**الإطار العام للدراسة**

أولاً / المفاهيم الأساسية.

ثانياً / مقدمة الدراسة.

ثالثاً / موضوع الدراسة.

رابعاً / أهمية الدراسة.

خامساً / أهداف الدراسة.

سادساً / حدود الدراسة.

سابعاً / منهج الدراسة.

ثامناً / خطة الدراسة.

**الإطار العام للدراسة**

**أولاً: المفاهيم الأساسية:**

يتضمن موضوع تركيز سوق خدمات المراجعة واعتبارات اختيار مراجعي الحسابات موضوع البحث مجموعة من المفاهيم غير المتداولة من خلال الموضوعات الأخرى، ولذلك سيتم عرض تلك المفاهيم مع تحليل لمعانيها بالقدر الذي يمكن من التعامل معها، وذلك على النحو التالي:

* **التركيز السوقي لخدمة المراجعة:**

هو سيطرة أو استحواذ عدد قليل من مكاتب المراجعة على النصيب الأكبر من سوق الخدمة، بصورة تجعلها في وضع احتكاري، أو شبه احتكاري لسوق خدمة المراجعة.

* **التخصص القطاعي لمقدمي خدمة المراجعة:**

هو قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع أو نشاط اقتصادي محدد.

* **التدوير (التغيير) الإجباري لمكاتب المراجعة:**

إن مفهوم تدوير مراجعي الحسابات هو عبارة عن بقائه لمدة محددة مراجعاً لحسابات الهيئة المستقلة أو المؤسسة أو الشركة الحكومية التابعة للدولة مع التزامها بتغييره كل فترة زمنية معينة. وينطبق مفهوم التدوير الإجباري لمراجعي الحسابات على الشركات المدرجة في أسواق الأوراق المالية والهيئات المستقلة والشركات الحكومية.

* **أساليب قياس التركيز:**

قياس التركيز في سوق المراجعة تتمثل في:

* المقاييس المباشرة: وتعتمد على بيانات مباشرة عن أتعاب مكاتب المراجعة في قياس درجة التركيز السوقي للحكم على درجة المنافسة أو الاحتكار في سوق خدمة المراجعة.
* المقاييس غير المباشرة: وتعتمد على بيانات منشورة عن عملاء المراجعة لقياس درجة التركيز السوقي، ومن أمثلة المقاييس البديلة المستخدمة (إجمالي الأصول، إيرادات المنشآت).
* **جودة المراجعة:**

تتمثل في الأداء الجيد الذي يجب أن يتبع في كل عملية مراجعة للتأكد من كفاءة وفعالية الإجراءات المتبعة والأساليب المستخدمة للوفاء بمتطلبات العمل والمجتمع.

**ثانياً: مقدمة الدراسة:**

لقد تزايد الاهتمام خلال عقدي الثمانينات والتسعينات من القرن الماضي بطبيعة سوق خدمات المراجعة وما يرتبط به من ظواهر عالمية، منها ظاهرة تركيز المهنة في مجموعة من مكاتب المراجعة الكبرى وفروعها المنتشرة في كافة أنحاء العالم، والذي زاد من حدة هذه الظاهرة الاندماجات المتتالية بين مكاتب المراجعة، والذي أدى إلى ما يطلق عليه احتكار القلة.

وتتأكد مشكلة ظهور سيطرة قلة من مقدمي خدمة المراجعة عندما تتواجد بيئة تنظيمية تساعد على ذلك، ولعل البيئة التنظيمية في مصر بيئة مثالية لحدوث مثل تلك السيطرة، خاصة في ضوء ما تشهده حالياً من قرارات تنظيمية، أهمها قرار الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (33) لسنة 2009 الذي أحدث تصنيفاً لسوق خدمة المراجعة من خلال إنشاء سجل خاص لقيد مراجعي الحسابات لكل من المنشآت المسجلة بالبورصة المصرية والمنشآت العاملة في مجال الأوراق المالية وفقاً للمادة رقم (27) من قانون سوق المال وصناديق الاستثمار.

ولقد شهدت بيئة المراجعة مجموعة من التغيرات التنافسية، حيث دخلت مهنة المراجعة مرحلة جديدة من مراحل تطورها، واكتسبت أهمية فائقة، وذلك بدخولها ضمن اتفاقية الجات فقد نقلت من الإطار المحلي إلى الإطار الدولي، ولوحظ دخول بعض المكاتب العالمية في السوق المصري من خلال عقود شراكة مع مكاتب مصرية، كما أصبحت بعض مكاتب المراجعة في مصر تقرن اسمها باسم المراجع العالمي في تقارير المراجعة المنشورة.

