاقات التشابك بين زيادة الضعف والقصور المعرفي وزيادة خطأ الأحكام السابقة وآثار ذلك على كل من درجة الشك المهني وكفاءة الحكم المهني . المصدر : من إعداد الباحث .



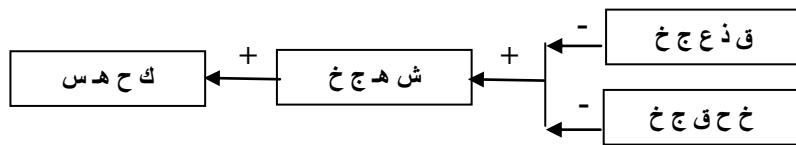
الرموز المستخدمة في الشكل :

ق ذ ع ج خ : القصور الذهني والمعرفي للمراجع الخارجي .

خ ح ق ج خ : خطأ الأحكام السابقة للمراجع الخارجي .

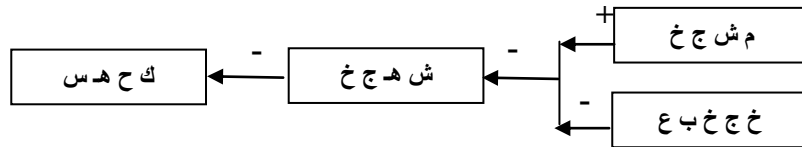
(٤) هناك علاقة تشابك بين الضعف والقصور المعرفي للمراجع الخارجي وبين التصورات والأحكام السابقة ، وتعتبر هذه العلاقة في الاتجاه العكسي للعلاقة السابقة حيث أنه كلما زادت معرفة المراجع الخارجي بالنواحي المهنية للمراجعة وتطوراتها وقل خطأ التصورات والأحكام السابقة نحو عدم لجوء الإدارة للقيام بالممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح زادت درجة الشك المهني له للتقييم الصحيح لثقته بالإدارة ؛ وبالتالي زادت كفاءة الحكم المهني له فيما يتعلق بتقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار ، وتأخذ علاقة التشابك اتجاه مشترك مختلط binary positive co- operated direction من حيث التأثير على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي فيما يتعلق بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار ، ويتمثل الإرشاد الخاص بهذه العلاقة مع الإرشاد الخاص بالعلاقة السابقة حيث أن تلك العلاقة تمثل ناتج تنفيذ الإرشاد الخاص بالعلاقة السابقة ، ويتمثل النموذج الفرعي لتلك العلاقة في الشكل التالي :

شكل (٤) النموذج الفرعي لعلاقات التشابك بين انخفاض الضعف والقصور المعرفي وانخفاض خطأ الأحكام السابقة وآثار ذلك على كل من درجة الشك المهني وكفاءة الحكم المهني . المصدر : من إعداد الباحث .



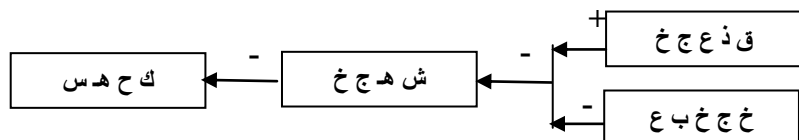
(٥) هناك علاقة تشابك بين زيادة الضغوط والمنافع الشخصية للمراجع الخارجي والقصور في خبرته ببيانات عميل المراجعة من حيث التأثير على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي ، حيث أنه كلما زادت الضغوط والمنافع الشخصية للمراجع الخارجي وقلت خبرته ببيانات عميل المراجعة انخفضت درجة الشك المهني له ؛ وبالتالي انخفضت كفاءة الحكم المهني له فيما يتعلق بتقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار ، وتأخذ علاقة التشابك اتجاه مشترك مختلط mixed negative co- operated direction من حيث التأثير على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي ، ويتمثل الإرشاد الخاص بتوجيه ذلك الأثر نحو تدعيم كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي في الزيادة في توعية مجتمع المراجعة بالعوامل التي تزيد من استقلالية المراجع ، والعقوبات التي يتعرض لها عند عدم إتباعه قواعد السلوك المهني ، وتوجيهه نحو تحسين سمعته وزيادة خبرته ، ويتمثل النموذج الفرعي لتلك العلاقة في الشكل التالي :

شكل (٥) النموذج الفرعي لعلاقات التشابك بين زيادة الضغوط والمنافع وقلة خبرة المراجع وآثار ذلك على كل من درجة الشك المهني وكفاءة الحكم المهني . المصدر : من إعداد الباحث .



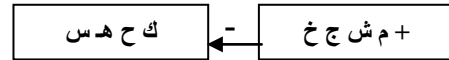
(٦) هناك علاقة تشابك بين زيادة القصور المعرفي للمراجع الخارجي بمهنة المراجعة وانخفاض خبرته ببيانات عميل المراجعة من حيث التأثير على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي فيما يتعلق بتقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار ، حيث أنه كلما زاد القصور المعرفي للمراجع الخارجي بمهنة المراجعة وقلت خبرته ببيانات عميل المراجعة انخفضت درجة الشك المهني له ؛ وبالتالي انخفضت كفاءة الحكم المهني له ، وتأخذ علاقة التشابك اتجاه مشترك مختلط mixed negative co- operated direction من حيث التأثير على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي ، ويتمثل الإرشاد الخاص بتوجيه ذلك الأثر نحو تدعيم كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي في الزيادة في توعية مجتمع المراجعة بالعوامل التي تزيد من استقلالية المراجع ، والعقوبات التي يتعرض لها عند عدم إتباعه قواعد السلوك المهني ، وتوجيهه نحو تحسين سمعته وزيادة خبرته ، ويتمثل النموذج الفرعي لتلك العلاقة في الشكل التالي :

شكل (٦) النموذج الفرعي لعلاقات التشابك بين زيادة القصور الذهني للمراجع وقلة خبرته ببيانات العميل وآثار ذلك على كل من درجة الشك المهني وكفاءة الحكم المهني . المصدر : من إعداد الباحث .



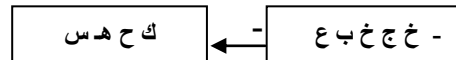
(٧) هناك علاقة تشابك بين زيادة الضغوط والمنافع الشخصية للمراجع الخارجي كمتغير رئيسي وكفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي كمتغير تابع ، حيث أنه كلما زادت الضغوط والمنافع الشخصية للمراجع الخارجي وزادت أهمية عميل المراجعة انخفضت كفاءة الحكم المهني له فيما يتعلق بتقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار لأنه قد يتغاضى عن بعض إجراءات ضرورية ، وتأخذ علاقة التشابك اتجاه مشترك مختلط mixed negative co- operated direction من حيث التأثير على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي ، ويتمثل الإرشاد الخاص بتوجيه ذلك الأثر نحو تدعيم كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي في الزيادة في توعية مجتمع المراجعة بالعوامل التي تزيد من استقلالية المراجع ، والعقوبات التي يتعرض لها عند عدم إتباعه قواعد السلوك المهني ، وتوجيهه نحو تحسين سمعته وزيادة خبرته ، ويتمثل النموذج الفرعي لتلك العلاقة في الشكل التالي :

شكل (٧) النموذج الفرعي لزيادة الضغوط والمنافع للمراجع وكفاءة الحكم المهني . المصدر : من إعداد الباحث .



(٨) هناك علاقة تشابك بين انخفاض خبرة المراجع الخارجي ببيانات العميل كمتغير رئيسي وكفاءة الحكم المهني له كمتغير تابع ، حيث أنه كلما انخفضت خبرة المراجع الخارجي ببيانات العميل انخفضت كفاءة الحكم المهني له فيما يتعلق بتقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار حيث أن عملية إصدار حكم مهني تتطلب الخبرة في مجال إصدار الحكم المهني ، وتقوم على المعرفة العلمية والخبرة العملية لمصدر الحكم المهني (د. علي ٢٠١٣ ، ص. ٣٢٣) ، وتأخذ علاقة التشابك اتجاه أحادي سلبي one negative direction من حيث التأثير على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي ، ويتمثل الإرشاد الخاص بتوجيه ذلك الأثر نحو تدعيم كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي في إلزام المراجع بضرورة اجتياز برامج تدريبية معينة ، وضرورة اضطلاع الأكاديميين والقائمين على مهنة المراجعة في التوعية بأهمية تلك البرامج وتنفيذها ، ويتمثل النموذج الفرعي لتلك العلاقة في الشكل التالي :

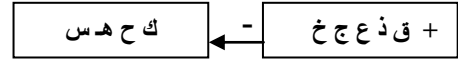
شكل (٨) النموذج الفرعي لانخفاض خبرة المراجع وكفاءة الحكم المهني . المصدر : من إعداد الباحث .



(٩) هناك علاقة تشابك بين الضعف والقصور الذهني والمعرفي المهني للمراجع الخارجي كمتغير مستقل وكفاءة الحكم المهني له كمتغير تابع ، حيث أنه كلما زاد القصور الذهني والمعرفي للمراجع الخارجي بمتطلبات وقواعد وإجراءات مهنة المراجعة كلما انخفضت كفاءة الحكم المهني له

فيما يتعلق بتقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار حيث أن عملية إصدار حكم مهني تتطلب مقومات معينة ينبغي توافرها في الشخص الذي يصدر الحكم المهني مثل التأهيل العلمي ، والتأهيل العملي ، والخبرة في مجال إصدار الحكم المهني (علي ٢٠١٣ ، ص. ٣٢٣) ، وتأخذ علاقة التشابك اتجاه مشترك مختلط mixed negative co- operated direction من حيث التأثير على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي ، ويتمثل الإرشاد الخاص بتوجيه ذلك الأثر نحو تدعيم كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي في الزيادة في توعية مجتمع المراجعة بالعوامل التي تزيد من استقلالية المراجع ، والعقوبات التي يتعرض لها عند عدم إتباعه قواعد السلوك المهني ، وتوجيهه نحو تحسين سمعته وزيادة خبرته ، ويتمثل النموذج الفرعي لتلك العلاقة في الشكل التالي :

شكل (٩) النموذج الفرعي الزيادة القصور الذهني والمعرفي للمراجع وكفاءة الحكم المهني . المصدر : من إعداد الباحث .



٣ / ٢ : متغيرات مدعيات الحكم المهني للمراجع الخارجي : تعبر تلك المتغيرات عن متغير رئيسي مستقل يتفرع منه المتغيرات التالية :

٣ / ٢ / ١ : المحافظة على استقلالية المراجع الخارجي .

٣ / ٢ / ٢ : استعانة المراجع الخارجي بالفاحص القانوني Forensic Auditor للنواحي المالية ضمن فريق عمل المراجعة .

٣ / ٢ / ٣ : استخدام المراجع الخارجي نماذج التنبؤ بالفشل المالي في تقدير قدرة المنشأة على الاستمرار .

٣ / ٢ / ٤ : تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية .

٣ / ٢ / ٥ : تخصص المراجع الخارجي في صناعة العميل .

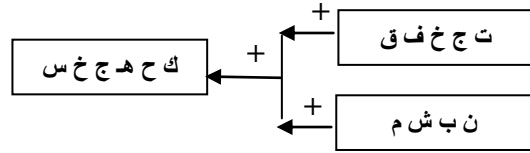
وتتمثل علاقات التشابك بين المتغيرات الفرعية التي تتعلق بمحددات الشك المهني للمراجع الخارجي - من وجهة نظر الباحث - فيما يلي :

(١) هناك علاقة تشابك بين استعانة المراجع الخارجي بالفاحص القانوني للنواحي المالية ضمن فريق عمل المراجعة واستخدامه نماذج التنبؤ بالفشل المالي في تقدير قدرة المنشأة على الاستمرار من حيث التأثير على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي فيما يتعلق بتقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار ، حيث أنه كلما زاد استعانة المراجع الخارجي بفاحص قانوني للنواحي المالية كلما كان أكثر إماماً بالمواقف التي تلجأ فيها الإدارة إلى الغش وإتباع ممارسات محاسبية لزيادة الربح ؛ وبالتالي تدعيم كفاءة الحكم المهني له ، كما أن نماذج التنبؤ بالفشل المالي تلفت

نظر المراجع الخارجي للمؤشرات غير المالية للفشل المالي مثل ضعف الإدارة وقصور النظام المحاسبي مما يعني تدعيم كفاءة حكمه المهني ، وتأخذ علاقة التشابك اتجاه مشترك مختلط binary positive co- operated direction من حيث التأثير على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي ، ويتمثل الإرشاد الخاص بتوجيه ذلك الأثر نحو تدعيم كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي في تدعيم دور الأكاديميين والمهنيين في تحديد المقومات التي يجب توافرها في الفاحص القانوني للنواحي المالية ، وزيادة تدريب المراجعين على كيفية تطبيق نماذج التنبؤ بالفشل المالي ، ويتمثل النموذج الفرعي لتلك العلاقة في الشكل التالي :

شكل (١٠) النموذج الفرعي لعلاقات التشابك بين استخدام كل من الفاحص القانوني ونماذج التنبؤ بالفشل المالي وآثار ذلك على كفاءة الحكم المهني .

