**الفصل الأول**

**تركيز سوق خدمات المراجعة**

* **مقدمة.**
* **المبحث الأول:**

**ماهية تركيز سوق خدمات المراجعة.**

* **المبحث الثاني:**

**اعتبارات اختيار مكاتب المراجعة، وانعكاسها على ظاهرة التركيز.**

* **الخلاصة.**

**مقدمة:**

شهد سوق مهنة المراجعة على المستوى الدولي خلال عقدي الثمانينات والتسعينات من القرن الماضي ظاهرة تركز المهنة في مجموعة من مكاتب المراجعة الكبرى وفروعها المنتشرة في كافة أنحاء العالم، الذي زاد من حدة هذه الظاهرة الاندماجات المتتالية بين مكاتب المراجعة. والذي أدى إلى ما يطلق عليه احتكار القلة.

ولقد أظهرت العديد من الدراسات أن بعض المنشآت تميل للتعاقد مع مكاتب المراجعة المرتبطة بالمكاتب العالمية للاستفادة من اسم المكتب في منح المصداقية للتقارير المالية، اعتقاداً منها أن هذه المكاتب الكبرى توفر خدمات مراجعة ذات جودة عالية. والواقع، أنه لا يمكن قبول نتائج هذه الدراسات بشكل مطلق، حيث أوضح انهيار مكتب آرثر أندرسون للمراجعة عقب اعلان إفلاس شركة انرون رؤية مخالفة لهذه النتائج.

وعلى مستوى البيئة المصرية، فقد اتخذت العديد من المنشآت اتجاهاً بعدم التعاقد مع مكتب مصطفى شوقي في ذلك الوقت لارتباطه بمكتب آرثر أندرسون العالمي، ومن ثم فإن جودة المراجعة لا ترتبط بمدى تصنيف المكتب ضمن المكاتب العالمية الكبرى أو دخوله في شراكة مع هذه المكاتب.

وتتأكد مشكلة ظهور سيطرة قلة من مقدمي خدمة المراجعة عندما تتواجد بيئة تنظيمية تساعد على ذلك، ولعل البيئة التنظيمية في مصر بيئة مثالية لحدوث مثل تلك السيطرة، خاصة في ضوء ما تشهده حالياً من قرارات تنظيمية، أهمها قرار الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (33) لسنة 2009 الذي أحدث تصنيفاً لسوق خدمة المراجعة من خلال إنشاء مجموعة من السجلات\*[[1]](#footnote-1)التي تضم الفئات المختلفة لقيد مراجعي الحسابات الذين يجوز لهم مراجعة الشركات المقيدة أوراقها ببورصات الأوراق المالية وشركات الاكتتاب العام والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وصناديق الاستثمار المنشأة بالبنوك وشركات التأمين. وعلى الرغم مما اشار إليه العديد من الباحثين أن الغرض الأساسي لاختيار مكتب المراجعة يتمثل في إبداء الرأي في القوائم المالية، فقد يتجاوز اختيار المنشأة لمكتب المراجعة مسألة التحقق من مدى مصداقية القوائم المالية، فقد ترغب الإدارة في تحقيق أغراض أخرى من اختيار المكتب مثل تخفيض تكلفة الاقتراض أو الحصول على الاستشارات الإدارية أو الضريبية وغيرها من الاعتبارات الأخرى، بغض النظر عن مستوى جودة مراجعة القوائم المالية.

وبالتالي فإن الاعتبارات التي يتم بناءً عليها اختيار مكاتب المراجعة قد تؤثر على معدل التركيز السوقي لخدمة المراجعة، حيث أصبح أمام المنشآت الخاصة ثلاثة خيارات لانتقاء مكتب المراجعة:

الأول: مكاتب مراجعة يقترن اسمها بمكاتب المراجعة العالمية الكبرى.

الثاني: مكاتب مراجعة تحمل أسماءً أجنبيةً بخلاف المكاتب العالمية الكبرى.

الثالث: مكاتب مراجعة محلية.

ويتكون هذا الفصل من مبحثين:

المبحث الأول: ماهية تركيز سوق خدمات المراجعة.

* مفهوم تركيز سوق خدمة المراجعة.
* تحليل ظاهرة التركيز السوقي.

المبحث الثاني: اعتبارات اختيار مكاتب المراجعة، وانعكاسها على ظاهرة التركيز.

* الاعتبارات المتعلقة بالعملاء.
* الاعتبارات المتعلقة بمكتب المراجعة.
* الاعتبارات المتعلقة بأعضاء فريق مكتب المراجعة.

**المبحث الأول**

**ماهية تركيز سوق خدمات المراجعة**

"تعتبر البداية الحقيقية لظاهرة التركيز في سوق خدمات المراجعة عندما كون الكونجرس الأمريكي لجنة لدراسة الطبيعة غير التنافسية (الاحتكارية) لسوق المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية في سنة 1976" (Tyranski, 2008: 11)، ومنذ ذلك الوقت توالى اهتمام الباحثين في مجال المراجعة بأهمية قياس تركيز سوق خدمة المراجعة لتقديم نتائج ميدانية تفيد في الحكم على درجة المنافسة أو الاحتكار.

**1/ مفهوم تركيز سوق خدمة المراجعة:**

تتفق الدراسات على أن مفهوم تركيز سوق خدمة المراجعة ينعكس من خلال سيطرة عدد محدود من مكاتب المراجعة على السوق، فقد عرف (Cammack and Garcia, 2005) التركيز بأنه «استحواذ كيانات كبيرة الحجم على حصة كبيرة من السوق» وقد أيد ذلك (Abidin , et al., 2006) حيث عرفوا التركيز بأنه «تركز السوق لدي عدد قليل من المكاتب».

وتدور التعريفات السابقة حول سيطرة أو استحواذ عدد قليل من مكاتب المراجعة على النصيب الأكبر من سوق الخدمة بصورة تجعلها في وضع احتكاري أو شبه احتكاري لسوق خدمات المراجعة.

وقد قدم الفكر المحاسبي مدخلين لتفسير ظاهرة التركيز السوقي وهما:

**الأول: مدخل تميز خدمة المراجعة:**

وفقاً لهذا المدخل إنه قد تتمتع بعض مكاتب المراجعة بإمكانيات بشرية وفنية متميزة قد تبرر سيطرتها على جزء من سوق خدمة المراجعة "ويعتقد أن تميز الخدمة قد يرجع بدرجة أساسية إلى تخصص مقدمي الخدمة بمكاتب المراجعة في قطاع ما من قطاعات النشاط المتباينة، وما ينتج عنه من وفورات، بسبب تطوير المعرفة الخاصة بكل قطاع والتي يمكن من خلالها تقديم خدمة مراجعة ذات جودة أعلى" (Mayhew and Wilkins, 2003: 33).

**الثاني: مدخل اقتصاديات الحجم:**

ويرتبط هذا المدخل "بإمكانية تحقيق وفورات الحجم، حيث تستطيع هذه المكاتب توزيع تكاليف التدريب وبرامج المراجعة المتخصصة في قطاع ما من قطاعات النشاط المتباينة على عدد كبير من منشآت عملاء المراجعة مما يساعد على الاستفادة من وفورات الحجم وتحقيق عوائد اقتصادية مرتفعة، مما يترتب عليه سيطرة هذه المكاتب على سوق المراجعة أو جزء منه، خاصة إذا ما انعكست هذه الوفورات على عملاء المراجعة محدثة تخفيض في أتعاب خدمة المراجعة" (Mayhew and Wilkins, 2003: 34).

**2/ تحليل ظاهرة التركيز السوقي:**

تناولت العديد من الدراسات([[2]](#footnote-2)) العوامل المؤثرة في تركيز سوق خدمات المراجعة، وذلك في بيئات مختلفة للمراجعة، ولقد توصلت هذه الدراسات إلى مجموعة من العوامل بعضها يؤثر في زيادة درجة التركيز السوقي والبعض الآخر يؤثر في تخفيض درجة التركيز السوقي. ولعل أبرز هذه الدراسات دراسة Poit C., 2007)) حيث قدمت هذه الدراسة تحليل للعوامل المؤثرة في تركيز سوق خدمة المراجعة.

وفيما يلي يتم تحليل العوامل المؤثرة في ظاهرة التركيز السوقي:

**2/1 العوامل المرتبطة بعرض الخدمة:**

تتمثل العوامل ذات الصلة بجانب العرض لخدمات المراجعة والمؤثرة في تركيز سوق خدمات المراجعة فيما يلي:

**2/1/1 اندماج مكاتب المراجعة:**

"شهدت بيئة المراجعة منذ عقد الثمانينات والتسعينات من القرن الماضي مجموعة من التغيرات التنافسية، حيث دخلت مهنة المراجعة مرحلة جديدة من مراحل تطورها واكتسبت أهمية فائقة وذلك بدخولها ضمن اتفاقية الجات، فقد نقلت من الإطار المحلي إلى الإطار الدولي ونتيجة لذلك كان من الضروري أن تسعى مكاتب المراجعة الكبرى لمواجهة تلك التحديات عن طريق تكوين تكتلات كبيرة الحجم" (شوقي السيد فودة، 2008: 83). والاتجاه نحو الاندماج في كيانات أكبر تمكنها من تحقيق مكاسب ووفورات وذلك بقصد المنافسة والسيطرة (Pong and Burnett, 2006: 202).

وتناولت العديد من الدراسات الدوافع المختلفة لموجات الاندماج([[3]](#footnote-3)) وهي:

1. "الوصول إلى أسواق عالمية جديدة بهدف النمو والتوسع، ففي ظل ظروف العولمة وتحرير التجارة والصراع حول الأسواق والعملاء، فإن الاتجاه نحو الاندماج كان السبيل للتوسع على المستوى الدولي للحصول على حصة سوقية أكبر" (Thavapalan, et.al., 2002: 154).
2. أن الاندماج بين مكاتب المراجعة قد يحقق نوعين من وفورات الحجم، الوفورات الداخلية وهي الناتجة عن دمج خبرات وإمكانيات المكاتب المندمجة، بالإضافة إلى الوفورات التي تتحقق للكيان الجديد نتيجة إمكانية استقطاب كفاءات أخرى وإتاحة الفرصة لتدريب المراجعين وإعدادهم نتيجة زيادة المقدرة المالية للمكتب، أما النوع الآخر من الوفورات فهو الوفورات الخارجية، وهي التي تتحقق للكيانات كبيرة الحجم وتنتج عن إمكانية الحصول على شروط وأتعاب أفضل من العملاء، بالإضافة إلى إمكانية الوصول إلى أسواق جديدة بتكلفة أقل.
3. تحسين الربحية، فمكاتب المراجعة المندمجة تتوقع أن تزيد أرباحها الصافية بعد الاندماج عن مجموع ما تحققه كل منها بمفردها قبل الاندماج. (Moizer and Drren, 2007: 254).
4. مواجهة الخطر، "فمع قيام موجات الاندماج بين مكاتب المراجعة فإنه يكون أمام المكتب خياران، إما أن يظل بمفرده في السوق في مواجهة التكتلات الأخرى، أو الاندماج في مكتب آخر ليكونا أكبر حجماً وهو ما يطلق عليه الاندماج لمواجهة الاندماج" (Cammack and Garcia, 2005).
5. التخصص القطاعي، فمع وجود عدد من الشركاء نتيجة لاندماج المكاتب سوف يساعد على تخصص كل شريك في فرع من فروع المهنة (المراجعة، الضرائب، الاستشارات، وغيرها). بل أن التخصص قد أصبح الآن – في المكاتب المهنية الكبرى – في فرع من فروع المراجعة.
6. الاستقلالية، فمع وجود عدد كبير من العملاء (المنشآت محل المراجعة) تقل الأهمية النسبية لكل عميل بعد الاندماج، وبالتالي يصبح غير مؤثر بدرجة كبيرة على إيرادات المكتب، ويكون المراجع في موقف أكثر قوة بما يساعده على الحفاظ على استقلاليته.

ومن خلال استقراء الدوافع المختلفة للاندماج، يلاحظ أنه على الرغم من تعدد تلك الدوافع إلا أنها تتشابك وتترابط معاً لتحقيق غرض واحد وهو زيادة استحواذ وسيطرة المكاتب الكبيرة على جانب الطلب في مهنة المراجعة وزيادة درجة التركيز السوقي.

**2/1/2 إتباع استراتيجية التخصص القطاعي:**

التخصص القطاعي هو قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع أو نشاط اقتصادي محدد، وفي هذا الإطار، يعمل مراجع الحسابات على القيام باستثمارات بهدف تطوير المعارف والخبرات المتعلقة بهذا القطاع، للحصول على معرفة كافية بخصائص وطبيعة عمليات هذا القطاع (Francis, 2004: 345).

و"يعتبر التخصص القطاعي أحد مداخل التطور في ممارسة مهنة المراجعة، لمواجهة التطورات والتغيرات في بيئة الأعمال والبيئة التنظيمية المرتبطة بممارسة المهنة، وأحد أبرز مداخل الاستمرارية في سوق المراجعة واكتساب الخبرات المهنية اللازمة وأداء المهام بالكفاءة والجودة المرجوتين لمواجهة المنافسة المتزايدة في ظل العولمة وانفتاح الأسواق، ويتنوع التخصص في المراجعة بين تخصص شركاء المراجعة في مكتب المراجعة أو تخصص مكتب المراجعة نفسه في قطاع محدد" (آمال محمد عوض، 2006: 67).

وأظهرت دراسة (Meuwissen, et al., 2005: 169 – 177) أن جودة الأداء المهني تزداد كلما تزايدت الحصة السوقية لمراجع الحسابات في قطاع محدد، ويمكن تبرير ذلك على أساس أن الحصة السوقية لمكتب المراجعة ترتبط إيجابياً بمعارف وخبرات المكتب التي تخص هذا القطاع، إذ أن مكتب المراجعة يقوم باستثمارات مكلفة حتى يصبح متخصصاً في قطاع ما ويمكن للمراجع المتخصص استرداد تكاليف الاستثمارات التي يتم انفاقها من خلال تحميل العميل علاوة أتعاب – أكثر مما يحصل عليه المراجع غير المتخصص في القطاع – ارتباطاً بالحصة السوقية العالية وما قد تعكسه من جودة أعلى لخدمة المراجعة.

وقد أشار (Taylor, 2000) إلى أن هناك العديد من المزايا التي تعود على مكاتب المراجعة في حالة تطبيق مدخل التخصص القطاعي كأحد المداخل المستخدمة لتميز مراجع الحسابات سواءً من حيث جودة الخدمات التي يقدمها أو من حيث انخفاض تكلفة المراجعة. ومن هذه المزايا:

1. التأثير الإيجابي على مهنة المراجعة من خلال تضييق فجوة التوقعات القائمة في مهنة المراجعة الخارجية، ومن ثم المساهمة في زيادة ثقة المجتمع والبيئة المحيطة بالمهنة.
2. يحقق التخصص القطاعي منفعة إضافية بالنسبة للمراجع، فالمراجع المتخصص أكثر كفاءة في إنجاز مهمة المراجعة، إذ يتطلب وقت أقل، ويؤدي اختبارات مراجعة أقل بشكل عام، وتترجم هذه النواحي من الكفاءة إلى ارتفاع فعالية العمل، وذلك من شأنه العمل على تقوية سوق خدمات المراجعة الخارجية، من خلال الارتقاء بمستوى المنافسة المهنية، ومستوى الخبرة المهنية.
3. توزيع تكاليف التدريب بقطاع معين على مجموعة كبيرة من العملاء مما يساعد على الاستفادة من وفورات الحجم.
4. يعزز التخصص القطاعي لمكتب المراجعة من سمعته المرتبطة بتقديم خدمات ذات جودة مرتفعة وتوسيع نطاق هذه الخدمات، حيث ينتج عن ذلك تقديم المكتب المتخصص لمستوى مرتفع من التأكيد.
5. أن المراجع المتخصص ينخفض لديه احتمال العزل من جانب العميل.
6. إن اتباع استراتيجية التخصص القطاعي، في مهنة المراجعة الخارجية، من شأنه العمل على تزايد التزام أعضاء المهنة بمعايير الأداء المهني المتعارف عليها بصورة إيجابية ملحوظة، وهو الأمر الذي ينعكس بطريقة مباشرة على ارتفاع الأتعاب المهنية للمراجع، ومنحه المزيد من القوة في مفاوضة العملاء حول مستويات الأتعاب العادلة.

