

استراتيجيات المزيج التسويقي الخدمي (6P's) كمدخل لتحقيق البُعد الاستراتيجي لسوق المراجعة المصري عبد الرازق جبريل محمد ضيف الله

الملخص:

هدف هذا البحث هو التعرف على دور المزيج التسويقي (6P's) في تحقيق البُعد الاستراتيجي لسوق المراجعة المصري، وباتجاه ذلك الهدف تم تصميم استمارة الاستبيان ووزعت على عينة البحث الممثلة في مكاتب المراجعة المصرية المرتبطة بمكاتب المراجعة الأربعة الرئيسية الكبرى (Big4) وكذلك المرتبطة بمكاتب مراجعة عالمية خلاف الأربعة الرئيسية الكبرى (Non-Big4) حيث تم توزيع عدد (٩٦) استرد منها (٨٥) استمارة بعد إجابة المشاركين أستبعد عدد (٧) لعدم صلاحيتها للتحليل وبذلك أصبحت نسبة الاستمارة الصالحة للتحليل الإحصائي (٨١٪) من الاستثمارات الموزعة.

ومن أهم النتائج التي توصل إليها البحث هو: وجود اتفاق تام وقوي بين آراء عينة البحث على إن اهتمام مكاتب المراجعة المصرية بتطبيق استراتيجيات المزيج التسويقي الخدمي مجتمعة (6P's) الممثلة في: استراتيجيات الميزة التنافسية في العنصر البشري (المراجعين)، استراتيجيات الاهتمام بالأخلاقيات المهنية، استراتيجيات الاهتمام بجودة خدمات المراجعة، استراتيجيات الترويج لخدمات المراجعة، استراتيجيات البحث عن المكان المناسب لتقديم خدمات المراجعة، استراتيجيات معالجة عمليات المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة (ISAs)، سيكون له دوراً فعالاً في تحقيق البُعد الاستراتيجي لسوق المراجعة المصري، يضاها ما حققته مكاتب المراجعة الكبرى والمتوسطة.

ويوصي البحث بما يلي: ضرورة تبني مكاتب المراجعة المصرية المزيج التسويقي الخدمي المناسب، لأنه أحد السبل لتحقيق البُعد الاستراتيجي لسوق المراجعة المصري .

الكلمات الدالة: المزيج التسويقي الخدمي (6P's)، البُعد الاستراتيجي وسوق المراجعة الدولي.

Abstract:

The objective of this research was to identify the role of the marketing mix to achieve the strategic dimension of the Egyptian audit market, For the purpose of the questionnaire was designed and distributed to the research sample represented on the Egyptian audit firms associated with(Big4) and(Non-Big4).

We have distributed a number (96) questionnaire, which recovered (85) after the answer form rule out the number of participants (7) for the non-validity of the analysis and thus becoming the proportion of good form for statistical analysis (81%) of the forms distributed. Among the most important findings of the study: there is strong agreement between the views of a sample search on the interest in the Egyptian Auditing firms applying marketing mix strategies community service, Combined (6P's) which are: Strategies for Personal, Strategies for Professional Ethics, Strategies for quality audit services, Promotion Strategies of the audit services and Place Strategies, Strategies for Adherence to international auditing standards, Will have an active role in achieving the strategic dimension of the Egyptian market audit, Match achievements of audit firms big and medium.

The research recommends the following: the necessity of adopting the Egyptian Auditing large firms and medium-sized service marketing mix appropriate, because it is a Approach to achieve the strategic dimension of the Egyptian Auditing Market.

Key words: the marketing mix service (6P's), strategic dimension .

القسم الأول

الإطار العام للبحث

أولاً: تمهيد:

تمشياً مع استراتيجية أوربا ٢٠٢٠م^(١) فيما يتعلق بسوق مراجعة هيئات المصلحة العامة (Public-Interest Entities (PIEs)، فإن مفوضية الاتحاد الأوروبي تسعى جاهدة عن طريق تشريعاتها إلى تنظيم (إصلاح) سوق المراجعة بالدرجة الأولى في مستواه الأول (الحد الأعلى) the top end بهدف: "التوضيح والتحديد الدقيق لدور مراقب الحسابات، وتعزيز الاستقلالية والشك المهني له، وجعل الحد الأعلى لسوق المراجعة أكثر ديناميكية (Make the top end of the audit market dynamic)، وتطوير عملية الإشراف على المراجعين، تيسير وتوفير خدمات المراجعة القانونية عبر الحدود (The cross-border) إي استخدام السياق العالمي في المراجعة من خلال التعامل مع شركات مراجعة لديها شبكات عالمية (global networks)، وكذلك الحد من الأعباء التي لا لزوم و التي تعيق تقدم شركات المراجعة الصغيرة والمتوسطة بالذات (SME)^(٢)" ولهذا السبب اتخذت المفوضية الأوروبية عدة خطوات علمية (Action steps)، تمثلت في أن أصدرت في ١٧ مايو ٢٠٠٦م توجيهات وتشريعات تتعلق بالمراجعة القانونية عرفت بي (Directive 2006/43/E) وهي تختص بالمراجعة القانونية (Statutory Audit) للحسابات السنوية والقوائم المالية، وهدفها من ذلك هو توحيد تطبيق وظيفة مراجعة الحسابات القانونية في الاتحاد الأوروبي وتعزيز جودة خدمات المراجعة وإعادة الثقة في مهنة المراجعة، وقد حددت خمس اتجاهات استراتيجية (Strategic Directions) لتنظيم سوق المراجعة، هي^(٣):

- العمل على ضمان الاستقلالية و الموضوعية والسرية المهنة للمراجعين.
- التزام المراجعين و وفائهم بالمعايير الدولية للمراجعة لما لها من دور بارز في الجودة.
- إحداث تغييرات رئيسية تعلقت بالرقابة العامة على المراجعين و ضمان الجودة .
- إخضاع مراجعي الحسابات القانونيين وشركات المراجعة لنظام ضمان الجودة ونظام الإشراف العام، و إجراء التحقيقات والعقوبات المناسبة وتصحيح الأخطاء
- فتح باب التعاون مع مراجعي دول العالم الثالث، ومنحهم الفرصة للدخول في عالم المنافسة في سوق المراجعة الدولي الذي تنظمه وتشرف عليه مفوضية الاتحاد الأوروبي.

ثانياً: المشكلة البحثية:

تتمحور مشكلة البحث في أنه حينما ينتقل النشاط التسويقي لخدمات المراجعة المصرية من النطاق المحلي إلى النطاق الدولي خاصة بعد فتح باب التعاون في خدمات المراجعة دولياً، إبي الحصول على فرصة الدخول في سوق المراجعة الدولي الذي تنظمه وتشرف عليه مفوضية الاتحاد الأوروبي، فإن الأمر سيختلف بكل محتوياته وسوف ينتج عنه أبعاد جديدة لوظائف النشاط التسويقي والمفاهيم المرتبطة، لعل أهمها ما هي افضل طريقة لخلق بعداً استراتيجياً لسوق المراجعة المصري، وهذا يمكن تحقيقه من خلال وجود اهتمام كاف لدي مكاتب المراجعة المصرية بالمزيج التسويقي الخدمي، لأن مضامينه تُساهم في التحول من النظرة الداخلية الضيقة للتسويق إلى النظرة الخارجية بعيدة المدى والتي هي غاية وهدف هام يسعى سوق المراجعة المصري حتماً لتحقيقها، ومن أجل قياس هذا الدور الذي يمكن أن يحققه المزيج التسويقي الخدمي، يمكن وضع السؤال الرئيسي التالي:

هل استخدام مكاتب المراجعة المصرية واهتمامها بالمزيج التسويقي الخدمي (المزيج التسويقية لمهنة التدقيق) سيكون له دوراً فعالاً في تحقق بُعداً استراتيجياً لسوق خدمات المراجعة المصرية؟

ثالثاً: هدف البحث:

يرمي هذا البحث إلى الوقوف على الدور الذي يمكن أن يلعبه المزيج التسويقي الخدمي في تحقيق البُعد الاستراتيجي لسوق المراجعة المصري في ظل إن احدي الاتجاهات الاستراتيجية لتنظيم سوق المراجعة هي فتح باب التعاون لمراجعي دول العالم الثالث، ومنحهم فرصة الدخول في عالم المنافسة في هذا التنظيم.

رابعاً: أهمية البحث:

يجرى هذا البحث في ظل انفتاح السوق المصري أمام الاستثمار الأجنبي، بل ودخول مصر في منظمة التجارة العالمية بالإضافة إلى اتفاقيات التجارة الحرة مع دول وتكتلات اقتصادية ضخمة حيث تزداد حاجة مكاتب المراجعة لنظام معلومات تسويقي يساعدها في مواجهة حده المنافسة المتزايدة في السوق على الصعيدين الدولي والمحلي، كما يستمد البحث أهميته من أهمية استغلال مكاتب المراجعة المصرية لفرصة الدخول في سوق المراجعة الدولي الذي تنظمه وتشرف عليه مفوضية الاتحاد الاوروبي لما لذلك من دور في خلق بعداً استراتيجياً، وهذا يعني أن الأهمية تكمن في ناحيتين هما:

الأهمية العلمية: فالبحث سيساهم على حسب رأي الباحث في جعل القائمين بتنظيم مهنة المراجعة في مصر يستوعبون الاتجاهات والكتابات المعاصرة بشأن الاتجاهات الاستراتيجية لتنظيم سوق المراجعة الدولي، من خلال دراستها وتصور أبعادها بدقة وموضوعية، وأن يقومون برسم استراتيجية مستقبلية واضحة المعالم للمهنة، لأن الجهل بآثار تنظيم سوق المراجعة الدولي على سوق المراجعة المصري يُعد كارثة لا بد من تفاديها، فالسنيين المقبلة تحتاج التفكير المبدع وجدية التعامل التي تضع مصلحة المهنة نصب الأعين بكل الشجاعة والتخلي عن التقادم والروتينية التي تقتل المهنة في ظل هذا ظهرت وتعمقت قناعة الباحث بهذا المتغير؛ وذلك بمحاولة ربطه بالمزيج التسويقي الخدمي (المزيج التسويقي لمهنة المراجعة) بمدى دوره في تعزيز تسويق خدمات سوق المراجعة المصري، والذي أصبح يلقى إقبالاً واسعاً محلياً واحتمال أن يلقى إقبالاً واسعاً على المستوى الدولي كذلك.

الأهمية العملية للبحث: يستمد البحث أهميته العملية من كونه يخدم مكاتب المراجعة المصرية من خلال تقديم حلول عملية لبعض المشكلات التي يعاني منها والتي أهمها التركيز في سوق المراجعة، واحد هذا الحل هو الدخول ولو جزء بسيط من مكاتب المراجعة المصرية في سوق المراجعة الدولي والذي تشرف عليه وتراعاها المفوضية الأوروبية، وذلك بإتباع تلك الاتجاهات الاستراتيجية الخمس لتنظيم سوق المراجعة الدولي، وتحسينها بإتباع استراتيجيات المزيج التسويقي الخدمي (6P's)، والتي ستحدث حتماً تغييرات جذرية وشاملة في المفاهيم والأساليب المرتبطة بإدء النشاط التسويقي لخدمات المراجعة عما كان متعارف عليه، مما يترتب عليه اتساع رقعة ممارسة النشاط (المراجعة) وبذلك نضمن تحقيق بُعداً استراتيجياً لسوق خدمات المراجعة المصرية.