المصدر : من إعداد الباحث .



الرموز المستخدمة في الشكل :

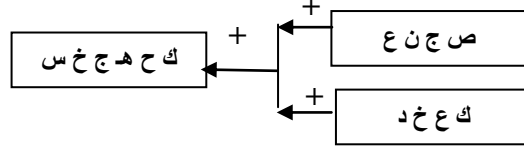
ت ج خ ف ق : استعانة المراجع الخارجي بفاحص قانوني للنواحي المالية .

ن ب ش م : استخدام المراجع الخارجي نماذج التنبؤ بالفشل المالي في تقدير قدرة المنشأة على الاستمرار .

(٢) هناك علاقة تشابك بين تخصص المراجع في صناعة العميل والتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية من حيث التأثير على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي فيما يتعلق بتقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار ، حيث أنه كلما زاد تخصص المراجع الخارجي في صناعة العميل كلما زادت لديه المعرفة بالحالات الفنية المتخصصة والتي قد تؤدي إلى وجود أو عدم وجود شك جوهري في عدم قدرة المنشأة على الاستمرار ، كما أن تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية يفيد المراجع الخارجي في التحقق من وجود أو عدم وجود نظام سليم للرقابة الداخلية ؛ وبالتالي تدعيم كفاءة حكمه المهني فيما يتعلق بتقييمه لقرار الإدارة بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار ، وتأخذ علاقة التشابك اتجاه مشترك مختلط binary positive co- operated direction من حيث التأثير على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي ، ويتمثل الإرشاد الخاص بتوجيه ذلك الأثر نحو تدعيم كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي في تدعيم دور الأكاديميين والمهنيين في تحديد المقومات التي يجب توافرها في الفاحص القانوني للنواحي المالية

، وزيادة تدريب المراجعين على كيفية تطبيق نماذج التنبؤ بالفشل المالي ، ويتمثل النموذج الفرعي لتلك العلاقة في الشكل التالي :

شكل (١١) النموذج الفرعي لعلاقات التشابك بين تخصص المراجع في صناعة العميل والتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وآثار ذلك على كفاءة الحكم المهني . المصدر : من إعداد الباحث .



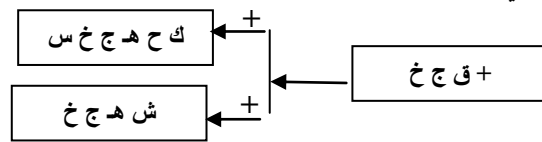
الرموز المستخدمة في الشكل :

ص ج ن ع : تخصص المراجع الخارجي في صناعة العميل .

ك ع خ د : التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية .

(٣) هناك علاقة تشابك بين استقلال المراجع الخارجي كمتغير مستقل وكل من درجة الشك المهني كمتغير وسيط وكفاءة الحكم المهني له كمتغير تابع ، حيث أنه كلما زاد استقلال المراجع عن إدارة المشروع كلما زادت درجة الشك المهني له ؛ وبالتالي زادت كفاءة الحكم المهني له فيما يتعلق بتقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار ، وتأخذ علاقة التشابك اتجاه إيجابي وحيد one positive direction من حيث التأثير على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي ، ويتمثل الإرشاد الخاص بتوجيه ذلك الأثر نحو تدعيم كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي في زيادة توعية مجتمع المراجعة بالعوامل التي تزيد من استقلالية المراجع ، والعقوبات التي يتعرض لها عند عدم إتباعه قواعد السلوك المهني ، وتوجيهه نحو تحسين سمعته وزيادة خبرته ، وقيام المنظمات المهنية بوضع معايير لتقدير الساعات المطلوبة لأداء مهام المراجعة وأتباع المراجعة التقديرية ، ويتمثل النموذج الفرعي لتلك العلاقة في الشكل التالي :

شكل (١٢) النموذج الفرعي لآثار زيادة استقلال المراجع الخارجي على درجة الشك المهني له وكفاءة حكمه المهني . المصدر : من إعداد الباحث .



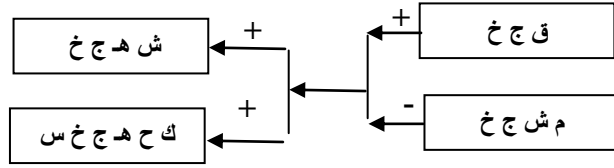
الرموز المستخدمة في الشكل :

ق ج خ : استقلال المراجع الخارجي .

(٤) هناك علاقة تشابك بين كل من استقلال المراجع الخارجي والضغوط والمنافع الشخصية من حيث التأثير على كل من درجة الشك المهني له وكفاءة حكمه المهني فيما يتعلق بتقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار ، حيث أنه كلما زاد استقلال المراجع الخارجي وانخفضت الضغوط والمنافع

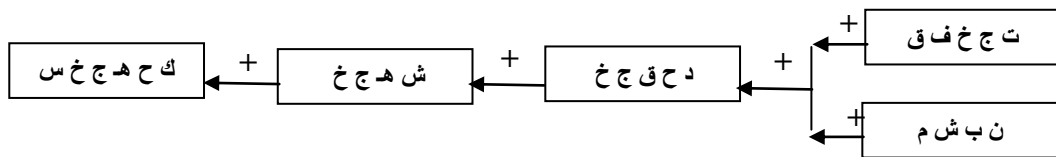
الشخصية كلما زادت درجة الشك المهني له ؛ وبالتالي زادت كفاءة الحكم المهني له ، وتأخذ علاقة التشابك اتجاه مشترك مختلط mixed positive co- operated direction من حيث التأثير على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي ، ويتمثل الإرشاد الخاص بتوجيه ذلك الأثر نحو تدعيم كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي في تدعيم دور الأكاديميين والممتهنين في تحديد المقومات التي تدعم استقلال المراجع ، ويتمثل النموذج الفرعي لتلك العلاقة في الشكل التالي :

شكل (١٣) النموذج الفرعي لعلاقات التشابك بين تخصص المراجع في صناعة العميل والتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وآثار ذلك على كل من درجة الشك المهني وكفاءة الحكم المهني .
المصدر : من إعداد الباحث .



(٥) هناك علاقة تشابك بين كل من استخدام المراجع الخارجي لنماذج التنبؤ بالفشل المالي والاستعانة بفاحص قانوني للشئون المالية وتصحيح تصورات وأحكام المراجع على إدارة العميل من حيث التأثير على كل من درجة الشك المهني له وكفاءة حكمه المهني فيما يتعلق بتقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار ، حيث أنه كلما زاد استعانة المراجع الخارجي بفاحص قانوني واستخدم نماذج التنبؤ بالفشل المالي في تقييم استمرارية المنشأة كلما زادت صحة تصوراته وأحكامه بشأن نزاهة إدارة العميل وزادت درجة الشك المهني له ؛ وبالتالي زادت كفاءة الحكم المهني له ، وتأخذ علاقة التشابك اتجاه مشترك مختلط mixed positive co- operated direction من حيث التأثير على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي ، ويتمثل الإرشاد الخاص بتوجيه ذلك الأثر نحو تدعيم كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي في تدعيم دور الأكاديميين والممتهنين في وضع وتنفيذ برامج التدريب التي تتعلق بمقومات الفاحص القانوني ، وكيفية استخدام نماذج التنبؤ بالفشل المالي في تقييم استمرارية المنشأة محل المراجعة ، ويتمثل النموذج الفرعي لتلك العلاقة في الشكل التالي :

شكل (١٤) النموذج الفرعي لعلاقات التشابك بين استخدام المراجع نماذج التنبؤ بالفشل المالي والاستعانة بفاحص قانوني وتصورات وأحكام المراجع على إدارة العميل وآثار ذلك على كل من درجة الشك المهني وكفاءة الحكم المهني .
المصدر : من إعداد الباحث .

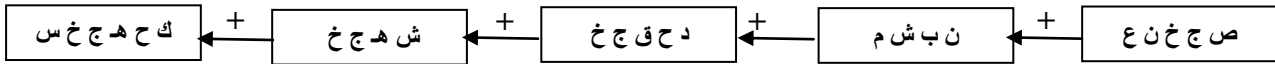


الرموز المستخدمة في الشكل :

د ح ق ج خ : دقة أحكام المراجع الخارجي على إدارة العميل .

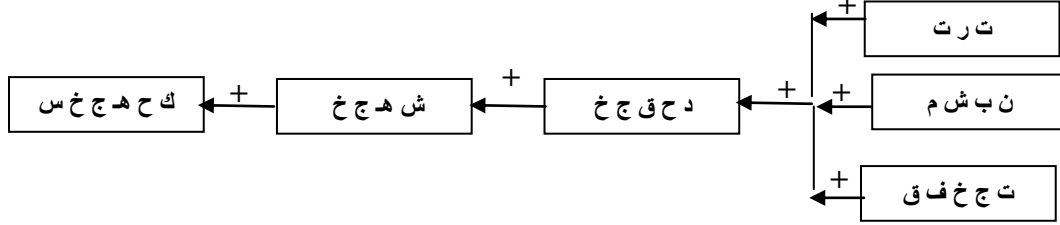
(٦) هناك علاقة تشابك بين كل من تخصص المراجع الخارجي في صناعة العميل وخبرة المراجع ببيانات العميل وتصحيح تصورات وأحكام المراجع على إدارة العميل من حيث التأثير على كل من درجة الشك المهني له وكفاءة حكمه المهني فيما يتعلق بتقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار ، حيث أنه كلما زاد تخصص المراجع الخارجي زادت خبرته ببيانات العميل وزادت صحة تصورات وأحكامه بشأن نزاهة إدارة العميل وزادت درجة الشك المهني له ؛ وبالتالي زادت كفاءة الحكم المهني له ، وتأخذ علاقة التشابك اتجاه أحادي إيجابي one positive direction من حيث التأثير على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي فيما يتعلق بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار ، ويتمثل النموذج الفرعي لتلك العلاقة في الشكل التالي :

شكل (١٥) النموذج الفرعي للعلاقات المتشابكة بين كل من تخصص المراجع في صناعة العميل وخبرته ببيانات العميل وتصورات وأحكام المراجع على إدارة العميل وآثار ذلك على درجة الشك المهني للمراجع وكفاءة حكمه المهني . المصدر : من إعداد الباحث .



(٧) هناك علاقة تشابك بين كل من استخدام المراجع الخارجي للإجراءات التحليلية واستعانته بفاحص قانوني للشئون المالية واستخدام نماذج التنبؤ بالفشل المالي في تقييم استمرارية المنشأة من حيث التأثير على كل من درجة الشك المهني له وكفاءة حكمه المهني فيما يتعلق بتقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار ، حيث أنه كلما زادت المتغيرات الثلاثة المستقلة زادت درجة الشك المهني له ؛ وبالتالي زادت كفاءة الحكم المهني له فيما يتعلق بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار ، وتأخذ علاقة التشابك اتجاه إيجابي مشترك مختلط mixed positive co-operated direction من حيث التأثير على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي ، ويتمثل الإرشاد الخاص بتوجيه ذلك الأثر نحو تدعيم كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي في تدعيم دور الأكاديميين والمتمهنيين في وضع وتنفيذ برامج التدريب التي تتعلق بماهية وكيفية استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة ، ويتمثل النموذج الفرعي لتلك العلاقة في الشكل التالي :

شكل (١٦) النموذج الفرعي لعلاقات التشابك بين استخدام المراجع لكل من نماذج التنبؤ بالفشل المالي والإجراءات التحليلية والاستعانة بفاحص قانوني وأثار ذلك على كل من درجة الشك المهني وكفاءة الحكم المهني . المصدر : من إعداد الباحث .



الرموز المستخدمة في الشكل :

ت ر ت : استخدام المراجع الخارجي الإجراءات التحليلية في المراجعة .

(٤) دراسة ميدانية ودراسة حالة : يجري الباحث دراسة ميدانية ودراسة حالة يتم تناول كل

منهما على النحو التالي :

٤ / ١ : دراسة ميدانية : يجري الباحث دراسة ميدانية يتم تناولها على النحو التالي :

٤ / ١ / ١ : أهداف الدراسة : يتم إجراء الدراسة الميدانية للوقوف على ما يلي :

(١) اختبار التحقق الإحصائي لفروض تلك الدراسة .

(٢) الوقوف على إدراك مفردات العينة للعلاقات المتشابكة بين محددات الشك المهني للمراجع

الخارجي ومدعمات حكمه المهني وكفاءة ذلك الحكم فيما يتعلق بتقييم استمرارية المنشأة .