وعلى الجانب الآخر، فقد أشار (آمال محمد عوض، 2006: 80) إلى أن هناك بضعة أمور، والتي من شأنها أن تجعل مكاتب المراجعة تنظر إلى التخصص على أنه قد يحمل آثراً سلبياً محتملاً، وإحدى هذه الأمور نتيجة لما يتمتع به المراجعون من معارف وخبرات متعلقة بهذا القطاع فإن مكاتب المراجعة قد يتم استخدامها لتؤدي طائفة متنوعة من الخدمات مثل الاستشارات أو المراجعة الداخلية، إضافة إلى الاشتراك في المراجعة الخارجية، وهذا يعد تهديداً محتملاً لاستقلال وموضوعية المراجع.

والأمر الثاني هو زيادة المخاطر التي تنتج إذا ما كانت نسبة مرتفعة من أتعاب مكتب المراجعة يتم الحصول عليها من قطاع واحد. لذلك ترغب مكاتب المراجعة في تنويع قاعدة عملائها، بحيث يكون العائد لديهم غير مرتبط بشكل مباشر بقطاع واحد.

والأمر الثالث هو شيوع شهرة مكتب المراجعة وخبرته في نشاط معين قد يعمل في الاتجاه المعاكس لمصلحة هذا المكتب، فالعملاء الحاليون أو المحتملون في المجالات الأخرى إن لم يحظوا بجودة أداء مكتب المراجعة يجعل هؤلاء العملاء يشعرون بأنهم يحصلون على خدمات من مكتب أقل تخصصاً، وأداء أقل جودة، وبالتالي يترتب على ذلك تفضيل هؤلاء العملاء للتعاقد مع مكاتب غير متخصصة. وبناء على هذا يشكل التخصص القطاعي للمراجع أحد قيود الطلب على المراجع المتخصص. وأخيراً فإن استراتيجية التخصص القطاعي قد تنتقد من جانب أنها قد تؤدي إلى تقليص الخبرات المهنية العامة للمراجع.

وبتقييم الباحثة للأثار الإيجابية والسلبية للتخصص القطاعي على المراجع نفسه، نجد أن الآثار الإيجابية تفوق كثيراً الآثار السلبية خصوصاً وإن كانت تلك الآثار محتملة، ولن يكون لها وجود طالما أن المراجع قد يلتزم بقواعد وسلوكيات وآداب المهنة، بالإضافة إلى أن الواقع العملي يبين أن تخصص المراجع يؤدي إلى زيادة فرص التطوير لرصيد المعلومات، والخبرات المهنية للمراجع في مجال النشاط الذي يتخصص فيه، ولعل مثل هذا التعمق في الخبرات المهنية المتخصصة يساهم في زيادة درجة فعالية عملية المراجعة، ومن ثم الارتقاء بمستوى الأداء المهني.

وترى الباحثة أن التخصص القطاعي سوف يؤدي إلى زيادة التركيز السوقي لأن المكاتب التي اتبعت استراتيجية التخصص القطاعي هي المكاتب الكبيرة المستحوذة أصلاً على السوق، وأنه باتباع تلك المكاتب لهذه الاستراتيجية فإن ذلك سيترتب عليه بالتأكيد زيادة درجة التركيز السوقي.

**2/1/3 حجم مكتب المراجعة:**

يعتبر حجم مكتب المراجعة أحد العوامل الهامة التي تؤثر على درجة التركيز السوقي لخدمة المراجعة. ويمكن تصنيف مكاتب المراجعة إلى مجموعتين: الأولى تضم مكاتب المراجعة كبيرة الحجم التي تأخذ شكل شركات مراجعة كبرى، أما المجموعة الثانية فتضم المكاتب أو الشركات الفردية صغيرة الحجم التي تمارس نشاطها على مستوى إقليمي أو محلي.

ويقاس حجم مكتب المراجعة بالمجموعة التي يقع فيها، ومن المؤشرات التي يمكن استخدامها للاستدلال على حجم مكتب المراجعة وتصنيفه ضمن مجموعة المكاتب الفردية أو مجموعة شركات المراجعة الكبرى هي عدد المراجعين أو العملاء في مؤسسة المراجعة، ومدى تعدد الشركات أو الفروع المحلية أو الخارجية لمؤسسة المراجعة، بالإضافة إلى مساهمته النسبية في سوق خدمة المراجعة.

وتشير معظم الدراسات إلى تفوق مؤسسات المراجعة الكبرى على غيرها من المكاتب الأخرى في سوق المهنة، حيث أن هذه المكاتب لها مساهمات نسبية كبيرة في سوق مزاولة المهنة، وهناك نسبة من طالبي الخدمة يفضلون التعاقد مع مكاتب المراجعة الكبرى للاستفادة من المزايا الاقتصادية الناتجة من تكنولوجيا المراجعة المتخصصة والخدمة المتميزة التي تقدمها هذه المكاتب، والرغبة في الارتباط باسم مكتب المراجعة والاستفادة من ثقة المستثمرين في مصداقية ودقة التقارير المالية التي تراجعها المكاتب الكبرى.

ويؤيد ذلك ارتفاع حجم التعاملات بأسواق الأوراق المالية لأسهم الشركات التي تراجعها مؤسسات المراجعة الكبرى، فأسواق الأوراق المالية تعطي المراجعات التي تنفذها تلك المؤسسات جودة أعلى بالمقارنة بغيرها من مكاتب المراجعة.

**2/1/4 القرارات التنظيمية لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة:**

لقد شهد سوق خدمة المراجعة، في الفترة الأخيرة، تغيرات جوهرية مع صدور العديد من القرارات والإصدارات الصادرة من الجهات التنظيمية، من أهمها قرار رئيس مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (33) لسنة 2009 هذا القرار يختص بتحديد القائمين بأداء خدمة المراجعة (جانب العرض) لكل من المنشآت المسجلة بالبورصة المصرية وشركات الاكتتاب العام والمنشآت العاملة في مجال الأوراق المالية وصناديق الاستثمار.

ولقد جاء قرار رئيس مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (33) لسنة 2009 ليحدث تصنيفاً لسوق خدمة المراجعة في مصر، وبناءً على هذا القرار لا يجوز لمراجعي الحسابات غير المقيدين بسجل الهيئة مراجعة حسابات الشركات الواردة بنص القرار، وهذا يعد تقسيماً طبقياً لسوق خدمة المراجعة في مصر إلى قسمين، الأول، ويشمل من جانب الطلب على خدمة المراجعة الشركات المسجلة بالبورصة المصرية والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وصناديق الاستثمار، ومن جانب العرض مراجعو الحسابات المقيدون بسجل الهيئة العامة لسوق المال وطبقاً للقرار المذكور فإن إلزام طالبي الخدمة بالتعاقد مع عدد محدد من مراجعي الحسابات المقيدين بسجل الهيئة فقط، قد يخلق نوعاً من السيطرة قد تمهد لوجود احتكار قلة، إذ يستطيع عدد محدود من مكاتب المراجعة أن يسيطر على جزء من السوق أو على الحصة الأكبر من سوق الخدمة الكلي، ويترتب على ذلك زيادة درجة التركيز السوقي لدى عدد محدود من مقدمي خدمة المراجعة. ولكن من ناحية أخرى يمكن النظر إلى هذا التصنيف السوقي على أنه دافعاً للنهوض بالمهنة، فمن يرغب من المكاتب الأخرى في دخول هذه الفئة عليه أن يستوفي المتطلبات الواردة بنص القرار.

وإذا كانت الشروط الموضوعة للقيد بسجل مراجعي الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية تسمح بقيد مزاولي المهنة ممن تتوافر فيهم شروط القيد وبما يسمح بزيادة عدد المقيدين والممارسين للمهنة، "فإن قطاع التمويل وحوكمة المنشآت بالهيئة يلتزم بإعداد بيان مستقل لكل مراجع حسابات يدون به تاريخياً مدى التزامه بتطبيق معايير المحاسبة ومعايير المراجعة وقواعد الاستقلالية وغيرها من الضوابط القانونية والمهنية والأخلاقية والتنظيمية المقررة، والتي يمكن من خلالها تقليص عدد ممارسي المهنة ممن لا يلتزمون بالمعايير المهنية وقواعد وآداب سلوك المهنة وضوابط ومعايير الجودة التي تضعها الهيئة العامة لسوق المال. وتصدر الهيئة العامة لسوق المال الإجراءات التنفيذية اللازمة للتحقق من الالتزام بهذه الضوابط والمعايير، وللهيئة الحق في إيقاف أو شطب مراجع الحسابات في حالة عدم التزامه بهذه الضوابط والمعايير" (هشام فاروق الابياري، 2008: 8)، وذلك بهدف تحسين جودة الأداء المهني ورفع مستوى المهنة.

وإذا كان سوق خدمة المراجعة يشتمل على مجموعتين من المكاتب، الأولى تشمل مكاتب المراجعة الكبرى، والثانية تشمل المكاتب الأخرى، فيتوقع أن تنخفض المنافسة بين مكاتب المراجعة الكبرى بسبب ما يتوافر لها من إمكانيات المراجعة المتميزة، قد تكون وراء تجانس الخدمة المقدمة إلى حد كبير، وبالتالي لا يجد طالبو الخدمة مجالاً للتمييز والمفاضلة بين خدمات المراجعة المقدمة. وقد يرجع تجانس الخدمة إلى وجود درجة تركيز قطاعية عالية داخل سوق الخدمة، تؤدي بدورها إلى خلق سيطرة من قبل بعض مقدمي الخدمة مما يضعف المنافسة قطاعياً في سوق الخدمة ويؤدي إلى زيادة التركيز، بل ويزيد من الاقتراب من حالة احتكار القلة.

**2/1/5 دخول مهنة المحاسبة والمراجعة ضمن اتفاقية الجات (GATS):**

"بموجب تنفيذ اتفاقيات منظمة التجارة العالمية يتم إزالة القيود التي تضعها الدول الأعضاء في الاتفاقية في مجال انتقال الأفراد من المحاسبين والمراجعين المصريين أو في مجال التصريح لهم بمزاولة المهنة. ويحق لمكاتب المراجعة الأجنبية العمل في الأسواق المحلية، كما يحق لمكاتب المراجعة المحلية العمل في الأسواق الخارجية" (شعبان يوسف مبارز، 2005: 286). الأمر الذي قد يؤثر بصورة جوهرية على الحصة المتاحة في السوق المصري لمكاتب المراجعة المحلية لقصور وضعف الموقف التنافسي لهذه لمكاتب.

ولذا فإن عمل مكاتب المراجعة الأجنبية ببيئة الأعمال المصرية سوف يترتب عليه:

* + 1. خروج مكاتب المراجعة الوطنية عن آداب وسلوك المهنة حتى يستطيع الحصول على عملاء جدد أو المحافظة على العملاء القدامى من أجل استمراريته في ظل هذه المنافسة.
    2. مزاحمة القوى البشرية الأجنبية للعمالة المصرية في هذا المجال المهني.
    3. الإضرار بأمن المعلومات، فدخول مكاتب المراجعة الأجنبية للعمل في بيئة الأعمال المصرية دون ضوابط قد يؤدي إلى تسرب بعض المعلومات التي قد تضر بالأمن القومي أو الاقتصاد القومي.
    4. انتقال معظم الكفاءات الوطنية للعمل بالمكاتب الأجنبية سعياً وراء الرواتب العالية.

ونتيجة لضعف وقصور الوضع التنافسي لمكاتب المراجعة المحلية في مواجهة مكاتب المراجعة الأجنبية، بسبب عدم توافر الكثير من عوامل المنافسة لدى المكاتب المحلية، يتطلب الأمر من مراجعي الحسابات مزاولي المهنة القيام بتحسين القدرة التنافسية للمكاتب المحلية عن طريق تطوير أساليب العمل واستخدام الأساليب والأجهزة الحديثة بما يتواكب مع التطورات سواءً على المستوى المحلي أو الدولي للوفاء باحتياجات سوق خدمة المراجعة.

ولقد دفعت هذه التطورات دولياً عدداً من مكاتب المراجعة الكبرى إلى الاتجاه نحو الاندماج، وذلك لإمكانية الوصول إلى اسواق جديدة، واستقطاب كفاءات أخرى واكتساب العديد من الخبرات، مع توفير المقدرة المالية لتطوير المكاتب المندمجة بما يحسن الوضع التنافسي، وزيادة الحصة السوقية لهذه المكاتب وبالتالي زيادة درجة التركيز السوقي. وعلى الجانب الآخر، فإن تواجد مكاتب مراجعة أجنبية في مصر، قد يقلل من نصيب المكاتب المصرية من سوق المهنة.

**2/1/6 التدخل المهني والتدوير الإجباري لمكاتب المراجعة:**

اهتمت العديد من الدراسات بالتدخل المهني على هيكل سوق المراجعة من خلال فرض التغيير الإجباري لمكتب المراجعة والتي تزايدت بشكل ملحوظ في أعقاب فشل شركة إنرون ومكتب آرثر آندرسون وصدور قانون Sarbanes-Oxley.(مدثر أبو الخير، 2006: 74).

إن أحد أهم أسباب المطالبة بتغيير مكتب المراجعة بعد فترة محددة من الزمن هو أن طول فترة العلاقة التعاقدية بين المكتب والعميل تؤدي إلى أن يصبح المراجع ذا نظرة غير متجددة، فالمراجعة الاختبارية التي يقوم بها تكون تكراراً لما تم سابقاً مع نفس العميل، فالثقة بأنه على علم تام بأعمال عميله تجعله يعتمد على نفس أوراق العمل في السنوات السابقة، كذلك فإن طول فترة علاقة المراجع بعميل المراجعة قد تؤدي به إلى الاعتقاد بأنه على علم تام بمشاكله، وبذلك يفقد أحد أهم الصفات التي يجب أن يتحلى بها وهي صفة الشك المهني بما يؤثر سلباً على جودة عملية المراجعة.

ولقد ناقشت عدد من الدراسات([[4]](#footnote-4)) أهمية التغيير الإجباري على مستوى جودة المراجعة، وحددت المزايا الأساسية لهذه السياسة في الآتي:

* خلق نوع من مراجعة النظير، حيث يقوم المراجع اللاحق بمراجعة عمل المراجع السابق وإمكانية اكتشاف ما قد يوجد من أخطاء في عمله.
* لن يعتمد المراجع مالياً على عميل بعينه، وبالتالي يكون المراجع في وضع يؤهله لإبداء وجهات نظر مغايرة لوجهة نظر العميل في الأمور المرتبطة بالتقرير المالي.
* خلق نوع من المنافسة بين مكاتب المراجعة، وأن كل مكتب سوف يحاول الحصول على العملاء بتقديم المراجعة بجودة عالية.
* تغيير المراجع يجلب رؤية جديدة لعملية المراجعة يحملها المراجع الجديد، ويساعد على الإبداع والتجديد مع حدوث تغيرات جوهرية على نظم العميل المحاسبية والرقابية.
* منع التقارب في المصالح بين المراجع وعميله، والذي ينشأ نتيجة العلاقات الطويلة بينهما.

