

مدي مساهمة المؤهلات والصفات الشخصية لمراجع الحسابات في دعم القدرة التنافسية لمكتب المراجعة^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:

في ظل التطورات المتلاحقة التي يتسم بها الاقتصاد العالمي نتيجة العولمة والانفتاح الاقتصادي، دخلت مهنة المحاسبة والمراجعة مرحلة جديدة من مراحل تطورها بسبب تنشيط الطلب علي خدماتها وتفعيل آلية السوق، وهو ما يتطلب ضرورة تحسين القدرة التنافسية لمكاتب المراجعة المحلية بما يتواءم مع هذه التطورات للوفاء باحتياجات سوق المهنة. وترتبط القدرة التنافسية لمكاتب المراجعة ببعض العوامل والإعتبارات المتعلقة بالموارد البشرية أو أعضاء مكتب المراجعة من حيث التأهيل العلمي والعملية للمراجع، ودرجة استقلال المراجعين، والتعليم والتدريب المهني المستمر وغيرها. ويهدف البحث إلي تحليل مدي مساهمة وتأثير بعض المؤهلات والصفات الشخصية للمراجع في دعم القدرة التنافسية لمكتب المراجعة. وقد خلُص البحث إلي أن الموارد البشرية تُعد أهم وأكبر أصول مكتب المراجعة لذا يجب التأكد من تمتعها بالتأهيل العلمي والعملية المناسب والكفاءة المهنية والاستقلال لضمان أداء المهام الموكلة إليها بما يتفق مع المعايير المهنية وأخلاقيات المهنة. ومن أهم النتائج التي توصل إليها البحث: أن مستوى التأهيل العلمي والعملية للمراجع ودرجة استقلال المراجعين والتعليم والتدريب المهني المستمر تُعد من العوامل الهامة المؤثرة في القدرة التنافسية لمكتب المراجعة. وأخيراً توصي الباحثة بضرورة تحديد المؤهلات الواجب توافرها لمنح ترخيص مزاوله المهنة، مع ضرورة تفعيل الالتزام بميثاق أخلاقيات المهنة وفرض عقوبات علي مخالفة معايير المراجعة وميثاق أخلاقيات المهنة.

الكلمات الدالة "المفتاحية": مستوى التأهيل العلمي والعملية للمراجع - درجة استقلال المراجعين - القدرة التنافسية لمكتب المراجعة - التعليم والتدريب المهني المستمر.

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

قائمة بالمصطلحات المستخدمة في البحث

المصطلح	المصطلح	
	باللغة العربية	باللغة الإنجليزية
المستوي التأهيلي العلمي والعملية للمراجع	Auditor scientific & practical qualifications	حصول المراجع علي مؤهل جامعي متخصص في مجال المهنة، وقضاء فترة من التدريب العملي كشرط لمزاولة المهنة، والتعليم والتدريب المهني المستمر طوال فترة المزاولة (اسلام عبدالفتاح محفوظ، ٢٠١١).
درجة استقلال المراجعين	Auditor independence	يوجد مفهومين للاستقلال في المراجعة قامت بوضعهما هيئة الأوراق المالية الأمريكية: - الاستقلال الذهني (الحقيقي): يعني أن يتجرد المراجع من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند ابداء رأيه الفني المحايد. - الاستقلال الظاهري: يعني أن تكون هناك أعرف وقواعد مهنية تضمن عدم سيطرة إدارة المنشأة علي المراجع، وعدم وجود أي ارتباط لمصالحه مع إدارة المنشأة. بمعنى أنه يجب عليه عدم الجمع بين عمله والاشتراك في تأسيس المنشأة أو عضوية مجلس إدارتها أو أن يكون موظفا فيها، أو أن يكون له أو لأحد أقاربه مصلحة مباشرة أو غير مباشرة في المنشأة محل المراجعة (محمد براق، وعمر ديلمي، ٢٠١٧).
القدرة التنافسية لمكاتب المراجعة	Audit firm competitive ability	قدرة مكتب المراجعة علي تقديم الخدمات المحاسبية بمستوي عالي من الجودة ومستوي مناسب من الأتعب، أي تلبية احتياجات العملاء بشكل أكثر كفاءة من المراجعين الآخرين (Al-Beraidi, A.&Ricards, T., 2003).
التعليم والتدريب المهني المستمر	Continuous Professional Learning & Training	التعليم والتدريب المهني المستمر هو نشاط تعليمي يتم بتنظيم وإشراف هيئة مهنية، ويسهم في الحفاظ علي وتحسين الكفاءة المهنية لأعضاء المهنة، من خلال اكتساب المعارف والمهارات المهنية بشكل متجدد يتناسب مع الظروف المحيطة بالمهنة (محمد أحمد أحمد، ٢٠١٠).

الاطار العام للبحث:

موضوع البحث وأهميته:

تعتبر الموارد البشرية الفعالة- أعضاء مكتب المراجعة- المصدر الرئيس لتكوين القدرة التنافسية لمكاتب المراجعة. فالموارد المادية والمالية والتقنية المتاحة تُعد شرطاً ضرورياً لتحقيق القدرة التنافسية، ولكنها ليست كافية وحدها فلا بد من توافر المورد البشري، الذي يُعد المورد الأساسي لمكتب المراجعة. لذا يجب أن يتأكد المكتب من وجود عدد كافٍ من العاملين الذين يتمتعون بالكفاءة والخبرة الفنية، لضمان قدرتهم على أداء المهام بما يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات القانونية وتوقعات المجتمع. ونظراً لأن المورد البشري هو الذي يعمل على تفعيل واستثمار باقي الموارد يجب توجيه جهود المكتب لتطويره، حيث تعتمد طبيعة عمل هذه المكاتب بشكل كبير على عوامل غير ملموسة مثل مؤهلات وكفاءات وخبرات المراجعين في كيفية تفسير وتطبيق المعايير ذات الصلة واستخدام التقدير المهني للوصول إلى رأي فني محايد. وقد انعكس ذلك على ضرورة دراسة العوامل أو الاعتبارات المتعلقة بالموارد البشرية بمكتب المراجعة والتي قد يكون لها تأثير على القدرة التنافسية للمكتب. وتكمن أهمية هذا البحث في أنه يتناول أحد الموضوعات التي لم تلقِ الاهتمام الكافي من قبل الباحثين فهناك ندرة في الأبحاث التي تناولت الموارد البشرية بمكاتب المراجعة ومؤهلات وتدريب المراجعين وأثر ذلك على القدرة التنافسية للمكتب. كما يستمد البحث أهميته من أن توافر التأهيل العلمي والعملية لدى المراجعين يُعد أمراً ضرورياً لضمان جودة الأداء المهني، وأن أي تقصير في أداء المراجعين ينعكس سلباً على سمعة المكتب، كما أن استقلال المراجعين يُعد حجر الزاوية لمهنة المراجعة، بالإضافة إلى أن التعليم والتدريب المهني المستمر أصبح ضرورياً للمراجع لتحسين الكفاءة المهنية واكتساب المعارف والمهارات المهنية بشكل متجدد يتناسب مع الظروف المحيطة بالمهنة، لذا يجب على المكتب وضع السياسات والإجراءات المناسبة بما يوفر له درجة معقولة من الاقتناع بأن أعضاء المكتب لديهم الاستقلال والتأهيل الكافي والمناسب لأداء المهام الموكلة إليهم.

