**الفصل الثاني**

**الدراسات الســابقة**

* **مقدمة.**
* **المبحث الأول:**

**الدراسات السابقة المتعلقة بظاهرة التركيز في سوق خدمة المراجعة.**

* **المبحث الثاني:**

**الدراسات السابقة المتعلقة باعتبارات اختيار مكتب المراجعة.**

**- الخلاصة.**

**مقدمة:**

ظهر اهتمام المحاسبين بالظواهر التي تتعلق بطبيعة سوق خدمات المراجعة والتي تمثلت في سيطرة مجموعة محددة من مكاتب المراجعة على النصيب الأكبر من العملاء، وظهور حالات اندماج على مستوى المكاتب العالمية المعروفة في توالي الدراسات والأبحاث التي تناولت ظاهرة التركيز في سوق خدمة المراجعة، بالإضافة إلى الاعتبارات والمعايير التي يمكن لعملاء المراجعة الاستعانة بها لاختيار مكتب المراجعة، فكان لابد من دراسة وتحليل تلك المجهودات البحثية التي أجريت في هذا المجال، وذلك من أجل تحديد الاتجاهات الأساسية التي تم الاعتماد عليها من خلال تلك الدراسات، هذا بالإضافة إلى معرفة النتائج التي تم التوصل إليها بهدف التعرف على مدى إمكانية تعميمها على مجتمع الدراسة الحالية والاسترشاد بها من خلال هذه الدراسة.

ولقد أمكن تصنيف هذه الدراسات إلى محورين أساسيين وذلك بناءً على الاتجاه العام للدراسة، حيث اهتم المحور الأول بالدراسات التي تناولت ظاهرة التركيز في سوق خدمة المراجعة، ولقد اعتمدت معظم الدراسات الميدانية على مقاييس التركيز السوقي لتقديم نتائج ميدانية تفيد في الحكم على درجة المنافسة أو الاحتكار في سوق خدمات المراجعة.

أما المحور الثاني، فقد تناول الاعتبارات المختلفة المرتبطة باختيار مكاتب المراجعة.

**وقد جاء هذا الفصل في مبحثين وذلك كما يلي:**

**المبحث الأول: الدراسات السابقة المتعلقة بظاهرة التركيز في سوق خدمة المراجعة.**

**المبحث الثاني: الدراسات السابقة المتعلقة باعتبارات اختيار مكتب المراجعة.**

 المطلب الأول: الدراسات التي تناولت بحث الاعتبارات المتعلقة بالعملاء لاختيار مكتب المراجعة.

المطلب الثاني: الدراسات التي تناولت بحث الاعتبارات المتعلقة بمكتب المراجعة وأعضاء فريق
 العمل لاختيار مكتب المراجعة.

**المبحث الأول**

**الدراسات السابقة المتعلقة بظاهرة التركيز في سوق خدمة المراجعة**

اهتم الأدب المحاسبي بالكشف عن ظاهرة سيطرة أو تركيز خدمة المراجعة بمكاتب مراجعة معينة وهو ما يعرف بدراسات تركيز السوق، منذ ثمانينات القرن الماضي والتي كشفت عن أن هذا السوق يعد سوق منافسة غير كاملة، ففي حين يتصف السوق بالمنافسة، بوجه عام، فإنه قد يعاني من مظاهر احتكار القلة لقطاعات نشاط أو صناعات أو أجزاء معينة من السوق" (Doogar, 2004, P. 30 – 42). واختلفت هذه الدراسات فيما بينها من حيث البيانات المستخدمة للكشف عن ظاهرة السيطرة أو التركيز بسوق خدمة المراجعة فهناك دراسات استخدمت بيانات الأتعاب أو الإيرادات الفعلية التي حصل عليها مقدمو خدمة المراجعة لمنشآت عملاء المراجعة، ودراسات استخدمت بيانات بديلة عن الأتعاب الفعلية التي يحصل عليها مقدمو الخدمة نظير تقديمها، والتي تمثلت في بيانات فعلية عن شركات الأعمال محل المراجعة كإجمالي الأصول وإجمالي الإيرادات، وأخيراً دراسات اعتمدت على كلا النوعين من البيانات (الأتعاب الفعلية، وبدائل القياس الأخرى الخاصة بالبيانات الفعلية لعملاء المراجعة).

وفيما يلي دراسة تحليلية لهذه الدراسات مرتبة حسب التسلسل الزمني لتاريخ نشر الدراسة.

**1/ دراسة مدثر طه أبو الخير (2000)**

استهدفت هذه الدراسة تحديد درجة التركيز السوقي في سوق خدمات المراجعة في مصر بالاعتماد على مقياس مشتق من الأصول والإيرادات كبديل عن الأتعاب، وتعد هذه الدراسة من الدراسات الرائدة التي أجريت على السوق المصري، ولقد تناولت الدراسة عدة موضوعات وهي الدور الاقتصادي للمراجعة، والطلب على المراجعة وكيفية تحقيق التوازن السعري في سوق خدمات المراجعة، وطبيعة العرض في سوق خدمات المراجعة والعوامل المؤثرة فيه.

ثم تناولت الدراسة مقاييس التركيز السوقي، حيث أوضحت أن هناك العديد من الأساليب التي يمكن استخدامها في تحديد درجة التركيز السوقي، وقدمت هذه الدراسة بعض الإحصاءات الوصفية عن طبيعة سوق خدمات المراجعة في مصر من خلال عينة من المنشآت بلغت 161 شركة مساهمة مقيدة في بورصة الأوراق المالية، وذلك على مدار ثلاث سنوات 97، 98، 99، ولقد اشتملت العينة على شركات من جميع القطاعات بما في ذلك البنوك وشركات التأمين وصناديق الاستثمار وشركات الأوراق المالية، بالإضافة إلى ذلك فإن الدراسة حاولت قياس درجة التركيز ومؤشر الاحتكار في السوق وأخيراً إجراء مقارنة بين النتائج التي تم التوصل إليها عن السوق المصري مع مثيلاتها في دولٍ أخرى.

ولقد خلصت الدراسة إلى أن السوق المصرية تعتبر مركزة بدرجة كبيرة حيث أشارت الدراسة إلى أن هناك أربعة مكاتب تستحوذ وحدها على 75% من حجم عمليات المراجعة داخل السوق المصرية.

كذلك انتهت الدراسة إلى أن طبيعة السوق المصري أكثر تركيزاً وأقل منافسة من أسواق أخرى. وأشارت الدراسة إلى المزايا التي يوفرها وجود مكاتب مراجعة كبيرة تتوافق من حيث الحجم مع المنشآت الكبيرة، وعلى الرغم من ذلك فإن الخطورة تكمن في تزايد سيطرة هذه المجموعة من المكاتب على السوق، الأمر الذي يترتب عليه حالة أقرب إلى الاحتكار. وأخيراً فإن الاحتكار سوف يؤدي إلى ضعف الجودة.

**2/ دراسة (2001) Lenz**

استهدفت هذه الدراسة تحديد درجة التركيز السوقي في سوق خدمات المراجعة في البيئة الألمانية وتحديداً في قطاع البنوك التجارية، وقد قامت الدراسة بحساب درجة التركيز السوقي من خلال قياس كل من نسبة التركيز ومؤشر الاحتكار، وذلك اعتماداً على الأتعاب الفعلية لمكاتب المراجعة.

وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك سبعة مكاتب كبرى في ألمانيا تستحوذ على 90% من السوق في مجال البنوك التجارية، وأرجعت الدراسة ذلك إلى الأسباب الآتية:

* أن الطبيعة المركزية للبنوك الألمانية خلقت طبيعة مركزية لمكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة تلك البنوك، مما أدى إلى زيادة درجة التركيز في مجال خدمات المراجعة في ذلك السوق.
* أن مراجعة البنوك التجارية تعتبر من المراجعات المتخصصة والتي تحتاج إلى مهارات وتقنيات خاصة لا تتوفر إلا في مكاتب المراجعة الكبرى، مما يؤدي إلى احتكار المكاتب الكبرى لسوق مراجعة البنوك التجارية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن نسبة دخول مكاتب مراجعة جديدة إلى سوق خدمة مراجعة مكاتب قطاع البنوك التجارية تعتبر قليلة جداً على خلاف باقي القطاعات التي يسهل فيها دخول مكاتب جديدة إلى سوق الخدمة، كذلك خلصت الدراسة إلى أن قطاع البنوك في ألمانيا يعتبر من أكثر القطاعات تركيزاً بالمقارنة بالقطاعات الأخرى.

**3/ دراسة (2001) Wolk et al.,**

قدمت هذه الدراسة تحليلاً عن اتجاه درجة التركيز السوقي في الولايات المتحدة الأمريكية خلال الفترة من 1988 حتى 1999، حيث حدث خلال هذه الفترة ثلاث عمليات اندماج على مستوى المكاتب الثمانية الكبار وهي:

* في سنة 1989 اندمج Ernst & Whinney مع Arthur young
* في سنة 1989 اندمج Deloitte & Sells مع Touch Ross
* في سنة 1998 اندمج Price Water House مع Coopers & Lybrand

وقامت الدراسة باحتساب درجة التركيز السوقي ومؤشر الاحتكار. وأشارت الدراسة إلى أفضلية استخدام مؤشر الاحتكار وذلك للأسباب الآتية:

* لأن مؤشر الاحتكار يعتمد على مربع النصيب السوقي لكل مكتب وبالتالي فهو يعطي وزن أكبر للمكاتب ذات النصيب السوقي الأكبر.
* أن مؤشر الاحتكار يعتبر أكثر حساسية للسوق.

وهي في هذا المجال اتفقت مع دراسة Munyard and Tobar (1991) من حيث اعتبارها أن مؤشر الاحتكار يعد من المؤشرات الجيدة لقياس درجة التركيز السوقي، ولقد اعتمدت الدراسة على بيانات عدد العملاء وإيرادات العملاء لكل مكتب. ولقد تم إجراء الدراسة على بيانات سنة 1988، 1991 (قبل وبعد الاندماج الأول) وبيانات سنة 1996، 1999(قبل وبعد الاندماج الثاني).

وقد توصلت الدراسة إلى أن درجة التركيز السوقي الثمانية في سنة 1988 كانت 81.9% أي أن أول ثماني مكاتب تستحوذ على 81.9% من السوق، أما درجة التركيز السوقي الخماسية في سنة 1999 كانت 82.23% أي أن أول خمس مكاتب تستحوذ على 82.23% من السوق. وبذلك توصلت الدراسة إلى أن الاندماج بين مكاتب المراجعة يعتبر هو العامل الرئيسي في زيادة درجة التركيز السوقي.

**4/ دراسة Defond et al., (2002)**

استهدفت هذه الدراسة مناقشة أثر المعيار الذي أصدرته الصين مؤخراً والخاص باستقلال المراجعين على هيكل السوق الصيني، بالإضافة إلى بيان أثر تطبيق المعايير الجديدة على تركيز سوق المراجعة الصيني، وهدفت الدراسة إلى اختبار فرضين:

الأول: أن تطبيق المعايير الجديدة سيؤدي إلى زيادة إصدار التقارير المتحفظة.

الثاني: أن حصة المكاتب الكبيرة سوف تنخفض مقارنة بالمكاتب الصغيرة وبالتالي سوف ينخفض تركيز السوق.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم تحليل البيانات المسجلة في البورصة خلال الفترة من 1993 إلى 1996، والمبرر الرئيسي لاختيار هذه الفترة هو أنها تمثل سنتين قبل تطبيق المعايير وسنتين بعد التطبيق، ولقد خلصت الدراسة إلى صحة الفرض الأول، حيث اتضح أن متوسط التقارير المتحفظة بعد تطبيق المعايير قد زادت بمقدار تسعة أضعاف التقارير المتحفظة قبل إصدار المعايير الجديدة، كذلك اتضح أن مكاتب المراجعة الكبيرة هي الأكثر احتمالاً لإصدار تقارير متحفظة بالمقارنة بالمكاتب الصغيرة.