٤ / ١ / ٢ : مجتمع وعينة الدراسة : يشمل مجتمع الدراسة في مكاتب المراجعة الخارجية ،

وأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات وقد تم اختيار عينة عشوائية تتضمن عدد ٥٠ مكتب من

مكاتب المراجعة ، وعدد ٥٠ من المراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات ، وقد قام الباحث باختيار

مكاتب المراجعة من الموقع الإلكتروني " أسماء وعناوين مكاتب المراجعة " ، وتم إرسال قائمة

الاستقصاء لبعضهم بالبريد والبعض الآخر من خلال المقابلات الشخصية ، وبلغ عدد القوائم

المستوفاة ٧٢ قائمة والتي استخدمت في التحليل الإحصائي كما في الجدول التالي :

جدول (١) : مكونات مجتمع الدراسة الميدانية . المصدر : من إعداد الباحث .

النسبة	عدد القوائم المستوفاة	عدد القوائم الموزعة	مكونات مجتمع الدراسة
٦٤	٣٢	٥٠	مكاتب المراجعة الخارجية .
٨٠	٤٠	٥٠	أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات .
٧٢	٧٢	١٠٠	إجمالي .

٤ / ١ / ٣ : وسائل تجميع بيانات الدراسة الميدانية : يستخدم الباحث قائمة الاستقصاء^(١) لتجميع البيانات اللازمة لإجراء الدراسة الميدانية ، ويتم استيفاء بياناتها من المستقصى منهم من خلال المراسلة بالبريد العادي ومن خلال المقابلات الشخصية .

٤ / ١ / ٤ : المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة : تتمثل المتغيرات المستقلة في كل من محددات الشك المهني للمراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني بشأن تقييم استمرارية المنشأة ، بينما يتمثل المتغير الوسيط في درجة الشك المهني ، في حين يتمثل المتغير التابع في كفاءة الحكم المهني للمراجع بشأن تقييمه لاستمرارية المنشأة .

٤ / ١ / ٥ : الصلاحية والاعتمادية : لتحديد مدى صلاحية المقاييس التي تتضمنها قائمة الاستقصاء تم استخدام طريقة صلاحية المحتوى Content Validity حيث تم مراجعة قائمة الاستقصاء مع بعض أعضاء هيئة التدريس بكلية التجارة وقد تم في ضوء ذلك إعادة صياغة بعض العبارات بالقائمة ، ويتعلق الجدول رقم (١) من الملحق الإحصائي للبحث بقياس ثبات ومصداقية عبارات قائمة الاستقصاء مجتمعة في التعبير عن مشكلة البحث ، حيث يشير هذا الجدول إلى أن نسبة ثقة ومصداقية عبارات قائمة الاستقصاء في التعبير عن مشكلة البحث تصل إلى ٨٢.١ % .

ويتعلق الجدول رقم (٢) من الملحق الإحصائي للبحث بقياس ثبات ومصداقية كل عبارة من عبارات قائمة الاستقصاء في التعبير عن مشكلة البحث ، ويلاحظ أنه إذا كانت كل قيمة من القيم الظاهرة في العمود scale mean if item deleted أكبر من ٨٢.١ % فإن هذا يعني أن حذف العبارة لا يؤثر على ثبات القائمة والعكس صحيح ، ويشير الجدول إلى أهمية كل عبارة من عبارات القائمة في تحقيق ثبات وصدق القائمة في التعبير عن مشكلة البحث ، كما يشير الجدول رقم (٣) من الملحق الإحصائي للبحث إلى أن الوسط الحسابي يتراوح بين ٤ ، ٥ مما يعني أن معظم الإجابات تتراوح بين أوافق بشدة وأوافق .

٤ / ١ / ٦ : الفروض الرئيسية للدراسة الميدانية : يتم إجراء الدراسة الميدانية لاختبار التحقق الإحصائي للفروض التالية :

الفرض الأول ف ١ : هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العلاقات المتشابهة للمتغيرات الفرعية التي تتعلق بمحددات الشك المهني للمراجع الخارجي بعضها البعض بما يؤثر على كفاءة حكمه المهني فيما يتعلق بتقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار ، ويتم قياس تحقق هذا الفرض من خلال التحليل الإحصائي للعبارات من رقم (١) حتى رقم (٩) بقائمة الاستقصاء .

(١) أنظر ملحق (١) قائمة الاستقصاء .

الفرض الثاني ف ٢ : هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العلاقات المتشابكة للمتغيرات الفرعية التي تتعلق بمدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي بعضها البعض بما يؤثر على كفاءة حكمه المهني فيما يتعلق بتقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار، ويتم قياس تحقق هذا الفرض من خلال التحليل الإحصائي للعبارات من رقم (١٠) حتى رقم (١٢) بقائمة الاستقصاء .

الفرض الثالث ف ٣ : هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العلاقات المتشابكة لكل من محددات الشك المهني للمراجع الخارجي كمتغير رئيسي ومدعمات الحكم المهني له كمتغير رئيسي آخر بما يؤثر على درجة الشك المهني له وكفاءة حكمه المهني فيما يتعلق بتقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار ، ويتم قياس تحقق هذا الفرض من خلال التحليل الإحصائي للعبارات من رقم (١٣) حتى رقم (١٦) بقائمة الاستقصاء .

٤ / ١ / ٧ : المقاييس الوصفية المستخدمة : يستخدم الباحث الرموز من Q 1 حتى Q 16 للتعبير عن أرقام العبارات من رقم (١) حتى رقم (16) وتمثل المقاييس الوصفية المستخدمة في التحليل العاملي ، ومقياس الثبات ، ومقياس الارتباط ، واختبار كاي^٢ ، واختبار ت .

٤ / ١ / ٨ : تحليل نتائج الدراسة الميدانية : استخدم الباحث حزمة البرامج الإحصائية (spss) statistical package for social science لتحليل البيانات ، ويتم تحليل نتائج الدراسة الميدانية في النقاط التالية :

أولاً : الاختبار الاحصائي لتحقيق فروض الدراسة الميدانية : يتم الاختبار الاحصائي لتحقيق فروض الدراسة الميدانية كما يلي :

(١) يتعلق الجدول رقم (٤) بالملحق الإحصائي بتطبيق اختبار (ت) (T test) لعبارات القائمة ويشير هذا الجدول إلى تحقق فرض الدراسة الأول حيث أن قيمة (ت) المحسوبة لكل عبارة من رقم (١) حتى رقم (٩) أكبر من قيمة (ت) الجدولية (١.٩٦) ، وتبلغ قيمة sig. لكل عبارة من تلك العبارات صفر (أقل من ٠.٠٥) واستناداً لقاعدة القرار نرفض الفرضية العدمية Ho وقبول الفرضية البديلة Ha والتي تقضي بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين العلاقات المتشابكة للمتغيرات الفرعية التي تتعلق بمحددات الشك المهني للمراجع الخارجي بما يؤثر على كفاءة حكمه المهني فيما يتعلق بتقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار .

(٢) يتعلق الجدول رقم (٤) بالملحق الإحصائي بتطبيق اختبار (ت) لعبارات القائمة من رقم (١٠) حتى رقم (١٢) ، ويشير هذا الجدول إلى تحقق فرض الدراسة الثاني حيث أن قيمة (ت) المحسوبة لكل عبارة من رقم (١٠) حتى رقم (١٢) أكبر من قيمة (ت) الجدولية (١.٩٦) ، وتبلغ قيمة sig. لكل عبارة من تلك العبارات صفر (أقل من ٠.٠٥) واستناداً لقاعدة القرار نرفض

الفرضية العدمية H_0 وقبول الفرضية البديلة H_a والتي تقضي بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين العلاقات المتشابكة للمتغيرات الفرعية التي تتعلق بمدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي بما يؤثر على كفاءة حكمه المهني فيما يتعلق بتقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار .

(٣) يتعلق الجدول رقم (٤) بالملحق الإحصائي بتطبيق اختبار (ت) لعبارات القائمة من رقم (١٠) حتى رقم (١٢) ، ويشير هذا الجدول إلى تحقق فرض الدراسة الثاني حيث أن قيمة (ت) المحسوبة لكل عبارة من رقم (١٠) حتى رقم (١٢) أكبر من قيمة (ت) الجدولية (١.٩٦) ، وتبلغ قيمة sig. لكل عبارة من تلك العبارات صفر (أقل من ٠.٠٥) واستناداً لقاعدة القرار نرفض الفرضية العدمية H_0 وقبول الفرضية البديلة H_a والتي تقضي بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين العلاقات المتشابكة لكل من محددات الشك المهني للمراجع الخارجي كمتغير رئيسي ومدعمات الحكم المهني له كمتغير رئيسي آخر بما يؤثر على درجة الشك المهني له وكفاءة حكمه المهني فيما يتعلق بتقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار .

(٤) يتعلق الجدول رقم (٥) من الملحق الإحصائي بتحليل الارتباط بين عبارات القائمة من رقم (١) حتى رقم (٩) والتي ترتبط بالفرض الأول حيث تعكس تلك العبارات تأثيرات علاقات التشابك بين محددات الشك المهني للمراجع على كفاءة حكمه المهني بشأن تقييم استمرارية المنشأة ، ويشير هذا الجدول إلى أنه يتم ترتيب أهم العلاقات بين تلك المحددات وفقاً لقوة الارتباط على النحو التالي :

أ- تأتي العلاقة بين زيادة القصور المعرفي للمراجع الخارجي بمهنة المراجعة وقلة خبرته ببيانات عميل المراجعة (كمتغير فرعي) ، وزيادة الضغوط والمنافع الشخصية له وزيادة أهمية عميل المراجعة (كمتغير فرعي) في المرتبة الأولى من حيث التأثير على درجة الشك المهني للمراجع الخارجي وكفاءة الحكم المهني له فيما يتعلق بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قوي قيمته ٠.٦٧٧

ب- تأتي العلاقة بين زيادة ضعف السمات الشخصية للمراجع الخارجي (كمتغير مستقل) وزيادة الضغوط ومنافعه الشخصية له (كمتغير فرعي) في المرتبة الثانية من حيث التأثير على درجة الشك المهني للمراجع الخارجي وكفاءة الحكم المهني له من حيث التأثير على درجة الشك المهني للمراجع الخارجي وكفاءة الحكم المهني له حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قوي قيمته ٠.٦٦٤

ج- تأتي العلاقة بين زيادة الضغوط والمنافع الشخصية للمراجع الخارجي وزيادة أهمية عميل المراجعة ، وانخفاض خبرته ببيانات عميل المراجعة في المرتبة الثالثة من حيث التأثير على درجة

الشك المهني للمراجع الخارجي وكفاءة الحكم المهني له حيث يوجد بينهما ارتباط طردي متوسط قيمته ٠.٦٢٤ .

د- تأتي العلاقة بين زيادة معرفة المراجع الخارجي بالنواحي المهنية للمراجعة وتطوراتها وقلة خطأ التصورات والأحكام السابقة نحو عدم لجوء الإدارة للقيام بالممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح ، وقلة الضغوط والمنافع الشخصية له وزيادة خبرته ببيانات عميل المراجعة في المرتبة الرابعة من حيث التأثير على درجة الشك المهني للمراجع الخارجي وكفاءة الحكم المهني له حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قيمته ٠.٥٥٦ .

هـ- تأتي العلاقة بين الضغوط والمنافع الشخصية للمراجع الخارجي ، وخبرته ببيانات عميل المراجعة ، في المرتبة الخامسة من حيث التأثير على درجة الشك المهني للمراجع الخارجي وكفاءة الحكم المهني له حيث يوجد بين كل منهما ارتباط طردي قيمته ٠.٤٩٠ .

ويشير الجدول رقم (٥) إلى أنه يمكن ترتيب تأثير محددات الشك المهني للمراجع حسب أهميتها النسبية كما يلي : (السمات الشخصية للمراجع الخارجي - الضغوط والمنافع الشخصية للمراجع الخارجي - خبرة المراجع الخارجي ببيانات العميل - القصور المعرفي للمراجع الخارجي - خطأ التصورات والأحكام السابقة) ، لذلك يوصي الباحث بضرورة مراعاة قوة السمات الشخصية للمراجع الخارجي عند التعيين ، وعقد البرامج التدريبية لزيادة معرفة المراجع بخطورة الضغوط والمنافع الشخصية ، وزيادة الاتجاه نحو تخصص المراجع في صناعة العميل ، وعقد البرامج التدريبية لزيادة معرفة المراجع بقواعد وآداب المهنة وكيفية تقييمه لتصرفات إدارة العميل .

(٦) يتعلق الجدول رقم (٦) من الملحق الإحصائي بتحليل الارتباط بين عبارات القائمة من رقم (١٠) حتى رقم (١٢) والتي ترتبط بالفرض الثاني حيث تعكس تلك العبارات تأثيرات علاقات التشابك بين مدعمات الحكم المهني للمراجع على كفاءة حكمه المهني بشأن تقييم استمرارية المنشأة ، ويشير هذا الجدول إلى أنه يتم ترتيب أهم العلاقات بين تلك المدعمات وفقاً لقوة الارتباط على النحو التالي :

أ- تأتي العلاقة بين زيادة تخصص المراجع الخارجي في صناعة العميل وزيادة معرفته بالحالات الفنية المتخصصة وتحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية (كمتغير فرعي) ، وزيادة استقلال المراجع عن إدارة المشروع (كمتغير فرعي) في المرتبة الأولى من حيث التأثير على درجة الشك المهني للمراجع الخارجي وكفاءة الحكم المهني له حيث يوجد بينهما ارتباط طردي متوسط قيمته ٠.٦٠٧ .

