

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة: دراسة تطبيقية على المكاتب المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية

حسن شلقامي محمود^(*)

ملخص

استهدف البحث تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة محل المراجعة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة، وذلك في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل لتلك العلاقة، والتوصل إلى دليل تطبيقي من مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية بشأن إدراك مفردات العينة لأثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة محل المراجعة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة، وذلك من خلال إجراء دراسة نظرية لتحليل واستنباط العلاقات بين متغيرات البحث بتحليل الإصدارات والدراسات المحاسبية السابقة في موضوع البحث واشتقاق فروضه، وإجراء دراسة تطبيقية اعتمد الباحث عند اختبار تلك العلاقة على أسلوب تحليل الانحدار المتعدد لبيانات عينة تضم مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى، وعدد 40 مكتب من مكاتب المراجعة كبيرة الحجم ولكن ليست من Big4، وعدد 40 مكتب من مكاتب المراجعة متوسطة الحجم، وعدد 40 مكتب من مكاتب المراجعة صغيرة الحجم؛ وبالتالي فإن إجمالي عدد مفردات العينة يبلغ 124 مكتب مراجعة، وذلك بواقع ست مشاهدات لكل تقرير خلال الفترة من 2018 حتى 2023 بإجمالي عدد المشاهدات 744 مشاهدة (تقرير - سنة)، وذلك لاختبار التحقق الإحصائي لفروض تلك الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى حجم مكتب المراجعة يقوي العلاقة بين إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لمعقولية فرضيات الاستمرارية وبين الحصة السوقية لمكتب المراجعة، وأوصت الدراسة بضرورة الحد من الآثار السلبية لتركز سوق المراجعة من خلال وسيلة أو أكثر مثل تدوير مراقبي الحسابات.

الكلمات المفتاحية: إفصاح مراقب الحسابات - استمرارية المنشأة - الحصة السوقية - تقرير المراجعة - حجم مكتب المراجعة - الهيئة العامة للرقابة المالية.

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

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب
المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة
بالحیئة العامة للرقابة المالية"

The Effect of Accounts Comptroller's Disclosure about his Evaluation of Firm Going Concern on Audit Market Share within Audit Size as a Modified Variable: An Applied Study in Registered Audit Firms in Financial Regulatory Authority

Hassan Sholkamy Mahmoud (*)

Abstract

The aim of this research is to analyze the effect of accounts comptroller's disclosure about his evaluation of firm going concern on audit market share within audit size as a modified variable, to achieve this goal it carried out a theoretical study to analyze the nature of the relations among research variables , it also carried out an applied study to check the statistical realization of study's assumptions and to check how sample realizes the effect of accounts comptroller's disclosure about his evaluation of firm going concern on audit market share within of audit size as a modified variable, the applied study was conducted on secondary data of a sample that contained 144 audit reports during the period 2018-2023, this study reached a group of conclusions such as the more increasing in audit size , the more increasing of audit market share, it recommended with the necessity of detecting audit market concentration through some ways such as audit rotation.

Key words:

External auditor's disclosure - Firm- going concern- audit market share - audit report- audit size- financial regulatory authority.

(*) Professor- assistant.

1- مقدمة البحث:

يعتبر تقرير المراجعة المنتج النهائي لعملية المراجعة، ووسيلة الاتصال بين مراقب الحسابات ومستخدمي القوائم المالية، حيث يؤثر ما يحتويه من معلومات على قرارات الفئات المتعددة من مستخدمي تلك القوائم والمعنية بتقرير المراجعة، ومن ثم أصبح من الضروري تطوير شكل ومحتوى هذا التقرير وذلك لتحسين المحتوى المعلوماتي له، وعلى ذلك أصدر مجلس معايير المراجعة والتوكيد الدولي (IAASB) معيار المراجعة الدولي ISA,700 Revised عام 2015 بشأن تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية.

وتطلب ذلك المعيار إفصاح مراقب الحسابات في تقرير المراجعة عن تقييمه لفرضيات الإدارة بشأن استمرارية المنشأة محل المراجعة، بما يترتب عليه ضمان من مراقب الحسابات بقدرة المنشأة على الاستمرار في حقل الأعمال لمدة سنة مقبلة على الأقل من تاريخ القوائم المالية، كذلك معيار المراجعة الدولي ISA,570 Revised والذي يسري على القوائم المالية التي تتم مراجعتها ابتداء من ديسمبر 2016 بدلاً من معيار المراجعة الدولي ISA,570 والساري ابتداء من 2009. (Arens & Others, 2014; Kares & Others, 2013)

وأشار زين وآخرون، (2018) إلى أن مسؤولية مراقب الحسابات في التقرير عن الاستمرارية كانت ولا زالت موضوع جدل ونقاش بين المنظمات المهنية وأعضائها وبين جمهور المهنة، وإن كانت المهنة بدأت في الاستجابة لرغبات الجمهور في هذا الشأن، وتتطلب من مراقب الحسابات الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار طالما توافرت لديه الحقائق التي تشير إلى ذلك، وعليه بذل مجهود كاف في جمع الأدلة التي تنفي أو تؤكد هذا الشك والتقرير عنه.

وأشارت دراسة (Corodos & Others, 2015) إلى أن المسؤولية المهنية لمراقب الحسابات بشأن استمرارية المنشأة محل المراجعة تتركز في الحكم على مدى

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب
المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة
بالهيئة العامة للرقابة المالية"

ملاءمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية، حيث أن حكمه بشأن الإستمرارية يتعدى مجرد التصديق المهني على صحة وإكمال إفصاح الإدارة عن المعلومات الإضافية المتعلقة بعدم قدرة المنشأة على الاستمرار لفترة مستقبلية، ولكنها مسئولية دائمة في ظل معيار المراجعة الدولي ISA,570 - Revised، وتمتد مسئوليته إلى الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية وحتى تاريخ إصدار تقرير المراجعة دون أن تتضمن التنبؤ بإفلاس عميل المراجعة.

وأشارت دراسة كل من (الدوجي، 2008؛ الأمين ويوزباشي، 2015) إلى أن فرض الاستمرارية يعتبر مبدأً أساسياً في إعداد القوائم المالية، حيث ينظر للمنشأة على أنها مستمرة في مزاولة نشاطها في المستقبل القريب، ولا يوجد لدى الإدارة نية لتصفية أو تقليص حجم أعمالها، لذلك يتم تسجيل الأصول والالتزامات باعتبار أن المنشأة سيكون لديها القدرة على تحقيق أصولها وتسوية التزاماتها من خلال ممارسة أنشطتها العادية لتغطي فترة اثني عشر شهراً على الأقل من تاريخ إعداد الميزانية.

وقد تنافس العديد من الممارسين لمهنة المراجعة في شكل أفراد وشركات مهنية عالمية في جميع بلدان العالم فيما بينها للاستحواذ على أكبر حصة من سوق المراجعة في الأسواق العالمية تحت إشراف هيئات ومنظمات مهنية تتولى عملية تنظيم المهنة والإشراف عليها مثل مجلس المعايير المحاسبية الدولية International Accounting Standard Board، وبرزت عدة مشكلات منها ظاهرة تركيز سوق المراجعة في احتكار القلة، الأمر الذي يؤثر مباشرة على المهنة ومستقبلها. (القرني، 2015)

وأشار معيار المحاسبة الدولي IAS,1 لسنة 1997 بعنوان: "عرض القوائم المالية" إلى أنه عند إعداد القوائم المالية يجب تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على

الاستمرار لسنة مقبلة على الأقل من تاريخ الميزانية، وأشارت دراسة كل من (Amin Proho,2023; Others. 2014) إلى أن الإدارة تقوم بإعداد القوائم المالية باعتبار أن المنشأة مستمرة، وأن التصفية حالة استثنائية، وفي غضون ذلك يجب أن تأخذ في الاعتبار أي أحداث أو ظروف حالية أو مستقبلية من شأنها وجود شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار لمدة لا تقل عن عام مستقبلي، والإفصاح عن تلك الأحداث أو الظروف في القوائم المالية، أما إذا كانت الإدارة تنوي إيقاف عمليات المنشأة أو تصفيتها فإنه يجب إعداد القوائم المالية على أساس بديل كأساس للتصفية، والإفصاح عن سبب عدم ملاءمة فرضيات الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية.

وقد حدد معيار المراجعة المصري رقم 570 بعنوان الاستمرارية والذي يقابله المعيار الدولي ISA,570 Revised مسؤولية كل من الإدارة ومراقب الحسابات تجاه تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار، حيث أشار إلى ضرورة دراسة تقييمات الإدارة لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار، والظروف أو الأحداث التي قد تؤدي -مجتمعة أو منفردة- إلى الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار. (الدوغجي، 2008؛ الأمين وليوزباشي، 2015؛ منسي، 2019)

وأوجب دستور مهنة المحاسبة والمراجعة المصري على مراقب الحسابات اعتبار المشروع مستمراً عند تحديد نتيجة النشاط من ربح أو خسارة وتقييم الأصول والخصوم، كما أوجب معيار المراجعة المصري رقم ٧٠٠ أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات العناصر الرئيسية التالية وبالترتيب التالي: عنوان التقرير - الموجه إليهم التقرير - الفقرة الافتتاحية - مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية - مسؤولية مراقب الحسابات - فقرة الرأي - أي متطلبات إلزامية أخرى - توقيع مراقب الحسابات - تاريخ تقرير مراقب الحسابات - عنوان مراقب الحسابات. (منسي، 2019)

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب
المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة
باليهئية العامة للرقابة المالية"

ويعتبر مراقب الحسابات وفقاً لمعيار المراجعة الدولي ISA,570 Revised مسئولاً عن استنتاج مدى ملاءمة استخدام الإدارة لأساس الاستمرار المحاسبي وذلك بناء على أدلة مراجعة كافية ومناسبة (Proho, 2023)، كما أن ذلك التقييم يمثل إجراء وقائي يحميه من مواجهة الدعاوي القضائية، ويحد من فجوة توقعات تقرير المراجعة، كما يوفر الإنذار المبكر عن احتمالية عدم استمرار المنشأة بما يسمح بمواجهة الموقف واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة. (منسي، 2019)

وقد قدمت الدراسات المحاسبية محاولات عدة لفهم أبعاد متغيرات البحث بشكل منفصل أو مع متغيرات أخرى، ففي مجال استمرارية المنشأة اختبرت دراسة (Dunn & Others, 2011) أثر توحيد مكاتب المراجعة Big4 على عدالة الحصة السوقية للمراجعة، بينما اختبرت دراسة (Kaplan & Williams, 2012) أثر حجم منشأة المراجعة على تقرير استمرارية المنشأة، واختبرت دراسة (Chen & Others, 2013) العلاقة بين حجم مكتب المراجعة، والأداء المالي للمنشأة، وجودة المراجعة، وتوصلت دراسة (Zureigat, 2014) إلى أن تقرير المراجعة يترتب عليه زيادة درجة المصادقية في المعلومات المنشورة بالقوائم المالية، بما يساعد في تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار في حقل الأعمال.

وهدف دراسة الأمين ويوزباشي، (2015) إلى تحديد مؤشرات الشك الجوهرية في قدرة المنشأة على الاستمرار، وتناولت دراسة كريم، (2016) المخاطر التي تواجه إدارة المنشأة للتحقق من القدرة على الاستمرار مستقبلاً، والمؤشرات المالية لتقييم استمرارية المنشأة، واختبرت دراسة الحسن، (2018) أثر خصائص مكتب المراجعة مثل التخصص في صناعة العميل على الحكم على استمرارية

المنشأة، بينما اختبرت دراسة منسي، (2019) أهمية تقييم مدى استمرارية عميل المراجعة، ومسئولية مراقب الحسابات تجاه ذلك.

واختبرت دراسة عبدالرحيم، (2020) أثر التعديلات التي وردت في معيار المراجعة الدولي ISO,570 والصادر 2015 على شكل ومحتوى تقرير المراجعة وآثار على قرار الاستثمار وقرار منح الائتمان، في حين اختبرت دراسة معيوف وآخرين، (2020) أهمية إدراك مراقب الحسابات لدور إجراءات المراجعة التحليلية كمؤشرات للتنبؤ بقدرة المنشأة على الاستمرار، وقدم مطاوع، (2021) دراسة بهدف التعرف على دور الإدارة في تقييم مدى قدرتها على الاستمرار في ظل جائحة كورونا، واقترحت دراسة هارون، (2022) إطاراً لدعم أداء مراقب الحسابات في الحكم على استمرارية المنشأة، في حين اختبرت دراسة (Altawaibeh & Alourd, 2023) أثر نوع رأي مراقب الحسابات بشأن مقدرة المنشأة على الاستمرار على أسعار الأسهم ببورصة عمان للأوراق المالية.

واختبرت دراسة (Proho, 2023) العوامل التي تؤثر على رأي مراقب الحسابات بشأن استمرارية المنشأة، بينما اختبرت دراسة علاء، (2023) الفرق بين ما أحدثه كل من معيار المراجعة الدولي ISA,570-Revised ونظيره المصري من تغييرات في مسؤولية مراقب الحسابات بشأن استمرارية المنشأة، في حين اختبرت دراسة رزق، (2023) أثر تفعيل مسؤوليات مراقب الحسابات في ظل هذا المعيار الدولي على قراره باستمرارية المنشأة، واختبرت دراسة عمران، (2024) أثر تطوير أنشطة المراجعة الداخلية بشأن مراجعة وتقييم الإجراءات والافتراضات التي تتبعها الإدارة لتحديد وقياس معلومات نموذج الخسائر الائتمانية المتوقعة وفقاً لمعيار IFRS,9.

أما في مجال الحصة السوقية لمكتب المراجعة فقد اختبرت دراسة Eshleman, (2013) علاقة التركيز السوقي للمراجعة بألعاب المراجعة،

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب
المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة
بالحیئة العامة للرقابة المالية"

واختبرت دراسة القرني، (2015) درجة تركيز سوق المراجعة في الشركات المدرجة في السوق المالية السعودية، واختبرت دراسة (2019) Clarina & Fitriany، أثر التركيز السوقي للمراجعة على جودة خدمات المراجعة، بينما اختبرت دراسة هدى، (2019) أثر اندماج شركات المراجعة الصغيرة على درجة تركيز سوق المراجعة المصري، واختبرت دراسة محمد، (2020) دور العلاقة بين ملكية البنوك، تركيز خدمات سوق المراجعة، وجودة التقارير المالية، واختبرت دراسة Godawska (2021) & Kutera، أثر التدوير الإلزامي لمراقبي الحسابات على التركيز السوقي للمراجعة، واختبرت دراسة (2024) Hossain & Monroe العلاقة بين هيكل سوق المراجعة في أستراليا، وتركيز السوق، والمنافسة، وقدم (2024) Ping، دراسة بهدف تحليل أثر التركيز السوقي للمراجعة على العلاقة الإيجابية بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة.

2- مشكلة وتساؤلات البحث:

على الرغم من أهمية موضوع البحث من حيث أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لفرضيات الاستمرارية من حيث تأثيره على فئات متعددة من مجتمع الأعمال ، كما تظهر أهمية الحصة السوقية في تقديم المقترحات للمعنيين بمهنة المراجعة بوسائل تحقيق التوازن في سوق المراجعة، وتطوير تقرير المراجعة بما يترتب عليها من تحسين المحتوى المعلوماتي لذلك التقرير وتعظيم منفعته لمستخدميه، إلا أن هناك قصور في الدراسات السابقة في تناول متغيرات البحث، وتحليل العلاقات بينها، وقد يكون هناك تعارض بين نتائج بعضها، فقد توصلت دراسة (2024) Hossain & Monroe إلى أن مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى Big4 تسيطر على نسبة عالية من خدمات المراجعة، ففي الولايات المتحدة الأمريكية تبلغ الحصة السوقية لتلك المكاتب نسبة 46% من الشركات العامة، في

حين تصل إلى 61% من الشركات المقيدة ببورصة لندن، وتصل إلى 93% من الشركات المقيدة في البورصة الأوروبية، أما في أستراليا فإن سوق المراجعة أقل تركيزاً حيث تبلغ الحصة السوقية لتلك المكاتب الأربعة 38% من الشركات المقيدة ببورصة أستراليا، وبناء على ما تقدم يمكن التعبير عن مشكلة البحث في الإجابة نظرياً وعملياً عن التساؤلين التاليين في بيئة الممارسة المحاسبية المصرية:

-هل يؤثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لفرضيات استمرارية المنشأة محل المراجعة على الحصة السوقية لمكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية؟

-هل يؤثر حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل على علاقة إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لفرضيات استمرارية المنشأة محل المراجعة بالحصة السوقية لمكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية؟

3-هدف البحث:

استهدف البحث تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لفرضيات استمرارية المنشأة محل المراجعة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة وذلك في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل لتلك العلاقة، والتوصل إلى دليل تطبيقي من مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية بشأن إدراك مفردات العينة لأثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لفرضيات استمرارية المنشأة محل المراجعة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة وذلك في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل لتلك العلاقة، ويتم تحقيقه من خلال ما يلي:

-تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لفرضيات استمرارية المنشأة محل المراجعة على الحصة السوقية.

-تحليل أثر حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل على علاقة إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لفرضيات استمرارية المنشأة محل المراجعة بالحصة.

4-فروض البحث:

يشترك الباحث فروض البحث من آخر ما توصلت إليه الدراسات السابقة والنقاط التي لم تتناولها فيما يتعلق بمتغيرات البحث، ومن تحليل تلك الدراسات اتضح أن هناك فجوة بحثية فيما يتعلق بتحليل متغيرات البحث والعلاقات بينها، لذلك يتم في هذا البحث اختبار التحقق الإحصائي للفرضين التاليين:

الفرض الأول (H_1): "يؤثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لفرضيات استمرارية المنشأة محل المراجعة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة وذلك لمكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية"، أما الفرض العدمي (H_0) هو: "لا يؤثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لفرضيات استمرارية المنشأة محل المراجعة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة وذلك بمكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية".

الفرض الثاني (H_2): "يؤثر حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل معنوياً على العلاقة بين إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لفرضيات استمرارية المنشأة محل المراجعة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة وذلك لمكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية"، أما الفرض العدمي (H_0) هو: "لا يؤثر حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل معنوياً على العلاقة بين إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لفرضيات استمرارية المنشأة محل المراجعة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة وذلك لمكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية".

5-أهمية ودوافع البحث:

تتمثل أهمية البحث على المستوى الأكاديمي في استنباط العلاقات بين متغيراته بما يسهم في الإثراء الأكاديمي لهذا المجال، أما من الناحية العملية فتتمثل أهمية البحث في إجراء دراسة تطبيقية على عينة تضم مكاتب المراجعة الأربعة

الكبرى، وعدد 40 مكتب من مكاتب المراجعة كبيرة الحجم ولكن ليست من Big4، وعدد 40 مكتب من مكاتب المراجعة متوسطة الحجم، وعدد 40 مكتب من مكاتب المراجعة صغيرة الحجم؛ وبالتالي فإن إجمالي عدد مفردات العينة يبلغ 124 مكتب مراجعة، وذلك بواقع ست مشاهدات لكل تقرير خلال الفترة من 2018 حتى 2023 بإجمالي عدد المشاهدات 744 مشاهدة (تقرير - سنة)، وذلك لاختبار التحقق الإحصائي لفروض البحث مستخدماً نموذج تحليل الانحدار المتعدد للوقوف على إدراك مفردات العينة لآثار المتغير المعدل على العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

ويمكن إبراز أهم دوافع البحث في النقاط التالية:

-زادت أهمية تقرير المراجعة وما يتضمنه من معلومات بعد انفصال الملكية عن الإدارة وتأكدت تلك الأهمية بعد حدوث الأزمة المالية العالمية عام 2008، وبالإضافة إلى ذلك يؤثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لمعقولية فرضيات الاستمرارية على فئات متعددة من مستخدمي التقارير المالية وتقرير المراجعة، ويدعم ثقتهم في تلك القوائم، لذلك يمثل موضوع البحث قضية محورية جديرة بالاهتمام وذلك لتعدد الأطراف التي تعني بهذا التقرير.

-يفحص الباحث علاقة المتغير المستقل وهو إفصاح مراقب الحسابات في تقرير المراجعة عن تقييمه لمعقولية فرضيات الاستمرارية بالمتغير التابع وهو الحصة السوقية لمكتب المراجعة وذلك باعتبار أن ذلك الإفصاح يحسن من المحتوى الاخباري لتقرير المراجعة ويزيد من شفافيته، لأنه يمثل ضمان من مراقب الحسابات لمعقولية تلك الفرضيات بما يزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية ومجتمع الأعمال في مهنة المراجعة.

-اختار الباحث حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل لعلاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع حيث قامت دراسة (Hossain & Monroe, 2024) بتقسيم منشآت

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيمة بالهيئة العامة للرقابة المالية"

المراجعة من حيث الحصة السوقية إلى أربع مجموعات: المجموعة الأولى وتضم مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى Big4 وهي Deloitte, EY, KPMG and PwC، والمجموعة الثانية وتعتبر عن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم ولكن ليست ضمن Big4 وهي Grant, Thornton, and BDO، والمجموعة الثالثة مكاتب المراجعة المتوسطة هذه المكاتب مطالبة بإعداد تقارير الشفافية، أما المجموعة الرابعة فتضم مكاتب المراجعة صغيرة الحجم؛ بما يعني أن حجم مكتب المراجعة يمثل عنصراً حيوياً من حيث التأثير على الحصة السوقية لمكتب المراجعة، وأنه كلما زاد الحجم كلما زاد توجه مراقب الحسابات نحو الإفصاح عن تقييمه لمعقولية فرضيات الاستمرارية وما يترتب عليه تحسين المستوى المعلوماتي لتقرير المراجعة، لذلك زاد دافع الباحث لفحص تلك العلاقة.

يسعى البحث نحو استخدام منهجية واضحة لتحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات في تقرير المراجعة عن تقييمه لمعقولية فرضيات الاستمرارية بالمتغير التابع وهو الحصة السوقية لمكتب المراجعة للسير في الركب العلمي في هذا المجال، وتضييق الفجوة البحثية في هذا المجال بين الدراسات العربية والدراسات الأجنبية.

6- حدود ونطاق البحث:

يقصر البحث على تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات على تقييمه لفرضيات الإدارة بشأن استمرارية المنشأة كما جاء بمعيار المراجعة الدولي ISA,570 Revised كمتطلب لتعديل شكل ومحتوى تقرير المراجعة، دون أن يتطرق إلى تحليل آثار متطلبات معايير أخرى للتطوير مثل ذكر اسم شريك المراجعة أو توقيعه على تقرير المراجعة، وإفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لمعقولية تقديرات القيمة العادلة.

كما يقتصر البحث على تحليل أثر افصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لمعقولية فرضيات الاستمرارية في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل للسير في الركب العلمي في هذا المجال دون أن يتطرق إلى آثار أي متغيرات أخرى تؤثر على تلك العلاقة، كما يقتصر البحث في تحليل الحصة السوقية على خدمات المراجعة دون التطرق للأثر على تلك الحصة من جانب الخدمات بخلاف المراجعة.

