



مجلة البحوث المحاسبية

<https://com.tanta.edu.eg/abj-journals.aspx>

## أثر مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة على دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية: دليل من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

أسامة مجدي فؤاد محمد أبو العلا

أستاذ مساعد، بقسم المحاسبة، كلية الأعمال (كلية التجارة سابقاً)، جامعة الإسكندرية، مصر.

تاريخ النشر الإلكتروني: مارس-2025

للتأصيل المرجعي: أبو العلا، أسامة مجدي فؤاد محمد. أثر مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة على دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية: دليل من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد 12 (1)،

المعرف الرقمي: 10.21608/abj.2025.411352

## أثر مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة على دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية: دليل من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

أسامة مجدي فؤاد محمد أبو العلا

أستاذ مساعد، بقسم المحاسبة ، كلية الأعمال (كلية التجارة سابقاً)، جامعة الإسكندرية ، مصر .

تاريخ المقال

تم استلامه في 12 ديسمبر 2024، وتم قبوله في 12 يناير 2025، هو متاح على الإنترنت مارس 2025

المستخلص

استهدف البحث دراسة واختبار أثر مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة على دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية. وقد تم اختبار فرض الدراسة باستخدام أسلوب الانحدار اللوجيستي الثنائي Binary Logistic Regression، حيث يتم استخدام هذا النوع من أنواع الانحدار في حالة أن المتغير التابع (دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية) يأخذ القيمة (صفر أو واحد)، حيث تكونت عينة الدراسة من 105 شركة من الشركات غير المالية المقيدة في البورصة المصرية، بإجمالي عدد مشاهدات 735 مشاهدة، وذلك خلال الفترة من عام 2017 إلى عام 2023. وقد توصل البحث، في ظل التحليل الأساسي إلى وجود تأثير سلبي ومعنوي لمستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة على دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية. وأخيراً، توصلت الدراسة في ظل تحليل الحساسية في حالة استخدام مقياس بديل لمستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة، إلى اتفاق نتائج تحليل الحساسية بدرجة كبيرة مع نتائج التحليل الأساسي.

الكلمات المفتاحية: مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة؛ دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية.

### Abstract

The purpose of this paper is to study and examine the effects of the level of complexity of an audit client's operations on going-concern audit opinion. The study hypothesis  $H_1$  was tested using the Binary Logistic Regression method, where this type of regression is used when the dependent variable (going-concern audit opinion) takes the value of either zero or one. The study sample consisted of 105 non-financial companies listed on the Egyptian Stock Exchange, with a total of 735 observations during the period from 2017 to 2023. The research found, under the basic analysis, that there is a significant negative effect of the level of complexity of an audit client's operations on going-concern audit opinion. Finally, the study concluded that, under sensitivity analysis, using an alternative measure of both the level of complexity of an audit client's operations and the auditor's work stress, the results of the sensitivity analysis were in high agreement with the results of the basic analysis.

**Keywords:** Level of Complexity of an Audit Client's Operations ;Going-concern Audit Opinion.

## مقدمة البحث:

تواجه منشأة عميل المراجعة في الوقت الحالي تحديات كبيرة تهدد استمراريته، مثل التغيرات التكنولوجية المتسارعة، والمنافسة الشديدة، والتغيرات في السياسات الاقتصادية (Zapata-Cantu et al. 2023). وفي هذا السياق، يُصبح دور مراقبي الحسابات في الحكم على مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لإفترض استمرارية تلك المنشأة أكثر أهمية من أي وقت مضى. إذ أن مراقبي الحسابات مطالبون بتقييم المخاطر التي تُهدد استمرارية منشأة عميل المراجعة، وتحديد الإجراءات اللازمة للحد من هذه المخاطر، وإبداء رأيهم بشأن استمراريته (Proho, 2023).

ويُقصد بدقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، على أنها تقييم موضوعي ومهني لقدرة منشأة عميل المراجعة على مواصلة عملياتها في المستقبل القريب، أي خلال فترة إثني عشر شهراً على الأقل من تاريخ إصدار القوائم المالية، حيث أنها تشير إلى مدى سلامة رأيه من حيث عدم وقوعه في الخطأ، سواء كان خطأ من النوع الأول بمعنى إصداره رأي معدل بشأن استمرارية منشأة عميل المراجعة وظلت الشركة باقية لاحقاً لمدة عام مالي على الأقل (الرفض الخاطيء)، أو خطأ من النوع الثاني بمعنى إصداره رأي غير معدل بشأن الاستمرارية لمنشأة قد أفلست لاحقاً خلال عام مالي على الأقل (القبول الخاطيء)

(Yang et al. 2022).

وتواجه منشآت المحاسبة والمراجعة اليوم تحديات متزايدة في ظل التطور المتسارع للأنظمة المحاسبية وتنوع العمليات التجارية، ومن أبرز هذه التحديات، التعامل مع عملاء يتميزون بارتفاع مستوى تعقيد عملياتهم، فالشركات التي تعمل في قطاعات متخصصة، أو تلك التي تمتلك عمليات دولية معقدة، تتطلب جهوداً مضاعفة من جانب مراقبي الحسابات، لذا، فإن فهم طبيعة هذه التعقيدات وأثرها على عملية المراجعة يُعد أمراً بالغ الأهمية (Tiron-Tudor & Deliu, 2022). وتُعرف تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة، بأنها صعوبة تتبع أنشطة وعمليات العميل بسبب كثرة فروعهِ ومنتجاتهِ وأسواق المدخلات والمخرجات (Chen et al. 2024).

وبشأن أثر مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة على دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، فقد أشارت العديد من الدراسات (e.g., Davis, 2020; Brown, 2021; Wilson, 2022) إلى اختلاف دقة رأي مراقب الحسابات بشأن استمرارية منشأة عميل المراجعة باختلاف مستوى تعقيد عمليات تلك المنشأة، حيث اتفقت الدراسات سالفه الذكر أعلاه على أن مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة تؤثر سلبياً ومعنوياً على دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، حيث أن منشأة عميل المراجعة ذات

مستوى تعقيد في عملياتها عادةً ما تواجه مخاطر أكبر، سواء كانت مخاطر اقتصادية أو تشغيلية أو قانونية، وهذه المخاطر تجعل من الصعب على مراقبي الحسابات تقييم الوضع المالي للشركة بشكل دقيق وتوقع التحديات المستقبلية التي قد تواجهها، ويكون من الصعب على مراقبي الحسابات الحصول على الأدلة الكافية التي تثبت صحة المعلومات المالية التي تقدمها الشركة مما يزيد من احتمال وقوع أخطاء في التقييم، وكلما زاد مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة كلما أدى ذلك إلى زيادة الضغط على مراقبي الحسابات وإنخفاض دقة عملهم.

### 1- مشكلة البحث:

على الرغم من أهمية دقة رأي مراقب الحسابات بشأن استمرارية منشأة عميل المراجعة، إلا أن هناك القليل من الدراسات (Chung & Liao, 2022; Pham, 2022; Michaels & Torres, 2023) على حد علم الباحث التي تناولت تأثير مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة على دقة هذا الرأي. لذا، تسعى هذه الدراسة إلى توضيح هذه الفجوة البحثية من خلال تحليل العلاقة بين هذان المتغيران في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. وفي ضوء ما سبق يمكن التعبير عن مشكلة البحث في كيفية الإجابة على التساؤل التالي، عملياً؛ هل يؤثر مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة سلبياً ومعنوياً على دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية؟.

### 2- هدف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في دراسة واختبار أثر مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة على دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من 2017 إلى 2023. ويسعى البحث إلى تحديد وقياس مستوى تعقيد العمليات باستخدام مجموعة من المؤشرات الكمية والنوعية، وتقييم دقة آراء مراقبي الحسابات من خلال مقارنتها بالنتائج الفعلية لاستمرارية الشركات. كما يهدف البحث إلى تحليل العلاقة بين هذين المتغيرين باستخدام أسلوب الانحدار اللوجستي الثنائي، واختبار حساسية النتائج باستخدام مقاييس بديلة لتعقيد العمليات. وأخيراً، يهدف البحث إلى تقديم توصيات عملية لمراقبي الحسابات والجهات الرقابية والشركات لتحسين جودة عملية تقييم الاستمرارية.

### 3- أهمية ودوافع البحث:

تكمن أهمية البحث العلمية في كونه يُعد امتداداً للدراسات السابقة في مجال العوامل المؤثرة على دقة رأي مراقب الحسابات بشأن استمرارية منشأة عميل المراجعة، نظراً لأهمية دقة هذا الرأي في التأثير على مستوى ثقة أصحاب المصالح في مهنة المراجعة. كما يستمد البحث أهميته العلمية من خلال سعيه لمعالجة

فجوة بحثية مهمة، حيث أن هناك القليل من الدراسات على حد علم الباحث التي تناولت بالتفصيل العلاقة بين مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة ودقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية.

وتكمن أهمية البحث العملية في سعيه إلى اختبار أثر مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة على دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، وهو مجال بحثي يعاني من ندرة نسبية في مصر. كما تستمد هذه الدراسة أهميتها العملية من منفعتها للجهات المنظمة للمهنة في مصر، بشأن وضع القواعد التي تؤدي إلى زيادة دقة رأي مراقبي الحسابات بشأن الاستمرارية، بما يضمن تعزيز الثقة في التقارير المالية، وحماية مصالح المستثمرين، حيث يُعد دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية بمثابة شهادة مستقلة حول قدرة منشأة عميل المراجعة على الاستمرار في نشاطها على المدى القريب. لذا، فإن دقة هذا الرأي لها تبعات كبيرة على المستثمرين وعلى الاقتصاد ككل.

ورغم كثرة دوافع هذا البحث إلا أن أهمها يتركز في تحديد التحديات التي يواجهها مراقبو الحسابات في بيئة عمل تتسم بالتعقيد والضغط، وكيف تؤثر هذه التحديات على جودة عملهم ودقة رأيهم بشأن الاستمرارية. ويضاف إلى ذلك مساقرة الجدل الأكاديمي حول مدى تأثير مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة على دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، وإيجاد دليل عملي على مدى صحة تلك العلاقة محل الدراسة من عدمه في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، من خلال إتباع منهجية متكاملة. وأخيراً يحاول الباحث مساقرة اتجاه البحوث الأجنبية، ذات الصلة، بإجراء تحليل أساسي وتحليل الحساسية، للتغلب على نقص شبه متكرر في كثير من البحوث في مصر في هذا المجال.

#### 4- حدود البحث:

تتضمن حدود البحث كلاً مما يلي:

**5-1 الحدود الزمنية:** يقتصر البحث على دراسة واختبار أثر مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة على دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية عن الفترة من عام 2017 - 2023 دون أن تمتد لغير ذلك من الفترات.

**5-2 الحدود المكانية:** يقتصر البحث على دراسة واختبار أثر مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة على دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، وذلك لعينة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية. وبالتالي يخرج عن نطاق البحث اختبار تلك العلاقة بالشركات غير المقيدة بالبورصة المصرية، وتلك التي تعد قوائمها المالية بعملة أجنبية، وكذلك المؤسسات المالية نظراً لطبيعتها الخاصة.

3-5 **الحدود الموضوعية أو الفنية:** يقتصر البحث على دراسة واختبار أثر مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة على دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية من خلال التركيز على مراجعة القوائم المالية السنوية لمنشأة عميل المراجعة، **دون التطرق إلى تقرير الفحص المحدود** عن القوائم المالية المرحلية (الربع سنوية). وقد اقتصر البحث على تناول عدد من المتغيرات الرقابية (معدل نمو منشأة عميل المراجعة، ونسبة التداول، ونسبة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية إلى إجمالي الأصول، ونسبة الديون لمنشأة عميل المراجعة، ومعدل العائد على الأصول لمنشأة عميل المراجعة، ونتيجة نشاط منشأة عميل المراجعة) **ويخرج عن نطاقه** متغيرات رقابية أخرى مؤثرة على تلك الفترة على سبيل المثال العوامل المرتبطة **بحوكمة منشأة عميل المراجعة.**

**ولتحقيق هدف البحث ومعالجة مشكلته في ضوء هذه الحدود** سيتم تقسيم ما تبقى منه على النحو التالي: (6) تحليل الدراسات السابقة واشتقاق فروض البحث، و(7) منهجية البحث، و(8) نتائج اختبار فروض البحث، و(9) تحليل الحساسية، و(10) نتائج البحث، و(11) توصيات البحث، و(12) والدراسات المستقبلية المقترحة.

