

# متطلبات النهوض بمهنة مراجعة الحسابات في حضرموت

## ( دراسة ميدانية )

أحمد عبد الله العمودي \*

### الملخص

استهدفت الدراسة تحديد أهم المتطلبات اللازمة لتطوير مهنة مراجعة الحسابات في حضرموت من وجهة نظر مراجعي الحسابات في حضرموت وأعضاء هيئة التدريس في قسم المحاسبة جامعة حضرموت من خلال دراسة مدى الحاجة لكل من: اندماج المكاتب المحلية، والتخصص المهني للمراجع في مراجعة نشاط محدد، وارتباط المكاتب المحلية بمكاتب أجنبية للنهوض بالمهنة. و دراسة مدى قيام الجهات المنظمة للمهنة بأثرها الإشرافي والرقابي والتأديبي على مكاتب المراجعة وسبل تفعيل هذا الأثر للنهوض بالمهنة. وقد تم تصميم استبيان لاستطلاع آراء مكاتب مراجعي الحسابات في المكلا، وأعضاء هيئة التدريس في قسم المحاسبة جامعة حضرموت، وبعد تحليل الاستبيانات المستردة، توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

- 1- توجد حاجة لاندماج مكاتب المراجعة وتكوين مكاتب أكبر للنهوض بمهنة مراجعة الحسابات في حضرموت. لكن لا يوجد رغبة كبيرة لدى مكاتب المراجعة للتوجه نحو الاندماج.
- 2- أن ارتباط مكاتب المراجعة المحلية بمكاتب أجنبية سيؤدي إلى تطوير المهنة وتنوع خبرات المراجعين، لكن لا توجد رغبة كبيرة لدى المكاتب المحلية للارتباط بمكاتب أجنبية.
- 3- توجد حاجة لتخصص مكاتب المراجعة صناعيا للنهوض بالمهنة في حضرموت. وأن تخصص المراجع صناعيا يزيد من كفايته، لاسيما كفايته في تقويم نظام الرقابة الداخلية للشركات العاملة في نشاط تخصصه.
- 4- لا تقوم الجهات المختصة ( في وزارة الصناعة وجمعية المحاسبين ) بتأثيرها الرقابي والتأديبي على مكاتب المراجعة، مما يتطلب تفعيل هذا التأثير وتطويره و سرعة استكمال تشكيل المجلس الأعلى لمهنة المحاسبة والمراجعة.

### تمهيد:

للحكم على صحة وعدالة مخرجات النظم المحاسبية من قوائم وتقارير مالية، التي يعتمد عليها في اتخاذ القرار من جهات متعددة. إن مهنة المراجعة في حضرموت بحاجة ماسة للنهوض بها لتتواكب مع ما يحدث من تطورات محليا وإقليميا نتيجة لدخول بلدنا في منظمة التجارة العالمية والانضمام أيضا إلى هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي (GCCAAO) Gulf Cooperation Council Accounting and Auditing Organization، ووجود توجهات بأن يكون مكاتب إدارة الشركات العاملة في المحافظة في عاصمة المحافظة، مما يلقي على مهنة مراجعة الحسابات في حضرموت بمهام كبيرة لا يمكنها القيام بها في وضعها الحالي.

تزايد الاهتمام بمهنة مراجعة الحسابات تنظيمياً وكفاية على مختلف المستويات العالمية والإقليمية، للوفاء بالمتطلبات المتزايدة للمهنة نتيجة الثورة المعلوماتية وما ترتب عليها من ظهور خدمات مهنية جديدة، وكذلك العولمة وما صاحبها من انفتاح الأسواق، والدخول في منظمة التجارة العالمية (WTO) World Trade Organization التي تتضمن الاتفاقية العامة لتجارة الخدمات (GATS) The General Agreement on Trade in Service والتي من ضمن بنودها إطلاق المنافسة بين الخدمات المحاسبية المهنية المحلية والخارجية. بالإضافة إلى ذلك فهناك اهتمام بمهنة المراجعة كونها وسيلة مهمة

\* استاذ مساعد بقسم المحاسبة - كلية العلوم الإدارية - جامعة حضرموت.

الإشرافي والرقابي والتأديبي على مكاتب المراجعة ؟  
وما هي سبل تطوير هذا العمل؟  
**أهمية الدراسة:**

إن تدهور مهنة المراجعة سينعكس سلباً على عملية النمو والتطور الاقتصادي الجاري والمأمول لحضرموت، كما أن تطور المهنة سينعكس إيجاباً على هذا التطور الاقتصادي، وأن مهنة المراجعة تعد من المهن المهمة، لكن نظرة المجتمعات العربية متدنية للمهنة قياساً بمهن أخرى كالطب والهندسة ( البحيسي 2010 )، ان نجاح المراجع وتطوره يسهم في تطور اقتصاديات بلدان، وفشله أو خطؤه يمكن أن يسبب انهيار اقتصاديات وإفلاس شركات وتسريح عمال. وقد ذهب البعض (منصور 2011) إلى تحميل المراجعين المسؤولية عن الأزمة المالية التي حدثت في مطلع القرن الحادي والعشرين بسبب تدني المستوى الأخلاقي لبعض المراجعين الخارجيين بالإضافة إلى ضعف آليات الرقابة عليهم.

لذا تبرز أهمية هذه الدراسة من خلال أهمية مهنة المراجعة وانعكاساتها على التطور والنمو الاقتصادي، وضرورة مواكبة التطورات ومساعدة مختلف الجهات المستخدمة للقوائم المالية في اتخاذ القرارات الرشيدة التي تسهم في دفع عجلة التطور والنمو، ومن المأمول أن تسهم الدراسة في تحقيق الآتي:

- الإسهام في تطوير مهنة المراجعة في حضرموت، وتمكينها من مواجهة التحديات الحالية والمستقبلية، من خلال تعريف مكاتب المراجعة وتحفيزهم نحو التوجه للاندماج والتخصص المهني ومدى الحاجة إلى الارتباط بمكاتب خارجية.

- الإسهام في تطوير أثر الجهات القائمة على المهنة الرقابي و التأديبي بما يسهم في النهوض بمهنة المراجعة.

إن تطوير الشكل القانوني والتنظيمي لمكاتب المراجعة الفردية يتم من خلال: الاندماج لبعض مكاتب المراجعة لتكوين مكاتب كبيرة ( شركات مراجعة)، أو ارتباطها بمكاتب خارجية للاستفادة من الخبرات الأجنبية، أو التخصص الصناعي لمكتب المراجعة في مراجعة نشاط محدد وليس مراجع عام لمختلف أنواع الأنشطة . لذا نرى أن دراسة مدى الحاجة إلى هذا الأساليب سيسهم في النهوض بمهنة المراجعة في حضرموت. كما أن الأثر الرقابي والتأديبي للجهات القائمة على المهنة يعطي للمهنة اعتبارها ويسهم في تطويرها، لتصبح مهنة رائدة تعطي من يمارسها احتراماً كاملاً وتقديراً تاماً وكذلك محاسبة عسيرة وعقوبة رادعة للمخالف بما يحمي الاقتصاد ويحقق مصالح الجميع، لذا سيتم أيضاً دراسة التأثير الرقابي والتأديبي لهذه الجهات على مكاتب المراجعة كأحد المتطلبات اللازمة للنهوض بالمهنة في محافظة حضرموت.

#### مشكلة الدراسة:

بالرغم من زيادة عدد مكاتب المراجعة في السنوات الأخيرة في حضرموت، إلا أنها مكاتب فردية صغيرة، تقوم بأثر محدود لا يتعدى مراجعة حسابات بعض المنشآت الصغيرة، أو العمل كخبراء في المحاكم، وبذلك فهناك حاجة للنهوض بها وتطويرها لمواجهة تحديات الدخول في اتفاقيات عالمية وإقليمية والتغيرات المحلية، ويمكن إيجاز مشكلة الدراسة في التساؤلات الآتية:

- 1- هل هناك حاجة لتطوير الشكل التنظيمي والقانوني لمكاتب المراجعة الحالية في حضرموت من مكاتب فردية إلى أشكال أخرى، من خلال الاندماج أو التخصص الصناعي أو الارتباط بمكاتب أجنبية؟
- 2- هل تقوم الجهات القائمة على المهنة بعملها

بمهنة المراجعة في حضرموت.  
2- لا تقوم الجهات القائمة على المهنة بتأثيرها الرقابي والتأديبي على مكاتب المراجعة، مما يتطلب تفعيل هذا التأثير وتطويره.

#### الدراسات السابقة:

بعد الاطلاع على الأدبيات العلمية من مختلف المصادر لم يتحصل الباحث على دراسة تناولت الموضوع ولكن كان هناك بعض الدراسات العربية والأجنبية التي لها علاقة بالدراسة الحالية من بعض الجوانب ومن هذه الدراسات نورد الآتي:

- دراسة ( الحداد 2008) استهدفت الدراسة تحديد أثر إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة، وطبقت الدراسة على مكاتب المراجعة في قطاع غزة من خلال توزيع استبيان. وأهم ما توصلت إليه الدراسة أن هناك اهتماماً من قبل مكاتب المراجعة بالتخصص الصناعي في صناعة عميل المراجعة، وتكوين هياكل معرفة جيدة فيما يتعلق بالصناعة بما يمكنهم من اكتشاف الغش والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، وأن تخصص مكاتب وشركات المراجعة في صناعة العميل يساعد في تفهم وإتمام عملية المراجعة والقيام بالإجراءات المطلوبة، وتحديد مخاطر الصناعة بدقة، مما ينعكس على جودة الأداء المهني للمراجعة.

- دراسة ( دبور 2013) استهدفت الدراسة إبراز الأداء الذي يؤديه التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المصرفية في فلسطين، وتمت الدراسة من خلال توزيع استبيان على ( 65) من العاملين في مكاتب المراجعة في محافظات غزة، بالإضافة إلى قياس مدى ممارسة إدارة الأرباح في المصارف العاملة في فلسطين، باستخدام نموذج

- الإسهام في تحسين جودة الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة، والمحافظة على سمعتها وثقة المستخدمين فيها، وقدرتها التنافسية في المستقبل.