ولاختبار الفرض الثاني تم حساب الحصة السوقية للمكاتب قبل وبعد إصدار المعايير وذلك اعتماداً على إجمالي أصول العملاء، وأظهرت الدراسة فقدان المراجعين الكبار لحصة سوقية مقاسة بعدد العملاء، أو إجمالي قيمة الأصول، فالمراجعون الكبار فقدوا 22% من العملاء وانخفضت نسبة التركيز بدرجة كبيرة جداً.

وأشارت الدراسة إلى أن مكاتب المراجعة العالمية والتي تعمل في السوق الصيني لم تتأثر كثيراً بتطبيق تلك المعايير، وأرجعت الدراسة ذلك إلى أن تلك المكاتب العالمية كانت مستقلة أصلاً قبل تطبيق المعايير الجديدة.

**5/ دراسة Thavaplan et. al (2002)**

استهدفت الدراسة توضيح أثر الاندماج بين كل من: Price water house و Cooper على درجة التركيز في سوق المراجعة في استراليا، ففي يوليو 1998 حدث الاندماج بين المكتبين اللذين يعمل بهما 5200 مراجعاً ويبلغ متوسط إيراداتهم 700 مليون دولار سنوياً تقريباً.

وقد قامت الدراسة باحتساب درجة التركيز السوقي ومؤشر الاحتكار وتم الاعتماد على نوعين من البيانات وهما الأتعاب الفعلية لكل مكتب وعدد العملاء، وتم إجراء الدراسة خلال سنتي 1997، 1999 (سنة قبل الاندماج وسنة بعد الاندماج).

ولقد استنتجت الدراسة أن هناك فعلاً زيادة في درجة التركيز السوقي نتيجة الاندماج، حيث بلغت درجة التركيز الرباعية قبل الاندماج 76.1% وزادت لتصبح 85.3% بعد الاندماج. وأشارت الدراسة إلى أن الاندماج بين مكاتب المراجعة هو اندماج أفقي الهدف منه السيطرة على السوق.

وقد أكدت الدراسة على أن الاندماج يحقق للمكاتب المندمجة الكثير من المميزات ومن أهمها التقدم التكنولوجي، حيث يعطي الاندماج للمكاتب المندمجة ميزة استخدام القدرات التكنولوجية والإدارية والكفاءات البشرية في رفع مستوى كفاءة أداء عملية المراجعة، كما أن المكاتب المندمجة ستصبح أكثر تمرساً وخبرة وأحسن صياغة في عرض مشاكل المراجعة وأن تلك الخبرة سيكون لها انعكاس ايجابي على كفاءة وجودة المراجعة.

وأشارت الدراسة إلى أن سوق خدمات المراجعة الاسترالية يتشابه إلى حد بعيد مع السوق الأمريكية، ويتسم بدرجة تركيز مرتفعة من جانب مكاتب المراجعة العالمية الكبرى.

**6/ دراسة (2003) Beattie et al.,**

استهدفت هذه الدراسة تقديم تحليل مفصل لظاهرة التركيز في بريطانيا، ولقد اشتملت عينة هذه الدراسة على جميع الشركات المسجلة ببورصة لندن ومراجعي حسابات تلك الشركات، وبلغت الشركات الداخلة في العينة 2180 شركة، ولقد اعتمدت الدراسة على الأتعاب الفعلية لمكاتب المراجعة لحساب درجة التركيز السوقي.

ولقد أخذت الدراسة في الاعتبار المقابل الذي يحصل عليه كل مكتب من الخدمات الاستشارية الأخرى بخلاف المراجعة التقليدية، حيث أشارت الدراسة إلى أن نسبة عوائد الخدمات الاستشارية الأخرى يصل في المتوسط إلى نسبة 208% من أتعاب المراجعة، وتصل هذه النسبة إلى 300% في بعض القطاعات.

ولقد توصلت الدراسة إلى أن هناك ثلاثة أسباب تؤثر في درجة التركيز السوقي وهي:

* أسباب ناتجة عن التغير في جانب العملاء.
* أسباب ناتجة عن عوامل إجبارية نتيجة إعادة تنظيم سوق خدمة المراجعة.
* أسباب ناتجة عن التغير في جانب المراجعين أنفسهم.

ولقد أشارت الدراسة إلى أن نسبة التركيز السوقي تتزايد في بريطانيا، حيث كانت نسبة التركيز السوقي في عام 1987 تبلغ 43%، وفي عام 1991 تبلغ 59%، وفي عام 1995 تبلغ 60%، وأكدت الدراسة على أن حدوث حالات الاندماج الأخيرة على مستوى الثماني مكاتب العالمية الكبرى أدى إلى زيادة درجة التركيز السوقي في عشرة دول في الأسواق الأوربية.

وأشارت الدراسة إلى أن ذلك نتج عنه زيادة كفاءة مكاتب المراجعة، كذلك أدى الاندماج إلى انخفاض عوامل التكلفة للمكاتب المندمجة مقارنة بالمكاتب المنافسة، وذلك يوضح أن الاندماج ينتج عنه زيادة منفعة العملاء من خلال تقليص التكلفة وتخفيض الأتعاب.

كما خلصت الدراسة إلى أن زيادة درجة التركيز لا تعني بالضرورة انخفاض المنافسة، كذلك أشارت إلى أن النتائج التي تم التوصل إليها في بريطانيا تماثل النتائج التي تم التوصل إليها في الولايات المتحدة الأمريكية.

**7/ دراسة Willekers and Achmadi (2003)**

استهدفت هذه الدراسة قياس درجة التركيز السوقي في بلغاريا خلال الفترة من 1989 حتى 1997، بالإضافة إلى التعرف على أثر التغير في التركيز السوقي على أتعاب المراجعة وعلى تغيير المراجعين، ولقد أشارت الدراسة إلى أنه لقياس التركيز السوقي فإنه يتم احتساب درجة التركيز السوقي ومؤشر الاحتكار، وذلك أما باستخدام بيانات أتعاب مكاتب المراجعة أو باستخدام المقاييس البديلة المشتقة (عدد العملاء أو مبيعات العملاء، أو إجمالي الأصول)، إلا أن الدراسة أكدت على أنه يفضل الاعتماد على بيانات مكاتب المراجعة وأنه يمكن اشتقاق مقاييس بديلة عن الأتعاب بحيث تكون هذه المقاييس مرتبطة بالمكتب مثل عدد المراجعين المعتمدين بالمكتب أو تكاليف المكتب.

وقامت الدراسة بإجراء دراسة على عينة من أكبر 1300 شركة مسجلة بالبورصة وتم احتساب درجة التركيز السوقي ومؤشر الاحتكار وتم مقارنة النتائج مع نتائج الدراسات الأخرى في العديد من الدول مثل بريطانيا، ألمانيا، الولايات المتحدة، اسبانيا، الدنمارك، السويد، ولقد أوضحت الدراسة أن هناك زيادة في درجة التركيز السوقي في جميع الدول وأن السبب الأساسي في ذلك هو الاندماجات التي حدثت بين مكاتب المراجعة.

**8/ دراسة Piot (2004)**

استهدفت هذه الدراسة قياس درجة التركيز في فرنسا خلال الفترة من 1997 حتى 1998. وأوضحت الدراسة أن هناك اهتمام متزايد من قبل الباحثين في مجال المراجعة بدراسة موضوع التركيز السوقي خاصة في الدول القطاعية الكبرى، فهيمنة مجموعة من مكاتب المراجعة على سوق المراجعة أصبح ظاهرة تحتاج إلى كثير من البحث والدراسة.

وقد قامت الدراسة بتحليل الدراسات السابقة وذلك بهدف الوصول إلى العوامل المؤثرة في التركيز السوقي وقامت الدراسة بإظهار تلك العوامل على النحو التالي:

|  |  |
| --- | --- |
| عوامل مرتبطة بالعرض | عوامل مرتبطة بالطلب |
| - اندماج مكاتب المراجعة.- التخصص القطاعي.- انهيار المنشآت والغش والتواطؤ والتدخل المهني. | - طلب العملاء الحصول على خدمات أخرى بكفاءة وفاعلية.- الخوف من انتقال المعلومات الإستراتيجية للمنافسين. |

وقد قامت الدراسة باحتساب درجة التركيز السوقي ومؤشر الاحتكار وذلك بالاعتماد على بيانات أتعاب المراجعين كمقياس مباشر، وكذلك تم الاعتماد على أحد المقاييس البديلة للأتعاب وهو عدد العملاء.

وقد بلغت عينة الدراسة 285شركة مسجلة في بورصة باريس وقد تم اختيار فترة الدراسة لأن عام 1997 كان نهاية Big six وبداية Big five وقد توصلت الدراسة إلى أن درجة التركيز الرباعية كانت 88% ومؤشر الاحتكار كان 0.29 كذلك استنتجت الدراسة أن إتباع استراتيجية التخصص القطاعي كأداة من أدوات التركيز السوقي كان بسبب رغبة مكاتب المراجعة العالمية الكبرى في أن تكون في وضع أفضل وأن تتمايز عن المنافسين.

**9/ دراسة (Cammck and Garcia (2005**

أجريت هذه الدراسة لتحليل أثر موجات الاندماج بين مكاتب المراجعة وأثرها على درجة التركيز السوقي لخدمة المراجعة في البيئة الأمريكية.

ولقد قامت الدراسة باستخدام كل من درجة التركيز السوقي ومؤشر الاحتكار مع الاعتماد على بدائل الأتعاب (عملاء المكتب وإيرادات العملاء). وقد تم إجراء الدراسة في أربعة سنوات وهي:

* سنة 1997، 1999(قبل وبعد اندماج Price water house and Cooper).
* سنة 2001، 2003 (قبل انتهاء وتصفية مكتب Arthur Anderson).

وتم الاعتماد على بيانات جميع المنشآت المسجلة في بورصة نيويورك خلال السنوات الأربعة، وتم الأخذ في الاعتبار المنشآت متعددة الجنسية. وقد بلغت عينة الدراسة في سنة 1997 (23012 شركة)، وفي سنة 1999 (24395 شركة)، وفي سنة 2001 (23017 شركة)، وفي سنة 2003 (20105 شركة).

وقد توصلت الدراسة إلى أن الاندماجات التي حدثت بين مكاتب المراجعة في 1989، 1998 قد ترتب عليها زيادة درجة التركيز السوقي، أما بالنسبة لتصفية مكتب آرثر اندرسون، فقد أوضحت الدراسة أن حصة هذا المكتب كانت 17.7% في سنة 1999، ثم أصبحت 14.95% في سنة 2001، ثم أصبحت صفراً % في سنة 2003، وتوصلت الدراسة إلى نتيجة مهمة وهي أن حصة مكتب آرثر أندرسون لم تذهب إلى المكاتب الكبرى الأخرى، وأن هناك زيادة في الحصة السوقية خارج المكاتب الأربع الكبار. بل أن الدراسة رأت أن المكاتب الصغيرة لديها من الخبرة ما يمكنها من منافسة المكاتب الكبرى، فالخبرة يمكن اكتسابها من خلال الممارسة، والكثير من مهام المراجعة عبارة عن معرفة مكتسبة.

**10/ دراسة Abidin et.al.(2006)**

أجريت هذه الدراسة لقياس درجة التركيز السوقي في سوق خدمات المراجعة في بريطانيا خلال الفترة من 1998 حتى 2003 وتقديم تحليل مفصل عن التحولات والتغيرات التي حدثت في سوق المراجعة في بريطانيا خلال نفس الفترة.

