

تحليل وتقييم آليات تعزيز المنافسة في ضوء طبيعة ومتطلبات سوق خدمات المراجعة المصري^١

أ.م.د. أحمد محمد الشهير سيد عمر أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد المتفرغ كلية التجارة جامعة أسيوط رئيس قسم المحاسبة والمراجعة الأسبق	أ.م.د. أحمد أشرف عبد الحميد أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد كلية التجارة جامعة أسيوط رئيس قسم المحاسبة والمراجعة السابق	أ. رباب أحمد مصطفى السيد مدرس مساعد بقسم المحاسبة كلية التجارة – جامعة أسيوط
---	---	--

ملخص البحث:

تمثل مهنة المحاسبة والمراجعة دوراً حيوياً في الإقتصاد العالمي، فهي المسؤولة عن توفير المعلومات المحاسبية اللازمة لإتخاذ القرارات، كما تُسهم في نمو وتنشيط سوق الأوراق المالية. وفي ظل الظروف الراهنة لمهنة المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال المصرية وما فرضته من قيود ومتطلبات أصبح من الضروري دراسة طبيعة سوق خدمات المراجعة المصري، فلقد شهد سوق المهنة تغييرات جوهرية مع صدور قرار رئيس الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (٣٣) لسنة ٢٠٠٩م، بشأن تحديد القائمين بمراجعة حسابات الشركات المقيدة بالبورصة المصرية والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وصناديق الاستثمار. ويهدف هذا البحث إلى تحليل طبيعة المنافسة في سوق خدمات المراجعة المصري، بالإضافة إلى تحليل وتقييم أهم آليات تعزيز المنافسة ودورها في التخفيف من سيطرة مكاتب المراجعة الأربعة الكبار علي سوق المهنة. وقد خلُص البحث إلى أن سوق خدمات المراجعة المصري يتسم بوجود هيكل سوق احتكار قلة قوي. ومن أهم النتائج التي توصل إليها البحث أن اندماج مكاتب المراجعة المتوسطة وصغيرة الحجم يوفر لها الموارد المادية والبشرية اللازمة، وهو أحد الآليات الهامة لتعزيز تنافسية سوق خدمات المراجعة، كما أن إزالة القيود القانونية التي تحد من نمو مكاتب المراجعة المتوسطة وصغيرة الحجم، وتطبيق آلية المراجعة المشتركة الإلزامية تُعد من أكثر الآليات تأثيراً في تعزيز المنافسة والحد من تركيز سوق خدمات المراجعة. وتوصي الباحثة بضرورة دعم نمو مكاتب المراجعة المتوسطة والصغيرة من خلال الاندماج كأحد الآليات الهامة لتحسين هيكل سوق خدمات المراجعة.

الكلمات الدالة "المفتاحية": آلية المراجعة المشتركة – آلية التغيير الإلزامي للمراجعين – تركيز سوق خدمات المراجعة.

^(١) بحث مستخلص من رسالة علمية تحت الإعداد للحصول علي درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة بعنوان "تقييم القدرة التنافسية لمكاتب المراجعة لمواجهة عولمة منهة المراجعة في مصر (اتفاقية الجاتس)"، كلية التجارة – جامعة أسيوط.

قائمة بالمصطلحات المستخدمة في البحث

المصطلح	المضمون	باللغة العربية	باللغة الإنجليزية
آلية المراجعة المشتركة	Joint audit	تكليف اثنين أو أكثر من مكاتب المراجعة لا يوجد ارتباط بينهما، للقيام بمراجعة القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة، حيث يشتركا معاً في ابداء رأي موحد في القوائم المالية والتوقيع علي تقرير واحد، وبالتالي يكون كل منهم مسئول مسئولية تضامنية عن رأي المراجعة الوارد بالتقرير (Zerni, M., et.al., 2012).	
آلية التغيير الإلزامي للمراجعين	Auditor mandatory Rotation	يقصد به أنه يجب أن يقوم مراجعي الحسابات بتقديم خدمات المراجعة للعميل لمدة محددة فقط، وبعدها يجب أن يتم استبدالهم بمكتب مراجعة آخر (ICEAW, 2002).	
تركيز سوق خدمات المراجعة	Audit market concentration	استحواذ أو سيطرة عدد قليل من مكاتب المراجعة علي النصيب الأكبر من سوق الخدمة، بصورة تجعلها في وضع احتكاري أو شبه احتكاري لسوق خدمات المراجعة (سالي اميل عيسي، ٢٠١٧).	

الإطار العام للبحث:

موضوع البحث وأهميته:

شهدت سوق خدمات المراجعة عدة تطورات، بداية من عمليات الاندماج بين كبري مكاتب المراجعة لينتج عنها مكاتب أكبر، مروراً بانتهاء أحد هؤلاء الكبار (أرثر أندرسون) بعد التورط في أحد الفضائح المالية، مما أدى إلي تقلص عدد المكاتب الكبار إلي أربعة مكاتب. ومع تزايد سيطرة المكاتب الأكبر حجماً علي السوق، ولأن حالات الاندماج تخلق كيانات أكثر سيطرة علي السوق، كل ذلك يؤدي إلي زيادة درجة التركيز لدي عدد محدود من المكاتب وضعف الوضع التنافسي في السوق. بالإضافة إلي وجود مخاوف لدي الجهات التنظيمية من تركيز السوق في أيدي مكاتب المراجعة الأربعة الكبار وسيطرتهم علي الشركات العامة المدرجة وأثر ذلك علي انخفاض المنافسة وجودة المراجعة، ومحدودية الاختيار أمام العملاء، ومن ثم زيادة المخاطر لأن انهيار أحد الأربعة الكبار قد يؤدي إلي فوضى ويعطل سوق خدمات المراجعة بأكمله.

وبالنسبة لسوق المراجعة المصري، فقد شهد عدداً من التغيرات التنافسية بدخول المهنة ضمن اتفاقية الجاتس ولوحظ دخول بعض المكاتب الدولية إلي السوق المصري من خلال عقود شراكة مع مكاتب مصرية، وأصبحت بعض المكاتب في مصر تقرر اسمها باسم المراجع الدولي في تقارير المراجعة المنشورة. كل ذلك دفع الباحثة إلي الاهتمام بدراسة طبيعة سوق خدمات المراجعة، وتحليل وتقييم أهم آليات تعزيز المنافسة اللازمة لخلق سوق مراجعة تنافسي.

وتكمن أهمية البحث في الحاجة إلى زيادة تنافسية سوق خدمات المراجعة من خلال دعم نمو مكاتب المراجعة بخلاف الأربعة الكبار، حيث يُفضل العملاء من المنشآت كبيرة الحجم التعاقد مع مكاتب المراجعة الكبرى، للحصول على مزايا التخصص والارتباط بشهرة المكتب في منح المصداقية للتقارير المالية، ولتقّتهم في قدرة المكاتب الكبرى على أداء عملية المراجعة بدرجة عالية من الكفاءة والفعالية نظراً لما تتمتع به من إمكانات مادية وتقنية وأعضاء ذوو خبرات مهنية متميزة، وهو ما يتطلب ضرورة استعادة الثقة في المكاتب الأخرى بخلاف الأربعة الكبار. كما يستمد البحث أهميته من أن تركيز سوق خدمات المراجعة قد يؤثر سلباً على جودة المراجعة ويؤدي إلى زيادة الأتعاب من قبل المكاتب المسيطرة.