#### 6- تحليل الدراسات السابقة واشتقاق فروض البحث

**تحقيقاً لهدف البحث**، سيتناول الباحث في هذه الجزئية الجوانب التالية؛ تحليل العلاقة بين مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة ودقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، واشتقاق الفرض الرئيسي للبحث (H<sub>1</sub>)، وذلك على النحو التالي:

6-1 **تحليل العلاقة بين مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة ودقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، واشتقاق الفرض الأول للبحث (H<sub>1</sub>).**

تستند العلاقة المتوقعة بين مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة ودقة رأي مراقب الحسابات بشأن استمرارية منشأة عميل المراجعة على عدد من النظريات ( e.g., Al-Tae & Flayyih, 2023; Hassan et al. 2023; Usman et al. 2023; Li & Sun, 2024; Ombati & Karuti, 2024) لعل من أهمها نظرية المخاطر، ونظرية المعلومات، ونظرية الإجراءات والسياسات الداخلية، ونظرية التقييم المستمر، ونظرية الاعتماد المتبادل.

**وفيما يتعلق بنظرية المخاطر Risk Theory**، فإنها تقوم على فكرة فهم وتقييم الأحداث غير المؤكدة التي قد تؤثر على النتائج المستهدفة لمنشأة عميل المراجعة، فهي تعبر عن احتمال حدوث حدث سلبي أو غير مرغوب فيه، والذي قد يؤدي إلى خسائر مالية أو مادية أو معنوية لمنشأة عميل المراجعة. **وتعتبر**

نظرية المخاطر أحد الأسس التي يعتمد عليها مراقبو الحسابات في تقييم استمرارية منشأة عميل المراجعة، حيث تتضمن هذه النظرية تحليل المخاطر المرتبطة بعمليات منشأة عميل المراجعة، والتي تتزايد كلما زادت تعقيدات هذه العمليات. إذ تقترض هذه النظرية أنه كلما كانت عمليات منشأة عميل المراجعة بسيطة، فإن المخاطر تكون منخفضة، مما يسهل على مراقبي الحسابات تقييم استمرارية منشأة عميل المراجعة بدقة. بينما مع زيادة تعقيد هذه العمليات فإنها تؤدي إلى زيادة المخاطر، مما يتطلب من مراقبي الحسابات إجراء تقييمات أكثر عمقاً، مما قد يؤثر على دقة رأيهم بشأن استمرارية منشأة عميل المراجعة ( Ombati & Karuti, 2024).

ووفقاً لنظرية المعلومات **Information Theory**، فإنها تهتم بدراسة كمية المعلومات، وطرق قياسها، وخصائصها، وكيفية نقلها وتخزينها ومعالجتها لمنشأة عميل المراجعة، حيث تتناول هذه النظرية الأسئلة الأساسية حول ماهية المعلومات، وكيف يمكن قياسها، وكيف يمكن نقلها بكفاءة وفعالية. وهي منهجية تستخدم في عملية المراجعة لتحليل وتقييم المعلومات المتاحة عن منشأة عميل المراجعة. إذ تعتمد هذه النظرية على مفهوم أن المعلومات هي أساس عملية اتخاذ القرارات في المراجعة، وأن جودة المعلومات المتاحة تؤثر بشكل مباشر على جودة رأي مراقبو الحسابات. إذ تعتمد دقة رأي مراقبو الحسابات على كمية وجودة المعلومات المتاحة لهم عن منشأة عميل المراجعة ذات العمليات المعقدة، حيث تتطلب العمليات المعقدة لمنشأة عميل المراجعة ضرورة توافر معلومات من عدة مصادر مما قد يؤدي إلى صعوبات في جمع البيانات، وقد تكون المعلومات المستمدة من العمليات المعقدة لمنشأة عميل المراجعة غير دقيقة أو غير موثوقة، مما يؤثر سلباً على رأي مراقبو الحسابات بشأن الاستمرارية (Li & Sun, 2024).

أما فيما يتعلق بنظرية الإجراءات والسياسات الداخلية **Internal Procedures and Policies Theory**، فإنها تهتم بدراسة كيفية صياغة وتنفيذ السياسات والإجراءات داخل منشأة عميل المراجعة سواء كانت هذه المنشأة حكومية أو خاصة. وتهدف هذه النظرية إلى فهم الآليات التي تؤثر على عملية اتخاذ القرار واتخاذ الإجراءات داخل منشأة عميل المراجعة، وكيفية تأثير هذه الإجراءات والسياسات على أداء منشأة عميل المراجعة وتحقيق أهدافها. إذ تتأثر دقة رأي مراقبو الحسابات أيضاً بالإجراءات والسياسات المتبعة داخل منشأة عميل المراجعة ذات العمليات المعقدة، حيث أن وجود سياسات قوية داخل منشأة عميل المراجعة يساهم في تقليل المخاطر وزيادة دقة المعلومات المقدمة لمراقبو الحسابات، وعلى العكس من ذلك فإن ضعف السياسات داخل منشأة عميل المراجعة قد يؤدي إلى صعوبات في التحقق من صحة المعلومات، مما يؤثر على دقة رأي مراقبو الحسابات بشأن استمرارية منشأة عميل المراجعة ( Al-Tae & Flayyih, 2023).

وبالنسبة لنظرية التقييم المستمر **Continuous Evaluation Theory**، فإنها تهدف إلى توفير نظرة شاملة وواقعية عن صحة وسلامة المعلومات المالية لمنشأة عميل المراجعة، حيث تعتمد هذه النظرية بشكل كبير على فعالية نظام الرقابة الداخلية للشركة. إذ تتطلب منشأة عميل المراجعة ذات العمليات المعقدة تقييماً مستمراً لاستمراريتها، يتضمن ذلك تحليل الأداء المالي لها والذي يتطلب من مراقبي الحسابات بإجراء اختبارات وفحوصات مستمرة على مدار العام، بدلاً من التركيز على فترة محددة في نهاية السنة المالية، وتقييم المخاطر المالية بشكل مستمر لتحديد المناطق التي تتطلب مزيداً من الاهتمام والرقابة ( Hassan et al. 2023).

ووفقاً لنظرية الاعتماد المتبادل **Interdependence Theory**، فإنها تفترض أن جميع الأنشطة التي تقوم بها منشأة عميل المراجعة مترابطة ومتأثرة ببعضها البعض بشكل مباشر أو غير مباشر، حيث أن أي تغيير في نشاط معين قد يؤثر على الأنشطة الأخرى، وبالتالي يؤثر على النتائج المالية للمنشأة بأكملها. وتهدف هذه النظرية إلى مساعدة مراقبي الحسابات على فهم أعمق لعمليات منشأة عميل المراجعة وكيفية تفاعلها مع بعضها البعض، وتساعد أيضاً في تحديد المخاطر التي قد تواجه منشأة عميل المراجعة نتيجة للترابط بين الأنشطة المختلفة. وبالتالي فإنه وفقاً لهذه النظرية فإن بعض العمليات في منشأة عميل المراجعة تعتمد على بعضها البعض مما قد يؤدي إلى تعقيد دقة رأي مراقبي الحسابات بشأن الاستمرارية، حيث أوضحت هذه النظرية أن التداخل بين الأقسام يمكن أن يؤدي إلى صعوبة في تحديد مصدر المشاكل المتعلقة بالاستمرارية. وأوضحت أيضاً أن التأثير المتبادل بين الأنشطة المختلفة لمنشأة عميل المراجعة يفرض على مراقبي الحسابات النظر في كيفية تأثير نشاط على آخر، مما قد يؤثر على دقة رأيهم بشأن استمرارية منشأة عميل المراجعة (Usman et al. 2023).

وفيما يتعلق بمفهوم دقة رأي مراقب الحسابات بشأن استمرارية منشأة عميل المراجعة، أشار Yang et al. (2022) إلى أنها تقييم موضوعي ومهني لقدرة منشأة عميل المراجعة على مواصلة عملياتها في المستقبل القريب، أي خلال فترة إثني عشر شهراً على الأقل من تاريخ إصدار القوائم المالية. ويتطلب هذا التقييم من مراقبي الحسابات تقييم مجموعة واسعة من العوامل المالية وغير المالية التي قد تؤثر على استمرارية منشأة عميل المراجعة، وتقديم رأي مستقل حول ما إذا كانت تلك المنشأة تمتلك الموارد الكافية لمواصلة عملياتها. وعرفها Handayani et al. (2023) على أنها تقييم مهني مستقل يقدمه مراقبو الحسابات حول قدرة منشأة عميل المراجعة على مواصلة عملياتها بشكل طبيعي في المستقبل، أي خلال فترة سنة واحدة على الأقل من تاريخ إصدار القوائم المالية. كما عرفها Polo et al. (2023) على أنها حكم مهني يصدره مراقبو الحسابات حول مدى قدرة منشأة عميل المراجعة على الاستمرار في أعمالها



كالمعتاد دون الحاجة إلى التصفية أو تقليص كبير في حجم نشاطها. وأشار Hutagalung et al. (2024) إلى أنها تقييم موضوعي لقدرة منشأة عميل المراجعة على مواجهة التحديات المستقبلية والبقاء في السوق، وهي أداة مهمة للمستثمرين والمقرضين ولتخذي القرارات داخل منشأة عميل المراجعة.

وتتمثل المسؤولية المهنية لمراقب الحسابات بشأن استمرارية منشأة عميل المراجعة وفقاً للمعيار رقم (ISA No. 570) المعدل، في الحكم على مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لإفترض الاستمرارية ومدى كفاية وملاءمة إفصاح الإدارة عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية بالقوائم المالية للشركة، كما تمتد مسؤوليته أيضاً للأحداث اللاحقة، التي تحدث بعد تاريخ إعداد القوائم المالية، وحتى تاريخ إصدار تقرير مراقب الحسابات، وقد تؤدي للشك في قدرة الشركة على الاستمرار. وبناء على ذلك، يجب على مراقب الحسابات في ظل ملاءمة تطبيق الإدارة لإفترض الاستمرارية وكفاية الإفصاح، أن يبدي رأياً غير معدل ويشير إلى ذلك في فقرة عدم التأكيد الجوهرية بشأن الاستمرارية التالية لفقرة أساس الرأي. أما في ظل ملاءمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية وعدم كفاية الإفصاح، أو عدم الإفصاح بالمره فإنه يجب على مراقب الحسابات تعديل رأيه (متحفظ أو معاكس)، وتوضيح أسباب تعديل رأيه في فقرة أساس الرأي التالية لفقرة الرأي. وإذا قام مراقبو الحسابات بإصدار رأي معدل بشأن استمرارية منشأة عميل المراجعة وظلت الشركة باقية لاحقاً لمدة عام مالي على الأقل فهذا يعد خطأ من النوع الأول. أما إذا أصدر رأي غير معدل بشأن الاستمرارية لمنشأة قد أفلست لاحقاً خلال عام مالي على الأقل فهذا يعد خطأ من النوع الثاني.

ويخلص الباحث من التعريفات السابقة بأنه يُمكن وضع تعريف شامل لمفهوم دقة رأي مراقب الحسابات بشأن استمرارية منشأة عميل المراجعة بأنها تقييم مهني وموضوعي يصدره مراقبو الحسابات حول قدرة منشأة عميل المراجعة على مواصلة عملياتها بشكل طبيعي خلال فترة زمنية معينة، عادةً ما تكون سنة واحدة على الأقل، دون الحاجة إلى التصفية أو تقليص كبير في حجم نشاطها. ويتطلب هذا التقييم من مراقبي الحسابات تقييم مجموعة واسعة من العوامل المالية وغير المالية التي قد تؤثر على استمرارية المنشأة، وتقديم رأي مستقل حول ما إذا كانت منشأة عميل المراجعة تمتلك الموارد الكافية لمواجهة التحديات المستقبلية والبقاء في السوق. وهذا التقييم يمثل أداة هامة للمستثمرين والمقرضين ولتخذي القرارات داخل المنشأة، حيث يساعدهم على تقييم المخاطر المرتبطة بالاستثمار في تلك المنشأة واتخاذ قرارات استثمارية رشيدة.