وبالتالي أصبح أمام شركات المساهمة المصرية الخاصة خيارات عديدة لاختيار مكتب المراجعة. وهنا يظهر التساؤل حول الاعتبارات التي ينبغي عليها اقتراح اختيار مكتب المراجعة والمفاضلة بين المكاتب المختلفة.

**ثالثا: موضوع الدراسة:**

تعد مراجعة القوائم المالية أحد الخدمات الاقتصادية التي يقدمها طرف مؤهل محايد مقابل الحصول على الأتعاب، وبذلك تسري عليها قواعد علم الاقتصاد المتعلقة بالعرض والطلب حيث يتمثل جانب الطلب على خدمات المراجعة في المنشآت الخاضعة للمراجعة (طالبة الخدمة) بالإضافة إلى مستخدمي القوائم المالية. بينما يتمثل جانب العرض لخدمات المراجعة في منشآت المراجعة (مقدمة الخدمة).

وفي ظل الظروف الراهنة لمهنة المراجعة في بيئة الأعمال المصرية، وما فرضته من قيود ومتطلبات، أصبح من الضروري دراسة الطبيعة الاقتصادية لسوق خدمة المراجعة المصري. فتغيرات البيئة المنظمة لها تأثيرها على طبيعة سوق المهنة. فلقد جاء قرار الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (33) لسنة 2009 ليحدث تقسيماً لسوق خدمة المراجعة، وذلك قد يخلق نوعاً من السيطرة قد تمهد لوجود احتكار قلة، حيث يسيطر عدد محدود على جزء من السوق أو على الحصة الأكبر من سوق الخدمة الكلي.

وإذا كان لخدمة المراجعة أن تكون ذات قيمة تبادلية في سوق مهنة المحاسبة والمراجعة، فلابد وأن تكون ذات منفعة وندرة نسبية. وتكون المنفعة من جانب الطلب، إذ ينشأ الطلب على خدمات المراجعة لأن لها قيمة اقتصادية تتمثل في تخفيض حدة صراعات أطراف علاقات الوكالة داخل المنشآت محل المراجعة من خلال تخفيض خطر معلومات القوائم المالية التي تم مراجعتها، وإضافة المصداقية لها. بينما تكون الندرة من جانب العرض إذ لا يستطيع مقدمو الخدمة عرض خدماتهم لعدد غير محدود من عملاء المراجعة.

ولكن قد يتجاوز اختيار العميل للمراجع مسألة التحقق من مدى مصداقية القوائم المالية، فعلى الرغم مما اشار إليه العديد من الباحثين أن الغرض الأساسي لاختيار المراجع يتمثل في اختبار المعلومات بالقوائم المالية. فقد ترغب الإدارة في تحقيق أغراض أخرى من اختيار المراجع، مثل تخفيض تكلفة الاقتراض أو الحصول على الاستشارات الإدارية أو الضريبية.

وفي الفترة التي سبقت الانسحاب الاختيار لمكتب آرثر اندرسون من سوق خدمات المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية وبقية دول العالم بما فيها مصر، كان أمام شركات المساهمة المصرية خيارات واضحة للتعاقد مع مكاتب المراجعة العاملة في مصر. فكان الخيار الأول متمثل في مكاتب المراجعة المصرية المرتبطة بمكاتب المراجعة العالمية الكبرى، والخيار الثاني متمثل في مكاتب المراجعة ذات الأسماء المحلية. ولكن بعد هذه الفترة تقلص عدد المكاتب العالمية بسبب الاندماجات بين هذه المكاتب مع زيادة الطلب على مستوى أفضل من جودة المراجعة.

وبناء على ذلك، سعى العديد من مكاتب المراجعة إلى تمييز نفسها في سوق خدمات المراجعة، وفي ظل عدم القدرة على استخدام اسم أحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى، تمثل الحل في أن يقترن اسم مكاتب المراجعة المحلية باسم المكاتب الأجنبية الأخرى دون وجود ارتباط بين المكاتب المصرية والعالمية.