وتتمثل الحدود الزمنية للبحث في البيانات عن الفترة من 2018 حتى 2023، بينما تتمثل الحدود المكانية في عينة تضم مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى، وعدد 40 مكتب من مكاتب المراجعة كبيرة الحجم ولكن ليست من Big4، وعدد 40 مكتب من مكاتب المراجعة متوسطة الحجم، وعدد 40 مكتب من مكاتب المراجعة صغيرة الحجم؛ وبالتالي فإن إجمالي عدد مفردات العينة يبلغ 124 مكتب مراجعة، وذلك بواقع ست مشاهدات لكل تقرير خلال الفترة من 2018 حتى 2023 بإجمالي عدد المشاهدات 744 مشاهدة (تقرير - سنة)، وذلك قياساً على دراسة (كشك وآخرون، 2023؛ Altawaibeh & Alourd, 2023)

7- منهجية البحث:

لتحقيق هدف البحث ووفقاً لما تم طرحه من تساؤلات ضمن مشكلة البحث يستخدم الباحث منهجية تعتمد على محورين: أولهما يقوم على استخدام المنهج الاستنباطي عن طريق استقراء الدراسات السابقة في مجال موضوع البحث وذلك من أجل بناء الإطار النظري للبحث والتوصل إلى نموذج الانحدار المتعدد لاختبار العلاقة التي يعكسها كل فرض من فروض البحث، وثانيهما يقوم على استخدام المنهج الاستقرائي في تجميع البيانات اللازمة لاختبار فروض البحث بعينة تضم مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى، وعدد 40 مكتب من مكاتب المراجعة كبيرة الحجم ولكن ليست من Big4، وعدد 40 مكتب من مكاتب المراجعة متوسطة الحجم،

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب
المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة
بالحكومة العامة للرقابة المالية"

وعدد 40 مكتب من مكاتب المراجعة صغيرة الحجم؛ وبالتالي فإن إجمالي عدد
مفردات العينة يبلغ 124 مكتب مراجعة، وذلك بواقع ست مشاهدات لكل تقرير
خلال الفترة من 2018 حتى 2023 بإجمالي عدد المشاهدات 744 مشاهدة (شركة
- سنة)، وذلك لاختبار التحقق الإحصائي لفروض البحث، وتحديد علاقات
الارتباط بين متغيراته.

8- خطة البحث:

تحقيقاً لهدف البحث ولمعالجة مشكلته بصورة منطقية يتم تناول موضوعاته
على النحو التالي:

1/8: تحليل الدراسات السابقة بشأن علاقة افصاح مراقب الحسابات في تقرير
المراجعة عن تقييمه لمعقولية فرضيات الاستمرارية بالحصة السوقية لمكتب
المراجعة واشتقاق الفرض الأول للبحث.

2/8: تحليل الدراسات السابقة بشأن أثر حجم مكتب المراجعة - كمتغير معدل -
على علاقة افصاح مراقب الحسابات في تقرير المراجعة عن تقييمه لمعقولية
فرضيات الاستمرارية بالحصة السوقية لمكتب المراجعة واشتقاق الفرض الثاني
للبحث.

3/8: منهجية البحث.

1/3/8: أدوات وإجراءات الدراسة التطبيقية.

2/3/8: نموذج البحث.

3/3/8: أهداف الدراسة التطبيقية.

4/3/8: مجتمع وعينة الدراسة.

5/3/8: توصيف وقياس متغيرات الدراسة.

6/3/8: أدوات التحليل الإحصائي المستخدمة.

7/3/8: نتائج الدراسة التطبيقية.

4/8: نتائج وتوصيات البحث والتوجه بالأبحاث المستقبلية.

1/8: تحليل الدراسات السابقة بشأن علاقة إفصاح مراقب الحسابات في تقرير المراجعة عن تقييمه لمعقولية فرضيات الاستمرارية بالحصّة السوقية لمكتب المراجعة واشتقاق الفرض الأول للبحث: يشير الباحث في البداية إلى أن العلاقة بين إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لمعقولية فرضيات الإدارة لاستمرارية المنشأة والحصّة السوقية لمكتب المراجعة علاقة طردية، ويوضح الباحث حالات الاستمرارية، وما يجب على مراقب الحسابات في كل حالة، وأثر كل حالة على الحصّة السوقية لمكتب المراجعة على النحو التالي: مع التعديل: (الأمين ويوزباشي، 2015؛ منسي، 2019؛ معيوف والكاديكي، 2020؛ رزق، 2023؛ عمران، 2024؛ Proho, 2024; IAS,1; ISA,700 Revised; SAS,53; ISA, 570) (2023 Revised)

الحالة الأولى: تتمثل خصائص تلك الحالة في توصل مراقب الحسابات إلى معقولية فرضيات الإدارة بشأن استمرارية المنشأة، أما واجبات مراقب الحسابات في هذه الحالة فإنه يجب أن يقوم بما يلي:

- تجميع أدلة مراجعة كافية لتأكيد أو نفي ما توصل إليه من استنتاجات.
- التحقق من كفاية إفصاح الإدارة عن استمرارية المنشأة بالقوائم المالية.
- الإشارة في تقرير المراجعة إلى أنه ليست هناك مشكلات تتعلق باستمرارية المنشأة سواء من حيث التقييم، أو من حيث الإفصاح.
- التحقق من عدم وجود ظروف أو حالات قد تثير الشك في الاستمرارية.

وقد أشارت دراسة كل من (الدوغجي، 2008؛ الأمين ويوزباشي، 2015) إلى أنه يجب على مراقب الحسابات تقييم مدى معقولية فرضيات الإدارة لاستمرارية المنشأة عند إعداد القوائم المالية، فإذا فرض أن مراقب الحسابات توصل إلى

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية"

معقولة تلك الفرضيات، فليس هناك ما يمنع من إصدار تقرير غير معدل unqualified opinion فيما يتعلق بهذا الشأن، ولكن يراعى التحقق من أن إفصاحات الإدارة كافية عن المؤشرات التي تعكس قدرة المنشأة على الاستمرار. أما بالنسبة للأثر على الحصة السوقية يتم التفرقة على أساس نوعية سوق المراجعة كما يلي:

-إذا كان سوق المراجعة يخضع لعامل الكفاءة مع تدخل المنظمات القانونية والمهنية للحد من الآثار السلبية للتركيز السوقي للمراجعة باقتراح آلية أو آليات معينة مثل التدوير الإلزامي لمراقبي الحسابات، والمراجعة المشتركة فإنه يترتب على هذه الحالة زيادة الحصة السوقية لمكتب المراجعة سواء من حيث عدد عملاء المكتب، أو من حيث أتعاب المراجعة. (محمد، 2020)

-إذا كان سوق المراجعة غير منضبط ولا يحكمه عامل الكفاءة فإنه يحدث تغيير غير ملحوظ في الحصة السوقية للمكتب بتحول عدد محدود من العملاء الذين يفاضلون بين مكاتب المراجعة، وقد اقترحت دراسة (Chen & Others, 2013) تجزئة سوق المراجعة وفقاً لمنشآت المراجعة بتقسيم مكاتب المراجعة إلى ثلاث مجموعات رئيسية، كل مجموعة لها من الخصائص ما يميزها عن غيرها، حيث تقسم تلك المكاتب إلى مكاتب محلية وهي مكاتب تمثل شركات مراجعة فردية، ومكاتب إقليمية تمثل شركات تضامن ولكن لا تقدم خدماتها للشركات العامة، ومكاتب وطنية وهي مكاتب تتمثل في شركات تضامن تقدم خدمات المراجعة للشركات العامة، مع تقسيم السوق وفقاً لخصائص كل مجموعة.

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الأول كما يلي: "إذا توصل مراقب الحسابات إلى معقولة فرضيات الإدارة لاستمرارية المنشأة عند إعداد القوائم المالية فإنه يجب عليه الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة والتحقق من كفاية إفصاح الإدارة عن

الاستمرارية بالقوائم المالية، والإفصاح في تقرير المراجعة عن ذلك، ولا تتأثر الحصة السوقية لمكتب المراجعة في حالة السوق غير المنضبط، بينما تزيد في حالة السوق المنضبط سواء من حيث عدد العملاء أو من حيث أتعاب المراجعة".

الحالة الثانية: تتمثل خصائص تلك الحالة في توصل مراقب الحسابات إلى عدم معقولية فرضيات

الإدارة بشأن استمرارية المنشأة مع وجود مؤشرات للشك في تلك الاستمرارية، أي أن الإدارة لم تطبق الاستمرار المحاسبي بشكل صحيح، وقد حدد معيار المراجعة الدولي ISA,570 Revised مجموعة من المؤشرات التي تشير إلى عدم قدرة المنشأة على الاستمرار، وتتمثل تلك المؤشرات - بعد تقسيمها إلى ثلاث مجموعات رئيسية - تتمثل فيما يلي:

1- المؤشرات المالية: ويتمثل أهمها في زيادة الالتزامات المتداولة عن الأصول المتداولة بما يعني وجود مشاكل في السيولة لدى المنشأة، وقرب استحقاق قروض ذات أجل محدود دون وجود إمكانية متوقعة للسداد أو التجديد (مشاكل في الاقتراض)، ووجود خسائر تشغيلية متكررة سنة بعد الأخرى، وظهور النسب المالية الأساسية بشكل سلبي، وتأخر أو توقف توزيعات الأرباح، وإصرار الموردين ودائني البضاعة على التعامل نقداً.

2- المؤشرات التشغيلية: تتمثل في فقدان سوق رئيسي أو امتياز أو مورد رئيسي، وفقدان مديرين مهمين دون إيجاد من يحل محلهم، ووجود صعوبات ترتبط بالقوى العاملة أو نقص في المستلزمات الهامة.

3- المؤشرات الأخرى: تتمثل في عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال أو المتطلبات القانونية الأخرى، ووجود قضايا قانونية ضد المنشأة قد ينتج عنها أحكام لا تستطيع الوفاء بها، وتغيير السياسات والقوانين الحكومية.

أما واجبات مراقب الحسابات في هذه الحالة فإنه يجب أن يقوم بما يلي:
(الدوغجي، 2008؛ الأمين ويوزباشي، 2015) ISA,570; Revised
-تجميع أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتأكيد أو نفي رأيه الذي توصل إليه.
-مناقشة الإدارة في هذا الشأن بعدم ملاءمة فرضيات تقييمها للاستمرارية، فإذا
استجابت الإدارة فعليها أن تفصح عن عوارض الاستمرارية في القوائم المالية لمدة
سنة مقبلة على الأقل من تاريخ الميزانية، وعليه إلزام الإدارة بالإفصاح عن الأساس
الذي اعتمدت عليه الإدارة في تقييم الاستمرارية، أو أن يشير إلى ذلك في تقرير
المراجعة.

-التحقق من كفاية إفصاح الإدارة عن استمرارية المنشأة بالقوائم المالية.
أما إذا لم يستطع إزالة شكوكه حول استمرارية المنشأة، فإن من الواجب
عليه إصدار تقرير مقيد بالتحفظات أو الامتناع عن إبداء الرأي، في القوائم المالية،
وينبغي على المراقب التحقق أيضا من أن هناك إفصاح كاف في القوائم المالية
للظروف الرئيسية التي تثير الشك بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار في المستقبل
القريب فضلاً عن لفت الانتباه صراحة في تقريره نحو إمكانية عدم قدرة المنشأة
على الاستمرار. (Proho, 2023)

وتوصلت دراسة كريم، (2016) إلى أهمية استخدام مؤشرات التحليل
المالي التي تفيد في التنبؤ بالتعثر المالي أو حالات الإفلاس للحكم على مقدرة
الشركة على الاستمرار لمدة عام مقبل على الأقل من تاريخ الميزانية، وتناولت
دراسة العبدون، (2021) الدور الذي تلعبه الإجراءات التحليلية من قبل مكاتب
المراجعة في إمكانية الحكم على استمرارية المنشآت من قبل مراقب الحسابات.
وإذا فرض أن مراقب الحسابات قام بتقييم معقولة فرضيات الإدارة
لاستمرارية المنشأة عند إعداد القوائم المالية، وأنه توصل إلى عدم ملاءمة أو

معقولة تلك الفرضيات، ولكن حدثت ظروف أو أحداث تالية لتاريخ الميزانية قد تحول دون استمرارية المنشأة، فإنه يجب عليه-وفقاً لما أشارت إليه دراسة رزق، (2023)- تقييم مدى وجود شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار، ويعتمد مراقب الحسابات بشكل أساسي على مدى الاستقرار المالي للمنشأة في تقييم مدى وجود شك جوهري بشأن إستمراريتها، وتقييمه لمدى الإفصاح الكافي من قبل الإدارة، وأشارت دراسة الأمين ويوزباشي، (2015) إلى أنه في حالة وجود شك في استمرارية المنشأة يجب أن يحصل مراقب الحسابات على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لإزالة أو تأكيد شكه بشأن الاستمرارية.

أما بالنسبة للأثر على الحصة السوقية لمكتب المراجعة يشير الباحث إلى أن إفصاح مراقب الحسابات عن وجود عوائق الاستمرارية من شأنه أن يؤثر على سمعة مكتب المراجعة سلباً، مما قد يترتب عليه انخفاض عدد العملاء المرتقبين، أو انسحاب جزء من العملاء الحاليين، بما يؤثر في النهاية إلى انخفاض الحصة السوقية لمكتب المراجعة.

وبإدخال متغير رقابي- والذي يعبر عن متغير يؤثر على العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع لذلك ينبغي ضبطه كما أشارت دراسة مفلح وآخرين، (2021)- يتمثل في تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل والذي يعبر - كما أشارت دراسة الحسن، (2018)- عن قدرة مكتب المراجعة في الحصول على أكبر حصة في سوق الصناعة مع توافر مجموعة من مراقبي الحسابات ذوي الخبرة المتخصصة، بمعنى أن هناك علاقة طردية بين تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل وكفاءة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن استمرارية المنشأة، حيث يضمنها التخصص تحقيق كفاءة الأداء له نظراً لما يمتلكه من خبرة واسعة بقطاع العميل، وتحسين قدرة مراقب الحسابات على التخطيط الجيد لعملية المراجعة، واكتشاف الغش والأخطاء داخل المنشأة محل المراجعة، كما ظهرت

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية"

الحاجة إلى ذلك التخصص لازدياد حالات التقاضي الجنائية والمدنية ضد مراقبي الحسابات؛ وبالتالي فإن تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل يخفض من الأثر السلبي على عدد العملاء وأتعب المراجعة نتيجة لإفصاح مراقب الحسابات في تقريره عن وجود مشاكل في استمرارية المنشأة.

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الثاني كما يلي: "إذا توصل مراقب الحسابات إلى عدم معقولية فرضيات الإدارة لاستمرارية المنشأة عند إعداد القوائم المالية فإنه يجب عليه الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة وتحقق من كفاية إفصاح الإدارة عن الاستمرارية بالقوائم المالية، وإفصاحه في تقرير المراجعة عن وجود مشاكل في استمرارية المنشأة، وتتنخفض الحصة السوقية لمكتب المراجعة سواء من حيث عدد العملاء أو من حيث أتعب المراجعة، في حين أن تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل يخفض من الأثر السلبي على عدد العملاء وأتعب المراجعة نتيجة لإفصاح مراقب الحسابات في تقريره عن وجود مشاكل في استمرارية المنشأة.

الحالة الثالثة: تتمثل خصائص تلك الحالة في توصل مراقب الحسابات إلى معقولية فرضيات الإدارة بشأن استمرارية المنشأة، حيث تم تطبيق الاستمرار المحاسبي بشكل صحيح، ولكن ظهور ظروف وأحداث لاحقة -مثل فقدان عميل رئيسي- تزيد الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار، فإنه يجب أن يتحقق مراقب الحسابات مما إذا كانت القوائم المالية تفصح بشكل ملائم عن الظروف والأحداث المؤدية إلى وجود شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار، ومدى الإفصاح عن خطط الإدارة بشأن التعامل مع تلك الظروف أو الأحداث، وأن يتحقق من مدى ملاءمة الإفصاح عن عدم التأكد الجوهري وفقاً لإطار التقرير المالي المطبق. (ISA, 570)

Revised)

وتجدر الإشارة إلى أنه في حالة وجود عدم تأكد جوهري باحتمالية حدوث أحداث وظروف التي قد تؤدي للشك في قدرة المنشأة على الاستمرار بطريقة مرتفعة وبقوة تأثير مرتفعة يجب على مراقب الحسابات تقييم مدى كفاية وملاءمة الأدلة التي تم الحصول عليها بخصوص الاستمرارية، والتوصل إلى استنتاج بشأن مدى ملاءمة تطبيق الإدارة للاستمرارية كأساس محاسبي عند إعداد القوائم المالية، وفي حالة وجود عدم تأكد جوهري باحتمالية حدوث أحداث وظروف التي قد تؤدي للشك في قدرة المنشأة على الاستمرار مرتفعة وقوة تأثيرها مرتفعة يكون من الضروري الإفصاح عنها لتحقيق العرض العادل وحتى لا تكون القوائم المالية مضللة (ISA, 570 Revised)، وأشارت دراسة الدوغجي، (2008) إلى أنه إذا تم إعداد القوائم المالية على أساس استمرارية المنشأة، ونشأت ظروف تؤكد عدم قدرة المنشأة على الاستمرار، فإنه نقل القيمة المعلوماتية للقوائم المالية.

ويجب على مراقب الحسابات التوصل إلى استنتاج بخصوص وجود عدم التأكد الجوهري بغض النظر عن تقييم وكيفية تقييم إطار التقرير المالي لعدم التأكد الجوهري (ISA, 570 Revised)، وأن يتحقق من إفصاح الإدارة عن قوة واحتمال وتوقيت حدوث ظروف قد تؤدي للشك في قدرة المنشأة على الاستمرار، وتشير الفقرة 6 من معيار المراجعة الدولي ISA, 570 Revised إلى أن مراقب الحسابات مسئول عن تجميع أدلة مراجعة كافية ومناسبة تتعلق باستمرارية المنشأة، واستنتاج مدى ملاءمة تطبيق الإدارة للاستمرارية كأساس محاسبي، واستنتاج مدى وجود عدم تأكد جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار بناء على أدلة المراجعة التي حصل عليها.

وتتمثل واجبات مراقب الحسابات في هذه الحالة فيما يلي: (الدوغجي، 2008؛ الأمين ويوزباتشي، 2015)
-التحقق من كفاية إفصاح الإدارة عن استمرارية المنشأة بالقوائم المالية.

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب
المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيمة
بالهيئة العامة للرقابة المالية"

-تجميع أدلة مراجعة كافية ومناسبة حول الظروف والحالات التي ظهرت في تاريخ
لاحق للميزانية وذلك لتحديد الأثر المتوقع لتلك الظروف على استمرارية المنشأة
محل المراجعة، وتحديد مدى ضرورة الإفصاح عن تلك الظروف في تقرير
المراجعة.

-مناقشة الإدارة بشأن ما تتوقعه من آثار لتلك الظروف على استمرارية المنشأة،
وكذلك مناقشة خطط الإدارة وما يتوقع أن تتخذه من إجراءات للتعامل مع ما ينتج
عن تلك الظروف من آثار على استمرارية المنشأة.

-الإشارة في تقرير المراجعة إلى أنه ليست هناك مشكلات تتعلق باستمرارية المنشأة
في الوضع الراهن سواء من حيث التقييم، أو من حيث الإفصاح.

أما بالنسبة للأثر على الحصة السوقية لمكتب المراجعة يشير الباحث إلى
أن إفصاح مراقب الحسابات عن وجود موانع الاستمرارية بسبب الظروف اللاحقة
لتاريخ الميزانية دون تجميع أدلة مراجعة كافية ومناسبة للتحقق من أثر تلك الظروف
على الاستمرارية من شأنه أن يؤثر على سمعة مكتب المراجعة سلباً، مما قد يترتب
عليه انخفاض عدد العملاء المرتقبين، أو انسحاب جزء من العملاء الحاليين، بما
يؤثر في النهاية إلى انخفاض الحصة السوقية لمكتب المراجعة، وبإدخال الإفصاح
عن شريك المراجعة الفاحص- حيث أشارت دراسة كل من (شحاته، 2020
Christian & Others, 2018) إلى أن ذلك الإفصاح يعزز من درجة موثوقية
المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة- كمتغير رقابي من شأنه أن يعزز الثقة في
تقرير المراجعة، ويحد من انخفاض عدد العملاء المرتقبين، أو انسحاب جزء من
العملاء الحاليين، بما يؤدي في النهاية إلى المحافظة على الحصة السوقية لمكتب
المراجعة.

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الثالث كما يلي: "إذا توصل مراقب الحسابات إلى معقولية فرضيات الإدارة لاستمرارية المنشأة عند إعداد القوائم المالية مع ظهور ظروف وأحداث لاحقة تزيد الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار، لا تتأثر الحصة السوقية لمكتب المراجعة في حالة السوق غير المنضبط، وبإدخال الإفصاح عن شريك المراجعة الفاحص من شأنه أن يعزز الثقة في تقرير المراجعة، ويحد من انخفاض عدد العملاء المرتقبين، أو انسحاب جزء من العملاء الحاليين، بما يؤدي في النهاية إلى المحافظة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة".

الحالة الرابعة: تتمثل خصائص تلك الحالة في توصل مراقب الحسابات إلى معقولية فرضيات الإدارة بشأن استمرارية المنشأة، حيث تم تطبيق الاستمرار المحاسبي بشكل صحيح مع إدخال الخبرة المهنية له كمتغير رقابي، حيث تشير الخبرة المهنية لمراقب الحسابات إلى محصلة المدة المهنية لكل من المكتب وفريق العمل، وإلمامه بمعايير المحاسبة وإجراءات المراجعة، والمعرفة التامة بصناعة أو نشاط العميل، وهناك علاقة طردية بين الخبرة وكفاءة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن استمرارية المنشأة. (الحسن، 2018)

وفي ظل تلك الحالة ليس هناك ما يمنع من إفصاح مراقب الحسابات في تقرير المراجعة عن عدم وجود مشكلات تتعلق باستمرارية المنشأة، وبالنسبة للأثر على الحصة السوقية لمكتب المراجعة يشير الباحث إلى أن ذلك الإفصاح يؤدي إلى زيادة الحصة السوقية لمكتب المراجعة سواء بالنسبة لعدد العملاء أو بالنسبة لأتباع المراجعة، كذلك فإنه كلما زادت الخبرة المهنية لمكتب المراجعة كلما زاد ارتباط العملاء بالمكتب، وزاد عدد العملاء المرتقبين؛ بما يؤدي في النهاية إلى زيادة الحصة السوقية لمكتب المراجعة.

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الرابع كما يلي: "تقوي الخبرة المهنية لمراقب الحسابات عند توصل مراقب الحسابات إلى معقولية فرضيات الإدارة لاستمرارية

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيمة بالهيئة العامة للرقابة المالية"

المنشأة عند إعداد القوائم المالية العلاقة الإيجابية بين إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لمعقولية فرضيات الاستمرارية والحصة السوقية لمكتب المراجعة، حيث أن ذلك من شأنه أن يعزز الثقة في تقرير المراجعة، ويزيد من عدد العملاء المرتقبين".

الحالة الخامسة: تتمثل خصائص تلك الحالة في توصل مراقب الحسابات إلى معقولية فرضيات الإدارة بشأن استمرارية المنشأة، حيث تم تطبيق الاستمرار المحاسبي بشكل صحيح مع إدخال سمعة مكتب المراجعة والتي تعبر-كما أشارت دراسة (Badawy & Zaki, 2023)- عن درجة ثقة مستخدمي القوائم المالية التي تمت مراجعتها في المعلومات المنشورة بتلك القوائم، وترتبط بمصادقية مراقب الحسابات، وهناك علاقة طردية بين سمعة مكتب المراجعة وكفاءة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن استمرارية المنشأة.