تحليل نتائج الدراسات السابقة وموقف البحث الحالي:

فيما يلي عرضاً موجزاً لأهم نتائج الدراسات السابقة ذات الصلة بطبيعة تنافسية سوق خدمات المراجعة، وآليات تعزيز المنافسة وإصلاح السوق، وذلك بهدف الوقوف على جهود الباحثين في هذا المجال وكمنطلق لتحديد دور البحث الحالي، وذلك كما يلي:

تناولت دراسة (Baskerville, R.& Hay, D.,2007) ظاهرة سيطرة مكاتب المراجعة الكبار على سوق المهنة في نيوزلندا، وأوضحت أن الشركات الثمانية الكبار تسيطر على السوق، فقد بلغت حصتها عام ٢٠٠١م حوالي ٩٢.١٨%، وخلص الباحثان إلى وجود عدة دوافع لإنتشار مكاتب المراجعة الدولية تشمل اقتصاديات الحجم وانتشار الشركات متعددة الجنسيات والتطور التكنولوجي.

واتفقت معه دراسة (Kend, M., et.al.,2014) والتي ناقشت درجة المنافسة في سوق خدمات المراجعة والتوكيد الأسترالية، وأظهرت النتائج انخفاض المنافسة وسيطرة الأربعة الكبار على السوق، مما يؤثر سلباً على جودة الخدمات المقدمة. كما أكدت على أن الجهات التنظيمية قادرة على تغيير السوق بتطبيق آليات صارمة، ولكن المدخل المقترح يركز على اندماج مكاتب المراجعة بخلاف الأربعة الكبار لزيادة المنافسة في السوق.

وأظهرت نتائج الدراسة التي قام بها (Bloom, R.& Schrim, D.,) عام ٢٠٠٨م، أن ٨٢% من الشركات المساهمة الكبيرة يقتصر اختيارها لمراجع الحسابات على المكاتب الأربعة الكبار لأن لديها الشهرة والخبرة التقنية للقيام بأعمال المراجعة، كما تري ٦٠% من الشركات المساهمة الكبيرة أن المنافسة في سوق خدمات المراجعة غير متكافئة.

واهتمت دراسة (شرين عبدالله عباس، ٢٠٠٩) بتسليط الضوء على آليات العرض والطلب بسوق خدمات المراجعة المصري، للتعرف على طبيعة المنافسة السائدة به، وأكدت على أن سوق خدمات المراجعة المصري هو سوق منافسة احتكارية.

في حين ركزت دراسة (أبو الحمد مصطفى صالح، ٢٠١٤) على اختبار أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة ودرجة التركيز في السوق المصري. وتوصلت إلى أن المراجعة المشتركة تسهم في تخفيض درجة التركيز السوقي وزيادة المنافسة.

واعتمدت دراسة (Cammack, S. & Garcia, M., 2005) علي تحليل موجات الاندماج بين مكاتب المراجعة وأثرها علي درجة التركيز السوقي في البيئة الأمريكية. وتوصلت إلي أن الاندماجات التي حدثت بين المكاتب أدت إلي زيادة درجة التركيز السوقي.

وانتقلت معها دراسة (Mc Meeking, K., et.al., 2005) التي توصلت إلي أن اندماج مكاتب المراجعة أدى إلي زيادة حصتها السوقية.

وباستقراء أهم نتائج الدراسات السابقة يمكن استنتاج ما يلي:

أ- أجمعت الدراسات التي تناولت دراسة طبيعة المنافسة وقياس درجة التركيز السوقي، علي أن سوق خدمات المراجعة في معظم دول العالم يعاني من انخفاض درجة المنافسة وسيطرة عدد محدود من المكاتب المسماة بالأربعة الكبار علي السوق.

ب- أن الدراسات السابقة التي تناولت الاندماج، اهتمت بالاندماج بين مكاتب المراجعة الكبرى، وعلاقة ذلك بجودة وأتعايب المراجعة، والأثر علي درجة التركيز السوقي.

ج- أن القاسم المشترك للدراسات التي تناولت اندماج مكاتب المراجعة هو أنها ميدانية، وأنها تمت في دول متقدمة.

د- لا يوجد اهتمام كافي بمكاتب المراجعة المتوسطة وصغيرة الحجم، ومدي تأثير التغيرات في بيئة المراجعة الحديثة عليها، ومدي امكانية نموها من خلال الاندماج لبناء كيانات كبيرة قادرة علي المنافسة.

موقف البحث الحالي من نتائج الدراسات السابقة:

يركز البحث الحالي علي تحليل طبيعة المنافسة في سوق خدمات المراجعة المصري، وكذلك تحليل وتقييم أهم آليات تعزيز المنافسة واصلاح السوق، خاصة وأن طبيعة السوق المصري يتسم بوجود هيكل احتكار قلة قوي نتيجة استحواذ أربعة مكاتب مراجعة فقط علي الحصة الأكبر من السوق. وبهذا فهو يعتبر امتداداً للدراسات السابقة.

مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في ضعف المنافسة وارتفاع درجة التركيز في سوق خدمات المراجعة المصري، وسيطرة عدد محدود من المكاتب علي الحصة الأكبر من السوق، ومن ثم زيادة المخاطر لأن سلوك المكاتب المسيطرة والأثر علي تسعير خدمات المراجعة وعلي جودة المراجعة قد يصعب التنبؤ به، بالإضافة إلي وجود تأثير قوي لهذه المكاتب المسيطرة علي تطوير معايير المحاسبة والمراجعة.

أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيس للبحث في دراسة وتحليل طبيعة سوق خدمات المراجعة المصري، بهدف التعرف علي المنافسة السائدة في سوق الخدمة، وكذلك تحليل وتقييم أهم الآليات اللازمة لتعزيز المنافسة واصلاح السوق، للتأكد من أن المنافسة تتم بصورة عادلة ومنظمة.

منهج البحث:

يُمثل البحث دراسة نظرية تحليلية قائمة علي استخدام المنهج الاستقرائي، والذي يتم علي أساسه تحليل الدراسات المحاسبية التي تم تناولها في الأدبيات والدوريات العلمية المحاسبية والمتعلقة بطبيعة سوق خدمات المراجعة وما يعانية من سيطرة عدد محدود من المكاتب علي الحصة الأكبر من السوق، وآليات تعزيز المنافسة واصلاح السوق، وكذلك استنباط النتائج التي تساعد في ابراز أهمية اندماج مكاتب المراجعة المتوسطة وصغيرة الحجم بالتكامل مع غيره من آليات تعزيز المنافسة في الحد من التركيز السوقي وتعزيز المنافسة.

تبويب محتوى البحث:

في ضوء مشكلة البحث وتحقيقاً لأهدافه، سيتم تقسيم البحث إلي النقاط التالية:

أولاً: تحليل آليات الطلب والعرض بسوق خدمات المراجعة المصري.

ثانياً: تحليل طبيعة المنافسة في سوق خدمات المراجعة المصري.

ثالثاً: تحليل وتقييم آليات تعزيز المنافسة واصلاح السوق.

