

التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات والطبيعة الاقتصادية
لسوق خدمة المراجعة في مصر
(دراسة ميدانية)

دكتور

هشام فاروق الإبيارى

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة طنطا

في الحقيقة لا تعيننا و نالنا من ان نبالنا من الحقا و صحتنا

بعضه ربه في بعضنا و نالنا قمتنا و قومتنا

(في الحقيقة نالنا)

بعضه

في الحقيقة نالنا و نالنا

بعضه و نالنا و نالنا

بعضه - نالنا نالنا

التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات والطبيعة الاقتصادية لسوق خدمة

المراجعة في مصر (دراسة ميدانية)

ملخص البحث

مع توجه الأدب المحاسبي نحو الكشف عن ظاهرة التخصص القطاعي لمقدمي خدمة المراجعة وعلاقتها بدرجة سيطرة بعض منشآت المراجعة على سوق خدمة المراجعة على مستوى قطاعات الأنشطة المتباينة، ومع ما تشهده البيئة التنظيمية لسوق خدمة المراجعة في مصر من تغيرات؛ تعكس أهمية تأثير سوق خدمة المراجعة على سوق رأس المال؛ كان أهمها قرار الهيئة العامة لسوق المال رقم (٩٦) لسنة ٢٠٠٦ بشأن تحديد القائمين بأداء خدمة المراجعة لكل من الشركات المسجلة بالبورصة المصرية والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وصناديق الاستثمار، كان من الضروري التوجه نحو الكشف عن تأثير هذا التغير البيئي - في ظل هذا التوجه المحاسبي - على طبيعة المنافسة في سوق خدمة المراجعة على مستوى قطاعات الأنشطة، بهدف محاولة الإجابة على ثلاثة أسئلة، الأول هل هناك تخصص قطاعي بين مقدمي خدمة المراجعة (مراقبي الحسابات) في مصر؟ والثاني هل هناك درجة سيطرة من قبل بعض مقدمي خدمة المراجعة على سوق الخدمة بأحد أو بعض قطاعات النشاط؟ والثالث هل مع وجود قدر مؤثر من السيطرة - في ظل تخصص مقدمي خدمة المراجعة قطاعياً - يظل لخصائص كل من منشأة عميل المراجعة ومنشأة المراجعة تأثيراً على تسعير خدمة المراجعة؟ ولقد استخدم الباحث المنهج الاستقرائي لدراسة واقع سوق خدمة المراجعة في مصر من خلال بيانات فعلية لعينة من مائة وتسعين شركة مساهمة ممثلة لأثنى عشر قطاع نشاط خلال العام المالي ٢٠٠٧. وقد توصل الباحث من خلال تحليل نتائج العينة إلى الكشف عن حصول بعض مراقبي الحسابات، بمنشآت المراجعة كبيرة الحجم، على حصص سوقية مؤثرة من قطاعات الأنشطة المتباينة لدرجة يمكن اعتبارها مؤشراً على وجود تخصص قطاعي لمقدمي خدمة المراجعة في مصر. كما توصل الباحث إلى الكشف عن سيطرة عدد محدود من مقدمي خدمة المراجعة ممن ينتمون إلى منشآت مراجعة كبيرة الحجم بكل قطاع نشاط على خدمة المراجعة لمنشآت القطاع، فضلاً عن الكشف عن اختلاف تأثير خصائص كل من منشأة عميل المراجعة ومنشأة المراجعة على عملية تسعير خدمة المراجعة من قطاع نشاط إلى آخر.

مقدمة

تعد المراجعة خدمة اقتصادية يفترض خضوعها لقانون الطلب والعرض. ويتمثل جانب الطلب في المنشآت محل المراجعة (طالبة الخدمة) بينما يتمثل جانب العرض في منشآت المحاسبة والمراجعة (مقدمة الخدمة). وإذا كان لخدمة المراجعة أن تكون ذات

قيمة تبادلية في سوق مهنة المحاسبة والمراجعة فلا بد أن تكون ذات منفعة وندرة نسبية. وتكون المنفعة من جانب الطلب، إذ ينشأ الطلب على جانب المراجعة لأن لها قيمة اقتصادية تتمثل في تخفيض حدة صراعات أطراف علاقات الوكالة داخل المنشأة محل المراجعة من خلال تخفيض خطر معلومات القوائم المالية المراجعة وإضافة المصداقية لها. Credibility لها. بينما تكون الندرة من جانب العرض، إذ لا يستطيع مقدمي الخدمة عرض خدماتهم لعدد غير محدود من عملاء المراجعة.

ويعد موضوع الطلب والعرض على خدمة المراجعة أحد القضايا البحثية الأكثر أهمية في المراجعة في ظل البيئة الحالية وما تواجهه من تحديات. كما وأن تحليل الطلب على خدمة المراجعة مصحوباً بخصائص عرضها قد يسهم في تحقيق فهم أفضل لنظرية المراجعة وآلية سوق خدمة المراجعة (Soltani 2007, 49).

وإذا كانت طبيعة سوق خدمة المراجعة Audit Market تتحدد بمدى تفاعل جانبي العرض والطلب في إطار بيئي معين، فإن هذا التفاعل دالة لعوامل عديدة (اقتصادية - اجتماعية - تنظيمية - قانونية - تكنولوجية...) وهي عوامل غير ثابتة Dynamic بما يجعل طبيعة سوق خدمة المراجعة هي الأخرى غير ثابتة، ويجعل الكشف عن طبيعة سوق خدمة المراجعة مجالاً بحثياً مستمراً.

ويفترض أن عارضي خدمة المراجعة لديهم القدرة على توقع تغير سوق الخدمة والتكيف معه (Blocher et al. 1988, 145,155). وهذا يلقي على عاتق مقدمي خدمة المراجعة ضرورة إدراك طبيعة سوق الخدمة - باعتباره آلية اتصال يتفاعل خلالها طالبي خدمة المراجعة؛ ممن لديهم الرغبة والقدرة على طلبها؛ وعارضي خدمة المراجعة القادرين على تقديمها بالعناية المهنية الواجبة - داخل إطار بيئي معين. وهذا يعنى ضرورة إدراك مراقبي الحسابات لطبيعة منشآت العملاء طالبي خدمة المراجعة (جانب الطلب) والبيئة المحيطة، فضلاً عن امتلاك مهارة أداء الخدمة من قدرة (طاقة وجهد إدراكي) ومعرفة. ويعد إدراك مقدمي خدمة المراجعة لطبيعة منشآت عملاء المراجعة محدد التعامل والتكيف مع سوق خدمة المراجعة، خاصة مع نمو منشآت الأعمال واختلاف طبيعة النشاط الاقتصادي وما يشهده من تعقيدات ومتطلبات قانونية وتنظيمية ومحاسبية ورقابية وحوكمة وغيرها. وقد أصبح من الضروري على مقدمي خدمة المراجعة (مراقبي الحسابات) التعامل مع جانب الطلب كقطاعات صناعية أو خدمية

متباينة استجابة لنظم تبويب قطاعي قائمة لمنشآت الأعمال Industrial Classification Systems (ICS) (Pride and Ferrell 2008, 165). ومع تباين قطاعات الأنشطة (جانب الطلب) تزداد الحاجة إلى تخصص مقدمي الخدمة (جانب العرض) قطاعياً لضمان إدراكهم لاعتبارات كل قطاع نشاط والمعرفة الخاصة به؛ ودرايتهم بالقوانين واللوائح والظروف الاقتصادية المحيطة به؛ وفهمهم للممارسات المحاسبية بمنشآت القطاع ومتطلبات المراجعة من تكنولوجيا وبرامج وإجراءات مراجعة، وبما يضمن كفاية تأهيلهم خاصة الفني. وبما يعنى ضمان تعامل مراقبو الحسابات مع جانب الطلب في ضوء معرفتهم المجالية (المتخصصة Specific Knowledge) والإجرائية Procedural Knowledge (مهارة تطبيق أو تشغيل المعرفة المهنية المتخصصة) تحقيقاً لمتطلبات جودة خدمة المراجعة.

ويتيح التخصص القطاعي لمقدمي خدمة المراجعة إمكانية تكوين الهيكل المعرفي والخبرة اللازمة لكفاءة الأداء، فضلاً عن تطوير هيكل معرفي أكثر عمقاً In-depth قد يؤثر إيجابياً على كل من فعالية وكفاءة المراجعة، ويسمح بتقديم خدمة بمستوى عال من الجودة (Dunn and Mayhew 2004, 45; Low 2004, 203).

ويحقق التخصص القطاعي قيمة Valuable لمنشأة المراجعة تتمثل في إمكانية استخدام استراتيجية تمايزية Differentiation Strategy تجاه منافسيها من خلال تقديم خدمة مراجعة لعدد كبير من عملاء منشآت الأعمال ذات الخصائص الأساسية المتشابهة Basic Characteristics، وبما يسمح لها بإمكانية أداء مراجعة أكثر كفاءة، فضلاً عن تحقيق وفورات الحجم والمجال المرتبطة بزيادة الحصة السوقية نتيجة التخصص القطاعي (Mayhew and Wilkins 2003, 33).

ويحقق ما يوفره التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات من إمكانات ومعرفة وتكنولوجيا المراجعة بالقطاع ميزة تنافسية تجاه مراقبي الحسابات غير المتخصصين. وترجع تلك الميزة إلى إمكانية إحداث تخفيض جوهري في تكلفة المراجعة نتيجة ما قد يحققه التخصص القطاعي من اقتصاديات المجال، وما قد يترتب عليها من وفورات الحجم Economics of Scope and Scale (O'Keefe et al. 1994, 243). كما قد يتيح التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات، من ناحية أخرى، فرصة

الحصول على علاوة أتعاب ارتباطاً بحصتهم السوقية العالية وما قد تعكسه من جودة أعلى لخدمة المراجعة.

كما قد يعد التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات محدد أساسي لرضا Satisfaction عملاء منشآت الأعمال (جانِب الطلب)، من منظور تحليل التكلفة والعائد، نتيجة انخفاض الوقت والجهد والتكلفة التي يتحملها عملاء المراجعة لتفسير الممارسات والاتجاهات الخاصة بالقطاع لمراقبي الحسابات (Behn et al. 1997, Mayhew and Wilkins 2003, 36).

- ولا يعنى تخصص مقدم خدمة المراجعة قطاعياً، بالضرورة، عدم أداءه لخدمة المراجعة لمنشآت القطاعات الأخرى. فقد يكون مراقب الحسابات متخصصاً في مراجعة منشآت قطاع نشاط ما ويؤدي خدمة المراجعة لبعض منشآت قطاعات الأنشطة الأخرى بصفته غير متخصص. فعلى سبيل المثال، يعد مراقبو الحسابات المقيدون بسجل مراقبي حسابات البنوك بالبنك المركزي المصري متخصصون في تقديم خدمة المراجعة لقطاع البنوك، وهذا لا يمنعهم من تقديم خدمة المراجعة لقطاع أو قطاعات أنشطة أخرى.

والتخصص القطاعي، من وجهة نظر الباحث، هو تخصص مقدمي الخدمة (المراجعين) وليس تخصص منشأة المراجعة. وهو ما يعنى أن منشأة المراجعة تقدم خدمة المراجعة لقطاعات النشاط المتباينة تحت افتراض أن بها عدد من مقدمي الخدمة من ذوى التخصصات القطاعية المختلفة. وفي حالة عدم توافر مقدمي الخدمة ذوى التخصصات القطاعية المختلفة بمنشآت المراجعة فإنها قد تفضل الاندماج في منشأة أو منشآت أخرى بهدف توفير رأس مال بشرى كاف من ذوى التخصصات القطاعية المختلفة يمكنه تقديم خدمة المراجعة لقطاعات متباينة. هذا وتتمتع معظم منشآت المراجعة الكبيرة ذات الشهرة بميزة تخصص رأس مالها البشرى قطاعياً (Ferguson and Stokes 2002,78).

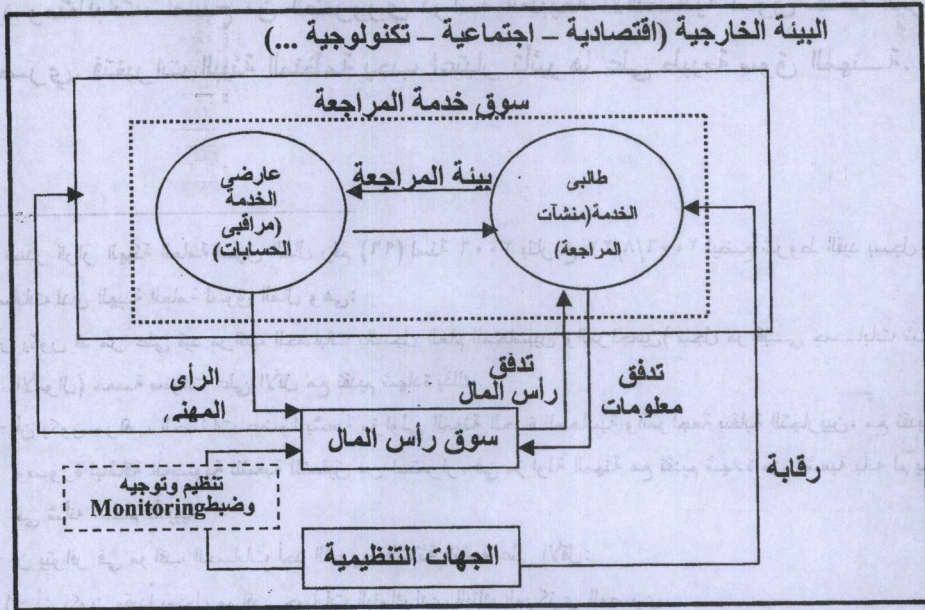
ولم يستقر العرف المحاسبي على مؤشر لتحديد مدى تخصص مقدمي الخدمة في مراجعة منشآت قطاع ما، إلا أنه يفترض تحديد التخصص بإمكانية الحصول على حصة

سوقية مؤثرة تعكس درجة أو مستوى تركيز Concentration Level منشأة المراجعة على قطاع نشاط أو أكثر. (١)

وتتزايد المنافع المستمدة من تخصص مقدمي خدمة المراجعة قطاعياً مع تزايد درجة تعقيد الأنشطة الاقتصادية (Hogan and Jeter 1999, 13). فمثلاً، يتيح التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات هيكل معرفي مميز يسمح لهم بتشخيص التحريفات في القوائم المالية (Hammersley 2006)، خاصة مع تحسن معرفة المراجع المتخصص بأساليب إدارة الربح وأنواع الممارسات التي قد تمثل تلاعباً أو غشاً مالياً، وبما قد يسهم في تقوية سوق رأس المال ويجنبه العديد من المخاطر (ليبب ٢٠٠٥، ١٠٤-١٠٥).

وإذا كان لسوق خدمة المراجعة تأثيراً على كفاءة سوق رأس المال، يمكن إضاحه من خلال الشكل التالي:

شكل (١) العلاقة بين سوق خدمة المراجعة وسوق رأس المال



(١) لقد استخدم الباحثون متغيرات بديلة Proxies عديدة لقياس التخصص القطاعي، وهي تنوع من الحصص السوقية لمنشآت المراجعة Industry Market Share (مثل الحصة السوقية المؤثرة، والحصة السوقية المستمرة، والسيطرة القطاعية Industry Dominance وقيادة السوق Market Leadership) Mayhew (Balsam et al. 2003, 95; and Willkins 2002, 35; Palmrose 1986, 98). كما اختلف الباحثون بشأن نسبة الأتعاب التي تعد مؤشراً لتخصص منشأة المراجعة قطاعياً. ففي حين يرى البعض (مثل Hogan and Hackenbrack 2002) أن منشأة المراجعة تعتبر متخصصة في قطاع نشاط إذا بلغت حصة أتعابها ١٥% من إجمالي أتعاب منشآت هذا القطاع (كحد أدنى)، يرى البعض الآخر (مثل Dunn et al. 2000) أن منشأة المراجعة تعتبر متخصصة في قطاع نشاط إذا بلغت حصتها السوقية ١٠% من منشآت القطاع أو من جملة الأتعاب المسددة.

فلقد شهد سوق خدمة المراجعة، في الآونة الأخيرة، تغيرات جوهرية مع صدور قرار الهيئة العامة لسوق المال رقم (٩٦) لسنة ٢٠٠٦ بشأن تحديد القائمين بأداء خدمة المراجعة (جانبا العرض) لكل من الشركات المسجلة بالبورصة المصرية والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وصناديق الاستثمار (جانبا الطلب)^(١)، وما قد صاحبها من قرارات وإصدارات أهمها القرار رقم (٧٩) لسنة ٢٠٠٧ بشأن إقرار قواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة المفيدين بسجل الهيئة العامة لسوق المال، والمعيار المصري رقم (١) لرقابة الجودة في المؤسسات المهنية (منشآت المحاسبة والمراجعة). ويعتقد الباحث أن هناك حاجة لدراسة أثر هذه التغيرات على طبيعة سوق خدمة المراجعة في مصر.

طبيعة المشكلة

في ظل الظروف الراهنة لمهنة المراجعة في بيئة الأعمال المصرية، وما فرضته من قيود ومتطلبات، أصبح من الضروري دراسة الطبيعة الاقتصادية لسوق خدمة المراجعة المصري. فتغيرات البيئة المنظمة يجب اعتبار تأثيرها على طبيعة سوق المهنة. كما

(١) صدر قرار الهيئة العامة لسوق المال رقم (٩٦) لسنة ٢٠٠٦ بتاريخ ٢٢/٨/٢٠٠٦ ليضع شروط القيد بسجل مراقبي

الحسابات لدى الهيئة العامة لسوق المال وهي:

أ. أن يكون قد مر على قيد مراقب الحسابات بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين (سجل مراقبي حسابات شركات الأموال) خمسة سنوات على الأقل مع تقديم شهادة بذلك.

ب- أن يكون مراقب الحسابات عضواً بشعبة مزاولي المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة بنقابة التجار، مع تقديم أصل وصورة لبطاقة العضوية للشعبة للتحقق من استمراره في مزاوله المهنة مع تقديم شهادة من الشعبة بأنه لم يصدر في شأنه أحكام تأديبية.

ج- أن يتوافر في مراقب الحسابات أحد الشروط الثلاثة التالية على الأقل:

١- أن يكون مقيداً بسجل مراقبي حسابات البنوك لدى البنك المركزي المصري.

٢- أن يكون عضواً في جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية أو حاصلأ على إحدى الشهادات المهنية الأجنبية المعادلة لها (ACCA, CA, CPA) أو حاصلأ على درجة الدكتوراه في المحاسبة من إحدى الجامعات المعترف بها.

٣- أن يكون قد قام بمراجعة حسابات شركات المساهمة لمدة ٥ سنوات على الأقل، وأن يكون قد قام بمراجعة حسابات ٥ شركات على الأقل خلال كل سنة منها.

د. ألا يكون لمراقب الحسابات أية مصالح في الشركة أو صندوق الاستثمار في صورة مساهمات أو وثائق أو الاشتراك في إدارتها وبما يتفق مع أحكام المادة ١٠٤ من قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية.

يجب إدراك أن التصرفات التنظيمية، غالباً، ما تكون استجابة للتغيرات في البيئة الاقتصادية أو الاجتماعية أو السياسية أو غيرها.

لقد جاء قرار رئيس مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال رقم (٩٦) لسنة ٢٠٠٦ بتاريخ ٢٢-٨-٢٠٠٦ ليحدث تقسيماً لسوق خدمة المراجعة Market Segmentation من خلال إنشاء سجل خاص لقيد مراقبي حسابات كل من الشركات المسجلة بالبورصة المصرية (جدول رسمي (١)، (٢) وجدول غير رسمي (١)) والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وفقاً للمادة (٢٧) من قانون سوق المال، وصناديق الاستثمار^(١) وبناءً على هذا القرار لا يجوز لمراقبي الحسابات غير المقيدين بسجل الهيئة مراجعة حسابات الشركات المذكورة سلفاً. وهذا قد يعد، من وجهة نظر الباحث، تقسيماً طبقياً لسوق خدمة المراجعة في مصر إلى قسمين، الأول ويشمل من جانب الطلب الكلي على خدمة المراجعة الشركات المسجلة بالبورصة المصرية والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وصناديق الاستثمار، ومن جانب العرض مراقبي الحسابات، فقط، المقيدين بسجل الهيئة العامة لسوق المال. ويعانى طالبي الخدمة في هذا السوق من ضغط تنظيمي بموجبه ليس لهم حرية اختيار مراقب حسابات من غير المقيدين بسجل الهيئة وذلك على خلاف غيرهم من طالبي الخدمة. وإلزام طالبي الخدمة بالتعاقد مع عدد محدد من مراقبي الحسابات، تحت تبرير ضمان جودة خدمة المراجعة، قد يخلق نوعاً من السيطرة قد تمهد لوجود احتكار قلة، إذ يستطيع البعض من هذا العدد المحدد أن يسيطر على جزء من السوق أو على الحصة الأكبر من سوق الخدمة الكلي، وبالتالي تركيز الحصة السوقية في يد عدد محدود من مقدمي خدمة المراجعة (Chaney et al. 2004, 52).