وفي ظل تلك الحالة ليس هناك ما يمنع من إفصاح مراقب الحسابات في تقرير المراجعة عن عدم وجود مشكلات تتعلق باستمرارية المنشأة، وبالنسبة للأثر على الحصة السوقية لمكتب المراجعة يشير الباحث إلى أن تحسين سمعة مكتب المراجعة يترتب عليه زيادة الحصة السوقية لمكتب المراجعة سواء بالنسبة لعدد العملاء أو بالنسبة لأتعباب المراجعة؛ بما يؤدي في النهاية إلى زيادة الحصة السوقية لمكتب المراجعة.

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الخامس كما يلي: "تقوي سمعة مكتب المراجعة عند توصل مراقب الحسابات إلى معقولية فرضيات الإدارة لاستمرارية المنشأة عند إعداد القوائم المالية العلاقة الإيجابية بين إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لمعقولية فرضيات الاستمرارية والحصة السوقية لمكتب المراجعة، حيث أن ذلك من شأنه أن يعزز الثقة في تقرير المراجعة، ويزيد من عدد العملاء المرتقبين".

الحالة السادسة: تتمثل خصائص تلك الحالة في إدخال أثر نوع الرأي كمتغير رقابي على علاقة إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة، في هذه الحالة يشير الباحث إلى النقاط التالية:

- إذا توصل مراقب الحسابات إلى معقولية فرضيات الإدارة لاستمرارية المنشأة مع إصدار تقرير مراجعة برأي غير معدل فإن ذلك عاملاً رئيسياً في زيادة ارتباط عميل المراجعة بالمكتب؛ بما يؤدي إلى زيادة الحصة السوقية للمكتب، بمعنى أن هناك علاقة توازي بين معقولية تقييم الإدارة للاستمرارية المنشأة، والرأي غير المعدل، والحصة السوقية لمكتب المراجعة.

- إذا توصل مراقب الحسابات إلى معقولية فرضيات الإدارة لاستمرارية المنشأة مع إصدار تقرير مراجعة برأي معدل، أو برأي سلبي، أو الامتناع عن إبداء الرأي، فإنه يمكن القول أن استنتاج معقولية فرضيات الإدارة لاستمرارية المنشأة من شأنه التأثير الإيجابي على الحصة السوقية لمكتب المراجعة، في حين أن إصدار تقرير مراجعة برأي معدل، أو برأي سلبي، أو الامتناع عن إبداء الرأي من شأنه التأثير السلبي على الحصة السوقية لمكتب المراجعة؛ وبالتالي فإن المحصلة النهائية في التأثير على الحصة السوقية لمكتب المراجعة تكون في صافي الفرق بين التأثيرين.

- إذا توصل مراقب الحسابات إلى عدم معقولية فرضيات الإدارة لاستمرارية المنشأة مع إصدار تقرير مراجعة برأي غير معدل، فإنه يمكن القول أن استنتاج عدم معقولية فرضيات الإدارة لاستمرارية المنشأة من شأنه التأثير السلبي على الحصة السوقية لمكتب المراجعة، في حين أن إصدار تقرير مراجعة برأي غير معدل من شأنه التأثير الإيجابي على الحصة السوقية لمكتب المراجعة؛ وبالتالي فإن المحصلة النهائية في التأثير على الحصة السوقية لمكتب المراجعة تكون في صافي الفرق بين التأثيرين.

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيمة بالهيئة العامة للرقابة المالية"

-إذا توصل مراقب الحسابات إلى عدم معقولية فرضيات الإدارة لاستمرارية المنشأة مع إصدار تقرير مراجعة برأي معدل، أو برأي سلبي، أو الامتناع عن إبداء الرأي، فإنه يمكن القول أن استنتاج عدم معقولية فرضيات الإدارة لاستمرارية المنشأة من شأنه التأثير السلبي على الحصة السوقية لمكتب المراجعة، كلك فإن إصدار تقرير مراجعة برأي معدل، أو برأي سلبي، أو الامتناع عن إبداء الرأي من شأنه التأثير السلبي على الحصة السوقية لمكتب المراجعة؛ وبالتالي فإن المحصلة النهائية تكون هي تخفيض الحصة السوقية لمكتب المراجعة.

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي السادس كما يلي: "يؤثر نوع الرأي من معدل، أو سلبي، أو الامتناع عن الرأي -كمتغير رقابي- بشكل عكسي على علاقة تقييم مراقب الحسابات لمعقولية أو عدم معقولية فرضيات الإدارة لاستمرارية المنشأة عند إعداد القوائم المالية بالحصة السوقية لمكتب المراجعة".

الحالة السابعة: تتمثل خصائص تلك الحالة في إدخال أثر وجود تحريفات جوهرية كمتغير رقابي على علاقة إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة، في هذه الحالة يشير الباحث إلى النقاط التالية:

-إذا توصل مراقب الحسابات إلى معقولية فرضيات الإدارة لاستمرارية المنشأة مع خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية، فإنه يمكن القول أن استنتاج معقولية فرضيات الإدارة لاستمرارية المنشأة من شأنه التأثير الإيجابي على الحصة السوقية لمكتب المراجعة، كذلك فإن استنتاج مراقب الحسابات عدم وجود تحريفات جوهرية بالقوائم المالية من شأنه التأثير الإيجابي على الحصة السوقية لمكتب المراجعة؛ وبالتالي فإن المحصلة النهائية في زيادة الحصة السوقية لمكتب المراجعة.

-إذا توصل مراقب الحسابات إلى عدم معقولية فرضيات الإدارة لاستمرارية المنشأة مع وجود تحريفات جوهرية بالقوائم المالية، فإنه يمكن القول أن استنتاج عدم معقولية فرضيات الإدارة لاستمرارية المنشأة من شأنه التأثير السلبي على الحصة السوقية لمكتب المراجعة، كذلك فإن استنتاج مراقب الحسابات وجود تحريفات جوهرية بالقوائم المالية من شأنه التأثير السلبي أيضاً على الحصة السوقية لمكتب المراجعة؛ وبالتالي فإن المحصلة النهائية في انخفاض الحصة السوقية لمكتب المراجعة.

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي السابع كما يلي: "يؤثر وجود تحريفات جوهرية بالقوائم المالية -كمتغير رقابي- بشكل عكسي على علاقة تقييم مراقب الحسابات لمعقولية أو عدم معقولية فرضيات الإدارة لاستمرارية المنشأة عند إعداد القوائم المالية بالحصة السوقية لمكتب المراجعة".

الحالة الثامنة: تتمثل خصائص تلك الحالة في وجود نية لدى الإدارة نحو تصفية المنشأة وإيقاف عملياتها التشغيلية مع إعداد القوائم المالية بافتراض أن المنشأة مستمرة: في ظل هذه الحالة يعتبر مراقب الحسابات وجود حالة من الغش والتدليس من جانب الإدارة وتضليل مستخدمي القوائم المالية، وعليه فإنه يجب مناقشة الإدارة وفي حالة عدم قدرتها على الاقناع يشير إلى لك في تقريره؛ بما ينعكس بشكل سلبي على الحصة السوقية لمكتب المراجعة.

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الثامن كما يلي: "يؤثر وجود نية لدى الإدارة نحو تصفية المنشأة وإيقاف عملياتها التشغيلية مع إعداد القوائم المالية بافتراض أن المنشأة مستمرة كمغير رقابي سلبياً على علاقة إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لفرضيات استمرارية المنشأة بالحصة السوقية لمكتب المراجعة".

ويمكن تلخيص التحليلات السابقة فيما يتعلق الفرض الأول للدراسة وما يرتبط بتحقيقه من متغيرات فرعية في الجدول رقم (1) .

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب
المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة
باليهئية العامة للرقابة المالية"

جدول (1): تحليلات الفرض الأول للدراسة وما يرتبط بتحقيقه من متغيرات فرعية. المصدر: من إعداد الباحث.

منطوق الفرض	المتغيرات الفرعية المرتبطة بالفرض	الأثر على تحقق الفرض
يؤثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لمعقولية افتراضات الإدارة لاستمرارية المنشأة معنوياً على الحصة السوقية لمكتب المراجعة.	توصل مراقب الحسابات إلى معقولية فرضيات الإدارة بشأن استمرارية المنشأة.	تقوية العلاقة الإيجابية بين المتغير المستقل والمتغير التابع.
	توصل مراقب الحسابات إلى عدم معقولية فرضيات الإدارة بشأن استمرارية المنشأة.	تخفيض العلاقة الإيجابية بين المتغير المستقل والمتغير التابع.
	توصل مراقب الحسابات إلى معقولية فرضيات الإدارة بشأن استمرارية المنشأة مع ظهور أحداث لاحقة تثير الشك في استمرارية المنشأة.	الإبقاء على العلاقة الإيجابية بين المتغير المستقل والمتغير التابع.
	إدخال أثر الخبرة المهنية لمراقب الحسابات كمتغير رقابي على علاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع.	تقوية العلاقة الإيجابية بين المتغير المستقل والمتغير التابع.
	إدخال أثر فترة الارتباط بعميل المراجعة في تقرير المراجعة كمتغير رقابي على علاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع.	تقوية العلاقة الإيجابية بين المتغير المستقل والمتغير التابع.
	إدخال أثر نوع الرأي في تقرير المراجعة كمتغير رقابي على علاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع.	تقوية العلاقة الإيجابية بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

المستقل بالمتغير التابع.	التابعي حالة الرأي غير المعدل، والعكس بخلاف ذلك الرأي.
إدخال أثر وجود تحريفات جوهرية كمتغير رقابي على علاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع.	إضعاف العلاقة الإيجابية بين المتغير المستقل والمتغير التابع.
وجود نية لدى الإدارة نحو تصفية المنشأة وإيقاف عملياتها التشغيلية مع إعداد القوائم المالية بافتراض أن المنشأة مستمرة.	إضعاف العلاقة الإيجابية بين المتغير التابع والمتغير المستقل.

2/8: تحليل الدراسات السابقة بشأن أثر حجم مكتب المراجعة - كمتغير معدل - على علاقة إفصاح مراقب الحسابات في تقرير المراجعة عن تقييمه لمعقولية فرضيات الاستمرارية بالحصة السوقية لمكتب المراجعة واشتقاق الفرض الثاني للبحث: اختار الباحث حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل لأثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لمعقولية افتراضات الإدارة لاستمرارية المنشأة لأنه كما أشارت دراسة Choi & Others, 2010 إلى أن هناك علاقة إيجابية قوية بين حجم مكتب المراجعة وأتباع المراجعة كأحد جوانب الحصة السوقية لمكتب المراجعة، وأشارت دراسة Godawska & Kutera, (2021) إلى أن التركيز السوقي للمراجعة يقاس بنصيب مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى Big4 من تلك السوق، كما أشارت دراسة Jerry & Saidu, (2016) إلى أن مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى Big4 هي التي تقرر عن وجود مشكلات في استمرارية المنشأة وذلك لما تتمتع به تلك المكاتب من امكانيات مادية وبشرية تكنولوجية.

ويستخدم مصطلح Big4 للإشارة إلى كبار شركات المحاسبة التي تقدم خدمات محاسبية ومهنية على مستوى العالم، لما تتميز به من خبرات في جميع

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب
المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة
بالهيئة العامة للرقابة المالية"

نواحي المعرفة التي لها علاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة، وكانت تسمى في
الماضي بالثمانية الكبار حتى قبل 1989، حيث حدث الاندماج بين بعض
المنشآت مما أدى إلى تقلصها إلى ست منشآت كبرى، وبعدها تقلصت إلى الخمسة
الكبار حتى أصبحوا فيما بعد الأربعة الكبار (القرني، 2015؛ Wang &
Others, 2014)، وأشارت دراسة محمد، (2020) إلى أن استحواذ المكاتب
الكبرى بجانب المكاتب المتوسطة ذات الانتماء الدولي يعطي صورة مختلفة، فقد
تستحوذ المكاتب الأربعة في قطاع محدد على نسبة متوسطة لا تشير إلى استحواذ
مؤثر بالسوق، لكن بمراعاة باقي المكاتب ذات الانتماء الدولي مقارنة بالمكاتب
المحلية تكون هناك احتمالية تركيز سوق خدمات المراجعة في المكاتب الأجنبية
بصفة عامة على حساب المكاتب المحلية، وتتركز هذه المشكلة في العديد من
البلدان ذات الأسواق المتقدمة والناشئة أيضا ومنها مصر.

وتتمتع مكاتب Big4 بسمعة جيدة وزيادة حجم الاستقلال لأنها لا تعتمد في
إيراداتها على عميل واحد أو عدد قليل من العملاء، كما توصلت دراسة إلى أن
مكاتب المراجعة Big4 تقرر عن الموقف المالي الحقيقي للمنشأة محل المراجعة
مقارنة بغيرها من Non-Big4 وأن تلك المكاتب تقدم خدمات المراجعة بصورة
أفضل مقارنة بمكاتب المراجعة المحلية، لذلك يدمج الباحث في هذا الجزء أثر
المشاركة مع مكتب مراجعة دولي، ويتم تحليل أثر حجم مكتب المراجعة كمتغير
معدل في النقاط التالية:

**الحالة الأولى: كون مكتب المراجعة من مكاتب Big4 مع سوق مراجعة غير
منضبط:** توصلت دراسة القرني، (2015) إلى أن مكاتب Big4 تسيطر على 71%
من سوق المراجعة في المملكة العربية السعودية، وأشارت دراسة Herti School،
(2022) إلى أن مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى Big4 تسيطر على ثلثي سوق

المراجعة الأوربي، وتصل في بعض الأحيان إلى نسبة 90%، كما اقترحت دراسة Dunn & Others, (2011) زيادة عدد تلك المكاتب ليكون Big5 أو Big6 لتحقيق المزيد من عدالة التوزيع لحصة سوق المراجعة، وفرت دراسة Binq, (2024) بين جودة المراجعة على مستوى شركة المراجعة، أو على مستوى مكتب المراجعة، أو على مستوى مراقب الحسابات، حيث تزيد على مستويشركة المراجعة، عنه على مستوى مكتب المراجعة، عنه على مستوى الحسابات الفردي، وأن سوق المراجعة يسيطر عليه مكتبين أو ثلاثة من المكاتب الأربعة الكبرى.

وفي ضوء أثر تلك الحالة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة أشارت دراسة كل من (Hossain & Monroe, 2023; Wang & Others, 2014) إلى أن مكاتب Big4 تسيطر على سوق المراجعة فيما يعرف باحتكار القلة، كما أشارت الدراسة إلى أن تدوير عميل المراجعة كبير الحجم بالنسبة لتلك المكاتب يتم بعد أقل مقارنة بعميل المراجعة صغير الحجم بالنسبة لمكاتب المراجعة من غير Big4، ويشير الباحث إلى أنه نظراً لأن سوق المراجعة غير منضبط، وأن تلك المكاتب تقدم نفسها لعملاء المراجعة على أنها الوحيدة التي تستطيع تقديم خدمات المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة، فإن أثر تلك الحالة يبقى على ويقوي العلاقة الإيجابية بين إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لفرضيات استمرارية المنشأة والحصة السوقية لمكتب المراجعة.

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الأول كما يلي: "يقوي كون مكتب المراجعة من مكاتب Big4 -كمتغير معدل- العلاقة الإيجابية بين إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لمعقولية فرضيات الإدارة لاستمرارية المنشأة عند إعداد القوائم المالية وبين الحصة السوقية لمكتب المراجعة خاصة إذا كانت سوق المراجعة غير منضبط".

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب
المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة
بالهيئة العامة للرقابة المالية"

الحالة الثانية: كون مكتب المراجعة من مكاتب Big4 مع ضبط سوق المراجعة
من خلال التدوير الإلزامي: أشارت دراسة (Godawska & Kutera, 2021) إلى أن انخفاض التركيز السوقي للمراجعة يتم مع التدوير الإلزامي لمراقبي الحسابات، واقتُرحت دراسة (Dunn & Others, 2011) توحيد توزيع الحصة السوقية للمراجعة بين مكاتب Big4 بما يحقق عدالة التوزيع، وأشارت إلى أن التوحيد يركز على المنافسة في سوق المراجعة، ويتقارب مع رأي كل من SOX، (PCAOB) Public Company Accounting Oversight Board، كذلك اقترحت دراسة هدى، (2019) اندماج شركات المراجعة الصغيرة، حيث أن أحد الوسائل الهامة لزيادة المنافسة وتخفيض التركيز في سوق خدمات المراجعة في شركات Big4 هو من خلال زيادة عدد شركات المراجعة الكبيرة عن طريق اندماج شركات المراجعة صغيرة ومتوسطة الحجم، واقتُرحت دراسة (El-Dyasty, 2017) المراجعة المشتركة والمراجعة المزدوجة لضبط سوق المراجعة.

وأوضحت دراسة (Choi & Others, 2010) أن مكاتب المراجعة Big4 هي مكاتب مراجعة دولية كبيرة الحجم، وبعلامة تجارية دولية، ولديها خبرة بصناعة العميل، وتقدم خدماتها بمستوى مرتفع من الجودة مقارنة بمكاتب Non-Big4، وذلك للمحافظة على سمعتها في سوق المراجعة سواء بين عملاء المراجعة أو بين زملاء المهنة، وتقدم تلك المكاتب نفسها لعملاء المراجعة على أنها الوحيدة التي يمكنها تقديم خدمات المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة، كما أنها لديها إمكانيات تكنولوجية تضمن تطبيق المراجعة من خلال الحاسب الآلي، وتلتزم بالإجراءات المعيارية للمراجعة.

وفي ضوء أثر تلك الحالة على علاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع يشير الباحث إلى أنه إذا كان التدوير الإلزامي لمراقبي الحسابات أحد الآليات المقترحة

للتخفيف من الآثار السلبية لتركيز سوق المراجعة، وتخفيض احتكار القلة من جانب مكاتب Big4 فإن تطبيق تلك الآلية من شأنه أن يضعف العلاقة الإيجابية بين تقييم مراقب الحسابات لمعقولية أو عدم معقولية فرضيات الإدارة لاستمرارية المنشأة عند إعداد القوائم المالية وبين الحصة السوقية لمكتب المراجعة.

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الثاني كما يلي: "يضعف ضبط سوق المراجعة من خلال التدوير الإلزامي لمراقب الحسابات مع كون مكتب المراجعة من مكاتب Big4 - كمتغير معدل - العلاقة الإيجابية بين تقييم مراقب الحسابات لمعقولية أو عدم معقولية فرضيات الإدارة لاستمرارية المنشأة عند إعداد القوائم المالية وبين الحصة السوقية لمكتب المراجعة".

الحالة الثالثة: كون مكتب المراجعة Non-Big4 مع ضبط سوق المراجعة وفي نفس الوقت المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية: فرقّت دراسة Choi & Others, (2010) بين حجم مكتب المراجعة على المستوى المحلي، والحجم على مستوى دولي، وأوضحت أن مكاتب المراجعة من غير Big4 قد تكون مشاركة أو غير مشاركة لمكتب أو مكاتب مراجعة دولية.

ومن حيث أثر تلك الحالة على علاقة إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لمعقولية فرضيات الاستمرارية كمتغير مستقل بالحصة السوقية لمكتب المراجعة كمتغير تابع يقسمها الباحث إلى ثلاث جوانب: الجانب الأول يتعلق بالمشاركة مع مكتب مراجعة دولي، ويشير الباحث إلى أهمية المشاركة مع مكتب مراجعة دولي، حيث تتطلب المكاتب الدولية توافر شروط ومقومات معينة مثل الالتزام ببرامج رقابة الجودة من شأنها تحسين خدمات المراجعة المقدمة، وتحسين سمعة مكتب المراجعة بما يترتب عليه زيادة الحصة السوقية لمكتب المراجعة، بمعنى تقوية العلاقة الإيجابية بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية"

أما الجانب الثاني فيتعلق بضبط سوق المراجعة من جانب المنظمات المهنية والقانونية القائمة على مهنة المراجعة وذلك من خلال آليات معينة مثل التدوير الإلزامي لمراقبي الحسابات، ويترتب على الجانب الثاني اتجاه الحصة السوقية للمكاتب صغيرة ومتوسطة الحجم إلى الزيادة مع اتجاه الحصة السوقية لمكاتب Big4 نحو الانخفاض غير الملحوظ، بمعنى إضعاف العلاقة الإيجابية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، في حين يتعلق الجانب الثالث بكون مكتب المراجعة من Non-Big4، ويشير الباحث إلى أن ذلك يترتب عليه اتجاه الحصة السوقية للمكتب نحو الانخفاض، بمعنى إضعاف العلاقة الإيجابية بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

ومن تحليل النقطة السابقة يمكن القول أن الأثر النهائي لكون مكتب المراجعة Non-Big4، مع المشاركة مع مكتب أو أكثر من مكاتب المراجعة الدولية، مع ضبط سوق المراجعة، قد يتمثل في تقوية أو إضعاف العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع وفقاً لصافي آثار المتغيرات الفرعية الثلاث (كون مكتب المراجعة Non-Big4 - المشاركة مع مكتب أو أكثر من مكاتب المراجعة الدولية - ضبط سوق المراجعة).

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الثالث كما يلي: "قد يتمثل الأثر النهائي لكون مكتب المراجعة Non-Big4، مع المشاركة مع مكتب أو أكثر من مكاتب المراجعة الدولية، مع ضبط سوق المراجعة في تقوية أو إضعاف العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع وفقاً لصافي آثار المتغيرات الفرعية الثلاث وهي كون مكتب المراجعة Non-Big4 - المشاركة مع مكتب أو أكثر من مكاتب المراجعة الدولية - ضبط سوق المراجعة".

الحالة الرابعة: كون مكتب المراجعة كبير الحجم من غير مكاتب Big4 دون ضبط سوق المراجعة ودون المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية: من حيث أثر تلك الحالة على علاقة إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لمعقولية فرضيات الاستمرارية كمتغير مستقل بالحصّة السوقية لمكتب المراجعة كمتغير تابع يقسمها الباحث إلى ثلاث جوانب: الجانب الأول يتعلق بعدم المشاركة مع مكتب مراجعة دولي، ويشير الباحث في هذا الشأن إلى عدم الاستفادة من المشاركة مع مكتب مراجعة دولي في تحسين خدمات المراجعة المقدمة، وتحسين سمعة مكتب المراجعة بما يترتب عليه بقاء الحصّة السوقية لمكتب المراجعة دون زيادة إن لم تتخفّض، بمعنى إضعاف العلاقة الإيجابية بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

أما الجانب الثاني فيتعلق بعدم ضبط سوق المراجعة من جانب المنظمات المهنية والقانونية القائمة على مهنة المراجعة، ويترتب على ذلك اتجاه الحصّة السوقية للمكاتب صغيرة ومتوسطة الحجم إلى الانخفاض مع اتجاه الحصّة السوقية لمكاتب Big4 نحو الزيادة، بمعنى تقوية العلاقة الإيجابية بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

أما الجانب الثالث فيتعلق كون مكتب المراجعة من Non-Big4، ويشير الباحث إلى أن ذلك يترتب عليه اتجاه الحصّة السوقية للمكتب نحو الانخفاض، بمعنى إضعاف العلاقة الإيجابية بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

ومن تحليل النقطة السابقة يمكن القول أن الأثر النهائي لكون مكتب المراجعة Non-Big4، دون المشاركة مع مكتب أو أكثر من مكاتب المراجعة الدولية، مع عدم ضبط سوق المراجعة، قد يتمثل في تقوية أو إضعاف العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع وفقاً لصافي آثار المتغيرات الفرعية الثلاث (كون مكتب المراجعة Non-Big4 - المشاركة مع مكتب أو أكثر من مكاتب المراجعة الدولية - ضبط سوق المراجعة)، ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الرابع كما يلي: "قد

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية"

يتمثل الأثر النهائي لكون مكتب المراجعة Non-Big4، دون المشاركة مع مكتب أو أكثر من مكاتب المراجعة الدولية، مع عدم ضبط سوق المراجعة في تقوية أو إضعاف العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع وفقاً لمجموع آثار المتغيرات الفرعية الثلاث وهي كون مكتب المراجعة Non-Big4 - المشاركة مع مكتب أو أكثر من مكاتب المراجعة الدولية - ضبط سوق المراجعة".