وفيما يلي عرض النقاط السابقة بالتفصيل:

أولاً: تحليل آليات الطلب والعرض بسوق خدمات المراجعة المصري:

تُعد المراجعة خدمة اقتصادية يُفترض خضوعها لقانون الطلب والعرض، ويتمثل جانب الطلب في المنشآت محل المراجعة (طالبي الخدمة) ومستخدمو القوائم المالية، بينما يتمثل جانب العرض في مكاتب المراجعة (مقدمي الخدمة). وتتناول الباحثة في هذا الجزء من البحث دراسة آليات سوق خدمات المراجعة المصري لتحديد طبيعة المنافسة في هذا السوق، مع القاء الضوء علي أهم آليات زيادة المنافسة في سوق خدمات المراجعة.

١-الطلب علي خدمات المراجعة:

يتأثر الطلب علي خدمات المراجعة بصناعة طالبي الخدمة، فكل صناعة لها ما يميزها من حجم وطبيعة نشاط ومخاطر وتكنولوجيا وغيرها. حيث تؤثر خصائص النشاط علي محتوى التقارير المالية ومتطلباتها، كما يتأثر الطلب بخصائص مقدمي الخدمة من حجم وشهرة وارتباط بمنشآت عالمية وغيرها (هشام فاروق مصطفى، ٢٠٠٨: ٢٤).

وتتمثل أهم دوافع الطلب علي خدمات المراجعة فيما يلي:

١- الإلزام القانوني بخدمات المراجعة: فقد وضعت كل قوانين الشركات في بلدان العالم المختلفة نصاً ملزماً لشركات الأموال بأن يكون لها مراجع حسابات مستقل. وفي مصر، من القوانين التي تشتمل علي الإلزام بالمراجعة القانون رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١م، بشأن الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة.

٢- اضعاف الثقة علي القوائم المالية وتخفيض خطر المعلومات: يعتبر ابداء الرأي في القوائم المالية جوهر وظيفة المراجعة، حيث تمثل القوائم المالية المنشورة المصدر الرسمي للمعلومات المستخدمة

- في إتخاذ القرارات. لذا نشأ الطلب علي خدمات مكتب المراجعة المحايد، للتحقق من معلومات القوائم المالية مما يؤدي إلي تخفيض خطر المعلومات.
- ٣- وجود تعارض في المصالح بين معدي القوائم المالية ومستخدميها، أو بين الفئات المختلفة من المستخدمين قد يؤدي إلي وجود معلومات متحيزة (أمين السيد أحمد، ٢٠١٠: ١٠٣). لذلك فإن وجود المراجع الخارجي ضروري للتأكيد علي أن المعلومات خالية من التحيز.
- ٤- مقابلة احتياجات ملاك المنشأة: نظرا لإدراك الملاك بأهمية المراجعة الخارجية كأداة رقابية، زاد طلبهم علي خدمات المراجعة كوسيلة للرقابة الخارجية الشاملة علي كافة مجالات الأداء الإداري المالية أوغير المالية.
- ٥- مقابلة احتياجات الإدارة: تعتبر الإدارة مكتب المراجعة كمصدر خارجي للخبرة، تستفيد منه في تحسين نظامها المحاسبي وعملياتها المختلفة، إلي جانب قيامه بتحليل وتقييم كفاءة وفعالية العمليات داخل المنشأة، وتقييم مدي التزام الأقسام بسياسات وإجراءات الإدارة (سالي اميل عيسي، ٢٠١٧: ٩٢).
- ٦- تنوع خدمات مكاتب المراجعة: فلم تعد قاصرة علي خدمات المراجعة التقليدية، بل امتدت لتشمل نطاقا واسعا من الخدمات مثل خدمات التقييم، والخدمات الإستشارية.
- ٧- تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الملاك والإدارة: فالإدارة لديها حق الوصول إلي والرقابة علي معلومات المنشأة وينتج عن ذلك مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الملاك والإدارة، ومن ثم ضرورة وجود الوسيط المستقل، ذلك الدور الذي يقوم به مراجع مستقل (أمين السيد أحمد، ٢٠١٠: ١١٥).

٢- عرض خدمات المراجعة:

يتأثر جانب العرض بطبيعة المنافسة الموجودة في السوق. وفيما يلي نتناول الباحثة جانب العرض في سوق خدمات المراجعة:

طبيعة مكاتب المراجعة:

تختلف مكاتب المراجعة فيما بينها من حيث الحجم، ونطاق الخدمات المهنية التي تقدمها، بالإضافة إلي شكلها القانوني، وذلك كما يلي:

أ- الشكل القانوني:

تتعدد أشكال التنظيم الذي تأخذه مكاتب المراجعة فمنها المكاتب الفردية، وقد تأخذ شكل شركات بمعنى وجود عدة مراجعين يعملون كشركاء في المكتب، ومنها ما يأخذ شكل الشركة المساهمة والتي قد يمتد نشاطها عالمياً (محمد نزار شلا، ٢٠١٥: ٢٥).

وتجدر الإشارة إلي أن الشكل القانوني الغالب لمكاتب المراجعة هو شركات الأشخاص، لما له من مزايا أهمها سهولة التكوين وإمكانية تجميع عدد كبير من الخبرات والتخصصات. إلا أنه يؤخذ عليه أنه يمثل معوقا للاستثمار بها، بل ويحد من الدخول بهذا التنظيم لسوق خدمات المراجعة الدولي لأن الأساس الذي يعمل عليه تنظيم السوق هو ألا تكون مكاتب المراجعة مملوكة بالكامل أو بأغلبية بواسطة محاسبين عموميين (عبدالرازق جبريل محمد، ٢٠١٥: ٢٠٤-٢٠٥).

ب- نطاق الخدمات المهنية:

تؤدي مكاتب المراجعة خدمات أخرى بالإضافة إلى مهامها التقليدية والمتمثلة في مراجعة القوائم المالية وإصدار تقرير حول مدي صحة وعدالة هذه القوائم، ومدي اتقاقها مع مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً. وعرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الخدمات الأخرى بأنها "الخدمات التي يقدمها المراجع إلى عملائه، وتهدف إلى تحسين كفاءة وفعالية استخدام العميل للموارد المتاحة له وتحقيق أهداف المنشأة" (نوري محمد سالم، ٢٠١٦: ٧٣). وتشمل: خدمات المحاسبة وإمساك الدفاتر، خدمات الإستشارات الضريبية، الخدمات الإستشارية المقدمة للإدارة.

وعليه، فإن نطاق الخدمات المهنية التي يقدمها المكتب لم يعد قاصراً علي مراجعة الحسابات والخدمات المرتبطة بالمحاسبة، بل امتد ليشمل نطاقاً واسعاً من الخدمات الإستشارية المالية والإدارية. ومن أهم أسباب ذلك التوسع ما يلي: مواكبة متطلبات الظروف الاقتصادية، والمنافسة بين المكاتب ومحاولة تمييز نفسها، وتلبية الطلب علي الخدمات الأخرى من قبل العملاء، ومحاولة المكاتب إيجاد مصادر دخل إضافية، فقد زادت نسبة إيرادات مكاتب المراجعة الكبيرة من تقديم الخدمات المهنية الأخرى خلال العقد الماضي من (١٢%) إلي (٣٢%). واستناداً إلي ذلك، لم يعد التأهيل المحاسبي وحده المتطلب الأساسي للعمل في مكاتب المراجعة، بل إن فرص العمل تزداد لمن لديهم تأهيل وخبرة في التخصصات المرتبطة بتقديم الإستشارات (فوزية حامد الجفري وحسام عبدالمحسن العنقري، ٢٠٠٧: ٢٢٦).