وإذا كان الفكر المحاسبي يرى أن سوق خدمة المراجعة، عموماً، سوق تنافسي (Blocher et al. 1988, 145) فإن طبيعة المنافسة قد تتغير استجابة لتغير عوامل البيئة المحيطة. ويضعف سوق الخدمة، كغيره من الأسواق، كلما ابتعد عن المنافسة واقترب من الاحتكار. وإذا كانت طبيعة المنافسة في سوق خدمة المراجعة تتحدد حسب اعتبارين هما عدد مراقبي الحسابات مقدمي خدمة المراجعة في السوق ومدى تجانس خدمة المراجعة المقدمة، فإن السوق الذي يسيطر عليه قلة من مقدمي الخدمة مع تجانس

(١) بموجب قرار الهيئة العامة لسوق المال رقم (٩٦) لسنة ٢٠٠٦ تم نقل مراقبي حسابات صناديق الاستثمار إلى السجل المشار إليه.

أو عدم تجانس الخدمة بوصف بأنه سوق أقرب لاحتكار القلة مع تجانس الخدمة (احتكار القلة البحث) أو عدم تجانس الخدمة. وإذا كانت الشروط الموضوعية للقيود بسجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة لسوق المال تسمح بقيود مزاولي المهنة ممن تتوافر فيهم شروط القيد وبما يسمح بزيادة عدد المقيدين والممارسين للمهنة. فإن قطاع التمويل وحوكمة الشركات بالهيئة يلتزم بإعداد بيان مستقل لكل مراقب 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 وأداب سلوك المهنة وضوابط ومعايير الجودة.^(١) ومع قلة عدد مراقبي الحسابات مقدمي خدمة المراجعة^(٢) فإنه يمكن تقسيمهم إلى قسمين الأول، ويشمل مقدمي الخدمة ممن ينتمون إلى منشآت المحاسبة والمراجعة كبيرة الحجم^(٣)، والثاني ويشمل مقدمي الخدمة الآخرين. الأمر الذي يضعف المنافسة بسوق الخدمة، خاصة مع ما قد تتصف به خدمة المراجعة المقدمة من قبل مراقبي الحسابات ممن ينتمون لمنشآت مراجعة كبيرة الحجم من جودة عالية.

هذا ويتوقع الباحث أن تتخفف المنافسة بين منشآت المراجعة كبيرة الحجم بسبب ما يتوافر لها من إمكانات المراجعة المتميزة القائمة على توافر قدرات بشرية وفنية وتكنولوجية عالية، قد تكون وراء تجانس الخدمة المقدمة إلى حد كبير. ويعنى تجانس

(١) يلتزم مراقبو الحسابات المقيدون بسجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة لسوق المال بضوابط ومعايير الجودة التي تضعها الهيئة العامة لسوق المال. وتصدر الهيئة الإجراءات التنفيذية اللازمة للتحقق من الالتزام بهذه الضوابط والمعايير. وقد تم إصدار المعيار المصري رقم (١) لرقابة الجودة بعنوان "رقابة الجودة في المؤسسات المهنية التي تقوم بالمراجعة والفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية وغير ذلك من مهام التأكيد ومهام الخدمات الأخرى المرتبطة بها. وللهيئة الحق في إيقاف أو شطب مراقب الحسابات من هذا السجل في حالة عدم التزامه بهذه الضوابط والمعايير.

(٢) بلغ عدد مراقبي الحسابات المقيدون في سجل الهيئة العامة لسوق المال - سجل مراقبي حسابات الشركات المسجلة بالبورصة وصناديق الاستثمار والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية - حتى ٢٠٠٧-٢٠٠٨ عدد ٢٥١ مراقب حسابات، وهو عدد منخفض للغاية مقارنة بعدد المحاسبين والمراجعين مزاولي المهنة في مصر والذي بلغ ثلاثين ألف محاسب ومراجع تقريباً. فضلاً على أن معظم هذا العدد المنخفض من مراقبي الحسابات المقيدون بسجل الهيئة لا يمارسون المهنة من خلال منشآت فردية. وهذا يعني أن منشآت المراجعة التي تقوم بمراجعة الشركات المقيدة بالبورصة وشركات الأوراق المالية وشركات الاستثمار هي أقل بكثير من ٢٥١ منشأة.

(٣) يوصف حجم منشأة المحاسبة والمراجعة بالكبر ارتباطاً بمتغيرات عديدة منها حجم العاملين لدى المنشأة (رأس مالها البشري)، شهرتها المهنية، ارتباطها بمنشآت مراجعة أجنبية عالمية وغيرها.

الخدمة أن خدمة المراجعة المقدمة من قبل هذه المنشآت متماثلة بحيث لا يجد طالبي الخدمة مجالاً للتمييز أو المفاضلة بين خدمة المراجعة المقدمة. وقد يرجع تجانس الخدمة، في اعتقاد الباحث، إلى التخصص القطاعي لمقدمي الخدمة بمنشآت المراجعة كبيرة الحجم.

وإذا كان للتخصص القطاعي جوانبه الإيجابية من خلال ما قد يولده من معرفة وخبرة بمحددات القطاع، وما يحققه من اقتصاديات الحجم والمجال، فإنه قد يؤدي إلى خلق درجة تركيز قطاعية عالية داخل سوق خدمة المراجعة، قد تؤدي بدورها إلى خلق سيطرة من قبل بعض مقدمي الخدمة على بعض قطاعات النشاط من خلال حصص سوقية قطاعية مؤثرة بما يضعف المنافسة قطاعياً في سوق الخدمة ويزيد من الاقتراب من حالة احتكار القلة السوقية بقطاعات النشاط المختلفة ويؤثر سلباً على جودة خدمة المراجعة.

وتتأكد مشكلة خلق سيطرة قلة من مقدمي خدمة المراجعة على الخدمة قطاعياً عندما تتواجد بيئة تنظيمية تساعد على ذلك. ويعتقد الباحث أن البيئة التنظيمية في مصر هي بيئة مثالية لدراسة هذه المشكلة، خاصة في ضوء ما تشهده، حالياً، من قرارات تنظيمية أهمها قرار الهيئة العامة لسوق المال رقم ٩٦ لسنة ٢٠٠٦. والذي جاء ليحظر على عدد كبير من مراقبي حسابات شركات المساهمة من تقديم خدمة المراجعة للشركات المقيدة بالبورصة والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وصناديق الاستثمار، وقصر تقديمها على عدد محدود فقط من مراقبي الحسابات بما قد يساعد؛ بشكل مباشر؛ على خلق سيطرة من قبل قلة من هذا العدد المحدود من مراقبي الحسابات على خدمة المراجعة بقطاعات النشاط المختلفة.

والسؤال البحثي الذي يطرح نفسه، بدايةً، هو هل هناك تخصص قطاعي لمقدمي خدمة المراجعة في سوق الخدمة المصري؟ وهل هناك سيطرة من قبل بعض مراقبي الحسابات على أحد أو بعض قطاعات النشاط المختلفة؟ وهل، مع وجود هذه السيطرة أو تخصص، تتأثر عملية تسعير خدمة المراجعة بقطاع النشاط بكل من خصائص منشآته المراجعة وخصائص منشآت المراجعة؟ أم أن هذه السيطرة أو التخصص أو كلاهما حداً للأتعاب بمنشآت كل قطاع دون اعتبار للخصائص الفردية لمنشآت القطاع؟

يتمثل الهدف الأساسي للبحث في الكشف - من خلال أدلة ميدانية - عن مدى وجود التخصص القطاعي بسوق خدمة المراجعة في مصر، ومدى سيطرة بعض مقدمي الخدمة (مراقبي الحسابات) على سوق خدمة المراجعة بقطاعات النشاط المختلفة، فضلاً عن محاولة الكشف عن مدى ارتباط حجم أتعاب المراجعة بخصائص كل من المنشآت طالبة الخدمة بقطاعات النشاط المصرية المختلفة ومنشآت المراجعة، وذلك في ظل ما تشهده البيئة التنظيمية الحالية لسوق الخدمة في مصر من تغيرات مؤثرة.

فروض البحث

في ضوء مشكلة وأهداف البحث يقوم الباحث باختبار كل من الفروض التالية:

الفرض الأول: يوجد تخصص قطاعي لمقدمي خدمة المراجعة في سوق خدمة المراجعة المصري.

الفرض الثاني: يسيطر عدد محدود من مراقبي الحسابات على خدمة المراجعة لقطاعات الأنشطة المتباينة بسوق خدمة المراجعة في مصر.

الفرض الثالث: تؤثر خصائص كل من المنشآت طالبة خدمة المراجعة بقطاعات النشاط المختلفة (جانِب الطلب) ومنشآت المراجعة عارضة الخدمة (جانِب العرض) على حجم أتعاب خدمة المراجعة في مصر.

منهج البحث

يستخدم الباحث المنهج الاستقرائي لاستقراء واقع سوق خدمة المراجعة في جمهورية مصر العربية معتمداً على النموذج الوصفي Descriptive Model لطبيعة سوق خدمة المراجعة باعتباره مناسباً لظاهرة البحث والتي تتمثل في وصف واقع سوق المهنة في مصر تجاه خدمة المراجعة.

وسيلة البحث

يقوم البحث على دراسة فعلية لواقع سوق خدمة المراجعة في مصر من خلال بيانات فعلية عن منشآت عملاء المراجعة بقطاعات النشاط المختلفة وأتعاب منشآت المراجعة نظير خدمة المراجعة باستخدام كل من القوائم المالية المنشورة لمنشآت الأعمال بقطاعات النشاط المختلفة ومحاضر الجمعيات العامة العادية لمساهميها.

حدود البحث

تقتصر دراسة وتحليل الطبيعة القطاعية لسوق خدمة المراجعة في مصر على المنشآت محل المراجعة ممثلة في شركات المساهمة طالبة خدمة المراجعة دون غيرها من المنشآت الأخرى في ضوء ما يتوافر من بيانات فعلية لازمة للدراسة، وعلى مقدمي خدمة المراجعة من مراقبي الحسابات بالقطاع الخاص دون غيرهم من مراقبي الحسابات العاملين بالجهاز المركزي للمحاسبات.

خطة البحث

لتحقيق هدف البحث والتحقق من صحة فروضه فقد تم تقسيمه إلى خمسة مباحث، يتناول الأول منها استقراء تحليلي لأهم الدراسات المحاسبية التي تناولها الأدب المحاسبي بشأن ظاهرة البحث، ويتناول الثاني طبيعة المنافسة في سوق خدمة المراجعة على مستوى قطاعات النشاط، كما يتناول الثالث أثر المنافسة في سوق خدمة المراجعة على مدى استجابة أتعاب خدمة المراجعة لخصائص المنشآت محل المراجعة بقطاعات النشاط المختلفة، بينما يتناول الرابع موقف الجهات التنظيمية لسوق خدمة المراجعة تجاه ظاهرتي التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات والتركيز السوقي **Audit Concentration**. في حين يختص المبحث الخامس بالدراسة الميدانية ونتائجها، والمبحث السادس والأخير بالخلاصة والتوصيات.

المبحث الأول : الدراسات السابقة

لقد لقي موضوع طبيعة سوق خدمة المراجعة اهتماما بحثيا، منذ ثمانينات القرن الماضي^(١)، كشف عن أن سوق خدمة المراجعة هو سوق منافسة غير كاملة **Imperfect Competition**. ففي حين يتصف السوق بالمنافسة، بوجه عام، فإنه قد يعاني من مظاهر احتكار القلة لقطاعات نشاط أو صناعات أو أجزاء معينة من السوق.^(٢)

ولقد سبق توجه الأدب المحاسبي نحو الكشف عن ظاهرة التخصص القطاعي لمقدمي خدمة المراجعة في سوق الخدمة توجهه نحو الكشف عن ظاهرة سيطرة أو تركيز خدمة المراجعة بمنشآت مراجعة معينة وهو ما يعرف بدراسات تركيز السوق **Audit Market**

(١) رغم الاهتمام المبكر بتحليل ظاهرة السيطرة أو التركيز في سوق خدمة المراجعة، والذي بدأ أواخر الستينات بدراسة Zeff and Fossum 1967، فإنها لم تحظى بالاهتمام الكاف إلا مع بداية الثمانينات ومع موجة الانتقادات الحادة

التي وجهت لمهنة المراجعة (Doogar 2004,137).

(٢) أنظر على سبيل المثال: 1980, Dopuch and Simunic 1995, Gigler and penno 1995.

Concentration)، والتي كشفت عن سيطرة بعض منشآت المراجعة على سوق خدمة المراجعة أو على جزء أو قسم منه. ويمكن نبويب دراسات تركيز السوق Audit market Concentration، حسب ما استخدمته من بيانات للكشف عن ظاهرة السيطرة أو التركيز بسوق خدمة المراجعة، إلى نوعين هما:

(أ) دراسات استخدمت بيانات بديلة عن الأتعاب الفعلية التي يحصل عليها مقدمي الخدمة نظير تقديمها، والتي تمثلت في بيانات فعلية عن منشآت الأعمال محل المراجعة كإجمالي الأصول وإجمالي الإيرادات وغيرها، وذلك لتحديد الحصص السوقية لمقدمي الخدمة بسوق خدمة المراجعة لقياس درجة السيطرة أو التركيز السوقي.^(١) وقد كشفت هذه الدراسات عن سيطرة منشآت المراجعة كبيرة الحجم على عملاء المراجعة بقطاعات النشاط المختلفة بنسب أعلى من المتوسط ومرتفعة أحياناً، وبما قد يعكس حالة احتكار قلة لخدمة المراجعة في بعض أجزاء سوق خدمة المراجعة.^(٢)

أما وعن سوق خدمة المراجعة في مصر، فقد كشفت بعض الدراسات (رغم ندرتها؛ وباستخدام بيانات بديلة لأتعاب مراقبي الحسابات) عن وجود ظاهرة التركيز السوقي وتضاؤل الوضع التنافسي في سوق خدمة المراجعة.^(٣)

(ب) دراسات استخدمت بيانات الأتعاب الفعلية التي حصل عليها مقدمي خدمة المراجعة لمنشآت عملاء المراجعة لتحديد حصصهم السوقية والكشف عن ظاهرة السيطرة أو التركيز السوقي. وقد توصلت هذه الدراسات إلى نتائج مشابهة لنتائج الدراسات

(١) لقد استخدم باحثو المراجعة ما قدمه الفكر الاقتصادي من أساليب التركيز السوقي كمؤشرات للحكم على درجة المنافسة في سوق خدمة المراجعة أهمها التوزيع السوقي لمنشآت المراجعة، والذي يقاس بنسبة إجمالي إيرادات منشأة المراجعة إلى إجمالي إيرادات سوق خدمة المراجعة. ومن التوزيع السوقي لمنشآت المراجعة يمكن حساب درجة التركيز لعدد من منشآت المراجعة التي تحصل على أكبر أنصبة سوقية، وحساب مؤشر الاحتكار لمنشآت المراجعة بسوق الخدمة (أنظر على سبيل المثال: Eichenseher and Danos 1981, 481).

(٢) أنظر على سبيل المثال: Doogar and Easley 1998, Danos and Eichenseher 1982; 1986, Eichenseher and Danos 1981.

(٣) أنظر على سبيل المثال: (أبو الخير ٢٠٠٠، متولي ٢٠٠٦؛ ٢٠٠٥-٢٠٠٨)

الأولى، التي استخدمت بيانات بديلة لأتعب الخدمة، حيث كشفت عن سيطرة بعض

منشآت المراجعة على جزء كبير من سوق خدمة المراجعة.^(١)

وقد قدم الفكر المحاسبي تفسيرين لسيطرة بعض مقدمي الخدمة بمنشآت مراجعة معينة على سوق الخدمة أو جزء مؤثر منه، وارتفاع درجة التركيز السوقي لهذه المنشآت هما:

(أ) تميز خدمة المراجعة.

وقد يرجع تميز الخدمة لما قد تتمتع به بعض منشآت المراجعة من إمكانات عالية بشرية وفنية وتقنية قد تبرر سيطرتها على جزء من السوق أو حصولها على حصة سوقية عالية (Chaney et al. 2004, 53). ويعتقد الباحث أن تميز الخدمة قد يرجع بدرجة أساسية إلى تخصص مقدمي الخدمة بمنشآت المراجعة في قطاعات النشاط المتباينة، وما ينتج عنه من وفورات مجال Economics of Scope. إذ تستطيع منشأة المراجعة من خلال تقديم خدمة المراجعة لخصتها السوقية بقطاعات النشاط تطوير المعرفة الخاصة بكل قطاع Industry-Specific Knowledge والتي يمكن من خلالها تقديم خدمة مراجعة ذات جودة أعلى (Mayhew and Wilkins 2003, 33).

(ب) اقتصاديات الحجم Economics of Scale.

من المتوقع أن تتمتع منشآت المراجعة ذات درجة التركيز السوقية العالية بإمكانية تحقيق وفورات الحجم. فعلى سبيل المثال، تستطيع هذه المنشآت توزيع تكاليف التدريب وتكنولوجيا وبرامج المراجعة على عدد كبير من منشآت عملاء المراجعة مما يساعد على الاستفادة من وفورات الحجم وتحقيق عوائد اقتصادية مرتفعة. كما وأن ما قد تتمتع به منشآت المراجعة من اقتصاديات الحجم في إنتاج خدمة المراجعة قد يكون وراء سيطرتها على سوق الخدمة أو جزء منه، خاصة إذا ما مررت هذه الوفورات إلى عملاء المراجعة محدثة تخفيض في أتعب خدمة المراجعة (Mayhew and Wilkins 2003, 34).

كما تناولت بعض الدراسات ما قد يرتبط بسيطرة منشآت المراجعة على جزء من سوق الخدمة من تحقيق لعلوة أتعب Fee Premium. فعلاوة أتعب المراجعة التي قد تكتسبها منشآت المراجعة كبيرة الحجم قد تنبع من سيطرتها على سوق الخدمة أو جزء

(١) انظر على سبيل المثال: Moizer and Turley 1987, Pearson and Trompeter 1994, Tomezyk and

منه وليس لعوامل أخرى كسمعتها المهنية (Chen et al. 2007). تحت تبرير أن الحصول على حصة سوقية قطاعية كبيرة هو بسبب تقديم خدمة ذات جودة أعلى تبرر الحصول على علاوة أتعاب (Mayhew and Wilkins 2003, 34). هذا ولم يستقر الفكر المحاسبي بشأن تمتع منشآت المراجعة كبيرة الحجم بعلاوة أتعاب مقارنة بغيرها من منشآت المراجعة الأخرى. ففي حين كشفت بعض الدراسات عن تمتع منشآت المراجعة كبيرة الحجم بعلاوة أتعاب، باعتبارها مقدمة خدمة متميزة عالية الجودة^(١)، فقد كشف البعض الآخر عن عدم تمتع منشآت المراجعة كبيرة الحجم بعلاوة أتعاب^(٢)، وهو ما يكشف عن عدم وجود اتجاه عام سائد بشأن تمتع منشآت المراجعة كبيرة الحجم بعلاوة أتعاب.

أما وعن الدراسات الخاصة بظاهرة التخصص القطاعي لمقدمي الخدمة بمنشآت المراجعة فإنه يمكن تبويبها إلى نوعين هما:

(أ) دراسات تحليلية لظاهرة التخصص القطاعي لمقدمي خدمة المراجعة (ماهيتها- أهميتها- أسبابها- إيجابياتها- سلبياتها...^(٣)).

(ب) دراسات ميدانية من جزأين هما:

- الجزء الأول: دراسات ميدانية حاولت الكشف عن وجود ظاهرة التخصص القطاعي بين مقدمي خدمة المراجعة بمنشآت المراجعة في سوق الخدمة.^(٤)

وقد كشفت هذه الدراسات عن وجود تخصص قطاعي داخل منشآت المراجعة. فعلى سبيل المثال، كشفت دراسة (DeFond et al. 2000) عن وجود تخصص قطاعي داخل سوق خدمة المراجعة في هونج كونج لبعض منشآت المراجعة مثل منشأة KPMG Peat Marwick والتي تتخصص في مراجعة منشآت قطاعي الخدمات والفنادق. كما كشفت دراسة (Gilling 2002) عن التخصص القطاعي لبعض منشآت المراجعة في

(١) أنظر على سبيل المثال: Behn et al. 1999, Boo and Koh 2004, Chung and Narasimhan 2002,

Craswel et al. 1995, Ferguson and Stokes 2002, Francis and Simon 1987, Gul 1999, Ireland and Lennox 2002, Simon 1997.

(٢) أنظر على سبيل المثال: Chaney et al. 2004, Che-Ahmad and Houghton 1996, Basioudis and Fifi 2004.

(٣) أنظر على سبيل المثال: Gramling and Dan 2001, Craswell et al. 1995.

(٤) أنظر على سبيل المثال: DeFond et al. 2000, Gilling 2002, Gilling and Stanton 2004, Mozier 2003, Tomczyk and Read 2003.