الحالة الخامسة: كون مكتب المراجعة متوسط الحجم أو صغير الحجم مع ضبط سوق المراجعة مع المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية: من حيث أثر تلك الحالة على علاقة إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لمعقولية فرضيات الاستمرارية كمتغير مستقل بالحصة السوقية لمكتب المراجعة كمتغير تابع يقسمها الباحث إلى ثلاث جوانب: الجانب الأول يتعلق بالمشاركة مع مكتب مراجعة دولي بما يترتب عليه بقاء الحصة السوقية لمكتب المراجعة دون زيادة إن لم تنخفض، بمعنى إضعاف العلاقة الإيجابية بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

أما الجانب الثاني فيتعلق بضبط سوق المراجعة من جانب المنظمات المهنية والقانونية القائمة على مهنة المراجعة، ويترتب على ذلك إضعاف العلاقة الإيجابية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، أما الجانب الثالث فيتعلق كون مكتب المراجعة من Non-Big4، بما يترتب عليه إضعاف العلاقة الإيجابية بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

ومن تحليل النقطة السابقة يمكن القول أن الأثر النهائي لكون مكتب المراجعة Non-Big4، مع المشاركة مع مكتب أو أكثر من مكاتب المراجعة الدولية، وضبط سوق المراجعة يتمثل في إضعاف العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الخامس كما يلي: "قد يتمثل الأثر النهائي لكون مكتب المراجعة Non-Big4، مع المشاركة مع مكتب أو أكثر من مكاتب المراجعة الدولية، وضبط سوق المراجعة في إضعاف العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع".

الحالة السادسة: كون مكتب المراجعة متوسط الحجم أو صغير الحجم مع عدم ضبط سوق المراجعة والمشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية: من حيث أثر تلك الحالة على علاقة إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لمعقولية فرضيات الاستمرارية كمتغير مستقل بالحصصة السوقية لمكتب المراجعة كمتغير تابع يقسمها الباحث إلى ثلاث جوانب: الجانب الأول يتعلق بالمشاركة مع مكتب مراجعة دولي بما يترتب عليه إضعاف العلاقة الإيجابية بين المتغير المستقل والمتغير التابع. أما الجانب الثاني فيتعلق بعدم ضبط سوق المراجعة، ويترتب على ذلك تقوية العلاقة الإيجابية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، أما الجانب الثالث فيتعلق كون مكتب المراجعة من Non-Big4 بما يترتب عليه إضعاف العلاقة الإيجابية بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

ومن تحليل النقطة السابقة يمكن القول أن الأثر النهائي لكون مكتب المراجعة Non-Big4، مع المشاركة مع مكتب أو أكثر من مكاتب المراجعة الدولية، مع عدم ضبط سوق المراجعة، قد يتمثل في تقوية أو إضعاف العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع وفقاً لصافي آثار المتغيرات الفرعية الثلاث (كون مكتب المراجعة Non-Big4 - المشاركة مع مكتب أو أكثر من مكاتب المراجعة الدولية - عدم ضبط سوق المراجعة)، ويتم اشتقاق الفرض الفرعي السادس كما يلي: "قد يتمثل الأثر النهائي لكون مكتب المراجعة Non-Big4، مع المشاركة مع مكتب أو أكثر من مكاتب المراجعة الدولية، مع عدم ضبط سوق المراجعة في تقوية

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيمة بالهيئة العامة للرقابة المالية"

أو إضعاف العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع وفقاً لمجموع آثار المتغيرات الفرعية الثلاث وهي كون مكتب المراجعة Non-Big4 -المشاركة مع مكتب أو أكثر من مكاتب المراجعة الدولية -ضبط سوق المراجعة".

الحالة السابعة: كون مكتب المراجعة متوسط الحجم أو صغير الحجم مع ضبط سوق المراجعة دون المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية: من حيث أثر تلك الحالة على علاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع يقسمها الباحث إلى ثلاث جوانب: الجانب الأول يتعلق بعدم المشاركة مع مكتب مراجعة دولي بما يترتب عليه بقاء الحصة السوقية لمكتب المراجعة دون زيادة إن لم تنخفض، بمعنى إضعاف العلاقة الإيجابية بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

أما الجانب الثاني فيتعلق بضبط سوق المراجعة من جانب المنظمات المهنية والقانونية القائمة على مهنة المراجعة، ويترتب على ذلك تقوية العلاقة الإيجابية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، أما الجانب الثالث فيتعلق كون مكتب المراجعة من Non-Big4، بما يترتب عليه اتجاه الحصة السوقية للمكتب نحو الانخفاض، بمعنى إضعاف العلاقة الإيجابية بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

ومن تحليل النقطة السابقة يمكن القول أن الأثر النهائي لكون مكتب المراجعة Non-Big4، وعدم المشاركة مع مكتب أو أكثر من مكاتب المراجعة الدولية، مع ضبط سوق المراجعة، قد يتمثل في تقوية أو إضعاف العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع وفقاً لصافي آثار المتغيرات الفرعية الثلاث (كون مكتب المراجعة Non-Big4 -عدم المشاركة مع مكتب أو أكثر من مكاتب المراجعة الدولية -مع ضبط سوق المراجعة)، ويتم اشتقاق الفرض الفرعي السابع

كما يلي: "قد يتمثل الأثر النهائي لكون مكتب المراجعة Non-Big4، وعدم المشاركة مع مكتب أو أكثر من مكاتب المراجعة الدولية، مع ضبط سوق المراجعة في تقوية أو إضعاف العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع وفقاً لمجموع آثار المتغيرات الفرعية الثلاث وهي كون مكتب المراجعة Non-Big4 -عدم المشاركة مع مكتب أو أكثر من مكاتب المراجعة الدولية -ضبط سوق المراجعة".

الحالة الثامنة: كون مكتب المراجعة متوسط الحجم أو صغير الحجم مع عدم ضبط سوق المراجعة دون المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية: من حيث أثر تلك الحالة على علاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع يقسمها الباحث إلى ثلاث جوانب: الجانب الأول يتعلق بعدم المشاركة مع مكتب مراجعة دولي بما يترتب عليه بقاء الحصة السوقية لمكتب المراجعة دون زيادة إن لم تتخفص، بمعنى إضعاف العلاقة الإيجابية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، أما الجانب الثاني فيتعلق بعدم ضبط سوق المراجعة من جانب المنظمات المهنية والقانونية القائمة على مهنة المراجعة، ويترتب على ذلك إضعاف العلاقة الإيجابية بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

أما الجانب الثالث فيتعلق كون مكتب المراجعة من Non-Big4، ويشير الباحث إلى أن ذلك يترتب عليه اتجاه الحصة السوقية للمكتب نحو الانخفاض، بمعنى إضعاف العلاقة الإيجابية بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

ومن تحليل النقطة السابقة يمكن القول أن الأثر النهائي لكون مكتب المراجعة Non-Big4، وعدم المشاركة مع مكتب أو أكثر من مكاتب المراجعة الدولية، مع عدم ضبط سوق المراجعة يتمثل في إضعاف العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الثامن كما يلي: "قد يتمثل الأثر النهائي لكون مكتب المراجعة Non-Big4، وعدم المشاركة مع مكتب أو

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية"

أكثر من مكاتب المراجعة الدولية، مع عدم ضبط سوق المراجعة في إضعاف العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع ".
ويمكن تلخيص التحليلات السابقة فيما يتعلق الفرض الثاني للدراسة وما يرتبط بتحقيقه من متغيرات فرعية في الجدول رقم (2) .

جدول (2): تحليلات الفرض الثاني للدراسة وما يرتبط بتحقيقه من متغيرات فرعية. المصدر : من أعداد الباحث .

منطوق الفرض	المتغيرات الفرعية المرتبطة بالفرض	الأثر على تحقق الفرض
يؤثر حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل معنوياً على علاقة إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لمعقولية افتراضات الإدارة لاستمرارية المنشأة	كون مكتب المراجعة من مكاتب Big4 مع ضبط سوق المراجعة من خلال التدوير اللازمي.	تقوية العلاقة الإيجابية بين المتغير التابع والمتغير المستقل.
معدل	كون مكتب المراجعة من مكاتب Big4 دون ضبط سوق المراجعة.	إضعاف العلاقة الإيجابية بين المتغير التابع والمتغير المستقل.
مراقب الحسابات عن تقييمه لمعقولية	كون مكتب المراجعة كبير الحجم من غير مكاتب Big4 مع ضبط سوق المراجعة وفي نفس الوقت المشاركة مع أو مكاتب مراجعة دولية.	تقوية أو إضعاف العلاقة الإيجابية بين المتغير التابع والمتغير المستقل.
افتراضات الإدارة لاستمرارية المنشأة	كون مكتب المراجعة كبير الحجم من غير مكاتب Big4 مع ضبط سوق المراجعة دون المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية.	تقوية أو إضعاف العلاقة الإيجابية بين المتغير التابع والمتغير المستقل.

بالحصة السوقية لمكتب المراجعة.	كون مكتب المراجعة متوسط أو صغير الحجم مع ضبط سوق المراجعة مع المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية.	إضعاف لعلاقة الإيجابية بين المتغير التابع والمتغير المستقل.
	كون مكتب المراجعة متوسط أو صغير الحجم دون ضبط سوق المراجعة مع المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية.	تقوية أو إضعاف العلاقة الإيجابية بين المتغير التابع والمستقل.
	كون مكتب المراجعة متوسط أو صغير الحجم مع ضبط سوق المراجعة دون المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية.	تقوية أو إضعاف العلاقة الإيجابية بين المتغير التابع والمستقل.
	كون مكتب المراجعة متوسط أو صغير الحجم دون ضبط سوق المراجعة دون المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية.	إضعاف العلاقة الإيجابية بين المتغير التابع والمستقل.

3/8: منهجية البحث:

لتحقيق هدف البحث ووفقاً لما تم طرحه من تساؤلات ضمن مشكلة البحث يستخدم الباحث منهجية تعتمد على محورين: أولهما يقوم على استخدام المنهج الاستنباطي عن طريق استقراء الدراسات السابقة في مجال موضوع البحث وذلك من أجل بناء الإطار النظري للبحث والتوصل إلى نموذج الانحدار المتعدد لاختبار العلاقة التي يعكسها كل فرض من فرضي البحث، وثانيهما يقوم على استخدام المنهج الاستقرائي في تجميع البيانات اللازمة لاختبار فروض البحث من عينة تضم مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى، وعدد 40 مكتب من مكاتب المراجعة كبيرة الحجم ولكن ليست من Big4، وعدد 40 مكتب من مكاتب المراجعة متوسطة

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية"

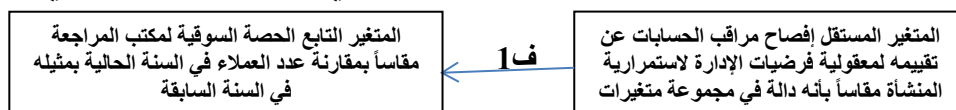
الحجم، وعدد 40 مكتب من مكاتب المراجعة صغيرة الحجم؛ وبالتالي فإن إجمالي عدد مفردات العينة يبلغ 124 مكتب مراجعة، وذلك بواقع ست مشاهدات لكل تقرير خلال الفترة من 2018 حتى 2023 بإجمالي عدد المشاهدات 744 مشاهدة (شركة - سنة)، وذلك لاختبار التحقق الاحصائي لفروض البحث، وتحديد علاقات الارتباط بين متغيراته.

1/3/8: أدوات وإجراءات الدراسة التطبيقية: لاختبار فروض البحث حصل الباحث على البيانات الثانوية اللازمة لإجراء الدراسة التطبيقية من تقارير المراجعة للمكاتب المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية قياساً على دراسة كشك وآخرون، (2023)، وذلك على الموقع الإلكتروني على شبكة الإنترنت موقع مباشر <http://www.mubasher.info>، وموقع أرقام <http://www.arhaam.info> واعتمد الباحث في منهجية الدراسة التطبيقية على تحليل تقارير المراجعة وذلك لعينة حكمية من مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية تضم مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى، وعدد 40 مكتب من مكاتب المراجعة كبيرة الحجم ولكن ليست من Big4، وعدد 40 مكتب من مكاتب المراجعة متوسطة الحجم، وعدد 40 مكتب من مكاتب المراجعة صغيرة الحجم؛ وبالتالي فإن إجمالي عدد مفردات العينة يبلغ 124 مكتب مراجعة، وذلك بواقع ست مشاهدات لكل تقرير خلال الفترة من 2018 حتى 2023 بإجمالي عدد المشاهدات 744 مشاهدة (تقرير - سنة)، وذلك لاختبار التحقق الاحصائي لفروض البحث، وتحديد علاقات الارتباط بين متغيراته، وذلك قياساً على دراسة كل من (Badawy & Zaki, 2023; Teran & Chen & Others, 2013; Rahayu & Others, 2023; Teran, 2023)، كما قام الباحث بتوصيف وقياس متغيرات الدراسة كأحد الإجراءات لاحقاً، واستخدم

منهج تحليل محتوى تقارير المراجعة المرفقة بها لمفردات عينة الدراسة لحساب قيم متغيرات الدراسة.

وتم تجهيز البيانات المطلوبة وحساب المتغير التابع وهو الحصة السوقية لمكتب المراجعة وأيضاً المتغير المستقل وهو إفصاح مراقب الحسابات في تقرير المراجعة عن تقييمه لمعقولية فرضيات الإدارة لاستمرارية المنشأة، كما اعتمد الباحث على تقارير المراجعة في حساب المعادلات التي تتعلق بالمتغيرات الرقابية تمهيداً لإجراء التحليل الإضافي لها.

2/3/8: نموذج البحث: يتضح من تتبع علاقة متغيرات البحث أن هناك متغير مستقل هو إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لمعقولية فرضيات الإدارة للاستمرارية المنشأة يؤثر على الحصة السوقية لمكتب المراجعة كمتغير تابع وذلك لمكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية بما يعكس مدلول الفرض الأول، ويعبر نموذج البحث الذي يعكس تلك العلاقة في الشكل رقم (1) كما يلي:

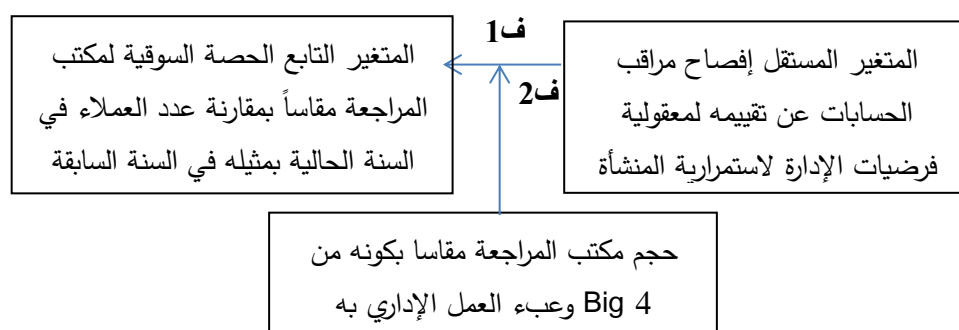


شكل (1) نموذج البحث في ظل التحليل الأساسي. المصدر: من إعداد الباحث.

وبغرض إضافة المزيد من الوضوح حول علاقة المتغير المستقل للبحث بالمتغير التابع تم إجراء تحليلات إضافية أخرى تستهدف الإجابة على عدة تساؤلات تتعلق بكل من أثر المتغير المعدل وهو حجم مكتب المراجعة على علاقة المستقل بالتابع، وأثر إضافة متغيرات رقابية على علاقة المستقل بالتابع، وأثر تغيير طرق قياس المتغير المستقل (القياس الأساسي والقياس البديل) على علاقة المستقل بالتابع، وأثر اختبار تبديل العلاقة بين المتغيرين المستقل والتابع على العلاقة الأساسية بينهما.

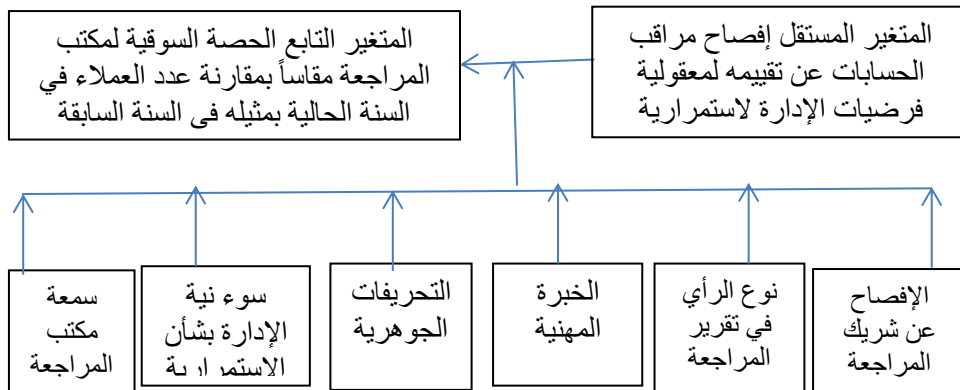
تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية"

فبالنسبة للتساؤل الذي يتعلق بتحليل أثر المتغير المعدل وهو حجم مكتب المراجعة على علاقة المستقل بالتابع - بما يعكس مدلول الفرض الثاني- يكون هل يؤثر حجم مكتب المراجعة معنوياً على العلاقة الطردية بين إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة والحصة السوقية لمكتب المراجعة ليصبح النموذج الثاني للبحث كما في الشكل (2) التالي:



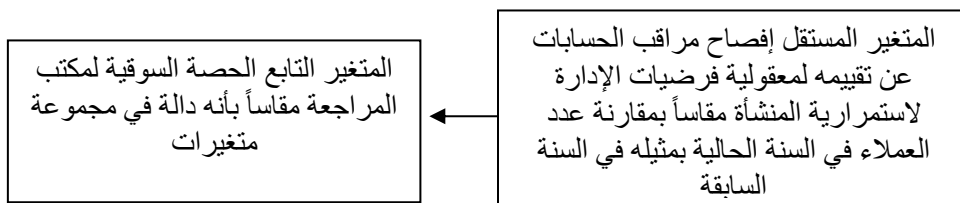
شكل (2) النموذج الثاني للبحث في ظل التحليل الإضافي بأثر المتغير المعدل المصدر: من إعداد الباحث.

وبالنسبة للتساؤل الذي يتعلق بتحليل أثر إضافة متغيرات رقابية على علاقة المستقل بالتابع يكون: هل يؤثر إضافة متغيرات رقابية معنوياً على العلاقة الطردية بين إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة والحصة السوقية لمكتب المراجعة، وبإدخال تلك المتغيرات الرقابية يصبح النموذج الثالث للبحث كما في الشكل (3) التالي:



شكل (3) النموذج الثالث للبحث في ظل التحليل الإضافي بأثر المتغيرات الرقابية. المصدر: من إعداد الباحث.

وبالنسبة للتساؤل الذي يتعلق بتحليل أثر تغيير طرق قياس المتغير المستقل (القياس الأساسي والقياس البديل) على علاقة المستقل بالتابع هل يؤثر تغيير طرق قياس المتغير المستقل معنوياً على العلاقة الطردية بين إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لمعقولية تقديرات القيمة العادلة وبين تعدد الاختيارات التمويلية المتاحة، ويصبح النموذج الرابع للبحث كما في الشكل (4) التالي:

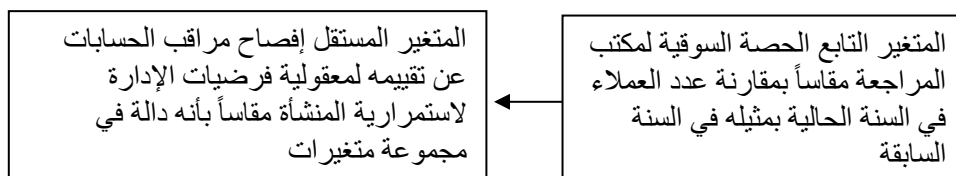


شكل (4) النموذج الرابع للبحث في ظل التحليل الإضافي بأثر تغيير طرق القياس. المصدر: من إعداد الباحث.

وبالنسبة للتساؤل الذي يتعلق بتحليل أثر تبديل العلاقة بين المتغيرين المستقل والتابع على علاقة المستقل بالتابع هل يؤثر تبديل العلاقة بين

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية"

المتغيرين المستقل والتابع معنوياً على العلاقة الطردية بينهما، ويصبح النموذج الخامس للبحث كما في الشكل (5) التالي:



شكل (5) النموذج الخامس للبحث في ظل التحليل الإضافي بأثر تبديل العلاقة بين المتغيرين. المصدر: من إعداد الباحث.

3/3/8: أهداف الدراسة التطبيقية: استهدفت الدراسة التطبيقية اختبار التحقق الاحصائي لفرضي البحث، والوقوف على طبيعة العلاقات بين متغيراته، وتحليل مدى إدراك مفردات العينة لأثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لمعقولية فرضيات الإدارة لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة، وذلك في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل.

4/3/8: مجتمع وعينة الدراسة: يتمثل مجتمع البحث في تقارير مراقبي الحسابات للمكاتب المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية قياساً على دراسة كل من (Hossain & Monroe, 2024; Altawaibeh & Alourd, 2023; Dabor & Others, 2024; Chen & Others, 2013)، والتي قسمت مكاتب المراجعة إلى أربع مجموعات: الأولى تضم مكاتب Big4، والثانية تضم مكاتب المراجعة الكبرى ولكن ليست من Big4، والثالثة تضم مكاتب المراجعة متوسطة الحجم والمعنية بإعداد تقارير الشفافية، والرابعة تضم مكاتب المراجعة صغيرة الحجم، وتضم عينة البحث مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى Big4، وعدد 40 مكتب من مكاتب المراجعة كبيرة الحجم ولكن ليست من Big4، وعدد 40 مكتب من مكاتب المراجعة متوسطة الحجم، وعدد 40 مكتب من مكاتب المراجعة صغيرة الحجم؛ وبالتالي فإن إجمالي

عدد مفردات العينة يبلغ 124 مكتب مراجعة وذلك لاختبار التحقق الاحصائي لفروض البحث، وتحديد علاقات الارتباط بين متغيراته.