خامساً: الدراسات والأبحاث المرتبطة:

تناولت بعض الأبحاث و الدراسات العربية والأجنبية موضوع المزيج التسويقي وكذلك مسألة تنظيم سوق المراجعة الدولي، من خلال تطرقها لبعض المواضيع أو تغطيتها لنقاط معينة، ومن المفيد التعرض لبعض منها، وذلك لتأكيد على أهمية البحث من جانب ومن جانب آخر لتحديد أهم المتغيرات التي يمكن الربط بينهما والتي تمكن الباحث من اشتقاق الفرض الرئيسي للبحث وكذلك الفروض الفرعية له، لما لذلك من دور في الإجابة عن السؤال الرئيسي للبحث وتحقيق أهدافه، ولهذا يمكن وبصفة عامة أن نعرض أهم تلك الأبحاث والدراسات الحديثة على صنفين الأول منهما يتعلق

بالأبحاث والدراسات التي ركزت على المزيج التسويقي (Marketing Mix) ،
والثاني يضم الأبحاث والدراسات التي ركزت على تحليل سوق المراجعة الدولي
ومتطلبات المنافسة فيه، وذلك كما يلي:

١ - الدراسات المرتبطة بالمزيج التسويقي الخدمي:

لقد تعددت الأبحاث و الدراسات المتعلقة بالمزيج التسويقي (Marketing Mix)
والتي منها من تحاول ربطه بمجالات عديدة، والتي منها ما تحاول تطويره بمتغيرات
إضافية، ويرجع هذا الاهتمام بالمزيج التسويقي (Marketing Mix) لكون إن
استراتيجية التسويق الصحيح تجلب النجاح تماماً كما لخطأ واحد يمكن أن يؤدي إلي
الفشل، ولهذا فإن الخطوة الأولى في وضع خطة جيدة هو أن نفهم بالضبط ماهية
التسويق لما له من دور في التعريف بكيفية التقييم بعناية للنشاط لنرى كيف يمكن أن
نوفر الخدمة الأفضل للعملاء، فمن الأبحاث والدراسات المتعلقة بالمزيج التسويقي
كان:

- دراسة (Anil Dhiman, 2006) ^(٤) بعنوان: "Services Marketing

"Mix in Library and Information Centers" وقد أوضحت في إطارها
النظري إن المزيج التسويقي هو المفهوم الرئيسي الأساسي في مهنة التسويق وهو
استراتيجية تستخدم لأداء وظائف التسويق، ولهذا فإن المفهوم الرئيسي للمزيج
التسويقي يحتاج إلى المزيد من التعديل لكي يطلق عليه وصف المزيجات التسويقية،
ويتم ذلك عن طريق مزج العديد من العوامل، ولذا فإن المزيج التسويقي الخدمي ما
هو إلا حزمة مزعة من العناصر تدعم المنظمة الخدمية للوصول إلى الأسواق
المستهدفة وكذلك لتحقيق أهدافها المحددة.

- دراسة (هاني الشريدة، ٢٠٠٨م) ^(٥) بعنوان: تأثير عناصر المزيج التسويقي على
قرارات المستهلك الأردني في استخدام الهاتف الخليوي: دراسة تحليلية، وكانت أهم
نتائجها أن هناك تأثير قوي لعناصر المزيج الترويجي مجتمعة (الإعلان والدعاية،
والعلاقات العامة، والبيع الشخصي ووسائل تنشيط المبيعات) على قرار الاشتراك في
خدمة الاتصال بالهاتف الخليوي واتضح إنها أقوى عناصر المزيج تأثيراً على قرار
الاشتراك و تنشيط المبيعات والعلاقات العامة.

- دراسة (د. نبال، د. محمد، ٢٠٠٩) ^(٦) تحت عنوان: دور عناصر المزيج الترويجي
في تسويق خدمة المعلومات للمستخدمين: دراسة استطلاعية: ومنها اتضح انه تم
تناول احد عناصر المزيج التسويقي الخدمي (الترويج)، وانتهت الدراسة إلى ضرورة
الاستفادة من علم التسويق في تسويق خدمات المعلومات للمستخدمين وذلك من خلال

التعرف على احتياجات ورغبات هؤلاء المستفيدين والعمل على إشباعها لضمان فعالية الخدمات المقدمة، باعتباره جوهر عمل التسويق.

- دراسة (Chai Lee Goi, May 2009)^(٧) بعنوان: "A Review of Marketing mix: 4P's or More?" وهدفه مراجعة المزيج التسويقي: هل هي أربعة أم أكثر، وكانت النتيجة أن وجه الباحث للمزيج التسويقي العديد من الانتقادات؛ منها: إنه لا يعبر عن سلوك العملاء لأنه موجه داخلياً، ولا يسمح للتفاعل الممثل في بناء العلاقات؛ والتي أصبحت من أهم النقاط الكبرى والتي يركز عليها التسويق، كما أنه لا يأخذ بعين الاعتبار العناصر الفريدة لخدمات التسويق.

- دراسة (Gandolfo Dominici, September 2009)^(٨) بعنوان: "From Marketing Mix to E-Marketing Mix: a Literature Overview and Classification" ونتيجة هذا البحث أنه لا يؤيد البحث السابق بخصوص إعادة النظر في (4P'S) لكونه عفا عنه الزمن وغير كافي للقرن الواحد والعشرين، والذي تتخذ فيه القرارات ويعمل بها في بيئة التكنولوجيات الرقمية الجديدة للإعمال التجارية حيث أكد على أهمية (4P'S) بحجة أنه تم إنشاء المزيج التسويقي في الأيام الأولى لمفهوم التسويق عندما كانت المنتجات مادية والتوزيع مادي، ووسائل الاتصال بالجمهور هي المهيمنة، وأنه على الرغم من مرور خمسين عاماً إلا إن المزيج (4P'S) يظل ساري المفعول رغم الخلافات بين المحافظين (Conservatives) والمحررين (Revisionists) وإن البناء الأساسي للـ (4P'S) كذلك لا زال ساري المفعول مع بعض التوسيع والتعديل، وهو لا زال جوهر اتخاذ القرارات المنطقية.

- دراسة (The Chartered Institute of Marketing, 2009)^(٩) بعنوان: "Marketing and the 7Ps" ومنها اتضح إن التسويق الناجح يعتمد على معالجة القضايا الرئيسية المعروفة بـ (4P'S) وبفعل إن النظام أصبح أكثر تطوراً فقد تم إضافة (P) الخامسة الممثلة في: عنصر الناس ومؤخراً تم إضافة اثنين من رمز (P) للصناعات الخدمة (Service Industries) بصورة خاصة، هما: المعالجة (Process) والأدلة المادية (Physical Evidence).

- دراسة (Mehrdad et al, 2011)^(١٠) بعنوان: "The Role Of Service Marketing Mix And Its Impact On Marketing Audit In Engineering And Technical Service Corporations" أوضحت في نتائجها أنه في الوقت الحاضر تعتبر البيئة الديناميكية للخدمة هي النقطة الرئيسية في التسويق الفعال على الرغم من أن الكفاءة في التشغيل لازالت هامة، ولكنها هي ليست

كافية لتحقيق النجاح، لهذا فمن الضروري تقدم الخدمة على أساس احتياجات العملاء وبسعر مُبرمج (pricing programmatically) وأن توزيع بطريقة مناسبة و بفعالية عند تقديمها للعملاء (introducing to customers actively)، لان المنافسين الجدد في الأسواق يركزون في خدماتهم على أجزاء خاصة من السوق تتمثل في خط الأسعار وجهود التواصل وتقديم الخدمات لكنهم لا يحاولون النظر والاهتمام بكل حاجيات الناس وعموماً المنظمات الخدمية تختلف عن المهن الصناعية في العديد من الحالات أيضاً، ولهذا هناك حاجة إلى وسيلة مختلفة للتخطيط وتنفيذ استراتيجيات تسويقية لعل أهمها المزيج التسويقي الخدمي (Service Marketing Mix 7p) الذي يستخدم في تسويق الخدمات.

- دراسة (د. أحمد عريقات و د. محمد دباغية، ٢٠١١م)^(١١) تحت عنوان: أثر التزام شركات تدقيق الحسابات الأردنية بمعايير التدقيق على خططها الاستراتيجية التسويقية: ويعتبرها الباحث من الدراسات الرائدة في مجال المزيج التسويقي في مكاتب المراجعة، فمن نتائجها إنها تؤكد على متغير السعر لم يعد مجالاً للمنافسة ما بين شركات المراجعة مما سيفرض على إدارتها عند قيامها بوضع خطة استراتيجية تسويقية استبعاد عامل السعر وأثره من بنود هذه الاستراتيجية، كما تفرض عليها ضرورة البحث عن خدمات مرتبطة أو متعلقة بالخدمة الأساسية (Core Service)، كما إن نتائجها أظهرت أن المنافسة ما بين شركات التدقيق أصبحت تتمحور حول قضايا متعددة منها، مدي التزام الشركة بالمعايير الدولية أو الوطنية لمهنة التدقيق الحسابات، وجودة الخدمة، وممارسة القواعد السلوكية والاخلاقية لمهنة التدقيق، لان الالتزام يعد امر هام لمعايير التدقيق عندما تلتزم بها شركات التدقيق يحوطها سياج أخلاقي يحول دون حدوث تلاعبات واختلاسات الى حد ما، ومن أهم توصياتها: ضرورة الانتشار العالمي لشركات التدقيق الأردنية، و أن يتم استحداث مزيج تسويقي لمهنة التدقيق واجراء بحوث عن مدي انعكاس عناصره على الخطط التسويقية لشركات المراجعة.

- دراسة (عتيق خديجة، ٢٠١٢م)^(١٢) بعنوان: أثر المزيج التسويقي المصرفي على رضا الزبون: دراسة ميدانية: وقد اتضح من خلال النتائج المتعلقة بوصف وتشخيص متغيرات المزيج التسويقي المصرفي أن المصارف التي تتبنى مزيج تسويقي مصرفي بشكل محسوس كان لسه أثراً على العملاء، وهذا ما انعكس بالإيجاب على إجابات الزبائن، فقد وجد أن درجة متوسط الموافقة من قبل العينة على تطبيق المزيج التسويقي المصرفي قد بلغ متوسطها (٣,٤٥٦).

- دراسة (Nese et al,2012)⁽¹³⁾ بعنوان: " Promotional Activities in Hotels: Applications in the Turkey's Region of Cappadocia " : وأضح من نتائجها أن شركات الخدمات، لكي تكون قادرة على الوجود وإنتاج خدمات ذات جودة عالية في مجال الأعمال التجارية الدولية في ظل بيئة تنافسية قوية جدا فإنها في أمس الحاجة إلى إتباع استراتيجيات ترويجية كفؤة و فعالة، من خلال إعطاء أهمية كافية للأنشطة الترويجية وتخصيص الميزانيات الكافية لها.

٢- الدراسات المرتبطة بسوق المراجعة الدولي:

توجد العدد من الدراسات المتعلقة بسوق المراجعة الدولي وبذات المتعلقة بالناحية التنظيمية له، والتي يمكن ربطها بمسألة الاهتمام بالمزيج التسويقي لما له من دور فعال في تسويق خدمات مكاتب المراجعة المصرية المراجعة عند دخولها وبثقل في هذا التنظيم الجديد لسوق المراجعة، ويمكن تحديد أهم وابرز الدراسات في النقاط التالية:

- دراسة المكتب الاستشاري (Oxera, October, 2007)⁽¹⁴⁾ وهي بعنوان:

"Ownership Rules of Audit Firms and their Consequences for Audit Market " : ومن دورها انها حددت ثلاث خطوات للتوسع التدريجي في سوق المراجعة الدولي يمكن لشركة المراجعة الصغيرة والمتوسطة (The mid-tier audit firms) أن تتبناها في المستقبل، من أجل الدخول وبقوة في عالم المنافسة في المستوى الأول من سوق المراجعة المتمثل في مراجعة الهيئات العامة الكبيرة (PIEs)؛ والتي تسيطر عليها وتحكرها الـ (Big4)، وتتمثل هذه الخطوات في التالي:

- الخطوة الأولى: تأسيس موطن قدم ذي مغزى في النهاية السفلى لسوق المراجعة من خلال تنفيذ عمليات مراجعة للمشاريع متوسطة الحجم، ومحاولة الحصول على ما يعادل (١٠) من العملاء متوسطي الحجم، إي التوسع يكون بالاستحواذ على جزء من قاعدة العملاء الصغار.

- الخطوة الثانية: توسيع ودعم موقع شركة المراجعة المتوسطة في سوق خدمات المراجعة للمشاريع المتوسطة باكتساب (٢٠) عميلاً إضافياً جديداً يمثلون ضعف الحجم الذي تم اكتسابه في الخطوة الأولى.

- الخطوة الثالثة: تأسيس موطن قدم في سوق مراجعة الشركات المدرجة بهدف كسب (١٠) عملاء كبار من قائمة الشركات الكبيرة المدرجة وفي ضوء استخدام استراتيجية التخصص الصناعي (مصارف أو تأمينات).