#### أهداف الدراسة:

تستهدف الدراسة تحديد بعض المتطلبات اللازمة لتطوير مهنة المراجعة في حضرموت من وجهة نظر اساتذة المحاسبة والمراجعين من خلال الآتي:

- دراسة مدى قيام الجهات المنظمة لمهنة المراجعة محليا بأثرها الإشرافي والرقابي والتأديبي.

- دراسة أساليب تطوير مكاتب المراجعة من خلال الاندماج بين بعض مكاتب المراجعة الفردية المحلية لتشكيل كيانات أكبر، التخصص المهني للمراجع في مراجعة نشاط محدد لتحسين جودة المراجعة، ارتباط المكاتب المحلية بمكاتب عالمية.

#### فرضيات الدراسة:

من خلال استعراض مشكلة وأهداف الدراسة يمكن افتراض الفرضيات الآتية:

1- توجد حاجة لتطوير الشكل القانوني والتنظيمي الحالي لمكاتب المراجعة في حضرموت للنهوض بمهنة المراجعة محليا.

ويمكن تجزئة هذه الفرضية إلى ثلاث فرضيات فرعية:

- توجد حاجة لاندماج مكاتب المراجعة الفردية لتصبح مكاتب مراجعة كبيرة للنهوض بمهنة المراجعة في حضرموت.

- توجد حاجة لارتباط مكاتب المراجعة المحلية بمكاتب مراجعة دولية للنهوض بمهنة المراجعة في حضرموت.

- توجد حاجة لتحويل مكاتب المراجعة من مكاتب فردية تقدم خدمات لأنشطة متنوعة إلى مكاتب متخصصة صناعيا كل منها في نشاط معين للنهوض

Taylor في أسلوب تطبيقها، من خلال اختبار مراجعين من تخصصات مختلفة، وبالتطبيق على حالة تدقيق افتراضية من صناعة معينة، وبمقابلة المراجع بتخصصه أو بغير تخصصه، ومن ثم قام بتحديد مستويات المخاطر التي تم تحديدها، ووجد أن معرفة المراجع بصناعة العميل يحسن من تقديراته لمخاطر المراجعة، وتؤثر بشكل مباشر في طبيعة ونوعية قرارات تخطيط المراجعة، بالإضافة إلى أن معرفة المراجع بصناعة العميل تطف من حساسية قرارات تخطيط عملية المراجعة لتقديراته لمخاطر المراجعة.

- دراسة ( McMeeking. et.al 2007 ) واستهدفت التعرف على تأثيرات الاندماج بين مكاتب المراجعة الكبيرة على تركيز السوق وتسيير المراجعة في بريطانيا، استنادا إلى البيانات للفترة من 1985 - 2002م. وأظهرت الدراسة:

- أن الاندماج أسهم في ارتفاع نسب التركيز إلى مستويات تثير القلق حول إمكانية الاحتكار السعري.
- أن النسب العالية للتركيز لم تحسن من مستوى المنافسة السعرية في سوق المراجعة البريطانية.

▪ أن الاندماج يزيد من أتعاب المراجعة.

- دراسة ( Azham. et.al 2008 ) استهدفت التعرف على نوعية تخصص كل مكتب من مكاتب المراجعة الكبيرة، ونصيبه من سوق التدقيق ونوعية نشاط العملاء وعددهم لكل مكتب، من خلال دراسة تقارير الشركات المدرجة في سوق كوالالمبور للأوراق المالية خلال الفترة من 1999 - 2002م وتبين من خلال الدراسة أن: مكتب ( Ernst and young ) متخصص في الإنشاءات والزراعة، ومكتب ( KPMG ) متخصص في تدقيق المنتجات الصناعية، وأن مكتب ( PWC ) متخصص في المنشآت المالية،

جونز المعدل بالتطبيق على القوائم المالية لهذه المصارف للفترة ( 2005 - 2012 م ) وقد توصلت الدراسة إلى : أن أغلبية المصارف العاملة في فلسطين تمارس إدارة الأرباح، وأن التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي يعمل على الحد من ممارسة إدارة الأرباح في المصارف الفلسطينية.

- دراسة ( عطية وأبو عياش 2013):- استهدفت الدراسة التعرف على العوامل المؤثرة في إستراتيجية العمل لدى مكاتب المراجعة في الأردن ، وشملت الدراسة ( 28 ) مكتبا مرخصا، وهي جميع المكاتب التي يعمل فيها محاسبان قانونيان فأكثر، أما وحدة المعاينة فكانت الشريك والمدير في مكتب المراجعة وتوصلت الدراسة إلى أن العوامل المرتبطة بالتأهيل تحتل المرتبة الأولى في التأثير على الإستراتيجية، تلاها العوامل المرتبطة بالاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب عالمي في المرتبة الثانية، ثم العوامل المرتبطة بتطبيق ضوابط جودة أعمال التدقيق بحسب المعايير الدولية للتدقيق في المرتبة الثالثة، واحتلت العوامل المرتبطة بتنوع أنشطة الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق المرتبة الأخيرة.

- دراسة ( Taylor 2000 ) استهدفت الدراسة بيان أثر التخصص الصناعي للمراجع في تقدير المخاطر، فقام باختبار مراجعين من تخصصات مختلفة، وبالتطبيق على حالة تدقيق مصرفية، وبمقابلة المراجع بتخصصه أو بغير تخصصه، والتي أبرزت أن المراجعين غير المتخصصين في الأعمال المصرفية كانوا غير واثقين فيما يتعلق بتناسب تقديرات المخاطر مقارنة بالمراجعين المتخصصين في مجال المصارف.

- دراسة ( Low 2004 ) تحرت الدراسة حول آثار التخصص الصناعي للمراجع على تقديره للمخاطر وقرارات تخطيط عملية المراجعة، وهي شبيهة بدراسة

**المصادر الثانوية:**

تشتمل هذه المصادر على الأدبيات المتعلقة بموضوع الدراسة في الكتب والدوريات والأبحاث العربية والأجنبية، والمعايير الدولية للمراجعة بالإضافة إلى القوانين والأنظمة اليمنية ذات الصلة، والمواقع الإلكترونية ذات الاهتمام بهذا المجال. وذلك لجمع المادة العلمية للجانب النظري من الدراسة، والاستفادة منها في تصميم أداة الدراسة.

**المصادر الأولية:**

لجمع بيانات الدراسة الميدانية تم تصميم استبانة مكونة من جزأين، اشتمل الجزء الأول على البيانات الشخصية لأفراد العينة من المؤهل العلمي، والخبرة العملية. بينما اشتمل الجزء الثاني على ( 53 ) فقرة مقسمة إلى أربع مجموعات لقياس فرضيات الدراسة، تم تصميمها بناء على المتطلبات المهنية والقانونية وكذا الدراسات السابقة، وأعطيت لكل سؤال خمسة بدائل من الإجابات من غير موافق بشدة إلى موافق بشدة، وأعطى لكل سؤال وزن يتدرج من واحد حتى خمسة بحسب الموافقة على الفقرة. وتم إخضاع الاستبيان للتحكيم قبل توزيعها من قبل اثنين محكمين واحد من أعضاء هيئة التدريس، وآخر مهني وأكاديمي.

وبلغ عدد الاستبيانات الموزعة على عينة الدراسة ( 18 ) استبياناً، تم استرداد منها (17) استبانة صالحة للتحليل. بنسبة استرداد بلغت (94.4%) وتم اختبار درجة الثبات في إجابات عينة الدراسة عن أسئلة الاستبيان، من خلال قياس مدى الثبات الداخلي لردود المستجيبين تجاه بنود الاستبيان. وتعد القيمة المقبولة إحصائياً لهذا المعامل هي 60 % فأكثر (Uma 2000). وقد تم استخدام المقياس لكل مجموعة أسئلة متعلقة بفرضية من الفرضيات على حدة، ومن ثم لمجموع أسئلة الاستبيان ككل، وكانت النتائج بحسب الجدول الآتي:

بينما كان مكتب آرثر أندرسن متخصص في التمويل والزراعة والتكنولوجيا والتجارة أو الخدمات.

**منهج الدراسة وأساليب تحليل البيانات**

تسلك هذه الدراسة بصفة أساسية المنهج الوصفي لتحديد المتطلبات اللازمة لتطوير مهنة المراجعة في حضرموت، وتم الاستفادة من الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) Statistical Package for Social Sciences ، واستخدم عدداً من الأساليب الإحصائية من أجل توظيف البيانات المجمعة لخدمة أغراض الدراسة ومن أهم هذه الأساليب: اختبار كرونباخ ألفا ( Cronbach's Alpha)، واختبار كولمجرروف سمرنوف ( 1- Sample K – S)، والوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والنسب المئوية، واختبار (ت) الإحصائي (T-Test) على أساس القيمة الاحتمالية (p) (0.05). أي عند مستوى معنوية (0.05) لدلالة (ت)، ومستوى ثقة (0.95).

**مجتمع الدراسة وعينتها:**

بما أن الدراسة تتناول متطلبات النهوض بمهنة المراجعة في حضرموت فإن من المنطق أن يكون مجتمع الدراسة من البيئة نفسها، لذا يتكون مجتمع الدراسة من مكاتب المراجعة في محافظة حضرموت وفقاً لكشف وزارة الصناعة والتجارة لعام 2014، وأعضاء هيئة التدريس ومساعديهم بقسم المحاسبة كلية العلوم الإدارية جامعة حضرموت (غير المبتعثين أو المتفرغين)، حيث يبلغ مجتمع الدراسة (22) مكتب مراجعة و عضو هيئة تدريس. تم توزيع 18 استبياناً على جميع أعضاء هيئة التدريس تخصص محاسبة و جميع المراجعين الممارسين للمهنة ( غير المنقطعين ).