5/3/8: قياس متغيرات الدراسة: يوضح الباحث كيفية قياس كل كتغير من متغيرات البحث على النحو التالي:

1-الحصة السوقية لمكتب المراجعة: قامت دراسة Clarina & Fitriany, (2019) بقياس الحصة السوقية بقسمة إجمالي عدد العملاء لمكتب المراجعة في صناعة معينة على إجمالي عدد العملاء في تلك الصناعة، في حين قامت دراسة كل من (Hossain & Monroe, 2024; Dabor & Others, 2024) بقياس تلك الحصة بالجمع بين عدد عملاء مكتب المراجعة، وأتعاب المراجعة، بينما قامت دراسة (Godawska & Kutera, 2021) بقياس تلك الحصة بعدد المراجعات القانونية التي نفذها مكتب المراجعة خلال العام، وفي الدراسة الحالية يتم قياس الأثر على الحصة السوقية من خلال مقارنة عدد عملاء المكتب في السنة الحالية بذلك العدد في السنة السابقة، واستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم 1 عند الزيادة بما يدل على ضبط سوق المراجعة، والرقم صفر حالة عدم الزيادة بما يعني سيطرة مكاتب المراجعة Bhg4 على السوق بما يعرف باحتكار القلة، كما يتم قياس الأثر على أتعاب المراجعة من خلال المقارنة بين إجمالي أتعاب خدمات المراجعة للمكتب في السنة الحالية بمثلتها في السنة السابقة، واستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم 1 عند الزيادة، والرقم صفر بخلاف ذلك.

2-استمرارية المنشأة: استخدمت دراسة الحسن، (2018) ميزانية المنشأة في نهاية كل فترة مالية كمقياس لاستمراريتها، مالم تظهر قرينة أو شك في استمراريتها، وقامت دراسة (Huang & Yu, 2019) بقياس الاستمرارية باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم 1 عند استلام إدارة المنشأة تقرير بالاستمرارية، والرقم صفر بخلاف ذلك، كما أشارت نفس الدراسة إلى أن هناك عوامل أو متغيرات متعددة تؤثر في الاستمرارية

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب
المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة
بالمهنية العامة للرقابة المالية"

مثل الرافعة المالية، والتدفقات النقدية من التشغيل، وخسائر التشغيل المتكررة، وتقيس
الدراسة الحالية استمرارية المنشأة وفقاً لحالات الاستمرارية وذلك كما يلي:
الحالة الأولى: يتم فيها قياس ما يلي:

أ-توصل مراقب الحسابات إلى معقولة فرضيات الإدارة بشأن استمرارية المنشأة
فإنه يتم من خلال حساب نسبة التداول وباستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم 1 إذا
كانت تلك النسبة واحد صحيح أو تزيد عنه، والرقم صفر إذا كانت أقل من واحد.

ب-التحقق من كفاية إفصاح الإدارة عن استمرارية المنشأة بالقوائم المالية باستخدام
متغير وهمي يأخذ الرقم 1 في حالة الإفصاح، والرقم صفر بخلاف ذلك.

ج-الإشارة في تقرير المراجعة إلى أنه ليست هناك مشكلات تتعلق باستمرارية
المنشأة باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم 1 في حالة الإفصاح، والرقم صفر بخلاف ذلك.

الحالة الثانية: يتم فيها يتم قياس توصل مراقب الحسابات إلى عدم معقولة
فرضيات الإدارة بشأن استمرارية المنشأة بالتحقق من بعض المؤشرات التشغيلية مثل
فقدان سوق رئيسي أو امتياز أو مورد رئيسي، وفقدان مديرين مهمين دون إيجاد من
يحل محلهم، ووجود صعوبات ترتبط بالقوى العاملة أو نقص في المستلزمات
الهامة، ويتم استخدام متغير وهمي يأخذ الرقم واحد عند وجود أي من تلك
المؤشرات، والرقم 2 في حالة وجود مؤشرين وهكذا، بينما يأخذ الرقم صفر حالة عدم
وجود أي مؤشر منها، كما يتم قياس الأثر على الحصة السوقية من خلال مقارنة
عدد عملاء المكتب في السنة الحالية بذلك العدد في السنة السابقة، واستخدام متغير
وهمني يأخذ الرقم 1 عند الزيادة بما يدل على ضبط سوق المراجعة، والرقم صفر
حالة عدم الزيادة بما يعني سيطرة مكاتب المراجعة Bhg4 على السوق بما يعرف
باحتمار القلة، كما يتم قياس تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل بقسمة

إجمالي عدد العملاء في قطاع معين وتتم مراجعة حساباتهم في قطاع معين على إجمالي عدد العملاء في القطاع.

الحالة الثالثة: يتم قياس أثر الظروف والحالات التي ظهرت في تاريخ لاحق للميزانية وتتعلق بوجود مشكلات في استمرارية المنشأة محل المراجعة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة من خلال مقارنة عدد العملاء في السنة الحالية بمثيله في السنة السابقة.

الحالة الرابعة: يتم فيها قياس الخبرة المهنية باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم صفر إذا كانت مدة مزاولة مكتب المراجعة للمهنة أقل من 5 سنوات، والرقم 1 إذا كانت تلك المدة من 5-15 سنة، والرقم 2 إذا كانت من 15-25 سنة، والرقم 3 إذا زادت عن 25 سنة.

الحالة الخامسة: يتم فيها قياس أثر سمعة مكتب المراجعة، حيث قامت دراسة Muslim & Others, (2022) بقياس ذلك المتغير باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم 1 إذا كان المكتب من Big 4 والرقم صفر بخلاف ذلك، بينما استخدمت دراسة Tonekaboni & Others, (2022) متغيراً وهمياً يأخذ الرقم 1 إذا كان عب العمل بالمتب كما هو مسجل بالبورصة 20 موظف والرقم صفر إذا كان عب العمل أقل من ذلك، وتستخدم الدراسة الحالية مقياس مشترك بين الدراستين يعبر عن متوسط مجموع كون المكتب من Big4 وعبء العمل بالمكتب.

الحالة السادسة : يتم فيها قياس أثر نوع الرأي باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم 3 في حالة الرأي السلبي ، يليه الرأي المتحفظ أو الرأي غير المعدل مع ملاحظات تفسيرية والذي يأخذ الرقم 2، بينما يأخذ هذا المتغير الرقم 1 في حالة الرأي غير المعدل. الحالة السابعة: يتم فيها قياس أثر التحريفات الجوهرية، حيث يشير الباحث إلى أن التحريف الجوهرى قد يحدث في القياس، وقد يحدث في التوصيل، فبالنسبة للتحريف الجوهرى في القياس تقيسه الدراسة الحالية باستخدام متغير وهمي يأخذ

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية"

الرقم 1 عند الثبات في أي من طريقة حساب إهلاك الأصل الثابت أو طريقة تقييم المخزون، ويأخذ الرقم 2 في حالة ثبات الإثنين معاً، في حين يأخذ الرقم صفر في حالة عدم ثبات أي منهما.

الحالة الثامنة: يتم فيها قياس وجود نية للإدارة نحو تصفية المنشأة مع تقييم أصول والتزامات المنشأة بافتراض أن المنشأة مستمرة وذلك من خلال متوسط نسبة التداول خلال الثلاث سنوات الأخيرة، حيث أنه -كما أشارت دراسة (Sharma, 2024) إلى أنه إذا كانت نسبة التداول أقل من الواحد الصحيح فإن ذلك يدل على وجود مشاكل في السيولة، وباستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم 1 إذا كان المتوسط سالباً كدليل على وجود شك في استمرارية المنشأة، في حين افترضت الإدارة الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية، بينما يأخذ الرقم صفر إذا كان المتوسط موجباً.

3- حجم مكتب المراجعة: أوضحت دراسة (Choi, 2010) أنه يتم قياس حجم مكتب المراجعة من خلال الجمع بين كل من عدد عملاء المكتب، وإجمالي أتعاب المراجعة، وعبرت دراسة (Chen & Others, 2013) عن حجم مكتب المراجعة باللوغاريتم الطبيعي لإجمالي إيرادات المكتب خلال العام، وذلك في ضوء المستوى التعليمي لمراقب الحسابات، وخبرة العمل الميداني، والجدارة المهنية والتي تقاس بعدد شركاء المراجعة، واستخدمت متغيراً وهمياً يأخذ الرقم 1 إذا كان المكتب شركة مراجعة وطنية، والرقم صفر بخلاف ذلك، وقامت دراسة كل من (أبو خزنة، 2018؛ ذكي، 2022؛ Musah & Others, 2018; Afify, 2009) بقياس حجم مكتب المراجعة باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم 1 في إذا كان من مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى والرقم صفر بخلاف ذلك.

كما تم قياس ذلك الحجم في ظل دراسة (Pinq, 2024) بالجمع بين عدد عملاء المكتب وإجمالي الأصول لدى العميل، وتقيس الدراسة الحالية أثر حجم

مكتب المراجعة بإعطاء حجم نسبي لكل عنصر على أساس أنه إذا كان مكتب مراجعة كبير الحجم ومشارك لأحد مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى يتم إعطاء حجم نسبي له 4، أما إذا كان مكتب مراجعة كبير الحجم غير مشارك لأحد مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى يتم إعطاء حجم نسبي له 3، وإذا كان مكتب مراجعة متوسط الحجم يتم إعطاء حجم نسبي له 2، وإذا كان مكتب مراجعة صغير الحجم يتم إعطاء حجم نسبي له واحد.

4-المشاركة مع مكتب مراجعة دولي: يتم قياس تلك المشاركة باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم 1 عند المشاركة، والرقم صفر بخلاف ذلك، ويفترض الباحث أن مكاتب Big4 تكون مشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية.

6/3/8: أدوات التحليل الإحصائي المستخدمة: استخدم الباحث الأدوات التالية للتحليل الإحصائي قياساً على دراسة كل من (Badawy & Zaki, 2023; Muslim & Others, 2022; Ismail, 2020)

1-الاحصاءات الوصفية لمتغيرات البحث سواء كانت متغير مستقل، أو متغير تابع، أو متغير معدل، أو متغير رقابي وذلك لتحديد الخصائص الرئيسية لتلك المتغيرات.

2- معامل ارتباط بيرسون بين متغيرات البحث لتحديد درجة الارتباط بين تلك المتغيرات.

3- نموذج الانحدار الخطي البسيط وتحويله لنموذج الانحدار الخطي المتعدد وذلك لاختبار التحقق الإحصائي لفروض البحث وتم تشغيل النموذج ببرنامج SPSS .

7/3/8: نتائج الدراسة التطبيقية: يعرض الباحث نتائج الدراسة التطبيقية متمثلة في الاحصاءات الوصفية للدراسة، ومعامل ارتباط بيرسون بين متغيرات البحث، ونتائج اختبار فرضي البحث وذلك على النحو التالي:

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية"

1/7/3/8: الاحصاءات الوصفية لمتغيرات البحث: يوضح الجدول رقم (3) الاحصاء الوصفي (الحد الأدنى-الحد الأعلى-المتوسط الحسابي-الوسيط-الانحراف المعياري) لمتغيرات فرضي البحث المتصلة (المستقل-المعدل-التابع-الرقابية).
جدول (3) : توصيف عينة البحث والمقاييس الاحصائية المستخدمة للمتغيرات المتصلة.
المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الاحصائي.

الحد الأدنى	الحد الأعلى	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري للمتوسط	المتوسط الحسابي	المتغيرات
متغيرات الفرض الأول: افصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لمعقولية تقديرات القيمة العادلة.					
23,001	31,111	4,336	0,223	15,77	توصل مراقب الحسابات إلى معقولية فرضيات الإدارة بشأن استمرارية المنشأة.
0,555	1,396	4,255	0,0989	5,111	توصل مراقب الحسابات إلى عدم معقولية فرضيات الإدارة بشأن استمرارية المنشأة.
11,742	15,763	2,479	0,147	7,841	توصل مراقب الحسابات إلى معقولية فرضيات الإدارة بشأن استمرارية المنشأة مع ظهور أحداث لاحقة تثير الشك في استمرارية المنشأة.

29,982	47,880	4,855	0,311	11,47	إدخال أثر الخبرة المهنية لمراقب الحسابات كمتغير رقابي على علاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع.
0,0700	0,1658 0	0,8529	0,0664	0,948	إدخال أثر فترة الارتباط بعميل المراجعة كمتغير رقابي على علاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع.
0,496	0,897	1,095	0,535	2,656	إدخال أثر نوع الرأي في تقرير المراجعة كمتغير رقابي على علاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع.
6,276	19,119	0,466	0,682	2,093	إدخال أثر وجود تحريفات جوهرية كمتغير رقابي على علاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع.
	متغيرات الفرض الثاني.				
0,0455	0,368	0,6669	0,0684	0,953 0	كون مكتب المراجعة من مكاتب Big4 مع ضبط سوق المراجعة من خلال التدوير الالزامي وفي نفس المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية.
14,444	22,196	3,111	0,179	14,96 3	كون مكتب المراجعة من مكاتب Big4 دون ضبط سوق المراجعة وفي نفس الوقت المشاركة مع مكتب

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب
المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة
بالهيئة العامة للرقابة المالية"

					أو مكاتب مراجعة دولية.
3,110	9,333	0,392	0,357	1,830	كون مكتب المراجعة كبير من غير مكاتب Big4 مع ضبط سوق المراجعة وفي نفس الوقت المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية.
0,585	1,759	2,668	0,555	1,682	كون مكتب المراجعة كبير الحجم من غير مكاتب Big4 دون ضبط سوق المراجعة دون المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية.
0,679	1,880	3,000	0,621	1,770	كون مكتب المراجعة متوسط أو صغير الحجم مع ضبط سوق المراجعة مع المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية.
0,878	1,960	4,321	0,715	1,852	كون مكتب المراجعة متوسط أو صغير الحجم دون ضبط سوق المراجعة مع المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية.
0,983	2,245	1,777	0,801	1,911	كون مكتب المراجعة متوسط أو صغير الحجم

					مع ضبط سوق المراجعة دون المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية.
1,444	2,872	1,123	0,985	2,691	كون مكتب المراجعة متوسط أو صغير الحجم دون ضبط سوق المراجعة ودون المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية.

ويشير الجدول رقم (3) إلى أنه يتم ترتيب المؤشرات التي تتعلق بالفرض الأول من حيث الأهمية النسبية (الأقل في معامل الاختلاف) في تأثير إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لمعقولية فرضيات الاستمرارية على الحصة السوقية لمكتب المراجعة كما يلي:

1- يأتي متغير إدخال أثر وجود تحريفات جوهرية كمتغير رقابي على علاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع في الأهمية النسبية الأولى من حيث الأثر على تلك العلاقة، يليه أثر متغير وجود نية لدى الإدارة نحو تصفية المنشأة وإيقاف عملياتها التشغيلية مع إعداد القوائم المالية بافتراض أن المنشأة مستمرة كمتغير رقابي على علاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع، ومن ثم يوصي الباحث بضرورة أن يربط مراقب الحسابات بين وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية ونية الإدارة وتوجهها نحو تصفية المنشأة على الرغم من إعدادها القوائم المالية بافتراض استمرارية المنشأة وذلك كمبررات له عند وجود قضايا مرفوعة ضد المكتب من قبل مستخدمي تقرير المراجعة والقوائم المالية.

ويمكن تحقيق تلك التوصية عملياً من خلال الحصول على إقرارات من الإدارة ومسؤولي الحوكمة بشأن استمرارية المنشأة، والتحقق من وجود بعض المؤشرات التي تثير الشك في الاستمرارية سواء كانت مالية أو غير مالية، أما أداة

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب
المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة
باليهئية العامة للرقابة المالية"

التنفيذ فتتمثل في إقرارات الإدارة ومسؤولي الحوكمة بالمنشأة محل المراجعة، وإجراءات الفحص التحليلي لتحليل مؤشرات الشك في استمرارية المنشأة، مع مراعاة أن التنفيذ يتم من خلال مراقب الحسابات ومساعديه، وفي حالة وجود مشاكل عند تنفيذ تلك التوصية فإنه يقترح تشكيل لجنة ذات كفاءة من المراجعين المساعدين وتكليفها بفحص مؤشرات الشك في الاستمرارية والتقرير عن نتيجة التنفيذ قبل إصدار تقرير المراجعة.

2- يأتي متغير إدخال أثر نوع الرأي في تقرير المراجعة كمتغير رقابي على علاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع في الأهمية النسبية التالية ، يليه المتغير الخاص بتوصل مراقب الحسابات إلى معقولة فرضيات الإدارة بشأن استمرارية المنشأة مع ظهور أحداث لاحقة تثير الشك في استمرارية المنشأة، ومن ثم يوصي الباحث بضرورة أن يربط مراقب الحسابات بين نوع الرأي في تقرير المراجعة بشأن استمرارية المنشأة وبين الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية والتي تثير الشك في مقدرة المنشأة على الاستمرار.

ويمكن تحقيق تلك التوصية عملياً من خلال توصية أو الزام شريك المراجعة المرتبط بتحقيق تلك الأحداث والظروف قبل التصريح بإصدار تقرير المراجعة، والحصول منه على إقرارات تتعلق بقيامه بذلك التحقيق، أما أداة التنفيذ فتتمثل في الإقرارات والمكاتبات بين المراقب الرئيسي وشريك المراجعة المرتبط، مع مراعاة أن التنفيذ يتم بواسطة مراقب الحسابات الرئيسي وشريك المراجعة المرتبط، وفي حالة وجود مشاكل عند تنفيذ تلك التوصية فإنه يقترح تمسك المراقب الرئيسي بالحصول على تلك الإقرارات، مع توصية لجنة المراجعة بالاشراف على التنفيذ.

3- يأتي المتغير الخاص بإدخال أثر الخبرة المهنية لمراقب الحسابات كمتغير رقابي على علاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع في الأهمية النسبية التالية، يليه المتغير

الخاص بإدخال أثر فترة الارتباط بعمل المراجعة في تقرير المراجعة كمتغير رقابي على علاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع ومن ثم يخلص الباحث إلى أن هناك علاقة متوازنة بين الخبرة المهنية لمراقب الحسابات وفترة ارتباطه بعمل المراجعة، حيث أنه كلما زادت تلك الخبرة يزيد احتمال استمرار فترة ارتباطه بعمل المراجعة، مع مراعاة أن تلك العلاقة تؤثر على علاقة إفصاح مراقب الحسابات بتقييمه لفرضيات استمرارية المنشأة بالحصصة السوقية لمكتب المراجعة.

وبتحليل المدى (الحد الأعلى-الحد الأدنى) للمتغيرات بالجدول رقم (3) يمكن الإشارة إلى النقاط التالية:

1-يتمثل أعلى مدى عند المتغير الخاص بإدخال أثر الخبرة المهنية لمراقب الحسابات كمتغير رقابي على علاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع حيث بلغ 17,898 (29,989-47,88)، ويعكس ذلك زيادة أهمية ذلك المتغير في عينة الدراسة كمتغير رقابي، وفي نفس الاتجاه المدى الأقل منه مباشرة عند المتغير الخاص بوجود نية لدى الإدارة نحو تصفية المنشأة وإيقاف عملياتها التشغيلية مع إعداد القوائم المالية بافتراض أن المنشأة مستمرة حيث بلغ 13,001 بما يعكس الأهمية الثانية لهذا المتغير في عينة الدراسة كمتغير رقابي، حيث يعكس هذا المتغير الفرعي جزء من علاقة المتغير المستقل بالمتغير المستقل.

2-يتمثل المدى التالي في المدى الخاص بإدخال أثر وجود تحريفات جوهرية كمتغير رقابي على علاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع كمتغير فرعي من المستقل حيث بلغ 12,843، ويعكس ذلك زيادة أهمية ذلك المتغير في عينة الدراسة في تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع

3-يتم ترتيب باقي متغيرات الفرض الأول من حيث المدى كما يلي: (توصل مراقب الحسابات إلى معقولة فرضيات الإدارة بشأن استمرارية المنشأة - وتوصل مراقب الحسابات إلى معقولة فرضيات الإدارة بشأن استمرارية المنشأة مع ظهور

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب
المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة
بالهيئة العامة للرقابة المالية"

أحداث لاحقة تثير الشك في استمرارية المنشأة - وإدخال أثر فترة الارتباط بعمل
المراجعة في تقرير المراجعة كمتغير رقابي على علاقة المتغير المستقل بالمتغير
التابع - وتوصل مراقب الحسابات إلى عدم معقولية فرضيات الإدارة بشأن استمرارية
المنشأة - وإدخال أثر نوع الرأي في تقرير المراجعة كمتغير رقابي على علاقة
المتغير المستقل بالمتغير التابع).

وبمقارنة الوسط الحسابي لمتغيرات الدراسة بالانحراف المعياري يتضح أن
كل متغيرات الفرض الأول لا تنطوي على قيم متطرفة واعتبار قيم تلك المتغيرات
أقل تشتتاً وذلك لزيادة الوسط الحسابي عن الانحراف المعياري لكل متغير.
ويشير الجدول رقم (3) إلى أنه يتم ترتيب المؤشرات التي تتعلق بالفرض
الثاني من حيث الأهمية النسبية في تأثير كما يلي:

1- يأتي المتغير الخاص بكون مكتب المراجعة متوسط أو صغير الحجم مع ضبط
سوق المراجعة دون المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية في الأهمية
النسبية الأولى من حيث الأثر على علاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع، يليه في
الأهمية النسبية الثانية المتغير الخاص بكون مكتب المراجعة كبير الحجم من غير
مكاتب Big4 مع ضبط سوق المراجعة وفي نفس الوقت المشاركة مع مكتب أو
مكاتب مراجعة دولية ، ومن ثم يوصي الباحث بضرورة توقيع مكاتب المراجعة
المحلية عقود مشاركة مع مكاتب مراجعة دولية، مع ضرورة قيام الهيئات المهنية
والقانونية بوضع الآليات لضبط سوق لمراجعة.

ويمكن تحقيق تلك التوصية عملياً من خلال المشاركة مع مكاتب المراجعة
الدولية، وضبط سوق المراجعة، أما أداة التنفيذ فتتمثل في عقود المشاركة مع مكاتب
المراجعة الدولية، والقرارات والإجراءات والاصدارات عن الجهات القانونية
والمنظمات المهنية لضبط سوق المراجعة، مع مراعاة أن التنفيذ يتم من خلال

الجهات القانونية والمنظمات المهنية، مع وجود متعهد داخل مكتب المراجعة بالمشاركات مع مكاتب المراجعة الدولية، وفي حالة وجود مشاكل عند تنفيذ تلك التوصية فإنه يقترح عقد المؤتمرات والندوات بشأن ضبط سوق المراجعة، والمشاركة مع مكاتب المراجعة الدولية.

2- يأتي المتغير الخاص بكون مكتب المراجعة من مكاتب Big4 مع ضبط سوق المراجعة من خلال التدوير الالزامي وفي نفس الوقت المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية في الأهمية النسبية التالية من حيث الأثر على علاقة المستقل بالتابع، يليه المتغير الخاص بكون مكتب المراجعة متوسط أو صغير الحجم مع ضبط سوق المراجعة مع المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية في الأهمية النسبية التالية من حيث على علاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع، ومن ثم يوصي الباحث بضرورة أن تقوم مكاتب المراجعة صغيرة ومتوسطة الحجم بتوقيع عقود المشاركات مع مكاتب المراجعة الدولية، وأن يتم الدمج بين تلك المكاتب لتكوين مكاتب مراجعة لديها امكانيات مادية وبشرية وتكنولوجية بما يمكنها من زيادة الحصة السوقية لها.