- دراسة (Diacoun,2009)^(١٥) تحت عنوان: "Harmonization in Auditing Profession" والتي أوضحت إن هناك العديد من دول الاتحاد الأوروبي ترغب في تفادي سيطرة الولايات المتحدة الأمريكية على خدمات المحاسبة لدرجة إن الدول تعتقد إن (Big4) أصبحت تبدو وكأنها بديل ردي، وذكرت الدراسة أيضاً إنه يجب التركيز على المراجعين الأفراد، وكذلك إعطاء الفرصة للمحاسبين من دول العالم النامي لعرض خدماتهم في ظل اتفاقيات الاعتراف الافتراضية التي يتم أخذها في الاعتبار من قبل الـ (WTO)، وهذا سيصبح تحدي بالنسبة لمؤسسات المحاسبة القومية الصغيرة، حيث أنهم يجب أن يحافظوا على رأسمالمهم في المحيط الدولي الجديد، لأن المهنة تحتاج إلي العمل تجاه تقليل الفجوة بين العالم المتقدم والنامي.

- أما عن دراسة (Ojo Marianne,2009)^(١٦) والتي حملت عنوان: "Regulating the International Audit Market and the Removal of Barriers to Entry: The Provision of Non-audit Services by Audit Firms and the 2006 Statutory Audit Directive" وتشير نتائجها إلى وجود حاجة ماسة إلى وصول المزيد من اللاعبين الجدد (المراجعين) إلى سوق مراجعة الحسابات الدولي، بدلاً من صورته الحالية القائمة على الاحتكار من قبل (Big4)، بيد أن هذا العامل من تلقاء نفسه، يقترن إلى الحاجة إلى وضع بعض الاقتراحات والتي منها: سن تشريعاً أقل تعقيداً وأقل صرامة على المحاسبين ومراجعي الحسابات لإنجاز هذا الهدف، وكذلك بذل المزيد من الجهود الحيوية الإلزامية للتشجيع ومنح فرصة الدخول إلى سوق المراجعة الدولي، وذلك بفرض حظر على أي من التدابير التي يمكن أن تكون مصدر إعاقة أمام المراجعين من دول العالم الثالث.

التعقيب على الأبحاث والدراسات السابقة وتحديد الفجوة البحثية:

من استعراض الإسهامات العلمية المرتبطة بموضوع البحث، أتضح للباحث ما يلي:

- على الرغم من الانتقادات الموجهة للمزيج التسويقي بصورته العامة إلا أنه يظل على درجة عالية من الأهمية ويمكن اعتماد تطبيقه بمكاتب المراجعة المصرية بصورة خاصة في ظل مد جسور التعاون مع المنظمات المهنية العالمية المهمة بمهنة المراجعة، ومحاولة الانتشار العالمي لشركات التدقيق المصرية، وهذا ما

تؤكد دراسة (د. أحمد عريقات و د. محمد دباغية، ٢٠١١م) الرائدة في مجال احد متغيرات المزيج التسويقي (الالتزام بتطبيق بالمعايير الدولية للمراجعة).
 - ندرة البحوث والدراسات العربية على حد علم الباحث الخاصة باستخدام المزيج التسويقي الخدمي بمكاتب المراجعة سواء من ناحية مفهومه، أو مزاياه الاستراتيجية الممثلة في كفاءة الجهود التسويقية لمكاتب المراجعة، في ظل أن هناك رغبة شديدة من قبل الهيئة المنظمة لسوق المراجعة (مفوضية الاتحاد الاوروبي) بفتح باب التعاون مع مراجعي دول العالم الثالث، و إدخال المزيد من مراجعيها بل ومنحهم فرصة الدخول في عالم المنافسة في سوق المراجعة الدولي، بدلاً من صورته الحالية القائمة على الاحتكار من قبل (Big4)، بيد أن هذا العامل من تلقاء نفسه لن يتحقق، لأنه يقترن إلى الحاجة إلى وضع بعض الاقتراحات والاستراتيجيات التي يمكن مكاتب المراجعة المصرية أن تتبناها باعتبارها طرفاً مستهدفاً من أجل خلق بُعد استراتيجي لها في هذا السوق.

سادساً: فرض البحث:

من العرض السابق لمشكلة البحث وأهدافه وأهميته والتعقيب على الأبحاث و الدراسات المرتبطة، يتضح أن البحث الحالي يختلف عن الأبحاث السابقة المُشار إليها في أنه يختبر العلاقات بين متغيرين هما:
 متغير مستقل وهو المزيج التسويقي لمهنة المراجعة ومتغير تابع وهو البعد الإستراتيجي لسوق المراجعة المصري.

ومما سبق نلاحظ إن طبيعة العلاقة المحتملة هنا بين المتغير المستقل (استراتيجيات المزيج التسويقي الخدمي لمهنة التدقيق) والتابع البُعد الاستراتيجي لسوق المراجعة المصري، هو أن متغيرات المزيج التسويقي الخدمي المقترحة قد يكون له دوراً فعالاً في تحقيق البُعد الاستراتيجي لسوق المراجعة المصري، وهذه العلاقة هي محل اختبار، وفقاً للفرض التالي:

H₀: التزام مكاتب المراجعة المصرية بتطبيق المزيج التسويقي الخدمي ليس له دوراً في تحقيق البُعد الاستراتيجي لسوق المراجعة المصري.

سابعاً: منهجية البحث:

يتبع الباحث المنهجية الإيجابية، وذلك باستخدام الاتجاه الاستقرائي الذي يشمل مجموعة من أساليب البحث العلمي، لغاية اختبار مدى صحة الفرض الرئيسي الوحيد للبحث، وأعتمد الباحث في إعداد هذا البحث على بيانات تم الحصول عليها من مصادر ثانوية وأولية.

القسم الثاني

الإطار النظري للبحث

التسويق اليوم لم يعد مجرد وظيفة أو نشاط بيعي أو حملة ترويجية بل أصبح أسلوب مميز لإدارة وممارسة الأعمال في شتى المجالات، و لهذا تعاضمت أهمية التسويق في مجال سوق خدمات المراجعة فالمرحلة الحالية تتطلب الاهتمام بالتوجه التسويقي من قبل القائمين على هذا المجال، وذلك من خلال تبني مفهوم موسع يتعلق باستراتيجيات المزيج التسويقي لمهنة التدقيق، والذي ربما يساهم في خلق بُعد استراتيجي لسوق المراجعة المصري، أي بناء خطة مستقبلية طويلة المدى بهدف تحقيق هدف سامي وهو الوصول بمكاتب المراجعة المصرية الى عمق سوق المراجعة الدولي بأقل وقت وتكلفة.

أولاً: مفهوم وماهية سوق خدمات المراجعة:

١- مفهوم السوق:

من المنظور التسويقي عرفت منظمة (Net MB ,Business Knowledge) السوق بأنه: (١٧) مجموعة من المستهلكين والمنظمات والذين يهتمون بالمنتج أو الخدمة، ولهم القدرة على شرائها وهو محمين ومرخص لهم بتداول المنتج أو الخدمة وفقاً للقانون واللوائح.

٢- مفهوم خدمة المراجعة:

يمكن تعريف خدمة المراجعة، بأنها: خدمة تخضع للمسؤولية القانونية (مخاطر التقاضي) إذا ما فشل المراجع في تقديمها بالجودة التي تعزز الثقة والمصداقية في المهنة، ولهذا فإن خدمات المراجعة تتطلب من المراجع أن يرتفع فوق مصالح عملائه ويبدل ما يستطيع من جهد للمحافظة على مستوى جودة الخدمة .

٣- مفهوم سوق خدمات المراجعة:

هو نظام ليس له طار مكاني محدد يعمل وفقاً لعلاقة تعاقدية مباشرة بين المراجع والعميل محل المراجعة جاءت بفعل العرض والطلب، يلتزم بموجبها الطرف الأول بتطبيق نظام التدقيق (المراجعة) بكفاءة وفعالية وفي ضوء الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية لإنتاج مخرجات ذات جودة عالية تحقق الرضا والإشباع لاحتياجات ورغبات وتوقعات كافة الأطراف المعنية بالمهنة (العملاء المباشرين وغير المباشرين).

ثانياً: مفهوم وماهية استراتيجيات المزيج التسويقي لمهنة التدقيق:

١- مفهوم المزيج التسويقي الخدمي:

لقد عرف بأنه: "توليفة من المتغيرات التسويقية القابلة للتحكم والتي تستخدمها المنظمات الخدمية لتحقيق هدفها في السوق المستهدف، وهو تحقيق أقصى إشباع ممكن للحاجات والرغبات المتنوعة للعملاء"^(١٨).

٢- المكونات المقترحة للمزيج التسويقي لمهنة التدقيق:

مبدئياً يمكن تحديد سبع متغيرات تسويقية هي قيد البحث، و يمكن للباحث أن يعتبرها استراتيجيات المزيج التسويقي لمهنة التدقيق، وحسب رأي الباحث إن تبني شركة المراجعة لهذه الاستراتيجيات ستضمن تحقق أهدافها سواء كانت ترغب في البقاء في السوق أو الحصول على مركز متقدم في السوق، ولهذا فهي وسيلة من خلالها تحقق شركة المراجعة أهدافها وتساهم في تحديد التوجهات المستقبلية لها، ففي ظل أن الاستراتيجية ما هي الا استجابة للفرض والتهديدات الخارجية ونقاط القوة والضعف الداخلية لأغراض تحقيق ميزة تنافسية^(١٩)، وفي ظل أن البعد الاستراتيجي هو التوجه الاستراتيجي الذي ستبناه المنظمة في أعمالها لأجل تحقيق أهدافها او ممارسة أنشطتها^(٢٠)، ولهذا لتحقيق فاعلية المزيج التسويقي لمهنة التدقيق وفاعلية كل بعد من ابعاده فإن سياساته وتكتيكاته وأساليبه وقواعده يجب أن تنطلق من استراتيجيات عامة وأساسيات تُقررها شركة المراجعة تجاه عدد من الموضوعات الهامة، فهذا هو المدخل الاستراتيجي الذي يدعو إليه التسويق المعاصر والذي يمكن أن يتمشى مع طبيعة سوق خدمات المراجعة، لأن استراتيجيات المزيج التسويقي المقترحة لمهنة التدقيق؛ والتي من الممكن أن تحقق البُعد الاستراتيجي لسوق المراجعة المصري؛ قد تتّصل في:

١- استراتيجيات الميزة التنافسية في العنصر البشري (المراجعين):

يقصد بالعنصر البشري الأفراد العاملين بمكاتب وشركات المراجعة، وهم دون منازع من أهم عناصر المزيج التسويقي بسوق خدمات المراجعة، لما لهم من دور هام في الارتقاء بجودة خدمات المراجعة، ولهذا السبب حظي العنصر البشري (المراجع) بالاهتمام والتأكيد عليه من قبل المعايير المراجعة (محلية أو دولية)، فقد أوضح أحد الكتاب في أدب المراجعة^(٢١) على ضرورة توفر سياسات وإجراءات للرقابة على جودة المراجع من حيث الآتي:

يعين أعضاء شركة المراجعة و بشكل ملائم و يمكنهم من أداء المهام المناطين بهم بكفاءة و فاعلية- تخصيص العمل وتوزيعه على أفراد لديهم تدريب وكفاءة فنية

مطلوبة في الظروف المعتادة- مشاركة الأفراد بشركة المراجعة في أنشطة التطوير المهني التي تمكنهم من استقاء كافة المسؤوليات المقررة- ترقية الأفراد المختارين الذين لديهم جوانب التأهيل الضرورية للوفاء بالمسؤوليات التي يجب أن يتحملوها- تبني وتطبيق فلسفة التسويق الداخلي؛ والذي يُشير مفهومه حسب رأي العديد من الكتاب والباحثين كمثال (Kotler, 2003- Ozretić Došen,2004) إلى: "تصميم السياسات والبرامج الموجهة إلى العاملين (المراجعين) بالمنظمة (مكتب المراجعة)؛ بهدف تحقيق مستويات عالية من الرضا لديهم"^(٢٢).