سوق المهنة بنيوريلندا، إذ تخصص ثلاث منشآت مراجعة هي KPMG Peat Marwick, Deloitte Haskins and Sells, and Price Waterhouse في مراجعة شركات ثلاث قطاعات نشاطها قطاع شركات الخدمات والقطاع المالي وقطاع الشركات القابضة. كما كشفت دراسة (Mozier 2003) عن تخصص بعض منشآت المراجعة في سوق الخدمة بالمملكة المتحدة في بعض قطاعات النشاط مثل منشآت Price Waterhouse and KPMG Peat Marwick والتي تخصص في مراجعة منشآت القطاع المالي وقطاع الشركات القابضة. كما كشفت بعض الدراسات في سوق خدمة المراجعة بالولايات المتحدة الأمريكية (مثل: Mayhew and Wilkins 2003, Gilling and Stanton 2004, Tomczyk and Read 2003) عن تخصص قطاعي لمنشآت المراجعة بدرجات متباينة. فعلى سبيل المثال، تخصص منشأة Arthur Yong في مراجعة منشآت قطاع الخدمات الصحية (الطبية) وقطاع الفنادق وقطاع المقاولات الخاصة وقطاع خدمات الشحن والتفريغ وقطاع خدمات النقل، كما تخصص منشأة Coopers and Lybrand في مراجعة منشآت قطاعات الاتصالات والمقاولات الثقيلة ومنتجات التبغ والخدمات الشخصية، كما تخصص منشأة Deloitte Haskins Sells and Touch Ross في مراجعة منشآت قطاعات المخازن والمستودعات والأغذية والكماليات والأمن والإصلاح، كما تخصص منشأة KPMG Peat Marwick في مراجعة منشآت القطاع المالي وقطاع الأثاث والتركيبات.

كما كشفت بعض الدراسات عن زيادة الأنصبة السوقية لمنشآت المراجعة؛ التي تتبع التخصص القطاعي؛ خاصة مع تزايد تعدد الأنشطة الاقتصادية لمنشآت الأعمال مما قد يكون وراء زيادة معدلات التخصص القطاعي داخل سوق خدمة المراجعة (Hogan and Jeter 1999, Tomczyk and Read 2003).

هذا ولم يستقر العرف المحاسبي عن مقدار الحصة السوقية لمقدمي خدمة المراجعة من قطاع النشاط والتي تعتبر مؤشر التخصص بالقطاع. فمع افتراض تحقق تخصص مقدمي الخدمة، ومنشأة المراجعة التي ينتمون إليها، في قطاع نشاط ما بالحصول على حصة سوقية هامة أو مؤثرة منه، فإن باحثي المراجعة قد اختلفوا بشأن تحديد هذه الحصة الهامة أو المؤثرة (درجة الأهمية أو التأثير). ففي حين اعتبرها البعض (مثل: Dunn et al. 2000) هامة (مؤثرة) عند بلوغها 10% كحد أدنى، فقد اعتبرها البعض

الأخر (مثل: Hackenbrack and Hogan 2002) هامة ومؤثرة عند بلوغها ١٥% فأكثر. ويتفق الباحث مع ما أقرته بعض الدراسات (مثل: Krishnan 2001) من أن تحديد تخصص منشأة المراجعة في مراجعة منشآت قطاع نشاط ما إنما يتم من خلال تحديد نسبة حكمية لحصتها السوقية من منشآت القطاع في ضوء أكبر حصص سوقية تحصل عليها منشآت المراجعة الأخرى من سوق منشآت هذا القطاع. وهو ما يعنى، من وجهة نظر الباحث، حصول منشأة المراجعة على حصة جوهرية من عمليات مراجعة القطاع نسبة إلى حصص منشآت المراجعة الأخرى التي تقدم خدمة المراجعة لمنشآت القطاع.

- الجزء الثاني: دراسات ميدانية حاولت الكشف عن آثار التخصص القطاعي لمقدمي خدمة المراجعة على بعض المتغيرات المتعلقة بكل من خدمة المراجعة والقوائم المالية محل المراجعة.^(١)

وقد كشفت هذه الدراسات عن آثار إيجابية للتخصص القطاعي على عملية المراجعة وجودة الخدمة من ناحية، وسلامة إعداد التقارير المالية وجودة الإفصاح المحاسبي من الناحية الأخرى. فعلى سبيل المثال، كشفت بعض الدراسات عن تأثير إيجابي لتخصص مقدمي خدمة المراجعة قطاعياً على كل من تقديراتهم المهنية كتقدير الخطر الملازم Inherent Risk (Low 2004, Taylor 2000) وقدرتهم على تشخيص واكتشاف التحريفات بالقوائم المالية محل المراجعة (Carcello and Nagy 2004, Krishnan 2002, Hammersley 2006, Owhose et al. 2002) وأساليب إدارة الربح (Krishnan 2003) وتقديم خدمة مراجعة ذات جودة أعلى (Deis and Giroux 2004, Hogan 2000, Teoh and Jeter 1999, Gramling and Dan 2001, Gramling et al. 2000, and Wong 2004). وفي حين كشفت بعض الدراسات عن ارتباط التخصص القطاعي لمقدمي خدمة المراجعة بتحقيق علاوة أتعاب (مثل: Craswell et al. 1995) فقد كشفت دراسات أخرى عن ضعف العلاقة بين التخصص القطاعي وأتعاب المراجعة (مثل: Ferguson and Stokes 2002, Palmrose 1986, Pearson and Trompeter 1994). هذا من ناحية، ومن الناحية الأخرى فقد كشفت بعض الدراسات عن تأثير

^(١) أنظر على سبيل المثال: Dunn and Mayhew 2004, Ferguson and Stokes 2002, Krishnan 2003,

Teoh and Wong 2004.

إيجابي لتخصص مقدمي خدمة المراجعة قطاعياً على جودة الإفصاح المحاسبي من قبل طالبي الخدمة (Dunn and Mayhew 2004, Teoh and Wong 2004) وسلامة إعداد وجودة التقارير المالية (Balsam et al. 2003, Carcello and Nagy 2004,) (Dezoort and Jonathan 2004).

وعلى الرغم مما تشهده البيئة المصرية من تغيرات، منذ تحول الاقتصاد المصري إلى اقتصاد السوق الحر وبرامج الخصخصة وما تبعها من زيادة الطلب على خدمة المراجعة، مما قد أغرى بدخول بعض منشآت المراجعة الأجنبية ذات الشهرة إلى سوق خدمة المراجعة في مصر من خلال عقود شراكة مع منشآت مراجعة مصرية^(١)، فإن الاتجاه البحثي نحو الكشف عن طبيعة سوق خدمة المراجعة في مصر لم يلقى الاهتمام الكافي، ولم تحظى ظاهرة التخصص القطاعي في سوق خدمة المراجعة في مصر باهتمام الباحثين مما كان وراء ندرة الدراسات الخاصة بها.^(٢)

المبحث الثاني: طبيعة المنافسة في سوق خدمة المراجعة على مستوى قطاعات النشاط.

من المفترض أن تحكم المنافسة عمل سوق خدمة المراجعة من خلال وجود عدد من المنافسين (عارضى الخدمة) يستطيعون تقديم ذات الخدمة وإن اختلفت درجة أو مستوى جودتها. كما وأنه من المفترض، أيضاً، ارتباط جودة خدمة المراجعة طردياً بالمنافسة، تحت افتراض تأثر الجودة إيجابياً بالمنافسة وسلبياً بالاحتكار (Copely and Doucet (1993, 483). وهو ما قد يفسر، من وجهة نظر الباحث، وجود ثلاث مستويات لجودة الخدمة هي مستوى الجودة اللازم (المستوى الكافي أو المطلوب أو الحد الأدنى من مستوى الجودة) ومستوى الجودة المعتدل، والمستوى عالي الجودة. وتحدد الجودة بتقييم

(١) من الأمثلة على ذلك ارتباط منشأة المتضامنون للمحاسبة والمراجعة بمنشأة Ernst and young وارتباط منشأة صالح وبرسوم بمنشأة Deloitte and Touché وارتباط منشأة شوقي وشركاه سابقاً بمنشأة Arthur Anderson قبل حلها وارتباط منشأة حازم حسن بمنشأة KPMG وارتباط منشأة طارق منصور بمنشأة Price Waterhouse Coopers.

(٢) حاول بعض الباحثين تقييم ماهية التخصص القطاعي وأهميته ولبعض آثاره دون محاولة الكشف ميدانياً عن وجوده بسوق خدمة المراجعة في مصر (أنظر على سبيل المثال: عزيز ٢٠٠٣، لبيب ٢٠٠٥، متولي ٢٠٠٦).

السوق لمقدمي الخدمة بمنشآت المراجعة في ضوء مدى التزامهم بالعناية المهنية الواجبة وما يتبعه المنشآت من سياسات وإجراءات تحقيق ورقابة الجودة. ومع عمل سوق خدمة المراجعة في ظل مفهوم المنافسة فإن على عارضي الخدمة (منشآت المراجعة) جمع وتحليل ما يلزم من معلومات لدراسة وإمكانية التعامل مع المنافسين بهدف تحقيق استراتيجية تنمية الحصة السوقية من خلال مقابلة توقعات طالبي الخدمة بشأن الجودة.

هذا وقد أقر الفكر المحاسبي على أن سوق خدمة المراجعة ليس بسوق المنافسة الكاملة لأسباب أهمها عدم تجانس خدمة المراجعة.^(١) وحتى مع تجانس الخدمة (في جزء من السوق) فلن يكون عدد مقدمي الخدمة كبيراً ليفي بشرط المنافسة الكاملة (Gigler and Penno 1995, 319).^(٢)

ويتوقع الباحث أن المنافسة في سوق خدمة المراجعة لا تخرج عن كونها أحد نوعين

هما:

- المنافسة الاحتكارية (غير الكاملة).

- احتكار القلة.

أولاً: المنافسة الاحتكارية

لكي يتصف سوق خدمة المراجعة بالمنافسة الاحتكارية فإنه يجب أن تتوافر فيه

الخصائص التالية:

^(١) حتى يمكن القول بأن سوق خدمة المراجعة سوق يخضع للمنافسة الكاملة فلا بد أن تتوافر فيه أربعة شروط هي:

- ١- تعدد مقدمي الخدمة وصغر حجم معاملات كل منهم بالنسبة إلى حجم التعامل الكلي في السوق، ويعنى صغر الحصة السوقية لمقدم الخدمة (منشأة المراجعة) أن تصرفاته الفردية لا تؤثر على سوق الخدمة.
- ٢- تجانس الخدمة المقدمة في السوق، بما يعنى أن كل المنشآت المهنية تقدم خدمة يقبلها كافة طالبي الخدمة على أنها متماثلة أو متجانسة. ومن الطبيعي ألا توجد فروق جوهرية بين خدمات المراجعة المؤداة بواسطة مراجع وآخر. لكن قد يختلف مستوى أداء الخدمة مسبباً اختلاف مستوى جودتها. ولجودة الخدمة المقدمة تأثير على سلوك طالبي الخدمة وبالتالي على طبيعة سوق الخدمة. ولا يمكن النظر إلى خدمة المراجعة كخدمة متجانسة بدليل اختلاف حجم أعمال منشآت المراجعة ارتباطاً بمنظور الجودة ووجود ظاهرة تغيير المراجعين.

٣- توافر حرية الدخول إلى السوق أو الخروج منه وحرية التعامل بين أطراف السوق وعدم التواطؤ.

٤- توافر العلم والعلانية (المعرفة التامة بأحوال السوق) وسهولة الاتصال بين أطراف السوق.

^(٢) يقصد بكثرة عدد مقدمي خدمة المراجعة أن هذا العدد هو من الكبر بحيث أن ناتج أية مقدم خدمة يكون ضئيلاً جداً إذا ما قورن بالناتج الكلي للسوق.

(أ) تعدد مقدمي وطلبي خدمة المراجعة نسبياً (وهو عدد ليس من الكبر بالدرجة التي تتطلبها حالة المنافسة الكاملة).

(ب) عدم تجانس خدمة المراجعة.

(ج) أن يسلك كل من طلبي وعارضى الخدمة سلوكاً اقتصادياً رشيداً. بمعنى أن طالب الخدمة يسلك سلوكاً رشيداً في إنفاقه، وأن عارضى الخدمة يسعى إلى تعظيم دالة منفعة.

(د) لا تتوافر بالضرورة المعرفة التامة بأحوال السوق لأسباب منها صعوبة الاتصال بين أطراف السوق (الاتصال بين طلبي الخدمة وبعضهم البعض، والاتصال بين عارضى الخدمة وبعضهم البعض، والاتصال بين طلبي الخدمة وعارضى الخدمة)، وبما قد يسمح باختلاف أتعاب عارضى الخدمة (مراقبي الحسابات) تحت تبرير عدم تجانسها.

وعلى الرغم من التعدد النسبي لمقدمي الخدمة إلا أنه من الممكن حصول بعضهم على حصة سوقية مؤثرة نسبياً في سوق الخدمة ارتباطاً بإمكاناتهم البشرية (Staff and Partners) والمادية وخبراتهم وتكنولوجيا الأداء وغيرها وهى عوامل ترتبط إيجابياً بالجودة وتبرر عدم تجانس الخدمة.

ويعتقد الباحث أن قرار الهيئة العامة لسوق المال رقم (٩٦) لسنة ٢٠٠٦ قد أثر سلباً على توافر الخاصية الأولى لإمكانية وصف سوق خدمة المراجعة بسوق المنافسة الاحتكارية ذلك أنه قصر مزاولة مهنة المراجعة في جزء هام من سوق خدمة المراجعة على عدد محدود من مراقبي الحسابات لا تتخطى نسبته ٠,٨% من مقدمي خدمة المراجعة بسوق خدمة المراجعة في مصر^(١). وبما لا يمكن معه القول بأن سوق خدمة المراجعة في مصر هو سوق منافسة احتكارية.

ثانياً: احتكار القلة Oligopoly

احتكار القلة هو هيكل تنافسي يتصف بمراقبة وتحكم قلة من مقدمي خدمة المراجعة في عرض النسبة الأكبر منها في سوق الخدمة (Pride and Ferrel 2008, 61).

(١) تم حساب هذه النسبة بخارج قسمة عدد مراقبي الحسابات المقيددين بسجل الهيئة العامة لسوق المال حتى تاريخ ٢٠٠٧/٢/١ على إجمالي مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة والبالغ عددهم ثلاثون ألف محاسب ومراجع تقريباً.

ويظهر احتكار القلة لخدمة المراجعة مع انخفاض عدد مقدمي الخدمة^(١) فيقل عدد المنافسين ويؤثر نصرف Action كل منافس مباشرة على تصرفات الآخرين وقد يولد ردود أفعال تتوقف حدثها على نوع التصرف. ويسيطر على مقدمي الخدمة أحد نصرفين، الأول تصرف مستقل لكل منهم قد يريد المنافسة بينهم، والثاني تصرف تعاوني من خلال حدوث تضامن بينهم في شكل تنظيم احتكاري. وقد أفرز الفكر الاقتصادي نوعين رئيسيين من التنظيمات الاحتكارية التي قد تتخدها منشآت المراجعة التي تعمل في ظل احتكار القلة هما:

(أ) تنظيمات بسيطة تقوم على احتفاظ كل منشأة باستقلالها مع وجود اتفاق ضمني أو صريح بإتباع سياسات لتحقيق مصالحها والحد من الصراع بينها، خاصة فيما يتعلق بأتعاب الخدمة وتكلفة أداءها (تسعير ساعات العمل). ويعتقد الباحث أن سوق خدمة المراجعة في مصر يعد مثلاً للتنظيمات البسيطة، فالتنظيم البسيط هو الشكل المتوقع لاحتكار القلة في سوق خدمة المراجعة الأول في مصر.

والتنظيمات البسيطة بطبيعتها هي تنظيمات مؤقتة، فإما أن تزول وتعود المنافسة بينها، وإما أن تتحول إلى تنظيمات دائمة.

(ب) تنظيمات دائمة من خلال اتحاد احتكاري لمقدمي الخدمة له أحد شكلين، الأول ويسمى باتحاد التروست Trust. وينشأ اتحاد التروست، عادة، نتيجة حدوث اندماج بين منشآت مراجعة أو أكثر حيث تتوحد الإدارة ويتركز رأس المال (البشري والمادي) في منشأة كبيرة واحدة.^(٢) ومن المتوقع أن الهدف الأساسي من حدوث اندماج بعض منشآت المراجعة، تحت ما يسمى باتحاد التروست، ليس بهدف تحسين الجودة، فالشركات المندمجة تتمتع عادة بسمعة مشابهة بشأن الجودة، وليس بهدف تحقيق اقتصاديات الحجم، فإقتصاديات الحجم الناتجة عن الاندماج قد تكون محدودة. وإنما الهدف من الاندماج هو توفير رأس مال بشري من نوى التخصصات القطاعية المختلفة الذي يمكن معه تحقيق السيطرة على السوق أو جزء منه أو على الأقل مواجهة ضغوط

(١) يقصد بقلة عدد مقدمي خدمة المراجعة أن هذا العدد صغير إلى الحد الذي يمكن معه لأحد أو بعض منهم أن يتحكم

في نسبة كبيرة من الناتج الكلي لسوق خدمة المراجعة.

(٢) لقد أخذ سوق خدمة المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية باتحاد التروست منذ أواخر الثمانينات مع حدوث أول

اندماج بين منشأة Ernst and Whinney ومنشأة Arthur Young عام ١٩٨٩.

المنافسة (Chaney et al. 2004, 53). وقد يأخذ اتحاد التروست شكلا آخر يتمثل في قيام عدد من منشآت المراجعة بتكوين هيئة أو مجلس لتنظيم سياسة ممارسة مهنة المراجعة بسوق الخدمة.

أما الشكل الثاني للتنظيمات الاحتكارية الدائمة فيسمى باتحاد الكارتل Cartel وهو اتحاد بين عدد من منشآت المراجعة يقوم على فرض رقابة (كاملة أو جزئية) على ممارسة أعضاء المهنة داخل سوق خدمة المراجعة، مثل اتحاد (كارتل) تحديد الأتعاب واتحاد توزيع الأسواق وغيرها.

وتحت افتراض انخفاض عدد المنافسين (قلة عدد المنشآت المهنية مقدمة الخدمة) فإن هناك حالتين هما:

- إما أن تكون الخدمة المقدمة متجانسة فنكون أمام احتكار القلة التام. وهنا يجب أن يدرك مقدم الخدمة أن ما يقدم عليه من تصرفات يترتب عليها تغيير السياسة التي ينتهجها بشأن الممارسة سيكون لها صداها على مقدمي الخدمة من المنشآت الأخرى وسيكون لهذه المنشآت من السلوك المضاد ما يغير من وضعه. فهناك آثار غير مباشرة لتصرفات منشأة المراجعة على تصرفات المنشآت الأخرى، وتكون أكثر حدة ومعنوية كلما انخفض عدد مقدمي الخدمة في احتكار القلة. ولذلك يفترض حرص مقدمي الخدمة في احتكار القلة التام على بقاء حال السوق كما هو دون تغيير، وعلى بقاء الحصة السوقية من الخدمة على حالها.^(١)

- وإما أن تكون الخدمة المقدمة غير متجانسة فنكون أمام احتكار القلة مع تنوع الخدمة. وهنا يكون لمقدمي الخدمة قدر من الحرية في اتخاذ ما يروونه مناسباً من تصرفات شريطة ألا ينتج عنها أضراراً بالآخرين. فتميز خدمة المراجعة يسمح لمقدم الخدمة، مثلاً، بتسعيرها بما يتناسب مع مستوى جودتها أو تميزها.

هذا ويتوقع الباحث وجود احتكار قلة بسوق خدمة المراجعة في مصر على مستوى قطاعات الأنشطة. ويعتقد الباحث أن مصدر نشوء احتكار القلة لخدمة المراجعة في سوق الخدمة في مصر هو صدور قرارات تنظيمية على مستوى قطاعات الأنشطة المتباينة. وهو ما يعنى ارتباط احتكار القلة بسوق خدمة المراجعة في مصر بقطاعات نشاط معينة

(١) من المتوقع أن يصاحب حالة احتكار القلة مع تجانس الخدمة ظاهرة جمود الأتعاب Fee Fixation حيث يفضل مقدمي الخدمة بقاء سياسة تحديد الأتعاب على حالها.

من خلال قيام الهيئات التنظيمية في مصر خاصة الحكومية منها بقصر ممارسة مهنة المراجعة لقطاع نشاط ما على عدد محدود من مراقبي الحسابات (عارضى خدمة المراجعة). فمثلاً، حدد البنك المركزي المصري مقدمي خدمة المراجعة لقطاع البنوك بعدد محدود من مراقبي الحسابات المقيدين بسجل مراقبي حسابات البنوك لديه (البنك المركزي المصري)، وكذلك حددت الهيئة المصرية للرقابة على التأمين مقدمي خدمة المراجعة لمنشآت قطاع التأمين بعدد محدود من مراقبي الحسابات المقيدين بسجل مراقبي حسابات شركات التأمين، وكذلك تم تحديد مقدمي خدمة المراجعة لقطاع صناديق الاستثمار على مراقبي الحسابات المقيدين بسجل مراقبي حسابات صناديق الاستثمار بالهيئة العامة لسوق المال. ثم جاء أخيراً قرار الهيئة العامة لسوق المال رقم (٩٦) لسنة ٢٠٠٦ لينشئ احتكار قلة من مراقبي الحسابات لخدمة مراجعة الشركات المقيدة بالبورصة باختلاف قطاعاتها.

كما يعتقد الباحث بوجود تنظيمات احتكارية بسيطة في سوق خدمة المراجعة في مصر على مستوى قطاعات الأنشطة، وأنه من المتوقع أن يتجه السوق، في جزء جوهري منه، إلى التنظيمات الاحتكارية الدائمة في شكل اندماجات بين بعض منشآت المراجعة خاصة الصغيرة منها حتى يمكن لها مواجهة منافسة المنشآت الكبيرة في سوق خدمة المراجعة.

المبحث الثالث : أثر المنافسة في سوق خدمة المراجعة على مدى استجابة أتعاب الخدمة لخصائص المنشآت محل المراجعة بقطاعات النشاط المختلفة.