واعتبرت هذه الدراسات أن تغيير شريك المراجعة داخل نفس المكتب لا يعتبر بديلاً كافياً لتغيير مكاتب المراجعة، وذلك على أساس أن استراتيجية المكتب تظل واحدة.

ولقد أوضح المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين ضمن الشروط التي فرضها على مكاتب المراجعة للانضمام إلى قسم الرقابة على جودة الأداء، اقصى مدة يمكن أن يعهد بها لأحد الشركاء بالمكتب للإشراف على أحد عمليات المراجعة لمنشأة تخضع لسوق رأس المال بنيويورك وهي خمس سنوات، وفي مصر فإنه لا يوجد أي مدى يحدد مدة تولي مكتب المراجعة لعملية المراجعة بالمنشأة.

وأخيراً يجب التأكيد على أن التدوير الإجباري لمكتب المحاسبة والمراجعة وهو غير مطبق في البيئة المصرية – باستثناء مراجعة صناديق التأمين، حيث حددت الهيئة العامة للرقابة المالية خمس سنوات أقصى حد لمراجعة الصناديق - قد يساهم في تقليص حدة المنافسة في سوق خدمات المراجعة، وذلك لاضطرار العملاء إلى تغيير المراجعين كل فترة معينة، ويترتب على ذلك انخفاض درجة التركيز السوقي لدى المكاتب التي تستحوذ على النسب الأكبر من السوق. وتذهب هذه النسبة لمكاتب أخرى، بالإضافة إلى أن تطبيق تلك السياسة يترتب عليها زيادة جوهرية في تكاليف المراجعة نتيجة لتكرار الإجراءات الأولية للمراجعة، ولكن على الجانب الآخر فإن استمرار مكتب المراجعة في مراجعة المنشأة لأكثر من فترة تجعله مدركاً لطبيعة نشاط المنشأة وبالتالي أداء مهمته بكفاءة وفعالية وبالتالي زيادة جودة المراجعة.

**2/2 العوامل المرتبطة بالطلب على الخدمة:**

تتمثل العوامل ذات الصلة بجانب الطلب على خدمات المراجعة والمؤثرة في تركيز سوق خدمات المراجعة فيما يلي:

**2/2/1 تطبيق برامج الخصخصة:**

يقصد بالخصخصة تحويل الملكية من القطاع العام إلى القطاع الخاص، أو بمعنى آخر إتاحة الفرص الكاملة للأفراد والمنشآت الخاصة لتحل محل الحكومة في تملك استثماراتها في المنشآت المشتركة وذلك فيما عدا ما تقرر ملكيته لاعتبارات استراتيجية.

ويتطلب تنفيذ الخصخصة تقييم المشروعات المراد خصخصتها، الأمر الذي يتطلب الاعتماد على خبراء متخصصين في مجال المحاسبة لتنظيم المشروعات، وقد يتطلب الأمر اللجوء إلى مكاتب مراجعة عالمية.

وتعتبر عملية التقييم للمشروعات المراد خصخصتها عملية شائكة جداً نظراً للمشاكل المتعددة والتي تصل إلى التشكيك في نزاهة القائمين عليها ولعل أبرز هذه المشاكل ما يحدث عند تقييم المشروعات المطروحة للبيع حيث تقوم المكاتب العالمية والأجنبية بتقييم المنشآت المعروضة بسعر يقل كثيراً عن سعرها الحقيقي والعادل وبالتالي ستواجه المكاتب المحلية منافسة شديدة من قبل المكاتب الأجنبية في الفوز بهذه المشاريع، حيث أن العديد من المكاتب الأجنبية تتقدم بعروضها لتقييم المشروعات المراد خصخصتها بأقل الأسعار لمنافسة المكاتب المحلية(سالم سعيد باعجابة، 2007: 217 – 218)، حيث أن المكاتب الأجنبية تهدف في المقام الأول إلى تحقيق مصالح المستثمرين الأجانب وإرشادهم إلى الاستثمارات التي تدر أكبر عائد، كما أن الاعتماد على تلك المكاتب يؤدي إلى تسرب معلومات اقتصادية هامة قد يستفيد منها أجانب، ومع زيادة اللجوء إلى تلك المكاتب التي تقدم عروض بأقل الأسعار يؤدي ذلك إلى زيادة التركيز في سوق الخدمة.

**2/2/2 الطلب على جودة المراجعة:**

أكد البعض أن جودة المراجعة تشير إلى ارتفاع مستوى التأكيد باحتمال عدم وجود أخطاء حذف أو تحريفات جوهرية في القوائم المالية، وأوضح البعض الآخر أن جودة المراجعة تتمثل في الأداء الجيد الذي يجب أن يتبع في كل عملية مراجعة للتأكد من كفاءة وفعالية الإجراءات المتبعة والأساليب المستخدمة للوفاء بمتطلبات العمل والمجتمع" (Jerry & Mark, 2010: P57).

ويلاحظ أن البعض حاول الربط بين جودة المراجعة ودرجة اكتشاف المراجع للأخطاء والتحريفات الواردة في القوائم المالية، في حين اهتم البعض الآخر بالإجراءات والوسائل التي يجب إتباعها أثناء عملية المراجعة لتحقيق أداء جيد.

ونخلص من ذلك إلى أن جودة المراجعة تتمثل في قيام مكاتب المراجعة بمزاولة تنفيذ عمليات المراجعة بكفاءة وفعالية بما يخدم أهداف المستخدم ومتطلباته وطبقاً للمعايير المهنية المتعارف عليها، ومن الملاحظ أن مفهوم جودة المراجعة مفهوم متعدد الجوانب وذلك لأن جودة المراجعة تهم عدة أطراف (معدي ومستخدمي القوائم المالية، ومكاتب المراجعة ذاتها، والمنظمات المهنية، والأجهزة الحكومية) وكافة هذه الأطراف تسعى إلى تحقيق مستوى عالي من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها، بالإضافة إلى حماية النشاط الاقتصادي وجميع الأطراف ذات الصلة.

"ولا شك إن وجود سوق تنافسية بين المراجعين المزاولين لمهنة المراجعة يعد أحد العوامل التي يمكن أن تؤثر في جودة أداء المراجعة وخاصة بالنسبة للمكاتب الصغيرة أو حديثة العهد بمزاولة المهنة" (محمد بكري عبد العليم، 2000: 312)، فالمنافسة بين مكاتب المراجعة تؤدي إلى زيادة جودة للسببين التاليين:

* زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة أدت إلى الاهتمام بجودة المراجعة حتى يتميز المكتب عن غيره من مكاتب المراجعة الأخرى.
* يتوقف قرار العميل بشأن اختيار مكتب مراجعة معين على جودة عملية المراجعة المتوقعة من هذا المراجع وليس طبقاً للتكلفة أو الأتعاب الأقل فقط.

ويضاف إلى ما سبق أن جودة المراجعة هي أحد الأسباب الأساسية في تغيير مكاتب المراجعة، فلم تعد المنافسة السعرية ذات فعالية في جذب العملاء وذلك بالمقارنة بالمنافسة في مجال جودة المراجعة التي يقدمها كل مكتب، حيث يتجه كثير من العملاء إلى مكاتب المراجعة التي تقدم خدمات ذات جودة عالية تزداد معها ثقة مستخدمي المعلومات في التقارير والاعتماد عليها، ومن ثم فإن جودة المراجعة تمثل سبباً رئيسياً لزيادة درجة التركيز السوقي لدى مكاتب المراجعة التي تقدم خدمات عالية الجودة.

**2/2/3 طلب عملاء المراجعة الحصول على خدمات أخرى بكفاءة وفعالية:**

يمكن لمراجع الحسابات - بجانب أدائه لخدمات المراجعة التقليدية وخدمات الفحص المحدود وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتقديم الخدمات المحاسبية والضريبية والاستشارية – أن يقدم مجموعة من الخدمات المستحدثة المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات والتجارة الالكترونية (Sys Trust – Web Trust)، وكذلك الخدمات الإدارية والاستشارية المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات EMAS، ويمكن تقسيم الخدمات الجديدة لمراجع الحسابات إلى النوعين التاليين: (Rankin and Florence, 2000)

**الأول: خدمات استشارية (غير تصديقية): EMAS**

تظهر هذه الخدمات في مجال تكنولوجيا المعلومات، مثل تصميم نظام المعلومات المحاسبي للعميل، تصميم أو استضافة موقع المنشأة على الانترنت، إعداد دراسات جدوى لإدارة المنشأة بشأن بدائل التكنولوجيا والنظم الالكترونية المتاحة، تصميم نظام الرقابة الداخلية للحفاظ على أمن وسلامة المعلومات، إدارة مخاطر التجارة الالكترونية، وتصميم برامج التطبيقات الخاصة بالتجارة الالكترونية.

**الثاني: خدمات التأكيد: ((Sys Trust & Web Trust**

تشتمل خدمات التأكيد المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات والتجارة الالكترونية على: خدمةWeb trust والتي تستخدم للتأكيد على الثقة في موقع المنشأة على الانترنت من خلال التأكيد من تحقق عدد من المبادئ والمعايير الخاصة بالأمن في موقع المنشأة على الانترنت حتى يزيد من ثقة المتعاملين في الصفقات التجارية والخدمات المؤداة عبر الموقع، وخدمة Sys Trustالتي تختبر وتتحقق من سلامة وإمكانية الاعتماد على الثقة في النظام الالكتروني، ليس فقط النظم الداخلية للشركة، وإنما أيضاً نظم العملاء والموردين، وتغطي هذه الخدمات التعاملات الداخلية التي تتم باستخدام نظم المعلومات الالكترونية.

ولقد تزايد اعتماد مكاتب المراجعة على تلك الخدمات في مجال تكنولوجيا المعلومات لزيادة ربحية المكتب، وتزايدت حدة المنافسة فيما بينها بهدف الحصول على فرصة أكبر في سوق أداء تلك الخدمات. وبناءً على ذلك فإن اتجاه العملاء للتعاقد مع مكاتب المراجعة التي تقدم مثل تلك الخدمات بكفاءة وفعالية ترتب عليه زيادة نسبة التركيز السوقي لأداء هذه الخدمات لدى عدد محدود من المكاتب. وهذا ما أكدت عليه دراسة (Beattie, et al., 2003) فقد أشارت إلى أن درجة التركيز في سوق تلك الخدمات قد يكون أكثر حدة، وتوصلت إلى أن المكاتب الأربع الكبار تستحوذ على 96% من السوق.

**2/2/4 الانهيار المالي للمنشآت محل المراجعة:**

شهدت بدايات القرن الواحد والعشرين انهيار عدد من المنشآت الكبرى في العالم وعلى رأسها شركة Enron عام 2001، وشركة World com عام 2002 بالولايات المتحدة الأمريكية، ولقد استحوذ انهيار شركة إنرون الأمريكية على اهتمام الرأي العام العالمي بوجه عام، والمشتغلين بمهنة المحاسبة والمراجعة وبورصات الأوراق المالية والمستثمرين بوجه خاص (Cahan, et al., 2006: 97).

أما على مستوى مراجع الحسابات الخارجي فقد أعلن خلال هذه الفترة عن انتهاء أحد مكاتب المراجعة الكبرى ككيان مستقلArthur Anderson وانضمت فروع للمكتب داخل الولايات المتحدة وخارجها إلى مكاتب أخرى كبيرة ومعروفة مثل Delloito & Touche ، KPMG ، Ernest & Young ولقد أدى هذا الانهيار المفاجئ لشركة إنرون، كذلك انهيار مكتب آرثر أندرسون كواحد من المكاتب الخمس الكبار في سوق المراجعة العالمية إلى حدوث حالة من عدم الثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة لم يسبق لها مثيل، وقد أدى ذلك إلى التدخل الحكومي في عملية إصدار المعايير المهنية، حيث أصدر الكونجرس الأمريكي قانون Sarbanes-Oxley عام 2002 والذي يمثل مجموعة شاملة من الإجراءات لإعادة هيكلة التقارير المالية وتقارير المراجعة.

ولا شك أن الخروج غير المتوقع لمكتب آرثر أندرسون من سوق المراجعة العالمي قد ترتب عليه تحولاً في غير صالح المكاتب الكبيرة وأن هناك زيادة نسبية في الحصة السوقية للمكاتب الأخرى خارج المكاتب الأربعة الكبار، وبالرغم من ذلك ما تزال المكاتب الأربعة الكبار الأكثر استحواذاً على سوق خدمات المراجعة (Cammack and Garcia, 2005).

**2/2/5 الخوف من انتقال المعلومات الاستراتيجية للمنافسين:**

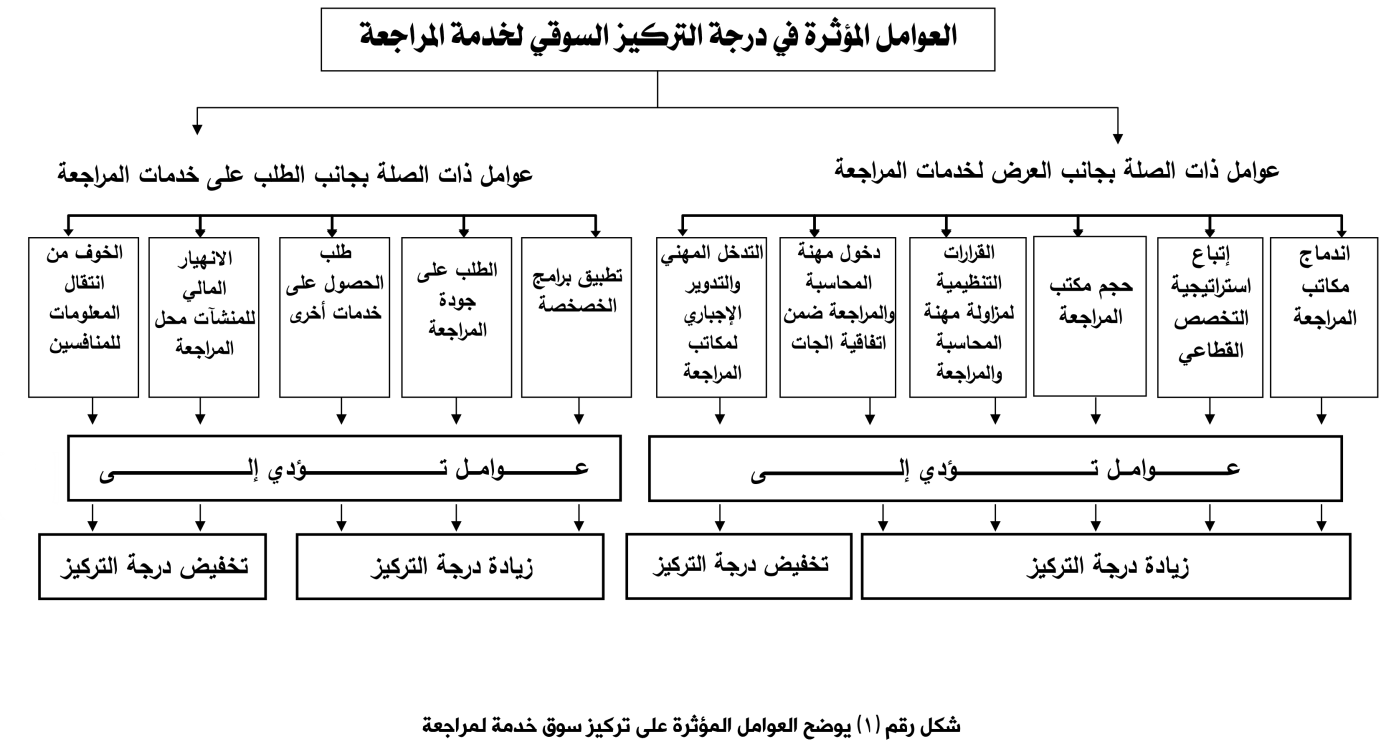
إن الطلب على خدمة المراجعة يتأثر بقطاع طالبي الخدمة. فلكل قطاع ما يميزه من حجم وطبيعة نشاط وما يفرضه من أصول والتزامات ورأس مال عامل ومخاطر وتكنولوجيا وغيرها، والتي تمثل في مجملها خصائص النشاط. والتي لها تأثير على طبيعة التقارير المالية ومتطلباتها، والتي تختلف من قطاع نشاط إلى آخر.