وفيما يتعلق بالآثار المترتبة على دقة رأي مراقب الحسابات بشأن استمرارية منشأة عميل المراجعة، فقد أشارت العديد من الدراسات ( e.g., Chu et al. 2024; Geiger et al. 2024; Wang et al. ) (2024) إلى أن دقة رأي مراقب الحسابات بشأن استمرارية منشأة عميل المراجعة له آثار طويلة الأجل على

مستوى منشأة عميل المراجعة، ومستوى الأطراف الخارجية، ومستوى الاقتصاد ككل. وفيما يتعلق بأثرها على مستوى منشأة عميل المراجعة فهي تساهم في: (1) تعزيز الثقة في منشأة عميل المراجعة، حيث تُساعد دقة رأي مراقب الحسابات بشأن استمرارية منشأة عميل المراجعة في تعزيز ثقة المستثمرين، والمقرضين، والموردين، والعملاء في قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها المالية، و(2) جذب الاستثمارات، حيث يطمئن المستثمرين المحتملين حول قدرة منشأة عميل المراجعة على تحقيق عائد على استثماراتهم، مما يزيد من فرص جذب الاستثمارات، و(3) تحسين العلاقة مع المقرضين، حيث يعزز ثقة المقرضين في قدرة منشأة عميل المراجعة على سداد ديونها، مما يسهل الحصول على التمويل بشروط مديونية أكثر مرونة، (4) تحسين سمعة منشأة عميل المراجعة، حيث تساهم دقة رأي مراقب الحسابات بشأن استمرارية منشأة عميل المراجعة في تعزيز سمعة تلك المنشأة واثمانها في السوق، مما يفتح آفاقاً جديدة للتعاون مع الشركاء التجاريين، و(5) تحسين التصنيف الائتماني، حيث تساهم دقة رأي مراقب الحسابات بشأن استمرارية منشأة عميل المراجعة في ارتفاع التصنيف الائتماني لتلك المنشأة مما يقلل من تكلفة الاقتراض، و(6) تقليل المخاطر، حيث يساعد في تحديد المخاطر المحتملة التي تواجه المنشأة واتخاذ الإجراءات اللازمة للحد منها، و(7) تحسين عملية اتخاذ القرارات، حيث يوفر للمديرين معلومات دقيقة تساعدهم في اتخاذ قرارات استراتيجية سليمة (Chu et al. 2024).

بينما الآثار المترتبة لدقة رأي مراقب الحسابات بشأن استمرارية منشأة عميل المراجعة على مستوى الأطراف الخارجية فهي تتضمن: (أ) المستثمرون، حيث تُساعدهم في اتخاذ قرارات استثمارية رشيدة، من خلال توفير معلومات دقيقة حول المخاطر المرتبطة بالاستثمار في منشأة عميل المراجعة، و(ب) المقرضون، حيث تُساعدهم في تقييم المخاطر الائتمانية المرتبطة بمنح القروض لمنشأة عميل المراجعة، واتخاذ قرارات بشأن حجم القرض وشروطه، و(ج) الموردون، حيث تُساعدهم في تقييم قدرة منشأة عميل المراجعة على سداد مستحقاتهم، مما يؤثر على شروط التعاون التجاري، و(د) العملاء، حيث تُطمئنهم إلى استمرارية منشأة عميل المراجعة وقدرتها على توفير المنتجات والخدمات على الأجل الطويل، و(هـ) الموظفون، حيث تُقلل من مخاوفهم بشأن استقرار منشأة عميل المراجعة وتؤثر إيجاباً على معنوياتهم وإنتاجيتهم، و(و) الجهات التنظيمية، حيث تُساعد الجهات التنظيمية في مراقبة السوق والحد من المخاطر النظامية (Geiger et al. 2024).

وأخيراً الآثار المترتبة لدقة رأي مراقب الحسابات بشأن استمرارية منشأة عميل المراجعة على مستوى الاقتصاد ككل فهي تتضمن: (1) الاستقرار الاقتصادي، حيث تُساهم في تحقيق الاستقرار الاقتصادي من خلال تقليل المخاطر المرتبطة بفشل منشأة عميل المراجعة، و(2) جذب الاستثمارات الأجنبية،

حيث تجذب المستثمرين الأجانب إلى الاقتصاد المحلي، مما يساهم في النمو الاقتصادي، و(3) تنمية الأسواق المالية، حيث تُعزز من كفاءة الأسواق المالية وتجعلها أكثر جاذبية للمستثمرين (Wang et al. 2024).

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن دقة رأي مراقب الحسابات بشأن استمرارية منشأة عميل المراجعة تلعب دوراً حاسماً في تعزيز ثقة المستثمرين والمقرضين والعملاء، مما يساهم في جذب الاستثمارات وتسهيل الحصول على التمويل وتحسين التصنيف الائتماني للمنشأة. هذا بدوره يؤدي إلى تقليل المخاطر وتحسين عملية اتخاذ القرارات على مستوى الإدارة، وتعزيز سمعة المنشأة وائتمانها في السوق. وتساهم أيضاً في اتخاذ القرارات الاستثمارية والائتمانية الرشيدة، وتحسين العلاقات التجارية مع الموردين والعملاء، وتحقيق الاستقرار الاقتصادي وجذب الاستثمارات الأجنبية وتنمية الأسواق المالية، وبالتالي، فإن دقة رأي مراقب الحسابات بشأن استمرارية منشأة عميل المراجعة تُعد ركيزة أساسية لثقة الأطراف المعنية بالمنشأة، وتلعب دوراً محورياً في تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي.

وفيما يتعلق بمحددات دقة رأي مراقب الحسابات بشأن استمرارية منشأة عميل المراجعة، فقد أشارت العديد من الدراسات (e.g., Amanzholova et al. 2020; Begović, 2022; EslamiZarei et al. 2025) إلى مجموعة من المحددات المرتبطة بمنشأة عميل المراجعة والتي تتضمن ما يلي: (1) طبيعة الأعمال بمنشأة عميل المراجعة، حيث تختلف صعوبة تقييم استمرارية منشأة عميل المراجعة باختلاف طبيعة الأعمال فالمنشآت العاملة في قطاعات معرضة لمخاطر عالية، مثل قطاع التكنولوجيا أو الطاقة، قد تكون أكثر عُرضةً للتحديات التي تهدد استمراريته، و(2) حجم منشأة عميل المراجعة، حيث أن المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم قد تواجه صعوبات أكبر في جمع البيانات الكافية وتقديم معلومات دقيقة لمراقب الحسابات، و(3) الهيكل التمويلي لمنشأة عميل المراجعة، حيث أن ارتفاع نسبة الديون إلى حقوق الملكية أو انخفاض السيولة قد يشير إلى مخاطر على استمراريته، و(4) البيئة التنافسية لمنشأة عميل المراجعة، حيث أن المنشآت العاملة في بيئة تنافسية شديدة قد تواجه صعوبات في الحفاظ على حصتها السوقية مما يؤثر على استمراريته، و(5) التغيرات في البيئة التشريعية والاقتصادية، حيث أن التغيرات المفاجئة في القوانين واللوائح أو الأزمات الاقتصادية قد تشكل تهديداً لاستمرارية المنشأة .

وأشارت العديد من الدراسات (e.g., Nurfadilah et al. 2023; Takeda, 2023 Nazerian & Mobasser, 2024) إلى مجموعة من المحددات الخاصة بدقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية والمرتبطة بمراقب الحسابات والتي تتضمن ما يلي: (1) خبرة مراقب الحسابات، حيث أنه تختلف خبرة مراقبي الحسابات في تقييم الاستمرارية، وقد يؤثر ذلك على جودة الرأي الصادر، و(2) حجم منشأة

المحاسبة والمراجعة، حيث أن منشآت المحاسبة والمراجعة كبيرة الحجم عادة ما تمتلك موارد أكبر وخبرات أوسع، مما قد يمكّنها من إجراء تقييمات أكثر دقة، و(3) استقلالية مراقبو الحسابات، حيث أنه يجب أن يكون مراقبي الحسابات مستقلين عن إدارة المنشأة لضمان حيادية رأيهم، و(4) أتعاب المراجعة، حيث قد تؤثر أتعاب المراجعة على نطاق العمل الذي يقوم به مراقبي الحسابات، مما قد يؤثر على جودة رأيهم بشأن استمرارية منشأة عميل المراجعة.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن دقة رأي مراقب الحسابات بشأن استمرارية منشأة عميله تتحدد من خلال مجموعة من العوامل المرتبطة بمنشأة عميل المراجعة والبيئة المحيطة بها، مثل طبيعة الأعمال وحجم المنشأة والهيكل التمويلي والبيئة التنافسية والتغيرات التشريعية والاقتصادية. فالمنشآت في قطاعات عالية المخاطر أو الصغيرة والمتوسطة الحجم قد تواجه تحديات أكبر في الحفاظ على استمراريته. بالإضافة إلى ذلك، تلعب عوامل مرتبطة بمراقب الحسابات دوراً مهماً، مثل خبرته وحجم منشأة المحاسبة والمراجعة واستقلاليته وأتعاب المراجعة، حيث تؤثر هذه العوامل على جودة وحيادية الرأي المقدم بشأن استمرارية منشأة عميل المراجعة. ويرى الباحث أن دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية هي نتيجة تفاعل مجموعة من العوامل المتداخلة. إذ أن فهم هذه المحددات يساعد مراقبي الحسابات على تحديد التحديات التي قد تواجههم في تقييم الاستمرارية واتخاذ الإجراءات اللازمة لضمان جودة عملهم.

وبشأن الوضع في مصر فيما يتعلق بمسؤولية مراقب الحسابات في تقييم قدرة منشأة عميل المراجعة على الاستمرار، فقد أوضح معيار المراجعة المصري رقم (570) هذه المسؤولية. إذ تتمثل المسؤولية المهنية لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية في الحكم على مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية ومدى كفاية وملاءمة إفصاح الإدارة عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية بالقوائم المالية للشركة، كما تمتد مسؤوليته أيضاً للأحداث اللاحقة، التي تحدث بعد تاريخ إعداد القوائم المالية، وحتى تاريخ إصدار تقرير مراقب الحسابات، وقد تؤدي للشك في قدرة الشركة على الاستمرار. وبناء على ذلك، يتطلب معيار المراجعة المصري رقم (570) أنه في ظل ملاءمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية وكفاية الإفصاح، أن يبدي مراقب الحسابات رأياً غير معدل وفقاً للمعيار رقم (ISA No. 700) المعدل ويشير إلى ذلك في فقرة عدم التأكد الجوهري بشأن الاستمرارية التالية لفقرة أساس الرأي. أما في ظل ملاءمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية وعدم كفاية الإفصاح، أو عدم الإفصاح بالمرّة فإنه يجب على مراقب الحسابات تعديل رأيه (متحفظ أو معاكس)، وفقاً لمعيار رقم (ISA No. 705) وتوضيح أسباب تعديل رأيه في فقرة أساس الرأي التالية لفقرة الرأي.

وبتحليل حزمة معايير المراجعة الدولية ذات الصلة بتقرير مراقب الحسابات (ISA No 570; ISA No. 700; ISA No. 701; ISA No. 705; ISA No. 706; ISA No. 720) ، فقد تطلب المعيار رقم (ISA No. 700) من مراقب الحسابات أن يصدر تقريراً برأى غير معدل (نظيف) في ظل كل من؛ اتساق الإدارة في تطبيق الطرق والسياسات المحاسبية و/أو كفاية الإفصاح عنها، وكذلك اتفاق مراقب الحسابات مع الإدارة بشأن تطبيق السياسات المحاسبية، أو الاتفاق حول الحقائق والظروف التي اعتمدت عليها الشركة في تطبيقها لتلك الطرق والسياسات، فضلاً عن معقولية التقديرات المحاسبية و/أو كفاية الإفصاح عنها.

ويصدر تقريراً برأى معدل (متحفظ أو معاكس)، وفقاً لمعيار رقم (ISA No. 705) في ظل عدم استيفاء متطلبات إبداء الرأى غير المعدل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (700) وضرورة إضافة مراقب الحسابات في تقريره غير المعدل فقرة التركيز على أمر ما (Emphasis of matter) (مثل: الأحداث اللاحقة أو فقرة الأمور الأخرى Other Matter) في ظل عدم الاعتراف بها في صلب القوائم المالية في حالة الاتساق في تطبيق الطرق والسياسات المحاسبية ومعقولية التقديرات المحاسبية وكفاية الإفصاح عنها بموجب (ISA No.706).

**وفيما يتعلق بالدراسات التي تناولت دقة رأى مراقب الحسابات بشأن استمرارية منشأة عميل المراجعة في مصر،** اهتمت العديد من الدراسات (علي، 2020؛ عثمان، 2021؛ علي، 2021؛ محمد، 2021) بدراسة دقة رأى مراقبي الحسابات بشأن الاستمرارية. إذ إهتم علي (2020) بدراسة أثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة ارتباطه بعميله على جودة حكمه المهني بشأن الاستمرارية. كما إهتم عثمان (2021) بدراسة واختبار العلاقة بين سمعة مكتب مراقب الحسابات ودقة رأيه بشأن الاستمرارية. واهتم علي (2021) بدراسة أثر القدرة الإدارية وخصائص مراقب الحسابات ومنشأته على العلاقة بين جهد المراجعة ودقة رأيه بشأن الاستمرارية، بينما تناول محمد (2021) أثر أتعاب المراجعة والثقة الإدارية المفترضة على دقة رأى مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية. ولكن لم تهتم هذه الدراسات بالقدر المطلوب ببحث أثر مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة على دقة رأيه بشأن استمرارية منشأة عميله، الأمر الذي يدعم توجه البحث الحالي.