يجب أن ترتبط عملية تحديد أتعاب خدمة المراجعة، بشكل أساسي، بخصائص المنشأة محل المراجعة (حجمها - تعقد عملياتها - مخاطرها - ...) والتي تختلف حسب الصناعة وبالتالي من قطاع نشاط إلى آخر. فخصائص المنشآت التي تعمل في قطاع البنوك، مثلاً، تختلف جوهرياً عن خصائص المنشآت التي تعمل في قطاع الأغذية والمشروبات والتي تختلف بدورها هي الأخرى عن خصائص المنشآت التي تعمل في قطاع مواد البناء والتشييد أو قطاع البترول والغاز أو قطاع المقاولات أو غيرها. ويعكس اختلاف خصائص منشأة عميل قطاع النشاط محل المراجعة اختلاف دوال تكلفة خدمة المراجعة،

وبالتالي اختلاف انحدار أتعاب خدمة المراجعة عبر متغيرات منشآت عملاء قطاعات النشاط المتباينة.

كما قد تختلف أتعاب خدمة المراجعة ارتباطاً بخصائص منشأة المراجعة ذاتها مما قد يكون وراء زيادة وعلاوة الأتعاب، تحت اعتبار وجود فرق بين زيادة وعلاوة الأتعاب. فمثلاً، ارتباط منشأة عميل مراجعة بمنشأة مراجعة كبيرة الحجم ذات استثمارات تكنولوجية وتدريب عال قد يزيد الأتعاب لتعويض منشأة المراجعة عن استثماراتها الزائدة (زيادة أتعاب). أما حصول المراجع على أتعاب إضافية نظير أسمه التجاري أو شهرته أو سيطرته على خدمة المراجعة لمنشآت قطاع نشاط ما بعيداً عن متغيرات أو خصائص منشأة العميل محل المراجعة إنما هي علاوة أتعاب. وما زال تأثير خصائص منشأة المراجعة كمتغير مستقل على تحديد أتعاب خدمة المراجعة يحوطها الكثير من عدم التأكد (David et al. 2006, 141).

كما قد يكون هناك ارتباط بين بعض خصائص منشأة القطاع محل المراجعة وخصائص منشأة المراجعة عند تحديد أتعاب خدمة المراجعة. فمثلاً، قد تفضل منشآت قطاعات النشاط التي تتصف بدرجة رفع مالي عال الارتباط بمنشأة مراجعة ذات سمعة مهنية، لتخفيض تكلفة الوكالة، مقابل تحمل علاوة أتعاب (Chaney et al. 2004, 57). كما أن منشآت قطاعات النشاط الأعلى خطراً كمنشآت قطاع البترول قد تفضل الارتباط بمنشآت مراجعة أكثر خبرة وكفاءة وذات رأس مال بشري كبير مقابل تحمل أتعاب إضافية (زيادة أتعاب).

وتتحدد أتعاب خدمة المراجعة بناءً على مجموعتين أساسيتين من العوامل هما: (١)

- عوامل اقتصادية Market Factors.

- عوامل تكلفة Audit cost Factors.

أولاً: العوامل الاقتصادية Market Factors.

وتشمل هذه العوامل اعتبارات العرض والطلب والمنافسة. ويعد الطلب هو العنصر الأساسي لتحديد أتعاب خدمة المراجعة. وكلما زاد الطلب تأثر حجم الأتعاب إيجابياً، كما

(١) توجد بعض العوامل الثانوية قد تؤثر على تحديد أتعاب خدمة المراجعة منها إمكانية أداء خدمات مهنية أخرى بجانب خدمة المراجعة، وتوقيت عملية المراجعة Busy Season وغيرها.

يحدث في حالة وجود معدل تحميل عال على بعض منشآت المراجعة مما قد يكون وراء وجود علاوة الأتعاب.

ويتأثر الطلب على خدمة المراجعة بصناعة طالبي الخدمة. فلكل صناعة ما يميزها من حجم وطبيعة نشاط- وما يفرضه من أصول والتزامات ورأس مال عامل - ومخاطر وتكنولوجيا وغيرها، والتي تمثل في مجملها خصائص النشاط. ولخصائص النشاط تأثير على طبيعة التقارير المالية ومتطلباتها وما تفرسه من تكنولوجيا محاسبية (Craswell et al. 1995, 301)، والتي تختلف من قطاع نشاط إلى آخر. فمثلاً، تختلف التقارير المالية لمنشآت قطاع المقاولات عنها لمنشآت قطاع البنوك أو منشآت قطاع السياحة والفنادق. ويخلق تعدد صناعات طالبي خدمة المراجعة الطلب على منشآت المراجعة المتخصصة، قطاعياً، ويدفع بمزيد من الطلب على خدماتها. وهذا يعني احتمال تأثر الطلب على خدمة المراجعة إيجابياً بتخصص مقدمي الخدمة، مما قد يساعد على خلق احتكار القلة Oligopoly من خلال إضعاف الطلب على مقدمي الخدمة بمنشآت المراجعة غير المتخصصة وبما يضعف المنافسة في سوق خدمة المراجعة.^(١) كما يتأثر الطلب على خدمة المراجعة بخصائص مقدمي الخدمة من حجم وسمعة (شهرة) وارتباط بمنشأة ذات شهرة وغير ذلك.

وترتبط مشكلة تحديد أتعاب خدمة المراجعة، في اعتقاد الباحث، بحالة المنافسة في سوق الخدمة كما يلي:

(أ) في ظروف المنافسة.

يجب على منشأة المراجعة أن تأخذ في اعتبارها تداعيات قراراتها بشأن الأتعاب في المدى القصير كتداعيات تقدير التكلفة وصعوبة تغيير الأتعاب والطاقة المتاحة وغيرها. كما يجب أن تكون أتعاب خدمة المراجعة عادلة لتحقيق التوازن بين القيمة التي يستفيد بها عميل المراجعة والتضحية التي يقدمها. ولا شك أن اختلال هذا التوازن سيخلق أضرار بمراقب الحسابات - في حالة تقديم خدمة مراجعة ذات قيمة تتخطى الأتعاب -

^(١) قد تفضل بعض منشآت الأعمال الارتباط بمراجع غير متخصص لتخفيض تكلفة خدمة المراجعة (كما في حالة المنشآت صغيرة الحجم) أو لتجنب إقضاء معلومات لمنافسيها (كما في حالة المنشآت كبيرة الحجم مثل ما حدث من شركة بيبسي التي تحولت عن المنشأة الدامجة Ernst and Young لمراجعتها لحسابات شركة كوكا كولا) أو للحصول على خدمات مهنية معينة أو لغير ذلك من الأسباب.

أو بالعميل ومراقب الحسابات معا - وذلك إذا تخطت أتعاب الخدمة قيمتها من وجهة نظر عميل مما قد يؤدي إلى عدم رضاه وقيامه بتغيير مراقب الحسابات في عملية المراجعة التالية.

ويشترط، من وجهة نظر الباحث، لوجود منافسة سعرية بين مقدمي خدمة المراجعة لمنشآت قطاع أو نشاط ما أن تكون الخدمة المقدمة متجانسة. إذ من غير المقبول اعتبار وجود منافسة سعرية بين منشآت مراجعة تنتج خدمة ذات مستوى جودة مختلف، لأن اختلاف الأتعاب سيكون له ما يبرره من اختلاف مستوى جودة الخدمة. خاصة مع اعتبار الأتعاب الواجهة المعبرة عن جودة الخدمة المقدمة في شكل قيمي. فمثلاً، قد يتيح المستوى التكنولوجي المستخدم في تقديم خدمة المراجعة لمراقب الحسابات بعض الحرية في تحديد أتعابه دون التقيد بمستوى أتعاب منافسيه ممن لا يعملون بهذا المستوى من الكفاءة الفنية.

ومن المتوقع أن هناك علاقة عكسية بين قدرة منشأة المراجعة على تحريك أتعاب خدماتها داخل الصناعة أو القطاع وحدة المنافسة التي تواجهها، فكلما زادت حدة المنافسة كلما قلت قدرة منشأة المراجعة على تحريك الأتعاب تجنباً لمواجهة تصرفات المنافسين المضادة وما قد ينتج عنها من آثار سلبية. ويفضل أن تظل أتعاب خدمة المراجعة على مستوى الصناعة أو القطاع متقاربة وفي حدود أتعاب مقدمي الخدمة المنافسين ذوي تكنولوجيا المراجعة ومستوى الجودة المتقارب.^(١)

(ب) في ظروف ضعف المنافسة وظهور مؤشرات احتكار القلة.
من المتوقع، في ظروف ضعف المنافسة وظهور مؤشرات احتكار القلة، أن يؤثر جانب العرض في تحديد أتعاب خدمة المراجعة لدرجة يمكن معها القول بأن جانب العرض (مقدمي الخدمة بمنشآت المراجعة) قد يحدد الأتعاب Fee Maker ويكون على جانب الطلب (منشآت عملاء المراجعة بقطاعات النشاط) قبولها Fee Taker. ومن

(١) أجازت قواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة (المقيدين بسجل الهيئة العامة لسوق المال) الصادرة بالقرار رقم ٧٩ لسنة ٢٠٠٧ (قسم ٢٤ فقرة (١)) للمراجع أن يطلب الأتعاب التي يراها مناسبة، ولا يعد قيامه بعرض أتعاب أقل من نظيره عملاً لا أخلاقياً في حد ذاته. وهذا يعني أن قواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة تشجع وتسمح بالمنافسة السعرية شريطة ألا تكون الأتعاب المعروضة متدنية لدرجة يصعب معها أداء المراجعة وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها.

المتوقع أن يكون ذلك واضحاً حال وجود تخصص قطاعي لمقدمي خدمة المراجعة ببعض منشآت المراجعة كبيرة الحجم.

ثانياً: عوامل تكلفة **Audit cost Factors**

إذا كان على منشأة المراجعة أن تقدر منحى الطلب على خدمة المراجعة فإنه يجب عليها أن تقدر، على وجه التقريب، النفقة التي تتحملها في سبيل تقديم الخدمة (تكلفة الخدمة). إذ لا يمكن تقدير أتعاب خدمة المراجعة دون تقدير تكلفة الخدمة وإلا كان تقدير الأتعاب عشوائياً. فتكلفة خدمة المراجعة هي أساس تحديد الأتعاب. وتعد تكلفة الخدمة هي الحد الأدنى للأتعاب.

وترتبط تكلفة المراجعة، بشكل أساسي، بخصائص الوحدة الاقتصادية محل المراجعة والتي ستختلف حسب الصناعة أو القطاع الذي تنتمي إليه. فلمنشآت كل قطاع خصائصها الخاصة والتي تشمل طبيعة نشاطها، تعقد عملياتها (تنوع نشاطها - عدد الفروع - العمليات الأجنبية التي تقوم بها ...) نوع ملكيتها، شكلها القانوني، مخاطرها المالية، آليات الرقابة والحوكمة بها وغير ذلك. فقطاع البنوك، مثلاً، يتميز بأكبر حجم وحداته الاقتصادية وبشروع الملكية وبطبيعة نشاط خاصة ومتطلبات محاسبية وإفصاح خاص من خلال تقارير إضافية (ملحقات ومرفقات للقوائم المالية محل المراجعة) تحتاج من وقت وجهد مراقب الحسابات الكثير لتحقيق هدف المراجعة. كما وأن منشآت قطاع المقاولات لها طبيعة خاصة وإفصاح خاص من خلال معلومات مالية مقدرة تختلف بها، مثلاً، عن منشآت قطاع مواد البناء والتشييد.

ويعتقد الباحث بارتباط دقة تقدير تكلفة خدمة المراجعة وبالتالي أتعاب الخدمة بتخصص مقدمي الخدمة قطاعياً. إذ يستطيع مراقب الحسابات تقدير أتعابه بشأن مراجعة منشأة ما بدقة في ضوء ما تحمله من تكلفة مراجعة منشآت مشابهة قطاعياً. فمثلاً، إذا قام مراقب حسابات بمراجعة منشأة (أ) بقطاع ما بأتعاب (ب) (١) وتحمل تكلفة مراجعة(ت)، فإنه قد يرفض أداء عملية المراجعة لمنشأة أخرى بالقطاع تحمل خصائص مشابهة للمنشأة (أ) عندما تكون الأتعاب (ب) > (ت).

فاختلاف أتعاب مراجعة عملاء منشآت القطاعات المختلفة إنما يكون لفروق في دوال التكلفة من قطاع نشاط لآخر. ويجب أن تعكس الأتعاب المقدمة من قبل مراقب الحسابات دالة تكلفة خدمة المراجعة والتي تتوقف حسب خصائص عميل المراجعة داخل القطاع أو الصناعة. فارتفاع أتعاب خدمة المراجعة إنما يكون لارتفاع تكلفتها. ويجب أن تكون

دالة الأتعاب، دائماً، أعلى من دالة التكلفة تجنباً للخسارة وتحقيقاً لهامش ربح أو صافي عائد مقبول.

ويمكن تقدير التكلفة الكلية المتوقعة لخدمة المراجعة (المحدد الأساسي للأتعاب) للمنشأة (n) بقطاع النشاط (i) من خلال المعادلة التالية: (١)

$$E(Cni) = Ci Qni + E(Dni) P + E(Li) P + Fni$$

حيث أن:

$E(Cni)$ تكلفة خدمة المراجعة المتوقعة للمنشأة (n) بالقطاع (i).

Ci تكلفة ساعات عمل فريق المراجعة بالقطاع (i) متضمنة تكلفة الفرصة البديلة Opportunity cost.

Qni عدد ساعات عمل فريق المراجعة بالمنشأة (n) بالقطاع (i).

$E(Dni)$ القيمة الحالية المتوقعة للتعويضات (الخسائر) المستقبلية المحتملة بسبب انخفاض مستوى جودة خدمة المراجعة للمنشأة (n) بالقطاع (i). (٢)

P احتمال تحمل المراجع للتعويضات المتوقعة، ويقاس بالاحتمال المشترك لكل من احتمال المطالبة بالتعويض، مقياساً باحتمال تعرض مراقب الحسابات لخطر القبول غير الصحيح (خطأ النوع الثاني β - Risk)، واحتمال كون المراجع مسؤولاً عنه.

$E(Li)$ القيمة المقدرة للأتعاب المفقودة من القطاع (i) نتيجة فقد السمعة.

Fni نصيب المنشأة (n) بالقطاع (i) من موارد وأصول منشأة المراجعة، كنصيبها من استهلاك استثمارات منشأة المراجعة في تكنولوجيا القطاع وبرامج المراجعة ونظم الخبرة وتكاليف التدريب ومرتببات ومكافآت المساعدين، والإجراءات ومقابل المصروفات اللازمة لتشغيل منشأة المراجعة والمبالغ اللازمة لتكوين مخصصات تعويضات ترك الخدمة للعاملين بمنشأة المراجعة وغيرها.

وهناك علاقة عكسية بين التكلفة المتغيرة لأداء خدمة المراجعة ($Ci Qni$) وقيمة التعويضات المحتملة ($E(Dni) P$) والأتعاب المفقودة المتوقعة ($E(Li) P$). ومن المتوقع أن تختلف التكلفة الكلية المتوقعة لخدمة المراجعة لمنشأة عميل من قطاع لأخر لاختلاف

(١) حاول العديد من الباحثين تقدير تكلفة خدمة المراجعة (مثل Pratt 1980, Simunic 1980, Lyon and Maher 2005, and Stice 1994) دون اعتبار لكل من الأتعاب المفقودة ونصيب خدمة المراجعة من تكلفة منشأة المراجعة الثابتة.

(٢) إذا دخلت منشأة المراجعة في تعاقدات تأمينية لنقل مخاطر الخسارة الكلية فإنها ستتحمل تكلفة الأوساط التأمينية لتمثل العنصر البديل لقيمة الخسارة الكلية المتوقعة.

محدداتها، خاصة تكلفة ساعات العمل لفريق المراجعة، استجابة لخصائص منشأة عميل المراجعة بقطاع النشاط.

ومع التخصص القطاعي لمقدمي خدمة المراجعة وزيادة عدد منشآت عملاء المراجعة بالقطاع تنخفض التكلفة الثابتة لكل عميل (متوسط التكلفة الثابتة Fni) وينخفض تأثيرها على التكلفة الكلية وتصبح التكلفة المتغيرة (Ci Qni) من الأهمية بمكان لتحديد أتعاب خدمة المراجعة (وفورات الحجم).

وتحدث تكلفة خدمة المراجعة في جزأين هما:

(أ) تكلفة بدء الخدمة Startup Costs. وتشمل جزأين، الأول التكلفة التي يتحملها مراقب الحسابات للتعرف على منشأة العميل وطبيعة نشاطها وما يحيطه من مخاطر ومدى نزاهة أدارتها وتكلفة الاتصال بالمراجع السابق وغيرها من عناصر التكاليف اللازمة لإمكانية إقرار قبول عميل جديد، والثاني تكلفة تخطيط عملية المراجعة من وضع برنامج المراجعة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وآليات الحوكمة وأداء الفحص التحليلي اللازم وغيرها. ومن المتوقع انخفاض تكلفة بدء خدمة المراجعة لمنشآت قطاعات الأنشطة، جوهرياً، مع تخصص مقدمي الخدمة قطاعياً.

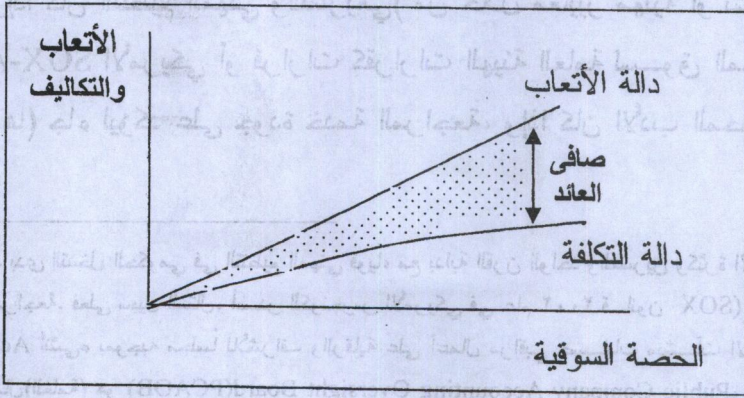
(ب) تكلفة عملية المراجعة Transaction Costs. وتشمل العديد من عناصر التكلفة وهي، على التوالي، تكلفة المراجعة الدورية لعمليات دورات الأنشطة Substantive Tests of Transactions، وتكلفة مراجعة أرصدة القوائم المالية Test of Details of Balances، وتكلفة إكمال عملية المراجعة Completing the Audit وتشمل تكاليف فحص الالتزامات العرضية أو المحتملة Contingent Liabilities وفحص الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية Subsequent Events وتقييم نتائج المراجعة وإصدار تقرير المراجعة والاتصال بلجنة المراجعة والإدارة والمسؤولين عن حوكمة الشركة وغيرها.

وإذا كان التخصص القطاعي يسمح بتخفيض جزء كبير من تكلفة خدمة المراجعة نتيجة الخبرة بمجال صناعة العميل وما توافر من أوراق مراجعة عن النشاط القطاعي والنظم الرقابية والمحاسبية وبرامج مراجعة جاهزة وغيرها من إمكانات ومعرفة وتكنولوجيا المراجعة بالقطاع (اقتصاديات وفورات المجال)، فإنه قد يعطى ميزة لمقدمي الخدمة تتمثل في إمكانية تخفيض أتعاب خدمة المراجعة في حدود هذا الخفض التكاليفي. وهو ما يعنى أن ما قد يحققه مراقبو الحسابات من ميزة تكاليفية نتيجة التخصص

القطاعي سيسمح لهم بإمكانية تحقيق ميزة تنافسية تجاه غيرهم من مقدمي خدمة المراجعة الآخرين غير المتخصصين.

وإذا تمتع المراجع بميزة تكاليفية تمكنه من تقديم خصم في الأتعاب Lowballing يعادل الوفر في التكلفة فإنه يمكن القول بأن نصيبه السوقى سوف يزداد. ومع زيادة النصيب السوقى لمقدم خدمة المراجعة فإنه سوف يحقق اقتصاديات وفورات الحجم. وهذا يعنى أن تصبح دالة تكلفة خدمة المراجعة - على مستوى قطاع النشاط - دالة متناقصة نتيجة كل من وفورات الحجم والمجال. ومع افتراض ثبات دالة أتعاب خدمة المراجعة على مستوى قطاع النشاط، تحت افتراض ثبات خصائص منشأته، فإنه من المتوقع - في وجود التخصص القطاعى - زيادة ما يحققه مقدمى الخدمة من صافى العائد مع زيادة حصتهم السوقية، كما يتضح من الشكل التالى:

شكل (٢) أثر زيادة الحصة السوقية لمراقبي الحسابات، نتيجة التخصص القطاعى، على صافى العائد.



إلا أن الميزة التكاليفية، الناتجة عن التخصص القطاعى لمقدمى خدمة المراجعة وما ينتج عنها من ميزة تنافسية، قد تسمح لمراقبي الحسابات بتحديد سعر احتكاري لخدمة المراجعة من خلال عرض أتعاب تمنع دخول منافسين غير متخصصين قطاعياً في سوق خدمة المراجعة؛ ذلك أن دخولهم سوق الخدمة على مستوى قطاع النشاط سيعرضهم لخسائر مؤكدة. وهو ما يعنى أن الميزة التكاليفية الناتجة عن التخصص القطاعى لمقدمى الخدمة قد تعمل وتساعد على زيادة سيطرتهم على سوق خدمة المراجعة، وقد تمهد لاحتكار القلة على مستوى قطاعات الأنشطة المتباينة.