وقامت الدراسة باحتساب درجة التركيز السوقي ومؤشر الاحتكار واعتمدت على بيانات أتعاب المراجعة وبيانات عن عدد العملاء وإجمالي الأصول وقد بلغت عينة الدراسة عدد 1607 ، 1498 ، 1479 ، 1539 ، 1386 وذلك خلال سنوات الدراسة علي الترتيب من عام 1998 حتى بداية 2003، وقد توصلت الدراسة إلي أن هناك زيادة في درجة التركيز السوقي خلال سنوات الدراسة وأن مكتب Price water house coopers هو المكتب الأول في بريطانيا وأن درجة التركيز الرباعية خلال سنوات الدراسة لم تقل عن 92%.

وتوصلت الدراسة إلى أنه نتيجة انقضاء وتصفية واحد من أكبر مكاتب المراجعة وهو مكتب Arthur Anderson وقيام مكتب Deloitte &Touch بشراء المكتب، نتيجة لذلك فإن عملاء المكتب وعددهم 126 عميل قد تفرقوا بين مكاتب المراجعة حيث حصل مكتب Deloitte على عدد 93 عميلاً وهو يمثلون 74%، وحصل باقي المكاتب الكبار على 21 عميلاً يمثلون 17% وفي حين توجه 11 عميلاً يمثلون 9% إلي مكاتب مراجعة من خارج المكاتب الكبار. ومن هذه النتائج استنتجت الدراسة أن من 126 عميل توجه 114 إلي المكاتب الكبار وهذا معناه أن العملاء الذين تم مراجعتهم من قبل أحد من المكاتب الكبار قليلاً ما يخرجوا خارج تلك المكاتب.

**11/ دراسة Mcmeeking et. al (2007)**

استهدفت هذه الدراسة توضيح طبيعة سوق المراجعة في بريطانيا وأوضحت أن هناك أثر للاندماج الذي حدث بين مكاتب المراجعة على كل من تركيز السوق وأتعاب المراجعة، وقد قامت الدراسة باختبار ثلاثة فروض:

الأول: أن هناك زيادة في مستوى تركيز سوق خدمات المراجعة في بريطانيا خلال الفترة من 1985 حتى 2002.

الثاني: إنه عندما يحدث تغير في مكتب المراجعة فإن أتعاب مكتب المراجعة الجديد ستكون أعلى من أتعاب مكتب المراجعة القديم.

الثالث: أن هناك زيادة في التركيز السوقي نتيجة الاندماجات التي حدثت بين مكاتب المراجعة.

ولاختبار الفرض الأول قامت الدراسة بإجراء دراسة ميدانية على عينة مكونة من 7255 شركة خلال الفترة من 1985 حتى 2005 وتم احتساب كل من درجة التركيز السوقي، ومؤشر الاحتكار، وقد اعتمدت الدراسة على بيانات أتعاب المراجعين، وكذلك تم احتساب درجة التركيز السوقي ومؤشر الاحتكار باستخدام عدد العملاء.

وتوصلت الدراسة إلى أن هناك زيادة في درجة التركيز السوقي حيث بلغت درجة التركيز الرباعية 65% وأصبحت 83% في سنة 2002 بمعنى أن هناك زيادة في درجة التركيز السوقي قدرها 18%، كما أن مؤشر الاحتكار بلغ 0.13 في سنة 1985 وأصبح 0.22 في سنة 2002 بزيادة قدرها 0.09 وذلك معناه تركيز سوق المراجعة في الفترة الأخيرة.

ولاختبار الفرض الثاني فقد استندت الدراسة إلى دراسة كل من Watts, Deanglo 1981 حيث أشارت الدراسة أنه عند تغير مكتب المراجعة فإن مكتب المراجعة الحالي يكون في وضع تنافسي أفضل من مكتب المراجعة الجديد، وأرجعت الدراسة ذلك إلى أن مكتب المراجعة الحالي يستفيد من عدم قدرة العميل من تغيير مكتب المراجعة بصورة غير مبررة وذلك لأن التغيير سوف يحمل العميل بتكاليف تعاقدية إضافية، كذلك فإن مكتب المراجعة الجديد سوف ينفق هو الآخر تكاليف جديدة لبدء عملية المراجعة، وبالتالي فإنه نتيجة للسببين السابقين فإن مكتب المراجعة الحالي يكون في وضع تنافسي أفضل من مكتب المراجعة الجديد، وأنه في حالة تغيير مكتب المراجعة فإنه من المتوقع أن تكون أتعاب مكتب المراجعة الجديد أعلى من أتعاب مكتب المراجعة القديم وذلك يثبت صحة الفرض الثاني للدراسة.

ولاختبار الفرض الثالث فقد قامت الدراسة بحساب درجة التركيز السوقي ومؤشر الاحتكار قبل وبعد الاندماجات التي حدثت في سوق خدمة المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى أن الاندماج بين مكاتب المراجعة هو العامل الرئيسي المسبب لزيادة درجة التركيز السوقي، وأوضحت الدراسة إلى أن موجات الاندماج قد خلقت دافع للاندماج لدى مكاتب المراجعة وهو دافع مواجهة الخطر، حيث تلجأ المكاتب للاندماج خوفاً من أن تظل وحيدة خارج التجمعات القوية.

**12/ دراسة Bloom et al., (2008)**

استهدفت هذه الدراسة تقييم مستوى تركز سوق المراجعة في الشركات المساهمة العامة بالسوق الأمريكية، للنظر في قدرة مكاتب المراجعة الصغيرة والمتوسطة الحجم على المنافسة ومحاولة التقليل من مثل هذا التركيز.

ولقد اعتمدت الدراسة على بيانات الأتعاب الفعلية للمراجعين لعينة عشوائية بلغت (595) شركة من نحو (6000) شركة عامة أمريكية. وقد أظهرت نتائج التحليل أن 82% من الشركات العامة الكبيرة التي شملتها الدراسة ترى أن اختيارها لمراجع الحسابات يقتصر على الشركات الأربعة الكبار (Big4).

وأوضحت الدراسة أن الزيادة في درجة التركيز لدى مؤسسات المراجعة الكبرى يمكن إرجاعها إلى توافر الخبرة، والتقنية، والقدرة، والسمعة للقيام بأعمال المراجعة.

**13/ دراسة علي سعد الدين (2009)**

استهدفت هذه الدراسة قياس درجة التركيز السوقي في سوق المراجعة المصري وأثره على جودة عملية المراجعة. حيث تم اختبار فرضين أساسيين هما:

الأول: هناك زيادة في درجة التركيز السوقي في مصر خلال الفترة من سنة 2005 حتى سنة 2007.

الثاني: أن مكاتب المراجعة الأكثر استحواذاً على السوق تكون أكثر قدرة على الوفاء بمتطلبات الجودة داخل المكتب.

 وقد بلغت عينة الدراسة 173 شركة من المنشآت المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية، كذلك اشتملت عينة الدراسة على 59 مكتب مراجعة، وهم المراجعون الذين قاموا بمراجعة شركات عينة الدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلى استنتاج مؤداه أن سوق المراجعة في مصر يتصف بدرجة مرتفعة من التركيز أعلى من غيره من الأسواق المتقدمة نسبياً، حيث وجدت درجة التركيز الثنائية في السوق المصري تبلغ 98% وهي أعلى نسبة على الإطلاق، فهي تعني أن هناك مكتبان من مكاتب المراجعة في مصر تسيطر على 98% من السوق. ولا تعتبر هذه النتيجة مشجعة على الإطلاق، وبالتالي يمكن القول بأن السوق المصري سوق احتكاري والدليل على ذلك ارتفاع مؤشر الاحتكار في السوق المصري.

ولاختبار الفرض الثاني، فقد اعتمدت الدراسة على المعيار المصري لمراجعة الجودة في قياس قدرة مكاتب المراجعة على استيفاء متطلبات الجودة داخل المكتب، وخلصت الدراسة إلى أن المكاتب الكبرى الأكثر استحواذاً على السوق هي الأقدر على الوفاء بمتطلبات الجودة داخل مكاتبها.

**14/ دراسة Francis et al., (2011)**

اهتمت هذه الدراسة بالبحث في تركيز سوق المراجعة في عدد قليل من المكاتب الكبيرة في (42) دولة والنظر في جانبين من سيطرة المكاتب الكبيرة على سوق المراجعة. الأول دراسة التركيز في سوق المراجعة بالمقارنة بين المكاتب الكبيرة والصغيرة، والثاني دراسة مستوى التركيز ضمن الأربعة الكبار.

وأظهرت نتائج الدراسة أنه في البلدان التي تعمل فيها المكاتب الكبيرة المحلية كمجموعات تقوم بالمراجعة على الكثير من الشركات المدرجة بالبورصة، تكون جودة الشركات التي تم مراجعة قوائمها المالية بواسطة المكاتب الكبيرة المحلية عالية بالمقارنة مع الأسواق التي تعمل بها المكاتب الكبيرة المحلية منفردة.

وفي المقابل فإن البلدان التي يوجد فيها تركز أكبر لمكاتب المراجعة الأربعة الكبار فإن العملاء يحصلون على جودة مراجعة أقل والعكس صحيح حينما تعمل الأربعة الكبار منفردة.

**15/ دراسة هبة عبد القادر العيتاني وآخرون (2015)**

استهدفت هذه الدراسة تحليل درجة التركيز في سوق خدمات المراجعة بالمملكة العربية السعودية، وذلك للتعرف على أثر هيمنة مكاتب المراجعة المهنية الكبرى على تنظيم مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية.

ولتحقيق هذا الهدف تم تصميم استمارة استبيان تشتمل على عدد من خصائص ومقومات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة.

وخلصت الدراسة أن سوق خدمات المراجعة الخارجية السعودي يتسم بدرجة تركيز مرتفعة من جانب عدد من مكاتب المراجعة الكبرى. وأن احتكار تقديم خدمة مراجعة الحسابات بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية يؤثر سلباً على تنظيم مهنة المراجعة.

وأوصت الدراسة بضرورة قيام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بوضع الآليات والضوابط التي تكفل الحد من تركيز سوق خدمة مراجعة الحسابات. والضوابط يجب أن توجه بشكل مباشر إلى ضمان وجود انسجام مقبول بين عدد وحجم عمليات المراجعة التي يتعاقد مكتب معين على تنفيذها من جهة وعدد الشركاء في ملكية هذا المكتب من جهة أخرى. وتوافر خطة تنفذها لدخول شركاء جدد في المكاتب الكبرى، والحد من قيام البنوك والمؤسسات المالية بتصنيف مكاتب المحاسبة والمراجعة وإلزام العملاء من الشركات المقترضة على التعامل مع مكاتب معينة دون الأخرى، وتشجيع المكاتب المتوسطة وصغيرة الحجم والإمكانات على الاندماج بهدف تكوين كيانات مهنية قادرة على منافسة المكاتب الأخرى.

**16/ دراسة أحمد بن عبد القادر القرني (2015)**

قامت هذه الدراسة بقياس درجة التركيز في سوق المراجعة في الشركات المدرجة في السوق المالية السعودية، وقد قامت الباحثة بمراجعة جميع التقارير الصادرة عن مجالس إدارة الشركات المساهمة المدرجة بسوق الأسهم لعامي 2012، 2013 لتحديد هوية المحاسب القانوني للشركة وقياس مستوى تركيز السوق.