**أداة الدراسة:**

اعتمد الباحث على مصدرين لجمع البيانات هما:

## جدول رقم (1) اختبار درجة الثبات ألفا لإجابات عينة الدراسة

| النتيجة | معامل ألفا | عدد الأسئلة | المجال  |
|---------|------------|-------------|---|
| مقبولة  | 0.8426     | 12          | مدى الحاجة إلى الاندماج المحلي                              |
| مقبولة  | 0.9032     | 9           | مدى الحاجة إلى التخصص المهني                                |
| مقبولة  | 0.9247     | 14          | مدى الحاجة إلى الارتباط بمكتب أجنبي                         |
| مقبولة  | 0.8985     | 18          | مدى قيام الجهات القائمة على المهنة بأثرها الرقابي والتأديبي |
| مقبولة  | 0.9570     | 53          | جميع الأسئلة  |

2014 م عشرة مكاتب، كلها مكاتب تدقيق فردية، من إجمالي 253 مكتبا في الجمهورية، بينما لا توجد شركات مراجعة في حضرموت علما أن شركات المراجعة في الجمهورية اليمنية بلغت 21 شركة بحسب كشف الوزارة للعام نفسه 2014 م، والجدول الآتي يبين التطور في عدد مكاتب المراجعة وشركات المراجعة خلال ثلاث السنوات الماضية:

نلاحظ من الجدول في أعلاه أن جميع نتائج المقياس تبين أن الإجابات تتمتع بالثبات على مستوى كل فرضية وعلى مستوى الاستبيان ككل، مما يعطي الثقة في الاعتماد على أداة الدراسة.

مداخل الدراسة النظرية:

الرقابة على مكاتب المراجعة:

بلغ عدد مكاتب المراجعة في حضرموت وفقا للكشف الصادر عن وزارة الصناعة والتجارة اليمنية لعام

## جدول رقم (2) تطور عدد مكاتب وشركات التدقيق في محافظات الجمهورية اليمنية للأعوام (2012 - 2014)

| 2014 م      |              | 2013 م      |              | 2012 م      |              | المحافظة      |
|-------------|--------------|-------------|--------------|-------------|--------------|---------------|
| مكاتب فردية | شركات مراجعة | مكاتب فردية | شركات مراجعة | مكاتب فردية | شركات مراجعة |               |
| 189         | 19           | 151         | 13           | 172         | 12           | أمانة العاصمة |
| 16          | 2            | 12          | 2            | 16          | 1            | الحديدة       |
| 23          | -            | 22          | -            | 17          | -            | تعز           |
| 9           | -            | 11          | -            | 10          | -            | عدن           |
| 10          | -            | 10          | -            | 8           | -            | حضرموت        |
| 5           | -            | 3           | -            | 3           | -            | إب            |
| 1           | -            | 1           | -            | 1           | -            | المحويت       |
| 253         | 21           | 210         | 15           | 227         | 13           | المجموع       |

المصدر: من تصميم الباحث بالرجوع إلى موقع وزارة الصناعة والتجارة اليمنية

لنعتقب المخالفين ومجازاتهم ووضع البرامج لضمان تطوير المهنة ودعم المكاتب الوطنية وتحديد الآليات الكفيلة برفع كفاءتها والعمل على استمراريتها، وتخضع مهنة المراجعة حتى إعداد هذه الدراسة للجهات الآتية:

- وزارة الصناعة والتجارة ممثلة بإدارة مراجعي الحسابات: ومن بين مهامها وفقاً للمادة (27) من قانون مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات رقم 26 لعام 1999م: الإشراف والرقابة الميدانية على مكاتب المحاسبين القانونيين للتأكد من سلامة ودقة تنفيذ أحكام هذا القانون.

- لجنة إجازة المحاسبين القانونيين. واقتصرت مهامها على دراسة طلبات الترخيص وإجراء امتحان المتقدمين ودراسة ما يحال إليها من الوزير.

- جمعية المحاسبين القانونيين: ومن المهام التي تتاط بها تطوير المهنة بتطوير معايير المحاسبة والتدقيق وأدلة السلوك المهني وتطوير الأعضاء مهنيًا بشكل مستمر من خلال برامج تدريبية، ومحاضرات ونشرات، والأنشطة الأخرى. وتشمل عدداً من اللجان المتخصصة.

وإذا تم استكمال تشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة والمراجعة سيكون العنصر الأهم في الإشراف على المهنة، لكن قبل ولادة هذا المجلس فمن المهم أن تمارس الجهات الحالية الكثير من الرقابة على مكاتب المراجعة، ومعرفة من يحق لهم ممارستها، ومعاينة من يمارسها دون ترخيص، وكذا الرقابة على أداء هذه المكاتب، ومدى التزامهم بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني وكذا قوانين وتعليمات المهنة المحلية. إن عدم قيام الجمعية بالهيمنة على مكاتب المراجعة، وعدم مراقبة التزام المكاتب بتطبيق معايير المراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني من خلال وضع برامج جودة الأداء المهني، وعدم وضع النظم الكفيلة

نلاحظ من خلال الجدول في أعلاه أنه بالرغم من تطور عدد شركات المراجعة المرخصة من 13 شركة عام 2012م إلى 21 شركة في عام 2014م إلا أن الهوة لا تزال كبيرة بينها وبين عدد المكاتب الفردية، حيث تشكل الشركات نسبة 8% فقط من عدد المكاتب الفردية. بينما لا يوجد أي شركة مراجعة في محافظة حضرموت. إن صغر مكاتب المراجعة يؤدي لانعكاسات سلبية أساسية على مستوى هذه المهنة وعلى مدى التزامها بالمعايير الدولية والضوابط الأخلاقية. كلجوء مكاتب التدقيق للمنافسة من أجل الحصول على العميل، بل وإبداء الاستعداد لتقديم نتائج عملية المراجعة بالشكل الذي ينسجم مع رغبات المالكين أو الإدارة.

إن وجود بعض المكاتب غير الملتزمة بمعايير الجودة في العمل بالشكل الذي تتطلبه الأنظمة والمعايير ذات العلاقة، إلى جانب المنافسة السعرية بين المكاتب، يجعل مخرجاتها المهنية ضعيفة لا ترقى إلى أن تكون صادرة عن شخص مهني. ويسيء إلى المهنة بشكل كبير، ويترك صدى سيئاً لدى المتعاملين مع مكاتب المراجعة حول واقع المهنة، مما يجعل الخدمات المقدمة من المكتب رخيصة الثمن ولا تحقق مفهوم القيمة المضافة للعميل.

وفي المقابل فإن وجود الرقابة المهنية على مهنة المراجعة ينعكس إيجاباً على مستوى أداء المهنة، كما أن اتخاذ إجراءات تأديبية ضد المراجعين الذين لا يلتزمون بأخلاقيات المهنة يعزز ثقة الجمهور في مهنة المراجعة والمراجعين، وتؤكد بذلك المهنة لأعضائها وللمستخدم الخارجي أن سلوك المراجع يخضع للمتطلبات الأخلاقية، وأن الإجراءات التأديبية تتخذ ضد أولئك الذين لا يلتزمون باتباعها.

وهنا يأتي أثر الجهات القائمة على المهنة كأداة رقابية

زيادة عدم رضا المجتمع المالي عن عمل المراجعين، ومن أهم هذه العوامل ما يلي:- ( جربوع وشاهين 2011 )

- 1- تنافس المراجعين فيما بينهم للحصول على عملاء جدد، أو لعدم فقد العملاء الحاليين.
- 2- قبول أتعاب قليلة عن عمليات مراجعة لا تتناسب مع الجهود لأدائها وذلك كنتيجة للمنافسة.
- 3- تأدية خدمات أخرى لعملاء المراجعة بأتعاب قليلة للحصول على رضا هؤلاء العملاء وضمان تجديد تعيينهم سنوياً.
- 4- اتباع سلوك متساهل مع العملاء كنتيجة لإدراك المراجعين أن العملاء غير راضين عن عملهم. والجدير بالذكر أن هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي (GCCAAO) (وبلدنا عضو فيها) أنشئت في ديسمبر 1998م. بقرار من المجلس الأعلى لقادة دول المجلس. وتشرف عليها لجنة التعاون التجاري بالمجلس. وبدأت أعمالها في مايو 2001م. ومن مهامها:- ( [www.gccaa.org](http://www.gccaa.org) )
- القيام بكل ما من شأنه تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة.
- تحقيق التنسيق والتكامل بين الدول الأعضاء فيما يخص مراجعة وتطوير وإعداد واعتماد المعايير المهنية.
- توحيد وسائل تنظيم المهنة بما في ذلك اقتراح تعديل وتطوير وتوحيد الأنظمة والقوانين.
- وضع القواعد اللازمة لشهادة الزمالة الخليجية (GCPA) وتنفيذ ذلك.
- الارتقاء بمستوى الأداء المهني من خلال إعداد وتنفيذ برامج التدريب والتعليم المستمر المتعلقة بالمهنة.
- وضع التنظيم المناسب للرقابة الميدانية لأداء

لمعاقبة من يخرج عن تطبيق تلك المعايير، وعدم إنشاء مجالس التأديب، سوف يؤدي إلى عدم تنفيذ أعمال المراجعة بطريقة سليمة، مما يؤدي في النهاية إلى فشل عملية المراجعة.

ومن الملاحظ أن مكاتب المراجعة لا تفي بجميع المتطلبات القانونية منها، أما لعدم وجود الرقابة عليها، أو لعدم وجود المؤهلات التي تمكنها من ذلك، ومن جوانب عدم التزام المراجعين بالقوانين يرى ( Al-Qarni 2014 ) بأن المراجعين لا يبينون في تقاريرهم مدى التزام العميل بالقوانين، وهو مطلب قانوني منهم، إلى جانب التأكيد بأن الشركة تقدم خدمات اجتماعية للمجتمع، وهذا يتطلب في المراجعين خبرة ومؤهلات قد لا يمتلكونها.