**وفيما يتعلق بمفهوم تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة،** أشار (Eny & Mappayukki (2020) إلى أنها مصطلح يشير إلى مدى صعوبة وتركيب العمليات التي تقوم بها منشأة عميل المراجعة، حيث أن هذا التعقيد يؤثر بشكل كبير على عمل مراقبي الحسابات، حيث يتطلب منهم عمليات مراجعة أكثر عمقاً ووقتاً. وعرفها (Dimitrijevic et al. (2021 على أنها مفهوم متعدد الأوجه يتجاوز مجرد وصف صعوبة

عمليات منشأة عميل المراجعة، حيث يمكن اعتبارها مجموعة من العوامل المتداخلة التي تؤثر على طبيعة وكمية العمل المطلوب من مراقبي الحسابات لتقديم رأي مستقل حول القوائم المالية، وهذا التعقيد يتأثر بعوامل داخلية وخارجية لمنشأة عميل المراجعة، ويتطلب من مراقبي الحسابات مهارات تحليلية وخبرة واسعة لتقييمه. كما عرفها أيضاً (Chen et al. (2024) على أنها صعوبة تتبع أنشطة وعمليات العميل بسبب كثرة فروعه ومنتجاته وأسواق المدخلات والمخرجات. وأشار (Vitali & Giuliani (2024) إلى أن هذا المفهوم من المفاهيم الديناميكية التي تتطور باستمرار مع تطور بيئة الأعمال والتكنولوجيا، حيث أن فهم هذا المفهوم بشكل متعمق يساعد مراقبي الحسابات على اتخاذ قرارات مدروسة بشأن طبيعة وكمية العمل المطلوب لإجراء المراجعة، وبالتالي ضمان جودة الرأي الصادر.

**ويعد مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة مقياس لدرجة التعقيد التي تتسم بها العمليات والأنشطة التي تقوم بها المنشأة. إذ يشمل هذا التعقيد مجموعة متنوعة من العوامل تتضمن ما يلي: (1) طبيعة عمليات منشأة عميل المراجعة، هل العمليات بسيطة ومنكررة أم معقدة ومتنوعة؟ وهل تتطلب تلك العمليات اتخاذ قرارات سريعة ومتغيرة؟، و(2) حجم المنشأة، هل المنشأة صغيرة ومتخصصة أم كبيرة ومتعددة الأنشطة؟، و(3) التكنولوجيا المستخدمة، هل تستخدم المنشأة أنظمة معلومات متقدمة أم تعتمد على الأنظمة التقليدية؟، و(4) البيئة التنظيمية، هل تعمل المنشأة في بيئة تنظيمية معقدة تتطلب الامتثال لعدد كبير من القوانين واللوائح؟، و(5) هيكل المنشأة، هل الهيكل التنظيمي للمنشأة بسيط ومركزي أم معقد ولا مركزي؟**

(Khan et al. 2023).

ويخلص الباحث من التعريفات السابقة بأنه يمكن وضع تعريف شامل لمفهوم تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة بأنها مجموعة من العوامل المتداخلة والمتفاعلة، والتي تؤثر على طبيعة وكمية المعلومات المحاسبية، وعلى جودة الرقابة الداخلية، وعلى بيئة عمل منشأة عميل المراجعة، وبالتالي تؤثر على قدرة مراقبي الحسابات على الحصول على أدلة كافية ومناسبة لتكوين رأي مستقل حول القوائم المالية، حيث أن هذا التعقيد يتجاوز مجرد وصف صعوبة العمليات، حيث يشمل عوامل داخلية وخارجية لمنشأة عميل المراجعة، وهذا المفهوم يتطور باستمرار مع تطور بيئة الأعمال والتكنولوجيا، وبالتالي يتطلب من مراقبي الحسابات مهارات تحليلية وخبرة واسعة لتقييمه.

وبشأن أبعاد تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة، أشار (Tiron-Tudor & Deliu (2022) إلى أنه يمكن تصنيف أبعاد تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة إلى عدة فئات رئيسية تتضمن ما يلي: (1) تعقيد

بيئة العمل لمنشأة عميل المراجعة، من خلال حجم المنشأة، وتنوع عملياتها، واللوائح والقوانين والمعايير المحاسبية التي تخضع لها المنشأة، وطبيعة صناعتها، و(2) تعقيد النظام المحاسبي لمنشأة عميل المراجعة، كلما كان النظام المحاسبي أكثر تعقيداً، زادت صعوبة فهمه وتتبع معاملته، و(3) تعقيد هيكل الرقابة الداخلية لمنشأة عميل المراجعة، كلما كانت الرقابة الداخلية ضعيفة كلما زادت المخاطر التي تواجهها المنشأة، وبالتالي زادت الحاجة إلى إجراءات مراجعة أكثر شمولاً، و(4) تعقيد العوامل البشرية لمنشأة عميل المراجعة، حيث تؤثر كفاءة موظفي المنشأة على جودة المعلومات المحاسبية وعلى قدرتهم على تقديم المساعدة لمراقب الحسابات، وقد يؤدي التدوير الوظيفي المتكرر لموظفي المنشأة إلى نقص الخبرة في أداء المهام، وبالتالي زيادة خطر وقوع الأخطاء، و(5) تعقيد العوامل الخارجية، حيث تؤثر التغيرات في البيئة الاقتصادية على أداء المنشأة، وبالتالي على المخاطر التي تواجهها، وقد تتطلب التغيرات في التشريعات تعديلات على أنظمة المنشأة المحاسبية والرقابية، وقد تؤثر الأحداث غير المتوقعة، مثل الكوارث الطبيعية أو الأزمات الاقتصادية، على قدرة المنشأة على الاستمرار في العمل.

ويرى الباحث أن مراقب الحسابات يجب عليه أن يقوم بتحليل شامل لبيئة عمل منشأة عميل المراجعة، ونظامها المحاسبي، وهيكل الرقابة الداخلية، والعوامل البشرية، والعوامل الخارجية لفهم تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة، وهو ما يؤدي إلى قيامه بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بشكل فعال، وبالتالي ضمان جودة عملية المراجعة.

وبشأن عيوب تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة، فقد أشار (Chen et al. (2024) إلى أن زيادة تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة تؤدي إلى عدة آثار سلبية تتضمن ما يلي: (1) زيادة الوقت والجهد اللازمين لإجراء عملية المراجعة، حيث يتطلب التعامل مع العمليات المعقدة وقتاً وجهداً أكبر من العمليات البسيطة مما قد يؤثر على توقيت إصدار التقارير المالية، و(2) صعوبة الحصول على أدلة كافية، حيث قد يكون من الصعب الحصول على أدلة كافية لدعم الرأي الصادر في حالة العمليات المعقدة، مما يزيد من مستوى عدم التأكد، و(3) زيادة أتعاب المراجعة، و(4) زيادة خطر عدم اكتشاف الأخطاء أو الغش، حيث يصعب على مراقب الحسابات اكتشاف الأخطاء أو الغش في بيئة معقدة، و(5) صعوبة التواصل مع الإدارة، حيث قد يواجه مراقب الحسابات صعوبة في التواصل مع الإدارة وتفسير النتائج في حالة العمليات المعقدة، و(6) تخفيض جودة تقرير المراجعة، حيث قد يؤدي التعقيد إلى تخفيض جودة تقرير المراجعة، مما يقلل من فائدته للمستخدمين.

ويرى الباحث أنه لتقليل الآثار السلبية لتعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة، فإنه يجب على مراقبي الحسابات اتخاذ العديد من الإجراءات التالية: وضع خطة مراجعة مفصلة تأخذ في الاعتبار مستوى

التعقيد، وتخصيص الموارد البشرية والمالية اللازمة لإنجاز عملية المراجعة، والاستفادة من أدوات تكنولوجيا المعلومات واستخدام الذكاء الاصطناعي لتسهيل عملية المراجعة، والحفاظ على التواصل المستمر مع إدارة المنشأة لتوضيح أي مسائل غير واضحة. إذ أنه من خلال فهم تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة، وتقييم المخاطر بشكل دقيق، وتخطيط عملية المراجعة بشكل فعال، سيؤدي كل ذلك إلى تحسين جودة عملية المراجعة.

وفيما يتعلق بمقاييس تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة، فإن الدراسات السابقة ( e.g., Khan et al. 2023; Loughran, T., & McDonald, 2023; Barinov et al. 2024) أشارت إلى قياس تلك الفترة بثمانية مقاييس بديلة والتي تتمثل في: (1) يتم استخدام اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول كأحد مقاييس التعقيد، حيث يُعتبر حجم الأصول مؤشراً على تعقيد العمليات، أو (2) معدل دوران المخزون، عن طريق قسمة تكلفة البضاعة المباعة على متوسط المخزون أو (3) معدل دوران العملاء، عن طريق قسمة المبيعات الآجلة على متوسط العملاء، أو (4) يقاس كمتغير وهمي بدلالة طبيعة الصناعة نفسها لكونها عرضة للتأثر بمتغيرات بيئتها فتأخذ المشاهدة القيمة واحد إذا كانت (صناعة البنوك، والتكنولوجيا، والتمويل، والاتصالات، والبتترول، والتأمين) والقيمة صفر بخلاف ذلك، أو (5) عدد القطاعات، حيث يتم قياس عدد القطاعات أو المجالات التي تعمل فيها الشركة، أو (6) عدد العمليات أو المنتجات، حيث يتم قياس عدد المنتجات أو الخدمات التي تقدمها الشركة كلما زاد هذا العدد زاد التعقيد، أو (7) التقديرات المحاسبية، حيث يتم قياس عدد التقديرات المحاسبية المعقدة المستخدمة في التقارير المالية، أو (8) استخدام مؤشرات الأداء، حيث أن تحليل مؤشرات الأداء المالية مثل العائد على الأصول (ROA) أو العائد على حقوق الملكية (ROE) يعكس مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة.

وبشأن الوضع في مصر فيما يتعلق بتعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة. لم تتطرق معايير المراجعة المصرية بشكل صريح ومفصل إلى مفهوم تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة، ولكنها تتضمن العديد من المعايير التي تتطلب من مراقبي الحسابات تقييم المخاطر، وتصميم إجراءات المراجعة المناسبة لكل حالة على حدة. وقد أشار معيار المراجعة المصري رقم 315 إلى ضرورة أن يقوم مراقبو الحسابات بتقييم المخاطر الكامنة في القوائم المالية، بما في ذلك المخاطر المرتبطة بتعقيد العمليات والأنظمة وذلك عند تقييم مخاطر الالتزام المادي لمنشأة عميل المراجعة. وأوضح معيار المراجعة المصري رقم 330 أن إجراءات المراجعة يجب أن تكون مناسبة للمخاطر التي تم تحديدها، بما في ذلك المخاطر المرتبطة بتعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة.



وبشأن أثر مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة على دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، فقد أشارت العديد من الدراسات ( e.g., Smith, 2018; Johnson, 2019; Davis, 2020; Brown, 2021; Wilson, 2022) إلى اختلاف دقة رأي مراقب الحسابات بشأن استمرارية منشأة عميل المراجعة باختلاف مستوى تعقيد عمليات تلك المنشأة، حيث اتفقت الدراسات سالفه الذكر أعلاه على أن مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة تؤثر سلبياً معنوياً على دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، حيث أن منشأة عميل المراجعة ذات مستوى تعقيد في عملياتها عادةً ما تواجه مخاطر أكبر، سواء كانت مخاطر اقتصادية أو تشغيلية أو قانونية، وهذه المخاطر تجعل من الصعب على مراقبي الحسابات تقييم الوضع المالي للشركة بشكل دقيق وتوقع التحديات المستقبلية التي قد تواجهها، ويكون من الصعب على مراقبي الحسابات الحصول على الأدلة الكافية التي تثبت صحة المعلومات المالية التي تقدمها الشركة مما يزيد من احتمال وقوع أخطاء في التقييم، وكلما زاد مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة كلما أدى ذلك إلى زيادة الضغط على مراقبي الحسابات وتقليل دقة عملهم.