٢- استراتيجيات الأخلاقيات المهنية:

إن أحد عوامل حدوث الانهيارات والفضائح المالية التي هزت العالم و فقدان الثقة في مهنة المراجعة مرده إلى عدم الاهتمام والتركيز والمراعاة للمبادئ الأخلاقية وميثاق شرف المهنة والوقاية من الوقوع والانزلاق في مهبوي الغش والتلاعب وانتهاج تسويق الرأي (Opinion Shopping) خوفاً من فقدان العميل، لذا على شركة المراجعة أن تبني أساساً قوياً للمبادئ الأخلاقية بصفاتها متغير هام في المزيج التسويقي، وان تحت المراجع على التفاني في الوفاء بمسؤولياته الأخلاقية المتمثلة في أربعة أركان؛ هي: "المسئولية تجاه العملاء، وتجاه المجتمع، وتجاه أعضاء المهنة، واتجاه نفسه"^(٢٣)، ويجب التنكير بأن التفاني في العمل يفرض مسؤولية أداء الخدمات في وقتها وبطريقة متقنة والالتزام بالمعايير الفنية والأخلاقية الواجبة التطبيق^(٢٤) وأن الإخلال بذلك سيكون مأل شركة المراجعة الوقوع في مشكلة التقاضي.

٣- استراتيجيات جودة خدمات المراجعة:

على مدير التسويق الناجح أن يدرك خدمات المراجعة الأكثر ملائمة للعميل محل المراجعة، "ولا يتسن له أن يقوم بذلك إلا من خلال ممارسة العديد من الوظائف التسويقية وفي مقدمتها بحوث التسويق"^(٢٥)، لأنها تمكن وتساهم في مساعدة المراجعين من إيجاد الإجابة على الأسئلة التالية^(٢٦): ما هو الهدف من خدمات المراجعة؟ ما المنفعة التي سوف يحصل عليها العميل من عملية المراجعة؟ كيف يمكن شركة المراجعة أن تخطط لتحسين خدماتها؟ ما هي الميزة التفضيلية لخدمة التي قدمها مقارنة بخدمات شركات المراجعة الأخرى؟

ومن التساؤلات أعلاه يتضح إن على مدير مكتب أو شركة المراجعة أن يتذكر إن تسويق خدمات المراجعة هي في الأساس تتعلق بتوفير حزمة من المنافع المتغيرة في ظل حاجات متغيرة للمستهلك النهائي، ولهذا فإن أفضل السبل لمكتب أو

شركة المراجعة لجعل استراتيجيتها خدمة المراجعة تحقق الإشباع لحاجات وتوقعات المهتمين بمخرجات نظام المراجعة، الاهتمام ببعض الاتجاهات الحديثة المتعلقة بإنتاج الخدمة، وهي:

أ- الاهتمام بإدارة الجودة الشاملة:

" ازدادت أهمية هذا المفهوم في المراجعة نتيجة لاشتداد المنافسة بين مكاتب المراجعة وإدراكها للحاجة تسويق خدماتها بالتركيز على تقديم خدمة ذات جودة عالية وللوصول إلى هذا المستوى من الجودة^(٢٧)"، وهي عبارة عن فلسفة لتوجيه كل المراجعين لتقديم خدمات مراجعة تمتاز بأعلى مستوى من الجودة، وتتحقق الجودة عندما يشعر المهتمين بالمهنة بأن الأداء الفعلي لعملية المراجعة يتساوى مع أو يفوق توقعاتهم، ولذا يجب التأكد من جودة كافة العناصر الفرعية لمراحل إنتاج خدمة المراجعة والمتمثلة في مُدخلات وتشغيل مخرجات والتغذية العكسية لها وفقاً لنظرية النظم.

ب- الاهتمام بشكاوي العملاء والتعامل معها (استراتيجية الاسترجاع للخدمة):

إن من أهم مقومات نجاح نظام سوق خدمات المراجعة يمكن في وجود التغذية العكسية للنظام، لأنها تمثل أحد أدوات الرقابة على أداء عملية المراجعة، ويتفق الباحث الباحثة^(٢٨) على أهمية الاهتمام بردود الفعل (الشكاوي) المهتمين بالمهنة تجاه خدمات المراجعة، لأن هذه الشكاوي هي نابعة كما تقول الباحثة من الأداء المنخفض المقدم للعميل؛ و يترتب على تلك الشكاوي إذا لم يتم معالجتها فقدان الثقة في مهنة المراجعة؛ وهذا ما حدث فعلاً في السنوات الأخيرة؛ فشكاوي العملاء والتعامل معها بجديته تعني إن شركة المراجعة قد استخدمت استراتيجية الاسترجاع للخدمة كإحدى أدوات تحسين جودة الخدمة المقدمة، وتستلزم استراتيجية الاهتمام بشكاوي العملاء أمرين، يجب على شركة المراجعة مراعاتهما، وهما^(٢٩):

- أداء الخدمة بطريقة صحيحة من أول مرة من التقييم المستمر لتحديد جوانب الضعف أو الخفاء المحتملة ومعالجتها.
- تحويل المشكلات إلى فرص لترك انطباع جيد لدى العملاء وذلك من خلال الترحيب الدائم باعترافات العملاء ودراستها ومناقشتها معهم للتوصل إلى حلول سريعة، ومن ناحية أخرى التنبؤ بالمشكلات التي يمكن أن تواجه العملاء وكيفية التعامل معها.

ج- الاهتمام باستراتيجية المعرفة الصناعية المتعمقة: تعتبر المعرفة الصناعية المتعمقة من أهم مداخل التطور في مهنة المحاسبة والمراجعة لمواجهة التطورات

والتغيرات في بيئة الأعمال والبيئة التنظيمية المرتبطة بممارسة المهنة، كما يعد من أهم مداخل استمرار شركات المراجعة في سوق المراجعة لمواجهة المنافسة المتزايدة في ظل اتفاقيات حرية تجارة الخدمات، وهذا الأمر أكده (August 2011 Ahsan ,^(٢٠)) في ملخص دراسته الحديثة حيث بين: أن شركات المراجعة تختلف حتماً بصدد جودة الخدمة التي تقدمها، واستراتيجية التميز الوحيدة المتعلقة بتقديم خدمات المراجعة للعملاء تستند على المعرفة الصناعية المتعمقة فالتخصص المتعمق يساعد على زيادة الطلب على المراجعة وعلى خدمات خلاف المراجعة ويحسن من كفاءة المراجعة من خلال: اقتصاديات الحجم، وخلق معوقات دخول منافسين على نفس التخصص بحكم إن الاستثمار في التخصص يتطلب موارد كبير، كما إن التخصص يؤثر على النتائج ذات الصلة بمراجعة حسابات العميل مثل: تسعير خدمات المراجعة، وجودة التقارير.

د- الاهتمام باستراتيجية الخدمة الإضافية:

"وهذا من المفاهيم الأساسية في أدبيات التسويق، بل وأصبحت معياراً لقياس فعالية المنظمات الخدمية، لهذا فمكاتب المراجعة رغبة منها في تحقيق التميز في تقديم الخدمة تسعى إلى تقديم حزمة من المنافع تشبع حاجات ورغبات العملاء وتحقق لهم مستوى من الرضا وفقاً لتوقعاتهم"^(٢١)، خاصة أن كثير من عملاء خدمة المراجعة لا يبحثون عن الخدمة الجوهر بمعزل عن الخدمات خلاف المراجعة الداعمة لهذا الجوهر.

هـ - تقديم ضمان الخدمة: يقول الباحث (Jay Kandampully, 2001)^(٢٢):

"إن مخاطر عدم رضا العملاء هي عالية جداً، وثمة من يقول: أن مفهوم ضمانات الخدمة المقدمة بواسطة نظرية إدارة الخدمات ستستخدم بشكل فعال للحد من المخاطر المتوقعة من عدم رضا العملاء عن مؤسسات الخدمة (مكتب المراجعة)"، ومن ناحية أخرى لقد أوضح أحد الباحثين^(٢٣) في مجال التسويق جوانب ايجابية أخرى لضمانات الخدمة وهي إن: "تقديم ضمانات الخدمة أصبحت وسيلة مهمة للإشارة جودة الخدمة وتساوم في جذب العملاء والاحتفاظ بهم وكسب حصة في السوق"، من خلال تمييز خدمة شركة المراجعة عن خدمات شركات المراجعة المنافسة، ولهذا فإتباع هذه الاستراتيجية يعد مهم وخاصة بالنسبة لبعض العناصر والمتغيرات التي تشير إلى جودة عملية تقييم الأداء ذاتها، وهي^(٢٤):

- الاستجابة: وهي قدرة واستعداد المراجع لمعالجة مشكلة طارئة تواجه العميل وتتطلب مساعده وتدخل المراجع لها.

- الجدارة: وتعني الكفاءة العلمية وعضوية جمعيات مهنية مثل: جمعية المحاسبين المصرية، ومن الجدارة كذلك المهارات والقدرات التي يتمتع بها المراجع.
 - الإمكانيات المادية: وهي الحاسبات والبرامج الالكترونية والأفراد ووسائل الاتصال.
 - الاتصالات: وتعني الاتصال الدائم بين المراجع والعميل أثناء فحص الدفاتر والاستفسارات المرتبطة بتأدية الخدمة.
- ٤- استراتيجية الترويج لخدمات المراجعة:

يعد هذا المتغير هو المتحدث الرسمي عن الأنشطة التسويقية بشركة المراجعة، لان الخدمة الناجحة لا تعني شيئاً ما لم يتم الإبلاغ عنها بشكل واضح في السوق المستهدف (Target Market)^(٣٥)، وقد عُرف الترويج بأنه: "الاتصال لبناء وتعزيز العلاقات من خلال تقديم المعلومات وإقناع واحد أو أكثر من المستهلكين"^(٣٦)، ولهذا السبب ومن دون شك يمثل الترويج الأداة الرئيسية في خلق الاتصال الدائم المباشر أو غير المباشر بين شركة المراجعة وعملاء المراجعة، فمن خلاله يتم إيصال المعلومات المناسبة إلى العميل المستهدف والتي تدفعه وتشجعه على اختيار ما يناسبه من مكاتب أو شركات المراجعة لتنفيذ عملية المراجعة، إي إن الترويج يتغلب على مشكلة جهل عميل المراجعة، كما يتغلب النشاط الترويجي على تردد عميل المراجعة بالعمل على إقناعه وخلق الجو النفسي الملائم والذي من خلاله يتقبل ما يعرض عليه من خدمات، وتعدد الأدوات الترويجية لتشمل الآتي:

أ- الإعلان:

إن بعض دساتير وقوانين السلوك المهني في بعض بلدان العالم لم تسمح لمكاتب المحاسبة المراجعة بالإعلان عن نفسها والدعاية لها لجلب العملاء، ومن جانب هناك بعض الدول والتي لها باع كبير في سوق المراجعة الدولي قد سمحت بذلك، فمنها على سبيل المثال:

- الولايات المتحدة: " حيث ألغت القيود عن الإعلان في خدمات المراجعة واعتبرتها من الوسائل التي استخدمت كإصلاح لقانون أدب سلوك المهنة بفعل الاستجابة للتحقيقات المتعلقة بمكافحة الاحتكار في مهنة المراجعة في الولايات المتحدة، وأصبح مسألة استخدام الإعلان في خدمات المراجعة مسألة مقبولة وقيّد التنفيذ من ١٩٧٩\٣\٣١م^(٣٧)، بشرط عدم إخلالها بأدب وسلوك المهنة وإلا تُحدث مناقسة عدوانية بين المراجعين (Aggressive Competition).

- مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW)^(٣٨): أصدر في عام ١٩٩٢م الدليل الجديد في مجال الأخلاقيات المهنية وقد تضمن جزء يتعلق بعدم

الحظر على الأعضاء مزاولي المهنة من الإعلان أو الدعاية بشرط أن يتسق الإعلان أو الدعاية مع الكرامة المهنية والمعايير الأخلاقية.

- المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين: لقد أوضح صراحةً في عام ١٩٩٣م السماح بالإعلان كمبدأ عام، فيما عدا ما يسمح به على وجه التحديد في مجال الدعاية، وقد نص على أمثلة للأعمال المحظورة في الدعاية، مثل: إعطاء وعود أو توقعات غير صحيحة بإمكانية تحقيق نتائج مرضية، الإيحاء بالقدرة على التأثير على الهيئات والمحاكم، التمجيد في الذات على أسس غير موضوعية، إجراء مقارنة مع المحاسبين الآخرين الممارسين للمهنة، الادعاء دون سند حقيقي بالخبرة أو التخصص في أحد مجالات المحاسبة وغيرها^(٣٩).