وتوصلت الدراسة إلى:

* سيطرة (23) مكتباً وشركة مراجعة من أصل (138) شركة ومكتب قائم ومصرح له أثناء تنفيذ الدراسة بما في ذلك المكاتب الأربعة الكبار (Big 4) على أعمال مراجعة الشركات التي تتضمنها العينة والتي بلغت (31) شركة من أصل (160) شركة مسجلة بالبورصة.
* بلغت نسبة سيطرة المكاتب الأربعة الكبار إلى (71%) في حين كان نصيب المكاتب الوطنية لا يتجاوز (29%). مما يعني سيطرة المكاتب الأربعة الكبار (Big 4) على سوق المراجعة في المملكة العربية السعودية.
* سيطرة المكاتب الأربعة الكبار بالكامل على قطاعين يعدا من أكبر قطاعات السوق وهما قطاع المصارف والخدمات المالية وقطاع الصناعات البتروكيماوية إلى جانب قطاع الإعلام والنشر بنسبة (100%). وتواجدت هذه المكاتب بحصص كبيرة في عدد من القطاعات الأخرى (الاتصالات، التجزئة، الصناعات الغذائية، التأمين، الاستثمار الصناعي، التشييد والبناء والتطوير العقاري)، كما كان لها تواجد بنسب مختلفة في جميع قطاعات السوق الأخرى.

**المبحث الثاني**

**الدراسات السابقة المتعلقة باعتبارات اختيار مكتب المراجعة**

لقد بذلت محاولات للتعرف على مدى الاقتصار على الجانب الخاص بجودة المراجعة فقط عند اتخاذ قرار اختيار مكتب المراجعة أم أن الأمر كان يتجاوز ذلك لتحقيق أغراض أخرى ترتبط بالطلب على خدمات مكاتب المراجعة مثل تخفيض تكلفة الاقتراض، أو استجابة لرؤى تتعلق بطبيعة هيكل الملكية وعناصر الحوكمة، أو رغبة في كسب ثقة أطراف معينة، أم نتيجة تخصص المكتب في مجال نشاط محدد بالذات، وأخيراً الرغبة في التعاقد مع مكتب مراجعة وفقاً لأتعاب محددة.

وستستعرض الباحثة هذه الاتجاهات في الأقسام الفرعية التالية، حيث يتم تقسيم الدراسات السابقة إلى اتجاهات وفقاً لرؤية الباحثة بهدف تبسيط عرض الدراسات السابقة للتأكيد على وجود اتجاه غالب في كل دراسة من الدراسات التي يحتويها هذا القسم ولكن، قد يوجد تداخل بين بعض الدراسات السابقة مما يمكن تصنيفها في اتجاه أو أكثر من الاتجاهات المشار إليها في إطار أن قرار اختيار مكتب المراجعة يمكن أن يشمل الكثير من خصائص الطلب على خدمات المراجعة في وقت واحد.

وفيما يلي موجز لهذه الدراسات والبحوث مبوبة في محورين أساسيين، مع عرض الدراسات التي تنتمي لكل محور حسب التسلسل الزمني لتاريخ نشر الدراسة، مع الإشارة إلى هدف كل دراسة وأهم النتائج التي تم التوصل إليها.

**1/ الدراسات التي تناولت بحث الاعتبارات المتعلقة بالعملاء لاختيار مكتب المراجعة:**

هناك العديد من الدراسات التي اهتمت بالتعرف على الاعتبارات المتعلقة بالعملاء (المنشآت محل المراجعة) لاختيار مكتب المراجعة الذي يتولى مهمة فحص التقارير المالية والتقرير عنها وذلك في بيئات مختلفة، وفيما يلي بعض من هذه الدراسات:

هدفت دراسة **Citron and Manalis (2000)** إلى بحث عملية اختيار مكتب المراجعة الذي يتولى مهمة فحص التقارير المالية والتقرير عنها في اليونان بعد تحرير سوق خدمات المراجعة وعلاقتها بهياكل الملكية.

وتوصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

1. أن هناك ارتباط طردي بين نسبة امتلاك الأسهم لدى المساهمين الأجانب واختيار مكاتب المراجعة العالمية الكبرى.
2. أن مكاتب المراجعة العالمية الكبرى قد عززت مكانتها في إطار كل من الشركات العاملة بالقطاع المالي وشركات المساهمة الكبرى والشركات المقيدة في بورصة أثينا مقارنة بمكاتب المراجعة الأخرى بعد تحرير سوق خدمات المراجعة.

وبحثت دراسة **Abbott and Parker (2000)** في مدى العلاقة بين اختيار مكتب المراجعة وخصائص لجنة المراجعة بالمنشآت الأمريكية محل المراجعة.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن المنشآت التي يتواجد بها لجان فعالة للمراجعة تجتمع على الأقل مرتين كل عام وتتمتع بالحياد، تقوم باختيار مكتب المراجعة الأكثر تخصصاً في النشاط الذي تعمل فيه، مما يعزز من جودة التقرير المالي.

ودراسة **Hyytinen and vaananen (2004)** التي اهتمت ببحث العلاقة بين قرار اختيار مكتب المراجعة وتكلفة الاقتراض في فنلندا في أعقاب صدور تشريع جديد عام 1995 يلزم كافة الشركات بالاستعانة بخدمات مكاتب المراجعة الحاصلة فقط على ترخيص بمزاولة المهنة لتمتع أعضاؤها بالتأهيل المهني.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن تكلفة الاقتراض في الشركات الصغرى المغلقة التي لا توجد فيها فصل كبير بين الملكية والإدارة قد انخفضت بعد أن استجابت للإلزام التشريعي بالتعاقد مع مكاتب للمراجعة يتوافر في أعضاءها التأهيل المهني المناسب وذلك مقارنة بتكلفة الاقتراض قبل عام 1995.

وهدفت دراسة **Pittman and Fartin (2004)** إلى اختبار مدى العلاقة بين قرار اختيار مكتب مراجعة محدد بالذات وتسعير الديون في بداية نشاط الشركات التي تطرح أسهمها في البورصة.

وتوصلت إلى أن تكليف مكاتب المراجعة العالمية الكبرى بمهمة فحص القوائم المالية والتقرير عنها يساهم في تخفيض تكاليف الاقتراض في تلك الشركات من خلال تعزيز مصداقية قوائمها المالية.

وركزت دراسة **Wang and Iqbal (2006)** على بحث العلاقة بين اختيار مكتب المراجعة واحتفاظ المؤسسين بالأسهم التي يمتلكونها في الشركات المساهمة الأمريكية عند قيامها بطرح أسهمها في البورصة للمرة الأولى.

وتوصلت هذه الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين احتفاظ المؤسسين بالأسهم التي يمتلكونها واختيار مكتب المراجعة الذي يتمتع بسمعة جيدة، فمع زيادة الخطر في الشركة التي تطرح أسهمها للمرة الأولى، يميل المؤسسون إلى الاحتفاظ بملكية معظم الأسهم الخاصة بهم بدلاً من اختيار أحد مكاتب المراجعة ذوي السمعة الجيدة للإشارة إلى قيمة الشركة.

كما اهتمت دراسة **Abidin (2006)** بالتعرف على اعتبارات تغيير مكتب المراجعة واختيار مكتب مراجعة جديد في بيئة المراجعة البريطانية.

وتوصلت هذه الدراسة إلى النتائج الآتية:

1. أن آليات الحوكمة المتمثلة في حياد لجنة المراجعة، وشغل رئيس مجلس الإدارة لمنصب العضو المنتدب وحجم مكتب المراجعة تعد اعتبارات مؤثرة في تغيير مكتب المراجعة.
2. في ظل قرار اختيار مكتب المراجعة الجديد، لا ترتبط متغيرات الحوكمة على نحو مؤثر باختيار أحد مكاتب المراجعة ذات السمعة الجيدة، فقد لوحظ أن شغل رئيس مجلس الإدارة لمنصب العضو المنتدب يرتبط عكسياً وعلى نحو معنوي ضعيف باختيار مكتب المراجعة ذا السمعة الجيدة، مما يرجح أن هذا المتغير يرتبط بالتحول لمكاتب المراجعة ذات السمعة المنخفضة.

أما دراسة **Jraporn (2007)** فقد هدفت إلى بحث العلاقة بين تضارب المصالح الناشئ عن عقد الوكالة بين الإدارة وحملة الأسهم وجودة مراجعة المكاتب العالمية الكبرى في الشركات الأمريكية، وذلك باستخدام المؤشرات الواردة بالفكر المحاسبي لقياس مدى قوة حقوق حملة الأسهم في ضوء آليات الحوكمة.

وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تتسم فيها حقوق حملة الأسهم بالضعف كانت تميل لاختيار مكتب آرثر أندرسون الذي يقدم مستوى منخفض من خدمات المراجعة من دون المكاتب العالمية الكبرى الأخرى. ويعكس ذلك أن قرار اختيار مكتب المراجعة الجيد يرتبط طردياً مع قوة حقوق حملة الأسهم.

وهدفت دراسة **Aksu et al. (2007)** إلى بحث العلاقة بين قرار اختيار مكتب المراجعة وخصائص المنشآت المساهمة المقيدة في بورصة اسطنبول بتركيا.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. أن هناك ارتباط طردي بين كل من حجم المنشأة محل المراجعة وحجم الملكية الأجنبية في المنشآت المساهمة التركية والمنشآت العاملة في القطاع المالي واختيار مكاتب المراجعة العالمية الكبرى.
2. وجود علاقة معنوية سالبة بين حجم ما يمتلكه المساهمون الأتراك واختيار مكاتب المراجعة العالمية.

وبحثت دراسة **Ming (2007)** في العلاقة بين بعض آليات الحوكمة واختيار مكتب المراجعة في الصين، وذلك بتقسيم مكاتب المراجعة العاملة في الصين إلى فئتين، تضم الأولى مكاتب المراجعة العشر الكبرى، وتضم الفئة الثانية بقية مكاتب المراجعة الأخرى وفقاً للترتيب الصادر عن المعهد الصيني للمحاسبين بناء على حجم أرباح كل مكاتب المراجعة.

وتوصلت الدراسة إلى أن اختيار المنشآت الصينية لمكاتب المراجعة العشر الكبرى يرتبط عكسياً مع تركز ملكية أسهم المنشأة في يد عدد محدود من الملاك، وانخفاض حجم مجلس الإشراف، وشغل منصب رئيس مجلس الإدارة لمنصب العضو المنتدب في نفس الوقت.

وركزت دراسة **Guedhami et. al. (2007)** على تقييم عملية اختيار مكتب المراجعة في إطار تحويل ملكية المنشآت من القطاع العام إلى القطاع الخاص.

وتوصلت الدراسة أن الطلب على خدمات مكاتب المراجعة العالمية الكبرى ينخفض في ظل امتلاك الدولة للمنشآت ويزيد بزيادة حجم الملكية الأجنبية في تلك الشركات بعد تخصيصها، مما يرجح أن التحول من الملكية العامة إلى الملكية الخاصة يساهم في تحقيق جودة المراجعة.

واستهدفت دراسة **Raghi et. al. (2008)** التعرف على كيفية اختيار مكاتب المراجعة العالمية الكبرى في أعقاب إفلاس شركة إنرون من قبل الشركات الفرنسية.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. أن اختيار مكاتب المراجعة العالمية الكبرى يرتبط بمدى تركز الملكية، فكلما تشتتت الملكية من خلال زيادة عدد المساهمين كلما تم اختيار أحد المكاتب العالمية الكبرى.
2. أن الشركات الفرنسية الكبرى لا تزال تفضل التعاقد مع مكاتب المراجعة الكبرى، وإن كانت المؤسسات المالية لا تقدم تسهيلات ائتمانية خاصة للشركات التي تقوم المكاتب العالمية بمراجعة قوائمها، مما يعكس عدم ثقة هذه المؤسسات في تلك المكاتب.