**ويخلص الباحث من تحليل الدراسات السابقة إلى وجود اتفاق بين غالبيتها على أن مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة تؤثر تأثيراً سلبياً معنوياً على دقة رأي مراقب الحسابات بشأن استمراريتهما. وتحليل هذه الدراسات منهجياً، اتضح اعتمادها على أسلوب الدراسة التطبيقية من خلال استخدام وتحليل البيانات الفعلية الواردة بالقوائم المالية للشركات، وهو ما يبرر توجه الباحث لاختيار هذا المنهج التطبيقي لاختبار العلاقة التأثيرية محل الدراسة، باعتباره الأكثر اعتماداً والأكثر ملاءمة. كما يتضح عدم اختلاف مجال تطبيق هذه الدراسات، حيث تم اختبار هذه العلاقة على الشركات، وذلك بعد استبعاد القطاع المصرفي من تلك الدراسات، والتي تتسم بأنها تعمل في ظل سوق رأس مال متقدم، في حين أن دراسة هذه العلاقة قد تكون أكثر أهمية في الأسواق الناشئة، وهو ما يدعم توجه الباحث لاختبار هذه العلاقة في بيئة الممارسة المحاسبية والأعمال المصرية باعتبارها إحدى الدول النامية ذات الأسواق الناشئة، علاوة على ندرة البحوث في هذا الصدد. وفيما يتعلق بالفترة الزمنية التي أجريت فيها هذه الدراسات، يتضح أنها قد أجريت في عام 2022، الأمر الذي يؤكد على حداثة هذه العلاقة وأهمية دراستها.**

**وبناء على ذلك يعتقد الباحث بإمكانية تأثير مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة على دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، انطلاقاً مما تم التوصل إليه من إمكانية أنه كلما زاد مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة كلما انخفضت دقة رأي مراقب الحسابات بشأن استمراريتهما، وهو ما يبرر توجه الباحث لتبني اتجاه لهذه العلاقة بالاتساق مع الدراسات السابقة في هذا الصدد، والاتساق مع نظرية**

المخاطر، ونظرية المعلومات، ونظرية الإجراءات والسياسات الداخلية، ونظرية الاعتماد المتبادل. وبالتالي يمكن اشتقاق الفرض الرئيسي للبحث على النحو التالي:

$H_1$ : يؤثر مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة سلبياً ومعنوياً على دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

#### 7- منهجية البحث.

تستهدف منهجية البحث في المقام الأول تناول الشق التطبيقي للبحث. وفي سبيل تحقيق هذا الهدف سوف يعرض الباحث كل من؛ مجتمع وعينة الدراسة، ونموذج الدراسة، وتصنيف وقياس متغيرات الدراسة، وأدوات وإجراءات الدراسة التطبيقية، والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات. وذلك على النحو التالي:

#### 7-1 مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من كافة الشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية خلال الفترة من عام 2017 إلى عام 2023<sup>1</sup>. وقد تم تجميع بيانات الدراسة بداية من عام 2017 نظراً لأن غالبية الشركات بدأت بإعداد والإفصاح عن تقرير حوكمة الشركات بداية من هذا التاريخ. وقد تم استبعاد المؤسسات المالية (البنوك وشركات التأمين) نظراً لخضوعها لقواعد تنظيمية ومتطلبات قياس وإفصاح خاصة بها، لإختلاف طبيعة نشاطها عن الشركات غير المالية، وذلك قياساً على العديد من الدراسات (e.g., Tiron-Tudor & Deliu, 2022; Khan et al. 2023; Roberts & Anderson, 2024).

وقد تم اختيار عينة تحكمية من هذه الشركات، حيث تمثلت الشروط الواجب توافرها في مفردات عينة الدراسة فيما يلي: (1) أن تكون الشركة مقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية، و(2) توافر القوائم المالية السنوية للشركة خلال فترة الدراسة، و(3) أن تقوم بنشر قوائمها المالية بالجنه المصري. وقد تم استبعاد مشاهدات الشركات التي لم تتوفر قوائمها المالية، وبذلك بلغ عدد شركات العينة محل الدراسة 105 شركة من الشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية، بعدد مشاهدات قدرها 735 مشاهدة، حيث يتبع الباحث مدخل Firm year observation قياساً على (e.g., Asnaashari et al. 2023; Handayani et al. 2023; Hutagalung et al. 2024; Kristian et al. 2024).

<sup>1</sup> راعى الباحث أن تكون فترة الدراسة بعد تبني IFRS في مصر عام 2015، لتلافي تأثير هذا التبني على العلاقة محل الدراسة خاصة مستوى الإفصاح المحاسبي، وتداعيات محاسبة القيمة العادلة على خبرة وجودة أحكام مراقب الحسابات.

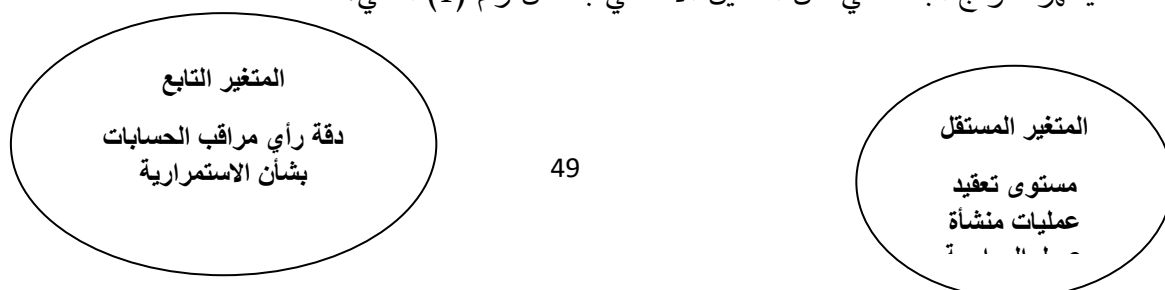
ويوضح الجدول رقم (1) القطاعات التي تنتمي إليها شركات العينة وعدد ونسبة شركات كل قطاع بالنسبة لإجمالي مفردات العينة.

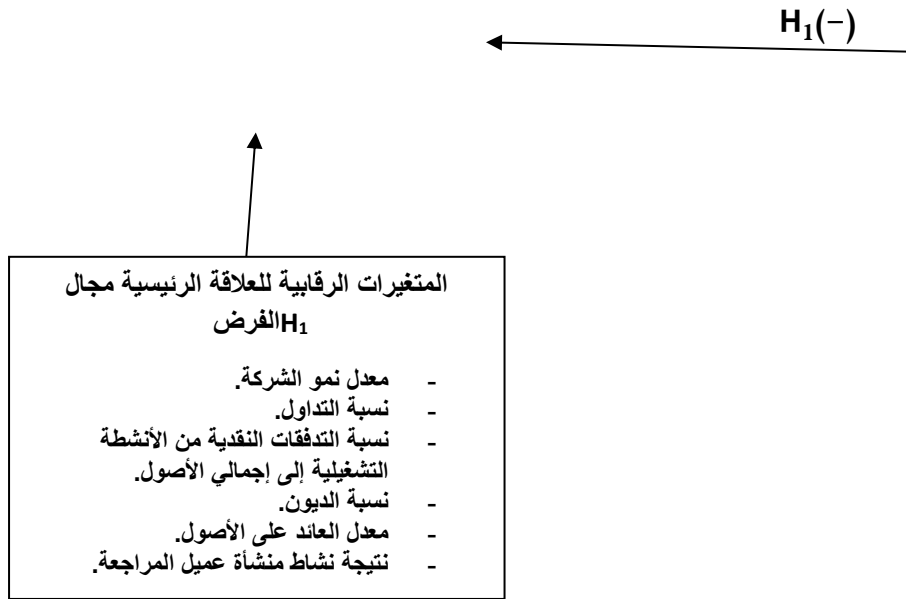
جدول 1: شركات عينة الدراسة مصنفة وفقاً للقطاعات

النسبة المئوية	عدد الشركات	القطاع
12.4%	13	قطاع الموارد أساسية
6.7%	7	قطاع الخدمات والمنتجات الصناعية والسيارات
1.9%	2	قطاع الطاقة والخدمات المساندة
15.2%	16	قطاع الرعاية الصحية والأدوية
8.6%	9	قطاع السياحة والترفيه
11.4%	12	قطاع المقاولات والإنشاءات الهندسية
23.8%	25	قطاع الأغذية والمشروبات والتبغ
20%	21	قطاع العقارات
<b>%100</b>	<b>105</b>	إجمالي عدد الشركات

## 7-2 نموذج البحث:

يظهر نموذج البحث في ظل التحليل الأساسي بالشكل رقم (1) التالي:





شكل 1 نموذج البحث في ظل التحليل الأساسي

المصدر: إعداد الباحث

## 3-7 توصيف وقياس متغيرات الدراسة

تم توصيف وقياس متغيرات الدراسة كما يلي:

المتغير	نوعه	توصيفه	قياسه	الأثر المتوقع
دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية GCAO	تابع	مدى سلامة رأي مراقب الحسابات بشأن استمرارية منشأة عميل المراجعة وتطابقه مع نتائج نموذج التمان للحكم على الحالة المالية لتلك المنشأة، وعدم وقوعه في الخطأ، سواء خطأ من النوع الأول أو خطأ من النوع الثاني <sup>2</sup> ( Yang et al. 2022).	كمتغير وهمي يأخذ القيمة (1) في ظل سلامة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، وذلك عند إصداره تقرير برأي غير معدل والحالة المالية لمنشأة عميل المراجعة استقرار مالي، وإصداره تقرير برأي معدل والحالة المالية لمنشأة عميل المراجعة تعثر مالي، حيث تم تحديد الحالة المالية لمنشأة عميل المراجعة إما استقرار مالي أو تعثر مالي من خلال الاعتماد على نموذج التمان كنموذج للتنبؤ بالتعثر المالي، ويأخذ القيمة (صفر) بخلاف ذلك، قياساً على ( Yang et al. 2022; Kristian et al. 2024; Wang et al. 2024).	-----
مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة Complex.Operator.	مستقل	صعوبة تتبع أنشطة وعمليات العميل بسبب كثرة فروع ومنتجاته وأسواق المدخلات والمخرجات. (Chen et al. 2024).	أ - لأغراض التحليل الأساسي: بمعدل دوران المخزون من خلال قسمة تكلفة البضاعة المباعة على متوسط المخزون، قياساً على (علي، 2020) ب - لأغراض تحليل الحساسية: باستخدام	-

<sup>2</sup> يُعد خطأ من النوع الأول إذا أُصدر مراقب الحسابات رأي معدل بشأن استمرارية منشأة عميل المراجعة وظلت الشركة باقية لاحقاً لمدة عام مالي على الأقل (الرفض الخاطيء). ويُعد خطأ من النوع الثاني إذا أُصدر مراقب الحسابات رأي غير معدل بشأن الاستمرارية لمنشأة قد أفلست لاحقاً خلال عام مالي على الأقل (القبول الخاطيء).

	مؤشرات الأداء، حيث أن تحليل مؤشرات الأداء المالية مثل العائد على حقوق الملكية (ROE) يعكس مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة، قياساً على (Khan et al. 2023)			
±	بمعدل نمو الإيرادات، مقاساً بالمعادلة التالية: (الإيرادات في السنة الحالية - الإيرادات في السنة السابقة) مقسوماً على الإيرادات في السنة السابقة، قياساً على (Hutagalung et al. 2024).	مقياس يُستخدم لتحديد مدى نجاح الشركة في زيادة إيراداتها أو أرباحها على مدى فترة زمنية معينة (Hutagalung et al. 2024).	رقابي	معدل نمو منشأة عميل المراجعة GROWTH
±	خارج قسمة الأصول المتداولة على الالتزامات قصيرة الأجل قياساً على (Kristian et al. 2024; Wang et al. 2024).	هي إحدى النسب المستخدمة في قياس سيولة الشركة، وتعرف على أنها عدد مرات تغطية الأصول المتداولة للالتزامات قصيرة الأجل (Wang et al. 2024).	رقابي	نسبة التداول CURR.
±	خارج قسمة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية على إجمالي الأصول قياساً على (Wang et al. 2024).	هي إحدى النسب المستخدمة في تقييم كفاءة الشركة في توليد التدفقات النقدية من عملياتها الأساسية مقارنة بحجم أصولها. بعبارة أخرى، فهي تُظهِر مدى قدرة الشركة على تحويل أصولها إلى نقدية (Wang et al. 2024).	رقابي	نسبة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية إلى إجمالي الأصول CFO
±	خارج قسمة إجمالي الالتزامات على إجمالي الأصول، قياساً على (Kristian et al. 2024; Wang et al. 2024).	مدى اعتماد الشركة على التمويل بالاقتراض (Kristian et al. 2024; Wang et al. 2024).	رقابي	نسبة الديون لمنشأة عميل المراجعة DEBT
±	خارج قسمة صافي الربح بعد خصم الفوائد والضرائب على إجمالي الأصول، قياساً على (Kristian et al. 2024; Wang et al. 2024).	أحد أهم أدوات تقييم الأداء المالي للشركة، خاصة قدرتها على تحقيق الأرباح (Kristian et al. 2024; Wang et al. 2024).	رقابي	معدل العائد على الأصول لمنشأة عميل المراجعة ROA
±	تم قياسه كمتغير وهمي يأخذ القيمة (1) إذا كان صافي الربح قبل خصم العناصر الاستثنائية سالباً ويأخذ القيمة (صفر) إذا كان غير ذلك، قياساً على (Wang et al. 2024).	تضحيه اضطراريه تتحملها المنشأة دون الحصول على اي منفعة سواء حاضره او مستقبليه (Wang et al. 2024).	رقابي	نتيجة نشاط منشأة عميل المراجعة (الخسارة) LOSS

## 7-4 أدوات وإجراءات الدراسة:

فيما يتعلق بأدوات الدراسة، فقد تم الاعتماد على البيانات الثانوية Secondary data الواردة بالقوائم المالية وإيضاحاتها المتممة، بالإضافة إلى الاستعانة بالبيانات المتاحة على الموقع الإلكتروني للبورصة المصرية ([www.egx.com.eg/ar/NewsSearch.aspx?com](http://www.egx.com.eg/ar/NewsSearch.aspx?com))، بالإضافة إلى الاستعانة بالبيانات

المتاحة على الموقع الإلكتروني معلومات مباشر مصر ([www.mubasher.info/countries/eg](http://www.mubasher.info/countries/eg))، وكذلك الاعتماد على النماذج الرياضية والإحصائية.

