

أثر الصفات الشخصية للمراجع الخارجي في حكمه المهني بشأن تقييم إستمرارية المنشآت بالسودان دراسة ميدانية

علي عباس علي عوض السيد و حمدان إبراهيم ضو البيت بخات

جامعة النيلين

مجلة كلية الدراسات العليا

الرقم الدولي الموحد: 1858-6228

المجلد: 17 ، 2022م

العدد: 12



كلية الدراسات العليا
جامعة النيلين

أثر الصفات الشخصية للمراجع الخارجي في حكمه المهني بشأن تقييم إستمرارية المنشآت بالسودان دراسة ميدانية

علي عباس علي عوض السيد و حمدان إبراهيم ضو البيت بخات

قسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعة النيلين - السودان

بريد الكتروني: hamdanaw@gmail.com

المستخلص

أستهدفت الدراسة قياس أثر الصفات الشخصية للمراجع الخارجي في ترشيد حكمه المهني لتقييم إستمرارية المنشآت، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، واستخدمت استمارة الإستبانة لجمع البيانات من ديوان المراجعة القومي ومكاتب المراجعة بالسودان، ولتحقيق اهداف الدراسة تم إختبار الفرضيات التالية: تؤثر الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في حكمه المهني بشأن تقييم إستمرارية المنشآت، تؤثر إستقلالية المراجع الخارجي في حكمه المهني بشأن تقييم إستمرارية المنشآت، تؤثر الخبرة المهنية للمراجع الخارجي في حكمه المهني بشأن تقييم إستمرارية المنشآت، وقد أوضحت نتائج الدراسة إلى أن الصفات الشخصية للمراجع الخارجي والمتمثلة في (الكفاءة المهنية، الإستقلالية، الخبرة المهنية) ساهمت في ترشيد حكمه المهني بشأن تقييم إستمرارية المنشآت السودانية، أوصى الباحثين بالعديد من التوصيات أهمها: أن يهتم المراجعين الخارجيين ببرامج التدريب المستمرة والمشاركة في المؤتمرات العلمية في مجال المراجعة، حتى يساهم ذلك في تحسين قدرتهم على تقييم إستمرارية المنشآت.

الكلمات المفتاحية: الكفاءة المهنية، الإستقلالية، الخبرة المهنية، إستمرارية المنشآت.

أولاً: الإطار المنهجي

المقدمة:

تهدف مهنة المراجعة إلى تقديم خدماتها إلى الغير عن طريق إبداء رأي فني ومبني مستقل ومحاييد عن مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية التي تعدها إدارة المنشآت بهدف إضفاء الثقة على هذه القوائم التي يعتمد عليها العديد من الأطراف في إتخاذ قراراتهم الإقتصادية، لذلك فإن الأمر يتطلب أن يتوافر مراجع يتمتع بالمعرفة والمهارات اللازمة التي تمكنه من القيام بدوره بكفاءة وأن يكون مستقلاً ومحاييداً في أحكامه، بالإضافة إلى إكتسابه خبرات أوسع في والإحاطة بجميع التطورات المهنية والتشريعية والتنظيمية التي يكون لها تأثير على مجال عمله.

تعنى الإستمرارية ان المنشأة سوف تستمر في ممارسة نشاطها، ولن تخرج من الصناعة او يتم تصفيتها وحتى يتم ذلك يجب ان تكون المنشأة قادرة على زيادة مواردها بشكل كافي ولفترة زمنية غير محدودة من الزمن تمكنها من تحقيق خططها والوفاء بالتزاماتها ونمو انشطتها بدون خسائر مالية (العمري، 2001)، وذلك من خلال قيام المراجع بإبداء رأيه عما اذا كانت المنشأة قادرة على الإستمرارية في نشاطها ام لا، وان يأخذ بعين الإعتبار عند مراجعة قوائمها المالية مدى قدرتها على الإستمرار في اعمالها ونشاطاتها لفترة لاحقة لفترة اعداد القوائم المالية موضع المراجعة (الخولي، 2015).

سنحاول في هذه الدراسة معرفة مدى كفاءة وفاعلية أداء المراجعي الخارجي بديوان المراجعة القومي ومكاتب المراجع بالسودان ومدى إنعكاس ذلك على ترشيد حكمه المهني لتقييم إستمرارية المنشآت.

مشكلة الدراسة:

أن ظهور الأزمة المالية العالمية نتج عنه إزدياد عدد المنشآت التي فقدت القدرة على الإستمرارية في مزاولة نشاطها وأعمالها، وقد أدى ذلك إلى تزايد حالات إخفاق المراجعين الخارجيين في التوصل إلى الحكم المهني بشأن صدق وعدالة القوائم المالية محل المراجعة، حيث أن مؤشرات الشك التي تؤثر على استمرارية المنشآت لها أثر سلبي في إتخاذ القرارات الصحيحة من قبل جهات عديدة مرتبطة بتلك المنشآت، ومن هنا تأتي أهمية أثر الصفات الشخصية للمراجع الخارجي في حكمه المهني بشأن تقييم استمرارية المنشأة وارتباطها المباشر بمسؤولياته عن اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية التي تتسبب في وجود فجوة متوقعة لمستخدمي التقارير المالية بشكل مستمر، وفي إطار تحديد مشكلة الدراسة بدقة تم الإطلاع على الأدبيات السابقة، حيث تناولت دراسة (سند، ياسين، 2017) دور الخبرة المهنية للمراجع الخارجي في تقويم بعض العوامل المرتبطة بمخاطر المراجعة، بينما كان الهدف من دراسة (Akbar, 2017) هو تحديد تأثير الكفاءة والعناية المهنية للمراجع الخارجي في مراجعة تكنولوجيا المعلومات، كما ركزت دراسة