تحليل نتائج الدراسات السابقة وموقف البحث الحالي:

فيما يلي عرضاً موجزاً لأهم نتائج الدراسات السابقة ذات الصلة بدراسة القدرة التنافسية لمكاتب المراجعة، وذلك بهدف الوقوف على جهود الباحثين في هذا المجال وكمطلق لتحديد دور البحث الحالي، وذلك كما يلي:

اهتمت دراسة (شوقي السيد فودة، ٢٠٠٨م) بدراسة وتحليل العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية لمكاتب المراجعة، وطبقاً لهذه الدراسة تشمل العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية ما يلي: جودة الأداء المهني، ودرجة الالتزام بالمعايير الدولية، وحجم مكتب المراجعة، والنفوذ الاجتماعي للشركاء في المكتب، ومستوي التأهيل العلمي والمهني لمراقبي الحسابات، ودرجة الالتزام بمتطلبات التعليم المهني المستمر، والحفاظ على استقلال مراقبي الحسابات.

واتفقت معه دراسة (مريم مصطفى عبدالحليم، ٢٠١٥م) في درجة تأثير بعض العوامل على القدرة التنافسية لمراجعي الحسابات، حيث وجدت الدراسة أن أهم العوامل المؤثرة في القدرة التنافسية للمراجع الخارجي السوري هي: جودة الأداء المهني، ودرجة الالتزام بالمعايير الدولية للمراجعة، وعملية تحديد

أتعاب المراجعة، وحجم مكتب المراجعة، والخدمات الأخرى التي يقدمها المراجع، ووجود النفوذ الاجتماعي للشركاء في مكتب المراجعة، ومستوى تخصص المكتب في النشاط، ووجود لجان مراجعة عند العملاء. كما توصلت الدراسة إلى أن أكثر عوامل القدرة التنافسية توافراً هي الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة.

في حين اهتمت دراسة (ردينة نسيم أبوليل، ٢٠١٢م) بالتركيز على دراسة مدى تأثير عامل واحد فقط هو التخصص القطاعي لمراجع الحسابات على كل من: أتعاب المراجعة والميزة التنافسية وجودة الأداء المهني. وخُصت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي للتخصص القطاعي على الأتعاب والميزة التنافسية والتخصص المهني.

واعتمدت دراسة (Barongo, A., 2014) على تحليل أهم الاستراتيجيات التنافسية المتبعة من قبل مكاتب المراجعة المتوسطة وصغيرة الحجم. وأظهرت نتائج الدراسة أن أهم الاستراتيجيات التنافسية المتبعة تشمل: استراتيجية التغلغل في الأسواق، وتنمية السوق، وقيادة التكلفة.

في حين أكدت دراسة (Githuku, G., 2016) على أن الاستراتيجيات التنافسية الأكثر تأثيراً في القدرة التنافسية لمكاتب المراجعة تتمثل في: استراتيجية جودة الخدمات المقدمة، واستخدام التكنولوجيا الحديثة، والتدريب الجيد لفريق المراجعة، وجودة القيادة.

وباستقراء أهم نتائج الدراسات السابقة يمكن استنتاج ما يلي:

أ- يأتي البحث الحالي لسد فجوة النقص في الدراسات والأبحاث المتعلقة بالقدرة التنافسية لمكاتب المراجعة.

ب- أجمعت معظم الدراسات التي تناولت عوامل القدرة التنافسية لمكاتب المراجعة على أن جودة الخدمات المقدمة تُعد أهم العوامل المؤثرة في القدرة التنافسية لمكتب المراجعة.

ج- أن القاسم المشترك لمعظم الدراسات التي تناولت القدرة التنافسية لمكاتب المراجعة هي أنها ميدانية.

د- تناولت الدراسات السابقة القدرة التنافسية لمكاتب المراجعة من وجهات نظر مختلفة، حيث ركزت بعضها على تحليل مدى تأثير بعض العوامل على القدرة التنافسية، في حين ركز البعض الآخر على دراسة تأثير عامل واحد فقط على القدرة التنافسية، بينما تناولت دراسات أخرى الاستراتيجيات التنافسية التي تتبعها مكاتب المراجعة.

موقف البحث الحالي من الدراسات السابقة:

يركز البحث الحالي على دراسة وتحليل الاطار المفاهيمي للقدرة التنافسية من حيث مفهومها، وأنواعها، وأهم مصادرها. وكذلك دراسة مدى مساهمة وتأثير المؤهلات والصفات الشخصية للمراجع من حيث التأهيل العلمي والعمل للمراجع، ودرجة استقلال المراجعين، والتعليم والتدريب المهني المستمر على القدرة التنافسية لمكاتب المراجعة. وبخاصة في ظل العولمة وانفتاح الأسواق، ودخول مكاتب المراجعة الأجنبية للعمل في سوق خدمات المراجعة المصري، وهو ما يتطلب ضرورة تمتع المراجعين وأعضاء مكاتب المراجعة بمجموعة من المؤهلات والصفات الشخصية التي تجعلهم قادرين على تقديم الخدمات

المهنية بأعلي جودة وأقل تكلفة ممكنة في ظل ظروف المنافسة مع المكاتب الأجنبية. وبهذا فهو يعتبر امتداداً للدراسات السابقة.

مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث فيما تفرضه التطورات المتلاحقة والعولمة من تحديات من خلال السماح لمكاتب المراجعة الأجنبية بمزاولة المهنة في السوق المصري بصورة منفردة. ويرجع مصدر القلق في المنافسة من عدم التوازن في القدرة التنافسية بين المكاتب المحلية والأجنبية، وعدم توافر كثير من عوامل القدرة التنافسية في المكاتب المحلية. ويتطلب ذلك من مزاولي المهنة ضرورة تحسين القدرة التنافسية وتطوير الممارسة المهنية، مما يستلزم توفير التأهيل العلمي والعملية الملائم لراغبي مزاولة المهنة والتعليم والتدريب المهني المستمر، مع ضرورة الاهتمام بتوافر عدد من الصفات الشخصية في المراجع وفي مقدمتها الاستقلال.

أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيس للبحث في تحليل الاطار المفاهيمي للقدرة التنافسية لمكاتب المراجعة، بالإضافة إلي دراسة مدي تأثير بعض الاعتبارات والصفات الشخصية للمراجع وتشمل: مستوى التأهيل العلمي والعملية للمراجع، ودرجة استقلال المراجعين، والتعليم والتدريب المهني المستمر في القدرة التنافسية لمكاتب المراجعة. وكذلك استنباط النتائج التي تساعد في ابراز أهمية الاعتبارات والصفات الشخصية للمراجع في دعم القدرة التنافسية لمكتب المراجعة.

منهج البحث:

يُمثل البحث دراسة نظرية ميدانية قائمة علي استخدام المنهج الاستقرائي، والذي يتم علي أساسه تحليل الدراسات المحاسبية التي تم تناولها في الأدبيات والدوريات العلمية المحاسبية والمتعلقة بدراسة الاطار المفاهيمي للقدرة التنافسية لمكاتب المراجعة، والدراسات الخاصة بمدي تأثير المؤهلات والصفات الشخصية للمراجع في القدرة التنافسية للمكتب، وكذلك استنباط النتائج التي توضح أهمية المؤهلات والصفات الشخصية للمراجع في دعم القدرة التنافسية للمكتب.

فروض البحث:

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه يمكن صياغة فروض البحث كما يلي:

الفرض الأول: لا توجد علاقة معنوية بين مستوى التأهيل العلمي والعملية للمراجع وبين قدرة المكتب التنافسية.

