

أثر خصائص مكتب المراجعة في مستوى التخصص المهني للمراجع الخارجي للحكم على استمرارية المنشأة: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة السودانية

د. عمر السر الحسن محمد

أستاذ المحاسبة المساعد
معهد الإدارة العامة
المملكة العربية السعودية

الملخص

هدفت الدراسة إلى قياس أثر خصائص مكتب المراجعة (المعرفة بنشاط العميل، وحجم مكتب المراجعة، وسمعة مكتب المراجعة، وفترة الارتباط بالعميل) في التخصص المهني للمراجع الخارجي، والحكم على استمرارية المنشأة. اختبرت الدراسة أثر خصائص مكتب المراجعة في التخصص المهني، والحكم على استمرارية المنشأة، وإجراء دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة السودانية، اعتمد فيها البحث على الاستبانة، حيث تم تصميم استبانة وزعت على (90) مراجعاً خارجياً في مكاتب المراجعة السودانية وتم استرداد (84) استبانة، وتم تحليل البيانات ببرنامج (SPSS)، وتم اختبار فرضيات الدراسة بنموذج الانحدار الخطي. وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي ذي دلالة إحصائية لخصائص مكتب المراجعة في مستوى التخصص المهني للمراجع الخارجي، وكذلك وجود أثر إيجابي ذي دلالة إحصائية لخصائص مكتب المراجعة في الحكم على استمرارية المنشأة، ووجود أثر إيجابي ذي دلالة إحصائية للتخصص المهني للمراجع الخارجي في الحكم على استمرارية المنشأة. وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالتخصص المهني للمراجع الخارجي من قبل الجهات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة، وإصدار موجبات تؤكد على إلزاميته.

الكلمات المفتاحية: مكاتب المراجعة - التخصص المهني - المراجع الخارجي - استمرارية المنشأة.

الإطار العام للدراسة

تمهيد

إن تقييم فعالية عملية المراجعة يعتمد بدرجة عالية على خصائص مكتب المراجعة والتي تساعد في أداء خدماته بجودة مهنية عالية مثل حجم مكتب المراجعة، والمعرفة بنشاط العميل وفترة الارتباط بالعميل، كلما كانت طبيعة عملية المراجعة تتصف بجودة عالية كلما جعلت عملية المراجعة ذات قيمة معتبرة لذلك اتجهت مكاتب المراجعة إلى التخصص في قطاع معين. ويعتبر التخصص المهني سمة من سمات العصر الحديث، خاصة وأن المراجع لم يعد يقوم بكافة الأعمال في مجال مهنة المراجعة مما أدى ذلك إلى ضرورة توجه المراجعين نحو التخصص في قطاع محدد. لذلك فإن مدخل التخصص طبقاً لقطاع معين يُعد أحد أهم المداخل التي تتبعها مكاتب المحاسبة والمراجعة حيث تعتمد الكفاءة المهنية للمراجع على المعرفة والأساليب الفنية المرتبطة بنشاط معين باعتبار أن التخصص مدخلاً مهماً للتحسين المستمر في الخدمات التي يقدمها مكتب المراجعة والحكم على استمرارية المنشأة.

مشكلة الدراسة

إن تعدد أنشطة الشركات وزيادة حجمها جعل مهمة مراجعة حساباتها المالية تتم بشيء من الصعوبة الأمر الذي يتطلب وجود مراجعين متخصصين حيث ظهرت اتجاهات حديثة تهتم بالتخصص المهني للمراجعين الخارجيين بهدف

* تم استلام البحث في ديسمبر 2016، وقيل للنشر في مارس 2017.

تقديم خدمات مراجعة لعملاء ينتمون إلى نشاط اقتصادي واحد (Neal & Rily, 2004)، كما إن وجود مكاتب متخصصة بنشاط عميل معين يساعد على فهم طبيعة نشاط العميل (أبو عجيبة؛ وحمدان، 2010)، ويتطلب ذلك حجم كبير لمكتب المراجعة حيث يساعد حجم مكتب المراجعة في الحكم على جودة الأداء المهني والارتباط بمكاتب عالمية (بركات، 2007)، حيث أشارت دراسة (عبد الله، 2016) إلى إن التخصص المهني للمراجعين الخارجيين بالسودان له أثر كبير في اكتشاف التلاعب بالتقارير المالية والأرباح المحاسبية، ويرتبط التخصص المهني للمراجع بعدد من العوامل تربط بمكتب المراجعة نفسه أو العميل محل المراجعة حيث أشارت دراسة (الإيباري، 2018)، إلى أن وجود تخصص مهني لبعض مقدمي خدمة المراجعة ينتمون لمكاتب مراجعة كبيرة الحجم، وتؤثر خصائص منشأة العميل وخصائص مكتب المراجعة علي تحديد قيمة أتعاب خدمة المراجعة. حيث ارتبط تخصص المراجع في نشاط معين بعامل الخبرة في مراجعة النشاط المعين للعميل (Loensohn, et al., 2007).

بناء على ما سبق يمكن تلخيص مشكلة الدراسة في زيادة عدد المراجعين الخارجيين (محاسبين قانونيين) المصرح لهم بممارسة مهنة المراجعة والذين بلغ عددهم (187) مراجع قانوني (مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، أبريل، 2016) وازدياد عدد مكاتب المراجعة في بيئة الأعمال السودانية والتي لا بد أن تتصف بخصائص معينة تمكنها من تقديم خدمات المراجعة بمستوى جودة عالٍ، وعدم الاهتمام بهذه الخصائص قد يؤثر على أداء عملية المراجعة والحكم على استمرارية المنشأة. عليه يمكن صياغة المشكلة في التساؤلات التالية:

السؤال الأول- ما أثر خصائص مكتب المراجعة في مستوى التخصص المهني للمراجع الخارجي؟ وتفرع عنه الأسئلة التالية:

- ما أثر معرفة مكتب المراجعة بنشاط العميل في مستوى التخصص المهني للمراجع الخارجي؟
- ما أثر حجم مكتب المراجعة في مستوى التخصص المهني للمراجع الخارجي؟
- ما أثر سمعة مكتب المراجعة في مستوى التخصص المهني للمراجع الخارجي؟
- ما أثر فترة الارتباط بين المراجع الخارجي والعميل في مستوى التخصص المهني للمراجع الخارجي؟

السؤال الثاني- ما أثر خصائص مكتب المراجعة في الحكم على استمرارية المنشأة؟ وتفرع عنه الأسئلة التالية:

- ما أثر معرفة مكتب المراجعة بنشاط العميل في الحكم على استمرارية المنشأة؟
 - ما أثر حجم مكتب المراجعة في الحكم على استمرارية المنشأة؟
 - ما أثر سمعة مكتب المراجعة في الحكم على استمرارية المنشأة؟
 - ما أثر فترة الارتباط بين المراجع الخارجي والعميل في الحكم على استمرارية المنشأة؟
- السؤال الثالث- ما أثر التخصص المهني للمراجع الخارجي في الحكم على استمرارية المنشأة؟**

أهمية الدراسة

يمكن تناول أهمية الدراسة من خلال الآتي:

- الأهمية العلمية للدراسة: تمثل إضافة إلى الفكر المحاسبي حيث يتناول تقييم مستوى التخصص القطاعي للمراجعين من خلال خصائص مكتب المراجعة بيئة الأعمال السودانية ليصبح نواه لإجراء الدراسات المستقبلية، وسد النقص في الدراسات السابقة التي تناولت التخصص المهني للمراجع الخارجي من خلال ربطه بخصائص مكتب المراجعة لإثراء المكتبة العلمية ببحوث تربط الجانب النظري بالعمل في بيئة العمل السودانية.
- الأهمية العملية للدراسة: يعتبر التخصص المهني للمراجع الخارجي مطلب أساسي يساعد في إضفاء الثقة في التقارير المالية كما يعكس مدى التزام مكاتب المراجعة بمتطلبات الجهات المهنية التي لا تزال تهتم بهذه القضية لذلك لا بد من تقييم مستواه ومدى اهتمام مكاتب المراجعة بذلك لمعرفة مقدرة المراجع الخارجي في إصدار الحكم المهني حول استمرارية المنشأة.

أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى قياس أثر خصائص مكتب المراجعة في مستوى التخصص المهني للمراجع الخارجي للحكم على استمرارية المنشأة وذلك من خلال الآتي:

- 1- توضيح مفهوم وأهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي وتأثيره في الحكم على استمرارية المنشأة.
- 2- التعرف على مدى اهتمام الجهات المهنية بتفعيل التخصص المهني للمراجع في بيئة الأعمال السودانية من خلال خصائص مكتب المراجعة.
- 3- قياس أثر خصائص مكتب المراجعة (المعرفة بنشاط العميل، حجم مكتب المراجعة، سمعة مكتب المراجعة، وفترة الارتباط بالعميل) في التخصص المهني للمراجع الخارجي، والحكم على استمرارية المنشأة.

منهجية الدراسة

اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي في تحديد العلاقة بين متغيرات الدراسة والمنهج الاستنباطي في التعرف على مشكلة الدراسة وصياغة فرضياتها والمنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة المتعلقة بالدراسة. وأن الدراسة تغطي العام 2016.

فرضيات الدراسة

لتحقيق هدف الدراسة والإجابة على التساؤلات الواردة في مشكلة الدراسة قام الباحث بصياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: يوجد أثر ذو دلالة معنوية لخصائص مكتب المراجعة في مستوى التخصص المهني للمراجع الخارجي؟ وتتفرع منها الفرضيات التالية:

- 1- يوجد أثر ذو دلالة معنوية لمعرفة مكتب المراجعة بنشاط العميل في مستوى التخصص المهني للمراجع الخارجي.
- 2- يوجد أثر ذو دلالة معنوية لحجم مكتب المراجعة في مستوى التخصص المهني للمراجع الخارجي.
- 3- يوجد أثر ذو دلالة معنوية لسمعة مكتب المراجعة في مستوى التخصص المهني للمراجع الخارجي.
- 4- يوجد أثر ذو دلالة معنوية لفترة الارتباط بين المراجع الخارجي والعميل في مستوى التخصص المهني للمراجع الخارجي.

الفرضية الثانية: يوجد أثر ذو دلالة معنوية لخصائص مكتب المراجعة في الحكم على استمرارية المنشأة. وتتفرع منها الفرضيات التالية:

- 1- يوجد أثر ذو دلالة معنوية لمعرفة مكتب المراجعة بنشاط العميل في الحكم على استمرارية المنشأة.
 - 2- يوجد أثر ذو دلالة معنوية لحجم مكتب المراجعة في الحكم على استمرارية المنشأة.
 - 3- يوجد أثر ذو دلالة معنوية لسمعة مكتب المراجعة في الحكم على استمرارية المنشأة.
 - 4- يوجد أثر ذو دلالة معنوية لفترة الارتباط بين المراجع الخارجي والعميل في الحكم على استمرارية المنشأة.
- الفرضية الثالثة: يوجد أثر ذو دلالة معنوية للتخصص المهني للمراجع الخارجي في الحكم على استمرارية المنشأة.

هيكل الدراسة

تم تقسيم الدراسة إلى أربعة محاور، المحور الأول الإطار العام للدراسة، المحور الثاني الإطار النظري والدراسات السابقة، المحور الثالث الدراسة الميدانية، والمحور الرابع مناقشة النتائج والتوصيات.

الإطار النظري والدراسات السابقة

خصائص مكتب المراجعة:

- 1- خبرة مكتب المراجعة في مجال نشاط العميل: إن الخبرة المهنية لمكتب المراجعة هي محصلة المدة المعنية لكل من المكتب وفريق العمل به وإلمامه بمعايير المحاسبة وإجراءات المراجعة، المعرفة التامة بصناعة أو نشاط عميل المراجعة، مما يؤدي إلى زيادة كفاءة ومهارة تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، حيث تعتبر طبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة، من أهم العوامل التي يجب أن يأخذها مراقب الحسابات في اعتباره عند إعدادة لبرامج المراجعة (الحسن، 2014: 46).
 - 2- حجم مكتب المراجعة: يعتبر حجم مكتب المراجعة عاملاً مؤثراً في التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وأن زيادة حجم مكتب المراجعة يعني وجود عدد من المراجعين كما يؤدي إلى قيام المكتب بعدد من الأنشطة، (عيسى، 2013: 118).
 - 3- سمعة مكتب المراجعة: تنبع أهمية عملية المراجعة من ثقة مستخدمي القوائم المالية في صدق معلومات القوائم المالية التي تمت مراجعتها، لذلك يعتمد على سمعة المكتب كبديل لقياس جودة المراجعة، ومن هنا نجد أن السمعة ترتبط بمصادقية مراقب الحسابات (عيسى، 2013: 116).
 - 4- فترة الارتباط بين المراجع الخارجي والمنشأة محل المراجعة: يقصد بها مدى تولي المراجع عملية المراجعة بالمنشأة (عدد السنوات التي يقوم فيها المراجع بمراجعة القوائم المالية لنفس المنشأة)، هناك تعارض في الفكر المحاسبي حول أثر هذا العامل على جودة المراجعة السلبية بالنسبة للأثر الإيجابي، أثبتت الدراسات أن طول مدة استمرارية مكتب المراجعة مع نفس العميل يكون لها أثر إيجابي على كفاءة عملية المراجعة (طلبة، 1994: 1296).
- يتضح للباحث مما سبق أن الاهتمام بخصائص مكتب المراجعة وتحليلها لمعرفة نقاط الضعف ومعالجتها يساهم في رفع كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي ويساعد في تحقيق التخصص المهني للمراجع الخارجي.

التخصص المهني للمراجع الخارجي

عرف التخصص المهني للمراجع الخارجي بأنه المعرفة التي يكتسبها المراجع نتيجة للتخصص في مراجعة عملاء قطاع معين أو أداء مهام محددة (Solomon, et al., 1999: 194)، أيضاً هو قدرة مكتب المراجعة في الحصول على أكبر حصة في سوق الصناعة مع توافر مجموعة من المراجعين ذو الخبرة المتخصصة (الخش، 2010: 28)، كما عُرف المراجع المتخصص مهنيًا بأنه المراجع الذي يملك المعرفة المتميزة والخبرة العملية بمهام عملية المراجعة في مجال نشاط العميل (هلال، 2008: 83)، وتسعى مكاتب المراجعة إلى تحقيق العديد من الأهداف من خلال تبني فلسفة التخصص المهني للمراجع منها (علي، 2001: 44):

- 1- ضمان كفاءة أداء المراجع الخارجي نظرًا لما يمتلكه من خبرة واسعة بقطاع العميل وتحسين قدرته على التخطيط الجيد لعملية المراجعة واكتشاف الغش والأخطاء داخل المنشأة محل المراجعة.
- 2- تحقيق التميز في مكاتب المحاسبة والمراجعة، والتحسين المستمر في الخدمات التي يقدمها المراجع الخارجي.
- 3- تحقيق الجودة في عملية المراجعة نظرًا لما يتمتع به المراجع من إلمام كاف بقطاع العميل محل المراجعة (الصغير، 2007: 205).