وركزت دراسة **Chang et. al. (2008)** على بحث مدى العلاقة بين قرار اختيار مكتب المراجعة وقرارات التمويل المختلفة.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. أن الشركات التي تراجعها مكاتب المراجعة العالمية الكبرى تتسم بمجموعة من الخصائص، من أهمها: ارتفاع معدل دوران الأصول، ارتفاع أسعار الأسهم، كبر نسب العائد على الاستثمار، وارتفاع معدل النمو.
2. أن تلك الشركات تميل على نحو أكبر إلى أن يتم تمويلها من خلال إصدار الأسهم بدلاً من الاعتماد على الاقتراض.

وفي ذات السياق هدفت دراسة **Karjalainer (2008)** إلى اختبار العلاقة بين قرار اختيار مكتب المراجعة وتكلفة الاقتراض في فنلندا، وذلك بالنسبة للشركات الصغيرة ومتوسطة الحجم التي لم تطرح أسهمها للاكتتاب العام.

وتوصلت إلى أن اختيار أحد المكاتب العالمية الكبرى لتولي مهمة فحص القوائم المالية والتقرير عنها يعزز من مصداقية المعلومات المالية ويخفض من تكلفة الاقتراض.

**2/ الدراسات التي تناولت بحث الاعتبارات المتعلقة بمكتب المراجعة وأعضاء فريق العمل لاختيار مكتب المراجعة:**

هناك العديد من الدراسات التي اهتمت بالتعرف على الاعتبارات المتعلقة بمكتب المراجعة وأعضاء فريق العمل لاختبار مكتب المراجعة، وفيما يلي بعض من هذه الدراسات:

هدفت دراسة **Deis and Giroux (2000)** إلى التعرف على أثر تغيير مكتب المراجعة على عملية تحديد الأتعاب.

وتوصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

1. أن عملاء المراجعة في السنة الأولى للتعاقد سوف يتوقف قراراهم لاختيار مكتب المراجعة على قيمة الأتعاب.
2. أن التعاقد على عمليات مراجعة جديدة بمكاتب المراجعة يرتبط بعمليات مضاربة في السعر وخاصة في السنة الأولى، مما يؤدي إلى تخفيض الأتعاب في الوقت الذي يحافظ فيه المراجعون على مستوى جودة عالي لخدمات المراجعة المقدمة وذلك بسبب الرغبة في الحفاظ على مكانة مكتب المراجعة وسمعته.

واهتمت دراسة **Hackenbrock et. al. (2000)** بالتعرف على أثر الأتعاب في إجراءات اختيار مكتب المراجعة في مجال الإدارات المحلية والحكومية في البيئة الأمريكية.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن الإدارات المحلية والحكومية تدفع أتعاب مراجعة مرتفعة للتعاقد مع مكاتب المراجعة العالمية الكبرى، والتي تعتبر مكاتب ذات قدر عال من الجودة في الأداء المهني.

وبحثت دراسة **Seetharam ana et. al. (2002)** في اختبار قيمة الأتعاب التي تحصل عليها مكاتب المراجعة البريطانية مقابل الخدمات المقدمة للشركات المسجلة في أسواق المال الأمريكية مقارنة بالشركات التي تتداول أسهمها في غير البيئة الأمريكية.

وتوصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

1. حصول مكاتب المراجعة البريطانية على قدر أكبر من الأتعاب مقابل الخدمات المقدمة لعملاء المراجعة المسجلين في أسواق المال الأمريكية مقارنة بعملاء المراجعة الذين يتم تداول أسهمهم في غير البيئة الأمريكية.
2. أن مكاتب المراجعة التي تتولى مراجعة الشركات البريطانية المسجلة في البورصات الأمريكية يبذلون جهداً أكبر في عملية المراجعة للحصول على علاوة أتعاب في ضوء الخطر المتمثل في زيادة احتمالات التعرض للتقاضي في البيئة الأمريكية.

واختبرت دراسة **Ireland and Lennox (2002)** العلاقة بين قرار اختيار مكتب المراجعة ومستوى أتعاب عملية المراجعة بالمملكة المتحدة.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. أن أتعاب المراجعة تتأثر باختيار مكتب المراجعة الذي يتولى مهمة الفحص، وأن عملية الاختيار لا تتم على نحو عشوائي، وهناك تحيز من جانب عملاء المراجعة تجاه هذا المحدد عند التعاقد مع مكتب المراجعة.
2. وعلى الجانب الآخر تبين أن مكاتب المراجعة الكبرى يتوافر لديها ميزة جذب العملاء الذين يتوافر لديهم جودة أكبر للتقرير المالي مما يعمل على تقليل جهد المراجعة، وبالتالي هذا ما يفسر حصول تلك المكاتب على علاوة أتعاب.

وبحث **حسين علي خشارمة (2003)** العوامل المؤثرة في اختيار مراجع الحسابات في الشركات المساهمة العامة الأردنية. وتم توزيع قائمة استقصاء على عينة شملت فئة مراجعي الحسابات في الشركات المساهمة العامة الأردنية وفئة المديرين الماليين في تلك الشركات.

وقد أظهرت نتائج التحليل إجماع الفئتين على فاعلية دور مجلس الإدارة، وأن دوره لا يقتصر على الظروف الاستثنائية التي حددها القانون وإنما يتعداها إلى اختيار المراجع.

وللحد من هذه السيطرة قدمت الباحثة عدداً من التوصيات منها أن يكون هناك مراجع حسابات معين من قبل دائرة مراقبة الشركات يراقب آلية تعيين المراجعين، وأن تحدد أسس معينة لاختيار المراجع وكذلك وضع معايير معينة لتحديد أتعاب المراجع حتى يظل عامل الخبرة والكفاءة هو العامل المتصدر وهذا العامل يمكن حسمه بوضع معايير يتم الالتزام بها.

واهتمت دراسة **Aguilar et al., (2003)** بتحليل أسس اختيار المراجع الخارجي في الشركات الإسبانية، وركزت الدراسة على التعرف على الاستراتيجيات التي تتبعها الشركات الإسبانية عند اختيار المراجع الخارجي، وذلك من خلال التعرف على ما إذا كانت الشركات الإسبانية تتبنى استراتيجية مدروسة في عملية اختيار المراجع لتفادي تحفظات المراجعين على القوائم المالية لتلك الشركات من خلال اختيار المراجعين ذوي الكفاءة المهنية العالية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم قائمة استقصاء وزعت على عينة عشوائية بلغ عددها (735) شركة من الشركات العاملة في إسبانيا خلال الفترة من 1991 وحتى 1996م.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن معظم عينة الدراسة ترغب في اختيار المراجع الخارجي الذي يتمتع بالكفاءة والخبرة المهنية العالية، حيث تنعدم احتمالية تغيير المراجع الخارجي الذي يتمتع بالكفاءة والخبرة المهنية العالية، هذا ويعتبر تغيير هذا المراجع واختيار غيره ممن لا يتمتع بالكفاءة والخبرة المهنية العالية من العوامل التي تضر بمصالح الشركة. وأن (135) شركة من عينة الدراسة قامت بتغيير المراجع الخارجي خلال فترة الدراسة وقامت باختيار مراجعين خارجيين أكثر كفاءة وخبرة مهنية في مجالات عمل الشركة، وقد تم اختيارهم كذلك لما لهم من شهرة.

وقد بينت الدراسة أن أهم العوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي يتمثل في:

1. الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي.
2. شهرة المراجع الخارجي ومدى ارتباطه بشركة مراجعة دولية.
3. التخصص في مجالات عمل الشركة.
4. حجم شركة المراجعة.

وهدفت دراسة **Vander Bauwhede et. al., (2003)** إلى التعرف على الفرق بين جودة خدمات المراجعة التي تقدمها مكاتب المراجعة العالمية الكبرى وغيرها من مكاتب المراجعة الأخرى وذلك في البيئة البلجيكية.

وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود فروق في الجودة بين مكاتب المراجعة العالمية الكبرى وغيرها من مكاتب المراجعة في تقييد ممارسات التلاعب في القوائم المالية المتعلقة بزيادة الدخل سواء في الشركات التي تطرح أسمهما للاكتتاب العام أو الشركات التي لم تطرح أسهمها للاكتتاب العام.

وهدفت دراسة **Chaney et al., (2004)** إلى التعرف على العوامل المباشرة المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي في الشركات الخاصة، وقد تم التركيز خلال هذه الدراسة على دراسة عملية تسعير أتعاب المراجعة للشركات الخاصة من حيث التكلفة التي تتكبدها تلك الشركات عند اتخاذ قرار اختيار المراجع الخارجي سواء كان هذا المراجع من شركات المراجعة الأربعة الأكبر في العالم (Big 4) أو من غيرها من شركات المراجعة. وقد تم إجراء الدراسة على عدد كبير من الشركات الخاصة التي قامت بتعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباتها في المملكة المتحدة – بريطانيا خلال الفترة من عام 1994 – 1998.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن الشركات الخاصة في بريطانيا تقوم باختيار المراجع الخارجي بناءً على عدة عوامل أهمها أتعاب المراجعة وسمعة وخبرة المراجع، إلا أن عدد كبير من عينة الدراسة تفضل أن يقوم بمراجعة حساباتها أحد المراجعين الموثوق بهم ممن لهم سمعة جيدة وشهرة عالمية وبصفة خاصة واحدة من مكاتب المراجعة الأربعة الكبار في العالم، بغض النظر عن التكلفة التي تتكبدها الشركات الخاصة والمتمثلة في أتعاب المراجعة المرتفعة لتلك المكاتب. بالإضافة إلى عدم وجود مؤشرات واضحة ومحددة تضمن عملية اختيار المراجع الخارجي دون التحيز لأي من مكاتب المراجعة وخاصة مكاتب المراجعة الـ Big 4.

وقد اختتمت الدراسة بعدد من النتائج أهمها ضرورة تحديد مؤشرات واضحة ومحددة تحدد عملية اختيار المراجع الخارجي، وضرورة أن تتم عملية اختيار المراجع الخارجي بمعزل عن كافة العوامل التي قد تؤثر على مصداقية وشفافية عملية الاختيار.

وبحثت دراسة **Jeong and Rho (2004)** العلاقة بين التلاعب بالقوائم المالية ونوع مكتب المراجعة واتجاه المنشآت لتغيير مكتب المراجعة، وقد اهتمت الدراسة بالتحديد باختبار مدى الفرق بين أداء كل من مكاتب المراجعة العالمية الكبرى وغيرها من المكاتب الأخرى في البيئة الكورية.

وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود أية فروق معنوية بين أداء مكاتب المراجعة العالمية الكبرى وأداء غيرها من مكاتب المراجعة، وقد ثبت ذلك أيضاً في ظل تحول المنشآت الكورية من المكاتب العالمية إلى المكاتب الأخرى والعكس.

أما دراسة **Carson et. al., (2006)** اهتمت بالتعرف على الفروق في قيمة أتعاب عمليات مراجعة الشركات التي تتداول أسهمها في السوق الاسترالية، وعلاقة هذا المحدد بقرار اختيار مكاتب المراجعة.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. أن مكاتب المراجعة الكبرى تحدد أتعاباً مرتفعة للمراجعة، في حين أن المكاتب الصغرى تقوم بتخفيض قيمة أتعاب المراجعة.
2. حصول المكاتب الكبرى على علاوة أتعاب من العملاء ذوي المخاطر المرتفعة، كما تحصل المكاتب الصغرى على العلاوة في الفترة الأولى للتعامل مع المنشأة محل المراجعة، ثم تقوم بتخفيضها للعمل على الاحتفاظ بالعملاء.
3. أن مكاتب المراجعة الكبرى تولي اهتماماً كبيراً بالعوامل المرتبطة بأخطار محددة (تعرض المنشأة محل المراجعة للتقاضي، التكاليف المتعلقة بالتأمين ضد الخسائر المهنية) عند تحديد أتعاب المراجعة.