إن مكاتب مراجعة الحسابات إن لم يقوموا بالارتقاء بمستوى أداءهم المهني للحصول على ثقة مستخدمي التقارير المالية حول جودة الخدمات التي يقدمها المراجعون، فإن مراجعة الحسابات الخارجية ستفقد ركيزة من ركائز المهنة وهي ثقة المجتمع المالي بها، ولتحقيق جودة هذه الخدمات جاء في معيار المراجعة الدولي رقم (220) الرقابة على جودة المراجعة ما يلي:

- على مكتب المراجعة أن يراقب التزام المراجعين لديه بمبادئ الاستقلالية والنزاهة وأخلاقيات المهنة.
- أن يستعين المكتب بمن لديهم المهارة والكفاية التي تساعدهم في أداء مهامهم بعناية مهنية كافية.
- أن يسند أعمال المراجعة إلى أفراد قد حصلوا على درجة من التدريب والتأهيل المطلوب.
- التوجيه والإشراف المباشر، وفحص العمل عند كافة المستويات للتأكد من أنه يفي بمعايير الجودة الملائمة.
- وفي المقابل يوجد العديد من العوامل التي تؤدي إلى

لمراجعي الحسابات، من خلال زيادة عدد الدورات التدريبية التي تعقدتها مكاتب المراجعة كبيرة الحجم ونوعيتها، مقارنة بمكاتب المراجعة الأخرى، مما يسهم في تحسين أداء العاملين فيها، وانخفاض التأثير النسبي للإيرادات التي تتقاضاها مكاتب المراجعة كبيرة الحجم من عميل معين إلى إجمالي إيراداتها، مما يعزز من استقلاليتها، كما تستخدم مكاتب المراجعة كبيرة الحجم برامج مراجعة متطورة تسهم في تحسين أداء مراجعي الحسابات. ومن استعراضنا لما تقدم يمكن الخروج بعدد من المزايا والعيوب للاندماج على النحو الآتي:

مزايا الاندماج: تحسين نوعية الخدمة، وتقليل التكلفة، كبر حجم مكتب المراجعة، التوسع في النشاط، زيادة الطاقة البشرية المدربة، زيادة الحصة السوقية والسمعة، أي تحسين القوة التنافسية.

عيوب الاندماج: احتكار السوق من قبل عدد قليل من المكاتب، فقدان أو تغيير عدد من العاملين من مراكزهم القيادية.

#### التخصص الصناعي للمراجع Audit Firm Industry Specialization

عرف المدقق المتخصص بأنه المدقق الذي لديه المعرفة والخبرة في التقارير المالية لصناعة معينة، والقدرة على تقديم المراجعة بنوعية أفضل لتلك الصناعة ( Wahyuni 2013 ).

وعرف التخصص الصناعي للمراجع بأنه: المراجعين الذين تم تعيينهم بواسطة مكاتبهم على النحو المطلوب، وتلقوا التدريب والممارسة بشكل أوسع في صناعة معينة (Solomon et. al. 1999).

ومن خلال ذلك يمكن تعريف المراجع المتخصص صناعياً بأنه: المراجع الذي يقوم بالتدريب وزيادة عدد سنوات خبرته في مراجعة نشاط معين، ويتخصص في مراجعة حسابات الشركات العاملة في هذا النشاط،

المحاسبين القانونيين ومتابعة وتقييم الأداء المهني. - إعداد وتشجيع البحوث والدراسات المتعلقة بالمهنة وإثراء الفكر المحاسبي علمياً ومهنياً.

#### اندماج مكاتب المراجعة:

يقصد باندماج مكاتب المراجعة ( the audit firms merger ) هو قيام مكتبين أو أكثر بالاتحاد والامتزاج لتشكيل كيان إداري و قانوني أكبر حجماً ونطاقاً وسمعة.

وهناك الكثير من تجارب اندماج مكاتب التدقيق في العالم، فمعظم - إن لم يكن جميع شركات المراجعة الكبيرة في العالم قد تكونت من خلال اندماج مكاتب وشركات مع بعضها، ويرى ( عطية وأبو عياش 2013 ) أن إستراتيجية مكاتب التدقيق العالمية تقوم على التوسع في الخدمات، وعلى الاندماج، وأصبحت مكاتب التدقيق الضخمة شركات متعددة الجنسية، وأورداً مثلاً على ذلك في الولايات المتحدة الأمريكية حيث حدثت أربعة اندماجات كبيرة بين شركات التدقيق، فكان الاندماج الأول بين ( Coopers Lybrand ) و ( Price Waterhouse ) وأصبحت الشركة الناتجة تعرف باسم ( Coopers Price Waterhouse ) وحصل الاندماج الثاني بين ( Ernst and Whinny ) و ( Arthur Young ) ونتج عن ذلك شركة ( Young & Ernst ) والاندماج الثالث بين ( Peat and Marwick ) و ( Main Goerdeler Klynveld ) وأصبحت تعرف بـ ( KPMG ) و الاندماج الرابع بين ( Touché Ross ) و ( Haskins and Sells Deloitte ) وأصبحت تعرف باسم ( Deloitte & Touch ).

ولما للاندماج من تأثير في كبر حجم مكتب المراجعة بالنسبة للكيان الناتج عن الاندماج، وأهمية حجم مكتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني

الصناعة، وتقديم خدمات ذات مستوى عالٍ من الجودة، فالمراجع المتخصص في صناعة محددة يكون لديه فهم أعمق بهذه الصناعة وقدرة على التعامل بمهنية مع المشاكل الجوهرية التي تلازم هذه الصناعة.

2- يتمكن مكتب المراجعة من الحصول على معرفة أكثر دقة لمعايير المحاسبة الخاصة بتلك الصناعة، ومتطلبات تقاريرها المالية.

3- يمكن التخصص مكتب المراجعة من توسيع نطاق خدماته، وتحسين سمعته في تقديم خدمات ذات جودة عالية. وتحقيق عوائد اقتصادية مرتفعة.

4- يمكن التخصص من زيادة المعرفة بصناعة العميل ومن ثم قدرة المراجع على تقدير المخاطر الملازمة لتلك الصناعة بشكل أفضل. وقد وجد (Low 2004) أن معرفة المراجع بصناعة العميل تساعده في تقدير المخاطر بشكل أفضل، وتسهل عليه انتقاء العناصر التي من المتوقع أن تساعده في توقع التحريف في القوائم المالية.

5- تخفيض احتمالات عدم اكتشاف التحريفات في القوائم المالية، وتحسين مستوى الإفصاح.

6- تدعيم المركز التنافسي لمكتب المراجعة بين المكاتب الأخرى وزيادة ربحيتها. مع تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة، وانخفاض تكاليف التطوير (دبور 2013)

7- الحصول على عملاء جدد في هذه الصناعة مع الاحتفاظ بالعملاء القدامى، لجودة خدماته في هذه الصناعة مقارنة بمكاتب المراجعة غير المتخصصة.

8- التقليل من استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية (إدارة الأرباح).

إلى جانب ذلك فهناك مجموعة من العوامل التي تساعد على توجه الشركات نحو مكاتب المراجعة المتخصصة في صناعتها ومنها:- (دبور 2013 ،

ومن ثم يحصل على نسبة أكبر من سوق هذا النشاط.

وفقاً للمتطلبات القانونية والمهنية للممارسة المهنية للمراجعة فإنه يتطلب أن يقوم بها مراجعون تم إعدادهم إعداداً جيداً من الناحيتين العلمية والعملية، من خلال حصولهم على مؤهلات عالية في مهنة المحاسبة والمراجعة، وسنوات من الخبرة، وحضور دورات تدريبية مكثفة في مجالات المراجعة، والمعرفة الكافية بمبادئ وأصول المحاسبة المتعارف عليها، مع ضرورة تلقي التعليم المهني المستمر، وضرورة حصول المراجع على المعرفة بأعمال العميل والبيئة التي يعمل فيها بما يكفي لتقدير المخاطر (المعيار 315) ، لهذا فإن التخصص يساعد على تقليل التكاليف التي يتطلبها التدريب والتعليم المستمر بالتركيز على ما يخص النشاط المعني. وقد لجأت بعض المكاتب العالمية لمثل هذا النوع من السياسات، (Mayhew & Wilkins 2003)

وتوصل (Al-khaddash. et. al 2013) إلى أن متغيرات الكفاية والسمعة والأجر والتخصص لها تأثير إيجابي ومهم في نوعية المراجعة، ويمكن للتخصص ان يحقق السمعة الجيدة. وتعد السمعة الجيدة أحد أهم العوامل المؤثرة على اقتصاديات عمل مكاتب المراجعة، لذلك كان على مكاتب المراجعة محاولة تحقيق سمعة جيدة من خلال تمييز الخدمات، والجودة والدقة في العمل وغيرها من الطرق لجذب العملاء. (الجفري والعنقري 2007)

ويمكن تلخيص أهمية تخصص مكتب المراجعة وتركيز جهودها في صناعة محددة بالآتي: (O'Reilly & Hogan 1999 .Reisch 2002 ، الحداد 2008)

1- يتمكن المكتب من تكوين خبرة خاصة بتلك

3- قد يترك التخصص في التدقيق انطبعا لدى العملاء بأن مكتب المراجعة ليس لديه القدرة على أداء خدمة التدقيق في القطاعات الأخرى، وبذلك تفقد مكاتب التدقيق فرص إثبات كفاءتها في تدقيق باقي الصناعات الأخرى .

إن عدم التخصص يضع مكتب المراجع أمام خيارين: اما أن ينفق مبالغ كبيرة على التدريب والحصول على الكوادر ليكون لديه الإحاطة الكافية بأمر جميع الصناعات التي تتطلب خدماته. أو القبول بدرجة عالية من المخاطر لمخالفة معايير المراجعة والقيام بعمليات مراجعة في ظل عدم المعرفة الكافية بصناعة العميل .