ب- تأتي العلاقة بين زيادة استعانة المراجع الخارجي بفاحص قانوني للنواحي المالية واستخدام نماذج التنبؤ بالفشل المالي في تقييم استمرارية المنشأة (كمتغير فرعي) ، وزيادة استقلال المراجع عن إدارة المشروع (كمتغير فرعي) في المرتبة الثانية من حيث التأثير على درجة الشك المهني للمراجع الخارجي وكفاءة الحكم المهني له حيث يوجد بينهما ارتباط طردي ضعيف قيمته ٠.٣٠٤ .

ج- تأتي العلاقة بين زيادة استعانة المراجع الخارجي بفاحص قانوني للنواحي المالية واستخدام نماذج التنبؤ بالفشل المالي في تقييم استمرارية المنشأة (كمتغير فرعي) ، وزيادة استقلال المراجع عن إدارة المشروع (كمتغير فرعي) في المرتبة الثالثة من حيث التأثير على درجة الشك المهني للمراجع الخارجي وكفاءة الحكم المهني له حيث يوجد بينهما ارتباط طردي ضعيف قيمته ٠.١٧٦ .

كما يشير الجدول رقم (٦) إلى أنه يمكن ترتيب تأثير مدعّمات الحكم المهني للمراجع حسب أهميتها النسبية كما يلي : (استعانة المراجع الخارجي بفاحص قانوني للنواحي المالية واستخدام نماذج التنبؤ بالفشل المالي في تقييم استمرارية المنشأة - استقلال المراجع عن إدارة المشروع - تخصص المراجع الخارجي في صناعة العميل وزيادة معرفته بالحالات الفنية المتخصصة) لذلك يوصي الباحث بضرورة عقد البرامج التدريبية التي تتضمن الحالات التي يستعين فيها المراجع الخارجي بفاحص قانوني للنواحي المالية ، وكيفية استخدام نماذج التنبؤ بالفشل المالي في تقييم استمرارية المنشأة ، وأهمية استقلاله عن عميل المراجعة .

(٧) يتعلق الجدول رقم (٧) من الملحق الإحصائي بتحليل الارتباط بين عبارات القائمة من رقم (١٣) حتى رقم (١٦) والتي ترتبط بالفرض الثالث حيث تعكس تلك العبارات تأثيرات علاقات التشابك بين كل من محددات الشك المهني للمراجع الخارجي ومدعّمات حكمه المهني على كفاءة حكمه المهني بشأن تقييم استمرارية المنشأة ، ويشير هذا الجدول إلى أنه يتم ترتيب أهم العلاقات بين تلك العلاقات وفقاً لقوة الارتباط على النحو التالي :

أ- تأتي العلاقة بين استعانة المراجع الخارجي بفاحص قانوني واستخدام نماذج التنبؤ بالفشل المالي في تقييم استمرارية المنشأة (كمتغير فرعي من متغيرات الحكم المهني) ، وزيادة صحة تصورات وأحكامه بشأن نزاهة إدارة العميل (كمتغير فرعي من متغيرات الشك المهني) في المرتبة الأولى من حيث التأثير على درجة الشك المهني للمراجع الخارجي وكفاءة الحكم المهني له حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قيمته ٠.٥٥٤ .

ب- تأتي العلاقة بين زيادة استقلال المراجع الخارجي (كمتغير فرعي من متغيرات الحكم المهني) ، وزيادة صحة تصوراته وأحكامه بشأن نزاهة إدارة العميل (كمتغير فرعي من متغيرات الشك المهني) في المرتبة الثانية من حيث التأثير على درجة الشك المهني للمراجع الخارجي وكفاءة الحكم المهني له حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قيمته ٠.٣٥٨ .

ج- تأتي العلاقة بين زيادة صحة تصوراته وأحكامه بشأن نزاهة إدارة العميل (كمتغير فرعي من متغيرات الشك المهني) ، وزيادة استخدام المراجع الخارجي للإجراءات التحليلية واستعانتة بفاحص قانوني للشئون المالية واستخدام نماذج التنبؤ بالفشل المالي في تقييم استمرارية المنشأة (كمتغير فرعي من متغيرات الشك المهني) في المرتبة الثالثة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قيمته ٠.٣٣٩ .

كما يشير الجدول رقم (٧) إلى تساوي تأثير العلاقات بين مدعّمات الحكم المهني للمراجع ومحددات الشك المهني للمراجع الخارجي حسب أهميتها النسبية لذلك يوصي الباحث بضرورة عقد البرامج التدريبية التي تتضمن أهمية استقلاله عن عميل المراجعة ، وكيفية تقييمه لتصرفات إدارة العميل والحالات التي يستعين فيها المراجع الخارجي بفاحص قانوني للنواحي المالية ، وكيفية استخدام نماذج التنبؤ بالفشل المالي في تقييم استمرارية المنشأة .

(٨) التحليل العاملي لمتغيرات الدراسة الميدانية : لإجراء التحليل العاملي يجب توافر الشروط التالية :

أ- أن لا تساوي مصفوفة الارتباط correlation matrix بين كل من محددات الشك المهني للمراجع ومدعّمات الحكم المهني له قيمة الصفر ، ويتحقق هذا الشرط كما في الجدول رقم (٨) / ج) من الملحق الإحصائي .

ب- أن تكون قيمة محدد مصفوفة الارتباط أكبر من الصفر ، ويتحقق هذا الشرط كما في الجدول رقم (٨) / أ) من الملحق الإحصائي حيث أن قيمة المحدد ٠.٢٠٨ وهي قيمة مقبولة لإجراء التحليل العاملي .

ج- أن يكون حجم العينة كافياً لإجراء التحليل العاملي لتلك المدعّمات ، وتقاس كفاية حجم العينة من خلال اختبار كايزر ماير حيث يعتبر حجم العينة كافياً إذا كانت قيمة الاختبار أكبر من ٠.٥٠ ، ويشير الجدول رقم (٨) / أ) من الملحق الإحصائي إلى أن قيمة الاختبار ٠.٧٠٣ مما يعني كفاية حجم العينة لإجراء التحليل العاملي لتلك المدعّمات ، كما تقاس كفاية حجم العينة من خلال اختبار بارليت حيث يعتبر حجم العينة كافياً إذا كانت قيمة sig أقل من ٠.٠٥ ، ويشير الجدول رقم (٨) / أ) من الملحق الإحصائي إلى أن قيمة sig تساوي الصفر مما يعني كفاية حجم

العينة لإجراء التحليل العاملي .

د- أن يكون هناك ارتباط بين المحددات بعضها البعض والمدعمات بعضها البعض من حيث التأثير على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي بشأن تقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار ، ويتضح هذا الارتباط في الجدول رقم (٨ / ج) من الملحق الإحصائي .

ويتم إجراء التحليل العاملي لمتغيرات الدراسة الميدانية كما يلي :

أ- يشير كل من الجدول رقم (٨ / ب) والجدول رقم (٨ / ج) من الملحق الإحصائي إلى أنه يتم تقسيم متغيرات الدراسة الميدانية إلى ثلاث مجموعات ، المجموعة الأولى وتؤثر على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي بشأن تقييمه لاستمرارية المنشأة بنسبة ٣٧.١٦١ % وتضم العبارات أرقام (١) وتؤثر بنسبة ٠.٨٥١ ، ورقم (٢) وتؤثر بنسبة ٠.٨٢٠ ، والمجموعة الثانية وتؤثر على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي بشأن تقييمه لاستمرارية المنشأة بنسبة ١٧.٦٥٥ % وتضم العبارات أرقام (٥) وتؤثر بنسبة ٠.٨٤٩ ، ورقم (٤) وتؤثر بنسبة ٠.٧٧٧ ، ورقم (٣) وتؤثر بنسبة ٠.٦٨٧ ، والمجموعة الثالثة وتؤثر على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي بشأن تقييمه لاستمرارية المنشأة بنسبة ١٤.٠٠٨ % وتضم العبارات أرقام (٩) وتؤثر بنسبة ٠.٧٩٢ ، ورقم (١٥) وتؤثر بنسبة ٠.٧٢٧

ب- يشير الجدول رقم (٨ / ج) من الملحق الإحصائي إلى ترتيب تلك المحددات والمدعمات من حيث التأثير على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي بشأن تقييمه لاستمرارية المنشأة من حيث الأهمية النسبية كما يلي :

@ يأتي ضعف السمات الشخصية للمراجع الخارجي وزيادة الضغوط ومنافعه الشخصية - كمحددات لشكه المهني - ؛ وبالتالي انخفاض كل من درجة الشك المهني له وكفاءة حكمه المهني فيما يتعلق بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في المرتبة الأولى من حيث التأثير على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي بشأن تقييمه لاستمرارية المنشأة حيث تؤثر بنسبة ٠.٨٥١ لذلك يوصي الباحث بضرورة تعريف المراجع الخارجي بأهمية وحيوية مهنة المراجعة في المجتمع ، وما يترتب على انخفاض كفاءة القيام بها من آثار سلبية .

@ تأتي زيادة الضغوط والمنافع الشخصية للمراجع الخارجي وقلة خبرته ببيانات عميل المراجعة - كمحددات لشكه المهني - ؛ وبالتالي انخفاض درجة الشك المهني له وانخفاض كفاءة حكمه المهني في المرتبة الثانية من حيث التأثير على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي بشأن تقييمه لاستمرارية المنشأة حيث تؤثر بنسبة ٠.٨٤٩ لذلك يوصي الباحث بأهمية مراعاة لجان المراجعة خبرة المراجع الخارجي وسماته الشخصية مثل القدرة الإشرافية واستخلاص النتائج عند تعيينه .

@ تأتي قوة السمات الشخصية للمراجع الخارجي وقلة الضغوط والمنافع الشخصية له - كمحددات لشكك المهني - ؛ وبالتالي زيادة كل من درجة شكك المهني وكفاءة الحكم المهني له في المرتبة الثالثة من حيث التأثير على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي بشأن تقييمه لاستمرارية المنشأة حيث تؤثر بنسبة ٠.٨٢٠. لذلك يوصي الباحث بضرورة تعريف المراجع الخارجي بقواعد وآداب سلوك مهنة المراجعة وضرورة الالتزام بها .

@ تأتي زيادة القصور الذهني والمعرفي للمراجع الخارجي بمتطلبات وقواعد وإجراءات مهنة المراجعة - كأحد محددات شكك المهني - في المرتبة الرابعة من حيث التأثير على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي بشأن تقييمه لاستمرارية المنشأة حيث تؤثر بنسبة ٠.٧٩٢. لذلك يوصي الباحث بضرورة اضطلاع القائمين على مهنة المراجعة بإجراء البرامج التدريبية للمراجعين فيما يتعلق بإجراءات المراجعة وقواعد وآداب السلوك المهني ، والتطورات في مهنة المراجعة ، ومتطلبات رقابة الجودة .

@ تأتي زيادة معرفة المراجع الخارجي بالنواحي المهنية للمراجعة وتطوراتها وقلة خطأ التصورات والأحكام السابقة نحو عدم لجوء الإدارة للقيام بالممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح - كمحددات لشكك المهني - ؛ وبالتالي زيادة كل من درجة شكك المهني وكفاءة الحكم المهني له في المرتبة الخامسة من حيث التأثير على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي بشأن تقييمه لاستمرارية المنشأة حيث تؤثر بنسبة ٠.٧٧٧. لذلك يوصي الباحث بضرورة اضطلاع الأكاديميين والمهنيين بدورهم في إعداد وتنفيذ برامج التدريب على كيفية تقييم إدارة عميل المراجعة .

@ تأتي زيادة تخصص المراجع الخارجي وزيادة خبرته ببيانات العميل وزيادة صحة تصوراته وأحكامه بشأن نزاهة إدارة العميل - كمتغيرات للدمج بين محددات الشك المهني للمراجع الخارجي كمجموعة رئيسية ومدعمات حكمه المهني كمجموعة رئيسية أيضاً - ؛ وبالتالي زيادة كل من درجة شكك المهني ومدعمات الحكم له المهني في المرتبة السادسة من حيث التأثير على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي بشأن تقييمه لاستمرارية المنشأة حيث تؤثر بنسبة ٠.٧٢٧. لذلك يوصي الباحث بضرورة اضطلاع الأكاديميين والمهنيين بدورهم في إعداد وتنفيذ برامج التدريب على كيفية تقييم إدارة عميل المراجعة .