الفرض الثاني: لا توجد علاقة معنوية بين درجة استقلال المراجعين والقدرة التنافسية لمكاتب المراجعة.

الفرض الثالث: لا توجد علاقة معنوية بين الالتزام بمتطلبات التعليم والتدريب المهني المستمر والقدرة التنافسية لمكاتب المراجعة.

تبويب محتويات البحث:

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

أولاً: تحليل الاطار المفاهيمي للقدرة التنافسية.

ثانياً: دراسة تأثير المؤهلات والصفات الشخصية للمراجع في القدرة التنافسية لمكاتب المراجعة.

ثالثاً: نتائج التحليل الاحصائي لآراء عينة الدراسة حول تأثير المؤهلات والصفات الشخصية للمراجع في القدرة التنافسية لمكاتب المراجعة.

وفيما يلي عرض النقاط السابقة بالتفصيل:

أولاً: تحليل الاطار المفاهيمي للقدرة التنافسية:

تمثل القدرة التنافسية الأساس الذي يركز عليه أداء المنشآت، ونادراً ما تمتلك المنشأة سبقاً تنافسياً على كافة الأصعدة قياساً بالمنافسين، نظراً لمحدودية الموارد. وتُعبّر القدرة التنافسية عن حالة من التميز تنفرد بها المنشأة عن غيرها من المنشآت العاملة في نفس المجال، وتمكنها من تعزيز مركزها التنافسي وزيادة حصتها السوقية (Sami Al-Samadi, 2009: 203). وسوف نتناول الباحثة الإطار المفاهيمي للقدرة التنافسية، على النحو التالي:

١- مفهوم القدرة التنافسية:

تُعرّف القدرة التنافسية للمنشأة بأنها القدرة على إنتاج السلع والخدمات بالنوعية الجيدة والسعر المناسب وفي الوقت المناسب، وتُقاس بعدة مؤشرات منها أرباح المنشأة وقدرتها على تلبية حاجات العملاء، وتحقيق حصة سوقية أكبر من المنافسين (رنا الياقوت عبدالله، ٢٠١٧: ٧٤-٧٥). وقد أوضحت دراسة الانكتاد (UNCTAD) أن القدرة التنافسية هي "قدرة المنشأة على المحافظة على أو زيادة نصيبها السوقي على أساس مستمر" (جميل أحسن سعيد، ٢٠١١: ١٦).

وبالرغم من الاختلاف حول تعريف القدرة التنافسية إلا أن هناك اتفاق حول الأداة التي تُمكن المنشأة من تحقيقها، وذلك بتقديم سلع وخدمات تلبي احتياجات العملاء، من خلال تخفيض التكلفة أو تحسين الجودة أو استخدام التكنولوجيا الحديثة، عن طريق الاستخدام الأمثل للموارد، ووضع سياسات جيدة لتحسين أداء وسمعة المنشأة في الأسواق.

أما على مستوى مكاتب المراجعة، تُعرّف القدرة التنافسية بأنها قدرة المراجع على تقديم الخدمات المحاسبية بمستوى جودة عالي ومستوى مناسب من الأتباع، أي تلبية احتياجات العملاء بشكل أكثر كفاءة من المراجعين الآخرين (Al-Beraidi A., & Ricards, T., 2003: 7)، ويعرفها (Phan, 2015) بأنها قدرة مكتب المراجعة على استخدام الموارد المتاحة بكفاءة، وتلبية احتياجات العملاء في الوقت المناسب بكفاءة وبدرجة عالية من الجودة. وتعد قضية المنافسة في مهنة المحاسبة والمراجعة قضية معقدة، ويجب ألا تؤدي إلى خروج المراجع عن المبادئ والقواعد المنظمة للمهنة، أو عن آداب وأخلاقيات المهنة لجذب عملاء جدد أو المحافظة على عملائه الحاليين. وعليه، فإن القدرة التنافسية تعبر عن الدرجة التي يستطيع بها المكتب تقديم خدماته المحاسبية في ظل سيادة آليات السوق مع المحافظة على مستوي إيراداته (شوقي السيد فودة، ٢٠٠٨: ٨٤). ويعتمد ذلك على توافر عدد من

العوامل لدي مكتب المراجعة والتي تمكنه من تقديم أفضل الخدمات للعملاء والمنافسة مع المكاتب الأخرى.

٢-أنواع القدرة التنافسية:

هناك ثلاثة أنواع رئيسة للقدرة التنافسية هي:

أ- **التنافس بالتكلفة:** ويقصد بها قدرة المنشأة علي تقديم منتج أو خدمة بأقل تكلفة ممكنة مقارنةً بالمنافسين، مما يمكنها من تحقيق أرباح كبيرة. وتلعب التكلفة دوراً مهماً كسلاح تنافسي فمن الصعب تحديد أسعار تنافسية دون ضبط مستمر للتكاليف، لذا تستهدف المنشآت المتميزة أن تكون الرائدة في تخفيض عناصر التكاليف بين المنافسين، ويُعد تخفيض التكاليف مطلباً أساسياً لتعزيز القدرة التنافسية (درية بلة أحمد، ٢٠١٥: ٢٣٠)، وهو ما يتطلب الاستغلال الأفضل للطاقات المتاحة، وضرورة فهم الأنشطة الحرجة في سلسلة القيمة للمنشأة والتي تُعد مصدراً هاماً لميزة التكلفة الأقل.

ب- **التنافس بالجودة:** ويقصد به تقديم منتج أو خدمة لها خصائص فريدة من حيث الجودة أو الابداع التكنولوجي عما يُقدمه المنافسين. لذا يجب علي المنشأة تحليل مصادر التميز من خلال أنشطة سلسلة القيمة واستغلال الكفاءات والتكنولوجيا المتقدمة لزيادة الحصة السوقية (حسان عطية خليل، ٢٠١٣: ٣١).

ج- **التنافس بالوقت:** وتعني تحقيق ميزة تنافسية علي أساس تخفيض الوقت، وتقديم المنتج في التوقيت المتفق عليه مع العميل (درية بلة أحمد، ٢٠١٥: ٢٣١).

٣- مصادر القدرة التنافسية:

من أهم مصادر القدرة التنافسية ما يلي (رتيبة نحاسية، ٢٠٠٨: ٨٥-٨٧):

أ- **الابتكار:** مع زيادة حدة المنافسة أصبح الابتكار ضمن الحد الأدنى في الأسبقيات التنافسية بجانب التكلفة والجودة.

ب- **الزمن:** يعتبر الوقت سواء في إدارة الانتاج أوفي إدارة الخدمات مصدراً للقدرة التنافسية.

ج- **التقنية:** أي استخدام تقنيات جديدة تحقق جودة عالية ووفورات.

د- **الموارد البشرية:** وذلك بامتلاك أفراد ذوي مهارات عالية.

هـ- **العلاقات مع الآخرين:** يمكن للمنشأة بناء قدرة تنافسية من خلال خياراتها الاستراتيجية والعلاقات مع الآخرين.

٤- مقاييس ومؤشرات القدرة التنافسية:

تختلف المؤشرات المستخدمة للدلالة علي امتلاك المنشأة للقدرة التنافسية باختلاف نشاط المنشأة، ومن أكثر المؤشرات استخداماً وشيوعاً: مؤشرات الربحية، والحصة السوقية. لما تتمتع به من مزايا مثل توافر البيانات اللازمة لحسابها، ولأنها كمية ويمكن حسابها بدقة وسهولة، وفيما يلي أهم مؤشرات قياس القدرة التنافسية:

١- **الربحية:** وتعني قدرة المنشأة علي تحقيق ربح متزايد قابل للإستمرار، وتُقاس عن طريق نسبة صافي الدخل إلي الأصول أو الاستثمارات.