ثانياً: تحليل طبيعة المنافسة في سوق خدمات المراجعة المصري:

شهد سوق خدمات المراجعة تغيرات جوهرية مع صدور قرار رئيس الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (٣٣) لسنة ٢٠٠٩ بشأن القائمين بأداء خدمة المراجعة لكل من الشركات المسجلة بالبورصة المصرية والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وصناديق الإستثمار، وما صاحبها من قرارات واصدارات من أهمها المعيار المصري رقم (١) لرقابة الجودة في المؤسسات المهنية (منشآت المحاسبة والمراجعة).

ويمكن تقسيم مقدمي خدمات المراجعة في مصر إلي المجموعات التالية:

الأولي: مكاتب مراجعة تابعة لمكاتب مراجعة دولية، وهي عدد محدود.

الثانية: مكاتب مراجعة مكونة من عدد من الشركاء.

الثالثة: مكاتب مراجعة فردية وهي الغالبية في السوق المصري.

الرابعة: مراجعي حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات.

ويعتبر المشروع الفردي أو شركة التضامن هو الشكل القانوني السائد لمكاتب المراجعة في مصر.

ومن المفترض ارتباط جودة المراجعة طردياً بالمنافسة وعكسياً بالاحتكار (Soltani, B., 2007:49). إلا أن طبيعة المنافسة قد تتغير بتغير عوامل البيئة المحيطة (اقتصادية - قانونية... وغيرها)، ويضعف سوق المهنة كلما ابتعد عن المنافسة واقترب من الاحتكار، وتتحدد طبيعة المنافسة حسب اعتبارين هما: عدد المراجعين (مقدمي الخدمة) في السوق، ومدي تجانس خدمة المراجعة المقدمة

(هشام فاروق مصطفى، ٢٠٠٨: ٧). وقد تكون السوق سوق منافسة كاملة أو منافسة احتكارية أو احتكار قلة أو احتكار بحت. وحتى يتصف سوق خدمات المراجعة بأنه سوق يخضع للمنافسة الكاملة فلا بد أن تتوافر فيه أربعة شروط هي:

١- كثرة مقدمي وطالبي خدمات المراجعة، وصغر حجم معاملات كل منهم بالنسبة إلي حجم التعامل الكلي في السوق.

٢- تجانس الخدمة المقدمة، بمعنى أن كل مكاتب المراجعة تقدم خدمة يقبلها كافة طالبي الخدمة علي أنها متماثلة أو متجانسة.

٣- حرية الدخول أو الخروج من السوق، وحرية التعامل بين أطراف السوق وعدم التواطؤ.

٤- توافر المعرفة التامة بأحوال السوق وسهولة الاتصال بين أطراف السوق.

في ضوء ما سبق، يمكن القول بأن سوق خدمات المراجعة المصري ليس بسوق المنافسة الكاملة، لعدم تجانس خدمة المراجعة المقدمة، فقد يختلف مستوى أداء الخدمة مما يؤدي إلي اختلاف مستوي جودتها.

وعليه، فإن هناك بعض مظاهر الاحتكار تتبع من هيكل العرض في السوق، لذا فالمنافسة في سوق خدمات المراجعة لا تخرج عن كونها أحد نوعين هما: المنافسة الاحتكارية (غير الكاملة)، أو احتكار القلة.

١- المنافسة الاحتكارية:

يجب توافر الخصائص التالية حتي يمكن وصف سوق خدمات المراجعة بأنه سوق منافسة احتكارية:

أ- كثرة مقدمي وطالبي خدمة المراجعة نسبياً (وهو عدد ليس بالكبير الذي تتطلبه حالة المنافسة الكاملة).

ب- عدم تجانس خدمة المراجعة. بما قد يسمح باختلاف الأتعاب.

ج- أن يسلك كل من طالبي ومقدمي الخدمة سلوكاً اقتصادياً رشيداً. أي أن طالب الخدمة يكون رشيداً في انفاقه ومقدم الخدمة يسعى إلي تعظيم دالة منفعة.

د- لا يُشترط توافر المعرفة التامة بأحوال السوق، لصعوبة الاتصال بين أطراف السوق.

وبالرغم من التعدد النسبي لمقدمي الخدمة، إلا أنه من الممكن حصول بعضهم علي حصة مؤثرة نسبياً في سوق الخدمة ارتباطاً بإمكاناتهم المادية والبشرية وخبراتهم وغيرها. وهي عوامل مرتبطة إيجابياً بالجودة وتبرر عدم تجانس الخدمة.

بناءً علي ما سبق، تعتقد الباحثة أن قرار رئيس مجلس إدارة الهيئة للرقابة المالية رقم (٣٣) لسنة ٢٠٠٩ قد أثر سلباً علي توافر الخاصية الأولى لإمكانية وصف السوق بسوق المنافسة الاحتكارية، لأنه قصر مزاوله مهنة المراجعة في جزء هام من سوق الخدمة علي عدد محدود من مراجعي الحسابات، حيث يقصر أداء خدمات المراجعة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية علي المراجعين المقيدين بسجل مراقبي الحسابات لدي الهيئة فقط، كما يضع العديد من الشروط لمن يمكنه القيد بذلك السجل. وعليه، لا يمكن القول بأن سوق خدمات المراجعة في مصر هو سوق منافسة احتكارية.

٢- احتكار القلة:

احتكار القلة هو هيكل تنافسي يتصف بتحكم قلة من مقدمي الخدمة في عرض النسبة الأكبر منها في السوق. ويوجد نوعين من التنظيمات الاحتكارية قد تتخذها مكاتب المراجعة هما:

أ- **تنظيمات بسيطة:** حيث يحتفظ كل مكتب مراجعة باستقلاله مع وجود اتفاق صريح أو ضمني باتباع سياسات لتحقيق مصالحها، وهو الشكل المتوقع لاحتكار القلة في سوق خدمات المراجعة المصري.

ب- **تنظيمات دائمة:** وتأخذ أحد شكلين: الأول: اتحاد التروست: وينشأ بحدوث اندماج بين مكاتب مراجعة أو أكثر، لتوفير رأس مال بشري من ذوي التخصصات القطاعية المختلفة للسيطرة على السوق أو جزء منه أو لمواجهة المنافسة، والثاني: اتحاد الكارتل: وهو اتحاد بين عدد محدود من المكاتب الكبيرة يسيطر على السوق (هشام فاروق مصطفى، ٢٠٠٨: ٢٠-٢١).

وفي الحقيقة فإن وجود المكاتب الكبيرة بعدد معقول لا يُعد احتكاراً، ولكن الخطر يكمن في سيطرتها على السوق، وتكوين اتحاد مصالح فيما بينها لتحديد أتعاب الخدمات، وتوزيع عمليات المراجعة بينها. مما يؤدي إلى حالة أقرب إلى الاحتكار، كما يترتب عليه صعوبة دخول مكاتب جديدة إلى السوق لارتفاع التكلفة وضعف الإيرادات الناتجة عن ذلك (مدثر طه أبو الخير والسيد أحمد السقا، ٢٠٠٢: ٤٧٥).