ويخلق تعدد قطاعات طالبي خدمة المراجعة الطلب على مكاتب المراجعة المتخصصة قطاعياً، وهذا يعني احتمال تأثير الطلب على خدمة المراجعة ايجابياً بتخصص مقدمي الخدمة مما يساعد على خلق احتكار القلة من خلال إضعاف الطلب على مقدمي الخدمة بمكاتب المراجعة غير المتخصصة وبما يضعف المنافسة في سوق خدمة المراجعة (هشام فاروق الابياري، 2008: 24).

ولكن أحد التحفظات التي تؤخذ على التركيز في المنشآت المتخصصة هو تهديد تحويل المعلومات الاستراتيجية للمنافسين، فقد أشارت إحدى الدراسات أن هناك تخوف لدى عملاء المكاتب الكبيرة من إفشاء معلومات للمنافسين من خلال موظفي المكتب، وكمثال على ذلك شركة بيبسي كان يقوم بمراجعة حساباتها مكتب Ernst, Young ولكن عندما اصبح المكتب مراجعاً لشركة كوكاكولا أيضاً، فإن شركة بيبسي رأت أن ذلك غير مقبول ونتيجة لذلك قامت الشركة بالارتباط بمراجع آخر.   
(Piot, 2004: 85).

ولذا قد يؤدي الخوف من انتقال المعلومات الاستراتيجية للمنافسين إلى تخفيض درجة التركيز السوقي لدى المكاتب ذات الحصة السوقية الكبرى وتحويلها إلى المكاتب الأخرى.

وفي نهاية تحليل العوامل المؤثرة في ظاهرة التركيز السوقي على المستويين الدولي والمحلي يمكن وضع نموذج شامل لهذه العوامل من خلال الشكل رقم (1) الموضح فيما يلي:



**المبحث الثاني**

**اعتبارات اختيار مكاتب المراجعة وانعكاسها على ظاهرة التركيز**

تعد عملية اختيار مكتب المراجعة من بين مكاتب المراجعة المتاحة من أعقد وأصعب القرارات التي يتخذها طالبو الخدمة، ويرجع ذلك بالدرجة الأولى إلى انتشار المنافسة بين مكاتب المراجعة سواء من ناحية الأتعاب أو الخدمات الأخرى المقدمة لطالب الخدمة، وتزداد المشكلة تعقيداً في الدول التي تعاني من عدم وجود أو اكتمال الأركان الأساسية المنظمة للمهنة سواء ما كان له علاقة بالدخول إلى المهنة أو إجراءات المراجعة أو الرقابة على جودتها.

وعلى الرغم من أن التشريعات في مختلف البلدان تعطي حق اختيار مكتب المراجعة للجمعية العمومية للمساهمين، إلا أنه في الواقع العملي نجد أن الإدارة هي التي تقوم بعملية الاختيار ويكون هناك تجاوب من قبل الجمعية العمومية مع الإدارة، وهذا أمر قد يكون له آثار سلبية على استقلال المراجع.

ففي مصر وفقاً للمادة (103) من قانون الشركات رقم (159) لسنة 1981م فإن تعيين مراجع الحسابات هو حق من حقوق الجمعية العامة، باعتبار أن مراجع الحسابات من المفروض أن يكون رقيباً على تصرفات أو أعمال مجلس الإدارة، فكيف يمارس عملية الرقابة على الجهة التي تملك تعينه، إلا أن المتتبع لدور الجمعية العامة في هذا الصدد يلاحظ أن تعيين المراجع يتم بناءً على اقتراح مجلس الإدارة ويندر أن ترفض الجمعية العامة هذا الاقتراح.

وهنا يظهر التساؤل حول الاعتبارات التي يتم بناءً عليها اقتراح اختيار مكتب المراجعة والمفاضلة بين المكاتب المختلفة، أو بمعنى آخر كيف يستطيع طالب الخدمة التمييز بين مقدميها في حالة عدم وجود معايير موضوعية للاختيار.

ويمكن تصنيف الاعتبارات المؤثرة في اختيار مكتب المراجعة إلى ثلاث مجموعات وهي:

المجموعة الأولى: الاعتبارات المتعلقة بالعملاء (المنشآت محل الفحص).

المجموعة الثانية: الاعتبارات المتعلقة بمكتب المراجعة.

المجموعة الثالثة: الاعتبارات المتعلقة بأعضاء فريق مكتب المراجعة (مراجعو الحسابات).

مع الأخذ في الاعتبار أن كل مجموعة من هذه المجموعات تشتمل على عدد من الاعتبارات يؤثر في الاختيار والمفاضلة بين مكاتب المراجعة، وفيما يلي يتم تناول هذه الاعتبارات بشيء من التفصيل.

**1/ المجموعة الأولى: الاعتبارات المتعلقة بالعملاء (المنشآت محل المراجعة):**

تتضمن هذه المجموعة الاعتبارات المرتبطة باختيار مكاتب المراجعة ذات الصلة بالعميل (المنشأة محل المراجعة)، وهي كما يلي:

**1/1 الصناعة التي ينتمي إليها العميل:**

إن الصناعة التي ينتمي إليها العميل تؤثر على إجراءات المراجعة التي سوف يتبعها المراجع عند القيام بعملية المراجعة، حيث أنه لكل قطاع طبيعة خاصة من حيث متطلبات الإفصاح والنشر واختلاف المخاطر التي تنعكس على عملية المراجعة.

وفي ضوء ذلك، وحاجة بعض المنشآت إلى مراجع متخصص يتمتع بالكفاءة العالية وجودة الأداء والخبرة التي تمكنه من إتمام عملية المراجعة، يكون لدى العميل الرغبة في اختيار وتفضيل مكتب مراجعة معين متخصص، هذا المراجع الخبير في قطاع العميل ربما يتمكن من إتمام عملية المراجعة في وقت أسرع من غيره، وذلك قد يخلق نوعاً من التخصص القطاعي لمقدمي خدمة المراجعة لمنشآت عملاء المراجعة، وبالتالي يسيطر عدد محدود من مكاتب المراجعة على خدمة المراجعة بكل قطاع يتناسب مع عدد منشآت هذا القطاع، ويعد هذا أحد العوامل المؤثرة في زيادة الحصة السوقية لمكاتب المراجعة داخل قطاع محدد، وبالتالي زيادة درجة التركيز السوقي لخدمة المراجعة.

**1/2 العسر المالي للمنشأة محل المراجعة:**

"تعتبر المنشأة متعثرة مالياً إذا ما ظهرت عليها واحدة من العلامات المتمثلة في عدم كفاية رأس المال العامل، ووجود خسائر تشغيلية في إحدى السنوات الثلاث الأخيرة قبل الإفلاس وغيرها من العلامات الأخرى" (عمر محمد سيدي، 2005: 196).

وقد تتطلب حالات العسر المالي بالمنشآت محل المراجعة أن يتم التعاقد مع أحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى لطمأنة المستثمرين والدائنين والاستفادة من خبرات هذه المكاتب في إصلاح الأوضاع المالية غير الجيدة (Chen yining et al., 2004: 430).

وعلى العكس من ذلك يمكن القول أن هذا العامل ليس له تأثير ذو مغذى على اختيار مكتب المراجعة، خاصة أن المنشآت التي تعاني من حالات العسر المالي ليس لديها الخيارات التي تسمح لها بالمفاضلة والاختيار من بين مكاتب المراجعة بسبب حالة الفشل التي تمر بها.

وبوجه عام، لم تقدم الدراسات الخاصة بالعسر المالي للمنشأة محل المراجعة نتائج مؤكدة حول تأثير العسر المالي للمنشأة محل المراجعة على قرار اختيار مكتب المراجعة. وترى الباحثة أن العسر المالي للمنشأة محل المراجعة لا يؤثر بشكل فعال على قرار اختيار مكتب المراجعة، ومن ثم على درجة التركيز في خدمة المراجعة.

**1/3 حجم منشأة العميل:**

يتم التعبير عن حجم منشأة العميل بإجمالي أصول المنشأة في نهاية السنة المالية أو حجم إيراداتها، فهناك علاقة ارتباط معنوي بين حجم المنشأة واختيار مكتب المراجعة، فالمراجعة تنصب على العمليات المالية للمنشأة، والتي تزداد بزيادة حجم المنشأة، وبالتالي تتطلب مجهوداً أكبر لمراجعتها والذي تستطيع أن توفره مكاتب المراجعة كبيرة الحجم.

وما يؤكد على اعتبار حجم العميل ضمن اعتبارات اختيار مكتب المراجعة، الضوابط الاسترشادية لاختيار المحاسب القانوني للشركات المساهمة، فقد نصت تلك الضوابط على أن توجه إدارة المنشأة دعوة للمحاسبين القانونين الذين يتم ترشيحهم لمراجعة حسابات المنشأة، ويجب أن تتضمن هذه الدعوة نطاق مهمة المراجعة. وعلى مجلس الإدارة أن يمكن هؤلاء المحاسبين من الاطلاع على البيانات والإيضاحات التي يطلبونها بغرض التعرف على حجم وطبيعة عمليات المنشأة.

ولا شك أن تنفيذ ذلك يعتبر خطوة مهمة للمراجع، كي يقوم بتحديد الوقت اللازم لإنهاء عمليات المراجعة وتقييم العرض المقدم له. فمع كثرة عدد مفردات القوائم المالية موضوع المراجعة وكبر حجمها ينعكس غالباً على إجراءات المراجعة المتبعة، فكلما كبر حجم منشأة العميل تطلب ذلك خدمات مراجعة أكبر مقارنة بمنشأة العميل صغيرة الحجم.

وبناءً على ما سبق فإن حجم منشأة العميل يعتبر أحد الاعتبارات المحددة لاختيار مكتب المراجعة، ويتصور أن المنشآت كبيرة الحجم ستسعى للتعاقد مع مكاتب المراجعة العالمية الكبرى في ظل ارتفاع قيمة إجمالي أصول المنشأة، للاستفادة من مميزات الخبرة والكفاءة المهنية وضمان مستوى مناسب من الجودة في ضوء كبر عدد مستخدمي القوائم المالية من المساهمين الحاليين والمرتقبين. ويترتب على ذلك زيادة نسبة سيطرة مكاتب المراجعة الكبرى على المنشآت كبيرة الحجم، أما المنشآت صغيرة الحجم فقد يقع اختيارها على مكاتب المراجعة التي لا تنتمي للمكاتب العالمية أو الأجنبية.

**1/4 هياكل الملكية للمنشآت محل المراجعة:**

تلعب هياكل الملكية دوراً محورياً في قرار اختيار مكتب المراجعة، فبوجه عام كلما زادت نسبة الملكية للمستثمرين الأجانب (نسبة الملكية الدولية) كلما زاد الطلب على خدمات مكاتب المراجعة العالمية الكبرى، ويترتب على ما سبق زيادة نسبة سيطرة بعض مكاتب المراجعة الكبرى على المنشآت التي تزيد فيها نسبة الملكية الدولية عن الملكية العائلية.

ولقد أكدت دراسة (عبد القادر الديسطي، 2010: 95 – 98) على أن ارتفاع نسبة المساهمين الأجانب في هيكل رأس المال يرتبط طردياً بالتعاقد مع مكاتب المراجعة العالمية الكبرى، ومن المؤكد وجود علاقة معنوية بين زيادة نسبة الملكية المؤسسية واختيار مكاتب المراجعة ذوي الجودة المرتفعة، فمع زيادة مساهمات البنوك والمنشآت الأخرى في المنشأة محل المراجعة، تزيد الرغبة في تعزيز جودة التقرير المالي.

وبالمقابل، يلاحظ وجود علاقة عكسية بين كبر حجم الملكية العائلية في هيكل المساهمين بالمنشأة والتعاقد مع أحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى، فقد لا تهتم العائلات المالكة للمنشآت كثيراً بجودة التقرير المالي بنفس القدر من اهتمامها بتحقيق مصالحها الخاصة من خلال السيطرة على المنشأة، وبناء على ذلك فإن هياكل الملكية للمنشآت محل المراجعة يعتبر أحد الاعتبارات المحددة لاختيار مكتب المراجعة.

**1/5 وجود لجان مراجعة بالمنشأة محل المراجعة:**

لجنة المراجعة هي لجنة فرعية تابعة لمجلس إدارة المنشأة، وتتكون من ثلاثة إلى خمسة أعضاء من بين أعضاء مجلس الإدارة من غير التنفيذيين المعينين من خارج المنشأة لمدة تتراوح من ثلاث إلى سبع سنوات، وتعتبر لجنة المراجعة حلقة اتصال بين المنشأة ومجلس إدارتها من جهة، وجهات الرقابة والمراجعة ومستخدمي التقارير المالية من جهة أخرى.

وتزايد الاهتمام في الآونة الأخيرة بتشكيل لجان المراجعة في المنشآت، ولقد شجعت مكاتب المراجعة الكبرى اتجاه تكوين لجان المراجعة وذلك بسبب اعتقاد هذه المكاتب بأن لجان المراجعة تدعم استقلال المراجع من ناحية، وتوفر الفرصة لتنفيذ اقتراحات المراجع الخارجي من ناحية أخرى، فلجان المراجعة تعد وسيلة فعالة لدعم الاتصال مع المراجع الخارجي، حيث تسمح للمراجع بمناقشة بعض الأمور مثل ضعف نظام الرقابة الداخلية، وأوجه عدم الاتفاق مع الإدارة بشأن تطبيق بعض المبادئ المحاسبية والسياسات المطبقة.

وتقوم لجنة المراجعة المستقلة عن إدارة المنشأة بدور هام في تدعيم جودة المراجعة، فقد تناولت دراسة (Chen et al., 2005: 217 – 239) العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة وجودة المراجعة الخارجية. حيث يقيس الباحثون جودة عملية المراجعة بمدى الاستعانة بمراجع متخصص في مراجعة قطاع معين. وقد تمثلت خصائص اللجنة المتوقع أن تؤثر على قرار الاستعانة بمكتب مراجعة يقدم خدمات بجودة عالية (متخصص في مراجعة قطاع معين) في الاستقلالية (نسبة المديرين غير التنفيذيين) والمؤهلات (نسبة الشهادات والمؤهلات المناسبة) والنشاط (مدى تكرار انعقاد اللجنة). وأكدت نتائج هذه الدراسة على أن أكثر خصائص اللجنة تأثيراً على التوجه للاستعانة بمكاتب مراجعة كبرى متخصصة هو الاستقلالية مقاسة بنسبة الأعضاء غير التنفيذيين في لجنة المراجعة.

**1/6 مدى تعقد نظم التشغيل لدى العميل:**

إن صعوبة مهام المراجعة لها تأثير على جودة أحكام المراجعين، ويمكن الاستدلال على درجة الصعوبة من خلال عدد المنشآت التابعة للمنشأة محل المراجعة، والأنشطة التي تتعامل فيها ومدى انتشارها في عدة دول (محمد بهاء الدين ابراهيم، 2008: 208)، (Weizhang and Steven, 2005: 81-97) وذلك يتطلب زيادة في الجهد والوقت المطلوب من المراجع الخارجي لأداء مهام المراجعة. ولاشك أن مدى تعقد المنشأة محل المراجعة هو انعكاس لحجم منشأة العميل والذي يعد أحد الاعتبارات المحددة لاختيار مكتب المراجعة.