ويمكن تحقيق تلك التوصية عملياً من خلال توقيع مكاتب المراجعة صغيرة ومتوسطة الحجم تروتوكولات المشاركة مع مكاتب المراجعة الدولية، مع تكوين اندماجات بين مكاتب المراجعة صغيرة ومتوسطة الحجم، أما أداة التنفيذ فتتمثل في عقود المشاركة مع مكاتب المراجعة الدولية، وعقود الانماج بين مكاتب المراجعة صغيرة ومتوسطة الحجم، ويتم التنفيذ من خلال الشئون القانونية بمكتب المراجعة ومتعهدي المشاركات مع مكاتب المراجعة الدولية، وفي حالة وجود مشاكل عند تنفيذ تلك التوصية فإنه يقترح تفعيل دور كل من الشئون القانونية بمكتب المراجعة ومتعهدي المشاركات مع مكاتب المراجعة الدولية.

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيمة بالهيئة العامة للرقابة المالية"

3- يأتي المتغير الخاص بكون مكتب المراجعة كبير الحجم من غير مكاتب Big4 دون ضبط سوق المراجعة دون المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية في الأهمية النسبية التالية من حيث الأثر على علاقة المستقل بالتابع ، يليه المتغير الخاص بكون مكتب المراجعة من مكاتب Big4 دون ضبط سوق المراجعة وفي نفس الوقت المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية ، ومن ثم يوصي الباحث بضرورة أن بضرورة تدخل الهيئات القانونية والمنظمات المهنية القائمة على مهنة المراجعة بوضع الآليات لضبط سوق المراجعة لأنه يمثل قاسم مشترك بين كون مكتب المراجعة من Big4 أو من Non-Big4.

ويمكن تحقيق تلك التوصية عملياً من خلال قيام تلك الجهات والمنظمات بدورها المطلوب في هذا الشأن، أما أداة التنفيذ فتتمثل في القرارات والإصدارات والنشرات الصادرة عن تلك الجهات والمنظمات، وفي حالة وجود مشاكل عند تنفيذ تلك التوصية فإنه يقترح تفعيل دور تلك الجهات والمنظمات.

وبتحليل المدى للمتغيرات بالجدول رقم (3) يمكن ترتيب متغيرات الفرض الثاني من حيث الأهمية النسبية (الأعلى في المدى) لتلك المتغيرات في عينة البحث يمكن ترتيب تلك المتغيرات لتبدأ بكون مكتب المراجعة متوسط أو صغير الحجم مع ضبط سوق المراجعة دون المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية- كون مكتب المراجعة كبير الحجم من غير مكاتب Big4 مع ضبط سوق المراجعة وفي نفس الوقت المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية- كون مكتب المراجعة من مكاتب Big4 مع ضبط سوق المراجعة من خلال التدوير الإلزامي وفي نفس الوقت المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية- كون مكتب المراجعة متوسط أو صغير الحجم دون ضبط سوق المراجعة مع المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية- كون مكتب المراجعة كبير الحجم من غير مكاتب

Big4 دون ضبط سوق المراجعة دون المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية- كون مكتب المراجعة من مكاتب Big4 دون ضبط سوق المراجعة وفي نفس الوقت المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية- كون مكتب المراجعة متوسط أو صغير الحجم دون ضبط سوق المراجعة مع المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية- كون مكتب المراجعة متوسط أو صغير الحجم دون ضبط سوق المراجعة دون المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية.

وبمقارنة الوسط الحسابي لمتغيرات الدراسة بالانحراف المعياري يتضح أن متغيرات الفرض الثاني لا تتطوي على قيم متطرفة واعتبار قيم تلك المتغيرات أقل تشتتاً وذلك لزيادة الوسط الحسابي عن الانحراف المعياري لكل متغير ماعدا كون مكتب المراجعة كبير الحجم من غير مكاتب Big4 دون ضبط سوق المراجعة دون المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية، كون مكتب المراجعة متوسط أو صغير الحجم دون ضبط سوق المراجعة مع المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية ينطويان على قيم متطرفة واعتبار قيم تلك المتغيرات أكثر تشتتاً وذلك لانخفاض الوسط الحسابي عن الانحراف المعياري لكل متغير.

2/6/4/8: معامل ارتباط بيرسون لمتغيرات البحث : يتناول الباحث معامل ارتباط المتغيرات التي تعكس كل فرض بشكل مستقل كما يلي:

1-معامل ارتباط بيرسون لمتغيرات الفرض الأول: يستخدم الباحث أكواد لبعض متغيرات الفرض الأول وفقاً لأهم علاقات الارتباط، فالافصاح عن المتغير المستقل للفرض الأول يرمز له بالرمز (غ م/1)، بينما يرمز للمتغير التابع في هذا الفرض بالرمز (غ ت/1)، توصل مراقب الحسابات إلى معقولية فرضيات الإدارة بشأن استمرارية المنشأة (ق م)، وجود نية لدى الإدارة نحو تصفية المنشأة وإيقاف عملياتها التشغيلية مع إعداد القوائم المالية بافتراض أن المنشأة مستمرة (ن ص)، توصل مراقب الحسابات إلى عدم معقولية فرضيات الإدارة بشأن استمرارية المنشأة

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية"

(ع ق م)، إدخال أثر الخبرة المهنية لمراقب الحسابات كمتغير رقابي على علاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع (ع خ م)، توصل مراقب الحسابات إلى معقولية فرضيات الإدارة بشأن استمرارية المنشأة مع ظهور أحداث لاحقة تثير الشك في استمرارية المنشأة (ح ل)، إدخال أثر فترة الارتباط بعميل المراجعة في تقرير المراجعة كمتغير رقابي على علاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع (ت ط)، إدخال أثر وجود تحريفات جوهرية كمتغير رقابي على علاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع (ع ج)، إدخال أثر نوع الرأي في تقرير المراجعة كمتغير رقابي على علاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع (ع ر)، ويوضح الجدول رقم (4) أهم معاملات ارتباط بيرسون لمتغيرات الفرض الأول.

جدول (4) : معامل ارتباط بيرسون لأهم متغيرات الفرض الأول. دالة عند مستوى معنوية أقل من 0,005 المصدر: من إعداد الباحث.

غ ت/1	ح ج	ت ط	خ م	ن ص	ق م
				00,845	ق م
			0,8		ع ق م
		0,703			ح ل
	0,444				ع ر
0,852					غ م/1

ويوضح جدول (4) فيما يتعلق بأثر المتغير المستقل على المتغير التابع، وأثر المتغيرات الفرعية للفرض الأول في النقاط التالية:
-تأتي علاقة الارتباط الأولى بين إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لفرضيات استمرارية المنشأة كمتغير مستقل والحصة السوقية لمكتب المراجعة كمتغير تابع حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قوي قيمته 0,852 ويعكس ذلك تحقق الفرض الأول للدراسة بوجود أثر معنوي موجب

بين إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لفرضيات استمرارية المنشأة وبين الحصة السوقية لمكتب المراجعة.

- تأتي علاقة الارتباط الثانية بين توصل مراقب الحسابات إلى معقولة فرضيات الإدارة بشأن استمرارية المنشأة، ووجود نية لدى الإدارة نحو تصفية المنشأة وإيقاف عملياتها التشغيلية مع إعداد القوائم المالية بافتراض أن المنشأة مستمرة، حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قوي قيمته 0,845 لذلك يوصي الباحث بضرورة أن يربط مراقب الحسابات بين استنتاجه بمعقولة فرضيات الإدارة لاستمرارية المنشأة ومدى وجود دلائل توحى بنية الإدارة وتوجهاتها نحو تصفية المنشأة وذلك قبل اتخاذ قرار بشأن استمرارية المنشأة.

وتجدر الإشارة إلى أنه يمكن تحقيق تلك التوصية عملياً من خلال مراعاة مراقب الحسابات وشريك المراجعة ترتيب الإجراءات قبل إصدار تقرير المراجعة، وتمثل أدوات تنفيذ تلك التوصية عملياً في بعض إجراءات المراجعة بعد ترتيبها، وتمثل جهات تنفيذ التوصية في مراقب الحسابات الرئيسي وشريك المراجعة، وفي حالة وجود صعوبات في التنفيذ فإنه يقترح الاستعانة بمراجع خبير في هذا الشأن.

-تأتي علاقة الارتباط الثالثة بين توصل مراقب الحسابات إلى عدم معقولة فرضيات الإدارة بشأن استمرارية المنشأة، وإدخال أثر الخبرة المهنية لمراقب الحسابات كمتغير رقابي على علاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع، حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قوي قيمته 0,8 لذلك يستنتج الباحث أهمية الدور المحوري للخبرة المهنية لمراقب الحسابات في الوقوف على مدى معقولة معقولة فرضيات الإدارة بشأن استمرارية المنشأة.

-تأتي علاقة الارتباط الرابعة بين توصل مراقب الحسابات إلى معقولة فرضيات الإدارة بشأن استمرارية المنشأة مع ظهور أحداث لاحقة تثير الشك في استمرارية المنشأة، إدخال أثر فترة الارتباط بعمل المراجعة في تقرير المراجعة كمتغير رقابي

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيمة بالهيئة العامة للرقابة المالية"

على علاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع، حيث يوجد بينهما ارتباط طردي متوسط قيمته 0,703، لذلك يوصي الباحث بضرورة مراعاة مراقب الحسابات عدم تأثير طول فترة ارتباطه بعمل المراجعة على استقلاليته، مع الاستفادة من طول تلك الفترة في حسن تقييمه لمعقولية فرضيات استمرارية المنشأة، ويمكن تنفيذ تلك التوصية عملياً بمراعاة الجهات القانونية والمنظمات المهنية تحقيق التدوير الإلزامي لمراقبي الحسابات كل فترة متوسطة، وفي حالة وجود مشكلات في التنفيذ يقترح الباحث تفعيل دور لجنة المراجعة في تنفيذ عملية التدوير.

-تأتي علاقة الارتباط الخامسة بين وجود تحريفات جوهرية كمتغير رقابي على علاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع، ونوع الرأي في تقرير المراجعة كمتغير رقابي على تلك العلاقة، حيث يوجد بينهما ارتباط طردي ضعيف قيمته 0,444، لذلك يوصي الباحث بضرورة أن يقوم مراقب الحسابات بتجميع أدلة مراجعة كافية ومناسبة للتحقق من حجم تلك التحريفات الجوهرية، وإثارتها على ما تحتويه القوائم المالية من معلومات، ومستوى تضليلها للمستخدم، وذلك قبل اتخاذ قرار بحكم مهني معين يتعلق بالاستمرارية، ويتم تنفيذ تلك التوصية عملياً من خلال إبلاغ لجنة المراجعة ومناقشتها بشأن تلك التحريفات، وعند وجود صعوبات في التنفيذ يقترح الاستعانة بعمل خبير في هذا الشأن.

2-معامل ارتباط بيرسون لمتغيرات الفرض الثاني: يستخدم الباحث أكواد لبعض متغيرات الفرض الثاني وفقاً لأهم علاقات الارتباط، فالإفصاح عن المتغير المستقل للفرض الثاني يرمز له بالرمز (غ م/2)، بينما يرمز للمتغير التابع في هذا الفرض بالرمز (غ ت/2)، وكون مكتب المراجعة من مكاتب Big4 مع ضبط سوق المراجعة من خلال التدوير الإلزامي (د ز)، كون مكتب المراجعة متوسط أو صغير الحجم مع ضبط سوق المراجعة مع المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة

دولية(ص ض ش)، كون مكتب المراجعة متوسط أو صغير الحجم دون ضبط سوق المراجعة دون المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية(ض ش)، كون مكتب المراجعة كبير الحجم من غير مكاتب Big4 دون ضبط سوق المراجعة دون المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية(غ ض ش)، كون مكتب المراجعة متوسط أو صغير الحجم دون ضبط سوق المراجعة مع المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية (ص د ض)، كون مكتب المراجعة متوسط أو صغير الحجم مع ضبط سوق المراجعة دون المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية (ض د ش)، ويوضح الجدول رقم (5) معامل ارتباط بيرسون لمتغيرات الفرض الثاني.

جدول (5) : معامل ارتباط بيرسون لمتغيرات الفرض الثاني دالة عند مستوى معنوية أقل من 0,005 المصدر: من إعداد الباحث.

ص ض ش	غ ض ش	ض د ش	غ ت/2
007318			د ز
	0562		ض ش
		0,411	ص د ض
			غ م/2
			0,769

يمكن توضيح جدول (5) في النقاط التالية:

-تأتي علاقة الارتباط الأولى بين أثر حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل على علاقة إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لفرضيات استمرارية المنشأة بالحصصة السوقية لمكتب المراجعة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي متوسط قيمته 0,769 ويعكس ذلك تحقق الفرض الثاني للدراسة بوجود أثر معنوي حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل على علاقة إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لفرضية استمرارية المنشأة بالحصصة السوقية لمكتب المراجعة.

-تأتي علاقة الارتباط الثانية بين كون مكتب المراجعة من مكاتب Big4 مع ضبط سوق المراجعة من خلال التدوير الإلزامي، وحالة مقارنة تتمثل في كون مكتب

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيمة بالهيئة العامة للرقابة المالية"

المراجعة متوسط أو صغير الحجم مع ضبط سوق المراجعة مع المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية، حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قوي متوسط 0,7318، ونظراً لأن ضبط سوق المراجعة قاسم مشترك بين حالتي المقارنة فإنه يوصي الباحث بضرورة تدخل الجهات القانونية والمنظمات المهنية بوضع الآليات لضبط سوق المراجعة للحد من الآثار السلبية لاحتكار القلة (Big4)، ويمكن تحقيق تلك التوصية عملياً من خلال وضع الآليات لضبط سوق المراجعة، أما أداة التنفيذ فتتمثل في القرارات والإجراءات والاصدارات عن الجهات القانونية والمنظمات المهنية لضبط سوق المراجعة، مع مراعاة أن التنفيذ يتم من خلال الجهات القانونية والمنظمات المهنية، وفي حالة وجود صعوبات عند تنفيذ تلك التوصية فإنه يقترح عقد المؤتمرات والندوات بشأن ضبط سوق المراجعة، والمشاركة مع مكاتب المراجعة الدولية.

-تأتي علاقة الارتباط الثالثة بين كون مكتب المراجعة متوسط أو صغير الحجم دون ضبط سوق المراجعة ودون المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية (ض ش)، وكون مكتب المراجعة كبير الحجم من غير مكاتب Big4 دون ضبط سوق المراجعة ودون المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية، حيث يوجد بينهما ارتباط طردي ضعيف 0,562، ونظراً لأن حجم مكتب المراجعة قاسم مشترك بين حالتي المقارنة يستنتج الباحث أن حجم مكتب المراجعة يقوي العلاقة الإيجابية بين المتغير المستقل بالمتغير التابع.

-تأتي علاقة الارتباط الرابعة بين كون مكتب المراجعة متوسط أو صغير الحجم دون ضبط سوق المراجعة مع المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية (ص د ض)، وكون مكتب المراجعة متوسط أو صغير الحجم مع ضبط سوق المراجعة دون المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية، حيث يوجد بينهما ارتباط طردي

قوي ضعيف 0,411، ونظراً لأن ضبط سوق المراجعة، والمشاركة مع مكتب مراجعة دولي يمثلان نقاط الخلاف بين حالتي المقارنة يوصي الباحث بضرورة قيام مكاتب المراجعة صغيرة ومتوسطة الحجم بعقد بروتوكولات المشاركة مع مكتب أو مكاتب المراجعة الدولية خاصة في ظل عدم ضبط سوق المراجعة، ويتم تنفيذ تلك التوصية عملياً من خلال بروتوكولات المشاركة مع مكاتب المراجعة الدولية، ويتم تنفيذها من خلال متعهد المشاركات مع مكاتب المراجعة الدولية.

3/ 6/4/8: اختبار التحقق الإحصائي لفرضي البحث وذلك من خلال استخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط وتحويله لنموذج الانحدار الخطي المتعدد وتشغيل النموذج ببرنامج SPSS، ويمكن عرض النماذج الإحصائية للانحدار المستخدمة في اختبار التحقق الإحصائي لفروض الدراسة في ظل التحليل الأساسي فيما يلي:

* نموذج الانحدار المتعدد لاختبار الفرض الأول والذي يتمثل فيما يلي:

$$M Sh = f(A E G C).$$

$$A E G C = f(B_0 + B_1X_1 + B_2X_2 + B_3X_3 + B_4X_4 + B_5X_5 + B_6X_6 + B_7X_7 + B_8X_8 + e).$$

حيث:

A M Sh: المتغير التابع وهو الحصة السوقية لمكتب المراجعة.

A E G C: افصاح مراقب الحسابات في تقرير المراجعة عن تقييمه لمعقولية فرضيات استمرارية المنشأة.

B₀: الجزء الثابت في معادلة الانحدار.

B₁, B₂, B₃, B₄, B₅, B₆, B₇, B₈: معاملات المتغيرات المستقلة الفرعية.

X₁: توصل مراقب الحسابات إلى معقولية فرضيات الإدارة بشأن استمرارية المنشأة.

X₂: توصل مراقب الحسابات إلى عدم معقولية فرضيات الإدارة بشأن استمرارية المنشأة.

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية"

X_3 : توصل مراقب الحسابات إلى معقولية فرضيات الإدارة بشأن استمرارية المنشأة مع ظهور أحداث لاحقة تنثير الشك في استمرارية المنشأة.

X_4 : إدخال أثر الخبرة المهنية لمراقب الحسابات كمتغير رقابي على علاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع.

X_5 : إدخال أثر فترة الارتباط بعميل المراجعة في تقرير المراجعة كمتغير رقابي على علاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع.

X_6 : إدخال أثر نوع الرأي في تقرير المراجعة كمتغير رقابي على علاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع.

X_7 : إدخال أثر وجود تحريفات جوهرية كمتغير رقابي على علاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع.

X_8 : وجود نية لدى الإدارة نحو تصفية المنشأة وإيقاف عملياتها التشغيلية مع إعداد القوائم المالية بافتراض أن المنشأة مستمرة.

e: الخطأ العشوائي والذي يعبر عن أثر متغيرات أخرى تؤثر في المتغير التابع ولم يتضمنها النموذج.

ويتم حساب معاملات الانحدار، وعامل تضخم التباين vif ، وقيمة اختبار T وقيمة p -value أو المعنوية كما في جدول رقم (6).

جدول (6): نموذج تحليل الانحدار لمتغيرات الفرض الأول في ظل التحليل الأساسي. المصدر: من إعداد الباحث.

المتغيرات	معامل الانحدار	قيمة اختبار t - test	المعنوية p - value
افصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لمعقولية فرضيات الاستمرارية.	7,865	0,0044	0,00522
الحصة السوقية لمكتب المراجعة.	1,53	0,0027	0,00311

0,00652	0,0057	5,664	توصل مراقب الحسابات إلى معقولة فرضيات الإدارة بشأن استمرارية المنشأة.
0,0468	0,0451	1,994	توصل مراقب الحسابات إلى عدم معقولة فرضيات الإدارة بشأن استمرارية المنشأة.
0,0093	0,0088	1,649	توصل مراقب الحسابات إلى معقولة فرضيات الإدارة بشأن استمرارية المنشأة مع ظهور أحداث لاحقة لا تثير الشك في استمرارية المنشأة.
0,915	0,163	1,222	إدخال أثر الخبرة المهنية للمراقب كمتغير رقابي على علاقة المتغير المستقل بالتابع.
0,0085	0,0072	3,668	إدخال أثر فترة الارتباط بالعميل كمتغير رقابي على علاقة المتغير المستقل بالتابع.
0,0089	0,0087	4,317	إدخال أثر نوع الرأي كمتغير رقابي على علاقة المتغير المستقل بالتابع.
0,0096	0,0092	5,117	إدخال أثر وجود تحريفات جوهرية رقابي على علاقة المتغير المستقل بالتابع.
0,0025	0,0148	297,	وجود نية لدى الإدارة نحو تصفية المنشأة وإيقاف عملياتها التشغيلية مع إعداد القوائم المالية بافتراض أن المنشأة مستمرة.
0,367			معامل التحديد R^2
0,001			المعنوية p- value

ويمكن توضيح الجدول (6) في النقاط التالية:

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية"

1- هناك أثر إيجابي معنوي لإفصاح مراقب الحسابات في تقرير المراجعة عن تقييمه لمعقولية فرضيات القيمة العادلة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة، حيث أن القيمة الاحتمالية لاختبار t تقل عن قيمة المعنوية والتي تقل عن 0,05، كما أن القيمة الاحتمالية لاختبار t للحصة السوقية لمكتب المراجعة تقل عن قيمة المعنوية والتي تقل عن 0,05 مما يعني تحقق الفرض البديل (H_1) بوجود أثر معنوي لإفصاح مراقب الحسابات في تقرير المراجعة عن تقييمه لمعقولية فرضيات الاستمرارية على الحصة السوقية لمكتب المراجعة ورفض الفرض العدمي.

2- هناك أثر إيجابي معنوي لكل من المتغيرات الرقابية على علاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع حيث أن القيمة الاحتمالية لكل متغير فرعي لاختبار t تقل عن قيمة المعنوية والتي تقل عن 0,05، مما يعني تحقق الفرض البديل لتلك المتغيرات الفرعية، وفي المقابل لا يتحقق الفرض البديل بالنسبة للمتغير الرقابي (إدخال أثر الخبرة المهنية للمراقب كمتغير رقابي على علاقة المتغير المستقل بالتابع) لأن القيمة الاحتمالية لاختبار t تزيد عن قيمة المعنوية، مما يمكن معه القول بتحقيق الفرض البديل الأول في سبع متغيرات فرعية ولم يتحقق في متغير فرعي واحد.

3- تبلغ قيمة R – squared أو معامل التحديد في نموذج انحدار الفرض الأول 0,367 بمعنى أن المتغير المستقل يفسر نسبة 36,7 % من التغير الكلي في المتغير التابع، ويرجع باقي النسبة إلى الخطأ العشوائي في المعادلة، أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن متغيرات النموذج.

4- يتضح من هذا الجدول معنوية نموذج الانحدار ككل في التنبؤ بالعلاقة بين إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لمعقولية تقديرات القيمة العادلة وتعدد الاختيارات التمويلية المتاحة حيث أن قيمة المعنوية أقل من 5%.

في ضوء التحليل السابق يمكن الإجابة عن التساؤل الأول والذي يتعلق بالفرض الأول وهو هل يؤثر إفصاح مراقب الحسابات في تقرير المراجعة عن تقييمه لمعقولية فرضيات الاستمرارية على الحصة السوقية لمكتب المراجعة وذلك في ضوء المتغيرات الرقابية ؟ بنعم وذلك لوجود أثر لعدد 7 متغيرات فرعية وثلاث متغيرات رقابية وعدم وجود أثر لمتغير فرعي واحد ومتغير رقابي واحد.

* نموذج الانحدار المتعدد لاختبار الفرض الثاني والذي يتمثل فيما يلي:

$$A \text{ Dis } G \text{ C \& A M Sh} = f (A \text{ S})$$

$$Mul \text{ F Ch \& f (R Ev G C)} = f (A \text{ S}).$$

$$A \text{ F R} = f (B_0 + B_1X_1 + B_2X_2 + B_3X_3 + B_4X_4 + B_5X_5 + B_6X_6 + B_7X_7 + B_8X_8 + e).$$

حيث:

A Dis G C & A M: علاقة إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لفرضيات استمرارية المنشأة كمتغير مستقل على الحصة السوقية لمكتب المراجعة كمتغير تابع.

A S: حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل.

B_0 : الجزء الثابت في معادلة الانحدار.

$B_1, B_2, B_3, B_4, B_5, B_6, B_7, B_8$: معاملات المتغيرات المستقلة الفرعية.