٢- مقياس التركيز (الحصة السوقية): ويستخدم لحساب نصيب المنشأة من المبيعات مقارنةً بالمنافسين الرئيسيين، ويقاس مدي سيطرة عدد من المنشآت علي السوق، فكلما زادت نسبة التركيز يكون السوق أقرب إلي الاحتكار (عدنان رشيد عواد، ٢٠١٧: ٤٨).
وتتمثل مداخل قياس التركيز السوقي في المقاييس المباشرة، أوغير المباشرة، وذلك علي النحو التالي:

١- **المقاييس المباشرة:** وتعتمد علي بيانات مباشرة عن أتعاب مكاتب المراجعة لقياس درجة التركيز السوقي. وتوجد ثلاثة مقاييس هي:

أ- **النصيب السوقي للمكتب:** ويقاس بنسبة إيرادات أو أرباح المكتب إلي إيرادات أو أرباح المكاتب الأخرى.

ب- **درجة التركيز السوقي لعينة من المكاتب:** ويُقاس عن طريق مجموع الأنصبة السوقية لعدد محدود من المكاتب والتي تستحوذ علي أكبر أنصبة من السوق.

ج- **مؤشر الاحتكار لهيرفندال:** ويعتمد قياسه علي مجموع مربع الأنصبة السوقية لمكاتب المراجعة، ويعتبر أكثر الأساليب شيوعاً.

٢- **المقاييس البديلة:** نظراً لإعتماد المقاييس المباشرة علي أتعاب أو أرباح المكاتب، ونظراً لعدم توافر هذه البيانات ميدانياً، لذا يعتمد الباحثون علي استخدام بيانات منشورة بالقوائم المالية للمنشآت محل المراجعة لقياس درجة التركيز السوقي، ومن أمثلة المقاييس البديلة المستخدمة (إجمالي الأصول، وإيرادات المنشآت).

ثانياً: دراسة تأثير المؤهلات والصفات الشخصية للمراجع في القدرة التنافسية لمكاتب المراجعة:

يُعد استقلال المراجعين أمراً حيوياً لجودة المراجعة وخاصة عند تقييمه للأدلة والقرائن الناتجة عن اختبارات المراجعة وعند إبداء رأيه في القوائم المالية. بالإضافة إلي ذلك يُعد توافر التأهيل العلمي والخبرة العملية، وكذلك التعليم والتدريب المهني المستمر لدي المراجع متطلبات أساسية لضمان جودة الأداء المهني. لذا يجب توافر هذه المؤهلات والصفات الشخصية في المراجع حتي يستطيع مواجهة المنافسة الحادة من المراجعين بالمكاتب الأجنبية.

١- درجة استقلال المراجعين:

الاستقلال هو مسألة ذهنية أي أنه يجب علي المراجع أن يكون مستقلاً في تفكيره عند تقييمه لأدلة الإثبات وعند إبداء رأيه في القوائم المالية. ونظراً لتعدد الفئات المهمة بتقرير المراجع وتعارض مصالحها أحياناً، فإن ذلك قد يهدد استقلاله لذا يقع علي عاتقه مسئولية إصدار التقرير وفقاً للمعايير المهنية خاصة معيار الاستقلال (عمران عطية البكوري، ٢٠١٤: ٢٧-٢٨).

وفي ظل وجود سوق تنافسي لخدمات المراجعة فإن مكتب المراجعة الذي لديه مشكلات أو تعارض مع العميل قد لا يستطيع مقاومة ضغوط الإدارة ومن ثم يفقد استقلاله، كذلك فإن انتشار تقديم خدمات الإستشارات المحاسبية يجب أن يدفع المراجع إلي المحافظة علي سرية عملائه والتمسك بالأمانة ليستطيع المحافظة علي عملائه في مواجهة المنافسة الشديدة من المكاتب الأجنبية (سالي اميل عيسي، ٢٠١٧: ٤٨).

ولقد أصدرت المفوضية الأوروبية معايير الاستقلال التي يجب تطبيقها علي دول الإتحاد الأوروبي، كما أصدرت الولايات المتحدة قانون Sarbanes-Oxley Act الذي حدد متطلبات استقلال المراجع في الولايات المتحدة، وفي مصر فقد أورد القانون رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١م في المواد رقم (١٠٣، ١٠٤، ١٠٧) نصوصا تكفل حماية استقلال المراجعين. وعليه، يُعد الاستقلال أحد أهم العوامل المؤثرة علي اختيار المراجع وعلي القدرة التنافسية لمكتب المراجعة.

٢-مستوي التأهيل العلمي والعمل للمراجع:

حرصت التشريعات والمنظمات المهنية المحاسبية ومعايير المراجعة العامة علي اشتراط توافر قدر ملائم من التأهيل العلمي والعمل للمراجع. وطبقا للمعيار الأول من المعايير العامة الأمريكية: تعتمد الكفاءة المهنية أو الفنية للمراجع علي ثلاثة مقومات تتكامل فيما بينها وهي (إسلام عبدالفتاح محفوظ، ٢٠١١: ٥٣): حصول العضو علي مؤهل جامعي متخصص في مجال المهنة، وقضاء فترة من التدريب العملي كشرط لمزاولة المهنة، والتعليم والتدريب المهني المستمر طوال فترة المزاولة.

أ- **التأهيل العلمي:** يعتبر الحصول علي قدر ملائم من التعليم الرسمي في المحاسبة والمراجعة أحد الشروط للحصول علي ترخيص محاسب قانوني في معظم الدول، ففي الولايات المتحدة يشترط المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين علي المتقدمين لإجتياز امتحان CPA الحصول علي درجة جامعية تخصص محاسبة أو (١٥٠) ساعة تعليمية وهي تعادل الماجستير (عبدالسلام سليمان قاسم، ٢٠٠٨، ٦٢). وفي مصر اعتبر المشرع أن درجة البكالوريوس في التجارة شعبة المحاسبة من إحدى الجامعات المصرية أو ما يعادلها من الجامعات الأجنبية هي التأهيل العلمي المناسب (القانون رقم (١٣٣) لسنة ١٩٥١م، المادة (٦)).

إلا أن أن التأهيل العلمي الذي تتيحه هذه الدرجة هو تأهيل دون المستوي الذي يَمَكِّن المراجع الوطني من مواجهة المنافسة التي فرضتها اتفاقية الجاتس نظرا لإعتماد مناهج التعليم المحاسبي في الجامعات المصرية غالبا علي الكم لا الكيف والتلقين وليس الدراسة والتحليل (عصام عبدالهادي أبوالنصر، ٢٠١٠: ١٢).

وتعاني معظم مكاتب المراجعة المصرية عددا من أوجه القصور التي تؤدي إلي ضعف الكفاءة المهنية للمراجعين، ومن أهمها ما يلي (إسلام عبدالفتاح محفوظ، ٢٠١١: ٥٣-٥٤):

- ضعف التعليم المحاسبي وعدم مسابرة للتطورات الحديثة في مجال العلم والمهنة.
- الإستعانة بأفراد حديثي التخرج للعمل نصف الوقت أو موسميا.
- عدم وجود برامج للتعليم والتدريب المستمر للأعضاء.
- نقص الدوريات والمجلات العلمية والمهنية في مكتبة مكتب المراجعة (إن وجدت).