كما يمكن الاستدلال أيضاً على درجة صعوبة مهام المراجعة الخارجية لمنشأة العميل من خلال تعقد بيئة معالجة البيانات المحاسبية، حيث أن التطور في الأساليب الفنية والتكنولوجيا لمعالجة البيانات المحاسبية الكترونياً قد أدى إلى إحداث تغيرات في هيكل نظم المعلومات المحاسبية، وطريقة تشغيل البيانات، مما أدى إلى التعقد في معالجة البيانات، ويرجع ذلك إلى أنه في ظل نظم التشغيل الالكتروني قد تم تغيير مسار المراجعة وأصبح غير مرئي، مما أدى إلى التأثير على منهج وأساليب وإجراءات المراجعة.

وقد أوضح المعيار رقم (15) عن معايير المراجعة الدولية والخاص بالمراجعة في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات متطلبات المهارة والكفاءة الواجب توافرها في الأداء المهني للمراجع الخارجي سواء عند التخطيط لمهمة المراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتطبيق إجراءات المراجعة.

ومما سبق يتضح أنه كلما تعددت الأنشطة الخاصة بالعميل مع تعقد المعالجات الالكترونية لبيانات المنشأة محل المراجعة، فذلك سيؤثر في نهاية الأمر على قرار العميل بشأن اختيار مكتب المراجعة الذي يجب أن تتوافر لديه المهارات والكفاءات اللازمة والتي تتناسب مع صعوبة مهام المراجعة الخارجية للمنشأة موضوع المراجعة.

**1/7 اندماج المنشآت محل المراجعة:**

يعتبر اندماج المنشآت محل المراجعة من المظاهر المألوفة في هذا العصر، فقد يكون الاندماج بدافع مواجهة تحديات العولمة وازدياد حدة المنافسة الدولية والمحلية، والعمل على مواجهة الأزمات المالية التي أصابت الأسواق العالمية، هذا بالإضافة إلى رغبة المنشآت المندمجة من تحقيق وفورات الحجم الكبير وتحسين نوعية المنتج أو الخدمة التي تقدمها تلك المنشآت، وبالتالي تحقيق أرباح إضافية، وإمكانية زيادة مقدرة المنشآت المندمجة على الاقتراض والحصول على تسهيلات ائتمانية جديدة.

ويؤدي اندماج المنشآت، إلى الكثير من المشاكل المحاسبية خاصة المتعلقة بتقييم الأصول، وهو ما يستلزم توافر خبرات وإمكانيات معينة في مكاتب المراجعة ومن المحتمل أن تكون غير متوافرة لدى مكتب المراجعة للشركة الدامجة، مما قد يكون ذلك سبباً في اختيار مكتب مراجعة آخر لديه إمكانيات وخبرات أكبر، ويعد هذا أحد العوامل المؤثرة في زيادة الحصة السوقية لهذه المكاتب، وبالتالي زيادة درجة التركيز السوقي.

**1/8 حاجة إدارة المنشأة محل المراجعة إلى دعم أسعار الأسهم من خلال كسب ثقة الممولين الجدد:**

يعتمد المستثمرون على المعلومات الموجودة في التقارير المالية التي أقر المراجع بسلامتها قبل اتخاذ القرارات الخاصة بشراء الأوراق المالية المتداولة في السوق، وفي أغلب الحالات نجد أن المستثمرين يقبلون على شراء الأوراق المالية للمنشآت التي راجعتها مكاتب المراجعة الكبرى بالمقارنة بالأوراق المالية للمنشآت التي راجعتها المكاتب الصغرى، إيماناً منهم بأن مكاتب المراجعة الكبرى تقدم خدمات ذات جودة أعلى من المكاتب الأخرى. ولذلك يمكن اعتبار ثقة المستثمرين في تقرير المراجع مؤشراً للاستدلال على جودة المراجعة التي تقدمها مكاتب المراجعة المختلفة.

ويلاحظ أنه مع اقتراب موعد إصدار المنشآت أسهماً أو سندات جديدة أو رغبتها في الحصول على اقتراض، فإنها قد تقوم بتفضيل مكاتب المراجعة الكبيرة على مكاتب المراجعة الصغيرة عند إجراء اختيارها بشأن المكاتب الذي يتم التعاقد معها، على اعتبار أن ذلك يسهم في كسب ثقة المستثمرين في الأسهم التي تصدرها المنشأة لزيادة رأس مال المنشأة من خلال طرح أسهم في سوق الأوراق المالية، أو كسب ثقة المقرضين، سواء كان الاقتراض عن طريق إصدار سندات أو عن طريق البنوك.

وفي العديد من الدراسات التي تناولت عوامل اختيار مكاتب المراجعة وأثرها على القيمة المالية للمنشأة، أشارت نتائجها إلى أن القائمين على إصدار الأوراق المالية غالباً ما يقدمون النصيحة للمنشأة التي تطرح أسهمها في سوق الأوراق المالية، بالتعاقد مع مكاتب المراجعة المعروفة، وذلك إذا كانت ترغب في الحصول على سعر أعلى ممكن لأسهمها.

**1/9 حاجة العميل إلى تركيز أعمال المراجعة لدى مكتب محاسبة ومراجعة واحد:**

تتعدد الدوافع التي تبرر حاجة المنشآت إلى تركيز أعمال المراجعة لدى مراجع واحد وذلك في حالة تعدد القطاعات، أو وجود بعض المنشآت التابعة للمنشأة محل المراجعة ومن هذه الدوافع:

* تخفيض تكاليف المراجعة نتيجة تولي مكتب مراجعة واحد مهمة المراجعة بدلاً من أن يتولى مهمة المراجعة أكثر من مكتب.
* الحصول على خدمات مهنية نمطية متشابهة لجميع المنشآت التابعة لها.

وعادة ما يتم تركيز أعمال المراجعة لدى مكتب المراجعة الذي يتولى أعمال الشركة الأم، وذلك من منطلق أن المنشأة الأم تكون أكبر حجماً من المنشآت التابعة، وبالتالي فإن حجم مكتب المراجعة الذي يتولى مهمة المراجعة للشركة الأم يكون أكبر من مكاتب المراجعة التي تتولى مراجعة المنشآت التابعة.

وعلى العكس من ذلك توصل آخرون (Magri and Peter, 2004: 956 – 968) في الدراسة التي قاموا بها على مجموعة من المنشآت في مالطا إلى أن هذا العامل ليس له تأثير في اختيار مكتب المراجعة.

وفي ضوء ما تقدم يمكن القول أنه رغم المزايا التي قد تحققها المنشآت من تركيز أعمال المراجعة لدى مكتب مراجعة واحد، إلا أن النتائج التي توصل إليها الباحثون جاءت متناقضة حول تأثير هذا العامل على اختيار مكتب المراجعة.

**2/المجموعة الثانية: الاعتبارات المتعلقة بمكتب المراجعة:**

تتضمن هذه المجموعة الاعتبارات المرتبطة باختيار مكاتب المراجعة ذات الصلة بمكتب المراجعة ذاته، وهي كما يلي:

**2/1 حجم مكتب المراجعة:**

لقد تطورت مكاتب المراجعة، من مكاتب صغيرة الحجم يمتلكها مالك واحد أو عدد محدود من الملاك إلى مكاتب كبيرة الحجم يمتلكها مجموعة من الملاك، وذلك نظراً لتطور حجم الأنشطة التي تتولى تنفيذها مكاتب المراجعة، حيث أصبح من الصعب على مراجع واحد أو عدد قليل من المراجعين القيام بتلك الأنشطة، لذلك اشترك أكثر من مراجع في تكوين المكاتب الكبيرة التي تستطيع أن تنفذ مهام المراجعة للمنشآت الكبيرة المتعددة الفروع والأنشطة.

وهناك العديد من المؤشرات التي تستخدم للتعبير عن حجم مكتب المراجعة حيث يمكن الاعتماد على عدد القضايا المرفوعة ضد المكتب، وعدد عملائه، وعدد المراجعين العاملين، وارتباطه بأحد مكاتب المراجعة الدولية، وقيمة أتعاب المراجعة التي يحصل عليها كنسبة من السوق، ومدى تعدد الفروع المحلية والخارجية، وتوافر خبراء فنيون متخصصون في مجالات معينة من غير المحاسبين والمراجعين (ايمان أحمد أمين، 2001: 268).

وفيما يتعلق باتجاه المنشآت لاختيار مكتب مراجعة محدد للقيام بمراجعة حساباتها، فقد أشارت دراسة (حسين علي خشارمة، وأحمد علي العمري، 2001: 219) إلى تفوق مكاتب المراجعة الكبيرة على غيرها من المكاتب المنافسة حيث يتجه العملاء لمكاتب المراجعة الكبيرة للاستفادة من المقومات التي تضمن تنفيذ عملية المراجعة بمستوى جودة عالي وتتمثل هذه المقومات في التخصص وتقسيم العمل داخل المكتب، وتوافر عناصر المراجعين ذوي الكفاءة العالية، وتوافر إمكانية تدريب المراجعين بمكتب المراجعة، هذا بالإضافة إلى الرغبة في الارتباط باسم مكتب المراجعة والاستفادة من ثقة المستثمرين في مصداقية ودقة التقارير المالية التي تراجعها المكاتب الكبيرة، وعلى العكس من ذلك توصل آخرون (Magri and Peter, 2004: 966) إلى أن بعض المنشآت لا ترغب في اختيار التعاقد مع مكاتب المراجعة الكبيرة بسبب ارتفاع أتعاب عملية المراجعة لدى هذه المكاتب، وبالتالي فإنها تفضل التعاقد مع مكاتب المراجعة المتوسطة والصغيرة.

ويحمل الفكر المحاسبي نوعاً من الجدل بين وجهتي نظر متعارضتين، فيما يتعلق بجودة المراجعة وعلاقتها بحجم مكتب المراجعة، فالبعض يرى أن جودة المراجعة ترتبط إيجابياً مع كبر حجم مكتب المراجعة، بينما يرى البعض الآخر أن جودة المراجعة مستقلة عن حجم مكتب المراجعة (مها محمد أبو هارجة، 2000: 91)، حيث أن هناك أثر لحجم مكتب المراجعة على درجة الموثوقية في المعلومات الواردة بالقوائم المالية، فالبنوك والوسطاء الماليون يرون أن القوائم المالية التي تمت مراجعتها بواسطة مكاتب المراجعة الكبرى تعطي ثقة للأطراف الأخرى عن مكاتب المراجعة الصغيرة، وأن رد فعل سوق الأوراق المالية يكون في صالح المنشآت التي تتحول إلى المكاتب الكبيرة عن تلك التي تتحول إلى المكاتب الصغيرة، فالمنشآت غالباً ما تتجه إلى التعاقد مع مكاتب المراجعة الكبيرة، حيث ترتبط هذه المكاتب بالجودة العالية، وبالتالي توفر هذه المكاتب مصداقية عالية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية.

ومن ناحية أخرى توصلت أحد الدراسات إلى عدم وجود علاقة بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة، وأن حجم مكتب المراجعة يجب ألا يكون المحدد لاختيار مكتب المراجعة، فمعايير المراجعة المتعارف عليها والتي أصدرتها المنظمات المهنية تضمن تجانس الجودة في تأدية عملية المراجعة.

وعلى مستوى بيئة الأعمال المصرية أكدت دراسة (خالد سعيد بركات، 2007: 201) على أن حجم مكتب المراجعة لا يحظى بنفس المكانة التي يحظى بها في بيئات الأعمال المتقدمة فيما يتعلق بالعلاقة بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة. وأشارت الدراسة إلى أنه ليس من العدل أن يتم التمييز بين مكاتب المراجعة الكبيرة وباقي المكاتب، فليس هناك أدلة كافية على أن كفاءة تنفيذ مكاتب المراجعة الكبيرة لعمليات المراجعة أكثر من كفاءة تنفيذ مكاتب المراجعة الصغيرة لعملياتها.

وترى الباحثة أن اسواق المال في البلدان النامية بشكل عام معظمها حديثة النشأة ولم تصل بعد إلى مرحلة النضج والاستقرار، الأمر الذي يؤدي إلى عدم توافر الحساسية الكافية بها، ومن ثم لا يعول كثيراً على ردود الأفعال المستخلصة منها. وخاصة أن الواقع العملي يشير إلى اتجاه تعاقد المنشآت الكبرى مع مكاتب المراجعة كبيرة الحجم لتوافر مقومات تضمن تنفيذ عملية المراجعة بمستوى جودة عالي.

**2/2 شهرة (سمعة) مكتب المراجعة:**

"تعتبر شهرة أو سمعة مكتب المراجعة هي أحد اصول المكتب، حيث تنفق كثير من المكاتب العديد من الاستثمارات وتقوم بالعديد من المجهودات من أجل الوصول إلى الشهرة أو السمعة، وسمعة أو شهرة مكتب المراجعة هي تداول اسم المكتب بين العملاء على أنه يقوم بخدمات ذات جودة متميزة، فهي تعتبر البديل الذي يعتمد عليه مستخدمو القوائم المالية لقياس جودة المراجعة، وذلك بسبب عدم خبرتهم الكافية للتميز بين المستويات المختلفة من جودة المراجعة" (محمد بهاء الدين ابراهيم، 2008: 191).

وهناك العديد من المؤشرات التي يتم الاعتماد عليها في تحديد شهرة مكتب المراجعة كالالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني، عدم وجود دعاوى قضائية ضد المكتب، وجود نظام لتطبيق جودة الأداء بالمكتب، ارتباط المكتب بأحد مكاتب المراجعة العالمية، زيادة عدد عملاء مكتب المراجعة، الاتصالات الجيدة بين أعضاء المكتب وبين العملاء، ومدة ممارسة المكتب للمهنة.

ويجب الإشارة إلى أن الاعتماد على حجم المكتب فقط كدليل على السمعة أو الشهرة لا يمكن الاعتماد عليه بصفة مطلقة، وإلا لكانت مكاتب المراجعة صغيرة الحجم ليس لها سمعة أو شهرة، في حين أن بعض المكاتب الصغيرة يكون لديها السمعة والشهرة الحسنة داخل محيطها فقط نتيجة الالتزام المهني والأخلاقي في هذا الشأن، لذا يعتقد أن شهرة (سمعة) مكتب المراجعة ليست وقفاً على الحجم أو عدد العملاء، بل أن الحجم أو عدد العملاء، يمكن أن يكون نتيجة أو محصلة لشهرة (سمعة) المكتب والتي تتكون وفقاً لمجموعة المؤشرات السابقة المتداخلة كلها أو بعضها، ويضاف إلى ذلك أن العوامل المكونة لشهرة (سمعة) المكتب هي في حد ذاتها يمكن أن تكون خصائص لجودة المراجعة.

وفيما يتعلق بالدوافع التي تؤدي إلى قيام المنشآت محل المراجعة بالاتجاه نحو التعاقد مع مكاتب المراجعة ذات السمعة والشهرة الطيبة فإنها تتمثل في:

* سمعة وشهرة مكتب المراجعة التي تضفي المصداقية على القوائم المالية التي تراجع بواسطة تلك المكاتب.
* أن مكاتب المراجعة ذات الشهرة العالية تنفق استثمارات ضخمة في مجال تكوين هذه الشهرة والمحافظة عليها، وبالتالي يكون لديها الحافز أكثر في تقليل الأخطاء الناتجة أثناء عملية المراجعة وتوفير الضمان الكافي لمستخدمي تلك القوائم بعدم احتوائها على أخطاء جوهرية أو تلاعب واحتيال.
* اعتقاد الإدارة أن التعاقد مع أحد مكاتب المراجعة ذات السمعة الطيبة سوف يساعد في الحصول على أعلى سعر للأوراق المالية.