كما ظهرت الحاجة إلى التخصص المهني للمراجع الخارجي من خلال الآتي:

- 1- يعتبر مطالب للقيام بعملية المراجعة ليحصل المراجع على المعرفة الكاملة بقطاع المنشأة قبل عملية المراجعة (الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، 2005: 349)
- 2- ازدياد حالات التقاضي الجنائية والمدنية ضد أعضاء مهنة المراجعة يؤثر على المستفيدين من خدمات المهنة (ليب، 2005: 86)

- 3- قيام مكاتب المراجعة بإعادة هيكلة أقسام المراجعة لديها لتتوافق مع قطاع العميل مع تخصص فريق المراجعة في تلك القطاع (Brian, 2003: 33).
- 4- الزيادة في حجم القواعد المحاسبية الخاصة بكل نشاط صناعي على حدة يتطلب فهم المراجع للمزيد من طبيعة أنشطة العملاء المختلفة (متولي، 2006: 165).
- 5- الارتقاء بدرجة كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي من خلال تحسين قدرات المراجع الخارجي في دقة تقدير المخاطر المحتملة، جودة قرارات تخطيط عمليات المراجعة (علي، وعبد الرحمن، 2013: 175)
تتبع أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي من الآتي (الحداد، 2008: 63):
 - 1- دعم درجة استقلال المراجع، حيث يعمل ذلك على تقديم درجة احتفاظ المراجع الخارجي باستقلاله في مواجهة محاولات بعض العملاء لمساومته على ذلك الاستقلال (Chung, 2003: 951)
 - 2- تكوين هيكل معرفي وخبرات خاصة بذلك القطاع، وبالتالي تقديم خدمات ذات مستوى عالي من الجودة في الأداء المهني.
 - 3- دعم قدرات المراجعين في اكتشاف وقائع قيام منشآت الأعمال بإتباع أساليب إدارة الأرباح المحاسبية ومنعه (المقطري، 2011: 414).يتضح للباحث مما سبق أن تخصص المراجع الخارجي في نشاط قطاع معين (قطاع المصارف، قطاع التجزئة، القطاع الصناعي) يجعله أكثر معرفة بنشاط العميل الذي يقوم بمراجعة نشاطه وفهم الأنظمة المالية والمحاسبية الخاصة بالعميل مما يساهم في رفع كفاءة المراجع الخارجي ويستطيع الحكم على استمرارية المنشأة.

الحكم على استمرارية المنشأة

تهتم مهنة المراجعة بالفحص الانتقادي المنتظم لأنشطة المنشآت بقصد إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صحة وعدالة القوائم المالية للتأكد من مطابقتها لواقع المنشأة وأنها مستمرة (الحسن؛ وآخرون، 2015: 117)، ويمثل تقييم استمرارية المنشأة أهمية خاصة للمراجع حيث ينص المعيار الدولي للمراجعة رقم (17) على أنه عند تنفيذ إجراءات المراجعة يجب على المراجع النظر في مدى ملاءمة افتراض الاستمرارية التي يقوم عليها بإعداد القوائم المالية (هايز وآخرون، 2015: 558).

الدراسات السابقة

- يعرض الباحث عدد من الدراسات السابقة ذات العلاقة بمتغيرات الدراسة وفقاً للمنهج التاريخي من الأحدث إلى الأقدم، وذلك كما يلي:
- دراسة (عبد الرحمن، 2016): اهتمت بمعرفة أثر المحاسبة القضائية والتخصص القطاعي للمراجع الخارجي في ممارسة التلاعب في الأرقام المالية، وتوصلت إلى أن المحاسبة القضائية زادت من تخصص المراجعين الخارجيين المهني في نشاط العميل، وأن التخصص المهني للمراجعين له دور في اكتشاف ممارسة التقارير الاحتيالية وإدارة الأرباح في الشركات السودانية.
 - دراسة (Yuan et al., 2016: 139): ركزت على اختبار العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع وتقدير المستحقات من خلال استراتيجية العميل في شركات المساهمة العامة الصناعية الصينية. وتوصلت إلى أن هناك ارتباط سلبي بين المتخصصين في الصناعة وتقدير مستحقات العميل عندما تنحرف استراتيجية نشاط العميل عن استراتيجية الصناعة وأن هناك عدم تجانس بين التخصص الصناعي للمراجع وخصائص العمل (استراتيجية العميل) وأن هناك علاقة قوية بين تخصص المراجع الخارجي وجودة المراجعة.
 - دراسة (Bills et al., 2015): ركزت على التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ودليل كفاءة التكلفة في الصناعات المتجانسة، لمعرفة أثر تسعير المراجعة عندما يكون المراجع متخصص في الصناعات القابلة للتحويل، وتوصلت الدراسة إلى أن الصناعيين المتخصصين يتحملون رسوم أقل في العمليات المتجانسة، وأن انخفاض الرسوم المقدمة تشير إلى كفاءة تكلفة الخدمة أكثر من جودة المراجعة وأن بعض الصناعات فيد في تخصص المراجعين لأنها تقوم على التكلفة المبنية على المنافسة دون جودة الخدمة.

- دراسة (الرزين؛ وإبراهيم، 2014): ركزت على أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسة إدارة الأرباح في الشركات السعودية، وتوصلت إلى أنه يحقق التخصص القطاعي للمراجع الخارجي العديد من المزايا منها تحسين الأداء والحد من ممارسات إدارة الأرباح، وتحسين جودة المراجعة، كما إنه يفضل معظم أصحاب المصالح في الشركات أن تراجع القوائم المالية لشركاتهم بواسطة مراجع متخصص.
- دراسة (عريان، 2013): هدفت إلى معرفة أثر التخصص المهني للمراجع الخارجي في تخفيض مخاطر المراجعة وجودة عملية المراجعة في جمهورية مصر وتقييم مدى قبول أطراف عملية المراجعة للاتجاه الخاص بالتخصص المهني للمراجع الخارجي. وتوصلت إلى وجود علاقة إيجابية بين تخصص المراجع وجودة عملية المراجعة لما يتمتع به المراجع من معرفة بقطاع العميل محل المراجعة، وقدرة المراجع المتخصص في اكتشاف وتحديد المخاطر المرتبطة بعميل المراجعة ومقارنة مؤشرات الأداء الخاصة بالعميل مع المستويات المعيارية لها.
- دراسة (Jaggi et al., 2012): اهتمت الدراسة بتقييم أثر حماية المستثمر بين جودة الأرباح والمراجعين المتخصصين صناعياً. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وجودة الأرباح مما يعكس حقوق حماية المستثمرين، وأن المراجعة بواسطة متخصصين تتناسب مع المستوى العالي لجودة الأرباح وينعكس على حماية المستثمر. وأن جودة الأرباح تكون أعلى في بعض الشركات مقارنة بالشركات المراجعة بواسطة مختصين في الصناعة في الدول التي يكون فيها قانون حماية المستثمر ضعيف.
- دراسة (رياض، 2012): هدفت إلى تحليل العلاقة بين خصائص جودة المراجع الخارجي والتطويع المصطنع للمستحقات المحاسبية كأحد أساليب التلاعب في الأرباح في مملكة البحرين وتوصلت الدراسة إلى جود علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين تخصص المراجع في صناعة العميل وانخفاض المستحقات المحاسبية الاختيارية في شركات المساهمة البحرينية، ووجود علاقة ذات دلالة إحصائية سالبة بين فترة الاحتفاظ بالعميل وانخفاض المستحقات المحاسبية الاختيارية في شركات المساهمة البحرينية.
- دراسة (Sun & Liu, 2012): ركزت الدراسة على تحليل تداخل العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ومجلس الإدارة في إدارة الأرباح، واختبرت إذا ما كان مجلس الإدارة أكثر أو أقل تأثيراً في إدارة أرباح الشركات التي تراجع بواسطة مراجعين متخصصين في الصناعة. وتوصلت إلى أن العلاقة سلبية بين مجلس الإدارة وإدارة الأرباح في الشركات التي تراجع بواسطة مراجعين متخصصين في الصناعة، وأن هناك علاقة تكاملية بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ومجلس الإدارة.
- دراسة (محمد، 2012): هدفت الدراسة معرفة تأثيرات خصائص شركات المراجعة مثل حجم شركة المراجعة وخصائص الصناعة على تسعير خدمات المراجعة المقدمة، وتحليل تأثير البعد (الجغرافي) للحصة السوقية في الصناعة عن أقرب منافس لشركة المراجعة الحالية بالنسبة لأقرب منافس لها في السوق. وقد توصلت الدراسة إلى أن رسم المراجعة الذي تتقاضاه شركة المراجعة يزداد كلما ازداد التوافق بين التخصص لشركة المراجعة وبين صناعة العميل، وكذلك ازدياد الرسوم التي تفرضها شركات المراجعة كلما زادت المسافة بين استراتيجية التخصص التي يطبقها أقرب منافس لها في سوق المراجعة.
- دراسة (أبو عيسى، 2011): تمثلت مشكلتها في الإجابة على التساؤل التالي هل تمارس مكاتب التدقيق في الأردن التخصص حسب نوعية القطاع؟، هدفت الدراسة إلى التحقق من مدى وجود التخصص لدى مكاتب التدقيق في الأردن، وتوصلت الدراسة إلى وجود التخصص في التدقيق سواءً كان لأحد القطاعات أو أكثر لدى بعض مكاتب التدقيق الأردنية، وهناك العديد من مكاتب التدقيق الأردنية متخصصة في قطاع أو أكثر وفقاً لمدخل الحصة السوقية المرجحة.
- دراسة (جابر، 2010): اهتمت بمساهمة استراتيجية التخصص النوعي في العمل على الارتقاء بجودة عملية المراجعة والنهوض بمستوى كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي، وتوصلت الدراسة إلى أنه يعتبر التخصص النوعي من أهم الاستراتيجيات التي يجب إتباعها بواسطة المكاتب لمواجهة المنافسة في سوق خدمات المراجعة، يؤدي تخصص المراجع في نشاط معين إلى زيادة كفاءة أداء عملية المراجعة، وزيادة جودة عملية المراجعة وتضييق فجوة التوقعات.