ب- الترويج بواسطة الإنترنت: بالرغم من المخاطر التي تلازم استخدام شركات المراجعة للأنترنت، " إلا إن المنفعة التي تجني تكون هي المسيطر، لأن استخدام شبكة الإنترنت العالمية في الترويج وعرض ونشر تقارير المراجعة للشركات المتعددة الجنسيات والعبارة للمحيطات، تسهل علي المساهمين في هذه الشركات من متابعة أنشطتها أولاً بأول، كما تساعد المستثمر المتوقع في الحصول علي معلومات سريعة وشاملة قبل اتخاذ قرار الاستثمار، ويمكن تحديد أهم المزايا التي تجنيها مكاتب وشركات المراجعة من استخدام من شبكات الإنترنت^(٤٠)، في الآتي: إن استخدام التقدم الهائل في تكنولوجيا الاتصالات من قبل شركات المراجعة يؤدي إلى اتساع نطاق الأخبار عنها وجلب عملاء الجدد، بل والدخول في عالم منافسة التسويق الدولي (International Marketing) لخدمات المراجعة، والذي من أهم الأهداف التي تسعى إليها هذه الدراسة - يؤدي إلى انخفاض تكلفة توصيل تقارير المراجعة إلي مستخدميها - ستزيد سرعة توصيل المعلومات المعتمدة إلي مستخدميها في أنحاء العالم، وهذا يزيد من الاستفادة منها.

ج - إدارة توقعات عملاء سوق خدمات المراجعة: يقصد بإدارة توقعات العملاء تلك الاعتقادات التي تتكون لدي العميل ويتوقع تحقيقها من الخدمة المقدمة له من جانب مكتب أو شركة المراجعة، ولهذا يمكن أن نعتبر مسألة تحقيق توقعات العملاء من المعايير الحقيقية للحكم على جودة خدمات المراجعة هذا من جانب، ومن جانب آخر هي من وسائل الترويج التي يجب أخذها في الاعتبار؛ ولهذا فإن مكتب المراجعة ملزم بتفهم توقعات العملاء، وأن يكون ذلك بمثابة الخطوة الأساسية الأولى للإدارة الفاعلة لهذه التوقعات بغرض الوصول بمستوى أداء خدمة المراجعة المقدمة إلى المستوي الذي يريه العملاء، وقد حدد باحثي استراتيجيات إدارة توقعات العملاء^{٤١}، و مصادر

توقعات العملاء في الآتي: الاحتياجات الخاصة بالعملاء - الاتصالات التسويقية بين المنظمة والعملاء - الخبرة السابقة للعملاء- الصورة الذهنية.

د- إدارة العلاقات التفاعلية مع العملاء: "وهي تلك العملية المستمرة والمتطورة التي تهدف إلى تنمية وتدعيم والحفاظ على العلاقات طويلة الأجل والمرجحة بين مكاتب المراجعة والمنظمات قيد المراجعة"^(٤٢)، وتعد هذه الأداة من أفضل وسائل الترويج، بالرغم من كونها محل جدل هي الأخرى بحجة أثرها على استقلالية المراجع، ويرجع تفضيلها كأداة للترويج، إلى إن خدمة المراجعة تعتمد على العلاقة الثنائية المباشرة بين مكتب المراجعة والعملاء الحاليين، والتي تزداد وتتطور في أغلب الأحيان بفعل طول مدة التعاقد بين مكتب المراجعة والعملاء وهذه العلاقة الطويلة تساهم في استخدام أنظمة التسويق الشفوي أو التسويق بالكلام (Word-of-mouth marketing) بطريقة تلقائية حسب رأي الباحث، وذلك بأن يقوم العملاء الراضين (الحاليين) بأخبار العملاء المتوقعين عن مدى رضاهم عن خدمات المنظمة (المكتب أو شركة المراجعة)، "و هذا النوع يعد أكثر أنواع الإعلان مصداقية لأن من يقوم بالتوصية على الخدمة فإنه لا يحصل على شيء بالمقابل، إضافة إلى أنه يضع سمعة السوق على المحك"^(٤٣).

٤- استراتيجية تسعير خدمات المراجعة:

تعتبر قرارات تسعير الخدمة أو السلعة من أهم القرارات التي تتخذها الإدارة العليا بأي منظمة، كما انه هو المزيج الوحيد الذي يولد معدل إيرادات للمنظمات، في حين إن عناصر المزيج التسويقي المتبقية هي تكلفة متغيرة للمنظمة، ولهذا مبدئياً فمتغير تسعير خدمات المراجعة يمكن اعتباره من العوامل الحاسمة في سوق خدمات المراجعة لكونه، مثلاً^(٤٤): يمثل مصدراً رئيسياً من مصادر إيرادات مكاتب المراجعة، وتسعى مكاتب المراجعة إلى تعظيمه بهدف الحصول على أفضل عائد ممكن من ممارسة المهنة، كما تمثل الأتعاب عبئاً مالياً على المنشآت الخاضعة للمراجعة، إي أنها تكلفة تنفق في سبيل الحصول على منفعة تُبرر تحملها، ويرتبط ضغط الأتعاب وبشكل إيجابي مع زيادة حجم وتعقيد نشاط العميل محل المراجعة، كما ترتبط الأتعاب بجودة الخدمات والاسم التجاري، والتي تعد ضرورية للمكاتب التي تسعى للنهوض بالمهنة- كما ترتبط الأتعاب بهيكل الملكية للشركة محل المراجعة وبإدراجها في سوق الأوراق المالية، لأن كلا الأمرين يشكلان مخاطر مراجعة عالية الأمر الذي ينعكس على جهد المراجع وأتعاب عملية المراجعة، غير أن هناك رأي آخر يخالف ذلك^(٤٥)، وهو أن عامل السعر لم يعد مجالاً لمنافسة ما بين شركات المراجعة مما

سيفرض على إدارتها عند قيامها بوضع خطة استراتيجية تسويقية استبعاد عامل السعر وأثره من بنود هذه الاستراتيجية حسب وحسب رأي الباحث هنا؛ أن هذا سيكون محل للتحليل لتحديد المزيج التسويقي الأفضل لشركات المراجعة، وعلى العموم إذا ما اعتبر السعر من مكونات المزيج التسويقي لمهنة التدقيق؛ فيمكن لشركة المراجعة أن تعتمد احدي استراتيجيات التسعير التالية: أسعار الاختراق - أسعار اختيارية - أسعار استثنائية - أسعار تنافسية - سعر الاقتناص - أسعار على اساس تكلفة خدمة المراجعة.

٥- استراتيجية المكان:

يمكن تعريف المكان أو التوزيع بأنه: "خطة المنظمة في علاقتها مع البيئة التي تعمل بها بهدف تحقيق المنفعة الملائمة الزمنية والمكانية"^(٤٦)، وتتعلق أكثر بالوسائل التي من خلالها تجعل خدمات شركات المراجعة متاحة للعملاء للحاليين والمرقبين في المكان والوقت المناسبين وبالكيفية التي تضمن إدراكهم لها، ومسألة تحقيق استراتيجية المكان تتوقف بالدرجة الأولى على مسألة الوصول إلى عمق أو اختراق السوق (Penetrated Market)، والوصول إلى مكانة في عمق السوق (المستوى الأول من سوق خدمات المراجعة المتمثل في مراجعة الهيئات العامة الكبيرة (PIEs) الكبيرة المدرجة) حسب رأي الباحث يتم ذلك بالاستقراء والتطلع لأفكار منظمي مهنة المراجعة على الصعيد الدولي، وكذلك محالة تطبيق أفكارهم ولو على جزء بسيط من مكاتب المراجعة المصرية، والتي تمثل في مجملها سوق المراجعة المصري، فمثلاً: يمكن استغلال تلك الفرصة المكانية للدخول إلى عمق سوق المراجعة الدولي من خلال تلك الفرصة التي منحتها التوجيهات التشريعية للمراجعة للعام ٢٠٠٦م، والتي أصدرتها المفوضية الأوروبية بخصوص فتح باب التعاون لمراجعي دول العالم الثالث، ومنحهم الفرصة للدخول والحصول على مكانة في عالم المنافسة في سوق المراجعة الدولي الذي تنظمه وتشرف عليه مفوضية الاتحاد الأوروبي، والتي تشاورت واقتрحت عدة تدابير أو خطوات للتعاون مع مراجعي دول العالم الثالث لتمكينهم من ممارسة مهنتهم في مختلف أنحاء أوروبا، فالتوجيهات التشريعية للعام ٢٠٠٦م توفر أسس للتعاون الوثيق مع هيئات رقابة المراجعة في بلدان العالم الثالث، فمن خطوات التعاون التي وضعتها (Green Paper, 2010)^(٤٧)، وهي قيد التشاور والتي في مجملها تسعى إلى الحد من المعوقات التي تعترض نمو دخول شركات المراجعة الصغيرة والمتوسطة وحصولها على مكانتها في سوق مراجعة الشركات الكبيرة المدرجة (المستوى الأول من سوق خدمات المراجعة) ما يلي:

الخطوة الأولى: بناء الثقة المتبادلة من خلال تبادل أوراق عمل المراجعة بين هيئات الرقابة الأوروبية ونظيرتها من دول العالم الثالث؛ وفقاً لشروط وقواعد قانونية معينة.

الخطوة الثانية: التعاون المتبادل بين الدول الأعضاء ودول العالم الثالث في المسائل المتعلقة بالتفتيش على شركات المراجعة عبر الحدود ومن أهم شروط هذا التعاون تحقيق مراقبة أكثر فعالية وكفاءة على شركات المراجعة وأيضاً تجنب الازدواجية في الجهود المبذولة في الإشراف على الشركات عبر الحدود على الصعيد الدولي وهذه الخطوة أكدها (Charlie McCreevy) مفوض الخدمات والسوق الداخلية الأوروبي عندما قال: "تعزيز التنسيق العملي بين الجهات التنظيمية للمراجعة بالاتحاد الأوروبي فإن المفوضية أنشأت هيئة المجموعة الأوروبية لرقابة هيئات المراجعين (EGAOb) والذي يمثل الوجه المشترك للرقابة ليتقابل مع نظم الرقابة العامة في بلدان العالم الثالث والتي تُشير التقديرات إلى إن هناك العديد من شركات المراجعة من دول العالم الثالث تنشط في الاتحاد الأوروبي"^(٤٨).

٦- استراتيجية الالتزام بمعالجة عمليات المراجعة القانونية وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة (ISAs):

" ان التقيد بمعايير التدقيق الدولية له دور كبير في تعزيز سمعة شركة التدقيق؛ والذي سيعمل على جذب المزيد من العملاء للتعامل مع شركة التدقيق التي تبدي التزاماً ملحوظاً بهذه المعايير"^(٤٩)، لان الرأي السائد هو أن ذلك سيزيد من مقدرة المراجعين في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل، والتخطيط لعملية، وجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة، واكتشاف الأخطاء والتحرقات الجوهرية في القوائم المالية، وبما يمكن المراجعين من التقرير بشأن صدق وعدالة عرض القوائم المالية وسلامتها في التعبير عن المركز المالي للمنشأة ونتيجة نشاطها، وهذا يعني أن هناك أثر إيجابي كبير على جودة ومصداقية عمليات تنفيذ المراجعة التي تجريها مكاتب المراجعة المصرية والتي ربما ستعمل تحت مظلة سوق المراجعة الدولي؛ لان أحد الاتجاهات الاستراتيجية لتنظيم سوق المراجعة الدولي الذي تتبعه المفوضية وتحاول تطبيقه على مستوى الشبكات الرئيسية لشركات المراجعة الدولية اعتباراً من ٢٠١٠م بصفتها الجهة الراعية لتنظيم سوق المراجعة الدولي، وذلك وفقاً لما جاء في التوجيهات التشريعية للمراجعة للعام ٢٠٠٦م.