ب- **التأهيل العملي:** بالإضافة إلي التأهيل العلمي يجب أن يكون لدي المراجع خبرة مهنية كافية في مجال المحاسبة والمراجعة. والخبرة تعني الأداء الأفضل، القائم علي التدريب والمعرفة التي يمكن اكتسابها بالممارسة.

وقد نظم المشرع المصري التأهيل العملي للمراجع، فهناك طريقتين للحصول علي الحق في مزاولة المهنة (قانون مزاولة المهنة رقم (١٣٣) لسنة ١٩٥١م): الأولي: حصول الطالب علي بكالوريوس تجارة

شعبة محاسبة، ثم التمرين في مكتب لأحد أعضاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية لمدة ثلاثة سنوات، ثم اجتياز الإمتحان المتوسط والنهائي للجمعية ثم يكون له الحق في مراجعة الشركات المساهمة. الثانية: حصول الطالب علي بكالوريوس تجارة شعبة محاسبة، ثم القيد في جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين وممارسة التدريب العملي لدي أحد المقيدين في السجل العام للمحاسبين والمراجعين (أو بإحدي الوظائف النظرية) لمدة ثلاثة سنوات دون انقطاع وبتفرغ كامل، ويصبح بعدها محاسبا قانونيا ويتم تسجيله في سجل المحاسبين والمراجعين، ويُشترط ممارسته للمهنة خمس سنوات لحسابه الخاص ثم يكون له الحق في مراجعة الشركات المساهمة.

وقد وجهت عدة انتقادات لهذا الأسلوب الذي يُمنح به الأعضاء الحق في مزاوله المهنة، لأن السماح للعضو بالإنقال من جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين إلي جدول المحاسبين والمراجعين بشكل آلي بعد مدة معينة من التدريب وبدون التأكد من كفاءته وصلاحيته للعمل بمهنة لها آدابها وسلوكياتها جعل التدريب عملية صورية. وعليه، فإن التدريب العملي في مصر غير كافي لإعداد المراجع بالمستوي المطلوب في ظل العولمة وتطبيق اتفاقية الجاتس (عصام عبدالهادي أبوالنصر، ٢٠١٠: ١٥).

وهناك عدة مقاييس تستخدم لقياس خبرة المراجعين من أهمها ما يلي:

- عدد سنوات مزاوله مهنة المراجعة بصفة مستمرة، لذا يُستبعد من هذه المدة أي فترة يتوقف فيها المكتب عن مزاوله المهنة.
- المستوي الوظيفي للمراجع داخل المكتب، أي إذا كان شريكا أو مديرا أو مراجع أول أو مراجع مبتدئ.
- الدورات التدريبية التي حصل عليها المراجع في مجالات المراجعة المختلفة.
- تنوع أعمال المراجعة التي يقوم بها المكتب.

في ضوء ما سبق، فإن زيادة عدد المراجعين المؤهلين والأكفاء يقلل من الوقت اللازم لأداء عملية المراجعة ويزيد من سرعة تقديم الخدمات للعملاء، مما يحقق ميزة تنافسية للمكتب ويجعله منافسا قويا في السوق (Githuku, G., 2016: 59). وتشير مكاتب المراجعة نفسها إلي أن أحد أهم المعوقات لقدرة المكتب علي التوسع هو غياب أو عدم توافر المراجعين الأكفاء والمؤهلين (OECD, 2009: 200).

الإلتزام بمتطلبات التعليم والتدريب المهني المستمر:

التعليم المهني المستمر هو نشاط تعليمي يتم بتنظيم وإشراف هيئة مهنية، ويسهم في الحفاظ علي وتحسين الكفاءة المهنية لأعضاء المهنة، من خلال اكتساب المعارف الفنية والمهارات المهنية بشكل متجدد يتناسب مع الظروف المحيطة بالمهنة، بما يمكنهم من تقديم خدماتهم بشكل ملائم. ولا يقتصر علي مجال المحاسبة فقط بل يشمل مجالات أخرى مثل المراجعة والضرائب والإحصاء وتكنولوجيا المعلومات، كما يمتد إلي تنمية المهارات المختلفة مثل مهارات الاتصال والمهارات الإدارية (محمد أحمد أحمد، ٢٠١٠: ٩٤-٩٥).

ويكتسب التعليم المهني المستمر أهمية بالغة، فمع التغيرات المتلاحقة في طبيعة الأنشطة والتطور السريع في تكنولوجيا المعلومات، وعولمة التجارة، يجب علي المراجع ضرورة مواكبة هذه التطورات، ولا يمكن تحقيق ذلك من خلال الخبرة العملية وحدها، بل لابد من وجود التعليم المهني المستمر. كما يُعد

مطلبا أساسيا للمحافظة علي العضوية لدي المنظمات المهنية، حيث لا يتم تجديد رخصة مزاولة المهنة إلا بعد الإلتزام بمتطلبات التعليم المهني المستمر (محمد أحمد أحمد، ٢٠١٠: ٩٨). كما أنه يُعد من وسائل تحسين جودة المراجعة، ويُسهم في تخفيض تكلفة المراجعة، حيث أن برامج التعليم والتطوير المهني المستمر والمتمثلة في التدريب وورش العمل وغيرها تُعد من أكثر الطرق الفعالة من حيث التكلفة لتحسين الكفاءة الفنية والمهارات المهنية للعاملين بالمكتب مما يؤدي لزيادة الجودة وخفض التكلفة وزيادة ربحية المكتب مما يجعله أقدر علي مواجهة المنافسة (Cheng, Y., et.al., 2009:524- 528).

وتتشابه متطلبات التعليم المهني المستمر في معظم الدول، وتتراوح الفترة التي يجب أن يتخللها برنامج التعليم المهني من ثلاثة سنوات بالنسبة للمعهد الأمريكي وكذلك الإتحاد الدولي للمحاسبين إلي سنة واحدة بالنسبة لمعهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز (إسلام عبدالفتاح محفوظ، ٢٠١١: ٨٦). أما في مصر فإن القانون رقم (١٣٣) لسنة ١٩٥١م لم ينص علي ضرورة التعليم والتدريب المهني المستمر، وكذلك باقي القوانين والمواثيق المنظمة للمهنة في مصر.

ووفقا لمعيار التعليم المحاسبي الدولي السابع فقد تم التشديد علي ضرورة قيام أعضاء الهيئات المهنية بالتحسين المستمر للكفاءة والإلتزام بالتعليم مدي الحياة للمحاسبين المهنيين (أبوبكر مفتاح شابون وآخرون، ٢٠١٩: ٢٠).

وبالنسبة للتدريب المستمر، فقد يكون داخل المكتب أو من خلال دورات تدريبية تنظم خصيصا لتعريف المحاسبين والمراجعين بكل جديد فيما يخص الأداء المهني أو ما يرتبط به من ناحية الإطار المعرفي، وسواء في المجال النظري للمحاسبة والمراجعة ومعايير الأداء المختلفة، أو في مجالات الأعمال محل تقديم الخدمات بالمكتب أو المعارف العامة، بالإضافة إلي ضرورة تعريفهم بكل جديد في مجال القوانين والإجراءات المتعلقة بالخدمات المقدمة.