في ضوء ماسبق، تري الباحثة بأن سوق خدمات المراجعة المصري يعد من قبيل أسواق المنافسة غير الفعالة حيث ينطوي على هيكل سوق احتكار قلة قوي. وقد يرجع ذلك لعدة أسباب من أهمها:

- صدور قرارات تنظيمية علي مستوي قطاعات الأنشطة المتباينة، بمعنى ارتباط احتكار القلة بقطاعات معينة، من خلال قيام الهيئات التنظيمية في مصر خاصة الحكومية بقصر مهنة المراجعة لقطاع نشاط ما علي عدد محدود من المراجعين.

- انخفاض قاعدة مقدمي خدمات المراجعة، بعد صدور قرار رئيس مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (٣٣) لسنة ٢٠٠٩، والذي يقصر أداء خدمات المراجعة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية علي المراجعين المقيدين بسجل مراقبي الحسابات لدي الهيئة فقط، مع وضع العديد من الشروط لمن يمكنه القيد بذلك السجل. مما ساعد علي زيادة درجة التركيز وهيمنة هيكل احتكار القلة القوي علي السوق المصري.

وعليه، فإن طبيعة السوق المصري يتسم بوجود هيكل سوق احتكار قلة قوي نتيجة استحواد أربع شركات مراجعة فقط علي الحصة الأكبر من السوق، لذلك فمن المتوقع أن يؤدي ارتفاع درجة التركيز وسيطرة عدد محدود من المكاتب علي السوق إلي عدم وجود الحافز لدي المكاتب لتطوير أدائها وتحسين جودة الخدمات المقدمة (Francis, J., et.al., 2013: 327).

ثالثاً: تحليل وتقييم آليات تعزيز المنافسة وإصلاح السوق:

تؤدي المنافسة إلي زيادة الجودة نظراً لسعي المكتب للتميز عن غيره من المكاتب، ولإدراك المراجع بأن التعاقد معه سيتم وفق أسس موضوعية، طبقاً للمنفعة المتوقعة من جودة المراجعة وليس علي أساس التكلفة الأقل فقط، لذلك فإن سوق خدمات المراجعة اذا كان أقل تركيزاً فإن ذلك يُحقق ميزتين للعملاء هما: تخفيض أسعار الخدمات، وزيادة جودة الخدمات المقدمة (أحمد أشرف عبد الحميد، ٢٠١٤: ١٧٥).

وقد اقترحت المفوضية الأوروبية بعض آليات الإصلاح لزيادة المنافسة والحد من تركيز السوق. ويجب أن تراعي هذه الآليات خصائص السوق والتمثلة في الطبيعة الإلزامية لخدمات المراجعة. كما أن هذا السوق يشمل سوقين فرعيين هما: سوق مراجعة الشركات العامة ويسيطر عليه الأربعة الكبار، وسوق مراجعة الشركات الخاصة، وكل منهما له خصائص مختلفة ربما تتطلب آليات إصلاح مختلفة، إلا أن هذه الآليات تستهدف بالأساس سوق مراجعة الشركات العامة نظرا لتأثيرها الإقتصادي الكبير (Tan,B., & Ho,Y., 2016: 274).

وتتمثل أهم آليات زيادة المنافسة وإصلاح سوق خدمات المراجعة فيما يلي:

١ - آلية المراجعة المشتركة:

تبنت بعض الدول استخدام المراجعة المشتركة بشكل إلزامي، خاصة في قطاع البنوك وشركات التأمين، ومنها فرنسا وهي الدولة الوحيدة في الاتحاد الأوروبي التي مازالت تستخدم المراجعة المشتركة بشكل إلزامي. كما أن الكثير من الدول تستخدم المراجعة المشتركة بشكل اختياري مثل أمريكا وبريطانيا (أبوالمحمد مصطفى صالح، ٢٠١٥: ٨١-٨٢).

وبالنسبة للبيئة المصرية، فيتم الجمع بين المدخل الإلزامي والاختياري للمراجعة المشتركة، حيث أشارت المادة رقم (١٠٣) من قانون الشركات رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١م إلي أنه يكون للشركة المساهمة مراجع حسابات أو أكثر، وفي حالة تعدد المراجعين يكونون مسئولين بالتضامن.

وقد واجهت المراجعة المشتركة ردود فعل مختلطة ما بين مؤيد ومعارض، فالشركات الأربعة الكبار تعارض بشدة المراجعة المشتركة لأسباب التكلفة، كما أنها لا تؤدي إلي زيادة جودة المراجعة، وتؤدي إلي مشكلات التنسيق بين المراجعين، ومحدودية الخيارات المتاحة للعميل، ففي الممارسة العملية لا تقوم الشركات الكبيرة باختيار نفس مكاتب المراجعة التي يقوم منافسها الرئيسي بالتعامل معها (أحمد زكي حسين، ٢٠١٣: ٤١٦-٤١٧). في حين تدعم مكاتب المراجعة المتوسطة وصغيرة الحجم المراجعة المشتركة الإلزامية لأغراض الجودة مسترشدين في ذلك بالتجربة الفرنسية، ويشهد سوق خدمات المراجعة في فرنسا أقل مستوى للتركيز بين الأسواق الأوروبية (أبوالمحمد مصطفى صالح، ٢٠١٤: ٨٧).

أما بالنسبة للمستثمرين، فيري البعض أن المراجعة المشتركة تقدم تحدي للمراجعين لتقديم مراجعة عالية الجودة بشرط أن يتم تطبيقها بتوازن وتحديد المسؤولية عن رأي المراجع. أما البعض الآخر فلا يحبذ تطبيق هذه الآلية لزيادة مخاوفهم من زيادة التكلفة، بالإضافة إلي عدم وجود خطوط واضحة للمسؤولية بين المراجعين المشتركين (أحمد زكي حسين، ٢٠١٣: ٤١٧). ويُعد ارتفاع تكلفة عمليات المراجعة المشتركة أحد أبرز الاعتراضات للقيام بها، حيث تتطلب من مكاتب المراجعة وقتاً إضافياً يصل إلي ١٠% زيادة علي المراجعة الفردية (André, P., et.al., 2016:1).

وقد أكدت دراسة (Lesage, C., et.al., 2011: 25-27) علي أهمية تطبيق آلية المراجعة المشتركة الإلزامية للحد من تركيز السوق، وتحفيز المنافسة وتحسين الجودة. حيث يوفر ذلك فرصة لعدد أكبر من مكاتب المراجعة لإكتساب الخبرات ورفع مستوى الأداء وتخفيض تكلفة الخدمات، وتزداد أهمية ذلك في الأسواق الناشئة كالسوق المصرية (أحمد أشرف عبدالحميد، ٢٠١٤: ١٧٦-١٧٧).

٢- آلية حظر تقديم خدمات بخلاف المراجعة:

يتمثل الهدف الرئيس من الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة في تقديم الإقتراحات والمشورة لمساعدة إدارة العميل في إيجاد حلول لبعض مشكلاتها، ويتم تقديم هذه الخدمات بناءً على طلب العميل فهي ليست إلزامية (نوري محمد سالم، ٢٠١٦: ٧٩). ومن أهم أسباب قيام مكاتب المراجعة بتوسيع نطاق خدماتها المهنية لتشمل الخدمات الأخرى: ارتفاع معدلات أتعاب الخدمات الأخرى عن معدلات أتعاب المراجعة.