القسم الثالث

الإطار المنهجي للبحث

هذا القسم الأخير هو أكثر تعمقاً في موضوع البحث لأنه يتطرق إلى دراسة الميدانية طبقت على مجموعة من المراجعين، وذلك بغية إسقاط أو إحداث نوع من التقارب بين ما تم دراسته نظرياً في القسم الأول السابق وما سيجري فعلياً إذا ما تم الاهتمام بتطبيق المزيج التسويقي الخدمي داخل مكاتب المراجعة المصرية، وقد تمت الدراسة باستعمال استمارة استبيان، وتم الاعتماد في تحليل المعطيات على برنامج (SPSS) لاستخراج مؤشرات إحصائية بهدف بلورة نتائج يمكن من خلالها اختبار فرض البحث الرئيسي والتعرف على دور المزيج التسويقي في تحقيق البعد الاستراتيجي لسوق المراجعة المصري، وتحقيقاً لهذا الهدف فقد اتخذت الخطوات العلمية التالية:

الخطوة الأولى: تحديد مجتمع وعينة البحث:

أ- مجتمع البحث:

لما كان توجه البحث الحالي هو معرفة دور المزيج التسويقي (6P's) في تحقيق البعد الاستراتيجي لسوق المراجعة المصري، فمن الطبيعي في الغالب أن يكون مجتمع البحث هو المنظمات المهنية الممثلة في مكاتب المراجعة المصرية، وعلى هذا الأساس فإن المجتمع المستهدف يتكون من المحاسبين والمراجعين بهذه المكاتب.

ب- عينة البحث: لقد اقتصر البحث على عينة قصدية تمثلت في:

- مكاتب المراجعة المصرية المرتبطة بشركات المراجعة الأربعة الرئيسية الكبرى (Big 4)، والتي يمكن الباحث أن يعتبرها بمثابة المستوى الأول لسوق المراجعة المصري.

- مكاتب المراجعة المصرية المرتبطة بشركات عالمية خلاف شركات المراجعة الأربعة الرئيسية الكبرى، ويمكن اعتبارها المستوى الثاني لسوق المراجعة المصري.

ويبرر الباحث العينة القصدية هنا في كونها من المتوقع أن تكون أكثر إدراكاً بالتطور اتفي سوق المراجعة الدولي؛ و بناءً على ما سبق فإن العينة ستركز على المراجعين في المكاتب الموضحة في الجدول (١) التالي:

الجدول (١) عينة من مكاتب المراجعة المصرية الكبرى

اسم المكتب	التصنيف	المكتب الأجنبي المرتبط به
١. حازم حسن	مرتبطة مع شركات المراجعة الأربعة الرئيسية الكبرى (Big4) (المستوى الأول للسوق)	KMPG Peat Marwick
٢. المتضامنون للمحاسبة والمراجعة		Ernst & Young
٣. صالح ويرسوم		Deloitte Touche Tohmatsu
٤. طارق منصور		Price Waterhouse cooper
٥. وحيد عبدالغفار	مرتبطة مع شركات مراجعة عالمية خلاف شركات المراجعة الأربعة الرئيسية الكبرى (Non- Big 4) (المستوى الثاني لسوق المراجعة الدولي)	Barker Tilly
٦. أشرف عبدالقوي		Genva Group International
٧. محمد هلال		Grant Thornton
٨. مجدي حشيش		RSM International
٩. مصطفى شوقي		Mazars
١٠. صفوت نور الدين		Kreston International
١١. أحمد سلطان		Eura Audit International
١٢. خالد القمام		IGAF Worldwide

الخطوة الثانية: تحديد أداة البحث:

لقد استخدمت استمارة الاستبيان كأداة وحيدة لتجميع البيانات، ولهذا أولى الباحث لها اهتماماً خاصاً بها، فقد تم إعدادها بعد الرجوع إلى الأبحاث والدراسات السابقة المرتبطة بذلك، كل ذلك من أجل تغطية موضوع البحث بشكل مناسب، وتم تقسيمه إلى جزئين، هما:

- الجزء الأول: خُصص لتجميع بعض البيانات الديمغرافية لعينة البحث، وهي متغيرات مستقلة تتعلق بالخصائص الديمغرافية، هي: (الجنسية- العمر- المؤهل العلمي- المؤهلات المهنية- عدد سنوات الخبرة في مجال مهنة المراجعة- الوظيفة التي يشغلها المبحوث في مكتب المراجعة) بالإضافة إلى التعريف بخصائص مكاتب المراجعة من حيث: (نوع مكتب المراجعة- اسم شركة المراجعة المرتبط بها- عمر المكتب- وتخصصه الصناعي).

- الجزء الثاني: وهو جزء يتكون من عبارات تتعلق بقياس آراء العينة حول دور المزيج التسويقي الخدمي (6P's) في تحقيق البعد الاستراتيجي لسوق المراجعة المصري، وقد استخدم مقياس ليكرت ذي النقاط الخمس (Five Points Likert Scales) لقياس الآراء الخطوة الثالثة: قياس ثبات أداة البحث:

بالنسبة لقياس معامل الثبات الاتساق الداخلي لأداة البحث، فقد تم احتساب معامل الثبات (Cranach's Alpha)، وتبين أن قيمة معامل الثبات قد بلغت (٠.٨١٦) مما يدل على الثبات المرتفع لعينة البحث، الأمر الذي انعكس أثره على الصدق الذاتي الذي بلغ (٠.٩٠٣).

الخطوة الرابعة: أساليب التحليل الإحصائي:

لقد استخدم برامج الرزم الإحصائية الاجتماعية (SPSS)، للحصول على مؤشرات هامة حول خصائص وملامح هيكل مجتمع، كما استخدمت في إجراء اختبار لمدى وجود فروق معنوية في الآراء، وبهذا فإن التحليل تضمن الآتي:

أ- التوزيع التكراري والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية الانحراف المعياري.

ب- استخدام النسبة التائية الشهيرة بـ (One-Simple T-Test) للعينه الواحدة بمستوى معنوية $(\alpha=0,05)$ ، بهدف تحقيق الهدف الرئيسي هو اختبار الفرض الرئيسي للبحث، وذلك بأن تم بالأخذ بآراء طرفي العينة كمجموعة واحدة، بهدف قياس ما إذا كان هناك فروق معنوية (جوهرية) إحصائية بين المتوسط الحسابي لآراء المشاركين حول دور كل بعد من أبعاد المزيج التسويقي لمهنة التدقيق في تحقيق البعد الاستراتيجي لسوق المراجعة المصري المذكورة بالاستمارة، وذلك بالمقارنة مع درجة المنتصف الافتراضية (3) لمقياس ليكرت الخماسي بمستوى معنوية $(\alpha=0,05)$.

الخطوة الخامسة: عرض وتحليل نتائج البحث:

نستعرض فيما يلي تحليلاً لردود المشاركين في البحث:

أولاً: وصف المتغيرات الديمغرافية للمراجعين بمكاتب المراجعة قيد البحث:

توصل الباحث إلى تحديد بعض سمات مفردات عينة البحث باستخدام الإحصاء الوصفي كما سبق الإشارة إليه، وذلك على النحو التالي:

١- وصف المتغيرات الديمغرافية للمراجعين العاملين بمكاتب المراجعة محل البحث:

أوضح من تحليل البيانات، أن هناك متغيرات ديمغرافية تتصف بها عينة البحث، وهي:

- إن أغلب المشاركين في البحث تقل أعمارهم عن (٤٠) عاماً حيث بلغت نسبتهم الإجمالية (٨٧٪)، وهذا يعتبره الباحث محفزاً لمكاتب المراجعة لأنها تمتلك طاقة شبابية تمكنها من الحصول على مكانتها في سوق المراجعة الدولي الذي ترعاه الاتحاد الأوروبي.

- اتضح أن أغلب المشاركين في الدراسة ممن يحملون شهادة البكالوريوس في المحاسبة، كما أن عدد الذين يحملون الماجستير في المحاسبة قد بلغ (٣) أفراد ليصبح مجموع الفئتين معاً حوالي (٧٦) أي يشكلون نسبة (٩٧.٤٪) من إجمالي العينة، وهذا يعتبر مقوماً لأن الغالبية العظمى من المراجعين سيكون لهم دراية

بأهمية ودور المزيج التسويقي لمهنة التدقيق في تحقيق البعد الاستراتيجي لسوق المراجعة المصري.

- أما عن الوظيفة التي يشغلها المبحوثين، فأتضح أن نسبة (٢٩.٥%) هم من شاغلي وظيفة مدقق رئيس، و أن نسبة (٢٦.٩%) هم من شاغلي وظيفة مدير تدقيق، أما شاغلي وظيفة مدقق كانت نسبتهم (٤٣.٦%)، وهذا مؤشر جيد بخصوص دقة البيانات الأولية التي تم الحصول عليها.

٢- وصف خصائص مكاتب المراجعة قيد البحث:

من تحليل البيانات وصفيًا، تبين وجود خصائص تتمتع بها مكاتب المراجعة المصرية، منها:

- أغلب المشاركين في البحث يعملون بمكاتب مراجعة تأخذ صفة شركات أشخاص وكانت نسبتها (٤١%)، أما الشركات الفردية فكانت نسبتها (٣٥.٩%)، حسب رأي الباحث يجب ألا تكون شركات المحاسبة مملوكة بالكامل أو بأغلبية أو بواسطة محاسبين عموميين، لأن إزالة هذا الشرط أو تعديله سيجذب رجال الأعمال من ذوي التخصص الإداري، كما سيجذب أيضاً موارد مالية ستساهم في النجاح في إتباع استراتيجيات المزيج التسويقي لمهنة التدقيق.

- تبين أن معظم المشاركين في البحث يعملون بمكاتب مراجعة يزيد عمرها عن (١٠) سنوات، حيث بلغت نسبتهم الإجمالية (٩١%)، وهذا يعتبر مقوماً، لأنها من المحتمل إن هذا العمر لمكاتب المراجعة سيجعلها تمتلك المعرفة والخبرة المهنية التي تشجعها على أتباع استراتيجيات المزيج التسويقي لمهنة التدقيق والذي سيققق بعداً استراتيجياً لسوق المراجعة المصري.

- بخصوص نوع التخصص الصناعي للمكتب (شركة المراجعة)، يلاحظ إن هناك تأكيد وبنسبة (٩٣.٦%) على ندرة التخصص الصناعي لمكاتب المراجعة المصرية وهذا مؤشر يجب أخذه في الاعتبار عند إتباع استراتيجيات المزيج التسويقي الخدمي.

ثانياً: تقييم مدى اتفاق المبحوثين على أن دخول مكاتب المراجعة المصرية كمنافس في سوق المراجعة الدولي سيخلق بعداً استراتيجياً لسوق خدمات المراجعة المصرية:

من خلال استقراء الباحث للنشرات والدوريات التي تصدرها الجهات المهتمة بمهنة المراجعة لاحظ أن هناك قصور في الدراسات المتعلقة بمسألة تعاون ودخول مكاتب المراجعة من دول العالم الثالث في تنظيم سوق المراجعة الدولي^(٥٠)، وهنا طرح

الباحث سؤالاً على عينة الدراسة مفاده: هل دخول مكاتب المراجعة المصرية كمنافس في سوق المراجعة الدولي سيحقق بُعداً استراتيجياً لسوق خدمات المراجعة المصرية؟

والاجابة على هذا السؤال كانت نقطة الانطلاق الي للوصول للهدف الرئيسي للبحث، المتمثل في معرفة دور استراتيجيات المزيج التسويقي الخدمي (6P's) في تحقيق البُعد الاستراتيجي لسوق المراجعة المصري، و بتقييم اجابات المبحوثين إحصائياً على هذا السؤال تبين أن هناك اتفاق شبه تام من قبل المبحوثين وبنسبة (97%) على أن دخول مكاتب المراجعة المصرية كمنافس في سوق المراجعة الدولي سيخلق بُعداً استراتيجياً لسوق المراجعة المصرية.