1. دراسة أثر الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في حكمه المهني بشأن تقييم إستمرارية المنشآت.
 2. قياس أثر استقلالية المراجع الخارجي في حكمه المهني بشأن تقييم إستمرارية المنشآت.
 3. بيان أثر الخبرة المهنية للمراجع الخارجي في حكمه المهني بشأن تقييم إستمرارية المنشآت.
- تطوير الفرضيات:**

لتحقيق أهداف الدراسة تم الإطلاع على العديد من الدراسات والبحوث السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، ومن ثم ربطها بالعلاقة بين متغيرات الدراسة وذلك من أجل تطوير وإستنتاج الفرضيات التالية:

1. العلاقة بين الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي وحكمه المهني بشأن إستمرارية المنشآت، حيث أشارت دراسة (مرتجى، 2013) إلى أن الكفاءة المهنية تعتبر من أهم العوامل المؤثرة على جودة الحكم الشخصي للمراجع، ومن هنا يمكن إستنتاج الفرضية الأولى: تؤثر الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في حكمه المهني بشأن تقييم إستمرارية المنشآت.
2. العلاقة بين إستقلالية للمراجع الخارجي وحكمه المهني بشأن إستمرارية المنشآت، وبعد إستعراض الدراسات السابقة لاحظ الباحث عدم وجود دراسات تناولت العلاقة بين إستقلالية المراجع الخارجي وتقييم إستمرارية المنشآت، ومن هنا يمكن صياغة الفرضية الثانية: تؤثر إستقلالية المراجع الخارجي في حكمه المهني بشأن تقييم إستمرارية المنشآت.
3. العلاقة بين الخبرة المهنية للمراجع الخارجي وحكمه المهني بشأن إستمرارية المنشآت، حيث توصلت دراسة (يعقوب، 2016) إلى أن إستراتيجية العصف الذهني تعزز من الحكم المهني للمراجع الخارجي في تقييم قدرة المنشآت على الإستمرارية، بينما أختبرت دراسة (صداقة، عويس، عمري، 2014) أثر الخبرة المهنية للمراجع الخارجي على حكمه المهني بشأن تقييم مقدرة المنشأة الإستمرارية، حيث طبقت هذه الدراسة على المنشآت الليبية، وطبقت دراسة (فوده، 2008) بالبيئة المصرية، وتوصلت إلى أن خبرة المراجع تؤثر على حكم المهني على عدم قدرة المنشأة على الإستمرار في ممارسة نشاطها، وعليه يمكن إستنتاج الفرضية الثالثة: تؤثر الخبرة المهنية للمراجع الخارجي في حكمه المهني بشأن تقييم إستمرارية المنشآت.

نموذج الدراسة:

بعد إستنتاج فرضيات الدراسة تم بناء النموذج التالي:

(النعامي، 2016) على تناول صفات الخبرة والإستقلالية وبذل العناية المهنية كمؤشرات لتحسين جودة الأداء المهني المراجع الخارجي، وقد توصلت دراسة (حامد، 2018) إلى أن كفاءة المراجع الخارجي تساهم في ضمان إستمرارية المنشأة، اما دراسة (المطارنة، 2001) فقد توصلت إلى أن مسؤولية تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار يعتبر من صلب عمل المراجع الخارجي، وأيضاً توصلت دراسة (عثمان، شعت، 2016) إلى أن اهتمام المراجع بتطوير ذاته من خلال عمليات التدريب والتأهيل يساعده في ضمان إستمرارية المشروعات، اما دراسة (الأمين، يوزباشي، 2015) توصلت إلى أن وجود خسائر مالية متكررة وزيادة المطلوبات المتداولة على الموجودات المتداولة تعتبر من أهم المؤشرات التي ساعدت مراجعي الحسابات بسوريا في تقييم إستمرارية المشروعات، وتناولت دراسة (نشوان، 2019) تأثير الصفات الشخصية للمراجع الخارجي المتمثلة في (الأمانة، الإستقلالية، الكفاءة المهنية، الكرامة، السرية) على جودة حكمه المهني، وبناءً على ما تقدم من خلال عرض الدراسات السابقة فإن الدراسة الحالية تعتبر واحدة من الدراسات النادرة التي تهدف إلى ردم الفجوة البحثية وذلك من خلال الإجابة على السؤال الرئيسي "ما أثر الصفات الشخصية للمراجع الخارجي في حكمه المهني بشأن إستمرارية المنشآت؟" وتتفرع منه التساؤلات التالية:

1. ما أثر الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في حكمه المهني بشأن تقييم إستمرارية المنشآت؟
2. ما أثر إستقلالية المراجع الخارجي في حكمه المهني بشأن تقييم إستمرارية المنشآت؟
3. ما أثر الخبرة المهنية للمراجع الخارجي في حكمه المهني بشأن تقييم إستمرارية المنشآت؟

أهمية الدراسة:

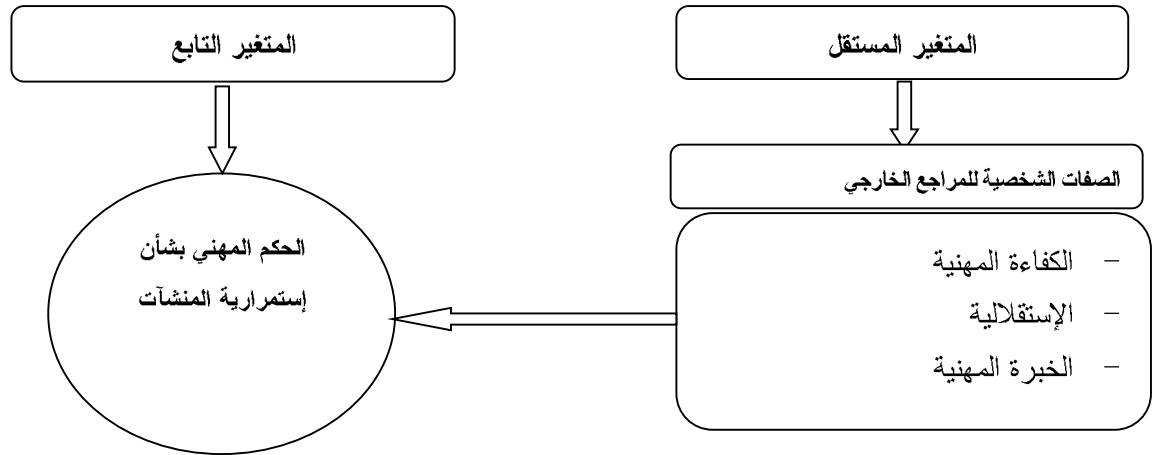
تتمثل أهمية الدراسة في الآتي:

1. **الأهمية العلمية:** تتمثل أهمية الدراسة العلمية بأنها تتناول أثر الصفات الشخصية للمراجع الخارجي في حكمه المهني بشأن تقييم قدرة المنشأة على الإستمرارية، لذا من المؤمل أن تقدم هذه الدراسة إضافة علمية جديدة قد تساهم في زيادة رصيد المعرفة للباحثين في دراسة تقييم قدرة المنشأة على الإستمرارية مع متغيرات خلاف الصفات الشخصية.
2. **الأهمية العملية:** عملياً فإن نتائج وتوصيات هذه الدراسة يمكن أن تساعد المراجعين الخارجيين بالسودان في تطوير أداءهم مما ينعكس على دورهم في تقييم قدرة المنشآت على الإستمرارية.

أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف الدراسة في الآتي:

الشكل رقم (1)
العلاقة بين متغيرات الدراسة



المصدر: إعداد الباحثان، 2021.

الإطار المفاهيمي للدراسة:

أولاً: الصفات الشخصية للمراجع الخارجي: هي الصفات التي يتحلّى بها المراجع الخارجي عند تنفيذ عملية المراجعة، حيث يتعين أن يكون المراجع على درجة من الكفاءة وأن يتمتع بالإستقلالية المطلوبة، بالإضافة إلى تعزيز ذلك بالخبرة المهنية التي تساعده على التحليل والتقييم السليم لمختلف جوانب مهمة المراجعة في جميع مراحلها للوفاء بمتطلبات ممارسة المهنة وتحسين جودة أدائها (عبدالرحمان، 2016)، وتتمثل الصفات الشخصية للمراجع الخارجي في الآتي (الصباح، 2014):

1. الكفاءة المهنية: تعني قدرة المراجع علي إكتشاف والتقرير عن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية (شحاته، 2015)، من خلال تنفيذ عملية المراجعة بكفاءة وفعالية وإقتصاد وثبات في ضوء الإلتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية (عبدالرحيم، 2014).

2. الإستقلالية: تعني تحرر المراجع من الضغوط والعوامل التي يمكن أن تؤثر على قدرته في إتخاذ قرارات غير متحيزه (محمد، 1998)، وتعد الإستقلالية أحد القواعد الرئيسية التي تؤثر على جودة الحكم المهني للمراجع الخارجي، ويقصد بها عدم وجود تأثيرات على الرأي نتيجة الضغوط الداخلية والخارجية، وهي الآلية التي تقلل من تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة المستفيدة من تقرير المراجعة (عبدالمجيد، السيسي، 2012).

3. الخبرة المهنية: يقصد بها أن يتم تنفيذ خدمات المراجعة في إطار وجود مجموعة من المهارات الذاتية أو الشخصية، وكذا مجموعة من المهارات التنفيذية أو الميدانية التي تعمل علي تحقيق الأداء الأفضل للمراجع (فتحي، 2014)، ويكتسب المراجع الخبرة المهنية من خلال الاطلاع على كافة المستجدات في مجال المحاسبة والمراجعة (سعيد، 2009)، بالإضافة للتعليم

وانتقال المعرفة من شتى المصادر (Bedard. Jean, 1989)، كما أن التعلم وانتقال المعرفة يتم من خلال الممارسة ومدى صعوبة المشاكل التي يواجهها المراجع الخارجي (أبو العزم، 1998).

يرى الباحثين أن الصفات الشخصية مهارات يكتسبها المراجع من خلال إلتزامه بالمتطلبات المهنية الصادرة عن المنظمات المهنية وكذلك من خلال الممارسة المهنية، بالإضافة إلى السلوك الأخلاقي للمراجع نفسه.

ثانياً: مفهوم الإستمرارية: يشير مصطلح استمرارية المنشأة (Going Concern) إلى أحد الفروض المحاسبية المهمة التي يركز عليها المحاسبون عند اعداد القوائم المالية وتطبيق الاجراءات المحاسبية، ويعني هذا ان المنشأة وجدت لتستمر ويتم تقديم معظم الأصول طبقاً لهذا المفهوم (الليثي، 2002)، التي تعد علي اساسه القوائم المالية ما لم توجد معلومات تشير غير ذلك، وبالتالي تسجل قيم الأصول والالتزامات على اساس ان المنشأة ستكون قادرة على تحقيق قيم أصولها وسداد التزاماتها (الشيرازي، 1990)، وأن عمرها مستقل عن عمر ملاكها، وانها مستمرة في حياتها الى ما لا نهاية مالم تظهر قرينة موضوعية تشير الى خلاف ذلك (مطر، 1995).