- دراسة (الأشقر، 2009): اهتمت بقياس أثر التخصص القطاعي على كفاءة عملية المراجعة الخارجية من خلال دراسة العلاقة بين تخصص المراجع وفقاً لطبيعة النشاط وبين كفاءة الأداء المهني للمراجع والتخطيط لعملية المراجعة والوصول إلى تقديرات دقيقة للمخاطر الحتمية للمراجعة، توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها أن تخصص المراجع ومعرفته بطبيعة النشاط محل المراجعة يؤدي للارتقاء بمستوى كفاءة الأداء المهني للمراجع، ويعمل تخصص المراجع الخارجي في النشاط محل المراجعة على تضيق فجوة التوقعات القائمة في واقع مهنة المراجعة الخارجية.
- دراسة (الجدعاني؛ والعنقري، 2009): ركزت على قياس تأثير حجم المكتب وسمعته والعوامل التي تحكم علاقاته التنافسية مع المكاتب الأخرى على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية. وقد أشارت نتائج الدراسة إلى صحة الفرضية الأولى التي ربطت حجم وسمعة مكاتب المراجعة بمستوى جودة الأداء المهني بعلاقة طردية، في حين رفضت الفرضية الثانية التي ربطت العلاقات التنافسية بين مكاتب المراجعة وجودة الأداء المهني بعلاقة عكسية.
- دراسة (بركات، 2007): هدفت لقياس أثر حجم مكتب المراجعة والذي يقاس بعدد عملاء المكتب أو موظفيه هو المتغير الذي يتم الاستعانة به على الحكم على جودة الأداء المهني والارتباط بمكاتب عالمية وعراقية مكتب المراجعة لها أثر على جودة المراجعة. وتوصلت الدراسة إلى إن حجم مكتب المراجعة والارتباط بمكاتب عالمية وعراقية مكتب المراجعة لها تأثير معنوي على جودة المراجعة.
- دراسة (الإبياري، 2008)، هدفت الدراسة إلى الكشف عن مدى وجود التخصص القطاعي في سوق خدمة المراجعة في مصر، ومدى سيطرة بعض مراقبي الحسابات على سوق خدمة المراجعة لقطاعات النشاط المختلفة، توصلت الدراسة إلى أن وجود تخصص قطاعي لبعض مقدمي خدمة المراجعة ممن ينتمون لمكاتب مراجعة كبيرة الحجم، تأثر كلاً من خصائص منشأة العميل بقطاع النشاط وخصائص مكتب المراجعة على تحديد قيمة أتعاب خدمة المراجعة.
- دراسة (Kimberly et al., 2004): اهتمت بمقدرة مكاتب المحاسبة والمراجعة المتخصصة على تقديم خدمات مهنية بجودة عالية للعملاء محل التخصص وتحسين جودة الإفصاح للعميل، توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين التخصص الصناعي لمكاتب المحاسبة والمراجعة وجودة الإفصاح في صناعة العميل، وذلك لمساهمة مكاتب المحاسبة والمراجعة المتخصصة في إضافة قيمة للعملاء محل التخصص من خلال تحسين جودة الإفصاح بالقوائم المالية.
- دراسة (Hamersley, 2003): ركزت على معرفة ما إذا كان للمراجعين المتخصصين في الصناعة قدرة على استخدام المعرفة المتخصصة بالصناعة في تحديد وتفسير نمط العينة الممثل لمجتمع الدراسة لتسهيل عملية اكتشاف الأخطاء بالقوائم المالية، توصلت الدراسة إلى أن معرفة المراجع المتخصص بصناعة العميل يساهم في اختيار عينة إحصائية ممثلة لمجتمع الدراسة نتيجة لخبرة المراجع ومعرفته بطبيعة مخاطر تلك الصناعة، وأن الأخطاء التي يصعب اكتشافها من قبل المراجع بسبب تعقيدها يمكن الوصول إليها من خلال تحديد حجم العينة وتقسيم العمل على مراجعي الحسابات.
- دراسة (Velury et al., 2003): بتحديد العلاقة بين حوكمة الشركات واختيار مراجعي الحسابات المتخصصين في الصناعة، ومدى تأثيرها على اختيار نوعية التدقيق على المساهمين والشركة، وما هو أثر تعيين المراجع المتخصص على أصحاب المصلحة بالشركة، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين حوكمة الشركات وتوظيف مدقق حسابات متخصص بصناعة الشركات.
- دراسة (المطارنة، 2001) هدف الدراسة إلى توعية المجتمع المالي بمسئوليات وواجبات المدقق بشأن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار، وبيان مسئولية المدقق الخارجي في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار، وتوصلت إلى أنه يقوم المدقق بجمع أدلة إثبات كافية وملاءمة من أجل تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار وذلك من خلال بذل العناية المهنية التي يجب القيام بها، في حالة ظهور مؤشرات تدعو إلى الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار فإنه يجب على مراقب الحسابات أن يوسع نطاق الفحص.

توصل الباحث من خلال استعراض تلك الدراسات إلى النتائج التالية:

- 1- أشارت نتائج دراسات عديدة أن تخصص المراجع الخارجي في قطاع معين ضروري لتطوير مهنة المراجعة ويترتب عليه العديد من المزايا.
- 2- ازدادت الحاجة إلى التخصص المهني للمراجع الخارجي في قطاع معين في ظل تعدد السياسات المحاسبية وبدائل القياس المحاسبي. كما يمكن أن يساعد في الحكم المهني على استمرارية المنشأة من خلال المعرفة التامة بنشاط العميل.
- 3- بالرغم من الاهتمام الواسع بالتخصص المهني للمراجع على المستوى العالمي من قبل الباحثين والجهات المهنية إلا أنه توجد ندرة في الدراسات السودانية التي تركز على التخصص المهني للمراجع في مجال المراجعة بشأن الحكم على استمرار المنشأة.