أما فيما يتعلق بإجراءات الدراسة، فقد قام الباحث بتجهيز البيانات المطلوبة لقياس متغيرات الدراسة. وفيما يتعلق بدقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، فقد تم قياسها من خلال من خلال تقرير المراجعة كمتغير وهمي يأخذ القيمة (1) في ظل سلامة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، وذلك عند إصداره تقرير برأي غير معدل والحالة المالية لمنشأة عميل المراجعة استقرار مالي، وإصداره تقرير برأي معدل والحالة المالية لمنشأة عميل المراجعة تعثر مالي، حيث تم تحديد الحالة المالية لمنشأة عميل المراجعة إما استقرار مالي أو تعثر مالي من خلال الاعتماد على نموذج التمان كنموذج للتنبؤ بالتعثر المالي، ويأخذ القيمة (صفر) بخلاف ذلك، قياساً على (Wang et al. 2024). أما مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة، فقد تم قياسها عن طريق معدل دوران المخزون من خلال قسمة تكلفة البضاعة المباعة على متوسط المخزون، قياساً على دراسة علي (2020).

وأخيراً، اعتمد الباحث على بيانات التقارير المالية في حساب قيم كل من معدل نمو منشأة عميل المراجعة، ونسبة التداول، ونسبة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية إلى إجمالي الأصول، ونسبة الديون لمنشأة عميل المراجعة، ومعدل العائد على الأصول لمنشأة عميل المراجعة، ونتيجة نشاط منشأة عميل المراجعة (الخسارة)، وذلك قياساً على (Uthman et al. 2022; Hutagalung et al. 2024; Kristian et al. 2024; Wang et al. 2024). وبعد الإنتهاء من حساب قيم كافة متغيرات الدراسة تم وضعها في شكل جداول إلكترونية باستخدام برنامج Microsoft Excel ، تمهيداً لإجراء التحليل الإحصائي لها.

#### 7-5 أدوات التحليل الإحصائي:

استخدم الباحث البرنامج الإحصائي IBM SPSS Amos والبرنامج الإحصائي SPSS لاختبار فرض الدراسة، حيث تم اختبار فرض الدراسة باستخدام أسلوب الإنحدار اللوجيستي الثنائي **Binary Logistic Regression**، حيث يتم استخدام هذا النوع من أنواع الانحدار في حالة أن المتغير التابع (دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية) يأخذ القيمة (صفر أو واحد).

#### 8- نتائج اختبار فرض البحث

يستهدف هذا الجزء من البحث تناول الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة، واختبار التعددية الخطية (الارتباط الخطي الذاتي) Multicollinearity Diagnostics، ونتيجة اختبار درجة الارتباط بين متغيرات الدراسة، ونتائج اختبار فروض البحث. وذلك على النحو التالي:

## 8-1 الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة:

يبين الجدول رقم (2) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وأعلى قيمة وأدنى قيمة لمتغيرات الدراسة (المتغير التابع والمستقل والمتغيرات الرقابية) خلال فترة الدراسة من عام 2017 إلى عام 2023. ويشير هذا الجدول إلى أن متوسط متغيرات الدراسة تقع بين الحد الأعلى والأدنى وهو ما يشير إلى أنه يوجد تجانس في البيانات وهو ما تؤكد عليه قيم الانحراف المعياري، حيث يتضح من هذا الجدول أن قيم الانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة أقل من المتوسط الحسابي لنفس المتغيرات. وإن كان الانحراف المعياري لمعدل نمو منشأة عميل المراجعة أكبر من المتوسط الحسابي بالنسبة لنفس المتغير، بما يوضح تباين هذا المتغير لشركات العينة، وهو وضع طبيعي حيث تشمل العينة 105 شركة (735 مشاهدة) في قطاعات مختلفة عن سنوات مختلفة من الازدهار والركود.

### جدول 2: بعض الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة

Variable	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
GCAO	735	0	1	0.95	0.216
Complex.Oper.	735	0.080	16.83	2.05	2.01
GROWTH	735	-0.99	35.11	0.098	1.33
CURR.	735	0.11	10.95	3.1800	2.63944
CFO	735	-0.297	0.356	0.074	0.056
DEBT	735	0.008	0.9250	0.379	0.245
ROA	735	-0.689	0.482	0.0849	0.016
LOSS	735	0	1	0.21	0.110
Valid N (listwise)	735				

حيث يعبر (GCAO) عن دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، ويشير (Complex.Oper.) عن مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة، وتشير (GROWTH) إلى معدل نمو منشأة عميل المراجعة، وتمثل (CURR.) نسبة التداول لمنشأة عميل المراجعة، وتعبر (CFO) عن نسبة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية إلى إجمالي الأصول لمنشأة عميل المراجعة، ويشير (DEBT) إلى نسبة الديون لمنشأة عميل المراجعة، وتعبر (ROA) عن معدل العائد على الأصول لمنشأة عميل المراجعة، وتمثل (LOSS) نتيجة نشاط منشأة عميل المراجعة (الخسارة).

### اختبار التعددية الخطية (الارتباط الخطي الذاتي) Multicollinearity Diagnostics:

تم استخدام قيمة (Variance Inflation Factor) VIF كمؤشر لاختبار التعددية الخطية (الارتباط الخطي الذاتي) لكل متغيرات الدراسة، حيث أنه كلما كانت هذه القيمة أكبر من 10 كلما دل ذلك على وجود مشكلة التعددية الخطية بين متغيرات الدراسة، ومن ثم صعوبة إجراء أسلوب الانحدار الخطي المتعدد

وأسلوب الإنحدار اللوجيستي (Kristian et al. 2024). ويوضح الجدول رقم (3) قيمة VIF لكل متغيرات الدراسة، حيث يتضح أن قيمة VIF لكل متغيرات الدراسة أقل من 10، وبالتالي لا توجد مشكلة التعددية الخطية (الارتباط الخطي الذاتي) ويوضح الجدول رقم (3) قيمة VIF لكل متغيرات الدراسة، ومن ثم يمكن إجراء أسلوب الانحدار اللوجيستي الثنائي والإنحدار الخطي المتعدد بدون أي مشاكل.

Variable	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VIF
Complex.Oper.	0.756	1.323
GROWTH	0.996	1.004
CURR.	0.746	1.340
CFO	0.981	1.019
DEBT	0.947	1.056
ROA	0.465	2.153
LOSS	0.886	1.129

#### نتيجة اختبار درجة الارتباط بين متغيرات الدراسة:

استخدم الباحث معامل ارتباط بيرسون لتحديد درجة الارتباط بين المتغير المستقل والرقابي وإذا كانت درجة الارتباط بين هذه المتغيرات أقل من 0.7 فإن هذا يعنى وجود ارتباط ضعيف بين المتغير المستقل والرقابي، وبالتالي لا توجد مشكلة الارتباط الخطي الذاتي. ومن ثم يمكن إجراء أسلوب الانحدار المتعدد بدون أي مشاكل. وتم استخدام معامل ارتباط بيرسون لأن بيانات الدراسة تتبع توزيعاً طبيعياً.

ويوضح جدول رقم (4) مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة. ويشير هذا الجدول إلى وجود ارتباط ضعيف بين المتغيرات محل الدراسة، حيث أن جميع معاملات الارتباط بين متغيرات الدراسة أقل من 0.7 والتي تمثل الحد الأقصى الذي يترتب على تجاوزه ظهور مشكلة الارتباط الخطي الذاتي Multicollinearity، قياساً على (Saleh & Abou Elela, 2023).

جدول 4: مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة

Correlation	Complex.Oper.	GROWTH	CURR.	CFO	DEBT	ROA	LOSS
Complex.Oper.	1						
GROWTH	-0.022	1					
CURR.	-0.253**	0.018	1				
CFO	0.050	0.005	0.007	1			
DEBT	0.032	-0.032	-0.035	0.118**	1		
ROA	-0.110**	-0.018	0.445**	-0.002	-0.116**	1	
LOSS	0.027	-0.017	0.107**	-0.035	-0.031	0.268	1



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

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

## 8-2 نتيجة اختبار الفرض الرئيسي للبحث (H<sub>1</sub>):

استهدف هذا الفرض اختبار ما إذا كان مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة يؤثر تأثيراً سلبياً معنوياً على دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية. ولاختبار هذا الفرض إحصائياً تم إعادة صياغته كفرض عدم كالتالي:

H<sub>0</sub>: لا يؤثر مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة سلبياً ومعنوياً على دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

وقد تم اختبار هذا الفرض بالاعتماد على أسلوب الإنحدار اللوجيستي الثنائي **Binary Logistic Regression**، حيث يتم استخدام هذا النوع من أنواع الانحدار في حالة أن المتغير التابع (دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية) يأخذ القيمة (صفر أو واحد) قياساً على قياساً على ( Kristian et al. (2024)، وفقاً للمعادلة (1) التالية:

$$GCAO_{(it)} = \beta_0 + \beta_1 \text{Complex. Oper.}_{(it)} + \beta_2 \text{GROWTH}_{(it)} + \beta_3 \text{CURR.}_{(it)} + \beta_4 \text{CFO.}_{(it)} + \beta_5 \text{DEBT}_{(it)} + \beta_6 \text{ROA}_{(it)} + \beta_7 \text{LOSS}_{(it)} + \varepsilon_{(it)} \quad (1)$$

حيث:

$GCAO_{(it)}$ : دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية لمنشأة عميل المراجعة (i) عن السنة (t).

$Complex.Op$ : مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة (i) عن السنة (t).  
 $er. (it)$

$GROWTH_{(it)}$ : معدل النمو لمنشأة عميل المراجعة (i) عن السنة (t).

$CURR_{(it)}$ : نسبة التداول لمنشأة عميل المراجعة (i) عن السنة (t).

$CFO_{(it)}$ : نسبة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية لإجمالي الأصول لمنشأة عميل المراجعة (i) عن السنة (t).

$DEBT_{(it)}$ : نسبة الديون لمنشأة عميل المراجعة (i) عن السنة (t).

ROA (it)	: معدل العائد على الأصول لمنشأة عميل المراجعة (i) عن السنة (t).
LOSS (it)	: نتيجة نشاط منشأة عميل المراجعة (الخسارة) لمنشأة عميل المراجعة (i) عن السنة (t).
$\beta_0$	: الجزء الثابت في معادلة الانحدار.
$\beta_1$	: معلمة الانحدار التي تحدد اتجاه العلاقة، وتقاس ما يفسره مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة من التغيرات في دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية.
$\mathcal{E}(it)$	: الخطأ العشوائي.

ويتم رفض فرض العدم إذا كانت القيمة الاحتمالية (P-value) لمستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة (المتغير المستقل) أقل من 0.05

ويوضح الجدول رقم (5) نتائج تحليل الانحدار اللوجستي الثنائي لنموذج الدراسة رقم (1)، حيث يظهر الجدول رقم (5) أن Cox & Snell R Square = 0.287 وهو ما يشير إلى أن 28.7% من التغيرات التي تحدث في دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية يمكن تفسيرها عن طريق التغيرات التي تحدث في المتغير المستقل (مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة). وتؤيد نتائج الاختبار الإحصائي معنوية النموذج ككل، حيث (P-value = 0.000) للنموذج ككل كانت أقل من مستوى المعنوية المقبول 0.05، وكانت قيمة Chi-square للنموذج ككل 248.563، مما يعني صلاحية النموذج لاختبار العلاقة محل الدراسة.

وتوضح نتائج التحليل الإحصائي أن مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة يؤثر تأثيراً سلبياً معنوياً على دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، حيث بلغ معامل مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة = -8.488 بمستوى معنوية (P-value = 0.000) بما يشير إلى أن هذا المتغير له تأثير سلبي معنوي، وبالتالي يتم رفض فرض العدم ومن ثم يتم قبول الفرض البديل  $H_1$ .