٤ / ٢ : دراسة حالة : يقوم الباحث بدراسة حالة يتم تناول محاورها على النحو التالي :

٤ / ٢ / ١ : الهدف من دراسة الحالة : تهدف دراسة الحالة إلى التوصل إلى علاقات للربط بين كل من متغير حجم مكتب المراجعة (والذي يقاس بعدد الموظفين بالمكتب وحجم أعماله ،

والتخصص في صناعة العميل (كمدعم لحكمه المهني ، ومتغير الاشتراك في الأعمال العامة مثل الاشتراك في لجنة تعديل قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك وأسس التقييم المعتمدة من مجلس إدارة البنك المركزي المصري ، ومتغير قيد المكتب بكل من سوق المال والتمويل العقاري باعتبار أن تلك المتغيرات تمثل مقاييس لعدم خضوع المكتب للضغوط المالية للعميل ، وزيادة خبرة المراجع ببيانات العميل ، وحسن تقديره لنزاهة الإدارة ، وارتفاع الكفاءة المهنية والعلمية للمراجع ، وزيادة المتغيرين التابعين وهما درجة الشك المهني للمراجع ، وكفاءة حكمه المهني بشأن استمرارية المنشأة محل المراجعة .

٤ / ٢ / ٢ : مؤشرات اختيار مكتب المراجعة : يتم اختيار مكتب المراجعة - والذي يتم بناء عليه اختيار الشركة التي يراجع حساباتها واستخراج بياناتها - بناء على ما يلي :

(١) كبر حجم مكتب المراجعة : حيث يقاس حجم المكتب بعدد الموظفين به ، وحجم أعماله ، والفروع التابعة له خارج مصر ، وتشير الإحصائيات (March , 2014 , file : //D:/7 htm , بعنوان ٧ مكاتب كبرى تسيطر على ٧٠ %) إلى أن عدد الموظفين بمكتب المراجعة الذي اختاره الباحث ١٢٠٠ موظف ، وحجم أعماله ١٠٠ مليون جنيه ، ويرجع حسابات ٤٠ % من الشركات المقيدة بالبورصة ، وله فروع في الدول العربية ، ويعتبر حجم مكتب المراجعة مقياساً لعدم وجود ضغوط مادية على المراجع من جانب عميل المراجعة ؛ وبالتالي زيادة درجة الشك المهني له ، كما أن حجم مكتب المراجعة يعتبر مقياساً لارتفاع الكفاءة المهنية والعلمية للمراجع وزيادة خبرته بعميل المراجعة ؛ وبالتالي تحسين كفاءة حكمه المهني بشأن مدى قدرة المنشأة على الاستمرار .

(٢) التخصص في صناعة العميل : يتم في مكتب المراجعة الذي اختاره الباحث تقسيم الموظفين بالمكتب إلى موظفين لقطاع البنوك والشركات المالية ، وموظفين لقطاع السياحة والملاحة والطيران ، وموظفين لقطاع العقارات ، وموظفين للقطاع الصناعي ، ويعتبر التخصص في صناعة العميل مقياساً لزيادة خبرة المراجع ببيانات العميل وحسن تقديره لنزاهة الإدارة ويزيد ذلك من درجة شكه المهني ، كما أن التخصص في صناعة العميل تجعل المراجع أكثر إماماً بالحالات التي تحتاج إلى حكم مهني مما يحسن من كفاءة حكمه المهني بشأن مدى قدرة المنشأة على الاستمرار .

(٣) الاشتراك في الأعمال العامة مثل الاشتراك في لجنة تعديل قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك وأسس التقييم المعتمدة من مجلس إدارة البنك المركزي المصري ، وقد انتهت هذه اللجنة بعد عدة اجتماعات إلى القواعد التي اعتمدها مجلس إدارة البنك المركزي المصري بتاريخ ١٦ / ١٢ / ٢٠٠٨ وألزم البنوك باتباعها ، وقد ضمت هذه اللجنة ممثلي البنك المركزي المصري ، وممثلي الجهاز المركزي للمحاسبات ، ومندوبين من مكاتب المراجعة منها مكتب المراجعة الذي اختاره

الباحث ، ويعتبر اشتراك المكتب في هذه اللجنة مقياساً لارتفاع الكفاءة المهنية والعلمية للمراجع ؛ وبالتالي تحسين كل من درجة شكه المهني وكفاءة حكمه المهني بشأن مدى قدرة المنشأة على الاستمرار .

(٤) قيد مكتب المراجعة الذي اختاره الباحث بكل من سوق المال والتمويل العقاري ، وقد اعتبر الباحث قيد المكتب مقياساً لارتفاع الكفاءة المهنية والعلمية للمراجع وزيادة خبرته بمهام المراجعة ؛ وبالتالي تحسين كفاءة حكمه المهني بشأن مدى قدرة المنشأة على الاستمرار .

٤ / ٢ / ٣ : **كيفية الحصول على بيانات الحالة** : يحصل على البيانات التي يمكن من خلالها حساب المؤشرات التي تعكس قدرة المنشأة على الاستمرار من الموقع الإلكتروني بعنوان التقارير المالية للشركات ، كما يحصل على البيانات التي اختار منها مكتب المراجعة من الموقع الإلكتروني (March , 2014 , //D:7 , file : htm, بعنوان ٧ مكاتب كبرى تسيطر على ٧٠ %) ، والموقع الإلكتروني (pdf البنوك وحازم حسن / file // D.) .

٤ / ٢ / ٤ : **مؤشرات تحديد مدى قدرة المنشأة على الاستمرار** : تتمثل المؤشرات التي اعتمد عليها الباحث في تحديد مدى قدرة المنشأة على الاستمرار فيما يلي :

- (١) زيادة الالتزامات المتداولة عن الأصول المتداولة .
- (٢) قرب استحقاق قروض ذات آجال محدودة دون وجود إمكانية متوقعة للسداد أو التجديد .
- (٣) ظهور معدل العائد على الاستثمار بشكل سلبي .
- (٤) وجود خسائر تشغيلية متكررة .
- (٥) عدم القدرة على توفير التمويل اللازم لتطوير منتج جديد أو استثمارات ضرورية .
- (٦) وجود عجز في التدفقات النقدية الناتجة من التشغيل .
- (٧) الخسائر المالية التي تعاني منها المنشأة لمدة عامين .

٤ / ٢ / ٥ : **تطبيق مؤشرات عدم قدرة المنشأة على الاستمرار** : يتم تطبيق مؤشرات تحديد عدم قدرة المنشأة - التي اختارها الباحث بناء على مكتب المراجعة - على الاستمرار كما يلي :

- (١) زيادة الالتزامات المتداولة عن الأصول المتداولة بمعنى أن صافي رأس المال العامل سالب : لا يتحقق هذا الشرط بالنسبة للمنشأة محل الدراسة حيث بلغ صافي رأس المال العامل في ٣١ / ١٢ / ٢٠١٥ مبلغ ٣٢١٨٩٧٩ ٥٨٦ جنيه (٤٥-١٦٤٠٧٣٤ - ١٣١٨٩٧٩٥٨٦) ونظراً لعدم إشارة المراجع في تقريره إلى عدم قدرة المنشأة على الاستمرار فإن ذلك يعني كفاءة حكمه المهني في تقييمه لاستمرارية المنشأة في هذه النقطة باعتبار أن عدم الإشارة يعني موافقة ضمنية من المراجع على قدرة المنشأة على الاستمرار .

(٢) قرب استحقاق قروض ذات آجال محدودة دون وجود إمكانية متوقعة للسداد أو التجديد : لا يتحقق هذا الشرط بالنسبة للشركة محل الدراسة حيث وصل صافي التدفقات النقدية عن الفترة المنتهية في ٣١ / ١٢ / ٢٠١٥ إلى ٤٠٢٩١٥٩١٧ جنيه ويزيد عن المستحق من القروض طويلة الأجل عن نفس الفترة والذي بلغ ٢٤٧٤٣٩٣٤١ جنيه ، كما وصل صافي التدفقات النقدية عن الفترة المنتهية في ٣١ / ١٢ / ٢٠١٦ إلى ٧٦٢٤٧٤٦٨١ جنيه ويزيد عن المستحق من القروض طويلة الأجل عن نفس الفترة والذي بلغ ٢٩٠٧٤٩٣٥٢ جنيه ، ونظراً لعدم إشارة المراجع في تقريره إلى عدم قدرة المنشأة على الاستمرار فإن ذلك يعني كفاءة حكمه المهني في تقييمه لاستمرارية المنشأة في هذه النقطة .

(٣) ظهور معدل العائد على الاستثمار بشكل سلبي : لا يتحقق هذا الشرط بالنسبة للشركة محل الدراسة حيث بلغ معدل العائد على الاستثمار عن الفترة المنتهية في ٣١ / ١٢ / ٢٠١٥ نسبة ٥.٦ % (٢٧٩٩٣٢٩٩١ ÷ ٤٩٩٥٢٦٢٥٥٢) ، وارتفع إلى ٩.٧٦ % (٥٣٦٥١٧٤٥ ÷ ٥٤٩٥٣٠٩٥٧٥) عن الفترة المنتهية في ٣١ / ١٢ / ٢٠١٦ وزادت إيرادات دعم الصادرات من ١٦١٣٦٦٧ جنيه عن الفترة من ١ / ٧ / ٢٠١٦ حتى ٣٠ / ٩ / ٢٠١٦ إلى ٥١٣٥٤٠٦ جنيه عن نفس الفترة من عام ٢٠١٧ ، ونظراً لعدم إشارة المراجع في تقريره إلى عدم قدرة المنشأة على الاستمرار فإن ذلك يعني كفاءة حكمه المهني في تقييمه لاستمرارية المنشأة في هذه النقطة .

(٤) وجود خسائر تشغيلية متكررة : لا يتحقق هذا الشرط بالنسبة للشركة محل الدراسة حيث وصل صافي الربح المحقق عن الفترة من ١ / ١ / ٢٠١٥ حتى ٣٠ / ٩ / ٢٠١٥ إلى ١٦٨٤٣٥٤٤٨ جنيه وارتفع صافي الربح عن نفس الفترة من عام ٢٠١٦ إلى ٢١٨٦١١٣٠٤ جنيه ويعني ذلك أن اتجاه صافي الربح للمنشأة موجب ، ونظراً لعدم إشارة المراجع في تقريره إلى عدم قدرة المنشأة على الاستمرار فإن ذلك يعني كفاءة حكمه المهني في تقييمه لاستمرارية المنشأة في هذه النقطة .

(٥) عدم القدرة على توفير التمويل اللازم لتطوير منتج جديد أو استثمارات ضرورية : لا يتحقق هذا الشرط بالنسبة للشركة محل الدراسة حيث وصل صافي التدفقات النقدية عن الفترة من ١ / ١ / ٢٠١٦ حتى ٣٠ / ٩ / ٢٠١٦ إلى ٢٠٣٥٢٢٢٢٩ جنيه ، في حين وصل إلى ٢١٠١٣٥٧١٤ جنيه عن نفس الفترة من عام ٢٠١٧ ، ونظراً لعدم إشارة المراجع في تقريره إلى عدم قدرة المنشأة على الاستمرار فإن ذلك يعني كفاءة حكمه المهني في تقييمه لاستمرارية المنشأة في هذه النقطة .

(٦) وجود عجز في التدفقات النقدية الناتجة من التشغيل : لا يتحقق هذا الشرط بالنسبة للشركة محل الدراسة حيث وصل صافي التدفقات النقدية عن الفترة من ١ / ١ / ٢٠١٦ حتى ٣٠ / ٩ / ٢٠١٦ إلى ٢٠٣٥٢٢٢٢٩ جنيه ، في حين وصل إلى ٢١٠١٣٥٧١٤ جنيه عن نفس الفترة من

عام ٢٠١٧ ، ونظراً لعدم إشارة المراجع في تقريره إلى عدم قدرة المنشأة على الاستمرار فإن ذلك يعني كفاءة حكمه المهني في تقييمه لاستمرارية المنشأة في هذه النقطة .

(٧) الخسائر المالية التي تعاني منها المنشأة لمدة عامين : لا يتحقق هذا الشرط بالنسبة للشركة محل الدراسة حيث وصل صافي الربح المحقق عن الفترة من ١ / ١ / ٢٠١٥ حتى ٣٠ / ١٢ / ٢٠١٥ إلى ٢٧٩٩٣٢٩٩١ جنيه ووصل عن نفس الفترة من عام ٢٠١٦ إلى ٥٣٦٥١٧٤٥ جنيه ، ويعني ذلك أنه ليس هناك خسائر في آخر عامين ، ونظراً لعدم إشارة المراجع في تقريره إلى عدم قدرة المنشأة على الاستمرار فإن ذلك يعني كفاءة حكمه المهني في تقييمه لاستمرارية المنشأة في هذه النقطة .