المبحث الرابع: موقف الجهات التنظيمية Regulators لسوق خدمة المراجعة تجاه ظاهرتي التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات والتركيز السوقي Audit Concentration.

٤-١ موقف الجهات التنظيمية من ظاهرة التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات. إن ما تشهده مهنة المحاسبة والمراجعة من انتقادات، وبينه المراجعة من تغيرات كان وراء توجه المهنة نحو التخصص القطاعي. وتوجه الأدب المحاسبي نحو دراسة وتحليل آثاره وتداعياته، باعتبار التخصص القطاعي أحد محاور التطوير المهني في مواجهة الظروف البيئية الحالية ومحاولة استعادة الثقة بالمهنة وتجنب المزيد من التدخل الحكومي في التنظيم المهني.^(١)

هذا ولم تتناول الجهات التنظيمية (سواء كانت مهنية أو تشريعية) موضوع التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات، على اعتبار أن آثاره ما زالت؛ حتى الآن؛ محل بحث علمي ومهني في أدبيات المحاسبة والمراجعة.

وإذا كان التنظيم المهني والتشريعي (من خلال معايير مهنية أو تشريعات كقانون SOX-Act الأمريكي أو قرارات كقرارات الهيئة العامة لسوق المال المصرية أو غيرها) جاء ليؤكد على جودة خدمة المراجعة، وإذا كان الأدب المحاسبي يبدى يكشف

^(١) لقد بدى التدخل الحكومي في التنظيم المهني قوياً، مع بداية القرن الواحد والعشرين وكثرة الانتقادات الموجهة لجودة المراجعة. فعلى سبيل المثال، أصدر الكونجرس الأمريكي في عام ٢٠٠٢ قانون Sarbanes-Oxley Act (SOX) (Act) أنشئ بموجبه مجلساً للأشراف والرقابة على أعمال مراقبي حسابات منشآت الأعمال المقيدة بسوق المال العامة) هو Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)، والذي انتزع من مهنة المحاسبة والمراجعة (ممثلة في معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA) سلطة وضع المعايير والرقابة على تطبيقها (DeFond and Francis 2005, 11). كما أنشأ الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC) مجلساً مشابهاً يسمى بمجلس الأشراف على المصالح العامة وهو Public Interest Oversight Board (PIOB)، كما أنشأ أيضاً؛ هيئة مستقلة للرقابة على أعمال مراقبي الحسابات في كل دولة من دول الاتحاد European Group of Auditors Oversight Bodies (EGAOB) فضلاً عن إنشاء هيئة على مستوى الاتحاد للتسيق بين هذه الهيئات المختلفة. وفي مصر أنشأت الهيئة العامة لسوق المال قطاع يسمى بقطاع التمويل وحوكمة الشركات وخولت له مسؤولية إعداد بيان مستقل لكل مراقب حسابات يدون به تاريخياً مدى التزامه بتطبيق معايير المحاسبة ومعايير المراجعة وقواعد الاستقلال، فضلاً على التدخل الصريح من الهيئة العامة لسوق المال في التنظيم المهني ووضع ضوابط ومعايير الجودة والإجراءات اللازمة للتحقق من التزام مراقبي الحسابات بهذه الضوابط والمعايير.

عن علاقة إيجابية بين التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات والجودة، فإنه من المتوقع أن تعمل الجهات التنظيمية، جاهدة، على تشجيع التخصص القطاعي في ضوء أثاره الإيجابية على جودة المراجعة.

وقد ترجع علاقة التأثير الإيجابي للتخصص القطاعي على جودة المراجعة إلى ما قد يوفره التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات من معرفة فنية وخبرة مهنية كافية ولازمة لكفاءة الأداء المهني. فبالإضافة إلى المعرفة الخاصة بالصناعة Industry Knowledge، وتتوافر مؤشرات كفاية تأهيله المهني والتزامه بالمعايير المهنية (Hogan and Jeter 2002, 3-5). فعلى سبيل المثال، قد يدعم التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات في سوق خدمة المراجعة الأمريكي من التزامهم بمعايير المراجعة رقم (٢) الصادر عن مجلس الأشراف المحاسبي الأمريكي (PCAOB) بشأن تقييم الرقابة الداخلية على التقرير المالي في ضوء ما يتوافر من معرفة بالصناعة أو القطاع تسمح بفهم أفضل لفعالية التطبيق.

كما يتسق التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات مع متطلبات المعايير المهنية، خاصة معايير العمل الميداني. فعلى سبيل المثال يتطلب المعيار الأمريكي رقم (١٠٩) (SAS No. 109, 2006) من مراقبي الحسابات ضرورة الحصول على فهم لصناعة منشأة عميل المراجعة وبيئتها ومخاطرها وظروف السوق وغيرها، والذي قد يتأتى بالتخصص القطاعي (Ramos 2007, 89;98). كما يتطلب المعيار المصري رقم (١) لرقابة الجودة (فقرة ١٣، ١٢) ضرورة أن يتوافر لمراقبي الحسابات الخبرة الملائمة والكافية والقدرة اللازمة لتحقيق الجودة. ويساهم التخصص القطاعي في اكتساب المراجع الخبرة والقدرة اللازمة لجودة الأداء.

وتدعيم تخصص مراقبي الحسابات القطاعي لجودة المراجعة قد يكون وراء ثقة المراجع في أداءه وثقة الغير في مهنة المراجعة.

ويعتقد الباحث، أنه إذا لم يكن التنظيم المهني قد تناول موضوع التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات بشكل مباشر فإنه قد عمل على تدعيمه والدعوة له من خلال تأكيده على ضمان جودة المراجعة، والتي لن تتأتى إلا في ظل توافر المعرفة الفنية الكافية لأداء مهني جيد، تلك المعرفة التي قد تتوافر بالتخصص القطاعي لمراقبي الحسابات. فلقد أصبح مراقبي الحسابات مطالباً بأن يكون أكثر خبرة وإماماً ومعرفة بطبيعة صناعة

العميل في ظل بيئه عمل شهدت العديد من الدعوى القصية سلبية وحوادث الفساد المالي والإفلاس وانهييار وحل منشآت مهنية (Carcello and Nagy 2004, 652; Low 2004,202).

ومع افتراض أن التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات يلعب دوراً في الارتقاء بدرجة كفاءة الأداء المهني فإنه سيلقى تأييد الجهات التنظيمية للمهنة لدرجة قد تصل إلى حد منع مراقبي الحسابات غير المتخصصين من أداء المراجعة لمنشآت أعمال معينة. وقد يكون الموقف الإيجابي المتوقع للتنظيم المهني تجاه التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات انعكاساً لرد فعل منشآت الأعمال محل المراجعة (جانب الطلب) تجاه التخصص القطاعي، تحت اعتبار تفضيل لجان المراجعة- كأحد أهم آليات حوكمة الشركات- لاختيار وتعيين مراقبي الحسابات ذوي التخصص القطاعي المناسب ضماناً لجودة خدمة المراجعة وتخفيضاً لتكلفة الوكالة، خاصة في ظل وجود احتمال أن يدفع تخصص مراقبي الحسابات القطاعي منشآت الأعمال لمزيد من الإفصاح والشفافية وتجنب استخدام أساليب إدارة الربح في إعداد قوائم مالية مضللة (Dezoort and Jonathan 2004, Dunn and Mayhew 2004).

٤-٢ موقف الجهات التنظيمية من ظاهرة التركيز السوقي **Audit Concentration**.

يخلق التركيز السوقي البيئة المناسبة لاحتكار قلة من مراقبي الحسابات لخدمة المراجعة لمنشآت الأعمال خاصة الكبيرة منها والمقيدة بأسواق رأس المال. وتعمل ظاهرة اندماج منشآت المراجعة على زيادة درجة التركيز السوقي والتهديد بخلق قيادة للسوق.^(١)

ومع زيادة درجة التركيز السوقي يزداد اهتمام الجهات التنظيمية للمهنة بدراسة وتحليل أثره على درجة المنافسة بين عارضي خدمة المراجعة، على اعتبار أن التركيز

^(١) بلغت درجة التركيز السوقي في سوق خدمة المراجعة الأمريكي أعلاها بعد انهيار منشأة Aruther Anderson عام ٢٠٠٢ وتحول أكثر من ٨٥% من أكثر من ١٠٠٠ منشأة أعمال كانت تراجعها المنشأة المنهارة لمنشآت المراجعة الكبيرة الأخرى والمعروفة بـ Big Four. هذا وتسيطر منشآت المراجعة الكبيرة (Big Four) على عرض خدمة المراجعة لنسبة ٧٨% من منشآت الأعمال المقيدة بالبورصة الأمريكية (العامة)، تتخطى مبيعات ٩٧% منها ٢٥٠ مليون دولار (Softani 2007, 581).

السوقي قد يضعف المنافسة أو يحد منها Anti-Competitive، والتي بدورها قد تؤثر سلباً على جودة المراجعة. وفي ضوء ما قد تكشف عنه الدراسة والتحليل من آثار سلبية للتركيز السوقي على المنافسة وتقييد حرية اختيار عميل المراجعة لمنشأة المراجعة والتأثير السلبي على جودة خدمة المراجعة يتم بحث الخطوات الواجب اتخاذها للتخفيف من التركيز السوقي ومنع المزيد منه (The American Assembly, 2005; Soltani 2007, 589-590). هذا ولا تستطيع الهيئات التنظيمية أن تصحح درجة التركيز السوقية العالية، إن وجدت، لكن عليها أن تسعى للحفاظ على ثقة طالبي الخدمة في منشآت المراجعة. كما أن منشآت المراجعة ذاتها تعمل، جاهدة، على التغلب على العيوب التي قد توجد لها سيطرتهم على سوق خدمة المراجعة (The American Assembly 2003, 13).

وقد قامت العديد من الجهات المعنية بدراسة أثر التركيز السوقي على المنافسة بين مراقبي الحسابات دون التوصل لنتائج قاطعة بشأن التأثير السلبي للتركيز السوقي على كل من المنافسة والجودة. فعلى سبيل المثال، قرر مكتب المحاسبة الأمريكي العام (GAO 2003) Government Accountability Office - الذراع اليمنى للكونجرس الأمريكي في مجال تحقيقات قضايا الفساد - أن وجود تركيز سوقي عال لا يتعارض بالضرورة مع وجود البيئة التنافسية، وهو ما قد يتسق مع ما قد أقره البعض (مثل Cox 2005) بشأن وجود منافسة حادة وشديدة بين معظم منشآت المراجعة. كما ناقشت كل من إدارة العدل الأمريكية واللجنة الأوروبية في الاتحاد الأوروبي EU الأثر السلبي لاندماج منشآت المراجعة على كل من المنافسة والجودة، ووجدت أن منشآت المراجعة تقرر أن اندماجها ليس لأسباب تجارية ولا يهدد الوضع التنافسي في سوق خدمة المراجعة وإنما هو لأغراض زيادة الجودة (Soltani 2007, 581).

وقد ترتبط ظاهرة التركيز السوقي بقدرة منشآت المراجعة كبيرة الحجم مقارنة بما تعانيه منشآت المراجعة الصغيرة من قيود على طاقتها (خاصة البشرية) فضلاً عن نقص الممارسة والخبرة الفنية لمراجعة منشآت أعمال بصناعات أو قطاعات معينة، مما قد يبرر عدم قدرة منشآت المراجعة الصغيرة على منافسة الأخرى الكبيرة وما تواجهه من صعوبات لزيادة حصتها السوقية.

وإذا كانت الهيئات التنظيمية تؤكد على جودة المراجعة، فإن سعيها نحو الجودة قد يؤدي لمزيد من التركيز السوقي. إذ أن ضمان الجودة قد يدفع بالجهات التنظيمية إلى منع بعض مراقبي الحسابات، ممن لا تتوافر لديهم إمكانيات تقديم خدمة المراجعة بالجودة اللازمة، من أداء الخدمة لبعض عملاء المراجعة (خاصة منشآت الأعمال المقيدة بسوق المال)، وهو ما قد يؤدي إلى زيادة التركيز السوقي. كما وأن وجود جهات الإشراف والرقابة على جودة الأداء (مثل مجلس الإشراف الأمريكي (PCAOB) وقطاع التمويل) وحوكمة الشركات بالهيئة العامة لسوق المال المصرية وغيرها) قد يؤدي إلى حل منشآت المراجعة غير الملتزمة بقرارات وتعليمات هذه الجهات ومعاييرها، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى مزيد من التركيز السوقي. كما وأن زيادة التقاضي ضد منشآت المراجعة، خاصة الصغيرة والتي تتعرض لمعدلات تقاضي عالية، واحتمال وجود قرارات تنظيمية بحل بعضها إنما يساعد على زيادة التركيز السوقي. وهذا قد يعنى، أن ظاهرة التركيز السوقي قد تعكس جودة أعلى لخدمة المراجعة (Francis 2004).

والخلاصة، أن ما يهم الهيئات التنظيمية للمهنة، من وجهة نظر الباحث، هو ضمان جودة خدمة المراجعة المقدمة، بغض النظر عن درجتي التركيز والمنافسة السوقية. فعلى سبيل المثال، يقوم كل من مجلس الأشراف الأمريكي (PCAOB) وقطاع التمويل وحوكمة الشركات بالهيئة العامة لسوق المال المصرية بوضع برنامج مستمر لفحص الأداء المهني بغرض تقييم مدى التزام منشآت المراجعة بالقواعد والقرارات والتشريعات والمعايير المقررة عند تقديم خدمة المراجعة، بغض النظر عن حالة التركيز السوقي (العالية أو المنخفضة) أو حالة المنافسة السوقية (القوية أو الضعيفة) أو حالة تخصص مقدمي الخدمة قطاعياً.

وأن اهتمام الهيئات التنظيمية بظاهرة ما كظاهرة التركيز السوقي أو ظاهرة المنافسة السوقية أو ظاهرة التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات إنما يكون استجابة لاحتمال وجود تأثير سلبي لها على جودة خدمة المراجعة.

المبحث الخامس: الدراسة الميدانية

١-٥ هدف الدراسة

تستهدف الدراسة الميدانية تحقيق ما يلي:

اولاً: الكشف عن طبيعة المنافسة في سوق خدمة المراجعة قطاعياً بوسيلتين هما:
الأولى، من خلال توزيع عملاء المراجعة بكل قطاع نشاط على مقدمي خدمة المراجعة لتحديد حصة كل مراقب حسابات من أتعاب خدمة المراجعة (الفعلية) بالقطاع نسبة إلى إجمالي أتعاب منشآت القطاع. والثانية من خلال تحديد ما يخص كل مقدم خدمة مراجعة (مراقب الحسابات) من إجمالي أصول منشآت كل قطاع نشاط.
ثانياً: الكشف عن تأثير خصائص كل من المنشآت محل المراجعة (طالبي الخدمة) ومقدمي الخدمة (منشآت المراجعة) على تحديد الأتعاب بكل قطاع نشاط من خلال استخدام مجموعة من المتغيرات تعكس هذه الخصائص وتستخدم كمداخل لنموذج الانحدار المتعدد **Multiple Regression**.

٢-٥ مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مجتمعين فرعيين الأول يعبر عن جانب الطلب على خدمة المراجعة ممثلاً في منشآت عملاء المراجعة من شركات المساهمة التي تعمل بقطاعات النشاط المختلفة، والثاني يعبر عن جانب عرض خدمة المراجعة ممثلاً في مراجعي الحسابات الممارسين للمهنة داخل جمهورية مصر العربية. وقد تم اختيار عينة ممثلة لمجتمع الدراسة الفرعي الأول مكونة من مائتين وأثنين (٢٠٢) شركة مساهمة تعمل بقطاعات النشاط المختلفة. وقد تم استبعاد أثنى عشر شركة تمثل خمسة قطاعات لعدم كفايتها كوحدات عينة لكل قطاع نشاط على حدة^(١) لتصبح العينة الممثلة لمجتمع الدراسة مائة وتسعون (١٩٠) شركة مساهمة تمثل أثنى عشر قطاعاً مختلفاً (تتكون من ١٧٤ شركة مساهمة مقيدة بالبورصة بنسبة ٤٠,٧٥% من إجمالي شركات المساهمة المقيدة

(١) تمثلت القطاعات المستبعدة من الدراسة في كل من قطاع التكنولوجيا (رقم ١١) لتوافر ثلاث وحدات معاينة فقط، وقطاع الغاز والبتترول (رقم ١٢) لتوافر وحدة معاينة واحدة، وقطاع الموارد الأساسية (رقم ١٣) لتوافر ثلاث وحدات معاينة، وقطاع المرافق (رقم ١٥) لتوافر وحدتي معاينة فقط، وقطاع الأعلام (رقم ١٦) لتوافر ثلاث وحدات معاينة فقط.

بكل قطاعات النشاط، ١٦ شركة مساهمة غير مقيدة بالبورصة^(١)، من خلالها تم تحديد مقدمي خدمة المراجعة (العينة الممثلة للمجتمع الفرعي الثاني) والذي بلغ عددهم ٧٩ مر اجعا مهنيًا) منهم ٧٥ مر اجعاً مقيداً بسجل مراقبي الحسابات بالهيئة العامة لسوق المال بنسبة ٢٩,٨٨% من إجمالي المقيدین بسجل الهيئة العامة لسوق المال، وأربعة مراجعين غير مقيدین بسجل الهيئة). وقد تم تقييد فترة الدراسة بعام مالي واحد هو عام ٢٠٠٧ وذلك لعدم إمكانية الحصول على بيانات كافية عن أتعاب خدمة المراجعة لشركات العملاء بقطاعات النشاط المختلفة للأعوام السابقة.^(٢)

وفيما يلي بيان بتوزيع شركات العينة حسب قطاعات النشاط المختلفة:

(١) تقلص عدد القطاعات في التصنيف الجديد إلى سبعة عشر قطاع بدلاً من اثني وعشرين قطاع في التصنيف القديم، حيث تم إدماج القطاعين الثالث (قطاع السلع الاستهلاكية والمنزلية) والرابع (قطاع الملابس والمنسوجات) بالتصنيف القديم في قطاع واحد هو قطاع المنتجات المنزلية والشخصية بالتصنيف الجديد، وإدماج القطاعات الأربعة وهي القطاع الخامس عشر (قطاع الخدمات المتنوعة) والقطاع السادس عشر (قطاع الموزعون) والقطاع السابع عشر (قطاع التجارة) والقطاع الثامن عشر (قطاع المطاحن والتخزين) بالتصنيف القديم في قطاع واحد هو القطاع الرابع عشر (قطاع موزعون وتجارة تجزئة) بالتصنيف الجديد. كما وأن الشركات التي كانت مدرجة بالقطاع السابع (الخدمات المالية) بالتصنيف القديم تم إدراجها بقطاعين جديدين هما قطاع الخدمات المالية باستثناء البنوك وقطاع البنوك، كما تم إدراج الشركات الغابضة (القطاع الثامن بالتصنيف القديم) بقطاع الخدمات المالية باستثناء البنوك في التصنيف الجديد. كما تم تقسم قطاع الغاز والتعدين بالتصنيف القديم إلى قطاعين هما قطاع الغاز والبتترول وقطاع الموارد الأساسية، كما تم إدراج شركات قطاع الورق والتعبئة والبلاستيك (القطاع رقم اثنان وعشرون بالتصنيف القديم) بالقطاعات الجديدة قطاع الموارد الأساسية وقطاع الخدمات والمنتجات الصناعية والسيارات وقطاع الكيماويات. والقطاعات بالتصنيف الجديد سلسلة رقمياً هي على النحو التالي: قطاع مواد البناء والتشييد، قطاع الكيماويات، قطاع المنتجات المنزلية والشخصية، قطاع الخدمات والمنتجات الصناعية والسيارات، قطاع السياحة والترفيه، قطاع الخدمات المالية باستثناء البنوك، قطاع البنوك، قطاع العقارات، قطاع الأغذية والمشروبات، قطاع الرعاية الصحية والأدوية، قطاع التكنولوجيا، قطاع الغاز والبتترول، قطاع الموارد الأساسية، قطاع الموزعون وتجارة التجزئة، قطاع المرافق، قطاع الإعلام، قطاع الاتصالات.

(٢) يعد تقييد فترة الدراسة بعام مالي واحد أحد حدود البحث ومسببها عدم توافر بيانات الأتعاب الفعلية لعينة كافية قطاعياً.

عدد شركات العينة	قطاع النشاط
٢١	١- مواد البناء والتشييد.
١٠	٢- الكيماويات.
١١	٣- منتجات منزلية وشخصية.
٢٠	٤- خدمات ومنتجات صناعية وسيارات.
١٣	٥- سياحة وترفيه.
٢١	٦- خدمات مالية باستثناء البنوك.
٢٢	٧- البنوك.
٣١	٨- العقارات.
١٤	٩- الأغذية والمشروبات.
١١	١٠- الرعاية الصحية والأدوية
٩	١٤- موزعون وتجارة تجزئة.
٧	١٧- الاتصالات.
١٩٠	

٣-٥ فروض الدراسة

تم تحديد فروض الدراسة بما يمكن من تحقيق أهداف الدراسة وتم صياغتها كما يلي:-

الفرض الأول : هناك تخصص قطاعي لمقدمي خدمة المراجعة لمنشآت عملاء المراجعة في مصر.