يتضح للباحثين أن الإستمرارية تعني قدرة المنشآت على الإستمرار في ممارسة نشاط من خلال توفر السيولة اللازمة التي تساعدها على الوفاء بالتزاماتها تجاه الغير وتسير نشاطها الرئيسي لأطول فترة ممكنة.

ثالثاً: أثر الصفات الشخصية للمراجع الخارجي في حكمه المهني بشأن تقييم إستمرارية المنشآت: تتمثل مسؤولية المراجع الخارجي عن تقييم مدى ملائمة فرض إستمرارية المنشآت نوعاً من المسؤولية المستحدثة لمواجهة الطلب على مسؤولياته من ناحية، ودليل لتضيق فجوة التوقعات من ناحية أخرى، ومهنياً هنالك حدود واضحة ومحددة لهذه المسؤولية

والأخذ بملاحظاتهم وإجراء كافة التعديلات التي اقترحوها، وقد اعتبر الباحث هذه الملاحظات والتعديلات بمثابة الصدق الظاهري وصدق المحتوى وبالتالي فإن الأداة أصبحت صالحة لقياس ما وضعت له، ولقد تمثل مجتمع الدراسة في المراجعين الخارجيين (المحاسبين القانونيين) المرخص لهم مزاوله المهنة بالسودان، المراجعون (بديوان المراجعة القومي، بمكاتب المراجعة)، وقد تم إختيار مفردات العينة عن طريق أسلوب العينة العشوائية البسيطة بتوزيع عدد (150) إستمارة إستبانه، تم إسترداد (148) إستمارة، ولكن هنالك (146) إستمارة سليمة أي ما نسبته (97%) تقريباً من المستهدفين، حيث أعادوا الإستمارات بعد ملئها بكافة المعلومات المطلوبة، أي أن هنالك (2) إستمارة بنسبة (1.35%) تالفة وأن هنالك (2) إستمارة بنسبة (1.35%) لم يتم إستهدافهم بإعادتها إلي الباحثين، ويتضح ذلك من خلال بيانات الجدول التالي:

جدول رقم (1)

يوضح الإستبيانات الموزعة والمستردة (السليمة والتالفة)

النسبة	العدد	البيان
97.3%	146	استبيانات تم إعادتها بعد تعبئتها كاملة
1.35%	2	استبيانات غير مكتملة (تالفة)
1.35%	2	استبيانات لم يتم إعادتها
100%	150	إجمالي الإستبيانات الموزعة

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م.

في عملية تحليل البيانات تم الإعتماد على الأساليب الإحصائية التالية:

— الوسط الحسابي (Mean) والانحراف المعياري للتحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة.

— الفا كرونباخ لحساب الإتساق الداخلي للبيانات.

— نموذج الإنحدار الخطي البسيط لمعرفة مدى وجود علاقة بين أبعاد المتغير المستقل والمتغير التابع.

ثانياً: جودة المقياس: درجة إعتمادية الإستبانه

لقياس درجة إعتمادية الإستبانه يوضح الجدول رقم (2) نتائج ألفا كورنباخ والمتوسطات والانحرافات المعيارية لكل عبارات المتغيرات.

تعكس المقدرة على الوفاء بالطلب عليها وإستجابة المهنة لتحديات الممارسة العلمية (السعدي، 2009).

1. أثر الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في حكمه المهني بشأن تقييم إستمرارية المنشآت: إن وفاء المراجع بمسئوليته عن تقييم قدرة المنشأة على الإستمرارية بكفاءة يثبت للمستفيدين من خدماته المهنية قدرته على الحد من فجوة توقعاتهم ويعتبر دليل على ترشيد حكمه والتزامه بمعايير المراجعة ومؤشر على جودة أدائه (علي، شحاته، 2007).

2. أثر إستقلالية المراجع الخارجي في حكمه المهني بشأن تقييم إستمرارية المنشآت: تنص كافة معايير المراجعة على وجوب أن يكون لدى المراجع الخارجي اتجاه فكري وعقلي مستقل في كافة الأمور المتعلقة بعملية المراجعة (جريس، 1994)، فالمراجع عندما يتمسك بإستقلاله يتمكن من أداء مهمته بموضوعية ودون تحيز، ويؤدي ذلك إلى إضفاء الثقة والمصدقية في تقريره عن تقييم قدرة المنشأة على الإستمرارية (صبيح، 2010).

3. أثر الخبرة المهنية للمراجع الخارجي في حكمه المهني بشأن تقييم إستمرارية المنشآت: يتم قياس خبرة المراجع عن طريق قدرته على تحديد مؤشرات مدى التحريف الجوهرية في القوائم المالية للمنشأة (Hachcnbrack, Karl, 1993)، وأن يأخذ في اعتباره مدى معقولية اتباع إدارة الشركة محل المراجعة لفرض الاستمرارية عند إعداد التقارير المالية وأن يتأكد من مدى وجود ظروف جوهرية تهدد قدرة المنشأة على الاستمرارية في ممارسة نشاطها والإفصاح عنه بالتقارير المالية (عنتر، 2012).

يرى الباحثين أن إلتزام المراجع بمعايير المراجعة يعمل على رفع كفاءة أدائه وزيادة خبرته المهنية بالإضافة لدعم إستقلاليته في أداء المهام بموضوعية وحياد، حيث يساهم ذلك في ترشيد حكمه المهني بشأن تقييم قدرة المنشآت على ممارسة نشاطها وأعمالها لفترة غير محددة من الزمن.