الدراسة الميدانية

مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة الأفراد الذين يعملون في مكاتب المراجعة ولاية الخرطوم وقد حدد الباحث عدد عشرة مكاتب عدد العاملين فيها 120 فرد تقريباً، أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية، وتم توزيع (90) استبانة، وتم استلام وتحليل (84) استبانة، والجدول التالي يبين الخصائص الأساسية لعينة الدراسة:

جدول رقم (1)

الخصائص الأساسية لأفراد عينة الدراسة

المتغير	فئات الخاصية	التكرار	النسبة	
المؤهل العلمي	بكالوريوس	63	75%	
	ماجستير	13	15.5%	
	دكتوراه	8	9.5%	
	أخرى	0	0%	
	الإجمالي	84	100%	
المؤهل المهني	زمالة المحاسبين السودانية	16	19%	
	زمالة المحاسبين العربية	11	13.1%	
	زمالة المحاسبين الأمريكية	15	17.9%	
	زمالة المحاسبين البريطانية	6	7.1%	
	لا توجد	36	42.9%	
	الإجمالي	84	100.0%	
	المسمى الوظيفي	شريك	10	11.9%
		مدير مراجعة	10	11.9%
مراجع بمكتب مراجعة		34	40.5%	
مساعد مراجع		13	15.5%	
أخرى		17	20.2%	
الإجمالي		84	100.0%	
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	27	32.1%	
	من 5-10 سنة	23	27.4%	
	من 10-15 سنة	17	20.2%	
	من 15 سنة -20 سنة	12	14.3%	
	20 سنة فأكثر	5	6%	
	الإجمالي	84	100.0%	

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016.

يلاحظ الباحث من خلال الجدول رقم (1) أن (75%) من أفراد عينة الدراسة من حملة البكالوريوس، و(25%) يحملون شهادات عليا، وأن (57.1%) لديهم مؤهل مهني، مما يُشرد ذلك إلى أن أفراد العينة مؤهلين علمياً ومهنيًا وينعكس ذلك على دقة البيانات التي يدلون بها، كما إن (24%) من أفراد عينة الدراسة مديرو مكاتب مراجعة وشركاء و(40.5%، 15.5%، و20.5%) هم مراجعون ومساعدو مراجعون ووظائف أخرى، كذلك إن (67.9%) من أفراد عينة الدراسة خبرتهم أكثر من (5) سنوات، وأن (32.1%) خبرتهم أقل من (5) سنوات مما ينعكس ذلك إيجاباً على البيانات التي يدلون بها وأنها مجتمع لديه خبرة.

قياس متغيرات الدراسة

تم استخدام الاستبانة لقياس المتغيرات والتي اشتملت على خصائص عينة الدراسة وثلاثة محاور لقياس متغيرات الدراسة. وفيما يلي التعريفات الإجرائية التي استخدمت لقياس متغيرات الدراسة:

جدول رقم (2) متغيرات الدراسة

المتغير	التعريف
خصائص مكتب المراجعة	تم الإشارة إليها بأنها: خبرة مكتب المراجعة في مجال نشاط العميل، حجم مكتب المراجعة، سمعة مكتب المراجعة، وفترة الارتباط بين المراجع الخارجي والمنشأة محل المراجعة
التخصص المهني	المراجع المتخصص مهنيًا، هو المراجع الذي يكون ذو خبرة في نشاط محدد ويستثمر في بناء الشهرة ولديه موارد تزيد من جودته بشكل عام (الدسيطي وآخرون، 2011: 317)، وأيضًا عرف بأنه المراجع الذي طور خبرته المحدودة لتقديم خدمات ذات جودة عالية وكفاءة عالية لعملائه (Sophie et al., 139: 2016)
استمرارية المنشأة	نشاط المنشأة مستمرًا ولا علاقة له بحياة الملاك وتُعد ميزانية المنشأة في نهاية كل فترة مالية وذلك ما لم تظهر قرينة أو شك في استمراريتهما (مطر: 2007: 42).

الأساليب الإحصائية

تم الاعتماد على البرنامج الإحصائي (SPSS)، فقد تم حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري في التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة وتم استخدام معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات أداة الدراسة، وتحليل الانحدار الخطي البسيط والمتعدد لمعرفة أثر المتغيرات المستقلة في التابعة.

الصدق والثبات لأداة الدراسة

للتأكد من الصدق الظاهري لأداة الدراسة وصلاحيته عباراته من حيث الصياغة والوضوح قام الباحث بعرض الاستبيان على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة والبالغ عددهم (5) محكمين وتم إجراء التعديلات التي اقترحت عليها. كما تم قياس ثبات أداة الدراسة من خلال حساب معامل ألفا كرونباخ كما في الجدول رقم (3) التالي:

جدول رقم (3)

معاملات ألفا كرونباخ لثبات كل بُعد من أبعاد الاستبانة والمقياس الكلي

المحور	أبعاد المحور	عدد الفقرات	معاملات ألفا كرونباخ
الأول	المعرفة بنشاط العميل	5	0,820
	حجم مكتب المراجعة	5	0,813
	سمعة مكتب المراجعة	5	0,808
	طول فترة الارتباط	5	0,833
الثاني	إجمالي المحور	20	0,938
	التخصص القطاعي للمراجع الخارجي	7	0,848
	استمرارية المنشأة	7	0,861
الثالث	الإجمالي	34	0,955

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016.

يتضح من الجدول رقم (3) أن معامل ألفا كرونباخ للمحور الأول ككل بلغ 0.938، وهو مرتفع وموجب الإشارة؛ مما يؤكد على ثبات المحور. وأن معامل ألفا كرونباخ للمحور الثاني بلغ 0.848 وهو مرتفع وموجب الإشارة؛ مما يؤكد على ثبات المحور. وأن معامل ألفا كرونباخ للمحور الثالث بلغ 0.861 وهو مرتفع وموجب الإشارة؛ مما يؤكد على ثبات المحور. كما إن معامل ألفا كرونباخ للاستبانة ككل بلغ 0.955 وهو مرتفع وموجب الإشارة؛ مما يؤكد على ثبات الاستبانة، وتوضح النتائج السابقة أن نتائج الثبات مرتفعة، وهذا يدل على أن المقياس يتمتع بدرجة عالية من الثبات.

التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

يوضح الجدول رقم (4) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة.

جدول رقم (4)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة

المحور	المتغير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القرار
الأول	المعرفة بنشاط العميل	4.1381	.69973	موافق
	حجم مكتب المراجعة	4.0530	.79051	موافق
	سمعة مكتب المراجعة	4.0310	.73238	موافق
	فترة الارتباط	4.1292	.73321	موافق
	الإجمالي	4.0877	.65622	موافق
الثاني	التخصص القطاعي للمراجع الخارجي	4.1129	.70031	موافق
الثالث	استمرارية المنشأة	4.0802	.74729	موافق

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016.

يتبين للباحث من الجدول رقم (4) أن أفراد عينة الدراسة لديهم مستوى إدراك عالٍ بمتغيرات الدراسة وبلغت قيمة الوسط الحسابي للمتغير المستقل (4.09) وتشير هذه القيم إلى الموافقة وأن غالبية أفراد عينة الدراسة لديهم معرفة بنشاط العميل ولديهم اهتمام بحجم وسمعة مكتب المراجعة، والمتغير الوسيط (4.11) وتشير هذه القيم إلى الموافقة وأن غالبية أفراد عينة الدراسة متخصصين مهنيًا، والمتغير التابع (4.08) وتشير هذه القيم إلى الموافقة وأن غالبية أفراد عينة الدراسة قادرين على الحكم المهني بشأن استمرارية المنشأة.