وهدفت دراسة **Thornton et al., (2006)** بالتعرف على محددات عملية اختيار المراجع الخارجي وأتعاب المراجعة، وما إذا كان هناك تأثيراً لكلٍ من أتعاب المراجعة وجودة أعمال المراجعة على عملية اختيار المراجع الخارجي.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. أنه في المدى القصير تقوم الشركات بدفع أتعاب كبيرة لعملية المراجعة للحصول على خدمات مراجعة ذات مهنية عالية، وذلك من خلال اختيار المراجع الخارجي الذي يتمتع بالكفاءة والجودة في أعمال المراجعة.
2. أما في المدى الطويل تقوم الشركات بدفع أتعاب مراجعة منخفضة من خلال اختيار المراجع الخارجي الذي يتمتع بالكفاءة والجودة المحدودتان في تنفيذ أعمال المراجعة.
3. أن أتعاب المراجعة وجودة أعمال المراجعة تتناسب عكسياً مع مخاطر أعمال الشركات ودرجة تعقيد الأعمال.

وقامت دراسة **Pong et al., (2006)**  بتحليل سوق خدمات المراجعة في اليابان خلال عام 2000، وركزت الدراسة على مدى تأثير البنوك الرئيسية التي تتعامل معها الشركات المدرجة في سوق طوكيو للأوراق المالية على عمليات اختيار المراجع الخارجي.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم قائمة استقصاء لعينة عشوائية بلغت (1485) شركة من الشركات المدرجة في سوق طوكيو للأوراق المالية.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن حالات كثيرة من عينة الدراسة ترغب في اختيار المراجع الخارجي الذي تربطه علاقات مميزة أو يقوم بمراجعة القوائم المالية للبنك الرئيسي الذي تتعامل معه الشركة. وأن ما نسبته (81%) من عينة الدراسة يتم مراجعة قوائمها المالية من خلال أكبر أربعة مكاتب مراجعة تعمل في اليابان، وذلك لما تتمتع به هذه المكاتب من شهرة وخبرة في مجالات الأعمال المختلفة وكفاءة مهنية عالية. بالإضافة إلى ان اختيار المراجع الخارجي لمراجعة القوائم المالية للشركات المدرجة في كل قطاع من قطاعات سوق طوكيو للأوراق المالية يتم وفقاً لمدى تخصص كل مكتب من المكاتب الأربعة في مجالات أعمال الشركات الخاضعة لعملية المراجعة.

واهتمت دراسة **Chan et. al., (2007)** ببحث استخدام نظرية الوكالة لاختبار مدى العلاقة بين طلب الشركات الصينية المقيدة في البورصة على خدمات المراجعة المتميزة، والتغيرات في هياكل ملكية هذه الشركات.

وتوصلت الدراسة إلى أنه مع انخفاض حجم الملكية الحكومية في الشركات الصينية وزيادة حجم الملكية المؤسسية الخاصة زاد الطلب على خدمات المراجعة ذات الجودة المرتفعة في بورصة الأوراق المالية الصينية.

وهدفت دراسة **Hunt and Lulseged (2007)** إلى مقارنة جودة خدمات المراجعة التي تقدمها مكاتب المراجعة العالمية الكبرى وغيرها من المكاتب وذلك بالنسبة للمنشآت الأمريكية التي تطرح أسهمها للاكتتاب العام.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. أن عملاء مكاتب المراجعة الأخرى بخلاف المكاتب العالمية الكبرى تتسم بعدد من الخصائص والتي تتمثل في صغر حجم المنشأة، انخفاض حجم التدفقات النقدية، انخفاض نسب الديون إلى إجمالي الأصول، زيادة حالات التعثر المالي وارتفاع نسب تقارير المراجعة التي تشير إلى احتمالية عدم الاستمرار.
2. أن مكاتب المراجعة الأخرى بخلاف المكاتب العالمية الكبرى لا تقل إن لم تزد عن مكاتب المراجعة العالمية في إصدار تقارير مراجعة تتضمن احتمالات عدم استمرار العملاء.

واهتمت دراسة **Chia et. al., (2007)** باختبار أثر اختيار مكتب مراجعة محدد على تقييد ممارسات الإدارة للتلاعب في القوائم المالية خلال الأزمة المالية الآسيوية بسنغافورة.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن مكاتب المراجعة العالمية الكبرى هي التي تمكنت فقط من تقييد ممارسات الأرباح المتعلقة بالتلاعب في القوائم المالية.

وركزت دراسة **Blauin et. al., (2007)** على عملاء آرثر أندرسون السابقين بخصوص العوامل المؤثرة على قراراتهم في اختيار مراجعي الحسابات الجدد بعد انهيار آرثر اندرسون. وعما إذا كان هؤلاء العملاء اتبعوا فريق المراجعين إلى مكاتب المراجعة الجديدة التي انضم لها بعد انهيار آرثر أندرسون، حيث كشفت النتائج أن الشركات التي لديها مخاوف كبيرة قطعت علاقاتها مع هؤلاء المراجعين، في حين أن أولئك الذين يخشون التكاليف العالية من جراء عملية التحويل استمروا في تعاملهم معهم.

وهدفت دراسة **Bewley et. al., (2008)** أيضاً إلى معرفة أثر توقيت تغيير مكتب المراجعة على جودة خدمات المراجعة بعد كشف علاقة مكتب آرثر أندرسون للمراجعة بإفلاس شركة إنرون للطاقة، حيث قررت بعض المنشآت التحول سريعاً عن استمرار هذا المكتب في مراجعة قوائمها، بينما تريثت بعض المنشآت الأخرى في اتخاذ مثل هذا القرار.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. أن المنشآت التي قررت التخلي مبكراً عن مكتب آرثر أندرسون عمدت باختيارها على نحو أكثر إلى إعادة إصدار قوائمها المالية مقارنة بالمنشآت التي أبطأت في اتخاذ قرار تغيير مكتب آرثر أندرسون.
2. أن المنشآت التي تأخرت في تغيير مكتب آرثر أندرسون أجبرت على نحو أكبر على إعادة إصدار قوائمها المالية، مما يشير إلى عدم جودة التقرير المالي بها.

وفي السياق نفسه هدفت دراسة **Krishnan and Visvanathan (2008)** إلى مقارنة جودة المراجعة في كل من مكتب آرثر أندرسون مع مكاتب المراجعة العالمية الكبرى الأخرى للشركات العاملة في مدينة هيوستن الأمريكية التي كانت مقراً لشركة إنرون في الفترة من 1996 إلى 2000، باعتبارها الفترة السابقة مباشرة على إفلاس شركة إنرون.

وتوصلت الدراسة إلى أن نسبة اكتشاف مكتب آرثر أندرسون للتلاعب في القوائم المالية تقل عن النسب الخاصة بمكاتب المراجعة العالمية الكبرى الأخرى، مما يرجح انخفاض جودة المراجعة في مكتب آرثر أندرسون مقارنة ببقية المكاتب الأخرى.

أما دراسة **Hodgdon et. al., (2009)** بحثت في قرار اختيار مكتب المراجعة في إطار الالتزام بمعايير التقرير المالي الدولية وذلك من خلال 13 دولة بخلاف الولايات المتحدة الأمريكية.

وتوصلت إلى أن التزام الشركات بمعايير التقرير المالي الدولي يزيد في ظل وجود مكاتب المراجعة العالمية الكبرى الخمس في وقت الدراسة بالإضافة إلى اثنين من مكاتب المراجعة الأخرى التي تليها في الترتيب وهما BDO & Grant Tnornton.

واهتمت دراسة **Cassell (2009)** ببحث مدى الفرق بين جودة خدمات المراجعة التي تقدمها مكاتب المراجعة في الولايات المتحدة قبل وبعد انسحاب مكتب آرثر أندرسون من سوق خدمات المراجعة. وقد قسمت مكاتب المراجعة إلى ثلاثة اقسام: مكاتب المراجعة العالمية الأربع الكبرى، مكاتب المراجعة المحلية الكبرى، ومكاتب المراجعة الأخرى.

وتوصلت إلى النتائج التالية:

1. أن أداء المكاتب المحلية الكبرى قد تحسن في أعقاب انسحاب آرثر أندرسون من سوق خدمات المراجعة.
2. أن أداء المكاتب المحلية الكبرى قد جاء مشابه إلى حد بعيد مع المكاتب العالمية الأربع، وأن خدمات المراجعة التي تقدمها هذه المكاتب تفوق تلك التي تقدمها بقية مكاتب المراجعة الأخرى.

**3/ الدراسات التي تناولت بحث الاعتبارات العامة لاختيار مكتب المراجعة:**

هناك عدد من الدراسات التي اهتمت بالتعرف على الاعتبارات العامة لاختيار مكتب المراجعة سواء المتعلقة بالعملاء أو المتعلقة بمكتب المراجعة وفريق العمل، وفيما يلي بعض من هذه الدراسات:

بحثت دراسة **Sends and Mcphail (2003)** معايير اختيار مكتب المراجعة في المنشآت الاسترالية المقيدة في بورصة الأوراق المالية، ومدى اختلاف المعايير المستخدمة في اتخاذ قرار اختيار مكتب مراجعة جديد للمنشأة أو إعادة التعاقد مع نفس مكتب المراجعة للقيام بمهام المراجعة لفترة جديدة.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم توجيه قائمة استقصاء لمتخذي القرارات التنفيذية في الشركات الاسترالية، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

* أن هناك سبعة من المعايير التسع التي ثبت أهميتها في الاستقصاء تحتل نفس القدر من الأهمية عند اتخاذ أي من هذين القرارين، وتتمثل هذه المعايير في: إمكانية الاعتماد على مكتب المراجعة، وسهولة الاتصال مع فريق المراجعة، والكفاءة المهنية، والقرب الجغرافي للمكتب، ومدى تقديم خدمات أخرى بخلاف المراجعة، وتركيز المكتب على احتياجات العميل والمشكلات التي يواجهها، والتخصص القطاعي، ومدى إدراك جودة المراجعة التي يقدمها المكتب.
* في نفس الوقت ثبت أن المعيارين الباقيين من المعايير التسع وهما مستوى أتعاب المراجعة، والفعالية في إعداد وتوصيل نتائج المراجعة يرتبطان فقط بعملية اختيار مكتب جديد للمراجعة.
* إن الكفاءة الفنية لمكتب المراجعة وتركيز المكتب على احتياجات العميل والمشكلات التي يواجهها تمثل أهم المعايير التي يتم على أساسها الاختيار.

واختبرت دراسة **Korim and Varzijl (2007)** العلاقة بين اختيار مكتب المراجعة والخصائص المتعلقة بكلٍ من منشأة العميل ومكتب المراجعة في بنجلاديش، ومدى سيطرة مكاتب المراجعة العالمية الكبرى على سوق المراجعة.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

* عدم سيطرة مكاتب المراجعة العالمية الكبرى على سوق خدمات المراجعة في بنجلاديش.
* أن حجم المنشأة، وأدائها المالي وشهرة مكتب المراجعة يشكلان أهم العوامل المؤثرة في اختيار مكتب المراجعة. وتحديداً، تسعى المنشآت كبيرة الحجم للحصول على خدمات مكاتب المراجعة ذات السمعة الجيدة.