الدراسة الميدانية

أولاً: منهجية الدراسة

أعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي من خلال إستخدام أدوات الإحصاء الوصفي التحليلي، وقد تم إستخدام نوعين من البيانات (أولية، ثانوية)، وكانت الإستبانه أداة رئيسية لجمع البيانات الأولية وقد تم تصميمها وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمسة مستويات، حيث تم إعطاء أرقام للعبارات في عملية التحليل على هذا النحو التالي الرقم (5) لموافق بشدة، (4) لموافق، (3) لمحايد، (2) لغير موافق، (1) لغير موافق بشدة، وللتأكد من صدق محتوى الأداة ومدى تحقيقها لأهداف الدراسة تم عرضها على مجموعة من المحكمين المختصين بلغ عددهم (6) في مجال المحاسبة، وقد طلب منهم إبداء آرائهم عن مدى صلاحية فقرات الإستبانه وشموليتها وتنوع محتواها وتقويم مستوى الصياغة اللغوية للعبارات، وبعد أن إسترجع الإستبانات من جميع المحكمين تم تحليل آرائهم

جدول رقم (2)

نتائج ألفا كرونباخ والمتوسطات والانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة

اسم المتغير	نوع المتغير	ألفا كرونباخ	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
الكفاءة المهنية	المستقل (البعد الأول)	910	4.25	.55
إستقلالية	المستقل (البعد الثاني)	912	4.2	.53
الخبرة المهنية	المستقل (البعد الثالث)	890	4.3	.53
الحكم المبني بشأن إستمرارية المنشآت	التابع	894	3.6	.90

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م.
يتضح من الجدول رقم (2) أن نسبة معامل كرونباخ ألفا لإجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بكل متغير عالية جداً، أي قريبة من (100%) مما يدل على أن أداة الدراسة تتصف بالثبات والصدق الكيبرين، بما يحقق أغراض الدراسة ويجعل التحليل سليماً ومقبولاً.
وأن قيم الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة لجميع المتغيرات تتراوح بين (4.25 – 3.6) قريبة جداً للوزن (4) الذي يعني (موافق) وهذا يدل على أن غالبية المراجعين الخارجيين في عينة الدراسة موافقين مستوى قياس الصفات الشخصية للمراجع الخارجي، وإستمرارية المنشآت.
كما أن الانحراف المعياري لجميع المتغيرات قريب من الواحد الصحيح وهذا يدل على التجانس بين أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الإستبانة.
ثالثاً: التحليل الوصفي لبيانات الدراسة الأساسية
أحتوت البيانات الأساسية على خمسة عناصر هي: التخصص الأكاديمي، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، المسمى الوظيفي، الخبرة العملية، يمكن عرضها من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (3)

بيانات الدراسة الأساسية

النسبة المئوية	التكرارات	البيان	
		فئات	الخاصية
		الخاصية	

محاسبة	111	76%	التخصص الأكاديمي
ادارة اعمال	9	6.2%	
دراسات مالية ومصرفية	18	12.3%	
نظم معلومات محاسبية	3	2.1%	
اقتصاد	4	2.7%	
اخرى	1	0.7%	
الإجمالي	146	100%	
بكالوريوس	86	58.9%	المؤهل العلمي
دبلوم عالي	18	12.3%	
ماجستير	32	21.9%	
دكتوراة	10	6.9%	
اخرى	0	0%	
الإجمالي	146	100%	
زماله المحاسبين القانونيين السودانية	86	58.9%	المؤهل المهني
زماله المحاسبين القانونيين العربية	8	5.5%	
زماله المحاسبين القانونيين البريطانية	5	3.4%	
زماله المحاسبين القانونيين الأمريكية	6	4.1%	
زماله أخرى	6	4.1%	
لا توجد زماله	35	24%	

(22.6%) خبرتهم تتراوح بين 11 إلى 15 سنة ونسبة (21.9) خبرتهم تتراوح بين 16 إلى 20 سنة ونسبة (14.4%) خبرتهم أقل من 5 سنوات ونسبة (13%) خبرتهم أكثر من 21 سنة.

رابعاً: اختبار الفرضيات

لإختبار الفرضيات تم استخدام نموذج الإنحدار الخطي البسيط، وتوضح الجداول التالية نتائج الإنحدار الخطي البسيط بين (الكفاءة المهنية، الإستقلالية، الخبرة المهنية) للمراجع بصفتها أبعاد للمتغير المستقل ممثلة بـ (X_1, X_2, X_3) وتقييم إستمرارية المنشآت بصفتها متغيراً تابعاً ممثلاً بـ (y).

1. إختبار الفرضية الأولى: تنص الفرضية الأولى على أن: "تؤثر الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في حكمه المهني بشأن تقييم إستمرارية المنشآت". ولإختبار الفرضية يوضح الجدول رقم (4) نتائج الإنحدار الخطي البسيط لها.

جدول رقم (4)

نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط لدراسة أثر جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في حكمه المهني بشأن تقييم إستمرارية المنشآت

القيمة الإحتمالية (Sig)	إختبار (T)	معاملات الإنحدار	التفسير
0.833	(0.211)	(0.099)	$\hat{\beta}_0$ غير معنوية
0.000	8.151	0.882	$\hat{\beta}_1$ معنوية
		0.562	معامل الإرتباط (R)
		0.316	معامل التحديد (R^2)
		66.445	إختبار (F)
النموذج معنوي			
$Y = (0.099) + 0.882X_1$			

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م.