وقد يؤدي تقديم الخدمات الإستشارية والإدارية للعملاء إلى تعميق معرفة المراجع بظروف المنشأة وزيادة كفاءة المراجعين، أي أن تقديم هذه الخدمات يخفض الوقت اللازم لبدء عملية المراجعة ويجعل أعضاء فريق المراجعة أكثر كفاءة وخبرة (Tan, B., & Ho, Y., 2016: 278). إلا أن السماح للمراجع بالقيام بأعمال المراجعة وفي نفس الوقت تقديم خدمات إستشارية لنفس العميل قد يُفقد المراجع استقلاله (عبدالسلام سليمان قاسم، ٢٠٠٨: ٨٨).

وفي مصر، نصت المادة رقم (١٠٤) من قانون الشركات رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١م على عدم جواز الجمع بين عمل المراجع الخارجي والإشتغال بصفة دائمة بأي عمل إداري أو إستشاري في المنشأة.

وتؤدي آلية حظر الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة إلى نتائج مختلطة، فقد تؤدي إلى زيادة التركيز السوقي فعندما تنخفض الأرباح بشكل كبير قد تُفضل بعض هذه المكاتب الخروج من السوق، وكذلك قد يؤدي اتجاه العملاء إلى التعاقد مع المكاتب التي تقدم هذه الخدمات بكفاءة وفعالية إلى زيادة درجة التركيز السوقي (سالي اميل عيسى، ٢٠١٧: ٢٤). إلا أن مبدأ الحظر الكلي ومنع تقديم الخدمات الأخرى يمثل إجحافاً في حق مكاتب المراجعة، لأن السماح للمكاتب المتوسطة والصغيرة بتقديم هذه الخدمات - مع الحفاظ على مستوي الجودة - قد يكون آلية فعالة في زيادة قدرتها على المنافسة (Ojo, M., 2009:14).

٣- آلية التغيير الإلزامي لمكاتب المراجعة:

هناك جدل كبير في الأوساط المهنية والأكاديمية حول جدوى آلية التغيير الإلزامي، حيث ينقسم الباحثين بين مؤيد ومعارض. ويمكن تلخيص أهم حُجج المؤيدين فيما يلي:

أ- تحسين جودة المراجعة بدعم إستقلال المراجع، لأن طول فترة العلاقة التعاقدية بين المكتب والعميل قد يهدد استقلاله، فقد يؤدي إلى وجود نوع من الصداقة مع موظفي العميل ومن ثم عدم الإفصاح عن بعض الإنحرافات، كما يُفقد المراجع أحد أهم صفاته وهي الشك المهني (Tan, B., & Ho, Y., 2016:276-279).

ب- خلق نوع من مراجعة النظر، حيث يقوم المراجع اللاحق بمراجعة عمل المراجع السابق وإمكانية إكتشاف ما قد يوجد من أخطاء في عمله.

ج- تعزيز المنافسة في السوق، ففي ظل تطبيق التغيير الإلزامي يزداد عدد المكاتب القابلة للتنافس حيث يتم تشجيع المكاتب المتوسطة والصغيرة على النمو لأن التغيير الإلزامي يتيح لكل المكاتب فرصاً متساوية، مما يسهم في زيادة حدة المنافسة، ومن ثم تحسين الجودة (أحمد محمود حامد، ٢٠١٢: ٧٣).

ويمكن تلخيص أهم السلبيات التي احتج بها المعارضون فيما يلي:

أ- إن تغيير مكتب المراجعة سيفرض تكاليف إضافية علي كل من المكتب والعميل، بالنسبة للمكتب تتمثل في تكاليف بدء عملية المراجعة في السنة أو السنوات الأولى للمراجعة، والتي يتم انفاقها لفهم نشاط العميل. وبالنسبة للعميل فتمثل في تكاليف البحث عن مكتب مراجعة جديد، وتكاليف التفاوض معه عند كل عملية تغيير للمراجع .

ب- يعتبر سببا أساسيا لفشل عملية المراجعة في السنوات الأولى، لعدم إلمام المراجع بكل الجوانب المالية والتشغيلية والتنظيمية للعميل (مدثر طه أبو الخير، ٢٠٠٦: ٧٢-٧٨).

وفي مصر، لا يوجد أي نص قانوني يضع حدودا علي مدة تولي المراجع مهمة المراجعة لمنشأة معينة، أي أن التغيير الإلزامي لمكتب المراجعة غير مطبق في البيئة المصرية، بإستثناء مراجعة صناديق التأمين، حيث حددت الهيئة العامة للرقابة المالية خمس سنوات كحد أقصى لمراجعة الصناديق.

في ضوء ماسبق، يمكن تبني آلية التغيير الإلزامي لتنظيم سوق خدمات المراجعة المصري، مع وضع ضوابط تحول دون الالتفاف حولها. لأن هذه الآلية لا يترتب عليها نتائج سلبية تفوق منافعها.

٤- آلية اندماج مكاتب المراجعة:

اتجهت مكاتب المراجعة إلي الاندماج مع بعضها مشكلة مكاتب متعددة الجنسيات لتقوية موقفها التنافسي. وقد أوصت دراسة (Kenneth, L., et.al., 2017: 790) بضرورة دعم إمكانيات المكاتب الصغيرة للدخول في سوق مراجعة الشركات المساهمة من خلال الاندماج لزيادة المنافسة في سوق خدمات المراجعة.

وتتنوع مبررات ودوافع الاندماج، ولعل من أهمها ما يلي:

أ- التوسع والوصول إلي أسواق عالمية جديدة، ففي ظل العولمة وتحرير التجارة فإن الاندماج هو السبيل للتوسع علي المستوي الدولي والحصول علي حصة سوقية أكبر.

ب- تحسين الربحية، فالاندماج يمثل حافزا لزيادة الإيرادات من خلال نمو الحصة السوقية، حيث يؤدي إلي زيادة الكفاءة (تخفيض التكاليف) و/أو زيادة الفعالية (تخصيص مناسب للموارد النادرة) (Rahman,M.,& Lambkin,M.,2015: 24-25).

ج- تحقيق وفورات الحجم، فالاندماج قد يحقق نوعين من الوفورات: الوفورات الداخلية، وتحدث نتيجة دمج خبرات وإمكانيات المكاتب المندمجة، وتحسن الكفاءة بعد الاندماج وإمكانية إستقطاب كفاءات أخرى وإتاحة الفرصة لتدريب المراجعين، مما يساعدها لإكتساب ميزة تنافسية. والنوع الآخر هو الوفورات الخارجية، وتتحقق للكيانات كبيرة الحجم نتيجة القدرة علي الحصول علي شروط وأتعاب أفضل من العملاء.

د- مواجهة الخطر، فمع قيام موجات الاندماج بين المكاتب يكون أمام المكتب خياران، إما البقاء بمفرده في السوق في مواجهة التكتلات الأخرى، أو الاندماج في مكتب آخر لتكوين مكتب أكبر حجما.