واهتمت دراسة **Knechel et al., (2008)** بتحليل العوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي في الشركات صغيرة ومتوسطة الحجم العاملة في فنلندا، حيث تقوم الشركات باختيار مراجع خارجي من بين أربعة أنواع من مكاتب مراجعة الحسابات، هي مكاتب المراجعة الدولية، ومكاتب المراجعة المحلية، والمراجعون الخارجيون المحليون الذين يحملون رخصة مزاولة المهنة، والمراجعين الخارجيين المحليين غير المعتمدين.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن أهم العوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي للشركات صغيرة الحجم تمثلت في:

1. حجم أعمال الشركة وتعقيدات العمليات المالية لها.
2. مدى خبرة المراجع في مراجعة القوائم المالية لمثل تلك الشركات.

أما فيما يتعلق بالعوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي للشركات متوسطة الحجم التي تقوم باختيار مراجع خارجي معتمد من بين النوع الأول والثاني من مكاتب المراجعة، تمثلت في:

1. كبر حجم التمويل المطلوب لتلك الشركات.
2. شهرة المراجع ومدى ارتباطه بمكتب مراجعة دولية.

أما أهم العوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي للشركات التي تقوم باختيار مكاتب المراجعة الدولية، تمثلت أهمها في:

1. شهرة المراجع الخارجي ومدى ارتباطه بمكتب مراجعة دولي.
2. الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي.
3. التخصص في مجالات عمل الشركة.

وقامت دراسة **محمد عبد القادر الديسطي (2010)** ببحث اعتبارات اختيار الشركات المساهمة المصرية المقيدة بالبورصة لمكاتب المراجعة في ضوء وجود ثلاثة أنواع من مكاتب المراجعة والمتمثلة في مكاتب المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة العالمية الكبرى، ومكاتب المراجعة التي تحمل أسماءً أجنبية بخلاف المكاتب العالمية، وأخيراً مكاتب المراجعة ذات الأسماء المحلية، بالإضافة إلى سعي الدراسة إلى بحث مدى التماثل أو الاختلاف بين مستويات الجودة التي تقدمها هذه المكاتب.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. أن حجم المنشأة محل المراجعة يعد المحدد الأهم في اختيار مكاتب المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة العالمية الكبرى، وأن هذا الاختيار يسعى إلى محاولة تخفيض تكلفة الاقتراض للمنشآت محل المراجعة. ولم يثبت أن هناك دور إيجابي للجان المراجعة في اختيار هذه المكاتب.
2. أن الجهد المبذول في عملية المراجعة يعد المحدد الأهم في اختيار مكاتب المراجعة التي تحمل أسماءً أجنبية بخلاف المكاتب العالمية، والذي يترجم في صورة تحقيق مستوى أفضل من جودة المراجعة، هذا بالإضافة إلى محدد آخر وهو انخفاض نسبة المشاركات العائلية في هيكل المساهمين بوجه خاص.
3. أن هناك تقارب في نسب متوسطات الجهد المبذول في عملية المراجعة الخاصة بكل من مكاتب المراجعة المرتبطة بمكاتب عالمية (70.3%) ومكاتب المراجعة ذات الأسماء المحلية (67%)، في حين أن مكاتب المراجعة التي تحمل أسماءً أجنبية قد نجحت في تمييز نفسها في سوق خدمات المراجعة المصرية على أساس ما تبذله من جهد والذي بلغ (83.5%).

واهتمت دراسة **Butcher et al., (2011)** بمعرفة ما هي الخصائص البيئية للمراجعة والمراجع والتي يمكن أن تؤثر على قرارات تعيين مراجع الحسابات في البيئة الاسترالية، وما إذا كانت هذه الخصائص تؤثر على قرارات تغيير مراجع بآخر. وهل تتفق هذه الخصائص أو تختلف مع تلك التي تؤثر في إعادة تعيين شاغل الوظيفة.

وتم إجراء مسح ميداني لآراء عينة من المدراء الماليين في المجلس المحلي في مدينة نيوساوث ويلز بأستراليا حول (48) متغيراً. وقد أظهرت النتائج أن أهم الخصائص التي تؤثر في صنع قرار اختيار المراجع من وجهة نظر المشاركين في المسح تتصل بجودة الخبرة السابقة للمراجع، هذا بالإضافة إلى الكفاءة الفنية والاستقلال والسمعة.

وبحثت دراسة **Nazri et al., (2012)** في العوامل المؤثرة على قرار اختيار مراجع الحسابات في الشركات المسجلة في سوق ماليزيا للأسهم. وتم استخدام منهج تحليل الانحدار اللوجسيتي لـ (300) شركة مسجلة في البورصة الماليزية المعروفة ببورصة كوالالمبور على مدى (18) سنة.

ومن أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة أن قرار اختيار مراجع الحسابات يتأثر بخصائص الشركة محل المراجعة خاصة التغير في الإدارة والمخاطر المالية، بينما وجد أن الشهرة كعامل يؤثر فقط في حالة التبديل من المكاتب الصغيرة إلى ما يعرف بالكبيرة (Big 4).

وبعد عرض ملخص لبعض الدراسات المتعلقة باعتبارات اختيار مكاتب المراجعة في سوق خدمة المراجعة في البيئات المختلفة التي أجريت فيها هذه الدراسات، يمكن تصنيف ما تناولته هذه الدراسات من اعتبارات مختلفة إلى محورين رئيسيين كما يتضح في الجدول التالي:

جدول رقم (1)

تصنيف اعتبارات اختيار مكاتب المراجعة وفقاً لما تناولته الدراسات المختلفة.

|  |  |
| --- | --- |
| **التصنيف** | **الاعتبارات التي تم اختبارها** |
| **المحور الأول:**يضم الاعتبارات ذات الصلة بخصائص وظروف المنشأة محل المراجعة. | هياكل الملكية وآليات الحوكمة الأخرى (لجان المراجعة، وشغل رئيس مجلس الإدارة لمنصب العضو المنتدب)، رغبة المنشأة في الحصول على تمويل جديد (سواء عن طريق إصدار الأسهم أو الاقتراض)، نمو حجم المنشأة وأدائها المالي، التغيير في الإدارة العليا، مدى إدراك جودة المراجعة التي يقدمها المكتب، الاندماج بين المنشآت محل المراجعة. |
| **المحور الثاني:**يضم الاعتبارات ذات الصلة بخصائص مكتب المراجعة، والاعتبارات ذات الصلة بخصائص فريق المراجعة. | مستوى أتعاب المراجعة، تقديم خدمات متميزة ذات مستوى جودة عال، التخصص القطاعي، الكفاءة المهنية، حجم المكتب وشهرته، رأي المراجع في تقرير المراجعة، القرب الجغرافي للمكتب، وسهولة الاتصال مع فريق المراجعة، التأهيل العلمي والمهني لفريق المراجعة. |

ويتضح من الجدول رقم (1) ما يلي:

1. تم ترتيب الاعتبارات المؤثرة في قرار اختيار مكتب المراجعة داخل كل محور على أساس أهميتها النسبية في الدراسات والبحوث التي تناولتها.
2. أن حجم المنشأة محل المراجعة كأحد الاعتبارات التي تم اختبارها، تناولته بعض الدراسات من زاوية عدد العاملين بالمنشأة، درجة تعقيد المنشأة، وحجم التدفقات النقدية.
3. هناك مجموعة من الاعتبارات التي تم اختبارها بالدراسات المختلفة صنفت بالمحور الثاني تحت مسمى الكفاءة المهنية وهي:
* إمكانية الاعتماد على مكتب المراجعة.
* مدى تقديم خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة.
* تركيز المكتب على احتياجات العميل والمشكلات التي يواجهها.
* الفعالية في إعداد وتوصيل نتائج المراجعة.

**4/ تحليل الدراسات السابقة:**

تتناول الباحثة تحليل الدراسات التي تناولت موضوعي تركيز سوق خدمة المراجعة، واعتبارات اختيار مكاتب المراجعة في سوق مهنة المراجعة تمهيداً لتحديد الفجوة البحثية لبيان الإضافة التي تقدمها هذه الدراسة، كما يلي:-

**أولاً: نتائج تحليل الدراسات التي تناولت ظاهرة تركيز سوق خدمة المراجعة:**

|  |  |
| --- | --- |
| 1.  | انخفاض اهتمام الباحثين بدراسة ظاهرة التركيز السوقي في البيئة المصرية بالرغم من أهمية هذا الموضوع في تحديد طبيعة وهيكلة سوق المراجعة، وعلى الجانب الآخر لوحظ أسبقية للدراسات التي تناولت ظاهرة التركيز السوقي في بيئات مختلفة. |
| 2. | القاسم المشترك لهذه الدراسات أنها ميدانية، واستهدفت في المقام الأول إلقاء الضوء على اتجاه التركيز السوقي فى البيئة التي أجريت فيها الدراسة، مع توجيه جزء من الاهتمام لأثر الاندماجات التي تمت بين المكاتب المختلفة، وما صدر من قرارات في البيئة التي أجريت من خلالها الدراسة. |
| 3. | اتفقت معظم الدراسات على أن الاندماج بين مكاتب المراجعة يعتبر هو العامل الأساسي في زيادة درجة التركيز السوقي، حيث أوضحت أن الهدف الأساسي من الاندماج بين المكاتب الكبرى يتمثل في زيادة حصتها وزيادة سيطرتها على السوق، بالإضافة إلى حدوث زيادة في أتعاب المراجعة نتيجة للاندماج بين مكاتب المراجعة الكبرى إلا أنه لم يتأكد ميدانياً من أن المكاتب الكبرى تفرض أتعاب احتكارية عالية. |
| 4. | استخدمت معظم الدراسات أسلوبين لقياس التركيز السوقي وهما أسلوب درجة التركيز السوقي CR ومؤشر الاحتكار Hi، واستخدمت الدراسات بيانات مختلفة تمثلت في الأتعاب الفعلية بمكاتب المراجعة أو المقاييس البديلة مثل عدد العملاء أو إجمالي أصول شركات العملاء أو إجمالي إيراداتها، والبعض الآخر استخدم الأسلوبين معاً. |
| 5. | على الرغم من عدم توافر بيانات عن الأتعاب إلى أن بدائل القياس المشتقة من البيانات المالية للعميل تؤدي إلى نتائج لا تختلف معنوياً عن تلك التي يتم الحصول عليها باستخدام بيانات الأتعاب الفعلية. |
| 6. | أن مجموعة الدراسات الميدانية التي اعتمدت على بدائل القياس المختلفة تناولت جميعها البيئة الأمريكية. في تلك البيئة لا تتاح أي بيانات مباشرة عن أتعاب عمليات المراجعة. ولهذا لجأت تلك الدراسات إلى مقاييس بديلة من بيانات المنشآت محل المراجعة. |
| 7.  | تشير نتائج الدراسات التي اعتمدت على البيانات البديلة في مجملها إلى سيطرة المكاتب الكبيرة على سوق المراجعة. وترتب على ذلك استنتاج أن مكاتب المراجعة تقدم خدمات غير متجانسة، وتعتمد بدرجة كبيرة على التخصص القطاعي، كما تستفيد المكاتب الكبيرة من اقتصاديات الحجم في السيطرة على السوق. |
| 8.  | أوضحت الدراسات أنه من واقع الدراسة الميدانية توجد درجة عالية من التركيز السوقي في جميع أسواق المراجعة على مستوى العالم. ففي كل الدراسات زادت سيطرة أربعة مكاتب فقط على أكثر من 50% من السوق بل إنها تعددت في كثير من الأسواق نسبة 95%. |
| 9.  | أنه على الرغم من درجة التركيز العالية، فإن الدراسات السابقة لم تجد دليلاً على تأثر الوضع التنافسي بين المكاتب الكبيرة وبالتالي استبعاد فكرة نشوء تحالف احتكاري في مهنة المراجعة.  |
| 10.  | بالرغم من الاستنتاج السابق، فإن نتائج الدراسات السابقة يكشف عن ضعف الوضع التنافسي للمكاتب الأقل حجماً حتى بالنسبة للعمليات الصغيرة. فالمكاتب الكبيرة تراجع نسب لا يمكن تجاهلها من عمليات مراجعة صغيرة، علاوة على أن التغيرات الجوهرية في المنشآت تدفعها إلى تغيير المراجعين طلباً للمكاتب الكبيرة. وإذا كان ذلك بسبب التغير في اعتبارات الطلب، فإن نتائج الدراسات السابقة لم تكشف عن تغير في هيكل عرض خدمات المراجعة، فما زالت الأسماء الكبيرة هي ذاتها وما تم من عمليات اندماج قد تم فيما بينها. |
| 11.  | أظهرت نتائج الدراسات أن المنشآت الأكبر حجماً والتي تتصف بالطابع الدولي تميل إلى الارتباط بمكاتب المراجعة الكبرى، وإنه إذا حدث تحولات فإنها تكون في صالح المكاتب العالمية الكبرى. |