الفرض الثاني : يسيطر عدد محدود من مراقبي الحسابات على خدمة المراجعة بكل قطاع نشاط.

الفرض الثالث: تؤثر خصائص منشآت قطاع النشاط على تحديد مبلغ أتعاب خدمة المراجعة.

الفرض الرابع: تؤثر خصائص مقدمي خدمة المراجعة (منشآت المراجعة) على قيمة الأتعاب في قطاعات النشاط المختلفة.

، اللازمة لاختبار فروض الدراسة على استخدام
كات بقطاعات النشاط المختلفة بالإضافة إلى القوائم
عام ٢٠٠٧. (١)

٤- أسلوب جمع البيانات
اعتمد الباحث في تجميع البيانات
محاضر الجمعيات العامة العادية للشركة
المالية المنشورة لهذه الشركات خلال

٥-٥- تفرغ ونبوب البيانات
تم تفرغ بيانات شركات العينة حسب قدر
في شكل نسب مئوية، لكل مراقب حسابات
محل المراجعة بقطاعات النشاط المختلفة وأنتج
(ملحق (١)). وقد تم استخدام هذه الحصص السود
التخصص القطاعي بين مقدمي خدمة المراجعة، و
على عرض خدمة المراجعة بقطاعات النشاط المختل
التركيز السوقي لمنشآت المراجعة التي قد حصلت علو
كل قطاع نشاط (بحد أقصى خمس منشآت مراجعة)، واد
(ملحق (٢)). كما تم تفرغ قيم المتغيرات التي تم استخدامها
منشآت القطاع محل المراجعة ومنشآت المراجعة بنموذج ال
وتلخيص نتائجها (ملحق (٣)).

٦-٥ نتائج الدراسة وتحليلها
كشفت نتائج الدراسة (ملحق (١)) عن حصول بعض مراقبي الحسابات بمنشآت
المراجعة كبيرة الحجم (٢) على حصص سوقية مؤثرة من (ألعاب أو إجمالي أصول)
منشآت قطاعات الأنشطة، والتي تعد مؤشراً على وجود تخصص قطاعي لمقدمي خدمة
المراجعة في مصر.
كما كشفت نتائج الدراسة (ملحق (٢)) عن سيطرة عدد محدود من مقدمي خدمة
المراجعة ممن ينتمون لمنشآت مراجعة كبيرة الحجم بكل قطاع نشاط على خدمة

(١) تم الاعتماد بشكل أساسي على الموقع الإلكتروني التالي: www.mistnews.com وذلك للحصول على محاضر
الجمعيات العامة للمساهمين.
(٢) تعدد متغيرات قياس حجم منشأة المراجعة أهمها حجم رأسمالها البشري وسمعتها المهنية ومدى ارتباطها بمنشآت
مراجعة ذات شهرة.

المراجعة لمنشآت هذا القطاع، وهو ما قد يكشف عن ضعف المنافسة بقطاعات النشاط محل الدراسة.

كما كشفت نتائج الدراسة (ملحق (٣)) عن تأثير كل من خصائص قطاع النشاط، ممثلاً في خصائص شركاته، وخصائص منشأة المراجعة على تحديد مبلغ أتعاب خدمة المراجعة. إذ اختلفت أتعاب مراقبي الحسابات، جوهرياً، من قطاع نشاط إلى آخر تأثراً بكل من خصائص منشآت القطاع وحجم منشأة المراجعة مقدمة الخدمة. وفيما يلي نتائج الدراسة التفصيلية وتحليلاتها:

٥-٦-١ التخصص القطاعي لمقدمي خدمة المراجعة ودرجة سيطرتهم على الخدمة بقطاعات النشاط المختلفة.

كشفت نتائج الدراسة عن اختلاف كل من حصص مراقبي الحسابات السوقية قطاعياً (ملحق (١)) ونسب سيطرتهم على خدمة المراجعة بكل قطاع نشاط على حده (ملحق (٢)) وذلك على النحو التالي:

أولاً: نتائج الدراسة على مستوى قطاعات النشاط الأول والسادس والسابع والعاشر.

لقد كشفت النتائج، على مستوى كل من القطاع الأول والسادس والسابع والعاشر، عن وجود تخصص قطاعي لمقدمي خدمة المراجعة ممن ينتمون لكل من منشأة حازم حسن وشركاه ومنشأة المتضامنون للمحاسبة والمراجعة. فقد حصلت كل من منشأة حازم حسن وشركاه ومنشأة المتضامنون للمحاسبة والمراجعة على ٣٠,٥%، ٢٩,٩% من أتعاب المراجعة التي سددتها شركات القطاع الأول، وعلى نسبة ٢٥,٨٧%، ١٩,٢١% من أتعاب المراجعة التي سددتها شركات القطاع السادس، وعلى نسبة ٣٠,٢٨%، ١٦,١٦% من أتعاب المراجعة التي سددتها شركات القطاع السابع، وعلى نسبة ١٩,١٢%، ١٨,٠٢% من أتعاب المراجعة التي سددتها شركات القطاع السابع عشر على التوالي (ملحق (١)). وارتفاع نسب الأتعاب التي حصلت عليها منشأتني حازم حسن وشركاه والمتضامنون للمحاسبة والمراجعة من قطاعات النشاط السابقة يعد مؤشراً لمستوى تخصصها في مراجعة منشآت هذه القطاعات.

كما كشفت النتائج على مستوى القطاعات السابقة عن درجة سيطرة عالية لمقدمي الخدمة ممن ينتمون لكل من منشأة حازم حسن وشركاه ومنشأة المتضامنون للمحاسبة

والمراجعة. فلقد اقتسمت منشآتي المراجعة : ٦٠%، ١٤،١٤% تقريباً، من أتعاب المراجعة التي سددتها شركات كل من القطاع الأول والقطاع السابع عشر على التوالي (ملحق (٢)). كما بلغت حصة كل من منشأتي حازم حسن وشركاه والمتضامنون للمحاسبة و المراجعة من أتعاب كل من القطاعي السادس والسابع ٢٥،٠٨%، ٤٦،٤٤% على التوالي (ملحق (٢)).

هذا وقد كشفت نتائج استخدام المقياس البديل لأتعاب المراجعة وهو إجمالي أصول شركات العينة محل المراجعة، لغرض المقارنة وبيان مدى فعالية المقياس البديل، عن نتائج مشابهة بوجه عام. إذ كشفت النتائج عن تخصص قطاعي ودرجة سيطرة عالية لمقدمي خدمة المراجعة بمنشأتي حازم حسن وشركاه والمتضامنون للمحاسبة والمراجعة بقطاعات النشاط الأول والسادس والسابع والسابع عشر بنسب ٥٥،٩% (٢٧،٨% ، ٢٨،١%)، ٤٦% (٣٦% ، ١٠%)، ٤٤،٧٩% (٣١،٣% ، ١٣،٤٩%)، ٤٣،٩١% (٢٠،٦٩% ، ٢٣،٢٢%) على التوالي، مع اختلاف ترتيب المنشأتين بكل من القطاع الأول والقطاع السابع عشر ونسب سيطرتهم بكل من القطاعات السابقة (ملحق (١) وملحق (٢)).

ثانياً: النتائج على مستوى القطاعين الثاني والخامس.
لقد كشفت النتائج على مستوى القطاعين الثاني والخامس عن وجود تخصص قطاعي لمقدمي خدمة المراجعة ممن ينتمون لكل من منشأة حازم حسن وشركاه ومنشأة مصطفى شوقي وشركاه. فقد بلغت حصة منشأة حازم حسن وشركاه من كل من أتعاب المراجعة وإجمالي أصول شركات القطاع الثاني ٣٧،٠٤%، ٣٤،٨١% على التوالي، بينما بلغت حصة منشأة مصطفى شوقي وشركاه من كل من أتعاب المراجعة وإجمالي أصول شركات القطاع الثاني ١٨،١٦%، ٢٠،٩١% على التوالي، كما بلغت حصة منشأة حازم حسن وشركاه من كل من أتعاب المراجعة وإجمالي أصول شركات القطاع الخامس ٢٤،١٥%، ٢٨،٠٤% على التوالي، بينما بلغت حصة منشأة مصطفى شوقي وشركاه من كل من أتعاب المراجعة وإجمالي أصول شركات القطاع الخامس ٢٢،٤٢%، ٣٠،٩٩% على التوالي (ملحق (١)). وتعتبر النسب السابقة المرتفعة مؤشراً على تخصص مقدمي خدمة المراجعة بهاتين المنشأتين في تقديم الخدمة لمنشآت قطاعي النشاط السابقين.

كما كشفت النتائج، على مستوى القطاعين الثاني والخامس، عن درجة سيطرة عالية لمراقبي الحسابات ممن ينتمون لمنشآت حازم حسن وشركاه ومصطفى شوقي وشركاه على خدمة المراجعة لمنشآت هاذين القطاعين. فقد حصلت منشآت المراجعة (حازم حسن وشركاه ومصطفى شوقي وشركاه) على نسبة ٥٥,٢%، ٤٦,٥٧% من إجمالي أتعاب المراجعة التي سددتها منشآت القطاعين الثاني والخامس على التوالي (ملحق (٢))، وهي نسب مرتفعة تعكس درجة تركيز ثنائية عالية لمنشآت حازم حسن وشركاه ومصطفى شوقي وشركاه بقطاعي النشاط الثاني والخامس.

ثالثاً: نتائج الدراسة على مستوى القطاع الثالث.

كشفت النتائج، على مستوى القطاع الثالث، عن وجود تخصص قطاعي لمقدمي خدمة المراجعة ممن ينتمون لكل من منشأة حازم حسن وشركاه ومنشأة مصطفى شوقي وشركاه ومنشأة صالح وبرسوم وعبد العزيز. إذ كشفت النتائج عن حصول هذه المنشآت الثلاث على نسب ٣٢,٥%، ٣٠,٠٧%، ١٥,١٣% على التوالي من إجمالي أتعاب منشآت القطاع (ملحق (١)) وهي نسب مرتفعة تشير إلى درجة تخصص عالية لمقدمي الخدمة بهذا القطاع.

كما كشفت النتائج عن سيطرة منشآت المراجعة الثلاث السابقة على خدمة المراجعة للقطاع الثالث بنسبة بلغت ٧٧,٧% من إجمالي أتعاب منشآت القطاع (ملحق (٢))، وهي نسبة مرتفعة للغاية تعكس سيطرة عالية لمقدمي الخدمة بهذه المنشآت الثلاث على خدمة المراجعة لمنشآت القطاع الثالث.

هذا وقد اختلفت نتائج المقياس البديل للأتعاب (إجمالي أصول شركات العينة محل المراجعة) جوهرياً عن النتائج السابقة حيث لم تكشف عن التخصص القطاعي والنسبة الفعلية لسيطرة منشأة صالح وبرسوم وعبد العزيز على خدمة المراجعة بالقطاع الثالث.

رابعاً: نتائج الدراسة على مستوى القطاع الرابع.

كشفت النتائج على مستوى القطاع الرابع عن وجود تخصص قطاعي لمقدمي خدمة المراجعة ممن ينتمون إلى ثلاث منشآت مراجعة، هي منشأة حازم حسن وشركاه ومنشأة منصور وشركاه ومنشأة مصطفى شوقي وشركاه. فقد بلغت حصة المنشآت الثلاثة من أتعاب المراجعة التي سددتها شركات هذا القطاع لمراجعيها ١٩,٢٩%؛ ١٥,٦٩%؛ ١٥,٢٥% على التوالي، كما بلغت حصة المنشآت الثلاثة من

إجمالي أصول شركات العينة بالقطاع محل المراجعة : ٣٠,٠٠% : ١٧,٠٧% : ١٦,٦٨% على التوالي (ملحق (١)). وتعد النسب السابقة مؤشرا على تخصص مراقبي الحسابات سر ينتمون لمنشآت المراجعة السابقة في تقديم خدمة المراجعة لشركات القطاع الرابع. كما كشفت النتائج عن سيطرة منشآت المراجعة السابقة على خدمة المراجعة للقطاع الرابع بنسبة إجمالية بلغت ٥٠,٢٣%، ٥٤,١٥% من أتعاب وإجمالي أصول شركات العينة بالقطاع على التوالي (ملحق (٢)). وهي نسب مرتفعة تعكس درجة تركيز سوقية ثلاثية وسيطرة على سوق خدمة المراجعة لشركات قطاع النشاط الرابع.

خامساً: نتائج الدراسة على مستوى القطاع الثامن.

كشفت نتائج الدراسة، على مستوى القطاع الثامن، عن وجود تخصص قطاعي لمراقبي الحسابات ممن ينتمون لمنشآت حازم حسن وشركاه والمحاسبون القانونيون العرب على تقديم خدمة المراجعة لمنشآت القطاع. فقد بلغت نسبة الأتعاب التي حصلت عليها كل من منشأة حازم حسن وشركاه ومنشأة المحاسبون القانونيون العرب ٢٩,٠٩%، ٩,٤٥% من أتعاب منشآت القطاع (ملحق (١))، وبما قد يعكس تخصص هاتين المنشأتين في مراجعة منشآت القطاع الثامن.

كما تؤكد نتائج ما حصلت عليه منشآت حازم حسن وشركاه والمحاسبون القانونيون العرب من إجمالي أصول شركات العينة بالقطاع الثامن ما تم التوصل إليه من نتائج سابقة. فقد حصلت منشآت حازم حسن وشركاه والمحاسبون القانونيون العرب على نسبة بلغت ٣٣,٦% : ٨,١٤% على التوالي من إجمالي أصول شركات العينة بالقطاع (ملحق (١)).

كما كشفت نتائج الدراسة، على مستوى القطاع الثامن، عن درجة سيطرة عالية لمراقبي الحسابات بمنشأة حازم حسن وشركاه على خدمة المراجعة لمنشآت القطاع الثامن (ملحق (٢)).

سادساً: نتائج الدراسة على مستوى القطاع التاسع.

كشفت النتائج المتعلقة بقطاع النشاط التاسع عن نسبة تركيز عالية بمنشأة مراجعة واحدة هي منشأة حازم حسن وشركاه بلغت ٢٥% تقريبا. فقد حصلت المنشأة على ٢٤,٧٩% من إجمالي أتعاب المراجعة التي سددتها منشآت القطاع الثامن بالعينة، كما حصلت المنشأة على ٢٤,٤٧% من إجمالي أصول منشآت القطاع الثامن

بالعينة (ملحق (١)). وتعكس هذه النسبة المرتفعة وجود تخصص قطاعي بمنشأة المراجعة وسيطرة على خدمة المراجعة لمنشآت القطاع التاسع، في حين يمارس مقدمي الخدمة الآخرين ممن يعملون بمنشآت المراجعة الأخرى منافسة فيما بينهم.

سابعاً: نتائج الدراسة على مستوى القطاع العاشر.

كشفت النتائج المتعلقة بقطاع النشاط العاشر عن تخصص وسيطرة منشأة مصطفى شوقي وشركاه على خدمة المراجعة لمنشآت القطاع بنسبة بلغت ١٧,١٦% من إجمالي أتعاب المراجعة التي سددها منشآت القطاع، ٢٠,٦٨% من إجمالي أصول منشآت القطاع بالعينة (ملحق (١))، وهي نسبة مرتفعة قد تعكس قدراً مؤثراً من سيطرة هذه المنشأة على خدمة المراجعة لمنشآت القطاع العاشر.

ثامناً: نتائج الدراسة على مستوى القطاع الرابع عشر.

كشفت النتائج المتعلقة بقطاع النشاط الرابع عشر عن نسبة تركيز رباعية عالية بلغت ٤٥,٠٦% من أتعاب منشآت القطاع الإجمالية بالعينة (ملحق (٢))، حيث تقتسم أربع منشآت مراجعة - هي منشأة عبد العزيز حجازي وشركاه ومنشأة المتضامنون للحاسبة والمراجعة ومنشأة مصطفى شوقي وشركاه ومنشأة المحاسبون القانونيون العرب - تقريباً، أتعاب المراجعة التي سددها منشآت القطاع لمقدمي خدمة المراجعة، بنسب بلغت لكل منها ١١,٤٥%، ١١,٤٣%، ١١,٢٦%، ١٠,٩٢% على التوالي (ملحق (١)). وهي نسب مرتفعة قد تعكس وجود تخصص قطاعي لمقدمي الخدمة بمنشآت المراجعة السابقة لمنشآت القطاع الرابع عشر.

كما أكدت نتائج القياس البديل باستخدام إجمالي أصول منشآت القطاع نسبة التركيز الرباعية والتي بلغت ٤٤,٢٨% (ملحق (٢)) بنسب ١١,٦٥%، ١١,٥٥%، ١٠,٥٥%، ١٠,٥٣% لكل من منشأة عبد العزيز حجازي وشركاه ومنشأة المتضامنون للحاسبة والمراجعة ومنشأة مصطفى شوقي وشركاه ومنشأة المحاسبون القانونيون العرب على التوالي (ملحق (١)). وهذه النسبة المرتفعة قد تعكس درجة تخصص عالية لمنشآت المراجعة السابقة في مراجعة منشآت القطاع، وبما قد يعكس انخفاض المنافسة بين مقدمي خدمة المراجعة لمنشآت القطاع الرابع عشر.

تاسعاً: تؤكد النتائج الخاصة بمؤشر الاحتكار (ملحق (٢)) على ما قد توصل إليه الباحث من نتائج سابقة بشأن وجود درجة سيطرة عالية لبعض مراقبي الحسابات على خدمة

المراجعة بكل قطاع نشاط على حده والتي بلغت اعلاها انصاعات الثالث و الأول و الثاني بنسب ٢٣,٥٣% ، ٢٠,٩٤% ، ١٩,٩٦% على التوالي (ملحق (٢)) وبما يعكس وجود تخصص قطاعي لمقدمي خدمة المراجعة. (١)

وهكذا ترجح النتائج السابقة صحة كل من الفرض الأول بشأن وجود تخصص قطاعي لمقدمي خدمة المراجعة، والفرض الثاني بشأن سيطرة عدد محدود من مراقبي الحسابات على خدمة المراجعة بكل قطاع نشاط وبما قد يعكس ضعف الوضع التنافسي بسوق خدمة المراجعة في مصر.

٥-٦-٢ أثر خصائص كل من قطاع النشاط ومنشأة المراجعة على تحديد مبلغ أتعاب خدمة المراجعة.

أولاً: أثر خصائص قطاع النشاط على تحديد مبلغ أتعاب خدمة المراجعة. لأغراض دراسة أثر خصائص قطاع النشاط، ممثلاً في منشأته، على مبلغ أتعاب خدمة المراجعة ، فإنه من المقترح التعبير عن هذه الخصائص من خلال استخدام مجموعة متغيرات (متغيرات الدراسة) وهي:

١- حجم منشأة العميل محل المراجعة (n) بقطاع النشاط (i) مقاساً باللوغاريتم الطبيعي لإجمالي أصول المنشأة (Vni). ومن المتوقع ارتباط أتعاب عملية المراجعة طردياً بحجم أصول المنشأة محل المراجعة بقطاعات النشاط المختلفة لارتباط تكلفة عملية المراجعة طردياً بحجم أصول المنشأة محل المراجعة.

٢- معدل دوران أصول المنشأة محل المراجعة (n) بقطاع النشاط (i) مقاساً بنسبة إيرادات مبيعات المنشأة إلى إجمالي أصول المنشأة (Ani). ومن المفترض أن ارتفاع هذه النسبة يعد مؤشراً لارتفاع مبلغ أتعاب عملية المراجعة لما يتطلبه إيرادات المبيعات من وقت وجهد وتكلفة مراجعة.

٣- نسبة الأصول المتداولة من إجمالي أصول منشأة العميل (n) بقطاع النشاط (i) ويعبر عنه المتغير (Cni). وتعكس نسبة الأصول المتداولة إلى إجمالي الأصول بالمنشأة أهمية الأصول المتداولة، والتي تستحوذ؛ من وجهة نظر الباحث؛ على الجزء الأكبر من جهد

(١) لقد كشفت النتائج عن أن بعض مقدمي خدمة المراجعة ممن ينتمون لمنشأة مراجعة كبيرة قد يكونوا متخصصون في مراجعة منشآت قطاع نشاط معين دون الأخرى، وهو ما قد يرجح وجود تقسيم قطاعي داخل منشآت المراجعة الكبيرة قد يكشف عن تخصصها.

وتكلفة عملية المراجعة، خاصةً وان بها بنوداً تحتاج، عادةً، عناية المراجع كالمخزون والمديون.

٤- مخاطر الأعمال أو المخاطر الاقتصادية بالقطاع والتي لا تستطيع منشآت القطاع التحكم فيها، لكونها مخاطر ترتبط بطبيعة نوع الصناعة أو القطاع الذي تنتمي إليه منشأة العميل. ويقترح الباحث التعبير عن هذه المخاطر باستخدام المتغيرين التاليين:

(أ) نسبة مجمل الربح إلى صافي إيرادات مبيعات المنشأة محل المراجعة (n) بقطاع النشاط (i) ويعبر عنه المتغير (Gni).

(ب) نسبة إجمالي الإيرادات إلى إجمالي أصول المنشأة محل المراجعة (n) بقطاع النشاط (i) ويعبر عنه المتغير (Rni).