X_1 : كون مكتب المراجعة من مكاتب Big4 مع ضبط سوق المراجعة من خلال التدوير الإلزامي.

X_2 : كون مكتب المراجعة من مكاتب Big4 دون ضبط سوق المراجعة.

X_3 : كون مكتب المراجعة كبير الحجم من غير مكاتب Big4 مع ضبط سوق المراجعة.

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية"

X_4 : كون مكتب المراجعة كبير الحجم من غير مكاتب Big4 دون ضبط سوق المراجعة.

X_5 : كون مكتب المراجعة متوسط أو صغير الحجم مع ضبط سوق المراجعة مع المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية.

X_6 : كون مكتب المراجعة متوسط أو صغير الحجم دون ضبط سوق المراجعة مع المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية.

X_7 : كون مكتب المراجعة متوسط أو صغير الحجم مع ضبط سوق المراجعة دون المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية.

X_8 : كون مكتب المراجعة متوسط أو صغير الحجم دون ضبط سوق المراجعة دون المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية.

e : الخطأ العشوائي والذي يعبر عن أثر متغيرات أخرى تؤثر في المتغير التابع ولم يتضمنها النموذج.

ويتم حساب معاملات الانحدار، وعامل تضخم التباين vif ، وقيمة اختبار t وقيمة p -value أو المعنوية كما في جدول رقم (7).

جدول (7): نموذج تحليل الانحدار لمتغيرات الفرض الثاني في ظل التحليل الإضافي. المصدر: من إعداد الباحث.

المتغيرات	معامل الانحدار	قيمة اختبار t - test	المعنوية p -value
-----------	----------------	------------------------	---------------------

0,00522	0,0044 0	7,865	افصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لمعقولية فرضيات الاستمرارية.
0,00311	0,0027	1,53	الحصة السوقية لمكتب المراجعة.
0,0259	0,0166	4,005	حجم مكتب المراجعة
0,0331	0,0258	2,226	كون مكتب المراجعة من مكاتب Big4 مع ضبط سوق المراجعة من خلال التدوير الالزامي.
0,0092	0,0086	3,884	كون مكتب المراجعة من مكاتب Big4 دون ضبط سوق المراجعة.
0,0069	0,0057	6,003	كون مكتب المراجعة كبير الحجم من غير Big4 مع ضبط سوق المراجعة.
0,0424	0,0344	2,553	كون مكتب المراجعة كبير الحجم من غير مكاتب Big4 دون ضبط سوق المراجعة.
0,0359	0,0274	1,820	كون مكتب المراجعة متوسط أو صغير الحجم مع ضبط سوق المراجعة مع المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية.
0,0559	0,0574	3,751	كون مكتب المراجعة متوسط أو صغير الحجم دون ضبط سوق المراجعة مع المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية.
0,0556	0,0638	5,107	كون مكتب المراجعة متوسط أو صغير الحجم دون ضبط سوق المراجعة دون المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية.
0,0300	0,0218	000,	كون مكتب المراجعة متوسط أو صغير الحجم دون ضبط سوق المراجعة دون المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية.
0,367			معامل التحديد R^2
0,439			معامل التحديد المعدل

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية"

المعنوية p- value	0,002
-------------------	-------

ويمكن توضيح الجدول (7) في النقاط التالية:

1- هناك أثر إيجابي معنوي لحجم مكتب المراجعة كمتغير معدل على علاقة إفصاح مراقب الحسابات في تقرير المراجعة عن تقييمه لمعقولية فرضيات الاستمرارية بالحصة السوقية لمكتب المراجعة، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل متغير من المتغيرات الثلاثة لاختبار t تقل عن قيمة المعنوية والتي تقل عن 0,05، مما يعني تحقق الفرض البديل (H_2) بوجود أثر معنوي لحجم مكتب المراجعة كمتغير معدل على علاقة إفصاح مراقب الحسابات في تقرير المراجعة عن تقييمه لمعقولية فرضيات الاستمرارية بالحصة السوقية لمكتب المراجعة ورفض الفرض العدمي.

2- هناك أثر إيجابي معنوي لبعض المتغيرات الفرعية التي تشكل حجم مكتب المراجعة وهي (كون مكتب المراجعة من مكاتب Big4 مع ضبط سوق المراجعة من خلال التدوير الإلزامي- كون مكتب المراجعة من مكاتب Big4 دون ضبط سوق المراجعة- كون مكتب المراجعة كبير الحجم من غير مكاتب Big4 مع ضبط سوق المراجعة- كون مكتب المراجعة كبير الحجم من غير مكاتب Big4 دون ضبط سوق المراجعة- كون مكتب المراجعة متوسط أو صغير الحجم مع ضبط سوق المراجعة مع المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية- كون مكتب المراجعة متوسط أو صغير الحجم دون ضبط سوق المراجعة دون المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية) حيث أن القيمة الاحتمالية لكل متغير فرعي لاختبار t تقل عن قيمة المعنوية والتي تقل عن 0,05، مما يعني تحقق الفرض البديل لكل المتغيرات الفرعية، في حين ليس هناك أثر إيجابي معنوي لمتغيري (كون مكتب المراجعة متوسط أو صغير الحجم دون ضبط سوق المراجعة مع

المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية- كون مكتب المراجعة متوسط أو صغير الحجم دون ضبط سوق المراجعة دون المشاركة مع مكتب أو مكاتب مراجعة دولية)، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل متغير من المتغيرات الثلاثة لاختبار t تزيد عن قيمة المعنوية والتي تزيد عن 0,05، مما يعني عدم تحقق الفرض البديل (H_2) بالنسبة لهذين المتغيرين.

3-تبلغ قيمة $R - squared$ أو معامل التحديد في نموذج انحدار الفرض الثاني 0,367 بمعنى أن المتغير المستقل يفسر نسبة 36,7 % من التغير الكلي في المتغير التابع، ويرجع باقي النسبة إلى الخطأ العشوائي في المعادلة، أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن متغيرات النموذج، وبإدخال حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل في نموذج الانحدار تبلغ قيمة معامل التحديد المعدل بآثار تلك المتغيرات على نموذج الانحدار 0,439 بمعنى أن المتغير المستقل يفسر نسبة 43,9 % من التغير الكلي في المتغير التابع، مما يمكن معه القول أن ادخال المتغير المعدل في نموذج انحدار الفرض الثاني أدت إلى زيادة قدرة المتغير المستقل على تفسير التغير في المتغير التابع بنسبة 0,072 % (0,367 - 0,439).

5- يتضح من هذا الجدول معنوية نموذج الانحدار ككل في التنبؤ بآثر حجم مكتب المراجعة على علاقة إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لمعقولية فرضيات الاستمرارية بالحصة السوقية لمكتب المراجعة حيث أن قيمة المعنوية أقل من 5%.

في ضوء التحليل السابق يمكن الإجابة عن التساؤل الثاني والذي يتعلق بالفرض الثاني وهو هل تؤثر حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل على علاقة إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لمعقولية تقديرات القيمة العادلة بالاختيارات التمويلية المتاحة ؟ بنعم وذلك لوجود أثر لست متغيرات فرعية التي تشكل حجم مكتب المراجعة دون وجود أثر لمتغيرين.

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية"

يمكن توضيح نماذج التحليل الإضافية على النحو التالي:

1- بالنسبة لتحليل أثر إضافة متغيرات رقابية على علاقة المستقل بالتابع: بإدخال متغيرات رقابية لضبط علاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع يمكن التعبير عن نموذج الانحدار المتعدد يعكس أثر تلك الإضافة كما يلي:

$$A M Sh = f (A E G C).$$

$$(A E G C = f (B_0 + B_1X_1 + B_2X_2 + B_3X_3 + B_4X_4 + B_5X_5 + B_6X_6 + e).$$

حيث:

A M Sh: المتغير التابع وهو الحصة السوقية لمكتب المراجعة.

A E G C: افصاح مراقب الحسابات في تقرير المراجعة عن تقييمه لمعقولة فرضيات استمرارية المنشأة.

B₀: الجزء الثابت في معادلة الانحدار.

B₁, B₂, B₃, B₄, B₅, B₆: معاملات المتغيرات المستقلة الفرعية.

X₁: الافصاح عن شريم المراجعة.

X₂: نوع الرأي في تقرير المراجعة.

X₃: الخبرة المهنية لمراقب الحسابات ومساعديه.

X₄: التحريفات الجوهرية.

X₅: سوء نية الإدارة.

X₆: سمعة مكتب المراجعة.

e: الخطأ العشوائي والذي يعبر عن أثر متغيرات أخرى تؤثر في المتغير التابع ولم يتضمنها النموذج.

ويتم حساب معاملات الانحدار، وعامل تضخم التباين vif، وقيمة اختبار T

وقيمة p-value أو المعنوية كما في جدول رقم (8).

جدول (8): نموذج تحليل الانحدار لإضافة متغيرات رقابية في ظل التحليل الإضافي. المصدر: من إعداد الباحث.

المتغيرات	معامل الانحدار	قيمة اختبار t – test	المعنوية p – value
افصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لمعقولية فرضيات الاستمرارية.	7,865	0,0044 0	0,00522
الحصة السوقية لمكتب المراجعة.	1,53	0,0027	0,00311
الإفصاح عن شريك المراجعة.	1,974	0,148	0,135
نوع الرأي في تقرير المراجعة.	3,005	0,0337	0,0396
الخبرة المهنية لمراقب الحسابات ومساعديه.	2,649	0,072	0,085
التحريفات الجوهرية	1,887	0,0260	0,0297
سوء نية الإدارة.	3,014	0,180	0,0147
سمعة مكتب المراجعة.	0,897	0,006	0,0007
معامل التحديد R^2	0,367		
معامل التحديد المعدل	0,419		
المعنوية p – value	0,011		

ويمكن توضيح الجدول (8) في النقاط التالية:

-هناك أثر إيجابي معنوي للمتغيرات الرقابية (الإفصاح عن شريك المراجعة- نوع الرأي في تقرير المراجعة-التحريفات الجوهرية-سمعة مكتب المراجعة) حيث أن القيمة الاحتمالية لكل متغير فرعي لاختبار t تقل عن قيمة المعنوية والتي تقل عن 0,05، مما يعني تحقق الفرض البديل لتلك المتغيرات الفرعية، وفي المقابل لا يتحقق الفرض البديل بالنسبة للمتغيرين الفرعيين (الخبة المهنية لمراقب الحسابات ومساعديه-سوء نية الإدارة) لأن القيمة الاحتمالية لاختبار t تزيد عن قيمة

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية"

المعنوية، مما يمكن معه القول تحقق الفرض البديل الأول في أربع متغيرات رقابية ولم يتحقق في متغيرين رقابين.

- تبلغ قيمة R-squared أو معامل التحديد في نموذج انحدار الفرض الأول 0,367، وبإدخال المتغيرات الرقابية في نموذج الانحدار تبلغ قيمة معامل التحديد المعدل بآثار تلك المتغيرات على نموذج الانحدار 0,419 بمعنى أن المتغير المستقل يفسر نسبة 41,9% من التغير الكلي في المتغير التابع، مما يمكن معه القول أن ادخال المتغيرات الرقابية في نموذج انحدار الفرض الأول أدت إلى زيادة قدرة المتغير المستقل على تفسير التغير في المتغير التابع بنسبة 0,152 % (0,367-0,419).

- يتضح من هذا الجدول معنوية نموذج الانحدار ككل في التنبؤ بالعلاقة بين افصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لمعقولية فرضيات الاستمرارية والحصة السوقية لمكتب المراجعة حيث أن قيمة المعنوية أقل من 5%.

في ضوء التحليل السابق يمكن الإجابة عن التساؤل التالي: هل يؤثر إضافة متغيرات رقابية على علاقة إفصاح مراقب الحسابات في تقرير المراجعة عن تقييمه لمعقولية فرضيات الاستمرارية على الحصة السوقية لمكتب المراجعة؟ نعم وذلك لوجود أثر لعدد أربع متغيرات رقابية وعدم وجود أثر لمتغيرين.

2- بالنسبة لتحليل أثر تغيير طريقة قياس المتغير المستقل على علاقة المستقل بالتابع: يتم في هذا الشأن تحليل أثر تغيير طريقة قياس كل من المتغير المستقل والمتغير التابع على نتائج التحليل، حيث يتم تغيير قياس المتغير المستقل من القياس على أساس أنه دالة في مجموعة متغيرات إلى القياس بمقارنة عدد العملاء في السن الحالية بمثيله في السنة السابقة، بينما يتم تغيير قياس المتغير التابع من

بمقارنة عدد العملاء في السن الحالية بمثيله في السنة السابقة إلى القياس على أساس أنه دالة في مجموعة متغيرات.

ويتم حساب معاملات الانحدار، وعامل تضخم التباين vif، وقيمة اختبار t وقيمة p -value أو المعنوية كما في جدول رقم (9).
 جدول (9): نموذج تحليل الانحدار لتحليل أثر تغيير طريقة القياس في ظل التحليل الأساسي.
 المصدر: من إعداد الباحث.

المعنوية p-value	قيمة اختبار t - test	المتغيرات
0,0568	0,0572	افصح مراقب الحسابات عن تقييمه لفرضيات الاستمرارية.
0,104	0,116	الحصة السوقية لمكتب المراجعة.
	0,367	معامل التحديد R^2
	0,001	المعنوية p -value

ويوضح الجدول (9) أن تغيير طريقة قياس كل من المتغير المستقل والمتغير التابع ترتب عليه ما يلي:

-عدم وجود أثر معنوي لإفصح مراقب الحسابات في تقرير المراجعة عن تقييمه لمعقولية فرضيات الاستمرارية كمتغير مستقل على الحصة السوقية لمكتب المراجعة كمتغير تابع حيث أن القيمة الاحتمالية لاختبار t لكل منهما تزيد عن قيمة المعنوية، مما يعني رفض الفرض البديل (H_1) بوجود أثر معنوي لإفصح مراقب الحسابات في تقرير المراجعة عن تقييمه لمعقولية فرضيات الاستمرارية على الحصة السوقية لمكتب المراجعة وقبول الفرض العدمي وذلك عند تغيير طريقة قياس كل من المتغيرين.

- تبلغ قيمة R -squared أو معامل التحديد في نموذج انحدار الفرض الأول 0,367 بمعنى أن المتغير المستقل يفسر نسبة 36,7% من التغير الكلي في

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية"

المتغير التابع وهي نفس النسبة قبل تغيير طريقة القياس، بمعنى أن تغيير طريقة قياس كل من المتغير التابع والمتغير المستقل لا تؤثر في قدرة نموذج الانحدار في التنبؤ بعلاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع بنسبة.

في ضوء التحليل السابق يمكن الإجابة عن التساؤل الإضافي الذي يتعلق بأثر تغيير طريقة قياس كل من المتغير المستقل والمتغير التابع على العلاقة بينهما؟ بلا وذلك لأنه لا يترتب على التغيير وجود أثر معنوي للمتغير المستقل عن المتغير التابع.

3- بالنسبة لتحليل أثر تبديل العلاقة بين المتغيرين المستقل والتابع على علاقة المستقل بالتابع: يتم في هذا الشأن تحليل أثر تبديل العلاقة بين كل من المتغير المستقل والمتغير التابع باعتبار المستقل تابع والتابع مستقل، ويتم حساب معاملات الانحدار، وعامل تضخم التباين vif ، وقيمة اختبار F وقيمة p -value أو المعنوية كما في جدول رقم (10).

جدول (10): نموذج تحليل الانحدار لتحليل أثر تبديل علاقة المتغيرين في ظل التحليل الإضافي. المصدر: من إعداد الباحث.

المتغيرات	قيمة اختبار t - test	المعنوية p - value
افصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لمعقولية فرضيات الاستمرارية.	0,246	0,165
الحصة السوقية لمكتب المراجعة.	0,120	0,111
معامل التحديد R^2	صفر	
المعنوية p - value	0,001	

ويوضح الجدول (10) أن تبديل العلاقة بين المتغيرين المستقل والتابع ترتب عليه عدم وجود أثر معنوي للمستقل بعد التبديل على التابع بعد التبديل،

وانخفض معامل التحديد إلى الصفر بما يعني أن المتغير المستقل بعد التبديل لا يفسر أن نسبة من التغير في المتغير التابع بعد التبديل.

في ضوء التحليل السابق يمكن الإجابة عن التساؤل الإضافي الذي يتعلق بأثر تبديل علاقة المتغيرين المستقل والمتغير التابع على العلاقة بينهما؟ بنعم وذلك لأنه ترتب على ذلك

التبديل عدم وجود علاقة بينهما حيث وصل معامل التحديد إلى الصفر.

6/8: نتائج وتوصيات البحث والتوجه بالأبحاث المستقبلية:

استهدف البحث تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لمعقولية فرضيات الإدارة لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة، وذلك في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل لتلك العلاقة، والتوصل إلى دليل تطبيقي من مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية في هذا الشأن، وقد تبلورت مشكلة البحث في تساولين أمكن الاجابة عليهما على النحو التالي:

- التساؤل الأول: يتعلق بأثر إفصاح مراقب الحسابات في تقرير المراجعة عن تقييمه لمعقولية فرضيات الاستمرارية على الحصة السوقية لمكتب المراجعة وذلك لمكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية، وتم اختبار مقاييس الفرض الأول والذي يتعلق بهذا التساؤل، وكانت نتيجة اختبار هذا الفرض رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل بوجود أثر معنوي لإفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لمعقولية فرضيات الاستمرارية على الحصة السوقية لمكتب المراجعة وذلك بالنسبة لمكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية.

- التساؤل الثاني: يتعلق بأثر حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل للعلاقة بين إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لمعقولية فرضيات الاستمرارية وبين الحصة السوقية لمكتب المراجعة وذلك بالنسبة لمكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية، وتم اختبار مقاييس الفرض الثاني والذي يتعلق بهذا التساؤل، وكانت

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية"

نتيجة اختبار هذا الفرض رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل بوجود أثر معنوي لحجم مكتب المراجعة كمتغير معدل على العلاقة بين إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لمعقولية فرضيات الاستمرارية والحصة السوقية لمكتب المراجعة وذلك بالنسبة لمكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية.

وبالنسبة لكفاءة نموذج انحدار الفرض الأول في تفسير أثر المتغير المستقل على المتغير التابع اتضح أن النموذج يفسر نسبة 36,7 % من التغير الكلي في المتغير التابع، ويرجع باقي النسبة إلى الخطأ العشوائي في المعادلة، أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن متغيرات النموذج.

وبالنسبة لكفاءة نموذج انحدار الفرض الثاني في تفسير أثر المتغير المعدل (حجم مكتب المراجعة) اتضح من الدراسة التطبيقية أن ذلك المتغير يفسر نسبة 36,7 % من التغير الكلي في المتغير التابع نتيجة لتغير المستقل، وبإدخال المتغير المعدل الأول في نموذج الانحدار اتضح أن أن المتغير المستقل يفسر نسبة 43,9 % من التغير الكلي في تلك العلاقة، مما يمكن معه القول أن ادخال المتغير المعدل الأول في نموذج انحدار الفرض الثاني أدت إلى زيادة قدرة المتغير المستقل على تفسير التغير في أثر المتغير الوسيط على علاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع بنسبة 0,072% (0,439 - 0,367).

وبالنسبة لكفاءة نموذج الانحدار في تفسير أثر إضافة متغيرات رقابية اتضح أن النموذج كان يفسر نسبة 36,7% من التغير الكلي في المتغير التابع نتيجة لتغير المستقل، وبإدخال المتغيرات الرقابية في نموذج الانحدار اتضح أن أن المتغير المستقل يفسر نسبة 41,9% من التغير الكلي في تلك العلاقة، مما يمكن معه القول

أن ادخال المتغيرات الرقابية في نموذج الانحدار أدى إلى زيادة قدرة المتغير المستقل على تفسير التغير في المتغير التابع بنسبة 0.152 (0,367-0,419).

وبالنسبة لكفاءة نموذج الانحدار في تفسير أثر تغيير طريقة قياس المتغير المستقل اتضح أن النموذج كان يفسر نسبة 36,7% من التغير الكلي في المتغير التابع نتيجة لتغير المتغير المستقل، وبتغيير طريقة قياس المتغير المستقل في نموذج الانحدار اتضح عدم تغيير قيمة معامل التحديد، بما يعني أن تغيير طريقة القياس لا يؤثر على نموذج الانحدار في التنبؤ بعلاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع.

وبالنسبة لكفاءة نموذج الانحدار في تفسير أثر تبديل العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع اتضح أنه ليست هناك علاقة بين المتغيرين حيث بلغ معامل التحديد المعدل بالتبديل صفر %، مما يمكن معه القول أن تبديل العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع في نموذج الانحدار أدى إلى انقضاء العلاقة بينهما.

كما خلاص الباحث من الدراسة النظرية إلى النتائج التالية:

- تقوم الإدارة بإعداد القوائم المالية باعتبار أن المنشأة مستمرة، وأن التصفية حالة استثنائية، وفي غضون ذلك يجب أن تأخذ في الاعتبار أي أحداث أو ظروف حالية أو مستقبلية من شأنها وجود شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار في حقل الأعمال لمدة لا تقل عن عام مستقبلي على الأقل من تاريخ الميزانية، والإفصاح عن تلك الأحداث أو الظروف في القوائم المالية.

- إذا كانت الإدارة تنوي إيقاف عمليات المنشأة أو تصفيتها فإنه يجب إعداد القوائم المالية على أساس بديل كأساس للتصفية، والإفصاح عن سبب عدم ملاءمة فرضيات الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية.

- إن إفصاح مراقب الحسابات عن وجود موانع الاستمرارية بسبب الظروف اللاحقة لتاريخ الميزانية دون تجميع أدلة مراجعة كافية ومناسبة للتحقق من أثر تلك الظروف على الاستمرارية من شأنه أن يؤثر على سمعة مكتب المراجعة سلباً، مما قد يترتب

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيمة بالهيئة العامة للرقابة المالية"

عليه انخفاض عدد العملاء المرتقبين، أو انسحاب جزء من العملاء الحاليين، بما يؤثر في النهاية إلى انخفاض الحصة السوقية لمكتب المراجعة.

- هناك علاقة متوازنة بين الخبرة المهنية لمراقب الحسابات وفترة ارتباطه بعمل المراجعة، حيث أنه كلما زادت تلك الخبرة يزيد احتمال استمرار فترة ارتباطه بعمل المراجعة، مع مراعاة أن تلك العلاقة تؤثر على علاقة إفصاح مراقب الحسابات بتقييمه لفرضيات استمرارية المنشأة بالحصة السوقية لمكتب المراجعة.

- يقوي حجم مكتب المراجعة العلاقة الإيجابية بين إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لفرضيات استمرارية المنشأة وبين الحصة السوقية لمكتب المراجعة.

- إذا كان سوق المراجعة يخضع لعامل الكفاءة مع تدخل المنظمات القانونية والمهنية بالتدخل للحد من الآثار السلبية للتركيز السوقي للمراجعة باقتراح آلية أو آليات معينة مثل التدوير الإلزامي لمراقبي الحسابات، والمراجعة المشتركة فإنه يترتب على هذه الحالة زيادة الحصة السوقية لمكتب المراجعة سواء من حيث عدد عملاء المكتب، أو من حيث أتعاب المراجعة.