ثالثاً: اختبار استجابات عينة البحث حول دور استراتيجيات المزيج التسويقي الخدمي (6P's) كمدخل لتحقيق البُعد الاستراتيجي لسوق المراجعة المصري: باستخدام اختبار (One-Simple T-Test) في تحليل الاجابة عن الاسئلة الموضحة في الجدول (٢) التالي، تبين للباحث الآتي:

جدول (٢) خلاصة نتائج اختبار

(One-Sample T-Test) الخاصة بمتغيرات الفرض الرئيسي للبحث

X _n	البيان	الفرض الصفري (H ₀)	الفرض البديل (H ₁)	المتوسط	T المحسوبة	(Sig)	القرار الاحصائي
■ اي من الاستراتيجيات التسويقية التالية تطبيقها بمكاتب المراجعة المصرية سيحقق البُعد الاستراتيجي لسوق المراجعة المصري؟							
X ₁	استراتيجية الميزة التنافسية في العنصر البشري (المراجعين)	بشرط أن H ₀ : $\mu \leq 3$ يقبل الفرض الصفري	بشرط أن H ₁ : $\mu > 3$ يرفض الفرض الصفري.	٤,٠٣٨	٩,٨٤١	٠,٠٠٠	قبول الفرض البديل H ₁ : $\mu > 3$
X ₂	- استراتيجية الأخلاقيات المهنية .			٤,٠١٢	٦,٩٦٥	٠,٠٠	
X ₃	- استراتيجية جودة خدمات المراجعة			٤,١٠٢	٩,٩٨٩	٠,٠٠٠	
X ₄	- استراتيجية الترويج لخدمات المراجعة			٣,٦٤١	٥,١٨١	٠,٠٠	
X ₅	- استراتيجية تسعير خدمات المراجعة			٢,٧١٧	-١,٩٠٤	٠,٠٦١	قبول فرض العدم H ₀ : $\mu < 3$
X ₆	- استراتيجية المكان .			٣,٩٦١	٧,٤٩٤	٠,٠٠٠	
X ₇	- استراتيجية معالجة عمليات المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة (ISAs).			٤,١٩٢	٩,٩٥٨	٠,٠٠	

١- رفض الفرض الصفري ($H_0: \mu \leq 3$)؛ وقبول الفرض البديل ($H_1: \mu > 3$)، لكل من الاسئلة ($X_1, X_2, X_3, X_4, X_6, X_7$)، نظراً لأن قيمة التباين في الآراء بين المراجعين بمكاتب المراجعة قيد البحث عن الاسئلة المطروحة منخفضة جداً، و بمستوى معنوية (0,000) وتفسير هذا النتيجة، هو: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة في تقييم أثر تطبيق مكاتب المراجعة المصرية لاستراتيجيات (استراتيجية العنصر البشري (المراجعين)، استراتيجية الأخلاقيات المهنية، استراتيجية جودة خدمات المراجعة، استراتيجية الترويج لخدمات المراجعة، استراتيجية المكان، استراتيجية معالجة عمليات المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة (ISAs) كمدخل لتحقيق البعد الاستراتيجي لسوق المراجعة المصري.

٣- رفض الفرض البديل ($H_1: \mu > 3$)؛ وقبول الفرض الصفري ($H_0: \mu \leq 3$)، للسؤال (X_5):

لأن قيمة المتوسط الحسابي للإجابة عنه لم تتجاوز درجة المتوسط الافتراضية ($\mu=3$)، بقيمة احتمالية (0,061)، وتفسير ذلك أن قيمة التباين في الآراء بين المراجعين بمكاتب المراجعة قيد البحث عن السؤال المطروح قوية جداً، وتفسير هذا النتيجة، هو أنه: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة في تقييم أثر تطبيق مكاتب المراجعة المصرية لاستراتيجية تسعير خدمات المراجعة في تحقيق البعد الاستراتيجي لسوق المراجعة المصري.

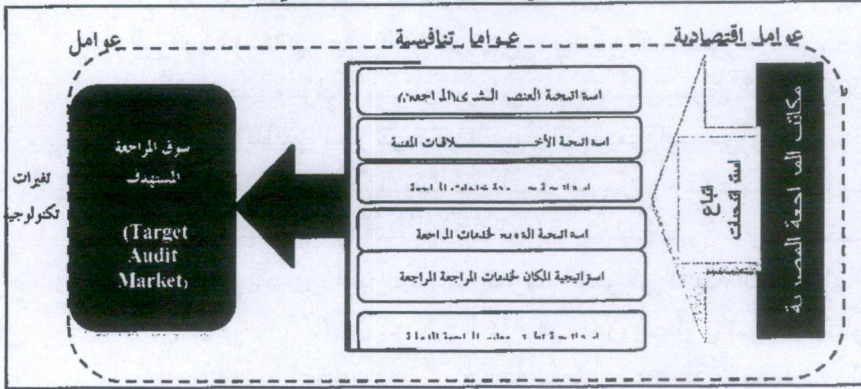
نتيجة اختبار فرض البحث الرئيسي:

من خلال اختبار المتغيرات الخاصة بفرض البحث الرئيسي، نلاحظ هنا أنه تم قبول الفرض البديل ($H_1: \mu > 3$) لعدد ست متغيرات من المزيج التسويقي لمهنة التدقيق، في حين رفض الفرض البديل ($H_1: \mu > 3$) لعدد متغير واحد من متغيرات المزيج التسويقي لمهنة التدقيق، وهو استراتيجية تسعير خدمات المراجعة، ورفض هذا المتغير هو دليل على صحة القول فما سبق أن عامل السعر لم يعد مجالاً للمنافسة ما بين شركات التدقيق مما سيفرض على إداراتها عند قيامها بوضع خطة استراتيجية تسويقية استبعاد عامل السعر واثره من بنود هذه الاستراتيجية، وبهذا يمكن للباحث الإجابة عن السؤال الرئيسي للبحث: وهو إن اهتمام مكاتب المراجعة المصرية بالمزيج التسويقي الخدمي (6P's) سيكون له دوراً فعالاً في تحقق بُعداً استراتيجياً لسوق خدمات المراجعة المصرية؛ وبهذا وكذلك يمكن للباحث ان يستخلص إن أهم مكونات المزيج التسويقي لمهنة التدقيق الذي اجمع عليه المراجعين قيد البحث والذي

يعتبر مدخلاً سيحقق بُعداً استراتيجياً لسوق المراجعة المصري يكمن في ست استراتيجيات (6P's)، هي: استراتيجية الميزة التنافسية في العنصر البشري (المراجعين)، استراتيجية الأخلاقيات المهنية، استراتيجية جودة خدمات المراجعة، استراتيجية الترويج لخدمات المراجعة، استراتيجية المكان، استراتيجية معالجة عمليات المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة (ISAs)، وتفسير هذا الإجماع يقصده؛ أن اهتمام مكاتب المراجعة المصرية بتطبيق المزيج التسويقي الخدمي (6P's) والذي يمكن تسميته بالمزيج التسويقي لمهنة التدقيق سيكون له دوراً فعالاً في تحقيق البعد الاستراتيجي لسوق المراجعة المصري.. وبناءً على هذا اكتمل تحقيق الهدف الرئيسي وهو صلاحية المدخل المقترح، لأنه أثبت أن: " استراتيجيات المزيج التسويقي الخدمي (6P's) تصلح كمدخل لتحقيق البعد الاستراتيجي لسوق المراجعة المصري "؛ وبها يمكن تقديم المدخل المقترح من خلال العلاقة التبادلية بين مكاتب المراجعة المصرية واستراتيجيات المزيج التسويقي (6P's)، في الشكل (٢) التالي:

الشكل (٢)

استراتيجيات المزيج التسويقي (6P's) كمدخل لتحقيق البعد الاستراتيجي لسوق المراجعة المصري



الخطوة السادسة: الاستنتاجات و التوصيات:

أ- الاستنتاجات: في ضوء الإطار النظري والميداني للبحث، تم التوصل إلى النتائج التالية:

١. هناك توجه ومطالبة بشأن فتح باب التعاون مع دول العالم الثالث بل وتمنح لمراجعتها الفرصة للدخول في عالم المنافسة في سوق المراجعة الدولي الذي تنظمه وتشرف عليه مفوضية الاتحاد الأوروبي، وهذا يتحقق من خلال تنظيم تسهيل دخول هيئات مراجعي حسابات العالم الثالث، من خلال السماح للمشاركة عبر الحدود في تنفيذ عمليات المراجعة، باعتبارها بعد من ابعاد تنظيم سوق المراجعة الدولي.

٢. هناك عدة عوامل تدعو إلى ضرورة الاهتمام بتطبيق المزيج التسويقي لمهنة التدقيق (6P's) عند تعاون مكاتب المراجعة المصرية بل و دخولها بهذا التنظيم، لان الكثير من مكاتب المراجعة العالمية قد نجحت وتطورت باستعمال التقنيات التسويقية وما تتيحه من فرص لخلق مبادرات جديدة تمكن من السبق و الحصول على حصص السوق الكبيرة، إن التسويق بصفة عامة يمثل ثقافة في الأداء ولا يتأتى إلا بتشبع القائمين عليه بجدواه.

٣. اتضح مبدئياً من خلال التحليل الوصفي للبيانات الديمغرافية إن هناك متغيرات ديمغرافية يجب أخذها في الاعتبار لأنها تمثل حافزاً مهماً في تطبيق استراتيجيات المزيج التسويقي لخدمات المراجعة (6P's) لضمان خلق بُعد استراتيجي لسوق المراجعة المصري، وهي:

- تبين وجود عدد لا بأس به من مكاتب المراجعة المصرية الكبيرة والمتوسطة والمرتبطة بمكاتب عالمية، وهذا بدوره يحسن الصورة المدركة في أذهان العملاء محلياً ودولياً، وسيخلق موطناً قداماً في سوق المراجعة الدولي يعطي حافزاً لتبني تطبيق استراتيجيات المزيج التسويقي الخدمي (6P's).

- أن أغلب المشاركين في البحث تقل أعمارهم عن (٤٠) عاماً، وهذا يعتبره الباحث محفزاً لمكاتب المراجعة، لأنها تمتلك طاقة شبابية تأبي مقاومة التغيير و تمكنها من الاهتمام بتطبيق استراتيجيات المزيج التسويقي لمهنة التدقيق (6P's).

- اتضح أن (٩٧.٤٪) من إجمالي العينة هم ممن يحملون شهادة البكالوريوس الماجستير في المحاسبة في المحاسبة، كما أن عدد الذين يحملون الماجستير في المحاسبة قد بلغ (٣) أفراد ليصبح مجموع الفتتين معاً حوالي (٧٦) إي يشكلون نسبة (٩٧.٤٪) من إجمالي العينة، وهذا يعتبره الباحث مقوماً لان الغالبية العظمى من المراجعين سيكون لهم حتماً الدراية بأهمية ودور استراتيجيات المزيج التسويقي لخدمات المراجعة (6P's) في تحقيق البُعد الاستراتيجي لسوق المراجعة المصري.

٤. أظهرت نتائج البحث وجود اتفاق تام وقوي بين آراء عينة البحث على إن استخدام مكاتب المراجعة المصرية واهتمامها بالمزيج التسويقي لمهنة المراجعة (6P's) سيكون مدخلاً له دوراً فعالاً في تحقق البعد الاستراتيجي لسوق خدمات المراجعة المصرية؛ ويمكن تفسير هذه النتيجة بأن هناك حافظاً لتبني تطبيق استراتيجيات المزيج التسويقي لخدمات المراجعة (6P's) للارتقاء بمستوى الأداء لسوق المراجعة المصري، أي هناك نظرة مستقبلية بعيدة المدى من أجل الوصول إلى مستقبل يضاها ما حققته الدول الأخرى المالكة لمكاتب المراجعة الكبرى، وقد توافقت هذه النتيجة مع نتيجة دراسة أخرى في مجال المزيج التسويقي الخدمي وهي دراسة (هاني حامد، هدى أحمد، ٢٠٠٥م)^١، وكذلك دراسة (د. أحمد عريقات و د. محمد دباغية، ٢٠١١م). وبناءً على ذلك اكتمل تحقيق هدف البحث الرئيسي وهو صلاحية المدخل المقترح، لأنه أثبت أن: " استراتيجيات المزيج التسويقي (6P's) تصلح كمدخل لتحقيق البعد الاستراتيجي لسوق المراجعة المصري".