وتتفق هذه النتيجة مع ما توصل إليه العديد من الدراسات (e.g., Smith, 2018; Johnson, 2019; Davis, 2020; Brown, 2021; Wilson, 2022) إلى اختلاف دقة رأي مراقب الحسابات بشأن استمرارية منشأة عميل المراجعة باختلاف مستوى تعقيد عمليات تلك المنشأة، حيث اتفقت الدراسات سالفة الذكر أعلاه على أن مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة تؤثر سلبياً ومعنوياً على دقة رأي

مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، حيث أن منشأة عميل المراجعة ذات مستوى تعقيد في عملياتها عادةً ما تواجه مخاطر أكبر، سواء كانت مخاطر اقتصادية أو تشغيلية أو قانونية، وهذه المخاطر تجعل من الصعب على مراقبي الحسابات تقييم الوضع المالي للشركة بشكل دقيق وتوقع التحديات المستقبلية التي قد تواجهها، ويكون من الصعب على مراقبي الحسابات الحصول على الأدلة الكافية التي تثبت صحة المعلومات المالية التي تقدمها الشركة مما يزيد من احتمال وقوع أخطاء في التقييم، وكلما زاد مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة كلما أدى ذلك إلى زيادة الضغط على مراقبي الحسابات وتقليل دقة عملهم.

وتتفق هذه النتيجة أيضاً مع كل من نظرية المخاطر، ونظرية المعلومات، ونظرية الإجراءات والسياسات الداخلية. فوفقاً لنظرية المخاطر كلما كانت عمليات منشأة عميل المراجعة بسيطة، فإن المخاطر تكون منخفضة، مما يسهل على مراقبي الحسابات تقييم استمرارية منشأة عميل المراجعة بدقة. وبالنسبة لنظرية المعلومات، تتطلب العمليات المعقدة لمنشأة عميل المراجعة ضرورة توافر معلومات من عدة مصادر مما قد يؤدي إلى صعوبات في جمع البيانات، وقد تكون المعلومات المستمدة من العمليات المعقدة لمنشأة عميل المراجعة غير دقيقة أو غير موثوقة، مما يؤثر سلباً على رأي مراقبو الحسابات بشأن الاستمرارية. ووفقاً لنظرية بنظرية الإجراءات والسياسات الداخلية، فإن وجود سياسات قوية داخل منشأة عميل المراجعة يساهم في تقليل المخاطر وزيادة دقة المعلومات المقدمة لمراقبو الحسابات، وعلى العكس من ذلك فإن ضعف السياسات داخل منشأة عميل المراجعة قد يؤدي إلى صعوبات في التحقق من صحة المعلومات، مما يؤثر على دقة رأي مراقبو الحسابات بشأن استمرارية منشأة عميل المراجعة

ويرى الباحث أن التأثير السلبي المعنوي لمستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة على دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، والذي يعتبر تأثيراً منطقياً، يرجع إلى أن مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة ينتج عنه تحليل كميات كبيرة من البيانات، الأمر الذي يستغرق وقتاً وجهداً أكبر، والعمليات المعقدة تتسم بقدر أكبر من عدم التأكد، مما يجعل من الصعب التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية والأداء المالي للمنشأة، ويواجه مراقبو الحسابات صعوبة في الحصول على البيانات المطلوبة لتقييم الاستمرارية، خاصة في حالة منشأة عميل المراجعة التي تتضمن العديد من الفروع

جدول 5: نتيجة اختبار الفرض الرئيسي للبحث H<sub>1</sub> في ظل التحليل الأساسي

Model (1)	$GCAO_{(it)} = \beta_0 + \beta_1 \text{Complex. Oper.}_{(it)} + \beta_2 \text{AWS}_{(it)} + \beta_3 \text{GROWTH}_{(it)} + \beta_4 \text{CURR.}_{(it)} + \beta_5 \text{CFO}_{(it)} + \beta_6 \text{DEBT}_{(it)} + \beta_7 \text{ROA}_{(it)} + \beta_8 \text{LOSS}_{(it)} + \varepsilon_{(it)}$	
GCAO	$\beta$	P-value

<i>Complex. Oper</i>	-8.488	0.000
<i>GROWTH</i>	0.701	0.652
<i>CURR</i>	10.096	0.000
<i>CFO</i>	5.664	0.184
<i>DEBT</i>	3.045	0.225
<i>ROA</i>	14.860	0.000
<i>LOSS</i>	15.208	0.993
<b>Cox &amp; Snell R Square</b>	0.287	
<b>Chi-square</b>	248.563	
<b>Sig.</b>	0.000	

(\* ) عدد مفردات العينة 735 مشاهدة، ومستوى المعنوية المقبول 5%.

#### 9- تحليل الحساسية:

يعتبر تحليل الحساسية إحدى المنهجيات التي يتم الاعتماد عليها للتحقق من مدى قوة **Solidity** أو متانة **Robustness** النتائج التي تم التوصل إليها باستخدام التحليل الأساسي لفروض البحث. وتختلف الوسائل أو المداخل التي يمكن استخدامها للتحقق من مدى قوة النتائج التي تم التوصل إليها من دراسة إلى أخرى. وتم اختبار مدى حساسية النتائج التي تم التوصل إليها في التحليل الأساسي اعتماداً على أسلوب استخدام مقياس بديل للمتغير المستقل (مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة)، وبالتالي يسعى الباحث من خلال تحليل الحساسية إلى الإجابة عن التساؤل التالي: هل تختلف النتائج التي تم التوصل إليها فيما يتعلق باختبار فروض البحث من خلال التحليل الأساسي باختلاف طرق قياس المتغير المستقل الدراسة؟ وللإجابة على هذا التساؤل تم إعادة تشغيل النماذج المستخدمة في اختبار فرض البحث بالاعتماد على طرق بديلة لقياس المتغيرات (Asnaashari et al. 2023)

وتحقيقاً لذلك تم الاعتماد على معدل العائد على حقوق الملكية كمقياس بديل لقياس مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة وذلك قياساً على (Khan et al. (2023). وبالتالي، يمكن توضيح نتائج اختبار فرض الدراسة في ظل إجراء تحليل الحساسية ومقارنتها بنتائج العلاقات التي تم التوصل إليها في ظل التحليل الأساسي على النحو التالي:

فيما يتعلق بنتيجة اختبار الفرض الرئيسي للبحث ( $H_1$ ) في ظل تحليل الحساسية فإنه لا اختبار هذا الفرض إحصائياً تم إعادة صياغته كفرض عدم كالتالي:

$H_0$ : لا يؤثر مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة سلبياً ومعنوياً على دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

وقد تم اختبار هذا الفرض بالاعتماد على أسلوب الانحدار اللوجستي الثنائي **Binary Logistic Regression**، حيث يتم استخدام هذا النوع من أنواع الانحدار في حالة أن المتغير التابع (دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية) يأخذ القيمة (صفر أو واحد) قياساً على (Kristian et al. 2024)، ويتم رفض فرض عدم إذا كانت القيمة الاحتمالية (**P-value**) لمستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة (المتغير المستقل) أقل من 0.05

ويوضح الجدول رقم (9) نتائج تحليل الانحدار اللوجستي الثنائي لاختبار الفرض الرئيسي الأول في ظل تحليل الحساسية، حيث يظهر الجدول رقم (9) أن  $Cox \& Snell R Square = 0.167$  وهو ما يشير إلى أن 16.7% من التغيرات التي تحدث في دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية يمكن تفسيرها عن طريق التغيرات التي تحدث في المتغير المستقل (مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة). وتؤيد نتائج الاختبار الإحصائي معنوية النموذج ككل، حيث ( $P-value = 0.000$ ) للنموذج ككل كانت أقل من مستوى المعنوية المقبول 0.05، وكانت قيمة **Chi-square** للنموذج ككل 287.384، مما يعني صلاحية النموذج لاختبار العلاقة محل الدراسة.

وتوضح نتائج التحليل الاحصائي أن مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة يؤثر تأثيراً سلبياً معنوياً على دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، حيث بلغ معامل مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة  $= -8.357$  بمستوى معنوية ( $P-value = 0.000$ ) بما يشير إلى أن هذا المتغير له تأثير سلبي معنوي، وبالتالي يتم رفض فرض عدم ومن ثم يتم قبول الفرض البديل  $H_1$ . وتتفق نتيجة اختبار الفرض الأول في ظل تحليل الحساسية مع نتيجة اختبار هذا الفرض في ظل التحليل الأساسي

جدول 9: نتيجة اختبار الفرض الرئيسي للبحث  $H_1$  في ظل تحليل الحساسية

Model (1)	$GCAO_{(it)} = \beta_0 + \beta_1 \text{Complex. Oper.}_{(it)} + \beta_2 \text{AWS}_{(it)} + \beta_3 \text{GROWTH}_{(it)} + \beta_4 \text{CURR.}_{(it)} + \beta_5 \text{CFO}_{(it)} + \beta_6 \text{DEBT}_{(it)} + \beta_7 \text{ROA}_{(it)} + \beta_8 \text{LOSS}_{(it)} + \varepsilon_{(it)}$	
<i>GCAO</i>	$\beta$	P-value

<i>Complex. Oper</i>	-8.357	0.000
<i>GROWTH</i>	0.677	0.498
<i>CURR</i>	1.950	0.052
<i>CFO</i>	0.515	0.607
<i>DEBT</i>	4.209	0.000
<i>ROA</i>	-1.601	0.110
<i>LOSS</i>	0.774	0.439
<b>Cox &amp; Snell R Square</b>	0.167	
<b>Chi-square</b>	287.384	
<b>Sig.</b>	0.000	

(\* عدد مفردات العينة 735 مشاهدة، ومستوى المعنوية المقبول 5%.)

بتحليل النتائج التي يوضحها الجدول السابق يتضح أن نتائج تحليل الحساسية تدعم بدرجة كبيرة نتائج التحليل الأساسي.

#### 10- نتائج البحث

توصل البحث في ظل التحليل الأساسي، إلى أن مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة يؤثر سلبياً ومعنوياً على دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية. وتوصلت الدراسة في ظل تحليل الحساسية، إلى اتفاق نتائج تحليل الحساسية بدرجة كبيرة مع نتائج التحليل الأساسي، وبالتالي فإن نتائج تحليل الحساسية تدعم بدرجة كبيرة نتائج التحليل الأساسي.

#### 11- توصيات البحث

بعد استعراض خلاصة البحث، ونتائجه، وفي ضوء مشكلة البحث وهدفه، يوصي الباحث بما يلي:  
يجب أن تهتم الهيئة العامة للرقابة المالية بتطوير نظام مراقبة الأداء المهني لمنشأة مراقب الحسابات المصرية، للتحقق من أداء هذه المنشآت ووصولها إلى درجة عالية من جودة الأداء المهني بصفة عامة

وجودة المراجعة بصفة خاصة، بما ينعكس على تحسين دقة رأيهم بشأن الاستمرارية. يجب أن تهتم الهيئة العامة للرقابة المالية بتوجيه وتشجيع منشأة عميل المراجعة بضرورة التعاقد مع منشأة محاسبة ومراجعة متخصصة صناعياً ذات خدمات عالية الجودة، لما لها من أثر على تحسين دقة رأيهم بشأن الاستمرارية. ضرورة قيام الهيئة العامة للرقابة المالية بتطوير معايير المراجعة لتشمل بشكل أكثر تفصيلاً منشأة عميل المراجعة ذات العمليات المعقدة. يوصي الباحث بقيام مراقب حسابات الشركات المقيدة بالبورصة المصرية باستخدام المراجعة المستمرة، خاصة في ظل التحول الرقمي، والإعتماد بصورة كبيرة علي تكنولوجيا المعلومات بما ينعكس على تحسين دقة رأيهم بشأن الاستمرارية. يوصي الباحث بقيام مراقب حسابات الشركات المقيدة بالبورصة المصرية أن يخضعوا للتدريب والتطوير المستمر على أحدث الأساليب والتقنيات لمراجعة منشأة عميل المراجعة ذات العمليات المعقدة. يوصي الباحث بضرورة اهتمام منشأة المحاسبة والمراجعة في مصر بالتخصص الصناعي، لاكتساب الخبرة العملية والمعرفة الدقيقة بطبيعة الصناعة ومشاكلها، وتقليل الجهد المبذول، وزيادة حصتها السوقية بما ينعكس على تحسين دقة رأيهم بشأن الاستمرارية. يوصي الباحث بضرورة أن توفر منشأة عميل المراجعة لمراقبي الحسابات البيانات المالية اللازمة لإجراء عملية المراجعة بدقة وفي الوقت المناسب، بما يساعدهم على تقليل ضغط العمل عليهم وتحسين جودة عملهم بما ينعكس على تحسين دقة رأيهم بشأن الاستمرارية.