ولاشك أن هناك علاقة قوية بين سمعة مكتب المراجعة وجودة المراجعة، فجودة المراجعة تؤدي إلى زيادة سمعة المكتب وتحسينها، والمحافظة على سمعة المكتب تؤدي إلى زيادة جودة المراجعة، وبالتالي فكلما كانت مكاتب المراجعة ذات سمعة طيبة، كلما أدى ذلك إلى تقديم خدمات مراجعة ذات جودة عالية، وينعكس ذلك على المفاضلة والاختيار بين مكاتب المراجعة، فإن كان العميل يبحث عن خدمات مراجعة ذات جودة عالية، وإذا كانت الجودة مرتبطة بالسمعة، فعلى ذلك يتجه اختيار العميل نحو المكاتب التي تتميز بسمعة جيدة.

**2/3 الخدمات الإضافية الأخرى التي يقدمها مكتب المراجعة:**

حدثت عدة تطورات في مهنة المحاسبة والمراجعة خلال العقدين الماضيين وكان أبرز هذه التطورات زيادة الطلب على أداء المراجع للخدمات الإضافية.

ولقد حددت مؤسسة Haber, Ring, Helm &Co إحدى أكبر مؤسسات المحاسبة الأمريكية في تقرير نشرته عام 2000م، عبر شبكة الانترنت، مجال الخدمات الإضافية التي تقدمها هذه المؤسسة والتي تتمثل في: إدارة وتخطيط المنشآت وتقييمها وبرامج تطوير الربح وعمليات الاندماج والاقتناء وهيكلة وجدولة الديون، وبرامج تخفيض التكلفة والتخطيط التكنولوجي والاستراتيجي والإجراءات والرقابة التسويقية وإدارة الموارد البشرية ودراسات وتخطيط المنشآت وإدارة الأجور والمرتبات وخدمات التدعيم القضائي وخدمات التدعيم قبل المحاكمة وخدمات شاهد خبير، وتفسير البيانات المالية والتقارير الإدارية والاحتفاظ بالسجلات وتفسير خسائر تعثر المنشآت وتنفيذ البرامج المحفزة للتعويض" (حسام الدين حسين، 2002: 10).

وفي جمهورية مصر العربية فقد نصت المادة (104) من قانون الشركات رقم (159) لسنة 1981 على عدم جواز الجمع بين عمل المراجع الخارجي والاشتغال بصفة دائمة بأي عمل فني أو إداري أو استشاري في المنشأة.

وترى الباحثة أن تقديم مكتب المراجعة للخدمات الإضافية لا يقلل من جودة المراجعة، فالأصل هو التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية التي تحتم استقلاله هذا بالإضافة إلى أن قيام المكتب بتقديم خدمات إضافية لنفس المنشأة، يؤدي إلى تعميق المعرفة لديه بمنشأة العميل وظروفها ومتغيراتها، ومن ثم يؤدي إلى ارتفاع جودة المراجعة.

وفيما يتعلق بتأثير الخدمات الإضافية الأخرى على قرار اختيار مكتب المراجعة، توصل بعض الباحثين إلى أن نسبة 14% من المنشآت موضوع الفحص والمراجعة تهتم عند اختيارها لمكتب المراجعة بقدرة المكتب على تقديم خدمات إضافية أخرى، وأن عدم قدرة مكتب المراجعة على تقديم خدمات إضافية أخرى قد احتل المرتبة الأولى من بين العوامل المؤثرة على تغيير مكتب المراجعة في المنشآت المصرية.

**2/4 التزام مكتب المراجعة بمعايير المراجعة المصرية:**

يقصد بمعايير المراجعة "الأنماط التي يجب أن يلتزم بها المراجع أثناء أداء عملية المراجعة، ويتم بناءً عليها عمل المراجعة من حيث درجة الجودة والأهداف التي ينبغي الوصول إليها من القيام بعملية المراجعة" (شوقي السيد فودة، 2008: 104).

والجدير بالذكر أن مجمع المحاسبين والمراجعين القانونيين بالولايات المتحدة الأمريكية AICPA قد أصدر عدة معايير (معايير المراجعة العامة، ومعايير الفحص الميداني، ومعايير إعداد التقارير)، كما أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC عدة معايير ونشرات للمراجعة الدولية، وبالنسبة لمعايير المراجعة في جمهورية مصر العربية، فقد أصدر المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين 26 معياراً، هذا بالإضافة إلى أن وزارة الاقتصاد قد قامت بوضع معايير للمحاسبة المصرية، وهي مماثلة تماماً لمعايير المحاسبة الدولية، حيث تمثل تلك المعايير إرشادات للمراجعين في مجال التقييم والقياس المحاسبي.

"ولقد أكدت إحدى الدراسات (ايمان أحمد أمين، 2001: 276) على أهمية الالتزام بالمعايير المهنية لتحقيق جودة أداء عملية المراجعة، فالتزام مكتب المراجعة بالمعايير يؤثر تأثيراً جوهرياً على جودة الأداء، حيث أن التخطيط الجيد لعملية المراجعة، وقيام المراجع بإجراء دراسة شاملة لنظام الرقابة الداخلية للعملاء، والمراقبة الجيدة لتنفيذ خطوات المراجعة، كل هذه العناصر تعد من خصائص جودة عملية المراجعة والتي يمكن وصفها على أنها تطبيق للمعايير المهنية، وتبرز أهمية المعايير المهنية في تعزيز جودة أداء عملية المراجعة في أنها تمثل الحد الأدنى لجودة عملية المراجعة، فوجود معايير متعارف عليها وملزمة تمثل المقاييس أو المستويات التي يستطيع المراجع في ضوئها أن يقيم العمل الذي قام به.

وفي الحقيقة تواجه مكاتب المراجعة منافسة شديدة، مما يستلزم أن تكون تلك المكاتب متمتعة بالكفاءة والفاعلية، وأن تلتزم بتطبيق معايير المراجعة، وخاصة في ظل تطبيق الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات (GATS) (شوقي السيد فودة، 2008: 104).

وبالتالي، فإن قرار العميل بشأن المفاضلة والاختيار ما بين مكاتب المراجعة المتاحة أمامه، لا شك أنه ينصرف تجاه المكاتب التي تتبنى المعايير وتلتزم بها.

**2/5 مدى استخدام مكتب المراجعة للتقنيات الحديثة في المراجعة:**

لقد أدت التطورات السريعة في تقنيات المعلومات إلى اتجاه العديد من مكاتب المراجعة الكبرى نحو استخدام نظم المعلومات المتقدمة في نظم دعم القرارات Decision support system (DSS) ونظم الخبرة Expert system (ES) في المراحل المختلفة لعملية المراجعة، مثل تقييم نظم الرقابة الداخلية، وتخطيط عملية المراجعة، وفي تنفيذ إجراءات المراجعة وغيرها.

وبالتالي يجب على مراجعي الحسابات بمكاتب المراجعة أن يكونوا على دراية بتطور التقنيات الحديثة وتأثيرها على مهنة المحاسبة والمراجعة، وينبغي أن يكون لديهم الإلمام الكافي بالأساليب الحديثة في عمليات التخطيط لأعمال المراجعة، وفحص نظم الرقابة الداخلية في بيئة المراجعة الجديدة. ولذا فإن مراجعي الحسابات المؤهلين جيداً على استخدام التقنيات الحديثة في عملية المراجعة يمتلكون ميزة تنافسية تجعل عملاء المراجعة يفضلون تلك المكاتب على غيرها عند اختيار مكتب المراجعة والتعاقد معهم اعتقاداً منهم أن استخدام مكتب المراجعة للتقنيات الحديثة يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة.

وأي مكتب مراجعة كبير يهدف من استخدام التقنيات الحديثة في أعمال المراجعة إلى الحفاظ على مكانته التنافسية بين المكاتب الكبرى، وفي نفس الوقت الحفاظ على مكانته القيادية بالنسبة للمكاتب الصغرى والمتوسطة باعتبار أن استخدام تلك التقنيات سوف يعتمد عليها كأداة لتسويق خدمة المراجعة بسعر أعلى.

**2/6 مقدار أتعاب المراجعة:**

تتحدد الأتعاب التي يطلبها مكتب المراجعة من العملاء على أساس مجموعة من العوامل بعضها ذات صلة بالمنشأة محل المراجعة، والأخرى ذات صلة بمكتب المراجعة. فيما يتعلق بالعوامل المرتبطة بالمنشأة فهي تتمثل في حجم المنشأة، كفاءة وفعالية النظام المحاسبي في المنشأة، سلامة ودقة نظام الرقابة الداخلية، وجود فروع للمنشأة، نظام تشغيل البيانات المتبع بالمنشأة، مدى تنوع وتعدد أنشطة المنشأة، مجال نشاط المنشأة، ودرجة صعوبة وتعقيد عمليات المراجعة، سمعة المنشأة في السوق، والموقع الجغرافي للمنشأة. أما عن العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة فهي تتمثل في سمعة المكتب وشهرته، مستوى الأتعاب المألوفة والسائدة في السوق، ارتباط المكتب بمكاتب مراجعة أجنبية أو عالمية، حجم المكتب وخبرته المهنية، التأهيل المهني للعاملين بالمكتب وكفاءاتهم، وهيكل تكاليف المكتب.

إن المنافسة سمة مميزة للسوق عند الارتباط المبدئي لخدمة المحاسبة والمراجعة، وقد أكدت الدراسات على أن وجود عامل المنافسة بين مكاتب المراجعة يؤدي إلى الضغط لتخفيض الأتعاب، وأن الزيادة الكبيرة في المنافسة تتمثل في تقديم العروض التنافسية أو الخصم على العروض المقدمة أو الأتعاب المخفضة" (علي ابراهيم طلبة، 2002: 204)، وبالتالي في ظل وجود المنافسة بين مكاتب المراجعة، فإنه يمكن أن يقبل بعض المراجعين أتعاب لا تتناسب مع ما يقدمونه من جهد لكونها أقل من المستويات المقبولة المتعارف عليها لهذه الأتعاب كسباً لبعض العملاء وعلى أمل زيادة الأتعاب مستقبلاً.

أما اختيار العميل وتفضيله لمكتب مراجعة على آخر فيرجع إلى عدة مبررات، من بينها الغرض المنشود من الحصول على الخدمة. فإن كان العميل يركز على الخدمات المتخصصة فإنه يبحث عنها بين مكاتب المراجعة التي تستطيع تقديم هذه الخدمات. وإذا كان العميل يركز على جودة الخدمة وعلى السمعة الطيبة التي تتمتع بها بعض مكاتب المراجعة لما لها من أثر إيجابي على أسعار أسهمها في سوق المال فإنه سيبحث عن المكاتب التي لها تلك الخصائص، أما إذا كان العميل يركز على السعر ومقدار الأتعاب فقط فإنه سوف يبحث عن مكاتب المراجعة التي تقدم خدماتها بأقل أتعاب. وفي جميع الأحوال يقوم العميل بدفع أتعاب المراجعة وفقاً للاتفاق المبرم بين العميل والمراجع، وبالتالي هناك علاقة بين أتعاب المراجعة ومستوى الأداء الذي تقدم به تلك الخدمات.

ولا شك أن مكاتب المراجعة تعمل على تعظيم ربحيتها في ظل تنوع وتفاوت الخدمات المقدمة للعملاء، كما أن العملاء يعملون على الحصول على الخدمات بالجودة المرغوبة بأقل تكلفة ممكنة، ورغم ذلك فإن اختيار العميل وتفضيله لخدمة معينة مقدمة بواسطة مكتب مراجعة معين لا يعتمد فقط على سعر الخدمة، ولكنه يعتمد ايضاً على المهارة والبراعة التي تقدم بها الخدمة حتى تبدو مختلفة عن الخدمات الأخرى. وفي ضوء ذلك يمكن القول بأن أتعاب المراجعة المرتفعة نسبياً التي يتقاضاها مجموعة من مقدمي هذه الخدمات تكون متناسقة ومتفقة مع تميز وتفاوت تلك الخدمات التي تقدمها تلك المجموعة مقارنة بمجموعة أخرى، كما يفترض أن هذه الخدمات المميزة تقدم وتؤدى بواسطة المكاتب المهنية التي تتسم بعدد من الخصائص (كبيرة نسبياً، السمعة الطيبة، الاسم التجاري، التخصص والخبرة).

ولا شك أن عدم وجود معايير موضوعية وواضحة للاختيار بين مكاتب المراجعة يؤدي إلى زيادة المنافسة السعرية، وتكون الأتعاب أحد أهم أسباب الاختيار وحسم المنافسة بين مكاتب المراجعة، حيث تعتبر أتعاب المراجعة هي المحور الأساسي في عملية المنافسة بهدف المحافظة على العملاء الحاليين وجذب عملاء جدد، ومن هنا نجد أن عملية تحديد أتعاب المراجع عند قبوله لمهمة المراجعة تؤدي إلى وجود بيئة تنافسية بين المكاتب في سوق المهنة.

**2/7 خبرة مكتب المراجعة في مجال نشاط العميل:**

إن خبرة مكتب المراجعة في مجال نشاط العميل يعتبر من العوامل المؤثرة على جودة المراجعة لأنها تؤدي إلى زيادة فعالية الخدمات المقدمة، فكلما زادت مدة خبرة المكتب بنشاط العميل وذلك من خلال خدمة المكتب لعدد كبير من العملاء في نفس القطاع، كلما زادت الثقة في مراجع الحسابات، فالمكتب المتخصص يحصل على معلومات متعلقة بالقطاع أكثر من غير المتخصص، ويكون أقدر على استخدام هذه المعلومات لتقديم مراجعات أكثر كفاءة، كما أن المتخصصين في قطاع معين لديهم خبرة أكبر بالقطاع تمكنهم من تحديد الأخطاء بشكل أكبر، وحافزاً كبيراً لتصحيح التقارير المالية التي وجد بها أخطاء، وذلك لحماية أو زيادة حصتهم في السوق.

وقد طورت مكاتب المراجعة خبرتها في القطاعات المختلفة لتحقيق عدة أهداف تتمثل في:

(Beasley and Petrami, 2001: 97 – 114)

* زيادة الطلب على خدمات المراجعة عبر هذا القطاع لمكاتب المراجعة، وبالتالي زيادة الحصة السوقية في ظل البيئة التنافسية.
* أن الخبرة في مراجعة قطاع معين من المحتمل أن تحسن من كفاءة مكتب المراجعة من خلال اقتصاديات الحجم الناتجة عن تركيز استثمارات الموارد والتكنولوجيا في قطاع محدد.
* خلق حواجز على دخول المنافسين لمراجعة القطاع الذي تخصص في مراجعته المكتب.

والعملاء عادة يختارون مكاتب المراجعة التي يتوافر لديها الخبرة بنشاط العميل للأسباب الآتية:

(Dunn and Mayhew, 2004: 35 – 58)

* لمنافع القيمة المضافة المقدمة بواسطة المكتب الخبير متضمنة احتمال وجود خفض في الأتعاب، وتدعيم الجودة والعدالة.
* كآلية لإعلام المستثمرين بأن العميل ينوي تقديم مراجعة ذات جودة مرتفعة.
* إن اختيار العملاء لمكتب المراجعة المتخصص يمكن أن يخدم أيضاً كإشارة لتدعيم جودة الإفصاح.

وعلى العكس من ذلك تشير النتائج التي توصل إليها آخرون "أن بعض المنشآت محل المراجعة لا ترغب في التعاقد مع مكاتب المراجعة المتخصصة خوفاً من تقديم خدمات إضافية لأكثر العملاء المنافسين لها، بالإضافة إلى الخوف من انتقال المعلومات للمنافسين" (حسين علي خشارمة، وأحمد علي العمري، 2001: 217).