وبالنظر إلي واقع عمليات تنمية الموارد البشرية بالدول العربية عموما، يُلاحظ أن معظم برامج التعليم والتدريب لا تمثل جزءا متكاملًا من تنشيط سوق العمل، فهي لا تعدو كونها برامج تستهدف الطلاب والباحثين عن العمل للمرة الأولى، في حين يقل الإهتمام بأشكال التدريب الأخرى وفي مقدمتها التدريب لتحديث المهارات ولتحسين المستوي الوظيفي، وعلي مهارات جديدة طبقا لإحتياجات سوق العمل، والتي أصبحت ضرورة ملحة لتحقيق التفوق ودعم القدرة التنافسية للمنشأة (ثقل نادر العتيبي، ٢٠٠٩: ١٥). لذا يجب أن يشمل التعليم والتدريب جميع العاملين بالمكتب وفق برامج دورية مستمرة للإلمام بأحدث التطورات في محيط المهنة.

وتعقبا علي ما سبق، وفيما يتعلق بتأثير التعليم والتدريب المهني المستمر علي القدرة التنافسية لمكاتب المراجعة، يمكن القول بأن التعليم والتدريب المهني المستمر يؤدي إلي التحسين المستمر لمعارف ومهارات وقدرات فريق المراجعة، ومن ثم تحسين كفاءة وجودة الخدمات المقدمة مما يُحسن القدرة التنافسية للمكتب.

ثالثاً: نتائج التحليل الإحصائي لآراء عينة الدراسة حول تأثير المؤهلات والصفات الشخصية للمراجع في القدرة التنافسية لمكاتب المراجعة:

يتناول هذا الجزء من البحث عرضاً وتحليلاً لنتائج الدراسة الميدانية، والتي تم التوصل إليها من خلال اختبار الفروض والتحليل الإحصائي للبيانات باستخدام أسلوب تحليل الانحدار البسيط:

١ - نتائج اختبار الفرض الأول:

ينص هذا الفرض على أنه: "لا توجد علاقة معنوية بين مستوى التأهيل العلمي والعملي للمراجع والقدرة التنافسية لمكاتب المراجعة". ولاختبار صحة هذا الفرض من عدمه، تم استخدام أسلوب تحليل الانحدار البسيط، ويوضح الجدول رقم (١) نتائج تحليل هذا الفرض كما يلي:

جدول رقم (١)

نتائج تحليل الانحدار البسيط لتأثير مستوى التأهيل العلمي والعملي للمراجع على القدرة التنافسية

المتغير المستقل	R	R2	المعامل الثابت	Beta	B	قيمة t	Sig.t	F	Sig.f
مستوى التأهيل العلمي والعملي	0.731	0.534	0.386	0.731	0.821	11.816	** 0.000	139.619	** 0.000

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الإحصائي ** p<0.01 * p<0.05 NS: Non Significant

يتضح من نتائج الجدول السابق ما يلي:

– تشير قيمة معامل الارتباط (R) إلى وجود علاقة ارتباط بين مستوى التأهيل العلمي والعملي للمراجع والقدرة التنافسية لمكاتب المراجعة قيمته (٠.٧٣١).

– تشير قيمة معامل التحديد (R2) إلى أن المتغير المستقل مستوى التأهيل العلمي والعملي للمراجع يُسهم في تفسير (٥٣.٤%) من التباين والتغير الحاصل في المتغير التابع القدرة التنافسية لمكاتب المراجعة.

– تؤكد الإشارات الموجبة لقيمة معاملات النموذج (Beta) على وجود علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية بين مستوى التأهيل العلمي والعملي للمراجع والقدرة التنافسية لمكاتب المراجعة، كما تشير نتائج اختبار (T-test) إلى معنوية معاملات النموذج (Beta، B) عند مستوى دلالة أقل من (٠.٠٥). ويرجع السبب في العلاقة الإيجابية إلى أن توافر التأهيل العلمي والعملي للمراجع يُعد من الأركان الهامة لعملية المراجعة، حيث يُعد أحد المعايير العامة للمراجعة، كما أنه أحد الشروط الهامة للحصول على ترخيص محاسب قانوني طبقاً لقانون مزولة المهنة، كما أن توافر التأهيل العلمي والخبرة العملية يؤثر علي تفضيل المكتب من قبل العملاء حيث يقلل من الوقت اللازم لأداء عملية المراجعة، كما أن زيادة خبرة المراجع تزيد قدرته علي اكتشاف الأخطاء والغش، وتساعد في حل العديد من المشكلات التي قد تواجهه أثناء تنفيذ عملية المراجعة، كما تؤثر الخبرة بشكل كبير علي عملية التقدير الشخصي، كل ذلك يؤدي إلي زيادة جودة الخدمات المقدمة ودعم القدرة التنافسية.

– كما تبين من قيمة معامل جوهرية النموذج (F) معنوية النموذج، وهذا ما يؤكد مستوى المعنوية (Sig.f) الذي يشير إلى معنوية النتائج السابقة عند مستوى دلالة أقل من (٠.٠٥)، مما يؤكد على صلاحية النموذج للتنبؤ بالمتغير التابع القدرة التنافسية لمكاتب المراجعة.

وبناءً على ما سبق يمكن التأكيد على وجود علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية بين مستوى التأهيل العلمي والعملية للمراجع والقدرة التنافسية لمكاتب المراجعة، وبالتالي نقبل صحة الفرض البديل الذي يؤكد على وجود هذه العلاقة، ونرفض فرض العدم (الصفري) والذي ينص على أنه "لا توجد علاقة معنوية بين مستوى التأهيل العلمي والعملية للمراجع والقدرة التنافسية لمكاتب المراجعة".

وعليه يمكن التنبؤ بمعادلة الانحدار كما يلي:

$$Y = 0.386 + (0.821) X$$

٢- نتائج اختبار الفرض الثاني:

ينص هذا الفرض على أنه: "لا توجد علاقة معنوية بين درجة استقلال المراجعين والقدرة التنافسية لمكاتب المراجعة". واختبار صحة هذا الفرض من عدمه، تم استخدام أسلوب تحليل الانحدار البسيط، ويوضح الجدول رقم (٢) نتائج تحليل هذا الفرض كما يلي:

جدول رقم (٢)

نتائج تحليل الانحدار البسيط لتأثير درجة استقلال المراجعين على القدرة التنافسية

المتغير المستقل	R	R2	المعامل الثابت	Beta	B	قيمة t	Sig.t	F	Sig.f
درجة استقلال المراجعين	0.546	0.229	1.391	0.546	0.613	7.207	0.000**	51.935	0.000**

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الإحصائي * p<0.05 ** p<0.01 NS: Non Significant

يتضح من نتائج الجدول السابق ما يلي:

– تشير قيمة معامل الارتباط (R) إلى وجود علاقة ارتباط بين درجة استقلال المراجعين والقدرة التنافسية لمكاتب المراجعة قيمته (٠.٥٤٦).

– تشير قيمة معامل التحديد (R2) إلى أن المتغير المستقل درجة استقلال المراجعين يُسهم في تفسير (٢٢.٩%) من التباين الحاصل في المتغير التابع القدرة التنافسية لمكاتب المراجعة.

– تؤكد الإشارات الموجبة لقيمة معاملات النموذج (Beta) على وجود علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية بين درجة استقلال المراجعين والقدرة التنافسية لمكاتب المراجعة، كما تشير نتائج اختبار (T-test) إلى معنوية معاملات النموذج (Beta، B) عند مستوى دلالة أقل من (٠.٠٥). ويتفق ذلك مع ما جاء في الأدب المحاسبي والذي يعتبر أن استقلال المراجع هو حجر الأساس لمهنة المراجعة، بالإضافة إلى كونه أحد المعايير العامة للمراجعة، وأحد عناصر رقابة جودة المراجعة وبدونه لا

تتحقق جودة المراجعة.