الارتباط بين محاور الدراسة

يتم تحليل الارتباط بين محاور الدراسة لقياس العلاقة بين متغيرات الدراسة كما في الجدول رقم (5) التالي:

جدول رقم (5)

حساب معاملات الارتباط بين محاور الدراسة

التخصص المهني	المعرفة بنشاط العميل	حجم مكتب المراجعة	سمعة مكتب المراجعة	فترة الارتباط
المعرفة بنشاط العميل	0,56	-	-	-
حجم مكتب المراجعة	0,578	0,753	-	-
سمعة مكتب المراجعة	0,55	0,717	0,812	-
فترة الارتباط	0,605	0,717	0,672	0,633
استمرارية المنشأة	0,617	0,701	0,640	0,644

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016.

اختبار فرضيات الدراسة

تم اختبار فرضيات الدراسة الأولى والثانية باستخدام نموذج الانحدار المتعدد لدراسة العلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة، حيث يستخدم نموذج الانحدار المتعدد في حالة وجود عدد من المتغيرات المستقلة ومتغير تابع (إسماعيل، 2016م: 17)، وتم اختبار الفرضية الثالثة استخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط لدراسة العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل.

الفرضية الأولى- قياس أثر خصائص مكتب المراجعة في مستوى التخصص المهني للمراجع الخارجي

جدول رقم (6)

الانحدار الخطي المتعدد لقياس أثر خصائص مكتب المراجعة في التخصص المهني

التفسير	القيمة الاحتمالية	اختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوي	.001	3.294	1.270	$\hat{\beta}_0$
معنوي	.0034	2.625	.092	$\hat{\beta}_1$
معنوي	.009	2.660	.325	$\hat{\beta}_2$
غير معنوي	.430	.793	.115	$\hat{\beta}_3$
معنوي	.0042	2.120	.162	$\hat{\beta}_4$
			.655	معامل الارتباط (R)
النموذج معنوي			.429	معامل التحديد (R2)
			14.856	اختبار (F)
معادلة النموذج				
$\hat{y} = 1.2 + .092x_1 + .325x_2 + .115x_3 + .162x_4$				

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016.

يتضح من خلال الجدول رقم (6) أن المتغيرات المستقلة تؤثر إجمالاً في مستوى التخصص المهني للمراجع الخارجي عند مستوى معنوية (0.05)؛ إذ بلغت القيمة الاحتمالية (0.000). وفيما يتعلق بالتأثير الفردي للمتغيرات المستقلة في المتغير التابع فنجد أن (المعرفة بنشاط العميل، حجم مكتب المراجعة، وطول فترة الارتباط بين مكتب المراجعة والعميل) لهما أثر ذو دلالة معنوية في مستوى التخصص المهني للمراجع الخارجي عند مستوى معنوية (0.05). في حين لا يوجد دليل كاف لوجود أثر ذو دلالة معنوية لسمعة مكتب المراجعة في مستوى التخصص المهني للمراجع الخارجي وذلك عند مستوى معنوية (0.05)، إذ بلغت القيمة الاحتمالية لذلك المتغير أكبر (0.430). فهي أكبر من (0.05) لذلك لا يوجد أثر.

الفرضية الثانية- قياس أثر خصائص مكتب المراجعة في الحكم على استمرارية المنشأة.

جدول رقم (7)

الانحدار الخطي المتعدد لقياس أثر خصائص مكتب المراجعة في استمرارية المنشأة

التفسير	القيمة الاحتمالية	اختبار (t)	معاملات الانحدار	
غير معنوي	.301	1.041	.348	$\hat{\beta}_0$
معنوي	.041	2.074	.264	$\hat{\beta}_1$
معنوي	.000	4.286	.454	$\hat{\beta}_2$
معنوي	.030	3.423	.179	$\hat{\beta}_3$
غير معنوي	.928	.090	.011	$\hat{\beta}_4$
			.790a	معامل الارتباط (R)
النموذج معنوي			.624	معامل التحديد (R2)
			32.739	اختبار (F)
معادلة النموذج				
$\hat{y} = .348 + .264x_1 + .454x_2 + .179x_3 + .011x_4$				

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016.

يتضح من خلال الجدول رقم (7) أن كل المتغيرات المستقلة تؤثر إجمالاً في مستوى التخصص المهني للمراجع الخارجي عند مستوى معنوية (0.05)؛ إذ بلغت القيمة الاحتمالية (0.000). وفيما يتعلق بالتأثير الفردي لتلك المتغيرات في الحكم على استمرارية المنشأة. توضح النتائج أن كل من (المعرفة بنشاط العميل، حجم مكتب المراجعة، وسمعة مكتب المراجعة) أثر ذو دلالة معنوية في الحكم على استمرارية المنشأة. وذلك عند مستوى معنوية (0.05). في حين أنه لا يوجد دليل كاف لوجود أثر ذو دلالة معنوية لطول فترة الارتباط بين مكتب المراجعة والعميل في الحكم على استمرارية المنشأة عند مستوى معنوية (0.05)؛ إذ بلغت القيمة الاحتمالية لذلك المتغير أكبر (928). فهي أكبر من (0.05) لذلك لا يوجد أثر.

الفرضية الثالثة- قياس أثر مستوى التخصص المهني في الحكم على استمرارية المنشأة.

يتم استخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط لاختبار هذه الفرضية وذلك لوجود متغير مستقل (X) هو التخصص المهني للمراجع الخارجي ومتغير تابع (Y) هو الحكم على استمرارية المنشأة.

جدول رقم (8)

الانحدار الخطي البسيط لقياس أثر التخصص المهني في استمرارية المنشأة

التفسير	القيمة الاحتمالية	اختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	.001	1.535	1.373	$\hat{\beta}_0$
معنوية	.000	10.797	.658	$\hat{\beta}_1$
			.617a	معامل الارتباط (R)
			.381	معامل التحديد (R^2)
			50.377	اختبار (F)
				معادلة النموذج
				$\hat{y} = 1.373 + .658x$

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016.

يتضح للباحث من خلال الجدول رقم (8) أن معامل الارتباط بين التخصص المهني للمراجع الخارجي كمتغير مستقل والحكم على استمرارية المنشأة كمتغير تابع بلغ (617). مما يعني وجود أثر معنوي قوي للمتغير المستقل في المتغير التابع، وبلغت قيمة معامل التحديد (381). وهذه القيمة تدل على أن التخصص المهني للمراجع الخارجي كمتغير مستقل تفسر (38%) من التغيير في الحكم على استمرارية المنشأة كمتغير تابع، كما إن نموذج الانحدار الخطي البسيط معنوي حيث بلغت قيمة (F) (50.377). لذلك نقبل فرضية الدراسة الثالثة والتي تنص على أنه «يوجد أثر ذو دلالة معنوية للتخصص المهني للمراجع الخارجي في الحكم على استمرارية المنشأة».