٤ / ٢ / ٦ : نتائج تحليل بيانات دراسة الحالة : يخلص الباحث من تحليل بيانات دراسة الحالة إلى ما يلي :

(١) بالربط بين حجم مكتب المراجعة ودرجة الشك المهني للمراجع وكفاءة حكمه المهني يمكن القول أن كبر حجم المكتب يعكس عدم وجود ضغوط مادية على المراجع من جانب عميل المراجعة ؛ وبالتالي زيادة درجة الشك المهني له في قدرة المنشأة على توفير التمويل اللازم لتطوير منتج جديد أو استثمارات ضرورية وربطها بصافي التدفقات النقدية ، وفحص عناصر الإيرادات والمصروفات للتحقق من عدم وجود خسائر ؛ وبالتالي تحسين كفاءة حكمه المهني بشأن مدى قدرة المنشأة على الاستمرار ، وباعتبار أن حجم مكتب المراجعة يعتبر مقياساً لارتفاع الكفاءة المهنية والعلمية للمراجع وزيادة خبرته بعميل المراجعة فإن ذلك يحسن من حكمه بنزاهة أو عدم نزاهة الإدارة مما يترتب عليه زيادة درجة الشك المهني له ؛ وبالتالي تحسين كفاءة حكمه المهني بشأن مدى قدرة المنشأة على الاستمرار .

(٢) بالربط بين التخصص في صناعة العميل ودرجة الشك المهني للمراجع وكفاءة حكمه المهني يمكن القول أن تخصص المراجع في صناعة العميل يعكس زيادة خبرة المراجع ببيانات العميل وحسن تقديره لنزاهة الإدارة ويزيد ذلك من درجة شكه المهني بشأن العناصر التي تثير الشك في وجود تحريفات جوهرية ، كما أن التخصص في صناعة العميل تجعل المراجع أكثر إماماً بالحالات التي تحتاج إلى حكم مهني مما يحسن كفاءة حكمه المهني بشأن مدى قدرة المنشأة على الاستمرار

(٣) بالربط بين اشتراك المراجع في لجنة تعديل قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك وأسس التقييم المعتمدة من مجلس إدارة البنك المركزي المصري ودرجة الشك المهني للمراجع وكفاءة حكمه المهني يمكن القول أن اشتراك المراجع في تلك اللجنة يعكس ارتفاع الكفاءة المهنية والعلمية

للمراجع ويؤدي ذلك إلى زيادة درجة شكه المهني عند وجود مؤشرات على عدم قدرة المنشأة على الاستمرار مثل قرب استحقاق قروض ذات آجال محدودة دون وجود إمكانيات متوقعة للسداد أو التجديد ؛ وبالتالي تحسين كل من درجة شكه المهني وكفاءة حكمه المهني بشأن مدى قدرة المنشأة على الاستمرار .

(٤) بالربط بين قيد مكتب المراجعة بكل من سوق المال والتمويل العقاري ودرجة الشك المهني للمراجع وكفاءة حكمه المهني يمكن القول أن قيد مكتب المراجعة بكل من سوق المال والتمويل العقاري يعكس ارتفاع الكفاءة المهنية والعلمية للمراجع وزيادة خبرته بمهام المراجعة ، ويؤدي ذلك إلى زيادة درجة شكه المهني عند وجود مؤشرات على عدم قدرة المنشأة على الاستمرار مثل وجود مؤشرات مالية سالبة مثل معدل العائد على الاستثمار ؛ وبالتالي تحسين كل من درجة شكه المهني وكفاءة حكمه المهني بشأن مدى قدرة المنشأة على الاستمرار .

(٥) نتائج وتوصيات البحث :

تتمثل أهم نتائج البحث فيما يلي :

(١) تتمثل محددات الشك المهني للمراجع الخارجي فيما يلي :

أ- ضعف أو قوة السمات الشخصية .

ب- الضغوط والمنافع الشخصية .

ج- التصورات والأحكام السابقة بنزاهة وأمانة الإدارة .

د- الضعف والقصور المعرفي بأساسيات مهنة المراجعة .

هـ- القصور في خبرة المراجع الخارجي ببيانات العميل .

(٢) تتمثل مدعومات الحكم المهني للمراجع الخارجي فيما يلي :

أ- المحافظة على استقلالية المراجع الخارجي .

ب- استعانة المراجع الخارجي بالفاحص القانوني Forensic Auditor للنواحي المالية ضمن

فريق عمل المراجعة .

ج- استخدام المراجع الخارجي نماذج التنبؤ بالفشل المالي في تقدير قدرة المنشأة على الاستمرار .

د- تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية .

هـ- تخصص المراجع الخارجي في صناعة العميل .

(٣) تتمثل المؤشرات التي تثير شك المراجع الخارجي في استمرارية المنشأة فيما يلي :

أ- المؤشرات المالية مثل قرب استحقاق قروض ذات آجال محدودة دون وجود إمكانيات متوقعة

للسداد أو التجديد .

ب- المؤشرات التشغيلية مثل فقدان سوق رئيسي أو مورد رئيسي .
ج- المؤشرات الأخرى مثل عدم الالتزام بمتطلبات كفاية رأس المال أو المتطلبات القانونية الأخرى .

(٤) هناك علاقة تشابك بين استقلال المراجع الخارجي كمتغير مستقل وكل من درجة الشك المهني كمتغير وسيط وكفاءة الحكم المهني له كمتغير تابع ، وتأخذ علاقة التشابك اتجاه إيجابي وحيد من حيث التأثير على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي فيما يتعلق بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار ، ويتمثل الإرشاد الخاص بتوجيه ذلك الأثر نحو تدعيم كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي في زيادة توعية مجتمع المراجعة بالعوامل التي تزيد من استقلالية المراجع ، والعقوبات التي يتعرض لها عند عدم إتباعه قواعد السلوك المهني .

(٥) هناك علاقة تشابك بين كل من استقلال المراجع الخارجي والضغط والمنافع الشخصية من حيث التأثير على كل من درجة الشك المهني له وكفاءة حكمه المهني فيما يتعلق بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار ، وتأخذ علاقة التشابك اتجاه مشترك مختلط من حيث التأثير على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي ، ويتمثل الإرشاد الخاص بتوجيه ذلك الأثر نحو تدعيم كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي في تدعيم دور الأكاديميين والمتمهنيين في تحديد المقومات التي تدعم استقلال المراجع .

(٦) هناك علاقة تشابك بين كل من استخدام المراجع الخارجي لنماذج التنبؤ بالفشل المالي والاستعانة بفاحص قانوني للشؤون المالية وتصحيح تصورات وأحكام المراجع على إدارة العميل من حيث التأثير على كل من درجة الشك المهني له وكفاءة حكمه المهني فيما يتعلق بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار ، وتأخذ علاقة التشابك اتجاه مشترك مختلط من حيث التأثير على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي ، ويتمثل الإرشاد الخاص بتوجيه ذلك الأثر نحو تدعيم كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي في تدعيم دور الأكاديميين والمتمهنيين في وضع وتنفيذ برامج التدريب التي تتعلق بمقومات الفاحص القانوني ، وكيفية استخدام نماذج التنبؤ بالفشل المالي في تقييم استمرارية المنشأة محل المراجعة .

(٧) هناك علاقة تشابك بين كل من تخصص المراجع الخارجي في صناعة العميل وخبرة المراجع ببيانات العميل وتصحيح تصورات وأحكام المراجع على إدارة العميل من حيث التأثير على كل من درجة الشك المهني له وكفاءة حكمه المهني فيما يتعلق بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار ، وتأخذ علاقة التشابك اتجاه أحادي إيجابي من حيث التأثير على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي .

(٨) هناك علاقة تشابك بين كل من استخدام المراجع الخارجي للإجراءات التحليلية واستعانته بفاحص قانوني للشئون المالية واستخدام نماذج التنبؤ بالفشل المالي في تقييم استمرارية المنشأة من حيث التأثير على كل من درجة الشك المهني له وكفاءة حكمه المهني فيما يتعلق بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار ، وتأخذ علاقة التشابك اتجاه إيجابي مشترك مختلط من حيث التأثير على كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي ، ويتمثل الإرشاد الخاص بتوجيه ذلك الأثر نحو تدعيم كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي في تدعيم دور الأكاديميين والمتمهنيين في وضع وتنفيذ برامج التدريب التي تتعلق بماهية وكيفية استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة .

(٩) بالربط بين حجم مكتب المراجعة ودرجة الشك المهني للمراجع وكفاءة حكمه المهني مقياساً يمكن القول أن كبر حجم المكتب يترتب عليه زيادة درجة الشك المهني له ؛ وبالتالي تحسين كفاءة حكمه المهني بشأن مدى قدرة المنشأة على الاستمرار .

(١٠) بالربط بين التخصص في صناعة العميل ودرجة الشك المهني للمراجع وكفاءة حكمه المهني يمكن القول أن تخصص المراجع في صناعة العميل يزيد من درجة شكه المهني بشأن العناصر التي تثير الشك في وجود تحريفات جوهرية ، ويجعل المراجع أكثر إماماً بالحالات التي تحتاج إلى حكم مهني مما يحسن كفاءة حكمه المهني بشأن مدى قدرة المنشأة على الاستمرار .

(١١) بالربط بين اشتراك المراجع في لجنة تعديل قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك وأسس التقييم المعتمدة من مجلس إدارة البنك المركزي المصري ودرجة الشك المهني للمراجع وكفاءة حكمه المهني يمكن القول أن اشتراك المراجع في تلك اللجنة يعكس ارتفاع الكفاءة المهنية والعلمية للمراجع ويؤدي ذلك إلى زيادة درجة شكه المهني عند وجود مؤشرات على عدم قدرة المنشأة على الاستمرار ؛ وبالتالي تحسين كل من درجة شكه المهني وكفاءة حكمه المهني بشأن مدى قدرة المنشأة على الاستمرار .

(١٢) بالربط بين قيد مكتب المراجعة بكل من سوق المال والتمويل العقاري ودرجة الشك المهني للمراجع وكفاءة حكمه المهني يمكن القول أن قيد مكتب المراجعة بكل من سوق المال والتمويل العقاري يعكس ارتفاع الكفاءة المهنية والعلمية للمراجع وزيادة خبرته بمهام المراجعة ، ويؤدي ذلك إلى زيادة درجة شكه المهني ؛ وبالتالي تحسين كل من درجة شكه المهني وكفاءة حكمه المهني بشأن مدى قدرة المنشأة على الاستمرار .

ويوصي الباحث في نهاية البحث بما يلي :

(١) ضرورة مراعاة قوة السمات الشخصية للمراجع الخارجي عند التعيين ، وعقد البرامج التدريبية لزيادة معرفة المراجع بخطورة الضغوط والمنافع الشخصية ، وزيادة الاتجاه نحو تخصص المراجع

في صناعة العميل ، وعقد البرامج التدريبية لزيادة معرفة المراجع بقواعد وآداب المهنة وكيفية تقييمه لتصرفات إدارة العميل .

(٢) ضرورة عقد البرامج التدريبية التي تتضمن الحالات التي يستعين فيها المراجع الخارجي بفاحص قانوني للنواحي المالية ، وكيفية استخدام نماذج التنبؤ بالفشل المالي في تقييم استمرارية المنشأة ، وأهمية استقلاله عن عميل المراجعة) .

(٣) ضرورة عقد البرامج التدريبية التي تتضمن أهمية استقلاله عن عميل المراجعة ، وكيفية تقييمه لتصرفات إدارة العميل والحالات التي يستعين فيها المراجع الخارجي بفاحص قانوني للنواحي المالية ، وكيفية استخدام نماذج التنبؤ بالفشل المالي في تقييم استمرارية المنشأة .

(٦) **دراسات مستقبلية** : يوصي الباحث في نهاية البحث بإجراء المزيد من البحوث لقياس آثار علاقات التشابك بين كفاءة الأحكام المهنية للمراجع وجودة القوائم المالية .

(٧) **قائمة المراجع** :

١ / ٧ : المراجع العربية :

١ / ١ / ٧ : الدوريات :

(١) د. أسامة عبد الخالق عبد الخالق ، " مدخل كمي مقترح لمراجعة تقديرات الإدارة لعناصر القوائم المالية وفقاً للأهمية النسبية بهدف تحسين الحكم المهني لمراقب الحسابات دراسة نظرية تطبيقية " ، مجلة البحوث المالية والتجارية ، جامعة بور سعيد كلية التجارة ، العدد الثاني ٢٠١٤ .

(٢) د. أشرف محمد إبراهيم منصور ، " تقييم التخصص النوعي للمراجع الخارجي من وجهة نظر أطراف عملية المراجعة - دراسة نظرية ميدانية " ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، جامعة القاهرة ، كلية التجارة فرع بني سويف ، العدد الثاني ، ٢٠٠٧ .

(٣) د . السيد أحمد السقا ، " قراءات وحالات تدريبية في المراجعة الداخلية " ، الطبعة الأولى ، بدون جهة نشر ، بدون مكان نشر ، ٢٠٠٩ .

(٤) د. أمين السيد أحمد لطفي ، " إطار متكامل لآليات حماية استقلالية المراجع في ضوء المعايير الدولية وقانون Sarbanes oxley " ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، جامعة بني سويف ، كلية التجارة ، العدد الأول ٢٠٠٥ .