ويرى الباحث أن على مكاتب المراجعة في حضرموت اتباع إما سياسة الاندماج لتكبر ويكون بمقدورها تقديم خدمات متعددة ولمختلف أنواع الزبائن، أو اتباع سياسة التخصص فيكون لكل مكتب تخصص في نوع معين من أنواع الشركات ( الخدمية، أو الصناعية ، أو المالية، أو التجارية أو 000)، فيكون بمقدوره تقديم خدمة متخصصة ذات نوعية أفضل.

#### الارتباط بمكاتب أجنبية:

للهوض بمكاتب المراجعة المحلية لابد من احتكاكها بالمكاتب الأجنبية، وتشربها للمهنة منها، فالمكاتب الأجنبية تؤثر تأثيراً في نقل المهنة إلى المكاتب المحلية، ويسهم ارتباط مكتب المراجعة بإحدى المنشآت كبيرة الحجم في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، وخصوصا مكاتب المراجعة الأجنبية الحريصة على الالتزام بتنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، مما يقلل من احتمالات فشل عملية المراجعة.

إن علاقة مكتب المراجعة بمكاتب عالمية من شأنه أن يكسب مكتب المراجعة المحلي الخبرة والمهارة في العمل، لذا عدّ ( حمدان 2012) هذه الخاصية إحدى

الحداد 2008، Abbott & Parker 2000 )

1- كبر حجم الشركة ( عميل المراجعة ) وتعقد عملياتها.

2- حاجة الشركة لتمويل إضافي من الممولين ولكي تبعث ثقة أكبر في قوائمها.

3- وجود لجنة مراجعة في الشركة واختيارها للمراجع الذي يمكن التعاقد معه.

4- وجود جمعية أو هيئة للمساهمين، وحاجتها لمعلومات موثوق فيها بدرجة أكبر.

وبالرغم من أهمية التخصص الصناعي لمكتب المراجعة وما يحققه للمكتب من المنافع والمزايا التنافسية والاقتصادية، إلا أنه لا يخلو من بعض السلبيات ومنها:- ( أبو عيسى 2011، Dunn & Mayhew 2004)

1- قد يسبب التخصص الصناعي لمكتب التدقيق عزوف الشركات عن التعامل مع المكتب، أو التحول إلى مكتب آخر وذلك لأسباب الآتية:-

- تخوف العميل من تسريب معلومات تخصه إلى الشركات المنافسة في الصناعة نفسها، خصوصا عندما يقدم المكتب خدمات استشارية للشركات المنافسة.

- التكلفة العالية للخدمات التي تقدمها المكاتب المتخصصة التي تتبع إستراتيجية الخدمة المميزة، وعم استطاعة بعض المنشآت عليها.

- قدرة المراجع على كشف بعض المعلومات والتقارير عنها المتعلقة بإدارة الأرباح، والتي يحاول العميل عدم الإفصاح عنها للمنافسين، كون كلفة الإفصاح عنها على الشركة تفوق المنافع التي تتحقق للمستخدم.

2- اعتماد مكتب المراجعة على نسبة عالية من إيراداته من نشاط محدد يزيد من المخاطرة بالنسبة للمكتب، فيما لو انهار هذا القطاع مثلا.

خصائص الحكم على جودة المراجعة. ولكن لا بد من أن تكون المكاتب المحلية قادرة على استقطاب الكفايات المتخصصة.

الجانب العملي:  
أ ( تحليل خصائص عينة الدراسة لمعرفة خصائص عينة الدراسة تم السؤال عن المؤهل العلمي للمستجيب، وسنوات الخبرة العملية، وكانت نتائج تحليل إجابات عينة الدراسة على النحو الآتي:

الجدول رقم (3) توزيع أفراد العينة بحسب المؤهل العلمي

| النسبة | العدد | المؤهل    |
|--------|-------|-----------|
| 23.5%  | 4     | بكالوريوس |
| 5.9%   | 1     | ماجستير   |
| 64.7%  | 11    | دكتوراه   |
| 5.9%   | 1     | أخرى      |
| 100%   | 17    | المجموع   |

نلاحظ من الجدول أن من يحملون مؤهل الدكتوراه يشكلون النسبة الأكبر وهي (64.7%) مما يعطي وزناً أكبر في الاعتماد على إجاباتهم في إطار هذه الدراسة، كذلك نلاحظ من جدول سنوات الخبرة أن من خبرتهم أقل من خمس سنوات يشكلون فقط (35.3%) أي أن من لديهم خبرة خمس سنوات فأكثر يشكلون نسبة (64.7%) وهذا لا يدل على أن من لديهم مؤهل دكتوراه نفسهم لديهم هذه الخبرة، ولكن في الوقت نفسه يعطينا مؤشراً على أن عينة الدراسة لديها من الخبرة ما يجعلنا نعتمد على إجاباتهم لأغراض هذه الدراسة.

جدول رقم (4) توزيع أفراد العينة بحسب الخبرة

| النسبة | العدد | الخبرة           |
|--------|-------|------------------|
| 35.3%  | 6     | أقل من خمس سنوات |
| 29.4%  | 5     | من 5 - 10 سنوات  |
| 17.65% | 3     | من 11 - 15 سنة   |
| 17.65% | 3     | أكثر من 15 سنة   |
| 100%   | 17    | المجموع          |

البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، وكانت نتيجة التحليل لإجابات عينة الدراسة على فقرات الجزء الثاني وفقاً لما يلي:

(ب) تحليل البيانات واختبار الفرضيات:  
تم تقسيم الجزء الثاني من الاستبيان إلى أربعة مجالات، وكل مجال يختص بفرضية واحدة، ويمثل أحد محاور متطلبات تطوير المهنة، وقد تم تحليل

**اختبار التوزيع الطبيعي:**  
تم استخدام اختبار كولمجروف سمرنوف ( 1- Sample K-S ) لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أو لا، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار

الفرضيات للعينات الصغيرة، لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً. والجدول الآتي يوضح نتائج هذا الاختبار:

جدول رقم ( 5 ) اختبار كولمجروف سمرنوف 1- Sample K-S

| مستوى الدلالة | قيمة Z | عدد الفقرات |  |
|---------------|--------|-------------|--|
| 0.51          | 0.82   | 12          | مدى الحاجة للاندماج                                |
| 0.72          | 0.69   | 9           | مدى الحاجة للارتباط بمكاتب خارجية                  |
| 0.90          | 0.57   | 14          | مدى الحاجة للتخصص الصناعي                          |
| 0.96          | 0.51   | 35          | تطوير الشكل القانوني لمكتب المراجعة                |
| 0.43          | 0.88   | 18          | الأثر الرقابي والتأديبي للقائمين على مهنة المراجعة |

ونلاحظ من الجدول رقم ( 5 ) أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور من محاور الدراسة الجزئية والكلية أكبر من (0.01)، وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويمكن استخدام الاختبارات المعلمية. **المجال الأول:** يتضمن هذا المجال 12 فقرة تمثل البنود التي تعكس مدى الحاجة إلى اندماج مكاتب المراجعة المحلية، وذلك لقياس الفرضية الجزئية الأولى التي تنص على (توجد حاجة لاندماج مكاتب المراجعة الفردية لتصبح مكاتب مراجعة كبيرة للنهوض بمهنة المراجعة في حضرموت).

جدول رقم ( 6 ) مدى الحاجة إلى الاندماج بين مكاتب محلية

| الرقم | الفقرة   | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|-------|--|-----------------|-------------------|
| 1     | يساعد الاندماج على تحسين أداء خدمات المراجعة                       | 4.47            | 0.51              |
| 2     | يساعد الاندماج على الحصول على عقود مع شركات كبيرة                  | 4.35            | 0.49              |
| 3     | يساعد الاندماج على تنوع الخدمات المقدمة من المكتب                  | 4.00            | 1.06              |
| 4     | يساعد الاندماج على تنوع الخبرات لدى المراجعين في الكيان الجديد     | 4.53            | 0.51              |
| 5     | يساعد الاندماج على الحصول على ثقة العملاء وتحسين السمعة            | 4.65            | 0.49              |
| 6     | يساعد الاندماج على توفر عدد أكبر من الكادر المدرب في الكيان الجديد | 4.35            | 0.86              |
| 7     | عدم قدرة المكاتب الحالية على مراجعة الشركات الكبرى.                | 4.29            | 1.16              |
| 8     | يؤدي الاندماج إلى خلق كيانات قادرة على المنافسة                    | 4.41            | 0.71              |
| 9     | هناك حاجة للاندماج لمواجهة متطلبات الدخول في اتفاقية الجاتس.       | 3.88            | 0.78              |

|       |      |   |    |
|-------|------|---|----|
| 1.00  | 3.59 | تفضل أن يتم الاندماج بين المكاتب ذات الخبرة الطويلة             | 10 |
| 1.32  | 3.00 | تفضل أن يتم الاندماج بين المكاتب حديثة التأسيس                  | 11 |
| 1.22  | 3.65 | تؤيد توجه مكاتب المراجعة المحلية نحو الاندماج مهما كانت خبرتها. | 12 |
| 0.49  | 4.10 | الإجمالي  |    |
| 7.801 |      | T test  |    |
| 0.000 |      | مستوى الدلالة   |    |

البحث لتوجه المكاتب نحو الاندماج حصلت على متوسط (3.65)، وهذا يدل على أن المراجعين يرغبون في استمرار وضعهم الحالي (على شكل مكاتب فردية)، وبحسب رأي الباحث فإن هذا سيؤدي إلى تأخر عملية النهوض بمهنة المراجعة، مما يحتم على الجهات المختصة تحفيز المكاتب أو إلزامهم نحو هذا التوجه.