يتضح من الجدول رقم (4) وجود إرتباط طردي متوسط بين الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي وحكمه المهني بشأن تقييم إستمرارية المنشآت، وذلك من خلال قيمة معامل الإرتباط البسيط التي بلغت (0.562)، وبلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.316)، هذه القيمة تدل على أن الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي تساهم بـ (32%) في حكمه المهني بشأن تقييم إستمرارية المنشآت، حيث أن نموذج الإنحدار الخطي البسيط معنوي حيث

المسمى الوظيفي	الإجمالي	146	%100
مراجع قانوني بمكتب المراجعة	87		%59.6
مراجع قانوني بديوان المراجعة القومي	53		%36.3
أخرى	6		%4.1
الإجمالي	146		%100
5 سنوات فأقل	21		%14.4
6 - 10 سنوات	41		%28.1
11 - 15 سنة	33		%22.6
16 - 20 سنة	32		%21.9
21 سنة فأكثر	19		%13
الإجمالي	146		%100

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2021.

يتضح من الجدول رقم (3) وحسب توزيع أفراد العينة وفقاً لمتغير التخصص الأكاديمي، وجد أن غالبية أفراد العينة هم محاسبة بنسبة (76%) وأن نسبة (12.3%) دراسات مالية ومصرفية، ونسبة (6.2%) إدارة الأعمال، ونسبة (2.7%) إقتصاد، ونسبة (2.1%) نظم المعلومات المحاسبية، ونسبة (0.7%) تخصصات أخرى. وأوضح التحليل توزيع مفردات العينة وفقاً لمتغير المؤهل العلمي أن غالبية أفراد العينة هم من حملة البكالوريوس بنسبة (58.9%) وأن نسبة (21.9%) من حملة الماجستير، ونسبة (12.3%) من حملة الدبلوم العالي، ونسبة (6.9%) حاملي درجة الدكتوراة. كما أظهر التحليل توزيع مفردات العينة وفقاً لمتغير المؤهل المهني أن نسبة (58.9%) لديهم زمالة سودانية وهي النسبة الأكبر، وأن نسبة (24%) لم يتحصلوا على أي زمالة، ونسبة (5.5%) لديهم زمالة عربية، ونسبة (4.1%) لديهم زمالة أمريكية ونسبة (4.1%) لديهم زمالات أخرى ونسبة (3.4%) لديهم الزمالة البريطانية. أما يتعلق بمسمى الوظيفة نجد أن غالبية أفراد العينة وبنسبة (59.6%) مراجع قانوني بمكتب المراجعة، وأن نسبة (36.3%) مراجع قانوني بديوان المراجعة القومي، بينما نسبة (4.1%) أخرى، وأخيراً فيما يتعلق بالخبرة العملية نجد أن غالبية أفراد العينة وبنسبة (28.1%) خبرتهم تتراوح بين 6 إلى 10 سنوات وأن نسبة

ولإختبار الفرضية يوضح الجدول رقم (5) نتائج الإنحدار الخطي البسيط لها.

بلغت قيمة إختبار (F) (66.445) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000)، وأن النتائج أعلاه تشير إلى قبول الفرضية الأولى.

2. إختبار الفرضية الثانية: تنص الفرضية الثانية على أن: "تؤثر إستقلالية المراجع الخارجي في حكمه المهني بشأن تقييم إستمرارية المنشآت".

جدول رقم (5)

نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط لدراسة أثر إستقلالية المراجع الخارجي في حكمه المهني بشأن تقييم إستمرارية المنشآت

التفسير	القيمة الإحتمالية (Sig)	إختبار (T)	معاملات الإنحدار	
غير معنوية	0.112	(1.597)	(0.854)	$\hat{\beta}_0$
معنوية	0.000	8.530	1.068	$\hat{\beta}_1$
			0.579	معامل الارتباط (R)
			0.336	معامل التحديد (R^2)
النموذج معنوي			72.766	إختبار (F)
$Y = (0.854) + 1.068X_2$				

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

حيث أن نموذج الإنحدار الخطي البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (72.766) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000)، وهي أقل من القيمة المعنوية (0.05) وأن النتائج أعلاه تشير إلى قبول الفرضية الثانية.

3. إختبار الفرضية الثالثة: تنص الفرضية الثالثة على أن: "تؤثر الخبرة المهنية للمراجع الخارجي في حكمه المهني بشأن تقييم إستمرارية المنشآت"، ولإختبار الفرضية يوضح الجدول رقم (6) نتائج الإنحدار الخطي البسيط لها.

يتضح من الجدول رقم (5) وجود ارتباط طردي متوسط بين إستقلالية المراجع الخارجي وحكمه المهني بشأن تقييم إستمرارية المنشآت، وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط البسيط التي بلغت (0.579)، وبلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.336)، هذه القيمة تدل على أن إستقلالية المراجع الخارجي تساهم بـ (37%) في حكمه المهني بشأن تقييم إستمرارية المنشآت،

جدول رقم (6)

نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط لدراسة أثر الخبرة المهنية للمراجع الخارجي في حكمه المهني بشأن تقييم إستمرارية المنشآت

التفسير	القيمة الإحتمالية (Sig)	إختبار (T)	معاملات الإنحدار	
معنوية	0.001	3.302	1.633	$\hat{\beta}_0$
معنوية	0.000	4.182	0.475	$\hat{\beta}_1$
			0.329	معامل الارتباط (R)
			0.108	معامل التحديد (R^2)
النموذج معنوي			17.486	إختبار (F)
$Y = 1.633 + 0.475X_3$				

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

الخارجي تساهم بـ (11%) في حكمه المهني بشأن تقييم إستمرارية المنشآت، حيث أن نموذج الإنحدار الخطي البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (17.486) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000)، وهي أقل من القيمة المعنوية (0.05) وأن النتائج أعلاه تشير إلى قبول الفرضية الثالثة.