**ثانياً: نتائج تحليل الدراسات التي تناولت اعتبارات اختيار مكاتب المراجعة في سوق خدمة المراجعة:**

|  |  |
| --- | --- |
| 1. | يعد قرار اختيار مكتب المراجعة محلاً لاهتمام العديد من الباحثين في العقد الأخير. فقد تم إجراء الدراسات المتعلقة بخصائص الطلب على خدمات المراجعة في العديد من الدول، مثل: الولايات المتحدة الأمريكية، المملكة المتحدة، استراليا، فرنسا، الصين، فنلندا، بلجيكا، كوريا، بنجلاديش، سنغافورة، اليونان، تركيا. |
| 2. | تلعب آليات الحوكمة دوراً محورياً في قرار اختيار مكاتب المراجعة. فبوجه عام، كلما زادت نسبة الملكية للمستثمرين الأجانب كلما زاد الطلب على خدمات مكاتب المراجعة العالمية الكبرى. أيضاً، كلما انخفضت نسبة ملكية الدولة في أسهم المنشآت كلما زاد الطلب على خدمات المراجعة العالمية الكبرى. وبالمثل، تميل المنشآت التي يتواجد بها لجان فعالة للمراجعة إلي الاستعانة بخدمات مكاتب المراجعة العالمية الكبرى. أضف إلي ذلك، كلما زاد عدد الملاك، كلما سعت المنشآت للتعاقد مع مكاتب المراجعة العالمية الكبرى. |
| 3. | أظهرت النتائج الخاصة بالدراسات التي بحثت في مدى العلاقة بين اختيار مكاتب المراجعة وتكلفة الاقتراض، أن اختيار مكاتب المراجعة العالمية الكبرى يساعد علي تخفيض معدلات الفائدة الخاصة بالاقتراض في إطار أن هذه المكاتب تضمن تعزيز مصداقية القوائم مما يطمئن الجهات المقرضة إلى استقرار الوضع المالي للمنشآت المقترضة. ومع ذلك، تبين أيضاً أن الشركات التي تتعاقد مع مكاتب المراجعة العالمية الكبرى تميل بدرجة أكبر للتمويل من خلال إصدار الأسهم بدلاً من اللجوء للاقتراض. |
| 4.  | بوجه عام، يعد حجم المنشأة محل المراجعة الاعتبار الأهم في خصائص الطلب على خدمات مكاتب المراجعة، ويرتبط هذا العامل عادة بوجود مكاتب المراجعة العالمية الكبرى. وقد ثبت معنوية بعض الخصائص الأخرى مثل رغبة المنشأة في الحصول على تمويل، التغيير في الإدارة العليا، والاندماج بين المنشآت محل المراجعة. وفي هذا الإطار، لم تقدم الدراسات العامة المتعلقة باختيار مكاتب المراجعة خصائص موحدة للطلب على خدمات مكاتب المراجعة، وإنما اختلفت نتائج الدراسات باختلاف الطريقة المتبعة والبيئة التي تم فيها إجراء الدراسة. |
| 5. | لم تقدم الدراسات الخاصة بتميز مكاتب المراجعة العالمية من خلال مقارنة أداء كل من الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة العالمية الكبرى ومكاتب المراجعة الأخرى دليلاً واضحاً على تميز خدمات المكاتب العالمية الكبرى:- |

|  |  |
| --- | --- |
| 5/1 | فقد أظهرت معظم الدراسات في الولايات المتحدة الأمريكية أن جودة مكاتب المراجعة العالمية الكبرى تتشابه إلى حد بعيد مع جودة خدمات المراجعة التي تقدمها المكاتب المحلية والتي تليها في الترتيب في السوق الأمريكية. |
| 5/2 | لم يثبت تفوق مكاتب المراجعة العالمية الكبرى عن مكاتب المراجعة الأخرى في بعض البيئات الأسيوية والأوربية. وأيضاً، أظهرت النتائج أن بعض المكاتب العالمية الكبرى تقدم مستوى منخفض من خدمات المراجعة. فقد ثبت بعد انهيار العديد من شركات المساهمة العالمية الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية أن مكتب آرثر أندرسون لم يكن يقدم المستوى المرغوب فيه من خدمات المراجعة. |
| 5/3 | أكدت دراسة الديسطي (2010) والتي أجريت في البيئة المصرية على تقارب مستوى الخدمات التي تقدمها كل من مكاتب المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة العالمية، ومكاتب المراجعة المحلية، هذا بالإضافة إلى أن النتائج أظهرت تفوق المكاتب المصرية التي تحمل أسماءً أجنبية على المكاتب العالمية. |
| 6. | أكدت بعض الدراسات على أن مستوى الأتعاب يعد أحد الاعتبارات الهامة لاختيار مكاتب المراجعة، حيث أظهرت هذه الدراسات وجود علاقة بين كبر حجم المنشآت محل المراجعة والتي تدفع أتعاب مراجعة مرتفعة والتعاقد مع مكاتب المراجعة الكبرى، وقد فسرت الدراسات أسباب حصول تلك المكاتب على علاوة الأتعاب فيما يلي:* هذه المكاتب تبذل جهداً أكبر في عملية المراجعة للحصول على علاوة أتعاب في ضوء الخطر المتمثل في زيادة احتمالات التعرض للتقاضي.
* يتوافر لهذه المكاتب ميزة جذب المنشآت محل المراجعة، والتي يتوافر لديها جودة أكبر للتقرير المالي، وهذا يساعد على تقليل جهد المراجعة.
 |
| 7. | أوضحت العديد من الدراسات أهمية التخصص القطاعي لمكتب المراجعة على قرار اختيار المكتب من قبل المنشآت محل المراجعة. |
| 8. | على الرغم من أن الدراسات السابقة التي تناولت المعايير العامة لاختيار مكاتب المراجعة، أكدت على أهمية الاعتبارات ذات الصلة بخصائص المنشأة محل المراجعة، وخصائص مكتب المراجعة، وفي المقابل لم تؤكد على أهمية الاعتبارات ذات الصلة بفريق المراجعة والمتمثلة في التأهيل المهني والعلمي لفريق المراجعة، وسهولة الاتصال مع فريق المراجعة. |

**ثالثاً: الفجوة البحثة:**

1. من خلال التحيل السابق، تتبين الإضافة التي تقدمها هذه الدراسة، في الجزء الأول من الدراسة الميدانية من خلال قيامه بالتعرف على درجة التركيز في سوق المراجعة بالبيئة المصرية، والوقوف على درجة المنافسة أو الاحتكار التي تتصف بها هذه السوق، ومعرفة مكاتب المراجعة الأكثر استحواذاً على سوق خدمات المراجعة في مصر، وذلك بهدف التوصل إلى معلومات تحليلية إحصائية عن طبيعة سوق خدمات المراجعة في مصر، من خلال التطبيق على عينة من الشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية.
2. تبين من استعراض الدراسات السابقة ندرة الدراسات التي تناولت الربط بين ظاهرة التركيز السوقي لخدمة المراجعة واعتبارات اختيار مكاتب المراجعة في البيئات المختلفة بوجه عام، وفي البيئة المصرية بوجه خاص. فبعض هذه الدراسات تناولت البحث في درجة تركيز سوق خدمة المراجعة فقط، والبعض الآخر تناول البحث في الاعتبارات المؤثرة في قرار اختيار عملاء المراجعة لمكاتب المراجعة دون محاولة ربطها بظاهرة التركيز السوقي لخدمة المراجعة، هذا بالإضافة إلى اقتصار العديد من الدراسات على أحد اعتبارات اختيار مكاتب المراجعة دون غيرها.

وانطلاقاً من هذا ترى الباحثة أن العلاقة بين درجة التركيز السوقي وبين اعتبارات اختيار مكاتب المراجعة مازالت محل خلاف، ولذلك سوف تقوم الباحثة بإجراء دراسة ميدانية لتحليل العلاقة بين درجة التركيز السوقي وبين اعتبارات اختيار مكاتب المراجعة، سواء كانت هذه الاعتبارات ذات صلة بخصائص وظروف المنشأة محل المراجعة أو مكتب المراجعة أو فريق المراجعة.

**الخلاصــــة:**

استهدفت الدراسة في هذا الفصل محاولة تحليل العديد من الدراسات التي تناولت قياس التركيز السوقي في بيئات مختلفة للمراجعة وذلك بهدف التعرف على الأساليب التي استخدمتها هذه الدراسات، والتعرف على النتائج التي توصلت إليها، هذا بالإضافة إلى استعراض العديد من الدراسات التي اهتمت بعرض أهم الاعتبارات الموضوعية التي تؤخذ في الحسبان عند اتخاذ قرار اختيار مكاتب المراجعة.

ومن أجل تحقيق هذا الهدف قامت الباحثة باستقراء وتحليل الدراسات السابقة التي تناولت قياس التركيز السوقي في بيئات مختلفة للمراجعة، وتم تحليل ما توصلت إليه هذه الدراسات من نتائج، بالإضافة إلى تحليل نتائج الدراسات التي ركزت على اعتبارات اختيار مكاتب المراجعة، وتتمثل النتيجة العامة لهذه الدراسات السابقة في زيادة درجة التركيز لدى عدد محدود من مكاتب المراجعة، كما أن النتائج التي تم التوصل إليها في قياس درجة التركيز السوقي بالاعتماد على البيانات الفعلية للإيرادات (الأتعاب) الخاصة بمكاتب المراجعة لا تختلف عن النتائج التي يمكن الحصول عليها في حالة الاعتماد على البيانات المشتقة البديلة.

أما فيما يتعلق باختيار العميل لمكتب المراجعة الذي يتولى مهمة فحص القوائم المالية والتقرير عنها فإن المسألة قد تتجاوز التحقق من مدى مصداقية القوائم المالية، فقد ترغب الإدارة في تحقيق أغراض أخرى من اختيار مكتب المراجعة، وبالتالي قد يسعى العميل إلى التعاقد مع أحد مكاتب المراجعة لتخفيض تكلفة الاقتراض مثلاً أو الحصول على الاستشارات الإدارية أو الضريبية أو لتحقيق أغراض أخرى.

وترى الباحثة أنه من المناسب أن يتم محاولة الربط بين ظاهرة تركيز سوق خدمة المراجعة بالاعتبارات المختلفة لاختيار مكاتب المراجعة والتي قد تؤثر بدورها في درجة التركيز السوقي، مع ضرورة وجود معايير موضوعية وواضحة للاختيار بين البدائل المتاحة أمام المنشآت محل المراجعة للتعاقد مع مكاتب المراجعة، وهو ما يتم تناوله من خلال الدراسة الميدانية.