**اختبار الفرضية:** تم اختبار الفرضية باستخدام اختبارات عند مستوى معنوية 0.05 ومستوى ثقة 0.95، والمتوسط النظري المستخدم في الدراسة (3)، ومن خلال الجدول رقم (6) نلاحظ أن المتوسط العام بلغ (4.10) وانحراف معياري (0.49) بينما بلغت قيمة t (7.801) وبمستوى معنوية (0.000)، وهي أقل من (0.05) وبذا نقبل الفرضية الجزئية الأولى التي تنص على أنه توجد حاجة لاندماج مكاتب المراجعة الفردية المحلية لتكوين مكاتب مراجعة كبيرة.

**المجال الثاني:** - يتضمن هذا المجال تسع فقرات عن مدى الحاجة لارتباط مكاتب المراجعة المحلية بمكاتب مراجع أجنبية، ويوضح الجدول رقم (7) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات عينة الدراسة عن فقرات هذا المجال:

نلاحظ من خلال الجدول رقم (6) أن الفقرة رقم (5) حصلت على أعلى متوسط وهو (4.65) مما يعني موافقة المستجيبين بدرجة كبيرة على أن الاندماج يسهم في تحسين سمعة المكتب وزيادة ثقة العملاء، وجاءت في المرتبة الثانية الفقرة (4) التي تنص على أن الاندماج بين مكاتب المراجعة يساعد في تنوع الخبرات لدى الكيان الجديد الذي تكون نتيجة اندماج المكاتب الفردية، أما الفقرة الأولى فقد حصلت على متوسط (4.47) مما يعني موافقة المستجيبين بدرجة كبيرة على أن الاندماج يؤدي إلى تحسين مستوى أداء خدمات المراجعة، وهو بذلك يعد مطلباً مهماً لتطوير مهنة المراجعة، وما يؤكد ذلك أن جميع الفقرات من (1-8) حصلت على متوسطات 4 فما فوق، مما يؤكد أهمية الاندماج في النهوض بالمهنة.

وفي المقابل نلاحظ من خلال الجدول في أعلاه أن الفقرة رقم (11) حصلت على أقل متوسط وهو (3) الذي يعبر عن درجة الحياد بالنسبة للسؤال عن مدى تفضيلهم لاندماج المكاتب الحديثة، وكذلك جميع الفقرات (10، 11، 12) حصلت على متوسطات أقل من (4)، مما يدل على تحفظ المراجعين في حصرهم نحو التوجه للاندماج، ويؤكد ذلك أن الفقرة رقم (12) التي تسأل عن مدى تأييد عينة

## جدول رقم ( 7 ) مدى الحاجة إلى الارتباط بمكاتب أجنبية

| الرقم | الفقرة   | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|-------|--|-----------------|-------------------|
| 1     | يساعد الارتباط بمكتب أجنبي على الاستفادة من برامج المراجعة.                    | 4.12            | 0.60              |
| 2     | يساعد الارتباط بمكتب أجنبي على تنوع الخدمات المقدمة من المكتب.                 | 4.18            | 0.53              |
| 3     | يساعد الارتباط بمكتب أجنبي في حصول المكتب المحلي على أعمال مراجعة شركات كبيرة. | 4.29            | 0.59              |
| 4     | يساعد الارتباط بمكتب أجنبي على تنمية خبرات المراجعين وتنوعها.                  | 4.35            | 0.49              |
| 5     | يساعد الارتباط بمكتب أجنبي على تطوير مهنة المراجعة محلياً.                     | 4.24            | 0.44              |
| 6     | يساعد الارتباط بمكتب أجنبي على الحصول على ثقة العملاء.                         | 4.18            | 0.39              |
| 7     | تفضل ارتباط المكاتب المحلية بمكاتب أجنبية بدلاً من فتح فروع للمكاتب الأجنبية.  | 4.00            | 0.70              |
| 8     | تؤيد إبرام المكاتب المحلية لاتفاقيات تعاون مع مكاتب أجنبية.                    | 3.76            | 0.83              |
| 9     | يساعد الارتباط بمكتب أجنبي على إدراك المراجعين لكثير من مفاهيم المراجعة        | 4.24            | 0.44              |
|       | الإجمالي   | 4.15            | 0.18              |
|       | T test   | 19.42           |                   |
|       | مستوى الدلالة  | 0.000           |                   |

بينما نلاحظ أن الفقرتين ( 7 ، 8 ) حصلت على أقل متوسطات، حيث حصلت الفقرة 8 على أقل متوسط ( 3.76 ) وأعلى انحراف معياري في هذا المجال، مما يعكس عدم التوافق حول تأييد التوجه نحو إبرام اتفاقيات تعاون وارتباط المكاتب المحلية بمكاتب أجنبية. وهذه النتيجة تتشابه مع نتيجة الفرضية الأولى.

**اختبار الفرضية:** تم اختبار الفرضية باستخدام اختبار ت عند مستوى معنوية 0.05 ومستوى ثقة 0.95 ، والمتوسط النظري المستخدم في الدراسة ( 3 ) ، ومن خلال الجدول رقم ( 7 ) نلاحظ أن المتوسط العام بلغ ( 4.15 ) وانحراف معياري ( 0.18 ) بينما بلغت قيمة t ( 19.42 ) وبمستوى معنوية ( 0.000 )،

نلاحظ من خلال الجدول رقم ( 7 ) أن الفقرة رقم ( 4 ) حصلت على أعلى متوسط في هذا المجال، وهو ( 4.35 ) وهذا يعكس الموافقة الكبيرة لدى عينة الدراسة على أن الارتباط بمكاتب أجنبية يساعد على تنمية خبرات المراجعين المحليين وتنوعها، نلاحظ أيضاً أن الفقرة ( 5 ) المتعلقة بمساعدة الارتباط بمكتب أجنبي في تطوير المهنة محلياً حصلت على متوسط ( 4.24 ) وأقل انحراف معياري بين باقي الفقرات مما يدل على توافق المستجيبين حول أهمية الارتباط بمكاتب أجنبية لتطوير المهنة، ويؤكد ذلك أيضاً أن جميع فقرات المجال التي تسأل عن أهمية الارتباط بالمساعدة في تطوير كثير من جوانب المراجعة حصلت على متوسط أعلى من 4 وهي درجة الموافق.

وهي أقل من ( 0.05 ) وبذلك نقبل الفرضية الجزئية الثانية التي تنص على أنه توجد حاجة لارتباط مكاتب المراجعة المحلية بمكاتب مراجعة دولية كبيرة. **المجال الثالث:** يتكون هذا المجال من 14 فقرة تناقش أهمية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي للإسهام في النهوض بالمهنة، وتعكس آراء المستجيبين عن مدى الحاجة لتحويل مكاتب المراجعة من مكاتب فردية تقدم خدمات لأنشطة متنوعة إلى مكاتب متخصصة صناعيا كل منها في نشاط معين، كما هو مبين في الجدول رقم ( 8 ).

### جدول رقم ( 8 ) مدى الحاجة إلى التخصص الصناعي للمراجع للنهوض بالمهنة

| الرقم | الفقرة  | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|-------|---|-----------------|-------------------|
| 1     | يساعد التخصص الصناعي للمراجع على تخفيض الحاجة إلى الاستعانة بالخبراء.                   | 4.29            | 0.59              |
| 2     | يساعد التخصص على تطوير خدمات المراجعة المقدمة من المكتب.                                | 4.29            | 0.59              |
| 3     | يساعد التخصص على فهم معايير المحاسبة والمراجعة الخاصة بنشاط العميل.                     | 4.12            | 0.78              |
| 4     | يساعد التخصص على تدعيم استقلال المراجع كون العميل لن يجد بديلا أفضل.                    | 3.82            | 0.88              |
| 5     | يساعد التخصص على تدعيم مستوى المنافسة المهنية مع مكاتب المراجعة.                        | 3.82            | 0.81              |
| 6     | عدم التخصص في صناعة العميل يؤدي إلى نقص كفاية المراجع                                   | 3.29            | 0.47              |
| 7     | يساعد التخصص في صناعة العميل على دقة تقدير المراجع لمخاطر العميل                        | 3.59            | 0.94              |
| 8     | يساعد التخصص للمراجع على التحكم في المخاطر التي تواجهه.                                 | 3.59            | 0.87              |
| 9     | يساعد تخصص المراجع على معرفة البنود والحسابات مرتفعة المخاطر.                           | 3.82            | 0.88              |
| 10    | يساعد تخصص المراجع على الحد من استخدام العميل لإدارة الأرباح .                          | 3.77            | 0.66              |
| 11    | يزيد التخصص من قدرة مراجعي الحسابات على مقارنة البنود وتحليلها.                         | 4.12            | 0.78              |
| 12    | يساعد تخصص المراجع على الحكم السليم عن مدى فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة محل المراجعة | 4.35            | 0.49              |
| 13    | يساعد التخصص على تحسين مستوى تخطيط عملية المراجعة                                       | 4.18            | 0.73              |
| 14    | يساعد التخصص على دقة تحديد اختبارات الالتزام  | 4.06            | 0.66              |
|       | الإجمالي  | 3.94            | 0.31              |
|       | T test  | 11.103          |                   |
|       | مستوى الدلالة   | 0.000           |                   |

ونلاحظ من خلال الجدول رقم (8) أن الفقرة رقم ( 12 ) حصلت على أعلى متوسط من بين فقرات هذه الفرضية وهو ( 4.35 ) مما يعكس أهمية التخصص الصناعي في مساعدة المراجع للحكم على مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة محل المراجعة، وهو من أهم الأعمال التي يقوم بها المراجع، تلت هذه الفقرة الفقرتان الأولى والثانية بمتوسط ( 4.29 )، وتحدثان عن أهمية التخصص

لدى الشركات في القطاعات الأخرى بأن المراجع لا يجيد إلا مراجعة ذلك النشاط المتخصص فيه. **اختبار الفرضية**: لاختبار الفرضية الجزئية الثالثة تم استخدام اختبار  $t$  عند مستوى معنوية 0.05 ومستوى ثقة 0.95، والمتوسط النظري المستخدم في الدراسة (3)، ومن خلال الجدول رقم (8) نلاحظ أن المتوسط العام بلغ (3.94) وانحراف معياري (0.31) بينما بلغت قيمة  $t$  (11.103) وبمستوى معنوية (0.000)، وهي أقل من (0.05) وبذلك نقبل الفرضية الجزئية الثالثة التي تنص على أنه توجد حاجة لتحويل مكاتب المراجعة من مكاتب فردية تقدم خدمات لأنشطة متنوعة إلى مكاتب متخصصة صناعيا كل منها في نشاط معين.