ومن أهم الصعوبات التي قد تواجه المكاتب المندمجة نقص الخبرة في التعامل مع العملاء الجدد الذين يتم اكتسابهم بعد الاندماج، فضلا عن صعوبة نقل المعرفة والثقافة بعد الاندماج، خاصة

عند وجود تعارض في ثقافة المكاتب المندمجة، لذلك فإن التكيف مع إندماج ثقافات مختلفة قد يستغرق عدة سنوات (Christensen, B., et.al., 2018: 1). فوجود إختلافات كبيرة في ثقافة ومعرفة المكاتب المندمجة قد يؤثر سلبا علي جودة المراجعة، فالتوافق يعد عاملا رئيسا في إختيار فريق العمل والشركاء.

في ضوء ماسبق، تري الباحثة أن إندماج مكاتب المراجعة المتوسطة والصغيرة تعد إستراتيجية هامة لتعزيز النمو وزيادة قاعدة العملاء، فضلا عن تأمين فريق عمل كفء، فهو يحقق العديد من المزايا ويؤدي إلي زيادة المنافسة في السوق. أما إندماج المكاتب الكبرى فإنه يؤدي إلي زيادة سيطرتها علي السوق وتقليص المنافسة وزيادة درجة التركيز.

٥-آلية إزالة القيود القانونية التي تحد من نمو مكاتب المراجعة المتوسطة وصغيرة الحجم:

أشار تقرير صدر في بريطانيا عام ٢٠٠٦م إلي سيطرة المكاتب الأربعة الكبار علي سوق خدمات المراجعة، وأنه من غير المتوقع أن يتغير هذا الوضع في المستقبل القريب، لوجود عدة معوقات تواجه المكاتب المتوسطة وصغيرة الحجم وتجعلها غير قادرة في المدى القصير علي منافسة المكاتب الكبرى، وقد حددت هذه المعوقات من وجهة نظر العملاء، ومكاتب المراجعة المتوسطة والصغيرة والكبرى، ومن أهم هذه المعوقات ما يلي:

أ- التغطية الجغرافية المحدودة، فالمكاتب المتوسطة والصغيرة لا تستطيع تقديم خدمات مراجعة تغطي عدة دول، لعدم وجود شبكات محاسبية عالمية لها تضاهي شبكات الأربعة الكبار.

ب- الشهرة التي تتمتع بها المكاتب الأربعة الكبار والتي تعد عاملا هاما للمنافسة.

ج- عدم تغيير المراجعين في سوق مراجعة الشركات الكبيرة يشكل عقبة أمام دخول المكاتب المتوسطة والصغيرة في هذا السوق (London Economics in association with Ewert, R.,2006:41-42)

د- تُعد مخاطر تكاليف الدعاوي القضائية الضخمة عنصرا هاما في المنافسة في السوق، وهي تمثل عائقا أمام المكاتب المتوسطة والصغيرة للدخول في سوق المراجعة الدولي (Ascher, B., & Foer, A., 2010: 32)

هـ- ارتفاع جودة خدمات المراجعة المقدمة من قبل المكاتب الكبرى بالمقارنة بالمكاتب المتوسطة والصغيرة، نظرا لما تتمتع به المكاتب الكبرى من خبرة ومعرفة فنية عالية (Cullinan, C., et.al. 2012: 8-14)

وبالنسبة لسوق خدمات المراجعة المصري، فإن من أهم المعوقات التي تحد من نمو مكاتب المراجعة المصرية ودخولها في سوق خدمات المراجعة الدولي ما يلي: عدم قدرتها علي تقديم خدمات مراجعة تغطي عدة دول، عدم تغيير المراجعين، السمعة التي تتمتع بها المكاتب الأربعة الكبار، كما أن مكاتب المراجعة صغيرة الحجم لذا لا تستطيع الإضطلاع بمهام المراجعة التي يقوم بها المكاتب الكبرى، وكذلك ندرة الإستثمار في مكاتب المراجعة بسبب قواعد الملكية الصارمة (عبدالرازق جبريل محمد، ٢٠١٥: ٢٠٥).

وعليه، يجب محاولة التصدي لهذه المعوقات، وتطوير التشريعات والقوانين المنظمة لقواعد الملكية بمكاتب المراجعة، وتنمية قدرات وكفاءات المراجعين لتمكين مكاتب المراجعة المصرية من التعاون والمنافسة في السوق الدولي.

في ضوء المعطيات السابقة، يمكن القول بأن آليات إصلاح سوق خدمات المراجعة، ومحاولات زيادة درجة المنافسة سوف تحظى بدعم مختلف الأطراف إذا كانت تؤدي إلى زيادة جودة المراجعة، وزيادة جودة معلومات القوائم المالية، وإتاحة الفرصة لمختلف المكاتب للحصول على حصص سوقية أفضل وزيادة المنافسة وتخفيض درجة التركيز السوقي.

خلاصة ونتائج البحث:

يهدف هذا البحث إلى دراسة وتحليل طبيعة سوق خدمات المراجعة في بيئة الأعمال المصرية، لتحديد طبيعة المنافسة السائدة في السوق، وكذلك عرض وتحليل الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث، بالإضافة إلى تحليل وتقييم آليات تعزيز المنافسة والحد من التركيز السوقي. وخلص البحث إلى أهمية تعزيز المنافسة في سوق خدمات المراجعة المصري، لأنه في حالة الاحتكار وسيطرة عدد قليل من المكاتب على السوق فقد يؤثر ذلك سلباً على جودة الخدمات المقدمة. وكذلك أهمية تحسين قدرات مكاتب المراجعة المتوسطة وصغيرة الحجم للدخول في سوق مراجعة الشركات المساهمة لخلق سوق مراجعة تنافسي.

وقد أسفر البحث عن النتائج التالية:

- ١- يتسم سوق خدمات المراجعة المصري بوجود هيكل سوق احتكار قلة قوي نتيجة سيطرة أربعة شركات مراجعة فقط على الحصة الأكبر من سوق الخدمة.
- ٢- انخفاض المنافسة في سوق خدمات المراجعة والاختيار المحدود أمام العملاء يؤثر سلباً على جودة الخدمات المقدمة، ويؤدي إلى زيادة الأتعاب.
- ٣- يؤدي اندماج مكاتب المراجعة الكبرى إلى زيادة درجة التركيز السوقي.
- ٤- يؤدي اندماج مكاتب المراجعة المتوسطة والصغيرة إلى توفير موارد مادية وبشرية إضافية، وتُعد أحد الآليات الهامة لتعزيز تنافسية سوق الخدمة.
- ٥- إزالة القيود القانونية التي تحد من نمو مكاتب المراجعة المتوسطة والصغيرة، وتطبيق آلية المراجعة المشتركة الإلزامية لها التأثير الأكبر في تعزيز تنافسية سوق الخدمة.

بناء على النتائج التي توصل إليها البحث، تقترح الباحثة التوصيات التالية:

- ١- ضرورة اندماج المكاتب المتوسطة والصغيرة لبناء كيانات كبيرة قادرة على المنافسة.
- ٢- يجب إزالة القيود القانونية التي تحد من نمو مكاتب المراجعة المتوسطة والصغيرة.
- ٣- أهمية تطبيق آلية المراجعة المشتركة الإلزامية بشرط أن يكون أحد المراجعين من المكاتب المتوسطة والصغيرة للحد من سيطرة المكاتب الكبرى على سوق الخدمة.
- ٤- وضع قيود قانونية وتنظيمية على المكاتب الكبرى للحد من قيامها بتقديم الخدمات الأخرى لعملاء المراجعة.