– كما تبين من قيمة معامل جوهرية النموذج (F) معنوية النموذج، وهذا ما يؤكد مستوى المعنوية (Sig.f) الذي يشير إلى معنوية النتائج السابقة عند مستوى دلالة أقل من (٠.٠٥)، مما يؤكد على صلاحية النموذج للتنبؤ بالمتغير التابع القدرة التنافسية لمكاتب المراجعة.

وبناءً على ما سبق يمكن التأكيد على وجود علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية بين درجة استقلال المراجعين والقدرة التنافسية لمكاتب المراجعة، وبالتالي نقبل صحة الفرض البديل الذي يؤكد على وجود هذه العلاقة، ونرفض فرض العدم (الصفري) والذي ينص على أنه "لا توجد علاقة معنوية بين درجة استقلال المراجعين والقدرة التنافسية لمكاتب المراجعة".

وعليه يمكن التنبؤ بمعادلة الانحدار كما يلي:

$$Y = 1.391 + (0.613) X$$

٣- نتائج اختبار الفرض الثالث:

ينص هذا الفرض على أنه: "لا توجد علاقة معنوية بين الالتزام بمتطلبات التعليم والتدريب المهني المستمر والقدرة التنافسية لمكاتب المراجعة". واختبار صحة هذا الفرض من عدمه، تم استخدام أسلوب تحليل الانحدار البسيط، ويوضح الجدول رقم (٣) نتائج تحليل هذا الفرض كما يلي:

جدول رقم (٣)

نتائج تحليل الانحدار البسيط لتأثير الالتزام بمتطلبات التعليم والتدريب المهني على القدرة التنافسية

المتغير المستقل	R	R ²	المعامل الثابت	Beta	B	قيمة t	Sig.t	F	Sig.f
الالتزام بمتطلبات التعليم والتدريب	0.558	0.311	1.829	0.558	0.499	7.426	** 0.000	55.140	** 0.000

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الإحصائي * p<0.05 ** p<0.01 NS: Non Significant

يتضح من نتائج الجدول السابق ما يلي:

– تشير قيمة معامل الارتباط (R) إلى وجود علاقة ارتباط بين الالتزام بمتطلبات التعليم والتدريب المهني المستمر والقدرة التنافسية لمكاتب المراجعة قيمته (٠.٥٥٨).

– تشير قيمة معامل التحديد (R²) إلى أن المتغير المستقل الالتزام بمتطلبات التعليم والتدريب المهني المستمر يُسهم في تفسير (٣١.١%) من التباين والتغير الحاصل في المتغير التابع القدرة التنافسية لمكاتب المراجعة.

– تؤكد الإشارات الموجبة لقيمة معاملات النموذج (Beta) على وجود علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بمتطلبات التعليم والتدريب المهني المستمر والقدرة التنافسية لمكاتب المراجعة، كما تشير نتائج اختبار (T-test) إلى معنوية معاملات النموذج (Beta، B) عند مستوى دلالة أقل

من (٠.٠٥). ويرجع السبب في العلاقة الإيجابية إلى أن بيئة الأعمال في تغير مستمر، مما يفرض علي المراجع ضرورة مواكبة هذه التغيرات، ولن يتحقق ذلك إلا من خلال التعليم والتدريب المهني المستمر من قبل المنظمات المهنية أو بإنشاء مكاتب المراجعة أقسام تدريب داخلية، مما يتيح للمراجع اكتساب المعارف والمهارات المهنية بشكل متجدد يتناسب مع الظروف المحيطة بالمهنة، ومن ثم تحسين كفاءة وجودة الخدمات المقدمة مما يحسن قدرته التنافسية.

- كما تبين من قيمة معامل جوهريية النموذج (F) معنوية النموذج، وهذا ما يؤكد مستوى المعنوية (Sig.f) الذي يشير إلى معنوية النتائج السابقة عند مستوى دلالة أقل من (٠.٠٥)، مما يؤكد على صلاحية النموذج للتنبؤ بالمتغير التابع القدرة التنافسية لمكاتب المراجعة.

وبناءً على ما سبق يمكن التأكيد على وجود علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بمتطلبات التعليم والتدريب المهني المستمر والقدرة التنافسية لمكاتب المراجعة، وبالتالي نقبل صحة الفرض البديل الذي يؤكد على وجود هذه العلاقة، ونرفض فرض العدم (الصفري) والذي ينص على أنه " لا توجد علاقة معنوية بين الالتزام بمتطلبات التعليم والتدريب المهني المستمر والقدرة التنافسية لمكاتب المراجعة".

وعليه يمكن التنبؤ بمعادلة الانحدار كما يلي:

$$Y = 1.829 + (0.499) X$$

وعليه، وطبقاً لتحليل معامل الارتباط والانحدار البسيط لكل متغير من المتغيرات المستقلة علي حدة علي المتغير التابع بدون أخذ العلاقات البينية بين المتغيرات المستقلة وبعضها البعض، فإن من أهم العوامل المؤثرة في القدرة التنافسية لمكاتب المراجعة: مستوى التأهيل العلمي والعملية للمراجع ، ودرجة استقلال المراجعين، والتعليم والتدريب المهني المستمر.

خلاصة ونتائج البحث:

خُصّ البحث إلي أن قدرة مكاتب المراجعة المحلية علي الصمود في مواجهة المنافسة الشديدة من المكاتب الأجنبية تتوقف علي ما يتوافر لديها من موارد مادية وكفاءات بشرية، وقد استهدف البحث دراسة وتحليل الاطار المفاهيمي للقدرة التنافسية، بالإضافة إلي تحليل مدي تأثير ومساهمة بعض العوامل المتعلقة بالتأهيل العلمي والعملية للمراجع ودرجة استقلال المراجعين والتعليم والتدريب المهني المستمر في دعم القدرة التنافسية لمكاتب المراجعة.

وقد أسفر البحث عن النتائج التالية:

- ١- عدم الاتفاق بين الباحثين علي مفهوم محدد للقدرة التنافسية لمكاتب المراجعة.
- ٢- ندرة الدراسات السابقة التي تناولت موضوع العوامل المؤثرة في القدرة التنافسية لمكاتب المراجعة في البيئة المصرية، بالإضافة إلي اقتصار العديد من الدراسات علي دراسة أحد أو عدد من العوامل دون باقي العوامل.
- ٣- بالنسبة لمدي تأثير المتغيرات المستقلة علي المتغير التابع، فقد استخدمت الباحثة أسلوب تحليل الانحدار البسيط، وتم التوصل إلي النتائج التالية:

وجود علاقة تأثير إيجابية ودالة احصائياً بين كلاً من: (مستوي التأهيل العلمي والعملية للمراجع، ودرجة استقلال المراجعين، والتعليم والتدريب المهني المستمر) وبين القدرة التنافسية لمكاتب المراجعة.