مناقشة النتائج والتوصيات

نتائج الدراسة

تشير نتائج الدراسة إلى قبول جميع فرضيات الدراسة الرئيسة، أما الفرضيات الفرعية، فبالنسبة للفرضية الأولى فإنه تقبل الفرضيات التي تقيس العلاقة بين (المعرفة بنشاط العميل، حجم مكتب المراجعة، وفترة الارتباط بالعميل)، ومستوى التخصص المهني. وتتفق هذه النتيجة مع أغلبية نتائج الدراسات السابقة منها دراسة (Kimberly et al., 2004)، ودراسة (بركات، 2007)، و(الإبياري، 2008)، و(الجدعاني، العنقري، 2009)، و(محمد، 2012)، حيث تؤثر المعرفة التامة بنشاط العميل وحجم مكتب المراجعة، وطول فترة الارتباط بين العميل ومكتب المراجعة في مستوى التخصص المهني للمراجع الخارجي، كما يرفض الفرض الفرعي الذي يقيس العلاقة بين سمعة مكتب المراجعة ومستوى التخصص المهني، وتختلف هذه النتيجة مع نتيجة (الجدعاني، العنقري، 2009)، التي أكدت وجود أثر لخصائص مكتب المراجعة في مستوى التخصص المهني للمراجع الخارجي. أما الفرضية الثانية، فإنه تقبل الفرضيات التي تقيس العلاقة بين (المعرفة بنشاط العميل، حجم مكتب المراجعة، وسمعة المكتب)، الحكم على استمرارية المنشأة وكذلك تتفق مع دراسة (المطارنة، 2001) و(الأشقر، 2009)،

في ضرورة التخصص المهني للمراجع الخارجي وكذلك التأهيل المهني للحكم على استمرارية المنشأة، كما يرفض الفرض الفرعي الذي يقيس العلاقة بين طول الفترة التعاقدية واستمرارية المنشأة، وتوصل الباحث إلى النتائج التالية:

- 1- توفر خصائص معينة في مكاتب المراجعة بالسودان ساهم في زيادة مستوى التخصص المهني للمراجعين الخارجيين مما يساعدهم في الحكم على استمرارية المنشأة.
- 2- أظهرت نتائج التحليل الوصفي أن مكاتب المراجعة في السودان تهتم بالتخصص المهني للمراجعين الخارجيين خاصة أن كبر حجم المكتب والمعرفة بنشاط العميل محل المراجعة.
- 3- أظهرت نتائج التحليل الوصفي أن التخصص المهني للمراجعين الخارجيين ساعد المراجعين في الحكم على استمرارية المنشآت التي يقومون بمراجعتها سنويًا.
- 4- أظهرت نتائج الانحدار ما يلي:

- أ- إن القيمة الاحتمالية للمتغيرات (المعرفة بنشاط العميل، حجم مكتب المراجعة، وفترة الارتباط بالعميل) كانت (0.001.0034.0042) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أن هذه المتغيرات تؤثر في مستوى التخصص المهني للمراجع الخارجي، كما كانت القيمة الاحتمالية لمتغير سمعة مكتب المراجعة بلغت (0.430)، وهي أكبر من (0.05)، مما يعني عدم وجود تأثير لسمعة مكتب المراجعة في مستوى التخصص المهني.
- ب- إن القيمة الاحتمالية للمتغيرات (المعرفة بنشاط العميل، حجم مكتب المراجعة، سمعة مكتب المراجعة) كانت (0.041.000.0030) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أن هذه المتغيرات تؤثر في الحكم على استمرارية المنشأة، كما كانت القيمة الاحتمالية لمتغير طول فترة الارتباط بلغت (0.928)، وهي أكبر من (0.05)، مما يعني عدم وجود تأثير لفترة الارتباط بالعميل في الحكم على استمرارية المنشأة.
- ج- كانت قيمة معامل الارتباط البسيط (0.617). لقياس أثر التخصص المهني للمراجع الخارجي في الحكم على استمرارية المنشأة مما يعني وجود أثر معنوي للمتغير المستقل في المتغير التابع، كما بلغت قيمة معامل التحديد (0.381). وهذه القيمة تدل على أن التخصص المهني للمراجع الخارجي كمتغير مستقل يفسر (38%) من التغيير في الحكم على استمرارية المنشأة كمتغير تابع.

توصيات الدراسة

- 1- ضرورة اهتمام مكاتب المراجعة بتحسين سمعتها في سوق العمل حتى تحصل على أكبر حصة من العملاء.
- 2- الاهتمام بالتخصص المهني للمراجع الخارجي من قبل الجهات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة وإصدار موجبات تؤكد على إلزاميته.
- 3- العمل على وضع دليل ينظم عمل مكاتب المراجعة يهتم بالتخصص المهني للمراجع الخارجي ويمكنه من الحكم على استمرارية المنشأة.

المراجع

أولاً - مراجع باللغة العربية

- أبو عيسى، دعاء خالد. (2011). «مدى وجود التخصص في التدقيق لدى مكاتب التدقيق في الأردن»، مجلة دراسات «العلوم الإدارية»، (عمان: الجامعة الأردنية، كلية العلوم الإدارية). مج 38، ع 1. ص ص 47-75.
- إسماعيل، محمد عبد الرحمن. (2016). تحليل الانحدار الخطي. الرياض: معهد الإدارة العامة.
- الأشقر، عيد كارم أحمد عبد الحميد. (2009). «دراسة تحليلية لآثار استخدام أسلوب التخصص القطاعي على كفاءة عملية المراجعة الخارجية»، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة (بها: جامعة بها، كلية التجارة).
- الإيباري، هشام فاروق. (2008). «التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات والطبيعة الاقتصادية لسوق خدمة المراجعة في مصر»، المجلة العلمية للتجارة والتمويل (طنطا: كلية التجارة، جامعة طنطا) مج 1، ع 2. ص ص 1-62.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2005). إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق، والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة. ترجمة: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
- الجدعاني، نور ساعد؛ والعنقري، حسام عبد المحسن. (2009). «تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية»، مجلة الاقتصاد والإدارة (جدة: جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة) مج 23، ع 2. ص ص 143-192
- الحداد، سامح عبد الرازق. (2008). «تحليل وتقييم استراتيجيات التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة: دراسة تطبيقية». رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة، (غزة: الجامعة الإسلامية، كلية الدراسات العليا)
- الحسن، عمر السر. (2014). «تحليلية للعلاقة بين العوامل المؤثرة على جودة المراجعة وممارسة سياسة إدارة الأرباح في المصارف السودانية: دراسة ميدانية». مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، (عدن: جامعة عدن كلية العلوم الإدارية). مج 7، ع 13 و 14. ص ص 35-76.
- الحسن، عمر السر وآخرون. (2015). «التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني وأثره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية»، مجلة كلية الاقتصاد، (كسلا: جامعة كسلا، كلية الاقتصاد)، ع 6 و 7. ص ص 116-151
- الخشن، عماد محمد سعد الدين سيد أحمد. (2010). «دراسة أثر الخدمات بخلاف مهام المراجعة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على ممارسات إدارة الربحية»، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة).
- الدسيطي، محمد محمد عبد القادر وآخرون. (2011). «العلاقة بين التخصص والجودة في مجال المراجعة: دراسة تطبيقية على قرار المراجع بشأن استمرار شركات المساهمة المصرية»، المجلة المصرية للدراسات التجارية (المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة). مج 5، ع 2. ص ص 309-333.
- الرزين، عبد الرحمن بن محمد، وإبراهيم، أشرف محمد. (2014). «دور التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح»، مجلة الإدارة العامة (الرياض: معهد الإدارة العامة)، مج 54، ع 4. ص ص 671-748.
- الصغير، محمد السيد محمد. (2008). «دور التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في تفعيل قواعد حوكمة الشركات»، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، (سوهاج: جامعة سوهاج، كلية التجارة). مج 22، ع 2. ص ص 191-246
- المقطري، معاذ طاهر صالح. (2011). «أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة»، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، (دمشق: كلية العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق)، مج 27، ع 4. ص ص 405-438