النتائج والتوصيات

يتضح من الجدول رقم (6) وجود ارتباط طردي ضعيف بين الخبرة المهنية للمراجع الخارجي وحكمه المهني بشأن تقييم إستمرارية المنشآت، وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط البسيط التي بلغت (0.329)، وبلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.108)، هذه القيمة تدل على أن الخبرة المهنية للمراجع

أولاً: نتائج الدراسة

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. النتائج النظرية: تتمثل في الآتي:

- إلزام المراجعين الخارجيين بقواعد السلوك المهني يعمل على رفع كفاءة أدائهم.
- عدم قيام المراجعين الخارجيين بإعمال تسئ لسمعة المهنة مؤثر على إستقلاليتهم.
- إلزام المراجعين الخارجيين بالمعايير المهنية ساهم في زيادة خبرتهم المهنية في مجال المراجعة.
- تعتبر المؤشرات المالية من أكثر مؤشرات الشك في قدرة المنشآت على الإستمرارية.
- 2. نتائج الدراسة الميدانية: من خلال أسلوب الإنحدار الخط البسيط تم التوصل إلى الآتي:
- ساهمت الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في ترشيد حكمه المهني بشأن تقييم إستمرارية المنشآت السودانية.
- ساهمت إستقلالية المراجع الخارجي في ترشيد حكمه المهني بشأن تقييم إستمرارية المنشآت السودانية.
- ساهمت الخبرة المهنية للمراجع الخارجي في ترشيد حكمه المهني بشأن تقييم إستمرارية المنشآت السودانية.

ثانياً: توصيات الدراسة

على ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج يوصي الباحثين بالآتي:

- على قيادات المنشآت محل المراجعة أن تعي أهمية الصفات الشخصية للمراجع الخارجي لما له من دور في ترشيد حكمه المهني بشأن تقييم إستمرارية منشآتهم.
- العمل على مواكبة التطورات الحديثة في بيئة الأعمال والاعتراف بالتطورات الحديثة للمراجعة الخارجية ودورها في تقييم إستمرارية المنشآت السودانية.
- العمل على تنمية التأهيل العلمي والعملية للمراجعين الخارجيين بالسودان من خلال الاهتمام ببرامج التعليم والتدريب المستمرة والمشاركة في المؤتمرات العلمية في مجال المراجعة.
- على الجهات التي تنظم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان إصدار لوائح وقوانين تحكم الممارسة العملية للمهنة.
- يجب توفير الكفاءات الفنية والمعرفة اللازمة للقائمين بمهام المراجعة.
- على المراجعين الخارجيين بالسودان الابتعاد عن العلاقات الشخصية مع الأطراف ذات العلاقة للمحافظة على إستقلاليتهم.

المصادر والمراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- الأمين، ماهر، يوزباشي، هلا، (2015)، إجراءات المراجعة المستخدمة في تقييم إستمرارية المشروع - دراسة حالة على شركة مراجعة وطنية، دمشق: جامعة تشرين، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 37، العدد 5، ص ص 271 – 287.
- أبو العزم، أحمد، (1998)، مقومات هيكل معرفة المراجع وتخفيض الجوانب السلبية للمعرفة بهدف تخفيف أخطاء التحيز في احكام المراجعة، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد 2، ص 418.
- الخولي، حسين، (2015)، مسئولية مراقب الحاسبات عن فرض الإستمرارية، الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة، مجلة الحاسبة، العدد 58، ص 8.
- السعدي، إبراهيم خليل حيدر، (2009)، أثر الإنهيار المالي المعاصر للشركات العالمية في المحاسبة والمراجعة، بغداد: كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، المجلد 20، العدد 1، ص 11.
- الشيرازي، عباس مهدي، (1990)، نظرية المحاسبة، الكويت: ذات السلاسل للطباعة والنشر، ص 225.
- العمري، أحمد، (2001)، دور المراجع الخارجي في تقويم قدرة المنشأة على الاستمرارية لدى شركات المساهمة العامة اليمنية، عمان: جامعة آل البيت، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، ص 14.
- الليثي، فؤاد محمد، (2002)، مدخل معاصر، القاهرة: دار النهضة العربية، ص 114.
- المطارنة، غسان فلاح، (2001م)، مسؤولية المراجع الخارجي الخارجي عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار، دراسة ميدانية، عمان: جامعة الزيتونة الأردنية، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد 3، ص ص 19 - 39.
- النعامي، علي سليمان، (2016)، مجالات مساهمة المعايير المهنية العامة للمراجعة على جودة وتحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي - دراسة ميدانية على المراجعين بمحافظة غزة - فلسطين، القدس: جامعة القدس المفتوحة، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والإقتصادية، المجلد 2، العدد 6، ص ص 255 – 286.
- جريس، إبراهيم شكري، (1994)، معايير المراجعة وإستقلال المراجع الخارجي - دراسة تحليلية مقارنة، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد 1، ص 1709.