بناء على النتائج التي توصل إليها البحث توصي الباحثة بما يلي:

- ١- ضرورة اهتمام مكاتب المراجعة المحلية بتنمية العوامل المؤثرة في القدرة التنافسية للمكتب ومن أهمها مستوى التأهيل العلمي والعملية للمراجع، ودرجة استقلال المراجعين، والتعليم والتدريب المهني المستمر.
- ٢- ضرورة تحديد المؤهلات الواجب توافرها لمنح ترخيص مزاولة المهنة.
- ٣- ضرورة تفعيل الإلتزام بميثاق أخلاقيات المهنة وفرض عقوبات علي مخالفة معايير المراجعة وميثاق أخلاقيات المهنة.
- ٤- ضرورة توافر برامج للتعليم والتدريب المهني المستمر، وجعل هذه البرامج إلزامية للحصول علي ترخيص مزاولة المهنة.
- ٥- تطوير مناهج التعليم المحاسبي، حتي يتم تخريج الكوادر القادرة علي التعلم الذاتي واكتساب المهارات، مع التأكيد علي التركيز علي جدية التدريب العملي.

مجالات البحث المقترحة:

- ١- دراسة أثر شهرة مكتب المراجعة علي زيادة الحصة السوقية للمكتب.
- ٢- اجراء المزيد من الدراسات حول أثر عضوية مكاتب المراجعة المحلية في مكاتب المراجعة الدولية علي كل من: جودة المراجعة، وأتاعاب واستقلال المراجعين.

مراجع البحث

أولاً: المراجع العربية:

- ١- أبو بكر مفتاح شابون وآخرون، (٢٠١٩)، "أثر تطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولية علي جودة مهنة المحاسبة والمراجعة في ضوء متطلبات سوق العمل في ليبيا - دراسة استكشافية"، المؤتمر العلمي الثالث لقسم المحاسبة والمراجعة -"تحديات وآفاق مهنة المحاسبة والمراجعة في القرن الحادي والعشرين"، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية.
- ٢- إسلام عبدالفتاح محفوظ، (٢٠١١)، "قياس أثر فجوة التوقعات في المراجعة علي قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر- دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة- جامعة بنها.
- ٣- ثقل نادر العتيبي، (٢٠٠٩)، "دور محاسبة الموارد البشرية في تحسين القدرة التنافسية للمشروعات الخدمية: دراسة تطبيقية علي شركات الاتصالات المتنقلة العاملة في دولة الكويت"، رسالة ماجستير منشورة، كلية إدارة المال والأعمال - جامعة آل البيت، الأردن.
- ٤- جميل أحسن سعيد، " تعزيز القدرة التنافسية للجهاز المصرفي اليمني من خلال تحسين مستوى الأداء خلال الفترة من ١٩٩٦-٢٠٠٨"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة-جامعة أسيوط، ٢٠١١.
- ٥- حسان عطية خليل، (٢٠١٣)، "أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية علي زيادة القدرة التنافسية للشركات الصناعية الأردنية المساهمة المدرجة في بورصة عمان: دراسة اختبارية"، رسالة ماجستير منشورة، كلية الأعمال - جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
- ٦- درية بلة أحمد، (٢٠١٥)، "دور المداخل الحديثة للتكلفة والتحليل الاستراتيجي في دعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال: دراسة تحليلية تطبيقية"، رسالة دكتوراه منشورة، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان.
- ٧- رتيبة نحاسية ، (٢٠٠٨)، "استراتيجيات التنافس والميزة التنافسية للمؤسسة"، مجلة علوم الإقتصاد والتسيير والتجارة، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير - جامعة الجزائر، العدد ١٧.
- ٨- ردينة نسيم أبوليل، (٢٠١٢)، "أثر التخصص القطاعي لمدققي الحسابات علي أتعاب التدقيق والميزة التنافسية وجودة الأداء المهني في مكاتب التدقيق"، رسالة دكتوراه منشورة، كلية الأعمال - جامعة عمان العربية، الأردن.
- ٩- رنا الياقوت عبدالله، (٢٠١٧)، "دور المحاسبة الإستراتيجية في تعزيز القدرة التنافسية في القطاع المصرفي - دراسة ميدانية علي بنك أم درمان الوطني"، رسالة ماجستير منشورة، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان.
- ١٠- 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.

١١- شوقي السيد فودة، (٢٠٠٨)، "تحليل العوامل المؤثرة علي القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة و المراجعة في ظل اتفاقية الجات: دراسة نظرية واستكشافية"، مجلة آفاق جديدة، كلية التجارة - جامعة المنوفية، العدد الأول والثاني.

١٢- عبد السلام سليمان قاسم، (٢٠٠٨)، "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية" دراسة نظرية - ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة أسيوط.

١٣- عدنان رشيد عواد، (٢٠١٧)، "أثر أنماط القيادة الإستراتيجية علي الميزة التنافسية: دراسة ميدانية في الجامعات الأردنية الخاصة"، رسالة ماجستير منشورة، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية - جامعة آل البيت، الأردن.

١٤- عصام عبدالهادي أبو النصر، (٢٠١٠)، "أثر التحولات الإقتصادية العالمية الجديدة (العولمة والجات) علي التأهيل العلمي والعمل لمراجع الحسابات في الدول النامية مع التطبيق علي مصر"، التنزيل متاح من: www.iefpedia.com

١٥- عمران عطية البكوري، (٢٠١٤)، "أثر الإلتزام بالعوامل المنظمة لمهنة التدقيق علي جودة أعمال مكاتب المحاسبة القانونية في الأردن"، رسالة دكتوراه منشورة، جامعة العلوم الإسلامية العالمية - كلية الدراسات العليا، الأردن.

١٦- قانون رقم (١٣٣) لسنة ١٩٥١م بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، القاهرة، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية.

١٧- محمد أحمد أحمد، (٢٠١٠)، "أهمية التعليم المهني المستمر للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية في ظل ما تشهده المهنة من تحديات معاصرة"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد ٣، التنزيل متاح من: <http://Search.mandumah.com>

١٨- محمد براق وعمر ديلمي، (٢٠١٧)، "العوامل المؤثرة علي استقلال مراجع الحسابات"، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، العدد ١٧.

١٩- مريم مصطفى عبدالحليم، (٢٠١٥)، "العوامل المؤثرة في القدرة التنافسية للمدقق الخارجي السوري - دراسة ميدانية"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد ٣٧، العدد ٤.

ثانياً: المراجع الإنجليزية:

- 1- Al-Beraidi A., & Ricards, T., (2003), "Creative team climate in an international accounting office: an exploratory study in Saudi Arabia", Managerial auditing journal, vol.18, no.1. Available at: <http://www.emeraldinsight.com/researchregister>
- 2- Barongo, A., (2014), "Competitive strategies adopted by small & medium audit firms in Nairobi city county, Kenya"(MBA) degree, University of Nairobi.
- 3- Cheng, Y., et.al., (2009), "The association between auditor quality and human capital", Managerial Auditing Journal, vol. 24, no. 6.
- 4- Githuku, G., (2016), "Effects of competitive strategies on the competitive advantage of auditing firms in Nairobi county, Kenya ", Master of sciences, Jomo Kenyatta University, Kenya.
- 5- Organization for Economic Co-operation and Development (OECD),(2009),"Competition & Regulation in Auditing and related professions", policy round tables.
- 6- Phan, D., (2015), " Factors affecting the quality of auditing of Vietnamese auditing firms in the orientation of enhancing competitiveness in the context of economic integration". PHD thesis, University of Economics Ho Chi Minh city. Retrived from: <http://sdh.ueh.edu.vu> .
- 7- Sami, Al – Smadi, (2009),"Kaizen strategy and the drive for competitiveness: challenges and opportunities, competitiveness review: An international business journal incorporating", Journal of global competitiveness, vol.19, iss. 3.