## 12- الدراسات المستقبلية المقترحة

في ضوء هدف البحث، وخطته، والمشكلة التي تناولها، وما أسفرت عنه الدراسة من نتائج يمكن عرض بعض النقاط البحثية المستقبلية المقترحة. إذ يرى الباحث بأهمية اتجاه البحث المحاسبي في مصر مستقبلاً نحو المجالات التالية: أثر استخدام مراقب الحسابات لأدوات الذكاء الاصطناعي على دقة رأيه بشأن الاستمرارية - دراسة تجريبية. محددات العلاقة بين مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة ودقة رأيه بشأن الاستمرارية - دليل من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. أثر سمعة منشأة المحاسبة والمراجعة على العلاقة بين مستوى تعقيد عمليات منشأة المحاسبة والمراجعة ودقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية - دليل من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. أثر استخدام مراقب الحسابات للطائرة بدون طيار Drone في أداء إجراءات مراجعة حسابات شركات المقاولات والإنتاج الزراعي على دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية - دراسة تجريبية. أثر مستوى تعقيد عمليات منشأة عميل المراجعة على جودة حكمه المهني بشأن أوجه الضعف الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية - دراسة تجريبية. أثر اعتراف منشأة عميل المراجعة بالأصول الرقمية على دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية - دراسة تجريبية.

## المراجع

## أولاً المراجع باللغة العربية:

- الهيئة العامة للرقابة المالية. (2008). إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها. معيار المراجعة المصري رقم (330) متاح على: [www.fra.gov.eg](http://www.fra.gov.eg).
- الهيئة العامة للرقابة المالية. (2008). الاستمرارية. معيار المراجعة المصري رقم (570) متاح على: [www.fra.gov.eg](http://www.fra.gov.eg).
- الهيئة العامة للرقابة المالية. (2008). تخطيط عملية مراجعة قوائم مالية. معيار المراجعة المصري رقم (300) متاح على: [www.fra.gov.eg](http://www.fra.gov.eg).
- الهيئة العامة للرقابة المالية. (2008). تفهم المنشأة و بيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام. معيار المراجعة المصري رقم (315) متاح على: [www.fra.gov.eg](http://www.fra.gov.eg).
- عثمان، محمد أحمد عبد العزيز. (2021). دراسة واختبار العلاقة بين سمعة مكتب مراقب الحسابات ودقة رأيه بشأن إستمرارية الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية. مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية- جامعة الإسكندرية- كلية التجارة، 5(3): 129-206.
- علي، نهى محمد زكى محمد. (2020). أثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة ارتباطه بعميله على جودة حكمه المهني بشأن الاستمرارية - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية- جامعة الإسكندرية- كلية التجارة، 4(2): 1-86.
- علي، نيفين صلاح علي. (2021). أثر القدرة الإدارية وخصائص مراقب الحسابات ومنشأته على العلاقة بين جهد المراجعة ودقة رأيه بشأن الاستمرارية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية- جامعة الإسكندرية- كلية التجارة، 5(3): 549-610.
- محمد، عبد الله حسين يونس. (2021). أثر أتعاب المراجعة والثقة الإدارية المفرطة على دقة رأى مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية دليل من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. مجلة الفكر المحاسبية- جامعة عين شمس- كلية التجارة، 25(1): 476-547.

## ثانياً المراجع باللغة الأجنبية:



- Al-Taee, S. H. H., & Flayyih, H. H. (2023). Impact of the electronic internal auditing based on IT governance to reduce auditing risk. *Corporate Governance and Organizational Behavior Review*, 7(1), 94-100.
- Amanzholova, B., Nagovitsina, L., Maksimova, G., & Fadeykina, N. (2020). Studying the factors influencing the auditor's opinion on the business continuity of the audited entity. *Economic and Social Development: Book of Proceedings*, 126-134.
- Asnaashari, H., Safarzadeh, M. H., Kheirollahi, A., & Hashemi, S. (2023). The effect of auditors' work stress and client participation on audit quality in the COVID-19 era. *Journal of Facilities Management*, 21(4), 1-28.
- Begović, S. V., Tomašević, S., & Momčilović, M. (2022). External audit in the function of providing assurance in the correctness of the assumptions about the going concern assumption. *BizInfo (Blace) Journal of Economics, Management and Informatics*, 13(1), 49-55.
- Brown, M. T. (2021). Complexity and risk factors in going concern opinions: An empirical investigation. *International Journal of Auditing*, 25(4), 456-478.
- Chen, J. Z., Elemen, A., Hope, O. K., & Yoon, A. S. (2024). Audit-firm profitability: Determinants and implications for audit outcomes. *European Accounting Review*, 33(4), 1369-1396.
- Chu, L., Fogel-Yaari, H., & Zhang, P. (2024). The estimated propensity to issue going concern audit reports and audit quality. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 39(2), 589-613.
- Chung, J., & Liao, L. (2022). The role of auditor stress in the evaluation of going concern: a behavioral perspective. *Accounting Horizons*, 36(4), 115-134.
- Davis, E. (2020). Assessing going concern: The influence of organizational structure and complexity. *Accounting Horizons*, 34(3), 321-340.
- Davis, E. R., & Thompson, L. (2023). The interplay of complexity and uncertainty in the audit environment: Implications for auditor workload. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 42(1), 101-119.
- Dimitrijevic, D., Jovkovic, B., & Milutinovic, S. (2021). The scope and limitations of external audit in detecting frauds in company's operations. *Journal of Financial Crime*, 28(3), 632-646.
- Eny, N., & Mappayukki, R. (2020). Moderating role of audit fees on the effect of task complexity and independence towards audit judgment. *Journal of Economics, Business, and Accountancy Ventura*, 23(2), 194-204.
- EslamiZarei, M. J., Samadi, M., Pournali, M. R., & Asgari, M. H. (2025). Audit warning test on the financial reporting quality. *International Journal of Finance & Managerial Accounting*, 10(39), 101-118.
- Geiger, M. A., Gold, A., & Wallage, P. (2024). Practitioner perspectives on going concern opinion research and suggestions for further study: part 1—outcomes and consequences. *Accounting Horizons*, 38(2), 1-16.
- Handayani, T., Kusumaningtyas, M., Pratiwi, R., Suryanto, E., & Manurung, H. (2023). The influence of audit quality, profitability, liquidity, solvency on going concern audit opinions: A literature review. *Jurnal Ilmiah Manajemen Kesatuan*, 11(3), 783-790.

- Hassan, A., Salleh, N., Ismail, M. N., & Ahmad, M. N. (2023). Empirical evaluation of continuous auditing system use: a systematic review. *International Journal of Electrical and Computer Engineering*, 13(1), 796-808.
- Hutagalung, M., Hutagalung, M. T., Afrielza, O., Ndraha, P. A. Y., & Deliana, D. (2024). The influence of previous year audit opinions, company growth and leverage on going concern audit opinions. *Prosiding Simposium Ilmiah Akuntansi*, 1(1), 935-939.
- International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB). (2015). Going concern. International standard on auditing No. 570 revised. Available at: [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org).
- International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB). (2015). Forming an opinion and reporting on financial statements. International standard on auditing No. 700 revised. Available at: [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org).
- International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB). (2015). Communicating key audit matters in independent auditor's report. International standard on auditing No. 701 revised. Available at: [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org).
- International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB). (2015). Modification to the opinion in the independent auditor's report. International standard on auditing No. 705 revised. Available at: [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org).
- International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB). (2015). Emphasis of matter paragraphs and other matters paragraphs in the independent auditor's report. International standard on auditing No. 706 revised. Available at: [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org).
- International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB). (2015). The auditor's responsibilities relating to other information. International standard on auditing No. 720 revised. Available at: [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org).
- Johnson, S. K. (2019). The role of complexity in auditor's going concern evaluations. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 38(1), 45-67.
- Khan, F., Abdul-Hamid, M. A. B., Fauzi Saidin, S., & Hussain, S. (2023). Organizational complexity and audit report lag in GCC economies: the moderating role of audit quality. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 21(5), 1-23.
- Kristian, M., Tanusdjaja, H., Catherine, C., & Siswanto, H. P. (2024). Factors influencing going concern audit opinion among basic materials companies listed on the Indonesia stock exchange (idx) during the period of 2019-2021. *International Journal of Application on Economics and Business*, 2(1), 3126-3140.
- Li, X., & Sun, L. (2024). High-Quality auditor presence and informational influence: evidence from firm investment decisions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 43(2), 189-218.
- Loughran, T., & McDonald, B. (2023). Measuring firm complexity. *Journal of Financial and Quantitative Analysis*, 58(3), 1-28.
- Michaels, R., & Torres, J. (2023). Auditor work stress and its influence on going concern opinions: insights from a meta-analysis. *Journal of Business Finance & Accounting*, 50(1-2), 67-89.
- Nazerian, M. R., & Mobasser, K. S. (2024). Auditor's opinion of going concern: further evidence of audit quality, opinion shopping and financial reporting timeliness in emerging market. *Accounting and Auditing with Applications*, 1(1), 46-53.

- Nurfadilah, I., Zakaria, A., & Yusuf, M. (2023). Going concern audit opinion determined by financial and non-financial factors. *International Journal of Current Economics & Business Ventures*, 3(1), 1-14.
- Ombati, R. M., & Karuti, J. K. (2024). Assessment of the influence of audit plan on the performance of internal auditors in the government ministries in Kenya. *International Journal of Public Administration and Management Research*, 10(4), 50-58.
- Pham, D. H. (2022). Determinants of going-concern audit opinions: evidence from Vietnam stock exchange-listed companies. *Cogent Economics & Finance*, 10(1), 1-13.
- Polo, O. C., Charris, N. N., Perez, E. B., Tovar, O. O., & Cantillo, I. F. C. (2023). Forensic audit: A case of automotive company, legal and accounting aspect. *Journal of Law and Sustainable Development*, 11(12), 1-34.
- Proho, M. (2023). Going concern assessment: a literature review. *Journal of Forensic Accounting Profession*, 3(2), 48-62.
- Saleh, S. A., & Abou Elela, O. M. F. (2023). The Effect of the Audit Committee Members' Gender Diversity on the Relationship between the Auditor's Narcissism and the Audit Report Readability: Evidence from Firms Listed on the Egyptian Stock Exchange. *Alexandria Journal of Accounting Research*, 7(3), 31-88.
- Smith, J. A., & Brown, L. R. (2021). Organizational complexity and auditor stress: An empirical study. *Journal of Accounting Research*, 59(3), 245-267.
- Smith, J. R. (2018). Organizational complexity and auditor judgments: Evidence from going concern assessments. *Journal of Accounting Research*, 56(2), 123-145.
- Takeda, F. (2023). Employing string similarity metrics of partners to estimate audit team continuity: determinant and its effects on audit outcomes and pricing. *Journal of Accounting Literature*, 45(2), 314-339.
- Tiron-Tudor, A., & Deliu, D. (2022). Reflections on the human-algorithm complex duality perspectives in the auditing process. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 19(3), 255-285.
- Usman, R., Rohman, A., & Ratmono, D. (2023). The relationship of internal auditors' characteristics with external auditors' reliance and its impact on audit efficiency: Empirical evidence from Indonesian government institutions. *Cogent Business & Management*, 10(1), 1-18.
- Uthman, A. B., Salami, A. A., & Ajape, K. M. (2022). Impact of auditor industry specialization on the audit quality of listed non-financial firms in Nigeria. *Nigerian Journal of Risk and Insurance*, 12(1), 29-56.
- Vitali, S., & Giuliani, M. (2024). Emerging digital technologies and auditing firms: Opportunities and challenges. *International Journal of Accounting Information Systems*, 53(1), 1-13.
- Wang, Y., Chiu, T., & Kogan, A. (2024). The effects of COVID-19 pandemic and auditor-client geographic proximity on auditors' going concern opinions. *International Journal of Disclosure and Governance*, 21(2), 1-21.
- Wilson, R. (2022). Understanding the relationship between organizational complexity and auditor's going concern opinions. *The Accounting Review*, 97(1), 67-89.

- Yan, H., & Xie, S. (2016). How does auditors' work stress affect audit quality? Empirical evidence from the Chinese stock market. *China Journal of Accounting Research*, 9(4), 305-319.
- Yang, Y., Simnett, R., & Carson, E. (2022). Auditors' propensity and accuracy in issuing going concern modified audit opinions for charities. *Accounting & Finance*, 62, 1273-1306.
- Zapata-Cantu, L., Sanguino, R., Barroso, A., & Nicola-Gavrilă, L. (2023). Family business adapting a new digital-based economy: Opportunities and challenges for future research. *Journal of the Knowledge Economy*, 14(1), 408-425.