**2/8 العلاقات الشخصية بين مكتب المراجعة والمنشأة محل المراجعة:**

إن من أهم الصفات الشخصية التي يجب أن يتميز بها المراجع الكياسة واللباقة وحسن التعامل مع الآخرين، ومن جانب آخر يتضمن التأهيل العلمي للمراجع قدراً من المعارف السلوكية، وذلك لكي يتمكن المراجع من التعامل مع عملاء المراجعة، لأن بعض المنشآت تقوم بتعيين المراجع بناء على العلاقات الشخصية والاجتماعية التي تربطها به، وذلك حتى تستطيع أن تملي عليه رغباتها، رغم أن ذلك يعتبر مخالف لقواعد السلوك المهني، والتي تمنع استخدام العلاقات الشخصية في تعيين المراجعين، فقد أوصت لجنة أعضاء معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز ICAEW بأنه لا يجب أن يقوم مراجع الحسابات أو أحد شركائه أو مساعديه بمراجعة حسابات أي شركة تربطه بأحد الأعضاء المسئولين عن إدارتها علاقة صداقة وطيدة، وذلك حفاظاً على استقلاله وضماناً لتحقيق الهدف من المراجعة.

وفيما يتعلق بتأثير العلاقات الشخصية بين مكتب المراجعة والمنشأة محل المراجعة على اختيار مكتب المراجعة الذي يتولى مهمة مراجعة حساباتها، فالأمر يختلف طبقاً لحجم مكتب المراجعة وحجم منشأة العميل، فمعظم عملاء مكاتب المراجعة الصغيرة والمتوسطة من المنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم (منشآت فردية وشركات أشخاص) والتي غالباً ما يستند اختيارها لمكتب المراجعة على العلاقات الشخصية والعائلية بين صاحب المكتب وبين أصحاب المنشأة، أما في المنشآت كبيرة الحجم فإن اختيار مكتب المراجعة يتم بناءً على اقتراح من مجلس إدارة المنشأة. وأن معظم عمليات المراجعة التي تتم في المكاتب الكبيرة تكون من خلال مجموعات عمل يتولاها المراجعون العاملون بالمكتب. وبالتالي يلاحظ ضعف العلاقات الشخصية والعائلية بين شركاء مكاتب المراجعة والمنشأة محل المراجعة.

**2/9 الالتزام بقواعد أخلاقيات وسلوكيات المهنة:**

تخدم قواعد أخلاقيات وسلوكيات المهنة هدفين رئيسيين هما:

* وضع نمط السلوك والتصرفات المتوقعة من أعضاء المهنة واللازمة كحد أدنى لاستمرار مزاولتهم لعملهم المهني.
* الإفصاح لجمهور المهنة عن مكونات ومعايير الآداب والسلوك التي تحكم تصرفات أعضاء المهنة، فترتفع مكانة المهنة وأعضائها، فضلاً عن تزايد الثقة في تقارير وأعمال المهنيين.

وقد اصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين دليل قواعد آداب وسلوك المهنة سنة 1973م، وتضمن مجموعة من القواعد (الاستقلال والنزاهة والموضوعية، والمعايير العامة والفنية، المسئولية أمام العملاء، المسئولية تجاه الزملاء، والمسئوليات الأخرى وممارسة المهنة). وفي مصر أصدرت نقابة المحاسبين والمراجعين المصرية عام 1958م، دستور للمهنة ضمنته قواعد متعددة من بينها آداب وسلوك المهنة.

وتم التأكيد على ضرورة التزام مراجعو الحسابات بقواعد السلوك الذي يدعم الاستقلال ورقي الخلق والموضوعية، كما يجب أن يحافظ على سرية العلاقة بينه وبين عميله، وذلك لزيادة جودة المراجعة ورفع مستوى المهنة، لذا فتزداد جودة المراجعة عند التزام مراجع الحسابات بقواعد السلوك المهني.

ويعد الالتزام بقواعد أخلاقيات وسلوكيات المهنة إحدى المؤشرات التي يتم الاعتماد عليها في تحديد شهرة مكتب المراجعة، وبالتالي فإن العميل عند اختياره لمكتب المراجعة الذي يتولى مهمة الفحص، يتجه في اختياره لمكتب المراجعة الذي يتوافر لديه قدر من الالتزام بقواعد أخلاقيات وسلوكيات المهنة.

**2/10 الالتزام بالمواعيد المحددة لتقديم تقرير المراجعة:**

إن الالتزام بالمواعيد المحددة لتقديم تقرير المراجعة يتوقف على العديد من المتغيرات، والتي تتطلب في معظم الأحيان وقتاً إضافياً في الفحص والتدقيق وتجميع أدلة إثبات قوية وسليمة، ومن أهم تلك المتغيرات حجم المنشأة وتعقد عملياتها، وضعف نظام الرقابة الداخلية، ونوعية المراجعة المطبقة، وسنوات خبرة مكتب المراجعة مع عميله. وأخيراً نوعية رأى المراجع.

ولاشك أن قيام مكتب المراجعة بتقديم التقرير في الموعد المتفق عليه يعتبر أمر حيوي بالنسبة للعميل. حيث يعطي العملاء إشارات إيجابية بشأن دقة أعمال المكتب، وجودة العمل الذي قام به، وحرصه على مصالح عملائه مما يبعث الرضا في نفوسهم عن الخدمات المؤداة لهم. وبالتالي فإن المنشآت موضوع الفحص والمراجعة سوف تفضل اختيار مكتب مراجعة يراعي الالتزام بالمواعيد المحددة لتقديم تقرير المراجعة.

**2/11 تصنيف مكتب المراجعة:**

لقد شهدت بيئة المراجعة مجموعة من التغيرات التنافسية، بدخولها ضمن اتفاقية تحرير التجارة في الخدمات (GATS)، وبناء على ذلك فإن مكاتب المراجعة الأجنبية صرح لها بمزاولة المهنة في بيئة الأعمال المحلية بجانب مكاتب المراجعة المصرية، وبذلك أصبح هناك ثلاث فئات لمكاتب المراجعة هي:

الفئة الأولى تتمثل في مكاتب للمراجعة اقترن اسمها بمكاتب المراجعة العالمية الكبرى، والثانية مكاتب للمراجعة تحمل أسماء أجنبية بخلاف المكاتب العالمية الأربعة الكبرى. أما الفئة الثالثة والأخيرة تتمثل في مكاتب المراجعة المحلية التي تحمل أسماءً وطنية فقط. إن تصنيف مكتب المراجعة طبقاً لهذه الفئات يعد أحد العوامل المحددة لأتعاب عملية المراجعة حيث تزداد الأتعاب إذا كان المكتب ضمن الفئة الأولى أو الثانية وتقل الأتعاب إذا كان المكتب غير ذلك.

"وأكدت العديد من الدراسات على أن جودة المراجعة محددة بعضوية مكاتب المراجعة العالمية أو الأجنبية، ويرجع ذلك إلى أن هذه المكاتب لديها سمات ملحوظة مرتبطة بالجودة، مثل التدريب المتخصص، مراجعة الأداء بواسطة مكتب آخر، السمعة الجيدة، كما وأنها تتميز بالتخطيط الجيد لعملية المراجعة، والكفاءة المهنية لفريق المراجعة، مما يجعلها تستأثر بالنصيب الأكبر من عمليات المحاسبة والمراجعة، حيث أن المنشآت موضوع الفحص والمراجعة سوف تفضل اختيار المكاتب العالمية أو الأجنبية بهدف تحسين مستوى جودة عملية المراجعة" (مها محمد أبو هارجة، 2000: 136).

ولكن يجب التأكيد على أن ربط تصنيف مكتب المراجعة بجودة الأداء المهني للمراجعة لا يعد هو المدخل الكامل للجودة، والدليل على ذلك انهيار وتوقف مكتب آرثر أندرسون عن الاستمرار في مهنة المراجعة عام 2002 في أعقاب توجيه اتهامات جنائية تتعلق بممارسات المراجعة المتعلقة بالقوائم المالية لشركة إنرون، وكان يمثل هذا المكتب أحد أكبر خمسة مكاتب للمراجعة في العالم، وبالتالي قد يثير الشك في مستوى جودة الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة العالمية.

**2/12 الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة:**

لقد زادت المسئولية القانونية لمراجعي الحسابات نتيجة لزيادة الأطراف التي تعتمد في قراراتها على تقرير المراجعة، ونتيجة لذلك تصاعد عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة، وكذلك التعويضات المرتبطة بها، وذلك بجانب التكاليف الإضافية التي تتحملها المكاتب والمتمثلة في زيادة معدلات التأمين ضد حالات الإهمال والتقصير.

وفي جمهورية مصر العربية فقد نصت المادة 109 من القانون رقم 159 لسنة 1981 الخاص بإصدار قانون الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة على مسئولية مراجع الحسابات عن تعويض الأضرار التي يلحقها بالمنشأة أو المساهمين أو الغير بسبب خطئه في تنفيذ عمله.

"وهناك العديد من العوامل المرتبطة بالدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة، بعضها يرتبط بمراجع الحسابات وخصائصه وتتمثل في (حجم مكتب المراجعة، طول فترة ممارسة مراجع الحسابات مع العميل، واستقلالية مراجع الحسابات)، والبعض الآخر يرتبط بالعميل وخصائصه المالية والتي تتمثل في (ارتفاع نسبة الديون إلى إجمالي الأصول، وارتفاع نسبة المخزون إلى إجمالي الأصول، وارتفاع معدل التغير في المبيعات، والحالة المالية السيئة للعميل)، وإذا توافرت هذه العوامل لعميل المراجعة فإنها تؤدي إلى زيادة احتمال تعرض مكتب المراجعة لمخاطر رفع الدعاوى القضائية ضده، ويجب التأكيد على أن العوامل المرتبطة بعميل المراجعة أكثر تأثيراً على احتمالات رفع دعاوى قضائية ضد مكتب المراجعة بالمقارنة مع عوامل مراجع الحسابات ذاته" (مها محمد أبو هارجة، 2000: 100 – 101).

وفيما يتعلق بسوق خدمات مهنة المراجعة فإن الدعاوى القضائية تلعب دوراً هاماً للتأكد من أن الحد الأدنى من جودة الخدمات قد تم تقديمه، ويؤدي التعرض للدعاوى القضائية إلى تزايد احتمالات فقد العملاء والتأثير على سمعة مكتب المراجعة ودرجة المصداقية في أدائه، ويترتب على ذلك إحاطة مهنة المراجعة بنوع من فقدان الثقة، حيث ينظر إلى تلك الدعاوى كإشارة سالبة عن جودة خدمات المراجعة.

ويعتقد أن الالتزامات والتعرض لدعاوى قضائية سوف يدفع مكاتب المراجعة إلى أداء المراجعة بعناية عالية، مما ينعكس ذلك على جودة المراجعة، لذلك فالدعاوى القضائية ترتبط عكسياً مع جودة المراجعة، وبالتالي فإن الدعاوى القضائية تعد أحد اعتبارات المفاضلة والاختيار بين مكاتب المراجعة، حيث يتجه العملاء للتعاقد مع مكاتب المراجعة الأقل عرضة لاحتمالات التعرض للدعاوى القضائية اعتماداً على أن ذلك يوفر مؤشراً على جودة المراجعة.

**3/ المجموعة الثالثة: الاعتبارات المتعلقة بأعضاء فريق مكتب المراجعة.**

يرتبط تركيز مهنة المراجعة في مجموعة محدودة من مكاتب المراجعة ببعض الاعتبارات المرتبطة بالموارد البشرية لمكتب المراجعة، والمقصود به أعضاء فريق العمل من حيث تأهيلهم العلمي والعملي وما إلى ذلك من عوامل، وهي تتضمن الاعتبارات التالية:

**3/1 الاتصال الجيد مع العميل:**

يعتمد المراجع على موظفي منشأة العميل في الحصول على المعلومات الهامة التي تساعده على فهم وإدراك طبيعة نشاط المنشأة والحصول على أدلة الإثبات، ولا شك أن تعاون فريق عمل المراجعة وإدارة العميل ودرجة توفر هذا التعاون تعد أحد العوامل المؤثرة على إتمام عملية المراجعة بمستوى الجودة المرغوب سواء في مرحلة التخطيط أو العمل الميداني أو المراجعة النهائية والتقرير. لذلك يعتبر التعاون بين فريق المراجعة والعميل محدداً هاماً في اختيار مكتب المراجعة.

وأظهرت العديد من الدراسات أهمية خاصية الاتصال الجيد بين المراجع وعميله، فقد أكدت على ضرورة وأهمية توافر قنوات اتصال جيدة بين المراجع والإدارة، والزيارات المتعددة للمراجع لمواقع العمل الميداني، وإشعار العميل أولاً بأول بالنتائج التي تم التوصل إليها بالإضافة إلى وجود اتصالات متكررة بين فريق المراجعة وإدارة المنشأة ولجنة المراجعة يعتبران من أهم محددات اختيار مكتب المراجعة.

(ايمان أحمد أمين، 2001: 277).

وترى الباحثة أنه من الضروري أن يكون لدى فريق المراجعة القدرة والمهارة الكافية على التعامل مع إدارة العميل حتى يؤدي عملية المراجعة بكفاءة وفعالية، لذا ينبغي ان يتضمن التأهيل العلمي والعملي للمراجع التدريب على المهارات اللازمة لعملية الاتصال، مما ينعكس في النهاية على جودة عملية المراجعة.

**3/2 مستوى الخبرة المهنية لفريق المراجعة:**

تعتبر الخبرة المهنية لفريق المراجعة ضرورية للعديد من الأسباب أهمها: (محمد نظمي بخيت، 2004: 61)

* اكتساب معرفة أكبر وتنظيم أفضل لهذه المعرفة عند أداء مهام عملية المراجعة.
* تعتبر الخبرة المهنية محدداً هاماً لتوزيع المهام في مكتب المراجعة.
* تحسين مستوى الخبرة للمراجعين، وبالتالي زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة.
* مساعدة المراجعين على فهم كيفية اكتساب المراجع للخبرة وكيفية التعلم.
* تحسين مستوى جودة الحكم المهني للمراجع.

ويجب التأكيد على أن قيام مراجع الحسابات بالممارسة العملية لمهنة المراجعة لمدة طويلة يؤدي إلى اكتسابه الخبرة المهنية، ومن ثم ممارسة عملية المراجعة بكفاءة وفعالية، وبالتالي يمكن تفسير الاختلاف في الأداء بين مكتب المراجعة الأكثر والأقل خبرة بسبب هيكل المعرفة لدى مكتب المراجعة والذي يتم التعاقد معه لأداء مهام عملية المراجعة والتي تؤثر بالطبع على جودة أداء مهام عملية المراجعة.

وهناك العديد من المقاييس التي تستخدم لقياس خبرة مكتب المراجعة أهمها:

* عدد سنوات مزاولة مهنة المراجعة بصفة مستمرة، وبالتالي يستبعد من هذه المدة أي مدة يتوقف فيها مكتب المراجعة عن ممارسة المهنة.
* المستوى الوظيفي للمراجع داخل مكتب المراجعة، أي إذا كان شريكاً أو مديراً أو مراجع أول أو مراجع مبتدئ.
* الدورات التدريبية التي حصل عليها المراجع في مجالات المراجعة المختلفة.
* تنوع أعمال المراجعة التي يقوم بها مكتب المراجعة.