**اختبار الفرضية الأساسية الأولى**: تم اختبار الفرضية الأساسية الأولى بأسلوب اختبار الفرضيات الجزئية نفسه وكانت نتيجة الاختبار كما هو مبين في الجدول رقم (9).

جدول رقم (9) نتيجة اختبار  $t$  للفرضية الرئيسية الأولى

| عدد الفقرات | المتوسط النظري | المتوسط | الانحراف المعياري | قيمة $t$ | مستوى الدلالة |
|-------------|----------------|---------|-------------------|----------|---------------|
| 35          | 3              | 4.06    | 0.11              | 16.84    | 0.004         |

والتنظيمي الحالي لمكاتب المراجعة في حضرموت للنهوض بمهنة المراجعة محليا.

**المجال الرابع**: يتكون هذا المجال من (18) فقرة تفسر مدى عدم قيام الجهات القائمة على المهنة بأثرها الرقابي والتأديبي على مكاتب المراجعة، وسبل تطوير أثرها الرقابي والتأديبي للنهوض بمهنة المراجعة، ومعرفة آراء المستجيبين عنها، وكانت نتيجة ردودهم كما هو مبين في الجدول الآتي:

الصناعي في مساعدة مكتب المراجعة على عدم الحاجة إلى الاستعانة بالخبراء، ومساعدة المكتب في تطوير خدمات المراجعة التي يقدمها. ثم الفقرة رقم (13) بمتوسط (4.18) وهي عن مساعدة التخصص الصناعي في تحسين مستوى تخطيط عملية المراجعة. كل هذا يعكس أهمية تخصص مكتب المراجعة صناعيا في التطوير والنهوض بالمهنة.

ونلاحظ من الجدول رقم (8) أيضا أن أقل متوسط حصلت عليه الفقرة رقم (6) وهو (3.29) مما يدل على بعض التحفظ لدى المراجعين والأكاديميين حول أن عدم التخصص يؤدي إلى نقص كفاية المراجع، على اعتبار أن المراجع المتخصص في نشاط صناعي تزيد كفايته في مراجعة هذا النشاط، وفي المقابل لا تقل كفايته عن المراجع غير المتخصص في الأنشطة الأخرى، وهذا ينسجم مع القول بأن التخصص الصناعي قد يخلق نظرة غير صحيحة

نلاحظ من خلال الجدول أن المتوسط العام بلغ (4.06) وانحراف معياري (0.11) بينما بلغت قيمة  $t$  (16.84) وبمستوى معنوية (0.004)، وهي أقل من (0.05) وتدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط أفراد العينة والمتوسط النظري لصالح أفراد العينة وبذلك نقبل الفرضية التي تنص على أنه: توجد حاجة لتطوير الشكل القانوني

## جدول رقم ( 10 ) مدى عدم قيام الجهات القائمة على المهنة بتأثيرها الرقابي والتأديبي

| الرقم | الفقرة  | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|-------|---|-----------------|-------------------|
| 1     | لا توجد رقابة على تجديد الترخيص سنويا   | 3.24            | 0.90              |
| 2     | لا توجد رقابة على ممارسة المهنة من قبل غير المرخص لهم بذلك                                      | 3.59            | 0.71              |
| 3     | لا توجد رقابة على التزام المكاتب بقانون المهنة ومعاييرها  | 4.25            | 0.56              |
| 4     | لا يتم نزول لجان بشكل دوري للتفتيش على المكاتب.   | 4.29            | 0.47              |
| 5     | لا تقوم الجمعية بعمل دورات تدريبية على مستوى المحافظة   | 4.24            | 0.56              |
| 6     | لا تلتزم الجمعية والوزارة المراجعين بحضور الدورات التدريبية                                     | 4.25            | 0.56              |
| 7     | لا يشترط لإعادة الترخيص عمل أو حضور المكتب دورات تدريبية  | 4.12            | 0.60              |
| 8     | ليس من ضمن اللجان التي تشكلها الجمعية لجنة خاصة بالتدريب والتطوير.                              | 3.77            | 0.66              |
| 9     | لا توجد إجراءات حقيقية تحول دون عدم تقيد المكاتب بمتطلبات المهنة.                               | 4.06            | 0.83              |
| 10    | لم يتم اتخاذ إجراءات تأديبية ضد مكاتب مخالفة  | 3.88            | 0.78              |
| 11    | عدم فاعلية جمعية المحاسبين في تقديم المساعدة للمكاتب.   | 4.23            | 0.66              |
| 12    | هناك حاجة ماسة لاستكمال تشكيل المجلس الأعلى للمهنة وفروعه.                                      | 4.41            | 0.71              |
| 13    | لا تقوم جمعية المحاسبين القانونيين بإعداد برامج التطوير المستمر للمراجعين.                      | 4.12            | 0.60              |
| 14    | ضعف أثر الجمعية في تنظيم مهنة المراجعة و اطلاع المراجعين على مستجداتها                          | 4.23            | 0.66              |
| 15    | لا تقوم الوزارة بالتحقيق فيما يحصل من مخالفات من قبل مراجعي الحسابات.                           | 4.12            | 0.78              |
| 16    | اعتادت مكاتب المراجعة على أداء عملهم دون التزامات أو رقابة                                      | 3.65            | 1.32              |
| 17    | يقوم المكتب بتقليص نطاق وعمق إجراءات الفحص بما يتناسب مع الأتعاب دون التعرض للمسائلة القانونية. | 3.53            | 1.28              |
| 18    | يوجد من ممارسي المهنة من هو غير متفرغ للمهنة من غير أعضاء هيئة التدريس.                         | 3.94            | 1.03              |
|       | الإجمالي  | 4.00            | 0.32              |
|       | T test  |                 | 13.177            |
|       | مستوى الدلالة   |                 | 0.000             |

تشكيل المجلس الأعلى لمهنة المحاسبة والمراجعة وفروعه لتفعيل أثر الجهات القائمة على مهنة المراجعة والنهوض بالمهنة. تأتي بعدها الفقرة رقم (4)

نلاحظ من الجدول رقم ( 10 ) أن الفقرة رقم (12) حصلت على أعلى متوسط مقارنة بباقي فقرات هذا المجال، وهو ( 4.41 ) مما يعكس أهمية استكمال

- 2- تردد مكاتب المراجعة في حضرموت من التوجه نحو الاندماج ، وهذا يتبين من خلال نتائج الفقرات (10 ، 11 ، 12 ) في المجال الأول.
- 3- إن ارتباط مكاتب المراجعة الحضرمية بمكاتب أجنبية سيؤدي إلى تطوير مهنة المراجعة في حضرموت وتنوع خبرات المراجعين في هذه المكاتب.
- 4- لا توجد رغبة واضحة لدى مكاتب المراجعة في حضرموت للارتباط بمكاتب أجنبية، وهذا ما تبين من خلال نتيجة تحليل الفقرات ( 7 ، 8 ) من المجال الثاني.
- 5- توجد حاجة لتخصص مكاتب المراجعة صناعيا للنهوض بالمهنة في حضرموت..
- 6- أن تخصص المراجع صناعيا يزيد من كفايته، لاسيما كفايته في تقويم نظام الرقابة الداخلية للشركات العاملة في نشاط تخصصه،( نتيجة الفقرة 12 من المجال الثالث ) وفي الوقت نفسه لا يقلل من كفايته السابقة في مراجعة الأنشطة الأخرى ( نتيجة الفقرة6).
- 7- لا تقوم الجهات المختصة ( في وزارة الصناعة وجمعية المحاسبين ) بأثرها الرقابي والتأديبي على مكاتب المراجعة، مما يتطلب تفعيل هذا الأثر وتطويره.
- 8- ان سرعة استكمال تشكيل المجلس الأعلى لمهنة المحاسبة والمراجعة يعد من أهم اساليب تطوير الأثر الرقابي والتأديبي على مكاتب المراجعة، وهو ما يتبين من خلال تحليل الفقرة رقم (12) من المجال الرابع.

#### ثانياً : التوصيات

- 1- لوحظ أن قانون المهنة لم يتضمن في عملية تجديد ترخيص مكاتب المراجعة مواصفات وشروط مهنية تتعلق بمستوى أداء هذه المكاتب أو حضور دورات معينة. لذا نوصي بربط إعادة ترخيص المراجع بحضور عدد معين من الدورات التدريبية.

بمتوسط ( 4.29 ) مما يدل على عدم قيام الجهات المختصة بالنزول الميداني بشكل دوري للتفتيش على مكاتب المراجعة، كما نلاحظ أن إحدى عشرة فقرة حصلت على متوسط أكثر من ( 4 ) مما يدل على موافقة المستجيبين على أن الجهات القائمة على المهنة لا تقوم بتأثيرها الرقابي والتأديبي.