(٥) د. بديع الدين بيشو ، " الشك المهني للمراجع وأثره على أحكام المراجع بشأن عوامل واحتمالات وإجراءات اكتشاف التلاعب بالقوائم المالية دراسة تجريبية " ، مجلة التجارة والتمويل ، جامعة طنطا ، كلية التجارة ، العدد الثاني ٢٠١٤ .

- (٦) د. حنان محمد اسماعيل يوسف ، " المحتوى الإعلامي لرأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم ٥٧٠ المعدل لسنة ٢٠١٥ على قرار منح الائتمان " ، مجلة المحاسبة والمراجعة ، اتحاد الجامعات المصرية ، جامعة بني سويف - كلية التجارة قسم المحاسبة ، المجلد الخامس ، العدد الأول يناير ٢٠١٧ .
- (٧) د. عبد الوهاب نصر علي ، د. عبد الوهاب نصر علي ، " العوامل المحددة لكفاءة مراقب الحسابات في إصدار الأحكام المهنية " ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، جامعة القاهرة ، كلية التجارة فرع بني سويف ، العدد الثاني ، أكتوبر ١٩٩٩ .
- (٨) د. علي محمد موسى ، " إجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيح الحكم الشخصي للمراجع " ، المجلة الجامعة ، جامعة الزاوية ، المجلد الثاني ، العدد الخامس عشر ، ٢٠١٣ .
- (٩) د. عمر علي كامل الدوري ، " دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع " ، مجلة المنصور الجامعة ، كلية المنصور الجامعة ، الأردن ، العدد الرابع عشر خاص ، الجزء الأول ٢٠١٠ .
- (١٠) د. غسان فلاح المطارنة ، " مسئولية مدقق الحسابات الخارجي عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار - دراسة ميدانية في الأردن " ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، جامعة القاهرة ، كلية التجارة فرع بني سويف ، العدد الثالث ، ديسمبر ٢٠٠١ .
- (١١) د. محمد عبد الله محمد عبد الله ، " تقدير الأهمية النسبية لصفات المراجع المتخصص اللازمة لأداء مهام عملية المراجعة بكفاءة وفعالية في الواقع العملي " ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، جامعة بني سويف ، كلية التجارة ، العدد الأول ، ٢٠٠٥ .
- (١٢) د. محمود حسن مصطفى ، " دور الشك المهني في تحسين جودة الحكم المهني للمرجع : دراسة ميدانية " ، مجلة الفكر المحاسبي ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، أكتوبر ٢٠١٢ .
- (١٣) د. وليد أحمد محمد ، " تقييم خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات على قوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله " ، مجلة التجارة والتمويل ، جامعة طنطا كلية التجارة ، العدد الأول ٢٠١٥ .
- ٧ / ١ / ٢ : أخرى :
- (١) معيار المراجعة المصري رقم (٥٢٠) بعنوان : " الإجراءات التحليلية " الصادر عن الهيئة العامة للرقابة المالية .
- (٢) معيار المراجعة المصري رقم (٥٧٠) بعنوان : " الاستمرارية " الصادر عن الهيئة العامة للرقابة المالية .

(٣) معيار المراجعة المصري رقم (٦١٠) بعنوان : "دراسة عمل المراجعة الداخلية" الصادر عن الهيئة العامة للرقابة المالية .

٢ / ٧ : المراجع الأجنبية :

(1) Akenbor , Cletus and Tennison , Oghoghoneh , " Forensic Auditing and Financial Crime in Nigerian Banks A Proactive Approach " , The Business & Management Review , Vol. 4 , No. 2 , Nov. 2013 .

(2) Anjum , Sanobar , " Business Bankruptcy Predication Models : A Significant Study of the Altman's Z Score Model " , Asian Journal of Management Research , Vol. 3 , No. 1 , 2012 .

(3) Bhattacharjee , Sudip and Moreno , Kimberly K. , " The Role of Auditors' Emotions and Moods in Auditing Judgment : A Research Summary with Suggested Practice Implications " , Current Issues in Auditing , Vol. 7 , No. 2 , 2013 .

(4) Bunyaminu Alhassan and Issah , Mohammed , " Predicting Corporate Failure of UK's Listed Companies : Comparing Multiple Discriminant Analysis and Logistic Regressions " International Research Journal of Finance and Economics , Issue 94 , 2012 .

(5) Burke , Lawrence S . , " Going Concern Evaluating Standards " , Florida PAC Today , Nov . – Dec . , 2010 .

(6) Carpenter , Tina and Others , " The Role of Experience Professional Skepticism , Knowledge Acquisition , and Fraud Detection " , Florida State University , Oct. 2002 .

(7) Carson , Elizabeth and Others , " Auditor Reporting on Going Concern Uncertainty A Research Synthesis " , Jan. 2012 , Electronic Copy Available at : [http : // ssm . com / abstract = 2000496](http://ssm.com/abstract=2000496) .

(8) Center for Audit Quality , " Professional Judgment Resource , Aug. 2014 .

(9) Chapple , Larelle and Others , " Board Gender Diversity and Going Concern Audit Opinions " , Feb. 2012 , Electronic Copy Available at : [http : // ssm . com / abstract = 2000496](http://ssm.com/abstract=2000496) .

(10) Center for Audit Quality , " Professional Judgment Resource , Serving Investors , Public Company Auditors & The Markets , Affiliated with The American Institute CAPs , 2014 .

(11) Chen , Chen & Others , " Insider Trading Litigation Concerns and Auditor Going Concern Opinions " , Aug. 2012 , Electronic Copy Available at : [http : // ssm . com / abstract = 2135441](http://ssm.com/abstract=2135441) .

(12) Chiang , Hsiang Tsai and Chia , Feng , " Effect of Auditor's Judgment and Specialization on Their Differential Opinion Between Semiannual and

- Annual Financial Reports " , Global Journal of Business Research , VI. 6 , No. 4 , 2012 .
- (13) Chis , Anca Dama and Achim Andra Maria , " Professional Judgment The Key to a Successful Audit " , Practical Application of Science , Vol. 2 , No. 3 , 2014 .
- (14) Dezort , F. Todd and Others , " The Effects of The Accountability Strength and Secision Aid Availability and Auditors' Materiality Judgments " , Nov. 2003 .
- (15) Divsalar , Mehdi and Others , " Towards Predication of Business Failure Via Computational Intelligence Techniques " , Expert Systems , Journal of Knowledge Engineering , Vol. 28 , No. 3 , 2011 .
- (16) Eyisi , A. S. and Agbaeze , E. K . , " The impact of Forensic Auditors in Corporate Governance " , International Journal of Development and Sustainability , Vol. 3 , No. 2 , 2014 .
- (17) Gheung , Jeff and Hay , David , " Auditor's Independence : The Voice of Shareholders " , Business Review , Spring 2004 .
- (18) Gieger , Marshal and Roma Dasaratho V. , " Audit Firm Size and Going Concern Reporting Accuracy " , Accounting Horizons , Vol. 10 , No. 1 , March 2006 .
- (19) Glover , Steven M. and Prawitt , Douglas F. , " Enhancing Auditor Professional Skepticism " , Global Public Policy Committee , Nov. 2013 .
- (20) Haron , Hansah and Others , " Factors Influencing Auditors' Going Concern Option " , Asian Academy of Management Journal , Vol. 14 , No. 1 – 19 , Jan. 2009 .
- (21) Hong Kong Institute of Certified Public Accountants , " Professional Skepticism : Its Implications on Audits of Financial Statements " , Issue N 110 , Spring 2017 .
- (22) International Auditing and Assurance Standards Board , " Audit Considerations in Respect of Going Concern in the Current Environment " , Dec. 2009 .
- (23) Ittonen , Kim , " Information Asymmetries and Investor Reactions to Going Concern Audit Reports " , Dec. 2011 , Electronic Copy Available at : <http://ssm.com/abstract=1698595> .
- (24) Ivan , Lonela , " The Importance of The Professional Judgment Applied in The Context of The International Financial Reporting Standards " , Audit Financiar , Vol. XIV, No. 10 , 2016 .
- (25) Kelsall , Merran , " Professional Skepticism in an Audit of a Financial Report " , Australian Government Auditing and Assurance Standards Board , Aug. 2012 .

- (26) Knechel , W. Robert and Others , " recognition and Control of Professional Skepticism in Accounting Firms , 2015 , E – mail : W. knechel@warrington-ufi-edu
- (27) Marianne , Ojo , " Audit Independence : Its Importance to The External Auditor's role in Banking Regulation and Supervision " , Jan. 2006 , available at : [http : // mpra.ub. uni- muenchen- de/231 \)](http://mpr.ub.uni-muenchen.de/231)
- (28) Mitchell , Janet and Roy Van Patrick , " Failure Predication Models Performance Disagreements , and Internal Rating Systems " , Working Paper Research , No. 123 , Dec. 2007 , Available at website of the bank : [http : // www. Nbb . be .](http://www.Nbb.be)
- (29) Murray , Zowie CA , " Professional Skepticism " Journal , Dec. 2012 .
- (30) Nasution , Dannai , " Essays on Auditor Indeendence " , School of Business , Abo Akadei University , 2013 .
- (31) Naslomosavi , Seyedhossein and Others , " The Effect of Ethics on Auditor's Judgment Ethical Dillemma Condition : Evidence from Iranian Auditors " , International Journal of Innovation and Applied Studies , Vol. 10 , No. 3 , Mar. 2015 .
- (32) Nolan , Ronan , " Going Concern Why Auditors Must be Specific " , Accountancy Ireland , Vol. 41 , No. 1 , 009 , P. 14 .
- (33) Oana , Anca , Chis , " Professional Judgment The Key to A Successful Audit " , SEA – Practical Application of Science , Vol. II , N. 3 , 2014 .
- (34) Ownes , Edward , " Accounting Conservation , Going Concern Horizons and Earnings In formativeness , March 2012 , Electronic Copy Available at : [http : // ssm . com / abstract = 1869108 .](http://ssm.com/abstract=1869108)
- (35) Planer , Michael and Sanders Thomas B. , " Going Concern Debt Ratios : Is the Firm Safe ? " , Corporate Finance Review , Nov. – Dec. 2008 .
- (36) Public Company Accounting Oversight (PCAOB) , " Going Concern " , Dec. 2012 , in [http : // www. Pcaobus . org .](http://www.Pcaobus.org)
- (37) Royaeae , Ramzan Ali and Others , " Relationship Between Skepticism and Decision Making in Audit " , World Applied Sciences Journal , Vol. 28 , No. 11 , 2013 .
- (38) Ryu , Tae G. and Chul , Young , " The Auditor's Going Concern Opinion Decision " , International Journal of Business and Economics " , Vol. 16 , No. 2 , 2007 .
- (39) Salehi , Mahdi and Moradi , Mehdi , " Iranian Angle to Non – Audit Services : Some Empirical Evidence " , Managing Global Transitions , Vol. 8 , No. 2 , Summer 2010 .
- (40) Socol , Adela , " Significant Doubt about the Going Concern Assumption in Audit " , Annales Universitatis Apulensis Services Oeconomica , Vol. 12 , No. 1 , 2010 .

(41)Tennessee Valley Auditor Office of the Inspection General , " Forensic Auditor " , 2009 , Web site at [http : // oig. Tva. Gov](http://oig.Tva.Gov) .

(42)The Institute of Certified Public Accountants (ICPA) " Fact Sheet for Business Clarity Standard ISA 570 Going Concern " , Australia , 2009 .

(43) The Institute's Standard Setting Department , " Professional Judgment : What it is and How to Handle it " , Hong Kong Financial Reporting Standards , May 2017 .

(44) Tweedie , David , ' A Professional Judgment Framework for Financial Reporting " , The Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAD) , Aug. 2012 .

(45) Westermann , Kimberly D. & Others , " Professional Skepticism : An Examination of the Influence of Accountability on Professional Skepticism "Files with AD RMS , June 2014 .

(٨) ملاحق البحث :

٨ / ١ : قائمة الاستقصاء

السيد الفاضل /

تحية طيبة وبعد

يقوم الباحث بإجراء دراسة ميدانية تتعلق بأدوات تدعيم تقرير المراجع عن الاستمرارية ، برجاء التكرم باستيفاء بيانات قائمة الاستقصاء والتي تستخدم بياناتها لأغراض البحث العلمي فقط لتدعيم علاقة الجامعة بالمجتمع وأملاً في تقدم بلدنا الحبيب مصر .

الباحث : دكتور حسن شلقامى محمود : أستاذ المحاسبة

المساعد بكلية التجارة جامعة بني سويف

القسم الثاني : أسئلة القائمة : برجاء اختيار العبارة التي تعبر عن رأي سعادتك باختيار أي من أوافق بشدة أو أوافق أو محايد أو أرفض أو أرفض بشدة في الجدول التالي :

م	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	أرفض	أرفض بشدة
١	كلما زاد ضعف السمات الشخصية للمراجع الخارجي وزادت الضغوط ومنافعه الشخصية انخفضت درجة الشك المهني له ؛ وبالتالي انخفضت كفاءة الحكم المهني له فيما يتعلق بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار .					
٢	كلما زادت قوة السمات الشخصية للمراجع الخارجي وقلت الضغوط ومنافعه الشخصية زادت درجة الشك المهني له ؛ وبالتالي ازدادت كفاءة الحكم المهني له فيما يتعلق بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار .					
٣	كلما زاد القصور المعرفي للمراجع الخارجي وزاد خطأ التصورات والأحكام السابقة نحو تقييم نزاهة الإدارة وعدم لجوئها إلى الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح انخفضت درجة الشك المهني له لزيادة ثقته بالإدارة ؛ وبالتالي انخفضت كفاءة الحكم المهني له فيما يتعلق بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار .					