وفيما يتعلق بتأثير مستوى تأهيل وخبرة أعضاء فريق المراجعة على اختيار مكتب المراجعة من قبل العملاء، توصل أحد الباحثين إلى "أن ضعف مستوى تأهيل وخبرة أعضاء فريق المراجعة يؤثر في اختيار مكتب المراجعة، وذلك أن كثيراً من المنشآت لا ترغب في التعاقد مع مكتب المراجعة الذي يعاني أعضاء فريق المراجعة فيه من ضعف مستوى التأهيل العلمي والخبرة المهنية" (Magri and Peter, 2004: 956 – 968)، ويتم التوصل إلى خبرة فريق المراجعة من خلال سمعة (شهرة) مكتب المراجعة بالإضافة إلى التخصص القطاعي للمكتب، فالمراجعون الأكثر خبرة يكونوا ذوي أداء أفضل من أولئك الأقل خبرة، وعلى ذلك فإن للخبرة تأثير إيجابي على كفاءة وجودة أداء المراجعة.

**3/3 الالتزام بمتطلبات التدريب المهني المستمر:**

بصفة عامة يعرف التدريب المهني المستمر في مجال مهنة المحاسبة والمراجعة بأنه عبارة عن نشاط تعليمي يتم بالتنظيم والإشراف من قبل هيئة مهنية، يسهم بدور فعال في المحافظة والتحسين للكفاءة المهنية لأعضاء المهنة وذلك من خلال كسب المعارف الفنية والمهارات المهنية بشكل متجدد يتلاءم مع الظروف المحيطة بالمهنة، وذلك بما يمكن أعضاء المهنة من تقديم خدماتهم بشكل ملائم، وتمتاز تلك الخدمات بالثقة والمصداقية من قبل الجمهور.

ويحقق التعليم المهني المستمر عدة أهداف لممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة تتمثل فيما يلي:

(سمير سعد مرقص، سامية حسين محمد، 2003)

* يعد وسيلة مهمة لكسب المعارف الفنية والمهارات المهنية لعضو المهنة والحفاظ عليها وتجديدها بما يتلاءم مع ظروف البيئة.
* يساعد عضو المهنة في التعرف على الأساليب الفنية والمهنية الحديثة لمواجهة الآثار الناجمة عن التطورات التكنولوجية والتغيرات الاقتصادية.
* مساعدة أعضاء المهنة في فهم الأخلاقيات والسياسات المهنية وبشكل متجدد.
* أداة تسهم في تحقيق الجودة للخدمات المهنية المقدمة للغير وبالتالي كسب ثقتهم.
* المساهمة في تطوير القدرات المختلفة من خلال البرامج التعليمية الرسمية أو غير الرسمية.

وفيما يتعلق باختيار العميل وتفضيله لمكتب مراجعة على آخر، فلا شك أن العميل سوف يبحث عن مكاتب المراجعة التي يلتزم فيها مراجعو الحسابات بمتطلبات التدريب والتعليم المهني المستمر، اعتقاداً منه بأن ذلك مرتبط بمدى كفاءة وجودة الخدمة المقدمة من قبل فريق المراجعة.

**3/4 درجة استقلال مراجعي الحسابات:**

إن الحاجة إلى المراجعة المستقلة تنبع أساساً من وجود تعارض في المصالح بين إدارة المنشأة والمساهمين. وإذ فقد المراجعون استقلالهم فلن تكون هناك حاجة إلى تقاريرهم عن القوائم المالية، وبالتالي يفقدون ثقة المجتمع فيهم، مما يؤدي إلى زعزعة الثقة في القوائم المالية، ومن ثم تزداد حالة عدم التأكد في أسواق رأس المال، وبالتالي فإن حياد وموضوعية مكتب المراجعة تتوقف على درجة استقلاله الفكري في جميع ما يتعلق بالمراجعة، وخاصة عند تقييمه للأدلة والقرائن الناتجة عن اختبارات المراجعة وعند الوصول إلى رأيه في القوائم المالية. وانعدام الاستقلال الحقيقي فقد يؤدي في نظر الآخرين إلى عدم جدوى عملية المراجعة (شعبان يوسف مبارز، 2005: 295).

وفي ظل وجود سوق تنافسي لخدمات المراجعة فإن مستخدمي القوائم المالية يعتقدون أن مكتب المراجعة الذي لديه مشاكل أو تعارض مع العميل قد لا يستطيع مقاومة ضغوط الإدارة وبالتالي يفقد استقلاله، كما أن انتشار التجارة في خدمات الاستشارات المحاسبية يجب أن يدفع المراجع إلى التمسك بالأمانة والاستقامة وأن يحافظ على سرية عملائه حتى يستطيع الحفاظ عليهم في مواجهة المنافسة مع المكاتب الأجنبية (شعبان يوسف مبارز، 2005: 276).

ويجب التأكيد على وجود علاقة إيجابية بين الاستقلال وجودة المراجعة، فمن أجل تقديم خدمة مراجعة جيدة فإنه يتم تشكيل فريق مراجعة يضم شريكاً أو أكثر ومراجعين آخرين، وأثناء تنفيذ عملية المراجعة قد يكون أعضاء فريق المراجعة هم الممثلون الوحيدون للمكتب والمسئولون عن عملية الفحص وتقويم أنظمة الرقابة الداخلية وتجميع أدلة الإثبات، واكتشاف أية أمور قد يكون لها تأثير هام على نتائج المراجعة.

لذا يجب أن يحتفظ فريق المراجعة بالاستقلال في جميع الأمور المتعلقة بعملية المراجعة حتى يمكن تحقيق مراجعة ذات جودة عالية، ولقد أصدرت المفوضية الأوربية معايير الاستقلالية التي يتعين تطبيقها على دول الاتحاد الأوربي، كما سنت الولايات المتحدة قانونSarbanes-Oxley في عام 2002 الذي حدد متطلبات استقلالية المراجعين في الولايات المتحدة، أما في ظل التشريع المصري فقد أورد القانون رقم 159 لسنة 1981 في المواد 103، 104، 107 نصوصاً تكفل حماية استقلال مكتب المراجعة، وبالتالي تعد درجة استقلال مراجع الحسابات أحد أهم الاعتبارات المتعلقة باختيار مكتب المراجعة الذي يرغب العميل في التعاقد معه.

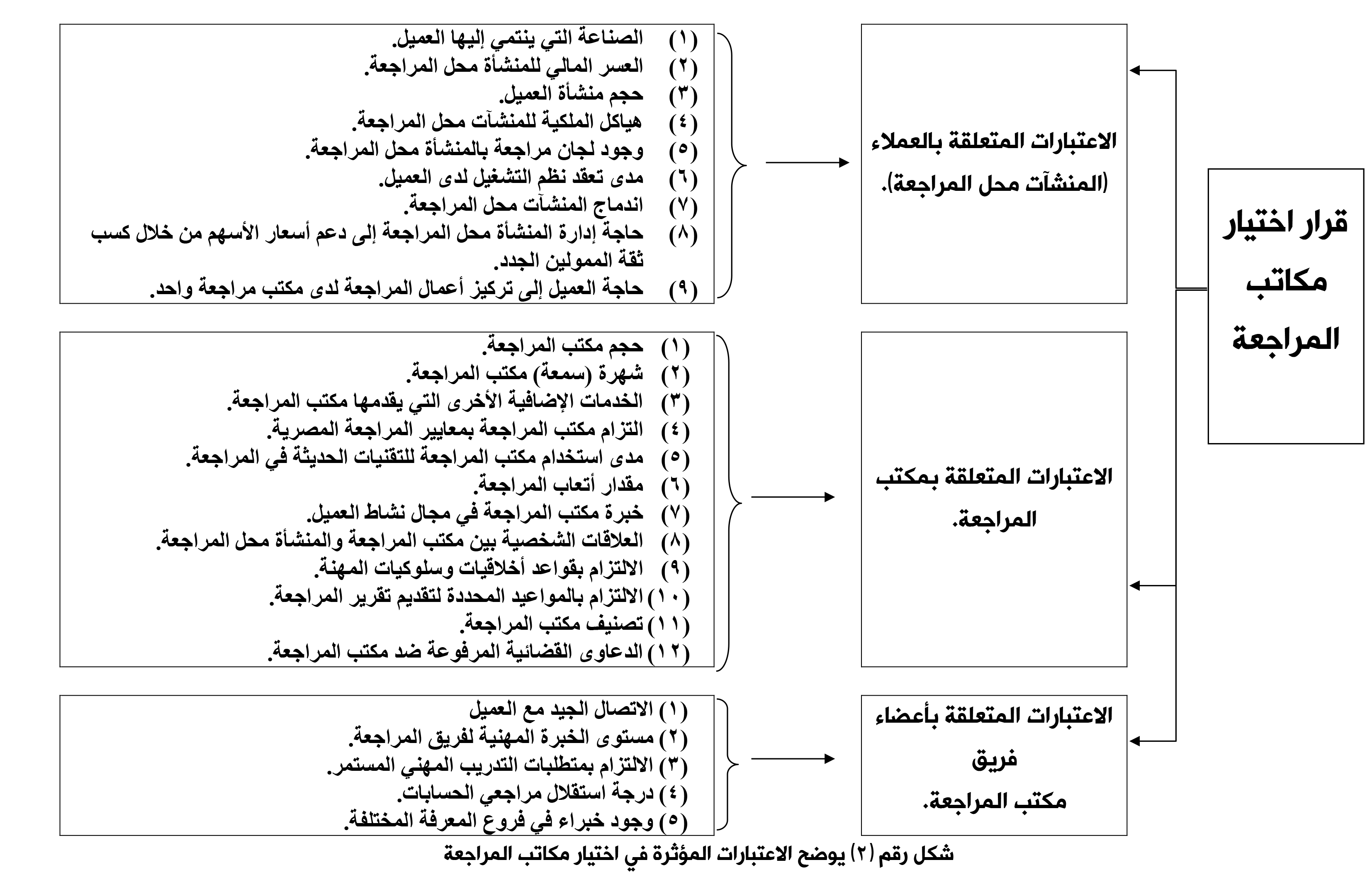
**3/5 وجود خبراء في فروع المعرفة المختلفة:**

يسعى مكتب المراجعة إلى تأدية عملية المراجعة بجودة عالية ويحقق احتياجات ورغبات عملائه، فإنه يجب أن يتوافر في فريق المراجعة مهارات خاصة لأداء عملية المراجعة، مثال ذلك خبراء في مجال مراجعة الكمبيوتر والضرائب والاستشارات ودراسات الجدوى الاقتصادية وغيرها من المجالات المختلفة بخلاف المحاسبة المالية والمراجعة.

هذا وتجدر الإشارة هنا إلى أن مسئولية عملية المراجعة تقع بالكامل على عاتق مكتب المراجعة، إلا أنه للمساعدة في تكوين رأي يحتاج المكتب أحياناً إلى المساعدة من خبراء متخصصين من اصحاب الخبرة والمعرفة في المجالات المتخصصة لتكوين رأي عن عملية المراجعة، فمع وجود خبراء آخرين في فريق المراجعة يمكن أن يسهم في أداء عملية المراجعة بجودة عالية.

وفيما يتعلق باختيار العميل وتفضيله لمكتب مراجعة على مكتب آخر، فلا شك أن العميل سوف يبحث عن مكاتب المراجعة التي يتوافر بها أصحاب الخبرة والمعرفة في المجالات المتخصصة، لأن ذلك يعني من وجهة نظر العميل أداء عملية المراجعة بجودة عالية.

ويمكن تلخيص أهم الاعتبارات المؤثرة في قرار اختيار مكتب المراجعة من خلال الشكل رقم (2) التالي:



**الخلاصـــة:**

استهدف البحث في هذا الفصل التعرف على مفهوم التركيز في سوق خدمات المراجعة والتعرف على طرق ومداخل قياسه وعلى العوامل المؤثرة، هذا بالإضافة إلى التعرف على الاعتبارات الخاصة بقرار اختيار المنشآت لمكاتب المراجعة.

ولتحقيق الهدف الأول من الدراسة، فقد تم استعراض التعريفات المختلفة التي قدمت لتعريف التركيز في سوق المراجعة، واتضح أنها كلها تدور حول سيطرة واستحواذ عدد قليل من مكاتب المراجعة على نصيب أكبر من السوق بصورة تجعلها في وضع احتكاري.

كذلك تناولت الدراسة المداخل التي قدمها الفكر المحاسبي لتفسير ظاهرة التركيز والتي انحصرت في مدخل تميز خدمة المراجعة، ومدخل اقتصاديات الحجم، هذا بالإضافة إلى دراسة العوامل المؤثرة في التركيز السوقي، حيث تعرضت للعوامل التي تؤدي إلى زيادة التركيز السوقي ومنها (اندماج مكاتب المراجعة، إتباع استراتيجية التخصص القطاعي، الدخول ضمن اتفاقية الجات، القرارات التنظيمية، والخصخصة، وطلب الحصول على خدمات أخرى، والطلب على جودة المراجعة)، كما تعرضت للعوامل التي تؤدي إلى انخفاض درجة التركيز السوقي ومنها (الانهيار المالي للشركات، والتدخل المهني والتدوير الإجباري للمراجعين، والخوف من انتقال المعلومات للمنافسين).

أما فيما يتعلق بالهدف الثاني من الدراسة وهو التعرف على الاعتبارات المرتبطة باختيار المنشآت لمكاتب المراجعة، وقد كان الاعتقاد السائد أن المنشآت الكبرى تسعى إلى جودة مراجعة القوائم المالية من خلال التعاقد من مكاتب المراجعة العالمية الكبرى، مما أدى لفرض سيطرتها على سوق خدمات المراجعة، ولكن اتضح أن هناك العديد من الاعتبارات الأخرى في اختيار مكاتب المراجعة والتي تنقسم إلى ثلاث مجموعات، الأولى المتعلقة بالعملاء والثانية متعلقة بمكتب المراجعة، والثالثة متعلقة بفريق المراجعة من مكتب المراجعة.

واتضح مما سبق، أن هناك علاقة بين درجة التركيز السوقي، وبين اعتبارات اختيار مكتب المراجعة، لذلك يتعين قياس درجة التركيز وكيفية اختيار مكتب المراجعة، وهذا ما سوف يتم تناوله في الدراسة الميدانية.

1. \* سجل مراقبي حسابات الشركات المساهمة، سجل مراقبي حسابات البنوك لدى البنك المركزي المصري، سجل مراقبي حسابات شركات التمويل العقاري لدى الهيئة العامة لشئون التمويل العقاري، سجل مراقبي حسابات شركات التأمين وإعادة التأمين وجمعيات التأمين التعاوني لدى الهيئة المصرية للرقابة على التأمين. [↑](#footnote-ref-1)
2. () على سبيل المثال (Beattie et. al 2003 , Thavaplan et. al 2002 , Francis et. al 2011 , Mcmeeking. et. al 2007, Commck & Garcia 2005 [↑](#footnote-ref-2)
3. () فقائمة المكاتب العالمية الثمانية التي كانت معروفة بـ Big Eight كانت تشمل (آرثر اندرسون وشركاه & آرثر يانج وشركاه & ديلويت هاسكنز وسيلز & إيرنست وويني & كوبر وليبراند & بيت مارديك وشيل وشركاهما & برايس ووتر هاوس وشركاه & توش روس وشركاه) ثم حدثت ثلاث عمليات اندماج اثنين منها عام 1989. الأول بين آرثر يانج وإيرنست والثانية بين توش وديوليت والثالثة تمت في عام 1998 بين برايس ووتر هاوس وليبراندردس.وفي عام 2002 انخفض عدد المكاتب العالمية إلى أربعة مكاتب فقط بعد انتهاء وتصفية مكتب آثر اندرسون. [↑](#footnote-ref-3)
4. () على سبيل المثال Imhoff, 2003: 117 – 128, Arel, et al., 2005: 36 – 39 [↑](#footnote-ref-4)