نلاحظ أيضا من خلال الجدول في أعلاه أن الفقرة رقم (1) حصلت على أقل متوسط وهو (3.24) وهي درجة أقرب إلى المحايدة، مما يدل على أن المستجيبين لديهم تحفظ حول عدم وجود رقابة على التجديد السنوي لترخيص ممارسة المهنة

**اختبار الفرضية:** لاختبار الفرضية الجزئية الثالثة تم استخدام اختبار t عند مستوى معنوية 0.05 ومستوى ثقة 0.95 ، والمتوسط النظري المستخدم في الدراسة ( 3 ) ، ومن خلال الجدول رقم ( 10 ) نلاحظ أن المتوسط العام بلغ (4.00) وانحراف معياري (0.32) بينما بلغت قيمة t ( 13.177 ) وبمستوى معنوية (0.000)، وهي أقل من ( 0.05 ) وتدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط أفراد العينة والمتوسط النظري لصالح أفراد العينة وبذلك نقبل الفرضية الأساسية الثانية التي تنص على أنه لا تقوم الجهات القائمة على المهنة بأثرها الرقابي والتأديبي على مكاتب المراجعة، مما يتطلب تفعيل هذا الأثر وتطويره. .

#### النتائج والتوصيات:

#### أولاً : النتائج:

توصلت الدراسة من خلال تحليل البيانات واختبار الفرضيات الى النتائج الآتية:

- 1- وجود حاجة لاندماج مكاتب المراجعة العاملة في حضرموت وتكوين مكاتب أكبر للنهوض بالمهنة في المحافظة.

4- ضرورة الإسراع في استكمال تشكيل المجلس الأعلى لمهنة المحاسبة والمراجعة وفروعه لتفعيل أثر الجهات القائمة على مهنة المراجعة والنهوض بالمهنة.

5- يوصي الباحث مكاتب المراجعة بالتوجه نحو الاندماج أو التخصص الصناعي للإسهام في النهوض بالمهنة وتحسين مستوى كفايتها.

6- ضرورة قيام الجهات القائمة على المهنة بالتركيز على آليات للتدريب والتعليم المستمر للمراجعين، من خلال:

- دعم عقد الدورات التدريبية والمؤتمرات وورش العمل.
- نشر وترجمة ما يصدر من مستجدات وأبحاث في المهنة.

2- أن بعض المراجعين يمارس مهامه دون مكتب ( من بيته )، وأن مكاتب المراجعة الفردية الموجودة فعليا تقتصر في الغالب للإمكانيات المالية والفنية اللازمة لرفع مستواها للحد الذي ينسجم مع المعايير الدولية. لذا يوصي الباحث الجهات القائمة على المهنة بتفعيل الرقابة على أداء مكاتب المراجعة، وعلى مدى التزامهم بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني وضوابط جودة عملية المراجعة ونصوص ومتطلبات القوانين السارية.

3- أن رغبة المكاتب نحو الاندماج أو الارتباط بمكاتب خارجية ضعيفة مما يتطلب من الجهات المختصة إصدار توجيهات تحفز على الاندماج أو تلزم المكاتب بذلك.

13 - Al- Qarni. Ahmed abdulqader (2004). Private Investors' Perceptions of the Audit Function in Saudi Arabia. The Arab Journal of Accounting. Volume 17. Number 1. June 2014. pp 116 – 132.

14- Azham Md. Ali. Mohd. Hadafi Sahdan. Mohd. Hadzrami Harun Rasit ( 2008)." Audit Specialisation in Malaysia. International Journal of Business and Management. Vol 3. No 3. March. pp 91 – 99.

15- Dennis M OReilly .John T Reisch(2002) . " industry specialization by audit firms : What does academic research tell us ?". Ohio CPA Journal . Vol.61. No 3. p 42.

16- Ferdinand a Gull ( 2003). " Banker's Perception of Factors Affecting Auditor's Independence". Accounting Auditing and Accountability Journal. Vol 12. No.2. pp 40-51.

17- Hogan . C. E. Jeter. D. C (1999)." Industry Specialization by Auditor.". Auditing. A Journal of Practice and Theory. Vol 18. No 1. pp 1- 17.

18- Husam Al Khaddash. and Rana Al Nawas. and Abdulhadi Ramadan ( 2013)." Factors affecting the quality of Auditing: The Case of Jordanian Commercial Banks" International Journal of Business and Social Science Vol. 4 No. 11; p p 206 – 222.

19- Ira Solomon; Michael D. Shields; O. Ray Whittington." What Do Industry-Specialist Auditors Know?". Journal of Accounting Research. Vol. 37. No. 1. (Spring. 1999). pp. 191-208.

20- Kimberly A. Dunn. & Brian W. Mayhew ( 2004)." Audit Firm Industry Specialization and Client Disclosure Quality". Review of Accounting Studies. Vol 9 . Issue 1. p p 35 – 58.

21- Lawrence J. Abbott and Susan Parker ( 2000)." Auditor selection and audit committee characteristics ". AUDITING: A Journal of Practice & Theory. Vol. 19. No. 2. pp. 47-66.

22- Low. Kind-Yew. (2004). "The effects of industry specialization on audit risk assessments and audit-planning decisions". The Accounting Review. 79 no 1. pp. 201–219

23- Mark H. Taylor(2000) . "The Effects of Industry specialization on Auditors Inherent Risk Assessments and Confidence Judgments ". Contemporary Accounting Research. Vol.17. No 4. pp.693-712.

24- Mayhew. B. W & Wilkins. M.S (2003). "Audit Firm Industry Specialization As A Differentiation Strategy: Evidence From Fees Charged to Firms Going Public" Auditing: A Journal of Practice & Theory. 22(2). pp. 33-52.

25- McMeeking. Kevin P.. Peasnell. Ken V. and Pope. Peter (2007) The effect of large audit firm mergers on audit pricing in the UK. Accounting and Business Research. 37 (4). pp. 301-319.

26- Uma. Sekaran. (2000). Research Methods for Business: A Skill - building Approach. Third Ed. New York: John Wiley & Sons. Inc.. p. 288.

27- Wahyuni. Sri.(2013) " Whether Auditor Specialization Matters to Investor? Empirical Evidence from High Profile Industry in Indonesia". The 2nd IBSM. International Conference on Business and Management. 2 – 4 October 2013. Chiang Mai – Bangkok

## المراجع:

- 1- أبو عيسى، دعاء خالد (2011). " مدى وجود التخصص في التدقيق لدى مكاتب التدقيق في الأردن"، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، المجلد 38، العدد 1، ص ص 47 – 75 .
- 2- البحيصي، عصام محمد (2010) " نحو تطوير مهنة المحاسبة في فلسطين : تقييم الوضع الحالي للمهنة "، مجلة الجامعة الإسلامية سلسلة الدراسات الإنسانية المجلد 18، العدد 2، ص ص 1249 – 1276 .
- 3- الجفري. فوزية حامد، والعنقري. حسام عبد المحسن ( 2007)، اتجاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية: تحليل ميداني مستند إلى مقتضيات نظرية الوكالة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 21، العدد 2، ص ص 219 – 288 .
- 4- الحداد، سامح عبد الرزاق ( 2008). تحليل وتقييم إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة، رسالة ماجستير محاسبة وتمويل، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية، غزة.
- 5- حمدان، علام محمد موسى (2012). " أثر خصائص جودة التدقيق في تحسين مستوى التحفظ المحاسبي في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية" دورية الإدارة العامة، المجلد 52، العدد 4، ص ص 589 – 620.
- 6- جربوع، يوسف محمود، وشاهين. علي عبدالله ( 2011 ). " العوامل المؤثرة على فشل عملية المراجعة وسبل علاج هذا الفشل" دراسة تحليلية من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين – جامعة القاهرة، العدد 78، المجلد 1.
- 7- دبور ، خالد موسى ( 2013). دور إستراتيجية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في الحد من ممارسة إدارة الأرباح ( دراسة تطبيقية على المصارف الوطنية العاملة في فلسطين)، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة الأزهر، غزة.
- 8- عطية سليمان حسن و أبو عياش حسام مصطفى ( 2013 ) " العوامل المؤثرة على إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق في الأردن: دراسة ميدانية " المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 16، العدد 2، ص ص 74 – 103.
- 9- منصور، أشرف محمد إبراهيم (2011). " مسؤلية المراجعين الخارجيين عن الأزمة المالية العالمية الحالية دراسة ميدانية"، مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة، المجلد 10، العدد 1، ص ص 9 – 81 .
- 10- موقع المجمع العربي الدولي للمحاسبين القانونيين، معايير المراجعة الدولية،  
[http:// www . ascajordan . org/ upload files / Audit / audit part 1 pdf.](http://www.ascajordan.org/upload/files/Audit/audit%20part%201.pdf)
- 11- موقع هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي:  
[http:// www . gccaa. org](http://www.gccaa.org)
- 12- موقع الأمانة العامة لدول مجلس التعاون الخليجي  
<https://www.gcc-sg.org/index5dc0.html?action=Sec-Show&ID=592>

# **The Requirements of Developing the Audit Profession in Hadhramout (survey study)**

**Ahmed Abdullah Alamoudi**

## **Abstract**

This study aimed to identify the essential requirements for developing the audit profession in Hadhramout from the point view of auditors and accounting academics . This study investigates to what extent local audit firms need to merger , having industry specialization and the ties between local audit firms and foreign audit firms. In addition, the present study investigates whether the regulator and auditing profession-related organizations perform its jobs and duties for supervising on external auditors effectively, and identifying the ways of activating their roles in developing the audit profession.

A questionnaire was designed and distributed to a sample of external auditors in Mukalla city, and academic staff in accounting department at Hadhramout University . After analyzing the data, the study showed the following results:

- 1- There is a need for the merger of audit firms to develop the audit profession. But the auditors don't show a trend or preference for merge.
- 2- The ties between local auditing offices and foreign auditing firms could develop the audit profession and increase the auditors expertise. However, local auditing offices don't show serious desire to create strong ties with foreign auditing firms.
- 3- There is a need for the audit firm industry specialization to develop the audit profession, An audit firm industry specialization increases auditors efficiency, specially in the evaluating of internal control area.
- 4- The regulatory and supervisory agencies don't perform their duties in terms of control and imposing fines on external auditors. Therefore, there is an urgent need to activate their roles, and speed of completing the composing of supreme board of accounting and auditing profession.