- في وجود نية لدى الإدارة نحو تصفية المنشأة وإيقاف عملياتها التشغيلية مع إعداد القوائم المالية بافتراض أن المنشأة مستمرة: في ظل هذه الحالة، فإن مراقب الحسابات يعتبر ذلك حالة من الغش والتدليس من جانب الإدارة وتضليل مستخدمي القوائم المالية، وعليه فإنه يجب مناقشة الإدارة وفي حالة عدم قدرتها على الإقناع يشير إلى لك في تقريره؛ بما ينعكس بشكل سلبي على الحصة السوقية لمكتب المراجعة.

- إذا كان سوق المراجعة غير منضبط، وأن مكاتب Big4 تقدم نفسها لعملاء المراجعة على أنها الوحيدة التي تستطيع تقديم خدمات المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة، فإن أثر تلك الحالة يبقى على ويقوي العلاقة الإيجابية بين إفصاح مراقب

الحسابات عن تقييمه لفرضيات استمرارية المنشأة والحصة السوقية لمكتب المراجعة.

- إذا كان التدوير الإلزامي لمراقبي الحسابات أحد الآليات المقترحة للتخفيف من الآثار السلبية لتركيز سوق المراجعة، وتخفيض احتكار القلة من جانب مكاتب Big4 فإن تطبيق تلك الآلية من شأنه أن يضعف العلاقة الإيجابية بين تقييم مراقب الحسابات لمعقولية أو عدم معقولية فرضيات الإدارة لاستمرارية المنشأة عند إعداد القوائم المالية وبين الحصة السوقية لمكتب المراجعة.

- أن الأثر النهائي لكون مكتب المراجعة Non-Big4، مع المشاركة مع مكتب أو أكثر من مكاتب المراجعة الدولية، مع ضبط سوق المراجعة، قد يتمثل في تقوية أو إضعاف العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع وفقاً لصافي آثار المتغيرات الفرعية الثلاث (كون مكتب المراجعة Non-Big4 - المشاركة مع مكتب أو أكثر من مكاتب المراجعة الدولية - ضبط سوق المراجعة).

- أن الأثر النهائي لكون مكتب المراجعة Non-Big4، مع المشاركة مع مكتب أو أكثر من مكاتب المراجعة الدولية، وضبط سوق المراجعة يتمثل في إضعاف العلاقة بين إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لمعقولية فرضيات الاستمرارية المنشأة وبين الحصة السوقية لمكتب المراجعة.

ويوصي الباحث في نهاية البحث بما يلي:

- ضرورة أن يربط مراقب الحسابات بين وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية ونية الإدارة وتوجهها نحو تصفية المنشأة على الرغم من إعدادها القوائم المالية بافتراض استمرارية المنشأة وذلك كمبررات له عند وجود قضايا مرفوعة ضد المكتب من قبل مستخدمي تقرير المراجعة والقوائم المالية، ويمكن تحقيق تلك التوصية عملياً من خلال الحصول على إقرارات من الإدارة ومسؤولي الحوكمة بشأن استمرارية المنشأة، والتحقق من وجود بعض المؤشرات التي تثير الشك في الاستمرارية سواء

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية"

كانت مالية أو غير مالية، أما أداة التنفيذ فتتمثل في إقرارات الإدارة ومسؤولي الحوكمة بالمنشأة محل المراجعة، وإجراءات الفحص التحليلي لتحليل مؤشرات الشك في استمرارية المنشأة، مع مراعاة أن التنفيذ يتم من خلال مراقب الحسابات ومساعديه، وفي حالة وجود مشاكل عند تنفيذ تلك التوصية فإنه يقترح تشكيل لجنة ذات كفاءة من المراجعين الماعدين وتكليفها بفحص مؤشرات الشك في الاستمرارية والتقرير عن نتيجة التنفيذ قبل إصدار تقرير المراجعة.

- ضرورة أن يربط مراقب الحسابات بين نوع الرأي في تقرير المراجعة بشأن استمرارية المنشأة وبين الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية والتي تثير الشك في مقدرة المنشأة على الاستمرار، ويمكن تحقيق تلك التوصية عملياً من خلال توصية أو الزام شريك المراجعة المرتبط بتحقيق تلك الأحداث والظروف قبل التصريح بإصدار تقرير المراجعة، والحصول منه على إقرارات تتعلق بقيامه بذلك التحقيق، أما أداة التنفيذ فتتمثل في الإقرارات والمكاتبات بين المراقب الرئيسي وشريك المراجعة المرتبط، مع مراعاة أن التنفيذ يتم بواسطة مراقب الحسابات الرئيسي وشريك المراجعة المرتبط، وفي حالة وجود مشاكل عند تنفيذ تلك التوصية فإنه يقترح تمسك المراقب الرئيسي بالحصول على تلك الإقرارات، مع توصية لجنة المراجعة بالاشراف على التنفيذ.

- ضرورة توقيع مكاتب المراجعة المحلية عقود مشاركة مع مكاتب مراجعة دولية، مع ضرورة قيام الهيئات المهنية والقانونية بوضع الآليات لضبط سوق لمراجعة، ويمكن تحقيق تلك التوصية عملياً من خلال المشاركة مع مكاتب المراجعة الدولية، وضبط سوق المراجعة، أما أداة التنفيذ فتتمثل في عقود المشاركة مع مكاتب المراجعة الدولية، والقرارات والإجراءات والاصدارات عن الجهات القانونية والمنظمات المهنية لضبط سوق المراجعة، مع مراعاة أن التنفيذ يتم من خلال

الجهات القانونية والمنظمات المهنية، مع وجود متعهد داخل مكتب المراجعة بالمشاركات مع مكاتب المراجعة الدولية، وفي حالة وجود مشاكل عند تنفيذ تلك التوصية فإنه يقترح عقد المؤتمرات والندوات بشأن ضبط سوق المراجعة، والمشاركة مع مكاتب المراجعة الدولية.

- ضرورة أن تقوم مكاتب المراجعة صغيرة ومتوسطة الحجم بتوقيع عقود المشاركات مع مكاتب المراجعة الدولية، وأن يتم الدمج بين تلك المكاتب لتكوين مكاتب مراجعة لديها امكانيات مادية وبشرية وتكنولوجية بما يمكنها من زيادة الحصة السوقية لها، ويمكن تحقيق تلك التوصية عملياً من خلال توقيع مكاتب المراجعة صغيرة ومتوسطة الحجم تروتوكولات المشاركة مع مكاتب المراجعة الدولية، مع تكوين اندماجات بين مكاتب المراجعة صغيرة ومتوسطة الحجم، أما أداة التنفيذ فتتمثل في عقود المشاركة مع مكاتب المراجعة الدولية، وعقود الانماج بين مكاتب المراجعة صغيرة ومتوسطة الحجم، ويتم التنفيذ من خلال الشئون القانونية بمكتب المراجعة ومتعهدي المشاركات مع مكاتب المراجعة الدولية، وفي حالة وجود مشاكل عند تنفيذ تلك التوصية فإنه يقترح تفعيل دور كل من الشئون القانونية بمكتب المراجعة ومتعهدي المشاركات مع مكاتب المراجعة الدولية.

- ضرورة تدخل الهيئات القانونية والمنظمات المهنية القائمة على مهنة المراجعة بوضع الآليات لضبط سوق المراجعة لأنه يمثل قاسم مشترك بين كون مكتب المراجعة من Big4 أو من Non-Big4، ويمكن تحقيق تلك التوصية عملياً من خلال قيام تلك الجهات والمنظمات بدورها المطلوب في هذا الشأن، أما أداة التنفيذ فتتمثل في القرارات والإصدارات والنشرات الصادرة عن تلك الجهات والمنظمات، وفي حالة وجود مشاكل عند تنفيذ تلك التوصية فإنه يقترح تفعيل دور تلك الجهات والمنظمات.

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية"

- ضرورة تدخل الجهات القانونية والمنظمات المهنية بوضع الآليات لضبط سوق المراجعة للحد من الآثار السلبية لاحتكار القلة (Big4)، ويمكن تحقيق تلك التوصية عملياً من خلال وضع الآليات لضبط سوق المراجعة، أما أداة التنفيذ فتتمثل في القرارات والإجراءات والاصدارات عن الجهات القانونية والمنظمات المهنية لضبط سوق المراجعة، مع مراعاة أن التنفيذ يتم من خلال الجهات القانونية والمنظمات المهنية ، وفي حالة وجود صعوبات عند تنفيذ تلك التوصية فإنه يقترح عقد المؤتمرات والندوات بشأن ضبط سوق المراجعة، والمشاركة مع مكاتب المراجعة الدولية.

- ضرورة قيام مكاتب المراجعة صغيرة ومتوسطة الحجم بعقد بروتوكولات المشاركة مع مكتب أو مكاتب المراجعة الدولية خاصة في ظل عدم ضبط سوق المراجعة، ويتم تنفيذ تلك التوصية عملياً من خلال بروتوكولات المشاركة مع مكاتب المراجعة الدولية، ويتم تنفيذها من خلال متعهد المشاركات مع مكاتب المراجعة الدولية.

ويشير الباحث إلى ضرورة توجيه الأبحاث المستقبلية نحو تحليل آثار متطلبات معايير أخرى للتطوير مثل ذكر اسم شريك المراجعة أو توقعه على تقرير المراجعة، وإفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لمعقولية تقديرات القيمة العادلة، وآثار تحليل الخدمات بخلاف المراجعة علاقة المتغي المستقل بالمتغير التابع.

المراجع

أولاً: المراجع العربية:

- أبو خزنة، إيهاب محمد وآخرون، (2018)، "أثر خصائص جودة المراجعة الخارجية على التحفظ المحاسبي في التقارير المالية: دراسة تطبيقية في بيئة الأعمال المصرية"، *مجلة الدراسات المالية والتجارية*، جامعة بني سويف، كلية التجارة، (5)، 70-101.
- الأمين، ماهر ويوزياشي، هلا، (2015)، "إجراءات المراجعة المستخدمة في تقييم استمرارية المشروع دراسة حالة على شركة مراجعة وطنية"، *مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية*، (5)، 271-287.
- الحسن، عمر السر محمد، (2018)، "أثر خصائص مكتب المراجعة في مستوى التخصص المنهي للمراجع الخارجي للحكم على استمرارية المنشأة : راسة ميدانية على مكاتب المراجعة السودانية"، *المجلة العربية للإدارة*، (3)، 215-232.
- الدوغجي، علي حسين، (200)، "مدى مسئولية مراقب الحسابات عن فرض الاستمرارية والفشل المالي للشركات"، *المجلة العراقية للعلوم الأكاديمية*، (6)، 7-99.
- العبدون، اشرف هاشم وإمبدي، عبدالرحمن البكري وحسين، سطم سالم، (2018)، " الإجراءات التحليلية في المراجعة وانعكاساتها على استمرارية المنشآت وفق منظور جودة التقارير المالية:

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب
المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة
باليهئية العامة للرقابة المالية"

دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية العاملة بالعراق"، مجلة الدراسات العليا-جامعة
النبيلين، 11(42)، 210-229.

-القرني، أحمد بن عبدالقادر، (2015)، "درجة تركيز سوق المراجعة في الشركات المدرجة
بسوق الأسهم "حالة المملكة العربية السعودية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، 11(3)،
601-620.

- ذكي، نهى محمد محمد علي، (2022)، "العلاقة بين قابلية التقارير المالية للقراءة وفترة تأخير
إصدار تقرير مراقب الحسابات دليل من الشركات المصرية غير المقيدة بالبورصة المصرية"،
مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، قسم المحاسبة، (6)1،
131-209.

-رزق، علاء أحمد إبراهيم، (2023)، "مدى ملائمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية في زيادة
القدرة التفسيرية لرأى مراقبي الحسابات وانعكاس ذلك على كفاءة الاستثمار"، مجلة البحوث
المالية والتجارية، جامعة بورسعيد، كلية التجارة، 24(2)، 307-371.

-زين، علي أحمد مصطفى ودياب، محمد عبدالقادر أمين وعبدالغفار، أحمد محمد السيد،
(2018)، " المراجعة القضائية ودورها في الحد من فجوة التوقعات دراسة ميدانية في بيئة
الأعمال المصرية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان، كلية التجارة
وإدارة الأعمال، 32(2)، 333-394.

-شحاته، محمد موسى علي، (2020)، "أثر محددات الإفصاح عن شريك المراجعة على مستوى
التحفظ المحاسبي بالتقارير المالية: مع دليل تطبيقي بالبورصة المصرية"، المجلة العلمية
للدراسات والبحوث المالية والإدارية، جامعة مدينة السادات، كلية التجارة، 7(2)، 1-66.

-عبدالله، هدى محمد محمد، (2019)، "قياس قدرة إدماج شركات المراجعة الصغيرة على تحقيق
الميزة التنافسية ودرجة التركيز في سوق خدمات المراجعة المصري مع دراسة ميدانية"، مجلة
الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، كلية التجارة، 23(1)، 511-564.

- عبدالرحيم، رضا محمود محمد، (2020)، "أثر التعديلات في شكل ومحتوى تقرير مراقب
الحسابات وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم 570 المعدل لسنة 2015 بشأن الاستمرارية على
قراري الاستثمار ومنح الائتمان: دراسة تجريبية"، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، جامعة
الاسكندرية، كلية التجارة، 24(2)، 1-94.

- عمران، رجب محمد، (2024)، "تطوير أنشطة المراجعة الداخلية لفحص منهجية تطبيق نموذج الخسائر الائتمانية المتوقعة وانعكاساتها على الحد من ممارسات التمهيد الاختياري للأرباح بالبنوك التجارية-دراسة ميدانية"، *مجلة البحوث المالية والتجارية*، جامعة بورسعيد، كلية التجارة، 291-219، (1)25.
- كريم، على عباس، (2014)، "فرض الاستمرارية وإمكانية استخدام بعض المؤشرات المالية للابلاغ عن التعثر المالي في الشركات العامة: دراسة تطبيقية في الشركة العامة للأسمنت الجنوبية، *مجلة المثلى للعلوم الدارئة والاقتصادية*، جامعة المثلى، 224-206، (2)6.
- كشك، راحيل محمد عبدالغني ومنصور، أشرف محمد إبراهيم وعبد، رنا محمد، (2023)، "دور حجم وتخصص مكتب المراجعة في تحسين كفاءة الاستثمار دراسة تطبيقية على الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية"، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، جامعة حلوان، كلية التجارة، 881-845، (3)14.
- محمد، أحمد سليم، (2020)، "دور نمط الملكية في تفسير عاقلة درجة تركيز سوق خدمات الم ارجعة بجودة التقارير المالية بالتطبيق على قطاع البنوك المصرية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، جامعة عين شمس، كلية التجارة، 41-1، (3)24.
- مطاوع، أحمد كمال إبراهيم، (2021)، "مدى ملائمة معيار المراجعة الدولي 570 المعدل لسنة 2015 لدعم أداء مراقبي الحسابات لمسؤولياتهم بشأن الاستمرارية في ظل تداعيات جائحة (COVID-19) دراسة ميدانية"، *مجلة البحوث المالية والتجارية*، جامعة بورسعيد، كلية التجارة، 164-112، (3)22.
- معيوف، بوبكر خالد والكاديكي، أحمد علي والعمودي، زينب عمر، (2020)، "أهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في التعرف على مؤشرات التنبؤ بقدرة الشركات المساهمة الليبية على الاستمرارية"، *مجلة الدراسات الاقتصادية*، (2)3، 32-1.
- مفلح، منيرة عبدالله والعبادي، زيد أحمد ومفلح عبدالاله عبدالله والنسور، ثناء نواف، (2021)، "خطوات البحث العلمي بوجود المتغيرات الوسيطة أو المعدلة في العلوم الإدارية والنفسية والتربوية"، *المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال*، (2)11، 277-268.
- منسي، الشيماء عبدالغني يوسف، (2019)، "أثر التحليل الاستراتيجي على تقييم مدى استمرارية منشأة العمل"، *مجلة البحوث المالية والتجارية*، 71-51، (1/1)20.

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب
المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة
بالحیئة العامة للرقابة المالية

-هارون، محمود محمد وفارس، سعيد زين العابدين والغنام، صابر حسن، (2022)، "إطار
مقترح لدعم أداء مراقب الحسابات في الحكم على إستمرارية المنشأة"، مجلة البحوث المالية
والتجارية، جامعة بورسعيد، كلية التجارة، 23(4)، 460-497.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Afify H. A. A., (2009), " Determinants of Audit Report Lag: Does Implementing Corporate Governance have Any Impact? Empirical Evidence of Egypt", **Journal of Applied Accounting Research**, 10(1), 185-196.
- Altawaibeh, Mohammad Abdullah and Alourd, Lubna, (2023), "Going Concern Audit Opinion and Market's Reaction", **International Journal of of Academic Research in Accounting Finance and Management Sciences**, 13(2), 650-664.
- American Institute of Certified Public Accountant, AICPA, Auditing Standards Boards, "The Auditor's Responsibility to Detect & Report Errors & Irregularities, Sas No. 53 ", **Journal of Accountancy**, July, 1988.
- Amin K., J. Krishnan, and J. S. Yang, (2014), "Going Concern Opinion and Cost of Equity" Auditing: **A Journal of Practice and Theory**, 33(4), 1-39.
- Arens A. A. Elder S., and M., S. Beasley, (2014), "Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach", **Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall, USA**.
- Badawy, Hebatallah and Zaki, Noha Mohamed, (2023), "The Effect of Audit Firm Reputation and Busyness on Financial Reporting Timeliness: The Moderating Role of Client Complexity Floatation of Exchange Rate Empirical Evidence from Egypt", **Scientific Journal for Commercial Research**, (2), 9-64.
- Chen Yahn-Shir, Hsu Joseph, Huang Mei-Ting, and Yang, Ping-Sen, (2013), "Quality, Size, and Performance of Audit Firms", **The International Journal of Business and Finance Research**, 7(5), 89-107.
- Choi Jong-Hag, Kim Francis, Kim Jeong-Bon, and Zang, Yoonseok, (2010), Auditing: **A Journal of Practice and Theory**. 29(1), 1-43.
- Christian Leuz, Brandon Gipper and Luiz Hall, (2018), "The Economics of Audit Partner Tenure and Rotation: Evidence from PCAOB Data", **National Business of Economic Research**, 1-77, available at: <https://www.nber.org/papers/w24018>.

- Clarina, Mutiara and Fitriany, Fitriany, (2019), "The Impact of Audit Market Concentration on Audit Quality: Evidence from Indonesia", **Journal Pengurusan**, 57(1), 12-57.
- Corodos George S., Fulop Melinda T., and Celemente, Kiss, (2015), "Relevant aspects regarding the changes of the statutory audit report in the light of international regulations", **Audit Financiar**, XIII (126), 63-73.
- Dunn Kimberly, Kohlbeck Mark, and Mayhew, Brain W., (2011), "The Impact of the Big4 Consolidation on Audit Market Share Equity", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 30(1), 49-73.
- Dabor Alexander Olawumi, Wilson Osarodion Famous, and Joy, Osemwegie- Ero, (2024), "Audit Market Concentration in an Emerging Economy", available at: <http://doi.org/103193/humanity2024003>.
- El-Dyasty, Mohamed M., (2017), " Audit Market in Egypt: An Empirical Analysis", available at: <https://ssrn.com/abstract=3002783>, 1-38.
- Eshleman, John Daniel, (2013)," The Effect of Audit Market Concentration on Audit Pricing and Audit Quality : the Role of the Size of the Audit Market", https://repository.lsu.edu/gradschool_dissertations, 1-49.
- Godawska, Justyna and Kutera, Malgorzata, (2021), "Changes in the Concentration on the Audit Services Market in the Context of Mandatory Auditor Rotation in Poland and the United Kingdom", **European Research Studies Journal**, XXIV (3B), 372-35.
- Herti School,(2022), "Give us the Tools We'll Finish the Job: How Euroup Can Fix the Broken Audit Market", **Jacques Delprs Centre**, 1-16.
- Hossain, Sarowar and Monroe, Gary S., (2024), "Audit Market Structure, Concetration and Competition in Australya 2019-2022", available at: s.hossain@unsw.edu.au , 1-35.
- Huang, Jian and Yu, Han, (2019), "Does the Market Know? Going Concern Opinion Release and Firm Fundamentals", **International Journal of Accounting and Financial Reporting**, 9(1), 135-14-.
- International Standard on Auditing ISA, 700, "Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements", Effective for Audits of Financial Statements for Periods Ending on or after Dec. 15, 2016. **AICPA**, 1-51.
- International Standard on Auditing, **ISA, 570 (Revised)**, "Going Concern", Effective for Audits of Financial Statements for Periods Ending on or after Dec. 15, 2016.

تحليل أثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقييمه لاستمرارية المنشأة على الحصة السوقية لمكتب
المراجعة في ضوء حجم مكتب المراجعة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة
بإلھيئة العامة للرقابة المالية"

-
- International Standard on Accounting, **IAS, 1**, "Poncern Concept: Importance and Metrics", Shiksha, Disclaimer: This pdf is auto Generated based on the information available on shikshaason26-july-2024.
- Ismail, Mawaheb Abdel- Aziz, (2020), "Interaction Effect of Auditor Industry Specification and Ownership Concentration on Investment Efficiency: Evidence from Egyptian Stock Exchange", **Alexandria Journal of Accounting Research**, (4)3, 1–45.
- Jerry,Musa and Saidu, Sani Alhaji, Saidu (2016), "The Impact of Audit Firm Size on Financial Reporting Quality of Listed Insurance Companies in Nigeria", **Iranian Journal of Accounting, Auditing & Finance**, 1(1), 19-47.
- Kaplan, Steven E. and Williams, David D., (2012), "The Changing Relationship between Audit Firm Size and Going Concern Report", **Accounting Organizations and Society**, 37(5), 322-336.
- Kares L., V. Krsikova, and L.Rybka, (2013), "Will the Identified Improvements of Auditor's Report Meet the Requirements of Users and Provide them with the Value, and Benefit that they Seek?", **Strategic Management**, 1.
- Mansur, Hasan and Tangl, Anita, (2018), "The Effect of Audit Firm Size on Audit Quapity", 428-435, E-mail address:has976@yahoo.com.
- Musah A., Anokye F. K., and Gakpetor, E. D., (2018), "The effects of IFRS Adoption and Big4 Audit Firms on Audit and Non Audit Fees: Evidence from Ghana", **Accounting and Management Information Systems**, 17(3), 330-352.
- Muslim Anis Aulia, Defang F. and Kusumawardani, Anis, (2022), "The Role of Auditor's Reputation as aMiderating Variable in the Relationship between Corporate Governance and Fraudlient Financial Statement Case Study on Construction and Building Subsector Companies Listed on the Indonesia Stock Exchange", **International Journal of Business and Management Invention (IJBMI)**, (11)6, 52-68.
- Ping, Liu Cheng, (2024), "Auditor Size, Audit Market Concentration, and Audit Quality: Ching Evidence", **Earth & Environmental Science Research & Reviews**, 7(2), 1-13.
- Proho, Mahir, (2023), "Going Concern Assessment: A Literature Review", **Journal of Foresick Accounting Profession**, 3(2), 48-62.
- Salehi, Mahdi, (2011), "Audit Expectation Gap Concept, Nature and Trace", **African Journal of Business Management**, 5(21), 1-26.
-

-Zureigat, Q. M., (2014), "Factors Assciated with Audit Report in Saudia Arabia", **Global Journal of Management and Business Research**, 14(5), 67-74.

-Wang Chen-Chin, Kung Fan-Hua, and Kai-Hsun Lin, (2014), "Does Audit Firm Size Contribute to Audit Quality? Evidence from Two Emerging Markets", **Corporate Ownership & Control**, 11(2), 1-12