- حامد، ادم الطيب حماد، (2018م)، دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من مخاطر التوريد لضمان استمرارية المنشأة-دراسة ميدانية علي مكاتب المراجعة السودانية، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة.
- سعيد، صبا أحمد، (2009)، نظام مقترح لرقابة الجودة على أداء مساعدي مراقبي الحسابات - دراسة علي عدد من مكاتب مراقبي الحسابات في محافظة نينوي، الموصل: جامعة الموصل، كلية الإدارة والإقتصاد، مجلة الإدارة والإقتصاد، العدد 77، ص 26.
- سند، ياسر تاج السر محمد، ياسين، عماد الدين عثمان، (2017)، الخبرة المهنية للمراجع الخارجي ودورها في تقويم بعض العوامل المرتبطة بمخاطر المراجعة، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، مجلة الدراسات العليا، المجلد 7، العدد 27، ص 231 - 253.
- شحاته، شحاته السيد، (2015)، أثر خبرة مراقبي الحسابات وحجم منشأته علي جودة المراجعة الخارجية، الاسكندرية: جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 52، العدد 2، ص 9.
- صباح، سالم أحمد، (2014)، مجالات مساهمة الاتجاهات الحديثة في المراجعة لزيادة الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في عملية المراجعة - دراسة تحليلية تطبيقية، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد 3، ص 438.
- صبيح، محمد حسني عبدالجليل، (2010)، الأصول العلمية والعملية للمراجعة، القاهرة: جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي، ص 147.
- صداقة، زينب رجب شحات، عويس، خالد عدنان المختار، عمري، محمد علي إبراهيم، (2014)، أثر الخبرة المهنية على الحكم المهني للمراجع الخارجي بشأن تقييم مقدرة المنشأة على الإستمرارية - دراسة تجريبية في ليبيا، المنامة: جامعة البحرين، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 17، العدد 2، ص 55 - 73.
- عبدالرحمان، بن عيسى، (2016)، تحليل أثر الخصائص الشخصية لمراجع الحسابات على جودة عملية المراجعة - دراسة مقارنة من منظور المعايير الدولية وحالة الجزائر، الجزائر: جامعة البليدة 2، مجلة الأبحاث الإقتصادية، العدد 14، ص 189 - 190.
- عبدالرحيم، سامح أحمد، (2014)، دراسة إمكانية تطبيق آليات حوكمة منشآت المراجعة في البيئة المصرية وإنعكاسها علي قرارات المستثمرين، القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، ص 43.
- عبد المجيد، محمد محمد والسيدي نجوى أحمد، (2012)، قياس وتفسير أثر دليل أدب وسلوكيات المهنة على جودة الحكم المهني لمراقبي الحسابات، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، ص 171.
- عثمان، عبدالرحمن عادل خليل، شعت، أحمد محمد بدر، (2016)، الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في ضمان إستمرارية المشروعات - دراسة ميدانية، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، مجلة الدراسات العليا، المجلد 7، العدد 25، ص 378 - 401.
- علي، عبدالوهاب نصر وشحاته، السيد شحاته، (2007)، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية، الاسكندرية: الدار الجامعية، ص 113-114.
- عنتر، ياسر، (2012)، تفسير العلاقة بين متطلبات الإفصاح المحاسبي وفجوة التوقعات في المحاسبة، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، عدد خاص بمناسبة المؤتمر العلمي السنوي للقسم، للفترة من 1-2 أكتوبر، ص 495.
- فتحي، احمد سامي، (2014)، قياس أثر جودة المراجعة الخارجية علي تحسين سمعة المراجع الخارجي، بورسعيد: جامعة بورسعيد، كلية التجارة، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد 15، العدد 3، ص 275 - 276.
- فوده، شوقي السيد، (2008)، مدى تأثير عامل الخبرة على تحسين جودة الأداء المهني للمراجع وأثر ذلك على سلوك أسعار الأوراق المالية - دراسة تطبيقية في البيئة المصرية، الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة الدراسات التجارية والإدارية، العدد 1، ص 1 - 66.
- محمد، محمد توفيق، (1998)، العوامل المؤثرة على إستقلال مراجع الحسابات بين الفكر المراجعي والممارسة العملية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد 1، ص 41 - 45.
- مرتجي، احمد كمال، (2013)، دور المعايير المهنية الصادرة عن (ICPA) في ترشيد التقدير المهني للمراجع - دراسة تطبيقية على المراجعين العاملين في مكاتب المراجعة بقطاع غزة، غزة: جامعة الأزهر، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة.
- مطر، محمد عطية، (1995)، المحاسبة المالية سلسلة كتب المحاسبة رقم (1)، عمان: دار حنين، ص 39.
- نشوان، إسكندر محمود، (2019)، الصفات الشخصية وتأثيرها على جودة الأحكام المهنية لمدقق الحسابات الخارجي - دراسة ميدانية،

عمان: الجامعة الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 15، العدد 3، ص ص 349 – 372.

- يعقوب، إبتهاج إسماعيل، (2016)، إستعمال إستراتيجية العصف الذهني لتعزيز الحكم المهني لمراقب الحسابات في تقييم إستمرارية الوحدة الإقتصادية – دراسة لآراء عينة من مراقبي الحسابات في البيئة العراقية، بغداد: الجامعة المستنصرية، كلية الإدارة والإقتصاد، مجلة الإدارة والإقتصاد، العدد 109، ص ص 178 – 194.

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية

- Akbar, Muhamad Sandi, (2017), **Indonesia: Competence and Professional Care of External Auditor on Information Technology Audit**, Pasundan University, Pasundan University Journal, Volume 16, No. 1, pp 21 – 27.
- Bedard. Jean, (1989), **Expertise in Myth or Reality**, (Accounting Organization and Society, Vol. 14, PP. 113-131.
- Hachcnbrack, Karl, (1993), **The Effect of Experience with Different Sized Chieuts on Auditor Evaluations of Fraudulent Financial Reporting Indications**, (Auditing A journal of Practice and Theory, Vol. 12, No. 1, Spring, PP. 99 – 110.