- بركات، خالد سعيد. (2007). «حجم مكتب المراجعة والعلاقة المدركة بين خصائص المراجع الخارجي وجودة المراجعة»، *مجلة البحوث التجارية* (الزقازيق: كلية التجارة، جامعة الزقازيق)، مج 29، ع 1 و 2. ص 189-229.
- جابر، أحمد محمد. (2010). «أثر تطبيق المراجع الخارجي لاستراتيجية التخصص النوعي على جودة عملية المراجعة في البيئة المصرية»، *رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة* (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة).
- رياض، سامح محمد رضا. (2012). «العلاقة بين خصائص المراجع الخارجي والتطوع المصطنع للمستحقات المحاسبية»، *المجلة العربية للإدارة* (القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية). مج 32، ع 2. ص 147-174.
- طلبة، علي إبراهيم. (1994). «قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بسلطنة عمان»، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، (عين شمس: جامعة عين شمس، كلية التجارة). ع 1. ص 1285-1313.
- عبد الرحمن، طارق عطية. (2013). *دليل تصميم وتنفيذ البحوث في العلوم الاجتماعية*. الرياض: معهد الإدارة العامة.
- عريان، عزة حمدي. (2013). «دور التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في تخفيض مخاطر المراجعة»، *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية* (حلوان: كلية التجارة، جامعة حلوان). مج 27، ع 2. ص 65-84.
- علي، صالح حامد محمد؛ وعبد الرحمن، عبد الرحمن عبد الله. (2013). «دور التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية»، *مجلة البحوث التجارية المعاصرة* (سوهاج: جامعة سوهاج، كلية التجارة). مج 27، ع 2. ص 169-207.
- علي، عبد الوهاب نصر. (2001). *خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، المتطلبات المهنية ومشكلات الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية*. ج 2. الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر.
- عيسى، محمد إسحق عبد الرحمن. (2013). «دور جودة المراجعة وحوكمة الشركات في تقليل مخاطر الاستثمار في أسواق الأوراق المالية»، *رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة*، (الخرطوم: كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين).
- لبيب، خالد محمد عبد المنعم. (2005). «دور التخصص في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي»، *مجلة البحوث العلمية* (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة). مج 42، ع 1. ص 83-183.
- متولي، أحمد زكي حسين. (2006). «نموذج مقترح لقياس العلاقة بين استراتيجية التخصص القطاعي للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عمل المراجعة»، *مجلة التجارة والتمويل*، (طنطا: جامعة طنطا، كلية التجارة). مج 1، ع 1. ص 163-246.
- مجلس تنظيم مهني المحاسبة والمراجعة. (2016). *أسماء المحاسبين القانونيين حتى أبريل 2016*. <http://www.aapc.gov.sd>
- محمد، محمد كمال الدين محمد عبد الرحمن. (2012). «قياس علاقة التوافق بين شركات المراجعة المتخصصة والمنافسة المكانية على التسعير في أسواق المراجعة الخارجية»، *المجلة*، ع 2. ص 49-103.
- مطر، محمد. (2007). *مبادئ المحاسبة المالية: الدورة المحاسبية*. عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
- هايز، ريك وآخرون. (2015). *مبادئ المراجعة: مقدمة المعايير الدولية للمراجعة*. ترجمة: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. الرياض: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
- هلال، عبد الله عبد العظيم. (2008). «تأثير التخصص الصناعي لمكتب المراجعة على الحد من ممارسات إدارة الأرباح»، *المجلة العلمية «التجارة والتمويل»* (طنطا: جامعة طنطا، كلية التجارة). مج 3، ع 3. ص 83-150.

ثانياً - مراجع باللغة الأجنبية

- Bills, Kenneth L; Jeter, Debra C; Stein, Sarah E. (2015). "Auditor Industry Specialization and Evidence of Cost Efficiencies in Homogenous Industries", *The Accounting Review*. American Accounting Association. Vol. 90, No. 5. PP 1721 – 1754.
- Brian, W. Mayhew & Michael, S. Wilkins. (2003). "Audit Firm Industry Specializations as a Differentiation Strategy: Evidence from Fees Charged to Firms Going Public, *Auditing Journal of Practice and Theory*. Vol. 22, No. 2, pp. 33-52.
- Chung, Hyeesoo and Sanjay, Kallapur. (2003). "Client Importance, Nonaudit Services, and Abnormal Accruals", *The Accounting Review*, Vol. 78, No. 4. pp. 931-955.
- Jacqueline S. Hamersley. (2003). "Pattern Identification and Industry-Specialist Auditors", *The Accounting Review*, Vol. 81, No. 2. PP. 1-20.
- Jaggi, Bikki; Gul, Ferdinand A. and Lau, Thomas Sing Chiu. (2012). "Auditor Industry Specialization, Political Economy and Earnings Quality: Some Cross-Country Evidence", *Journal of International Financial Management & Accounting*. Vol. 23, No. 1, 23 – 61.
- Kimberly, A. Dunn and Brian W. Mayhew. (2004). "Audit Firm Specialization and Client Disclosure Quality", *Review of Accounting Studies*. Vol. 9, No. 1. pp. 35-58.
- Neal. T. and Riley, R. (2004). "Auditor Industry Specialization and Compliance With GAAS Reporting Standards", *Auditing Journal of Practice and Theory*, Vol. 23, PP.169-178
- Solomon, Ira; Shields, Michael D. and Whittington, O. Ray. (1999). "What do Industry Specialist Auditors Know?", *Journal of Accounting Research*. Vol. 37, No.1, PP. 191-208.
- Sophie, Audousset-Coulier; Jeny, Anne and Jiang, Like. (2016). "The Validity of Auditor Industry Specialization Measures", *Journal of Practice & Theory*. Vol. 35, No. 1, pp. 139 – 161.
- Sun, Jerry; Liu, Guoping. (2012). Auditor Industry Specialization, Board Governance, and Earnings Management", *Managerial Auditing Journal*, 11/2012, Vol. 28, Issue 1, pp. 45 – 64.
- Velury, Uma; John T. Reishv and Dennis M. Reilly. (2003). "Institutional Ownership and the Selection of Industry Specialist Auditors", *Review of Quantitative Finance and Accounting*, Vol. 21. pp. 1-16.
- Yuan, Rongli; Cheng, Yingli; Ye, Kangtao. (2016). "Auditor Industry Specialization and Discretionary Accruals: The Role of Client Strategy", *The International Journal of Accounting*. Vol. 51, No. 2, pp. 217-237.

**The Impact of the Characteristics of the Audit Office in
The Level of Professional Specialization of the External Auditor
On The Continuity of the Firm
A Field Study on Sudanese Audit Offices**

Dr. Omer Alsir Alhassan Mohammed

Assistant Professor of Accounting

Institute of Public Administration

Kingdom of Saudi Arabia

ABSTRACT

This study aims to measure the effect of the characteristics of Audit Office (awareness of client's activities, the Audit Office reputation, the size of the Audit Office, and the time linked to the customer) on the professional specialization of external audit and judgment on the continuity of the firm. This research is based on field study in Sudanese Audit Offices. The research data were collected and studied with a designed questionnaire. 90 questionnaires were distributed to external auditors, only six of them were not returned. The questionnaire data were analyzed using (SPSS) program. The study hypotheses have been tested through linear regression model. The results indicated a positive effect that is statistically significant for both characteristics of audit Office on the professional specialization level of the external Auditor as well as for both characteristics of audit Office on the continuity of the firm. In addition, the positive effect that is statistically significant for both the professional specialization of external audit on the continuity of the firm. The study recommends increasing the awareness of the importance of the professional specialization of external audit to the legal professional body that oversees the work of Audit Office and establishing obligatory rules.

Key words: Audit Office -Occupational Specialty - External Auditor - the continuity of the firm