ومن المتوقع اختلاف هاتين النسبتين من قطاع نشاط لآخر لاختلاف مخاطر الأعمال أو المخاطر الاقتصادية بالقطاع. فمثلاً، من غير المتوقع أن يتعادل ما يحققه جنيته واحد من صافي إيرادات المبيعات من مجمل الربح في صناعة البترول (قطاع البترول والغاز) أو الثروة الحيوانية (قطاع الأغذية والمشروبات) مع ما هو محقق من صناعة الأسمنت (قطاع مواد البناء والتشييد) أو الاتصالات (قطاع الاتصالات). وارتفاع قيم هاتين النسبتين بقطاع نشاط ما إنما يعكس ارتفاع مخاطر الأعمال أو المخاطر الاقتصادية بالقطاع، ويعد مؤشراً لزيادة قيمة أتعاب عملية المراجعة. كما وأن ارتفاع هاتين النسبتين يتطلب، عادةً، من المراجع جهداً وتكلفةً مراجعة أعلى إذ يخشى المراجع بالدرجة الأولى من المغالاة في قيمة الإيرادات ومجمل الربح Overstatement Errors.

٥- المخاطر المالية بمنشأة عميل المراجعة بقطاع النشاط، والتي ترتبط بالهيكل التمويلي لمنشأة القطاع. ومن المقترح قياسها باستخدام المتغيرات التالية:

(أ) نسبة التداول بالمنشأة محل المراجعة (n) بقطاع النشاط (i) ويعبر عنه المتغير (Tni).

ويفترض أن انخفاض هذه النسبة عن الواحد الصحيح يعطي مؤشراً على ارتفاع المخاطر المالية قصيرة الأجل، وبالتالي ارتفاع أتعاب عملية المراجعة.

(ب) نسبة حقوق المساهمين إلى إجمالي التزامات المنشأة محل المراجعة (n) بقطاع

النشاط (i) ويعبر عنه المتغير (Eni). ويفترض أن انخفاض هذه النسبة عن الواحد

الصحيح يعطي مؤشراً على ارتفاع المخاطر المالية، وبالتالي ارتفاع أتعاب عملية المراجعة.

(ج) نسبة الالتزامات طويلة الأجل إلى إجمالي أصول المنشأة محل المراجعة (n) بقطاع النشاط (i) ويعبر عنه المتغير (Dni). ويفترض أن ارتفاع هذه النسبة يعطى مؤشراً على ارتفاع المخاطر المالية طويلة الأجل، وبالتالي ارتفاع مبلغ أتعاب عملية المراجعة.

ثانياً: أثر خصائص مقدمي خدمة المراجعة (مؤسسات المراجعة) على تحديد مبلغ أتعاب خدمة المراجعة.

من المقترح أن يتم الكشف عن تأثير خصائص مقدمي خدمة المراجعة على تحديد قيمة أتعاب الخدمة داخل القطاع الواحد من خلال متغير وهمي (F) يعكس خصائص شركة المراجعة التي ينتمي إليها مقدمي الخدمة، فيأخذ القيمة (١) إذا كان المراجع ينتمي لمنشأة مراجعة كبيرة؛ والقيمة (٠) في غير ذلك. ويكشف معامل هذا المتغير الوهمي عما إذا كانت هناك علاوة أتعاب ترتبط بخصائص منشأة المراجعة كبيرة الحجم^(١).

وتعتبر هذه المتغيرات السابقة - من وجهة نظر الباحث - بمثابة المتغيرات المستقلة للمتغير التابع المتمثل في مبلغ أتعاب عملية المراجعة. هذا ومن المقترح استخدام نموذج الانحدار المتعدد التالي لغرض دراسة أثر كل من خصائص منشآت قطاع النشاط ومقدمي خدمة المراجعة على تحديد مبلغ أتعاب عملية المراجعة كما يلي:^(٢)

$$Y_{ni} = V_{ni} + A_{ni} + C_{ni} + G_{ni} + R_{ni} + T_{ni} + E_{ni} + D_{ni} + F + \epsilon$$

حيث:

Y_{ni} أتعاب عملية مراجعة حسابات المنشأة (n) بالقطاع (i). وتمثل أتعاب المراجعة المتغير التابع، وقد تم التعبير عنه باستخدام اللوغاريتم الطبيعي لتقليل تشتت قيم المتغير وإحداث التماسق القيمي بينها وبين قيم المتغيرات المستقلة.

(١) يفترض مع قيم معامل المتغير الوهمي (F) الموجبة والمعنوية بكل قطاع نشاط توافر الدليل على وجود علاوة أتعاب يحصل عليها مراقبو الحسابات الذين ينتمون لمنشآت مراجعة كبيرة الحجم.

(٢) اعتمد الباحث في بناء النموذج المقترح على نموذج (Chaney et al. 2004, 54) التالي:

$$F_i = \beta X_i + \gamma Big 5 + \epsilon_i$$

حيث: F_i أتعاب المراجعة للشركة (i).

X_i متغير تفسيري يعكس خصائص منشأة عميل المراجعة والمراجع للمنشأة (i).

$Big 5$ متغير وهمي يأخذ القيمة (١) إذا كانت منشأة المراجعة كبيرة الحجم، (٠) في غير ذلك.

ϵ_i الخطأ العشوائي

V_{ni} حجم منشأة العميل محل المراجعة (n) بقطاع النشاط (i) مقاساً باللوغاريتم الطبيعي لإجمالي أصول المنشأة.

A_{ni} معدل دوران أصول المنشأة محل المراجعة (n) بقطاع النشاط (i) مقاساً بنسبة إيرادات المبيعات إلى إجمالي أصول المنشأة.

C_{ni} نسبة الأصول المتداولة إلى إجمالي أصول منشأة العميل (n) بقطاع النشاط (i).

G_{ni} نسبة مجمل الربح إلى صافي إيرادات مبيعات المنشأة (n) بقطاع النشاط (i).

R_{ni} نسبة إجمالي الإيرادات إلى إجمالي أصول المنشأة (n) بقطاع النشاط (i).

T_{ni} نسبة التداول بالمنشأة (n) بقطاع النشاط (i).

E_{ni} نسبة حقوق المساهمين إلى إجمالي التزامات المنشأة (n) بقطاع النشاط (i).

D_{ni} نسبة الالتزامات طويلة الأجل إلى إجمالي أصول المنشأة (n) بقطاع النشاط (i).

F متغير وهمي يعكس خصائص شركة المراجعة التي ينتمي إليها مقدم الخدمة (مراقب الحسابات)، ويأخذ القيمة (١) إذا كان المراجع ينتمي لمنشأة مراجعة كبيرة الحجم؛ والقيمة (٠) في غير ذلك.

ϵ الخطأ العشوائي.

وقد تم تطبيق نموذج الانحدار المقترح داخل كل قطاع نشاط على حدة، حيث تم إدخال بيانات نموذج الانحدار لكل قطاع (باستخدام طريقة إدخال متغيرات الدراسة للنموذج مرة واحدة Enter Method) وتم تحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية [SPSS] Statistical Package for Social Science بمستوى معنوية ٥ % كأساس لرفض أو عدم رفض الفرض الأصلي وقبول أو عدم قبول الفرض البديل، وهو ما يعكس مستوى ثقة ٩٥ % . وقد كانت النتائج كما يلي:

أولاً: تأثير خصائص منشأة عميل المراجعة بقطاع النشاط على تحديد قيمة أتعاب المراجعة.

كشفت نتائج الدراسة (ملحق (٣)) عن معنوية تأثير خصائص منشأة العميل على تحديد أتعاب خدمة المراجعة بمعظم قطاعات النشاط. حيث كشفت نتائج تحليل التباين ANOVA Analysis معنوية نموذج الانحدار بقطاعات النشاط الأول والثاني والرابع والخامس والسابع والثامن والتاسع، وبما يعنى إمكانية رفض الفرض العدمى واستنتاج أن العلاقة الكلية للانحدار مجتمعة جوهرية وأن جميع معاملات الانحدار معنوية بدرجة ثقة

٩٥%. وهذا يعنى ان للمتغيرات المستقلة، مجتمعة، تأثير حو هري في تحديد قيمة الأتعاب. كما يؤكد هذه النتيجة، الارتفاع الملحوظ في قيم كل من معاملات التحديد R-Square ومعاملات التحديد المعدل Adjusted R-Square ومعاملات الارتباط.^(١) وترجع النتائج السابقة صحة كل من الفرض الثالث والرابع بشأن تأثير كل من خصائص منشأة العميل بقطاع النشاط وخصائص منشأة المراجعة على تحديد قيمة أتعاب خدمة المراجعة.

هذا ويعتقد الباحث أن عدم معنوية نموذج الانحدار بقطاع النشاط السادس (قطاع الخدمات المالية باستثناء البنوك) قد ترجع لتضمين صناديق الاستثمار لمنشآت القطاع والتي لها خصائص تختلف عن خصائص المنشآت الأخرى بالقطاع. كما يعتقد الباحث أن عدم معنوية نموذج الانحدار بقطاعات النشاط الثالث والعاشر والرابع عشر والسابع عشر قد ترجع لانخفاض عدد المشاهدات بسبب انخفاض منشآت العينة (١١ وحدة معاينة، ١١ وحدة معاينة، ٩ وحدات معاينة، ٧ وحدات معاينة) بكل قطاع منها على التوالي.^(٢)

وفيما يتعلق باتجاه ومعنوية تأثير خصائص منشأة العميل بكل قطاع نشاط على تحديد قيمة أتعاب المراجعة، فقد كشفت النتائج (ملحق (٣)) عن اختلاف اتجاه ومعنوية علاقة كل متغير مستقل بالمتغير التابع من قطاع نشاط لآخر وذلك كما يلي:

(أ) هناك علاقة (تأثير وارتباط) موجبة معنوية بين المتغير الأول (خاصية حجم منشأة العميل) والمتغير التابع (أتعاب المراجعة) بكل من قطاعات النشاط الأول والثاني والثامن والتاسع بمستوى معنوية ٥%، وبما يتسق مع توقعات البحث بشأن خاصية منشأة العميل الأولى. في حين وجدت علاقة سالبة معنوية بين المتغير الأول (خاصية حجم منشأة العميل) والمتغير التابع (أتعاب المراجعة) بقطاع النشاط السابع وبما لا يتسق مع توقعات البحث بشأن تأثير خاصية منشأة العميل الأولى على تحديد قيمة الأتعاب.

(١) قد يرجع تفسير ارتفاع قيم معاملات التحديد بكل قطاع نشاط على حدة لتجانس منشآت القطاع الواحد، على خلاف القيم الناتجة من دراسات استخدام نموذج الانحدار لمنشآت من قطاعات مختلفة.

(٢) يتضح، باستبعاد وحدات العينة بالقطاعات التي لم تثبت معنوية نموذج الانحدار بها، معنوية نموذج الانحدار بوحدات المعاينة الأخرى والبالغ عددها ١٣١ وحدة معاينة بنسبة ٦٨,٩٤% وهي نسبة مرتفعة تكشف جوهرية العلاقة الكلية للانحدار إحصائياً.

(ب) هناك علاقة موجبة (طردية) معنوية بين المتغير الثاني (خاصية معدل دوران أصول منشأة العميل) و المتغير التابع (أتعاب المراجعة) بكل من قطاعات النشاط الثاني والرابع بمستوى معنوية ٥%، وبما يتسق مع توقعات البحث بشأن خاصية منشأة العميل الثانية. في حين وجدت علاقة سالبة معنوية بين المتغير الثاني (خاصية معدل دوران أصول منشأة العميل) و المتغير التابع (أتعاب المراجعة) بقطاع النشاط التاسع وبما لا يتسق مع توقعات البحث بشأن تأثير خاصية منشأة العميل الأولى على تحديد قيمة أتعاب خدمة المراجعة.

(ج) هناك علاقة (تأثير وارتباط) موجبة معنوية بين المتغير الثالث (خاصية حجم الأصول المتداولة بمنشأة العميل) و المتغير التابع (أتعاب المراجعة) بالقطاع السابع بمستوى معنوية ٥% وبما يتسق مع توقعات البحث بشأن خاصية منشأة العميل الثالثة. في حين كشفت النتائج عن علاقة سالبة معنوية بالقطاع الثامن بدرجة ثقة ٩٥%.

(د) هناك علاقة موجبة معنوية بين المتغير الرابع (خاصية مخاطر الأعمال أو المخاطر الاقتصادية المحيطة بمنشأة العميل) و المتغير التابع (أتعاب المراجعة) بالقطاع الثاني بمستوى معنوية ٥% وبما يتسق مع توقعات البحث بشأن خاصية منشأة العميل الرابعة. في حين كشفت النتائج عن علاقة سالبة معنوية بالقطاع الأول و القطاع الخامس و القطاع التاسع بدرجة ثقة ٩٥%.

(هـ) لم تكشف النتائج عن علاقة معنوية بين المتغير الخامس (نسبة إجمالي الإيرادات إلى إجمالي أصول منشأة العميل) و المتغير التابع (أتعاب المراجعة) بدرجة ثقة ٩٥%، مما قد يرجح عدم تأثير هذه الخاصية على عملية تحديد أتعاب خدمة المراجعة بقطاعات النشاط المختلفة.

(و) هناك علاقة موجبة معنوية بين المتغير السادس (خاصية أو درجة السيولة قصيرة الأجل بمنشأة العميل) و المتغير التابع (أتعاب المراجعة) بالقطاعين الأول والثاني وبما يتسق مع توقعات البحث بشأن تأثير خاصية منشأة العميل بالقطاع على تحديد قيمة أتعاب خدمة المراجعة. في حين كشفت النتائج عن علاقة سالبة معنوية بالقطاع الخامس بدرجة ثقة ٩٥%.

(ر) هناك علاقة سالبة معنوية بين المتغير السابع (نسبة حقوق المساهمين لإجمالي الالتزامات بمنشأة العميل) والمتغير التابع (أتعاب المراجعة) بقطاع النشاط السابع بمستوى معنوية ٥%، وبما يتسق مع توقعات البحث بشأن خاصية منشأة العميل.

(ز) هناك علاقة موجبة معنوية بين المتغير الثامن (نسبة الالتزامات طويلة الأجل إلى إجمالي أصول منشأة العميل) والمتغير التابع (أتعاب المراجعة) بقطاع النشاط الثاني بمستوى معنوية ٥%، وبما لا يتسق مع توقعات البحث بشأن تأثير خاصية منشأة العميل الثامنة على تحديد قيمة أتعاب خدمة المراجعة.

ويخلص الباحث إلى اختلاف تأثير المتغيرات السابقة على عملية تحديد أتعاب خدمة المراجعة من قطاع نشاط لآخر حسب خصائص كل قطاع. كما يخلص الباحث، أيضاً، إلى أن لخصائص منشأة العميل بقطاع النشاط (المتغيرات المستقلة) في مجموعها تأثير معنوي على تحديد قيمة أتعاب خدمة المراجعة، وبما يرجح صحة الفرض الثالث بدرجة ثقة ٩٥%.

ثانياً: تأثير خصائص منشأة المراجعة على تحديد قيمة أتعاب خدمة المراجعة.

كشفت نتائج تحليل أثر المتغير التاسع (حجم منشأة المراجعة وما يعكسه هذا الحجم من خصائص كحجم راس المال البشرى والسمعة المهنية والارتباط بمنشآت مراجعة ذات شهرة وغيرها) على تحديد أتعاب خدمة المراجعة عن تأثير خصائص منشأة المراجعة على عملية تحديد الأتعاب ببعض قطاعات النشاط دون البعض الآخر. فقد كشفت النتائج (ملحق (٣)) عن وجود علاقة أتعاب لمراقبي الحسابات الذين ينتمون لمنشآت مراجعة كبيرة الحجم عند تقديم خدمة المراجعة لمنشآت كل من القطاع الأول والرابع، في حين كشفت النتائج عن عدم معنوية تأثير خصائص منشأة المراجعة على تحديد أتعاب خدمة المراجعة لقطاعات النشاط الأخرى وذلك بمستوى ثقة ٩٥%. وتكشف هذه النتائج، بوجه عام، عن وجود تأثير لخصائص منشأة المراجعة ببعض قطاعات النشاط دون البعض الآخر، وبما يرجح معه الباحث صحة الفرض الرابع بشأن احتمال تأثير خصائص منشأة المراجعة على قيمة أتعاب خدمة المراجعة لبعض قطاعات النشاط.

المبحث السادس: الخلاصة والتوصيات

تفرض طبيعة سوق خدمة المراجعة ضرورة إدراك مقدمي الخدمة (مراقبي الحسابات) لطبيعة منشآت العملاء طالبي الخدمة (جانِب الطلب) والبيئة المحيطة فضلاً عن امتلاك المهارة الخاصة بأداء الخدمة. وقد فرضت طبيعة منشآت الأعمال - من تنوع نشاط، وتعقيد عمليات، ومتطلبات قانونية وتنظيمية ومحاسبية وغيرها - على مراقبي الحسابات ضرورة التعامل معها كقطاعات صناعية أو خدمية متباينة استجابة لنظم تبويب قطاعي Industrial Classification Systems (ICS) قائمة، من خلال تخصص قطاعي يسمح بتكوين وتطوير هيكل معرفي وخبرة لازمين لكفاءة الأداء وجودة خدمة المراجعة. كما تشهد البيئة التنظيمية لمهنة المراجعة تغيرات مستمرة لها تأثيرها على مقدمي خدمة المراجعة (جانِب العرض) وطالبيها (جانِب الطلب). ويعد قرار الهيئة العامة لسوق المال رقم (٩٦) لسنة ٢٠٠٦، والذي وجه الأنظار نحو الأثر البالغ لسوق خدمة المراجعة على كفاءة سوق رأس المال، أحد التغيرات الهامة التي أحدثت تقسيماً لسوق خدمة المراجعة Market Segmentation أتاح لمزاولي المهنة المقيدین بسجل الهيئة العامة لسوق المال فرصة السيطرة أو احتكار تقديم خدمة المراجعة لجزء هام من السوق، فضلاً عن منافسة الآخرين في الجزء الأخر.

وعلى هذا فقد تبلورت مشكلة البحث في محاولة الوقوف على الطبيعة الحالية لسوق خدمة المراجعة في مصر في ظل هذه المتطلبات والتغيرات وسعياً وراء تحقيق هدف الكشف عن وجود التخصص القطاعي لمقدمي خدمة المراجعة في مصر وما قد ينتج عنه من سيطرة أو تركيز سوقي قد يكون له تأثيره على تسعير خدمة المراجعة.

وقد تمثلت فروض الدراسة في ثلاثة فروض أساسية، الأول يوجد تخصص قطاعي لمقدمي خدمة المراجعة في سوق خدمة المراجعة المصري، والثاني يسيطر عدد محدود من مراقبي الحسابات على خدمة المراجعة لقطاعات الأنشطة المتباينة بسوق خدمة المراجعة في مصر، والثالث تؤثر خصائص كل من المنشآت طالبة خدمة المراجعة بقطاعات النشاط المختلفة (جانِب الطلب) ومنشآت المراجعة عارضة الخدمة (جانِب العرض) على حجم أتعاب خدمة المراجعة في مصر.

وقد تم اختبار هذه الفروض من خلال بيانات فعلية لعينة من شركات المساهمة، كشف تحليل نتائجها عن وجود تخصص قطاعي لبعض مقدمي خدمة المراجعة ممن ينتمون

لمنشآت مراجعة كبيرة الحجم، وعن سيطرة عدد محدود من مراقبي الحسابات على خدمة المراجعة بكل قطاع نشاط وبما قد يعكس ضعف الوضع التنافسي بسوق خدمة المراجعة في مصر. فضلاً عن تأثير كل من خصائص منشأة العميل بقطاع النشاط وخصائص منشأة المراجعة على تحديد قيمة أتعاب خدمة المراجعة. وبما قد يرجح صحة فروض البحث.

وفي ضوء النتائج السابقة، يوصى الباحث بضرورة وجود تدخل مهني لزيادة قاعدة مزاولي المهنة المقيدين بالهيئة العامة لسوق المال، مع تعزيز دور الهيئات المهنية في مجابهة قصر تقديم خدمة المراجعة لبعض قطاعات النشاط على بعض مقدمي الخدمة دون غيرهم. على أن يكون ذلك مشروطاً بالسعي نحو رفع كفاءة أداء مراقبي الحسابات وتشجيع الاتجاه نحو تطبيق التخصص القطاعي لتكوين الهيكل المعرفي اللازم للممارسة، والذي أصبح وجوده ضرورياً عند أداء خدمة المراجعة لمنشآت قطاعات الأعمال المتباينة.

كما يوصى الباحث بإرساء قاعدة بيانات شاملة ودائمة عن مقدمي خدمة المراجعة (جانِب العرض) وعن منشآت عملاء المراجعة (جانِب الطلب) بقطاعات النشاط المختلفة.

كما يوصى الباحث، أيضاً، بأهمية قيام منشآت المراجعة صغيرة الحجم ذات الإمكانيات البشرية والمادية المتواضعة بتقييم إمكانية الاندماج فيما بينها لتحقيق حصص سوقية في وجود منشآت مراجعة كبيرة ذات شهرة مهنية عالية.

وأخيراً، يوصى الباحث بضرورة إجراء المزيد من البحوث حول التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات وأثاره المختلفة وطبيعة المنافسة في سوق الخدمة. خاصة وأن الوقوف على طبيعة المنافسة في سوق خدمة المراجعة يعد أساساً للعديد من الدراسات كدراسات تسعير الخدمات المهنية ودراسات تحليل القدرات التنافسية لمنشآت المراجعة ومحدداتها ودور الهيئات المهنية في دعمها، فضلاً عن دراسات تقييم المعايير المهنية ودورها في رفع كفاءة الأداء وتنمية المنافسة المهنية بين مراقبي الحسابات (مقدمي خدمة المراجعة).