١- التوصيات و الاقتراحات:

- في ضوء النتائج التي توصل لها البحث يمكن تقديم التوصيات التالية:
- الدخول في تنظيم سوق المراجعة الدولي وذلك من خلال:
- الاهتمام بكافة المتطلبات المتعلقة بالاتجاهات الاستراتيجية الخمس لتنظيم سوق المراجعة الدولي.
- توفير المتطلبات الأساسية لتنفيذ استراتيجيات التسويق الدولي كاستخدام المزيج التسويقي الخدمي (المزيج التسويقي لمهنة المراجعة) المناسب من قبل مكاتب المراجعة المصرية وهذا يتحقق من خلال العمل على تطوير برامج تسويقية وترويجية فعالة ومناسبة لظروف سوق المراجعة الدولي الذي هو المستهدف بدخوله لان ذلك سيحقق بعداً استراتيجياً لسوق المراجعة المصري.
- إجراء دراسات دورية من قبل مكاتب المراجعة المصرية للتعرف على نقاط الضعف والقوة في المزيج التسويقي الخدمي (المزيج التسويقي لمهنة التدقيق) المستخدم من قبلها وإجراء التعديلات اللازمة.
- تنمية مهارات وقدرات وكفاءات المراجعين لتمكين مكاتب المراجعة التي يعملون بها من التعاون والمنافسة العالمية في سوق المراجعة في مستواه الأول بدرجة خاصة.

- ضرورة الاهتمام بتطبيق المدخل المقترح وبصورة خاصة بمكاتب المراجعة المصرية التي أُجريت عليها الدراسة الميدانية هنا لأنها تتمتع الى حد ما بتوافر البنية الاساسية للدخول كمنافس في سوق المراجعة الدولي.

المراجع:

- 1- European Commission, "Directive of the European Parliament and of the Council: Amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts" ,P.2
- 2- Europa - press- releases PAPID,(30 November 2011),"Reforming the Audit MarketFrequentlyAskedQuestions",Brussels,,P.1(<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/11/856&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en>)-
- 3- Directive 2006/43\EC of The European Parliament and of The Council of 17May 2006,P.3
- 4-Anil Kumar Dhiman,(2006),"Services Marketing Mix in Library and Information Centres ",Gurukul Kangri University", Uttara khand, India, P2-4.
- ٥ - هاتي حامد الشريدة،(٢٠٠٨م)، "تأثير عناصر المزيج التسويقي على قرارات المستهلك الأردني في استخدام الهاتف الخليوي:دراسة تحليلية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال،المجلد(٤) العدد(٤)،صص (١٠-١).
- ٦ - دراسة د. نبال يوسف، د. محمد الملا،(٢٠٠٩م)، "دور عناصر المزيج الترويجي في تسويق خدمة المعلومات للمستفيدين: دراسة استطلاعية"،كلية الإدارة والاقتصاد،جامعة الموصل، تنمية الرافدين العدد(٩٤)، مجلد(٣١)،صص(٥٥-٣٦)
- 7 -Chai Lee Goi (May 2005)," A Review of Marketing mix:4Ps or More?" , **International Journal of Marketing Studies**, Vol,1,Issue1,pp:1-10
- 8 -Gandolfo Domenici (PhD),(September 2009),"From Marketing Mix to E-Marketing Mix: a Literature Overview and Classification", **International Journal of Business and Management** ,Vol 4,No ,9 P(1-4).
- 9- http://www.12manage.com/methods_booms_bitner_7Ps_ar.html
- 10 -Mehrdad Alipour, Elham, Darabi,(May 2 0 1 1),"The Role Of Service Marketing Mix And Its Impact On Marketing Audit In Engineering And Technical Service Corporations" , Islamic Azad University, Zanjan, Iran.P(1)
- ١١ - د. أحمد يوسف عريقات، د. محمد نديم دباغيه،(يناير ٢٠١١م) "أثر التزام شركات تدقيق الحسابات

الأردنية بمعايير التدقيق الدولية على خططها الاستراتيجية التسويقية"، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإسلامية)، المجلد التاسع عشر، العدد الأول، صص (١٣٤٣-١٣٤٨).

١٢ - عتيق خديجة، (٢٠١٢م)، "أثر المزيج التسويقي المصرفي على رضا الزبون: دراسة ميدانية للبنوك العمومية والأجنبية العاملة بولاية تلمسان"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أبو بكر بلقايد- تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، مدرسة الدكتوراه للتسيير الدولي للمؤسسات، صص (٢٣٠).

13-N Acar, K Gullu, K Karamustafa ,(2012), " Promotional Activities in Hotels: Applications in the Turkey's Region of Cappadocia- Elsevier Procedia-Social and Behavioral Sciences, P(1026)

14-Oxera,(October,2007),"Ownership Rules of Audit Firms and their Consequences for Audit Market", Op.Cit,p.54

15- Diaconu Paul,(May 2009),"Harmonization in Auditing Profession" , **Journal of Modern Accounting and Auditing**, ISSN1548-6583, USA, PP1-25

16 - Ojo, Marianne,(14-November-2009)" Regulating the International Audit Market and the Removal of Barriers to Entry: The provision of Non-audit Services by Audit firms and the 2006 Statutory Audit Directive", **Center for European Law and Politics**, University of Bremen, Oxford Brookes University, PP 1-25

17 - <http://www.netmba.com/marketing/market/definition/>

18- Kotler .P, Armstrong. G," **Principle of Marketing** ", Prentice-Hall ,New Jerrsey,2001,PP. 323-333.

١٩ - د. محمد أحمد زيدان، (٢٠٠٩م)، "فصول الأزمة المالية: أسبابها جذورها وتبعاتها الاقتصادية"، مؤتمر حول: الأزمة المالية العالمية وكيفية علاجها من منظور النظام الاقتصادي الغربي والإسلامي، يومي ١٣-١٤ مارس ٢٠٠٩م، جامع الجنان، صص (٧).

٢٠ - عرف البعد الاستراتيجي من قبل أ.د سيد جاد رب استاذ الإدارة وعميد كلية التجارة بجامعة الاسماعيلية.

٢١ - د. أمين السيد أحمد لطفي، (٢٠٠٦م)، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، الإسكندرية، الدار الجامعية، صص (٩٣).

22 -Dubravka Sync and Nina Poloska Voki, (2007) ,"Integrating Internal ,Human Resource Management and Marketing Concepts into the New

Internal Marketing Philosophy", Working Paper, University of Zagreb, Faculty of Economics and Business, P.5

٢٣ - د. صالح بن عبدالرحمن السعد، (٢٠١١م)، "العوامل المؤثرة على السلوك الأخلاقي في بيئة المراجعة السعودية: دراسة ميدانية (استكشافية)، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول"، المجلد الثامن والأربعون، ص (١٨٨).

٢٤ - د. شعبان يوسف مبارز، (٢٠٠٥م)، "أثر تحرير التجارة في الخدمات للاستشارات المحاسبية على آداب وسلوك وأخلاقيات المحاسب المهني الوطني وعلى جودة الأداء المهني للمحاسبة"، مجلة الدراسات المالية، جامعة بني سويف، كلية التجارة، العدد الأول، ص (٢٧٤).

٢٥ - د. علاء الغرابوي، د. محمد عبدالعظيم، (٢٠٠٧م)، "التسويق المعاصر"، الدار الجامعية، ص (١٧).

26- <http://www.learnmarketing.net/marketingmix.htm>.

٢٧ - شرين عبدالله عباس، (٢٠٠٨م)، "دراسة تحليلية لطبيعة المنافسة في سوق خدمات المراجعة وأثرها على التوجه التسويقي لمهنة المراجعة في مصر في ظل البيئة الاقتصادية الحديثة"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قناة السويس، كلية التجارة بالإسماعيلية، قسم المحاسبة والمراجعة، ص (٤٢).

٢٨ - شرين عبدالله عباس، المراجع السابق ذكره، ص (٣٨)

٢٩ - د. عمرو أبو اليمين عبدالغني، د. اشرف يحيى محمد الهادي، (يناير ٢٠٠٣م)، "التوجه التسويقي بمكاتب المراجعة في ظل الاتفاقية العامة للتجارة والخدمات (GATS)"، المجلة العلمية لاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الأول، ص (٢١٢)

30- Ahsan Habib , (October 2011), Audit firm Industry Specialization and Audit Outcomes: Insights from Academic literature, Research in Accounting Regulation ,Vol. 23, No. 2, , PP. 114-12.

٣١ - د. عمرو أبو اليمين عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص (٩)

32- Jay Kandampully, (2001), Service Guarantees: a Strategic Mechanism to Minimize Customers' Perceived Risk in Service Organizations", **Managing Service Quality**, Vol. 11 No. 2, pp.112 - 121

33 - Rajiv Kashyap, (2001) " The Effects of Service Guarantees on External and Internal Market", Vo. 2001 No. 10, Department of Management and Marketing, Indiana Purdue University, P.1

٣٤ - د. عمرو أبو اليمين عبد الغني، د. اشرف يحيى محمد الهادي، مرجع سبق ذكره، ص (١٣).

٣٥ - د. علاء الغرابوي، مرجع سبق ذكره، ص (١٨).

36- Pride, W. M and Ferrell, O. C (2006). Marketing – Concepts and Strategies. Boston: Houghton Mifflin Company, p475

37-David Hay and W. Robert Kneche,(October 2003)," the Impact of Deregulation of Audit Markets on Audit Fees ", Paper work, Department of Accounting and Finance University of Auckland, P.4

٣٨ - د. عمرو أبو اليمين عبد الغني، د. اشرف يحيى محمد الهادي مرجع سبق ذكره، ص (٢٠٥)

٣٩ - المرجع السابق نفسه، ص (٢٠٦) .

٤٠ - د. حسين شحاتة،(٢٠٠٢م)، "أصول المراجعة والرقابة في ظل الكمبيوتر والانترنت"، جامعة الأزهر، كلية التجارة، ص(٤٥).

41-Praveen K. Kopalle and Donald R. Lehmann ,(Aug. 2001),"Strategic management of expectations: the role of disconfirmation sensitivity and perfectionism" ,**Journal of Marketing Research** ,Vol. 38, No. 3, P(2)

٤٢ - د. محمد عبد العظيم، د. علاء عباس،(٢٠١١م)،"مقدمة في التسويق"، الدار الجامعية، ص(٣٢).

43-http://en.wikipedia.org/wiki/Word-of-mouth_marketing.

٤٤ - لمزيد من التفاصيل: أيمن حسين الشاطري، حسام عبدالمحسن العنقري،(٢٠٠٨م)، "انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، م(٢٠)، ع(١)، ص(٩٨).

-Micheal Ettedge ,Chan Li , Elizabeth Emeigh,(July,2011),"Fee Pressure and Audit Effort during the 'Great Recession' of 2007-2009", University of Kansas,P.2.

٤٥ - د. أحمد يوسف عريقات، د. محمد نديم دباغيه،(يناير ٢٠١١م) "أثر التزام شركات تدقيق الحسابات الأردنية بمعايير التدقيق الدولية على خططها الاستراتيجية التسويقية"، مرجع سبق ذكره، ص(١٣٤٨).

٤٦ - د. علاء الغرابوي، د. محمد عبد العظيم،(٢٠٠٧م)، "التسويق المعاصر"، الدار الجامعية، ٢٠٠٧م، ص(١٩)

47- European Commission,(13.10.2010)"Green Paper: Audit Policy, Lessons

from the Crisis", **Brussels**, P.21

48-Charlie McCreevy ,(12 October 2006),"EU Audit Regulation and International

Cooperation", European Commissioner for Internal Market and Services,P.3.

٤٩ - د. أحمد يوسف عريقات، د. محمد نديم دباغيه، مرجع سبق ذكره، ص(١٣٤٩).

٥٠ - لمزيد من المعلومات حول هذا الموضوع يمكن الاطلاع على البحث التالي:

- Ojo, Marianne,(14-November-2009)" Regulating the International Audit Market and the removal of barriers to entry: The provision of non-audit services by audit firms and the 2006 Statutory Audit Directive", **Center for European Law and Politics**, University of Bremen, Oxford Brookes University.

٥١ - هاني حامد الضمور، هدى مهدي عايش،(٢٠٠٥م)، "أثر عناصر المزيج التسويقي الخدمي لفنادق الخمس نجوم في الأردن على الصورة المدركة من قبل السياح:دراسة مقارنة"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد (١) العدد(١)، ص(١١٢).