٤	كلما زادت معرفة المراجع الخارجي بالنواحي المهنية للمراجعة وتطوراتها وقل خطأ التصورات والأحكام السابقة نحو عدم لجوء الإدارة للقيام بالممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح زادت درجة الشك المهني له للتقييم الصحيح لثقته بالإدارة ؛ وبالتالي زادت كفاءة الحكم المهني له فيما يتعلق بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار .			
٥	كلما زادت الضغوط والمنافع الشخصية للمراجع الخارجي وقلت خبرته ببيانات عميل المراجعة انخفضت درجة الشك المهني له ؛ وبالتالي انخفضت كفاءة الحكم المهني له فيما يتعلق بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار .			
٦	كلما زاد القصور المعرفي للمراجع الخارجي بمهنة المراجعة وقلت خبرته ببيانات عميل المراجعة انخفضت درجة الشك المهني له ؛ وبالتالي انخفضت كفاءة الحكم المهني له فيما يتعلق بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار .			
٧	كلما زادت الضغوط والمنافع الشخصية للمراجع الخارجي وزادت أهمية عميل المراجعة انخفضت كفاءة الحكم المهني له فيما يتعلق بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار لأنه قد يتعاضى عن بعض إجراءات ضرورية .			
٨	كلما انخفضت خبرة المراجع الخارجي ببيانات العميل انخفضت كفاءة الحكم المهني له فيما يتعلق بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار .			
٩	كلما زاد القصور الذهني والمعرفي للمراجع الخارجي بمتطلبات وقواعد وإجراءات مهنة المراجعة كلما انخفضت كفاءة الحكم المهني له فيما يتعلق بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار .			
١٠	كلما زاد استعانة المراجع الخارجي بفاحص قانوني للنواحي المالية واستخدم نماذج التنبؤ بالفشل المالي في تقييم استمرارية المنشأة كلما كان أكثر إماماً بالمواقف التي تلجأ إليها الإدارة إلى الغش وإتباع ممارسات محاسبية لزيادة الربح ؛ وبالتالي تدعيم كفاءة الحكم المهني له فيما يتعلق بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار .			
١١	كلما زاد تخصص المراجع الخارجي في صناعة العميل كلما زادت لديه المعرفة بالحالات الفنية المتخصصة والتي قد تؤدي إلى وجود أو عدم وجود شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار ، كما أن تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية يفيد المراجع الخارجي في التحقق من وجود أو عدم وجود نظام سليم للرقابة الداخلية ؛ وبالتالي تدعيم كفاءة حكمه المهني فيما يتعلق بتقييم قرار الإدارة بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار .			
١٢	كلما زاد استقلال المراجع عن إدارة المشروع كلما زادت درجة الشك المهني له ؛ وبالتالي زادت كفاءة الحكم المهني له فيما يتعلق بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار .			
١٣	كلما زاد استقلال المراجع الخارجي وانخفضت الضغوط والمنافع الشخصية كلما زادت درجة الشك المهني له ؛ وبالتالي زادت كفاءة الحكم المهني له فيما يتعلق بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار .			
١٤	كلما زاد استعانة المراجع الخارجي بفاحص قانوني واستخدم نماذج التنبؤ بالفشل المالي في تقييم استمرارية المنشأة كلما زادت صحة تصوراته وأحكامه بشأن نزاهة إدارة العميل وزادت درجة الشك المهني له ؛ وبالتالي زادت كفاءة الحكم المهني له فيما يتعلق بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار .			
١٥	كلما زاد تخصص المراجع الخارجي زادت خبرته ببيانات العميل وزادت صحة تصوراته وأحكامه بشأن نزاهة إدارة العميل وزادت درجة الشك المهني له ؛ وبالتالي زادت كفاءة الحكم المهني له فيما يتعلق بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار .			
١٦	كلما زاد استخدام المراجع الخارجي للإجراءات التحليلية واستعانت به بفاحص قانوني للشؤون المالية واستخدام نماذج التنبؤ بالفشل المالي في تقييم استمرارية المنشأة كلما زادت درجة الشك المهني له وبالتالي زادت كفاءة الحكم المهني له فيما يتعلق بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار .			

٨ / ٢ : الجداول الإحصائية :

جدول (١) : قياس ثبات ومصداقية عبارات القائمة . المصدر : تحليل نتائج الدراسة الميدانية .

Reliability Statistics	
N of Items	Cronbach's Alpha
16	.821

جدول (٢) : مقياس الثبات لعبارات قائمة الاستقصاء مجتمعة . المصدر : تحليل نتائج الدراسة الميدانية .

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
س1	68.72	31.499	.271	.820
س2	68.85	29.399	.470	.808
س3	68.75	30.162	.477	.808
س4	68.61	31.171	.377	.814
س5	68.58	30.979	.462	.810
س6	68.64	28.713	.515	.805
س7	68.58	29.232	.572	.802
س8	68.57	28.925	.579	.801
س9	68.58	30.866	.550	.808
س10	68.75	29.993	.369	.816
س11	68.62	30.717	.446	.811
س12	68.71	31.139	.285	.820
س13	68.58	31.711	.267	.820
س14	68.69	29.652	.496	.807
س15	68.65	30.596	.386	.814
س16	68.85	28.976	.415	.814

جدول (٣) : الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة من عبارات قائمة الاستقصاء . المصدر : تحليل نتائج الدراسة الميدانية .

Descriptive Statistics						
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	c.v
س١	72	1	5	4.53	0.671	14.81236
س٢	72	1	5	4.4	0.781	17.75
س٣	72	1	5	4.5	0.65	14.44444
س٤	72	2	5	4.64	0.589	12.69397
س٥	72	3	5	4.67	0.531	11.37045
س٦	72	1	5	4.61	0.832	18.04772
س٧	72	1	5	4.67	0.692	14.81799
س٨	72	1	5	4.68	0.728	15.55556
س٩	72	4	5	4.67	0.475	10.17131
س١٠	72	1	5	4.5	0.822	18.26667
س١١	72	2	5	4.62	0.592	12.81385
س١٢	72	1	5	4.54	0.73	16.0793
س١٣	72	2	5	4.67	0.628	13.44754
س١٤	72	1	5	4.56	0.71	15.57018
س١٥	72	1	5	4.6	0.685	14.8913

١٦س	72	1	5	4.4	0.929	21.11364
Valid N (listwise)	72					

جدول (٤) : اختبار (ت) عبارات قائمة الاستقصاء . المصدر : تحليل نتائج الدراسة الميدانية .

	Test Value = 0					
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
١س	57.277	71	.000	4.528	4.37	4.69
٢س	47.828	71	.000	4.403	4.22	4.59
٣س	58.742	71	.000	4.500	4.35	4.65
٤س	66.857	71	.000	4.639	4.50	4.78
٥س	74.608	71	.000	4.667	4.54	4.79
٦س	47.045	71	.000	4.611	4.42	4.81
٧س	57.222	71	.000	4.667	4.50	4.83
٨س	54.537	71	.000	4.681	4.51	4.85
٩س	83.415	71	.000	4.667	4.56	4.78
١٠س	46.439	71	.000	4.500	4.31	4.69
١١س	66.302	71	.000	4.625	4.49	4.76
١٢س	52.764	71	.000	4.542	4.37	4.71
١٣س	63.056	71	.000	4.667	4.52	4.81
١٤س	54.454	71	.000	4.556	4.39	4.72
١٥س	56.943	71	.000	4.597	4.44	4.76
١٦س	40.200	71	.000	4.403	4.18	4.62

جدول (٥) : تحليل علاقات الارتباط لعبارات الفرض الأول . المصدر : تحليل نتائج الدراسة الميدانية .

Correlations		١س	٢س	٣س	٤س	٥س	٦س	٧س	٨س
١س	Pearson Correlation	1	.664**	.323**	0.204	0.145	-.031-	-.010-	.321**
	Sig. (2-tailed)		0	0.006	0.086	0.224	0.797	0.933	0.006
	N	72	72	72	72	72	72	72	72
٢س	Pearson Correlation	.664**	1	.485**	.321**	.260*	.266*	0.226	.304**
	Sig. (2-tailed)	0		0	0.006	0.027	0.024	0.056	0.01
	N	72	72	72	72	72	72	72	72
٣س	Pearson Correlation	.323**	.485**	1	.368**	.490**	.287*	.470**	.491**
	Sig. (2-tailed)	0.006	0		0.001	0	0.015	0	0
	N	72	72	72	72	72	72	72	72
٤س	Pearson Correlation	0.204	.321**	.368**	1	.556**	.486**	0.115	0.187
	Sig. (2-tailed)	0.086	0.006	0.001		0	0	0.335	0.116
	N	72	72	72	72	72	72	72	72
٥س	Pearson Correlation	0.145	.260*	.490**	.556**	1	.277*	.307**	0.231
	Sig. (2-tailed)	0.224	0.027	0	0		0.019	0.009	0.051
	N	72	72	72	72	72	72	72	72
٦س	Pearson Correlation	-.031-	.266*	.287*	.486**	.277*	1	.677**	.420**

	Sig. (2-tailed)	0.797	0.024	0.015	0	0.019		0	0
	N	72	72	72	72	72	72	72	72
٧س	Pearson Correlation	-.010-	0.226	.470**	0.115	.307**	.677**	1	.624**
	Sig. (2-tailed)	0.933	0.056	0	0.335	0.009	0		0
	N	72	72	72	72	72	72	72	72
٨س	Pearson Correlation	.321**	.304**	.491**	0.187	0.231	.420**	.624**	1
	Sig. (2-tailed)	0.006	0.01	0	0.116	0.051	0	0	
٩س	Pearson Correlation	0.029	0.025	0.228	0.118	.335**	0.202	.343**	.502**
	Sig. (2-tailed)	0.806	0.833	0.054	0.325	0.004	0.089	0.003	0
	N	72	72	72	72	72	72	72	72
** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).									
* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).									

جدول (٦) : تحليل علاقات الارتباط لعبارة الفرض الثاني . المصدر : تحليل نتائج الدراسة الميدانية .

	10س	11س	12س
Pearson Correlation	1	.304**	.176
Sig. (2-tailed)		.009	.139
N	72	72	72
Pearson Correlation	.304**	1	.607**
Sig. (2-tailed)	.009		.000
N	72	72	72
Pearson Correlation	.176	.607**	1
Sig. (2-tailed)	.139	.000	
N	72	72	72

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

جدول (٧) : تحليل علاقات الارتباط لعبارة الفرض الثالث . المصدر : تحليل نتائج الدراسة الميدانية .

	13س	14س	15س	16س
Pearson Correlation	1	.358**	.142	-.032-
Sig. (2-tailed)		.002	.235	.788
N	72	72	72	72
Pearson Correlation	.358**	1	.554**	.339**
Sig. (2-tailed)	.002		.000	.004
N	72	72	72	72
Pearson Correlation	.142	.554**	1	.258*
Sig. (2-tailed)	.235	.000		.028
N	72	72	72	72
Pearson Correlation	-.032-	.339**	.258*	1
Sig. (2-tailed)	.788	.004	.028	
N	72	72	72	72

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

جدول (أ / ٨) : التحليل العاملي . المصدر : تحليل نتائج الدراسة الميدانية .

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.	.703
Approx. Chi-Square	152.399
Bartlett's Test of Sphericity	Df
	28
	Sig.
	.000

جدول (ب / ٨) : التحليل العاملي . المصدر : تحليل نتائج الدراسة الميدانية .

Total Variance Explained			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings	
Component	Initial Eigenvalues		Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total
	Total	% of Variance					
1	2.973	37.161	37.161	2.973	37.161	37.161	2.202
2	1.412	17.655	54.816	1.412	17.655	54.816	2.036
3	1.121	14.008	68.824	1.121	14.008	68.824	1.268
4	0.744	9.298	78.122				
5	0.667	8.342	86.464				
6	0.453	5.667	92.132				
7	0.332	4.154	96.285				
8	0.297	3.715	100				
Extraction Method: Principal Component Analysis.							

جدول (ج / ٨) : التحليل العاملي . المصدر : تحليل نتائج الدراسة الميدانية .

Rotated Component Matrix^a

	Component		
	1	2	3
س1	.851	.117	
س2	.820	.320	
س16			.199
س5		.849	.237
س4	.193	.777	
س3	.319	.687	
س9		.315	.792
س15			.727

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

a. Rotation converged in 6 iterations.