مراجع البحث

- د/ أحمد زكي حسين متولي. ٢٠٠٦. نموذج مقترح لقياس العلاقة بين استراتيجيات التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة"دراسة ميدانية تطبيقية". مجلة التجارة والتمويل- كلية التجارة- جامعة طنطا. المجلد الأول- العدد الأول.
- د/ خالد محمد عبد المنعم لبيب. ٢٠٠٥. دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي(دراسة تطبيقية مقارنة). مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية.كلية التجارة- جامعة الإسكندرية. العدد الأول.
- د/ ليلي عزيز. ٢٠٠٣. أثر التخصص الصناعي للمراجع على تقليل خطر المراجعة. المجلة المصرية للدراسات التجارية. كلية التجارة- جامعة المنصورة. العدد الأول.
- د/ مدثر طه أبو الخير. ٢٠٠٠. درجة التركيز في سوق خدمات المراجعة" دراسة ميدانية وتحليل مقارن لطبيعة السوق في مصر". مجلة التجارة والتمويل- كلية التجارة- جامعة طنطا. العدد الأول.
- American Assembly, The. 2003. The Future of the Accounting Profession. The 103rd American Assembly, New York: Columbia University(November13-15) Available at: <http://www.Yahoo.com/Auditor Concentration/htm>.
- American Assembly, The. 2005. The Future of the Accounting Profession: Auditor Concentration, New York: The University Club(May 13) Available at: <http://www.Yahoo.com/Auditor Concentration/htm>.
- Balsam, S.; J. Krishnan; and J. S. Yang. 2003. Auditor Industry Specialization and Earnings Quality. Auditing: A Journal of Practice and Theory 22(2): 71-98.
- Basioudis, I., and F. Fifi. 2004. The Market of Professional Services in Indonesia. International Journal of Auditing(8).
- Behn, B. K.; J. V. Carcello; D. R. Hermanson; and R. H. Hermanson. 1999. Client Satisfaction and Big 6 Audit Fees. Contemporary Accounting Research 16 (4): 587-609.

- Behn, B. K., and J. V. Carcello. 1997. The Determinants of Audit Client Satisfaction among Clients of Big 6 Firms. *Accounting Horizons* 11: 7-24.
- Blocher, E. J.; R. Roussey; B. H. Ward. 1988. The Subject Matter of Auditing. In Abdel-Khalik, A. R., and Solomon, I. (eds) *Research Opportunities in Auditing: The Second Decade*, Sarasota FL: American Accounting Association: 133-153.
- Boo, A., and H. Koh. 2004. Are Client-Perceived Audit Firm Reputation and Audit Team Attributes Associated with Big 6 Audit Fees?. Nanyang Technological University, Singapore. Available at: <http://www.Yahoo.com/AuditMarketConcentration/HansBlokdijk/htm>.
- Carcello, J. V., and L.N. Nagy. 2004. Client Size, Auditor Specialization and Fraudulent Financial Reporting. *Managerial Auditing Journal* 19(5): 651-673.
- Chaney, P.K.; D.C. Jeter; L. Shivakumar. 2004. Self-Selection of Auditors and Audit Pricing in Private Firms. *The Accounting Review* 97(1): 51-72.
- Che-Ahmad, A., and K. A. Houghton. 1996. Audit Fee Premiums of Big Eight Firms: Evidence from the Market for Modern-Size UK Auditees. *Journal of International Accounting and Taxation* 5 (1): 53-72.
- Chen, C.; X. Su; and X. Wu. 2007. Market competitiveness and Big 5 Pricing: Evidence from China's Binary Market. *The International Journal of Accounting*.
- Chung, S., and R. Narasimhan. 2002. An International Study of Cross-sectional Variations in Audit Fees. *International Journal of Auditing* 6 (1): 79-91.
- Copley, P. A., and M. S. Doucet. 1993. The Impact of Competition on the Quality of Governmental Audit. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* (Spring): 39-56.
- Cox, J. D. 2005. The Oligopolistic Gatekeeper: The US Accounting Profession. *The American Assembly* (may 23) Available at: <http://www.Yahoo.com/AuditorConcentration/pdf>.
- Craswell, A. T.; J. R. Francis, and S. L. Taylor. 1995. Auditor Brand Name Reputations and Industry Specializations. *Journal of Accounting and Economics* 20 (3): 297-322.
- David, C. H.; W. R. Knechel; and N. Wong. 2006. Audit Fees: A Meta-Analysis of the Effect of Supply and Demand Attributes. *Contemporary Accounting Research* 23 (1): 141-91.

- Danos, P., and J. Eichenseher. 1982. Audit Industry Dynamics: Factors Affecting Changes in Client-Industry Market Shares. *Journal of Accounting Research*(Autumn): 604-17.
- 1986. Long-term Trends Toward Seller Concentration in U.S. Audit Market. *The Accounting Review*(October): 633-50.
- DeFond, M. L.; J. R. Francis; and T. J. Wong. 2000. Auditor Industry Specialization and Marker Segmentation: Evidence from Hong Kong. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 19 (1): 49-66.
- 2005. Audit Research after Sarbanes-Oxley. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 24 (Supplement): 5-30
- Deis, D.J., and G. A. Giroux. 2004. Determinants of Audit Quality in the Public Sector. *The Accounting Review* 79 (2): 462-479.
- Dezoort, T., and D. S. Jonathan. 2004. Audit Firm Tenure and Financial Restatement: An Analysis of Industry Specialization and Fee Effects. AAA Annual Meeting (Aug):115-133. Available at: <http://www.ScienceDercit.com/Audit Market/Audit Industry /pdf>.
- Doogar, R. 2004. Concentration without Differentiation: A New look at Determinants of Audit Market Concentration. *Journal of Accounting Research* (June) : 30-42.
- , and R. Easley. 1998. Concentration Differentiation: A New look at Determinants of Audit Market Concentration. *Journal of Accounting and Economics* 25 (3): 235-53.
- Dopuch, N., and D. Simunic. 1980. The Nature of Competition in the Auditing Profession: A Descriptive View. Available at: <http://www.Science Dercit.com/ Audit Market/Audit competition /pdf>.
- Dunn, K. A., and B. W. Mayhew. 2004. Audit Firm Industry Specialization and Client Disclosure Quality. *Review of Accounting Studies* 9 (1): 35-57.
- ; -----; and S. G. Morsfield. 2000. Auditor Industry Specialization and Client Disclosure Quality. Baruch College-Cuny, University of Wisconsin. Available at: <http://www.ScienceDercit.com/Audit Market /Audit competition /pdf>.
- Eichenseher, J., and P. Danos. 1981. The Analysis of Industry Specific Auditor Concentration: Towards an Explanatory Model. *The Accounting Review*(July): 479-92.

- Ferguson, A., and D. J. Stokes. 2002. Brand Name Audit Pricing, Industry Specialization, and Leadership Premium Post Big 8 and Big 6 Mergers. *Contemporary Accounting Research* 19 (1): 77-110.
- Francis, J. 2004. What do we Know about audit Quality? *The British Accounting Review*, 36(4): 345-68.
- -----, and D. Simon. 1987. A Test of Audit Pricing in the small-Client Segment of U.S.A. Audit Market. *The Accounting Review*(January): 145-57.
- Gigler, F., and M. Penno. 1995. Imperfect Competition in Audit Markets and its Effects on the Demand for Audit-Related Services. *The Accounting Review* (April): 317-36.
- Gilling, D. M. 2002. Audit Concentration in New Zealand. *Accountants Journal* 27. Available at: [http://www.Yahoo.com/AuditMarket/Audit concentration /pdf](http://www.Yahoo.com/AuditMarket/Audit%20concentration%20pdf).
- -----, and P. J. Stanton. 2004. Changes in the Structure of the Auditing Profession in Australia. June:70-5. Available at: [http://www.Yahoo.com/AuditMarket/Audit concentration /pdf](http://www.Yahoo.com/AuditMarket/Audit%20concentration%20pdf).
- Government Accountability Office(GAO). 2003. Public Accounting Firms: Mandated Study on Consolidation and Competition.(July). *Profession in Australia*. June:70-5. Available at: <http://www.Science Direct .com/Audit Profession/Auditor concentr-ation /htm>.
- Gramling, A. A., and D. N. Stone. 2001. Audit Firm Industry Expertise: A Review and Synthesis of the Archival Literature. *Journal of Accounting Literature* 20: 1-29.
- Gul, A. 1999. Audit Prices, Product Differentiation and Economic Equilibrium. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*(Spring).
- Hackenbrack, K. E., and C. E. Hogan. 2002. Market Response to earnings Surprises Conditional on Reasons for an Auditor Change. *Contemporary Accounting Research* 19 (Summer): 195-223.
- Hammersley, J. S. 2006. Pattern Identification and Industry-Specialist Auditors. *The Accounting Review* 81 (2) :309-36.

- Palmrose, Z. 1986. Audit Fees and Auditor Size: Further Evidence. *Journal of Accounting Research* 24 (4): 97-110.
- Pearson, T., and G. Trompeter. 1994. Competition in the Market for Audit Services: The Effect of Supplier Concentration on Audit Fees. *Contemporary Accounting Research*. (Summer): 115-35.
- Pratt, J., and J. D. Stice. 1994. The Effects of Client Characteristics on Auditor Litigation Risk Judgments, Required Audit Evidence, and Recommended Audit Fees. *The Accounting Review* 69 (4): 639-56.
- Pride, W. M., and O. C. Ferrell. 2008. *Marketing*. Luis Castenada, Inc, Houghton Mifflin Company.
- Ramos, M. J. 2007. *Practitioner's Guide to GAAS*. John Wiley & Sons, Inc.
- Simon, D. 1997. Additional Evidence on the Large Audit-Firm Fee Premium as an Indication of Audit Quality. *Journal of Applied Business Research*(Fall).
- Simunic, D. 1980. The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence. *Journal of Accounting Research* (Spring): 161-90.
- Soltani, B. 2007. *Auditing: An International Approach*. Pearson Education. Prentice Hall.
- Taylor, M. H. 2000. The Effects of Industry Specialization on Auditors Inherent Risk Assessments and Confidence Judgments. *Contemporary Accounting Research* 17 (4): 693-712.
- Teoh, S. H., and T. J. Wong. 2004. Perceived Auditor Quality and Earnings Response Coefficient. *The Accounting Review* 79 (2): 346-66.
- Tomczyk, S., and W. Read. 2003. Direct Measurement of Supplier Concentration in the Market for Audit Services. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 78: 107-10.
- Zeff, S., and R. Fossum. 1967. An Analysis of Large Audit Clients. *The Accounting Review*(April): 298-320.

ملحق (١) النسب المئوية المخصصة لمنتجات منشآت المراجعة - حتى الترتيب الخامس - من إجمالي كل من أصول منشآت عملاء قطاع النشاط وأرباح خدمة المراجعة الفعلية (١)

مقاييس الخدمة	٦- خدمات مالية باستثناء البنوك		٥- مساحة ترفيه		٤- خدمات ومنتجات صناعية وسيارات		٣- خدمات منزلية وشخصية		٢- الكماليات		١- مواد البناء والتشييد		قطاع النشاط
	إجمالي	الأصول	إجمالي	الأصول	إجمالي	الأصول	إجمالي	الأصول	إجمالي	الأصول	إجمالي	الأصول	
- حزام حصن وشركاه.	%٣٦	%٢٥,٨٧	%٢٨,٠٤	%٢٤,١٥	%١٩,٢٩	%٢٠,٤	%٣٧,٩٦	%٣٢,٥	%٣٤,٨١	%٣٧,٠٤	%٢٧,٨	%٣٠,٥	
- المتضامنون للحاسبة والمراجعة.	%١٠	%١٩,٢١	%٣,٧٩	%٥,٣٧	-	-	%٨,٩٤	%٧,٩	%٩,١٥	%٨,٩١	%٢٨,١	%٢٩,٩	
- مصطفى شوقي وشركاه.	-	%٥,٦٨	%٣٠,٩٩	%٢٢,٤٢	%١٥,٢٥	%١٦,٦٨	%٣٠,١٨	%٣٠,٧	%٢,٩١	%١٨,١٦	%٥,١	%٤,٩	
- صلح وبرسوم وعبد العزيز.	%٧,٣٩	%٦,١١	%٤,١٣	%٦,١٢	%٤,٨٨	%٥,٥١	%٩,٧٨	%١٥,١٣	%١٠,٥٤	%٩,١٥	%٥	%٥,٤	
- منصور وشركاه.	%٥,٥	-	-	-	%١٥,٦٩	%١٧,٠٧	-	-	%٤,٨	%٩,٧٣	-	-	
- أبو سعده وشركاهم.	-	-	%٣,٧٦	%٥,٣٢	-	-	-	-	-	-	-	-	
- زروق وخالد وشركاهم.	%٣,٧٦	%٩,٠٧	-	-	%٤,٨٤	%٥,٥٦	-	-	-	-	-	-	
- المحاسبون المتقنون.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
- محمود صلاح الدين وشركاه.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
- المحاسبون القانونيون العرب.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	%٩,٣	%٩,٧	
- عبد العزيز حجازي وشركاه.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
- وحيد الدين عبد الغفار وشركاه.	-	-	-	-	-	-	%٦,٦٥	%٧,٤٧	-	-	-	-	

(١) تم قياس الحصة النسبية لعقسي لخدمة باستخدام اللوغاريتم الطبيعي لكامل قياس، لقد تم قياس الحصة النسبية لعقسي لخدمة من الأرباح التي سددتها منشآت القطاع بخارج قسمة اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأرباح التي حصل عليها مقدم الخدمة من منشآت القطاع لعقسي على اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأرباح الفعلية التي سددتها منشآت القطاع بالعقسي، وبذات الطريقة تم حساب الحصة النسبية لعقسي لخدمة من إجمالي أصول منشآت كل قطاع.

ملحق (٢) نسب سيطرة منشآت المراجعة بقطاعات النشاط المختلفة

مؤشر الاحتكاك (1)	منشآت المراجعة ذات الترتيب الأول والثاني والثالث والرابع والخامس		منشآت المراجعة ذات الترتيب الأول والثاني والثالث والرابع		منشآت المراجعة ذات الترتيب الأول والثاني والثالث		منشآت المراجعة ذات الترتيب الأول والثاني والثالث والرابع والخامس		قطاع النشاط	
	إجمالي الأصول	الأصناف القلبية	إجمالي الأصول	الأصناف القلبية	إجمالي الأصول	الأصناف القلبية	إجمالي الأصول	الأصناف القلبية	إجمالي الأصول	الأصناف القلبية
%٧,٠٩٤	%٨٠,١١٤	%٧٠,٣	%٧٥,٢٤	%٦٥,٢	%٦٩,٨٤	%٥٥,٩	%٦,٤	%٢٨,١	%٣,٥	١- مواد البناء والتشييد
%١٩,٩٦	%٨٢,٩٩	%٧٥,٤١	%٧٤,٠٨	%٦٦,٢٦	%٦٤,٩٣	%٥٥,٢٢	%٥,٢	%٣٤,٨١	%٣٧,٠٤	٢- الكيماويات
%٢٣,٥٣	%٩٣,٠٧	%٨٦,٨٦	%٨٥,٦	%٧٧,٩٢	%٧٧,٧	%٦٨,٨٤	%٦٢,٥٧	%٣٧,٩٦	%٣٢,٥	٣- منتجات منزلية وشخصية
%٩,٦٥	%٥٩,٩٥	%٥٩,٧	%٥٥,١١	%٥٤,١٦	%٥٥,٢٣	%٣٧,٤٧	%٣٤,٩٨	%٢٠,٤	%١٩,٢٩	٤- خدمات ومنتجات صناعية وسيارات
%١٢,٦٢	%٦٣,٣٨	%٦٦,٩٥	%٥٨,٠٦	%٦٣,١٦	%٥٢,٦٩	%٥٩,٠٣	%٤٦,٥٧	%٣٠,٩٩	%٢٤,١٥	٥- سياحة وترفيه
%١٢,٢٥	%٦٥,٩٤	%٦١,١٥	%٦,٢٦	%٥٣,٧٦	%٥٤,١٥	%٤٦	%٤٥,٠٨	%٣٦	%٢٥,٨٧	٦- خدمات مالية باستثناء البنوك
%١٣,٦١	%٦٥,٥٦	%٥٥,٩٣	%٦,٢٤	%٥٣,٧٦	%٥٤,٨٢	%٤٤,٧٩	%٤٦,٤٤	%٣١,٣	%٣٠,٢٨	٧- البنوك
%١٠,٦٣	%٥٣,٦٧	%٥٢,٣٦	%٥٠,٥٣	%٤٧,٧٤	%٤٤,٧٤	%٤١,٧٤	%٣٨,٥٤	%٣٣,٦	%٢٩,٠٩	٨- العقارات
%٩,٤٧	%٤٨,١٣	%٤٤,١٩	%٤٢,٤٢	%٣٧,٩٨	%٣٦,٦	%٣١,٦٤	%٣٠,٧٥	%٢٤,٤٧	%٢٤,٧٩	٩- الأغذية والمشروبات
%٩,٧٩	-	-	-	%٣٥,٩٢	%٣٣,٩٥	%٢٨,٣٧	%٢٥,٦٩	%٢٠,٦٨	%١٧,١٦	١٠- الرعاية الصحية والأغذية
%١١	-	-	%٤٥,٠٦	%٣٣,٧٥	%٣٤,١٤	%٢٣,٢	%٢٢,٨٨	%١١,٦٥	%١١,٤٥	١١- موزعون وتجارة تجزئة
%١٢,٢١	%٦٤,٩٥	%٦١,٤١	%٥٦,٠٨	%٥٣,٠٦	%٤٧,٢١	%٤٣,٩١	%٣٧,١٤	%٢٣,٢٢	%١٩,١٢	١٢- الاتصالات

١) تم حساب مؤشر الاحتكاك Herfindahl Index باستخدام قيم الأصناف القلبية كما يلي:
 مؤشر الاحتكاك = $(١٠٤) + (١٠٤) + \dots + (١٠٤)$ حيث (١٠٤) هي نسبة أصناف عظم الغضاه (٢) منشآت القطاع (٣) إلى إجمالي الأصناف التي سديتها منشآت القطاع (٤) 1981, Eichenscher and Danos
 (30) 2004, Doogr. 483. وتخص قيمة مؤشر الاحتكاك بقطاع النشاط خطر الاحتكاك بالقطاع، ولا يمكن لهذه القيمة أن تصل إلى الواحد الصحيح لإعطاء حلة الاحتكاك لتقلل سوق خدمة المراجعة، كما لا يمكن أن تصل قيمة مؤشر الاحتكاك إلى الصفر لإعطاء حلة المنافسة الكاملة بالسوق. ولكنها دلت قيمة المؤشر حول ٥٠% كذا تقربتنا من الاحتكاك التتالي لخدمة المراجعة بالقطاع، وكذا أتهدت القيمة عن ٥٠% كذا تقربتنا من احتكاك لفة، وكذا غطفت جوهريا كذا تضمن لوضع التنافسي وازلت درجة المنافسة بين عظمى خدمة المراجعة بالقطاع.

ملحق (٣) نتائج تحليل إحدار خصائص كل من منشآت عملاء الرابحة بقطاعات الأنشطة المختلفة ومنشآت المراجعة على قيمة أرباح خدمة العملاء

F	Dni		Eni		Tni		Rni		Gni		Cni		Ani		Vni		مؤشر التباين ANOVA	معامل التحديد R-Adjusted R-Square	معامل الخطأ R-Square	معامل الارتباط R	قطاع النشاط
	الإشارة	المعوية	الإشارة	المعوية	الإشارة	المعوية	الإشارة	المعوية	الإشارة	المعوية	الإشارة	المعوية	الإشارة	المعوية	الإشارة	المعوية					
منطوق	+	منطوق	-	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	-	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	0.001	0.997	0.887	0.833	1- مواد البناء والتشييد
منطوق	+	منطوق	-	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	-	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	0.040	0.959	0.887	0.833	2- الكمبيوترات
منطوق	-	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	-	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	0.178	0.821	0.944	0.897	3- منتجات منزلية وشخصية
منطوق	-	منطوق	-	منطوق	+	منطوق	-	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	0.001	0.999	0.904	0.959	4- خدمات ومنتجات وصناعية وسيارات
منطوق	+	منطوق	-	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	-	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	0.002	0.998	0.927	0.928	5- خدمات منزلية وصناعية وترفيحية
منطوق	-	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	0.241	0.758	0.771	0.771	6- خدمات طبية بمستشفى البنوك
منطوق	+	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	-	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	0.013	0.987	0.778	0.883	7- البنوك
منطوق	+	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	-	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	0.000	0.999	0.755	0.819	8- العقارات
منطوق	-	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	-	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	0.001	0.999	0.831	0.979	9- الأغطية والمشروبات
منطوق	-	منطوق	-	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	0.385	0.614	0.911	0.985	10- الرعاية الصحية والأدوية
منطوق	+	منطوق	-	منطوق	+	منطوق	-	منطوق	-	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	+	منطوق	0.000	0.999	0.911	0.985	11- موزعون وتجارة تجزئة
...	+	...	+	...	+	17- الاتصالات	