نقاط مقترحة لبحوث مستقبلية:

- ١- دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة في القدرة التنافسية لمكاتب المراجعة في بيئة الأعمال المصرية.
- ٢- دراسة طبيعة سوق الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة في بيئة الأعمال المصري.

مراجع البحث

أولاً: المراجع العربية:

- ١- أبوالمجد مصطفى صالح، (٢٠١٥)، "أثر المراجعة المشتركة علي جودة المراجعة ودرجة التركيز في سوق خدمات المراجعة في البيئة المصرية"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة - جامعة سوهاج، المجلد ٢٩، العدد ٢.
- ٢- أحمد أشرف عبدالمجيد، (٢٠١٤)، "المراجعة المشتركة كأداة لزيادة جودة المراجعة: دراسة ميدانية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد ٣٨، العدد ٤.
- ٣- أحمد زكي حسين، (٢٠١٣)، "قياس أثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة علي أسعار الأسهم: دليل من البورصة المصرية"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد ٤، التنزيل متاح من: <http://search.mandumah.com>.
- ٤- أحمد محمود حامد، (٢٠١٢)، "أثر التغيير الإلزامي لمكاتب المحاسبة القانونية علي جودة التدقيق بالمملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير منشورة، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية - جامعة اليرموك، الأردن، التنزيل متاح من:
- ٥- أمين السيد أحمد، (٢٠١٠)، "المراجعة وحوكمة الشركات"، الإسكندرية: الدار الجامعية، الطبعة الأولى.
- ٦- سالي اميل عيسي، (٢٠١٧)، "دراسة تحليلية للعلاقة بين تركيز سوق خدمات المراجعة واعتبارات اختيار مراجعي الحسابات وأثر ذلك علي مهنة المراجعة في مصر"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة - جامعة أسيوط.
- ٧- شرين عبدالله عباس، (٢٠٠٩)، "دراسة تحليلية لطبيعة المنافسة في سوق خدمات المراجعة وأثرها علي التوجه التسويقي لمهنة المراجعة في مصر في ظل البيئة الإقتصادية الحديثة"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة قناة السويس.
- ٨- عبدالرازق جبريل محمد، (٢٠١٥)، "معوقات نمو وتطور مكاتب المراجعة المصرية في تنظيم سوق المراجعة الدولي: بحث ميداني"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد ٦.
- ٩- فوزية حامد الجفري وحسام عبدالمحسن العنقري، (٢٠٠٧)، "اتجاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية: تحليل ميداني مستند إلي مقتضيات نظرية الوكالة"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الإقتصاد والإدارة - السعودية، المجلد ٢١، العدد ٢.
- ١٠- محمد نزار شلا، (٢٠١٥)، "أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير منشورة، كلية الإقتصاد - قسم المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا.

١١- مدثر طه أبو الخير والسيد أحمد السقا، (٢٠٠٢)، "مشاكل معاصرة في المراجعة"، مطابع غباشي.

١٢- نوري محمد سالم، (٢٠١٦)، "الخدمات الأخرى للمراجع وأثرها علي استقلاله: دراسة تطبيقية علي مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في مدينة طرابلس"، مجلة الإقتصاد والتجارة، كلية الإقتصاد والعلوم السياسية، جامعة الزيتونة، العدد ٩.

١٣- هشام فاروق مصطفى، (٢٠٠٨)، "التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات والطبيعة الإقتصادية لسوق خدمة المراجعة في مصر - دراسة ميدانية"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد ٢.

ثانياً: المراجع الإنجليزية:

- 1- André, P., Broye, G., Pong, C., & Schatt, A., (2016), "Are joint audits associated with higher audit fees?", available at: <http://www.researchgate.net/publication>.
- 2- Ascher, B., & Foer, A., (2010), "Financial reform and the Big 4 audit firms", available at: www.ssrn.com.
- 3- Baskerville, R. F., & Hay, D. (2007), "Globalization of professional accounting: the Big 8 entering New Zealand", Business School, University of Exeter, Accounting Working Papers. available at: <http://ssrn.com>.
- 4- Bloom, R., & Schirm, D. (2008). An analysis of the GAO study on audit market concentration. The CPA Journal, vol.78, No.4.
- 5- Cammack, S., & Cabán-García, M., (2005), "Audit Firm Concentration and Competition: Effects of Consolidation Since 1997", The Journal of Theoretical Accounting Research, available at: <http://info.cba.ksu.edu/skovar/centralststes/2005>.
- 6- Christensen, B., Smith, K., Wang, D., & Williams, D., (2018), "The audit quality effects of small audit firm mergers in the United States", available at: www.ssrn.com.
- 7- Cullinan, C., Du, H., & Zheng, X., (2012), "Barriers to entry to the big firm audit market: Evidence from market reaction to switches to second Tier audit firms in the post-sox period", available at: www.ekb.eg.
- 8- Francis, J., Michas, P., & Seavey, S., (2013), "Does audit market concentration harm the quality of audited earnings? Evidence from audit markets in 42 countries", Contemporary Accounting Research, vol.30, No.1, available at: <https://onlinelibrary.wiley.com>.

- 9- ICEAW,(2002), "Mandatory rotation of audit firms", Institute of Chartered Accountants in England & Wales, London. Available at: <http://www.icaew.co.UK>
- 10-Kend, M., Houghton, K., & Jubb, C., (2014),"Competition issues in the market for audit and assurance services: Are the concerns justified?",Australian Accounting Review, vol.24, No.4, available at: <http://onlinelibrary.wiley.com>.
- 11-Kenneth, L., et.al., (2017),"A field study on small accounting firm membership in associations and networks: Implications for audit quality", The Accounting Review, vol.91, Iss.3.
- 12- Lesage, C., Ratzinger, N., & Kettunen, J., (2011),"Is joint audit bad or good? Efficiency perspective evidence from three European countries", available at: www.ssrn.com.
- 13-London Economics in association with Ewert, R., (2006),"study on the Economic impact of auditor's liability regimes", Final Report to EC-DG internal market & services. available at: <http://Londoneconomics.co.UK>.
- 14-Mc Meeeking, K., et.al., (2005),"The effect of audit firm mergers on audit pricing in the U.K", available at: <http://pdfs.semanticscholar.org>.
- 15- Ojo, M., (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", available at: www.ssrn.com.
- 16-Rahman, M., & Lambkin, M., (2015),"Creating or destroying value through mergers and acquisitions: A marketing perspective", available at: www.sciencedirect.com.
- 17-Soltani, B., (2007),"Auditing: An International approach", Pearson.
- 18-Tan, B., & Ho, Y., (2016),"Some Economics of Audit Market Reform", Australian Accounting Review, vol., 26 No.3, available at: <https://onlinelibrary.wiley.com>.
- 19-Zerni, M., et.al., (2012), "Do joint audits improve audit quality? Evidence from voluntary joint audits", Eropean Accounting Review, vol.21, No.4, pp.731-765.