ونتيجة دخول مهنة المراجعة في مصر عصراً جديداً أصبح أمام شركات المساهمة المصرية الخاصة خيارات ثلاث لاختيار المراجع:

**الأول:** مكاتب المراجعة التي اقترن اسمها بمكاتب المراجعة العالمية الكبرى.

**الثاني:** مكاتب مراجعة تحمل أسماءً أجنبية بخلاف المكاتب العالمية الكبرى.

**الثالث:** مكاتب المراجعة المحلية.

وفتح ذلك التطور المجال لضرورة وجود معايير موضوعية وواضحة للاختيار بين المراجعين، وبالتالي فإن الاعتبارات التي يتم بناءً عليها اختيار مكاتب المراجعة قد تؤثر على معدل التركيز السوقي لخدمة المراجعة.

ومن هنا كانت الفكرة الأساسية للدراسة تدور حول الإجابة على عدة تساؤلات والتي تعتبر من المبررات الهامة لإجراء هذه الدراسة ومن أهمها:

1. ما هي أهم العوامل المؤثرة زيادة ونقصاناً في ظاهرة التركيز السوقي؟
2. إلى أي مدى تعاني بيئة مهنة المراجعة في مصر من ظاهرة تركيز خدمة المراجعة؟
3. ما مدى اقتراب سوق المراجعة المصرية للمنافسة أو الاحتكار وفقاً لمحددات اختيار المراجع الخارجي؟
4. ما هي أفضل المؤشرات التي يمكن استخدامها لقياس التركيز السوقي؟
5. على أي أساس يتم اختيار مكاتب المراجعة في السوق المصري؟
6. هل توجد فروق معنوية بين طالبي الخدمة حول أسس اختيار مراجعي الحسابات؟
7. ما مدى مساهمة اعتبارات اختيار المراجع في السوق المصري على ظاهرة التركيز السوقي؟

**رابعاً: أهمية الدراسة:**

تنبع أهمية الدراسة من عدة جوانب هي:

1. تساهم الدراسة في التعرف على أهم العوامل المؤثرة على ظاهرة التركيز السوقي سواءً بالزيادة أو التخفيض وذلك في بيئة مهنة المراجعة المصرية.
2. تسهم الدراسة في التعرف على المؤشرات التي يمكن استخدامها لقياس التركيز السوقي.
3. توفير أدلة ميدانية يمكن الاعتماد عليها في تحديد طبيعة سوق المراجعة في مصر لاطلاع الهيئات المهنية والإشرافية على درجة المنافسة أو الاحتكار التي يتصف بها السوق المصري، وعلى ضوءها يمكن تحديد مدى التدخل في تنظيم السوق للحد من سيطرة المكاتب الكبيرة.
4. تساهم الدراسة في التعرف على أسس اختيار مكاتب المراجعة من قبل المنشآت محل المراجعة، ومدى مساهمة هذه الأسس في ظاهرة التركيز السوقي في البيئة المصرية.
5. ندرة الدراسات التي تتسم بها البيئة المصرية، والتي تستهدف محاولة الربط بين ظاهرة التركيز السوقي واعتبارات اختيار مراجعي الحسابات.

**خامساً: أهداف الدراسة:**

تهدف الدراسة إلى تحليل الاعتبارات المتعلقة باختيار مراجعي الحسابات وانعكاسها على درجة التركيز السوقي لخدمة المراجعة المصرية، وذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

1. **أهداف الدراسة النظرية:**
2. محاولة تحليل ظاهرة التركيز السوقي لخدمة المراجعة، من خلال التعرف على العوامل المؤثرة في تركيز سوق خدمات المراجعة وذلك في بيئات مختلفة للمراجعة.
3. التعرف على الاعتبارات الخاصة بقرار اختيار المراجع الخارجي، عن طريق تحليل خصائص الطلب على خدمات المراجعة التي تقدمها المكاتب الخاصة في سوق المراجعة المصري.
4. إخضاع المجهودات البحثية التي اهتمت بموضوع الدراسة للتحليل والتقييم، للوصول إلى الفجوة البحثية التي تغطيها الدراسة الحالية.
5. تحليل وضع مهنة المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال المصرية بغرض التعرف على طبيعة هذا السوق.
6. **أهداف الدراسة الميدانية:**
7. إجراء دراسة تحليلية لسوق المراجعة المصري لتقديم بعض المعلومات الإحصائية التحليلية عن طبيعة سوق المراجعة المصري، والتعرف على مدى اقتراب هذا السوق من المنافسة أو الاحتكار.
8. تحديد الأهمية النسبية للعوامل المؤثرة في ظاهرة التركيز السوقي في البيئة المصرية، وتحديد أفضل الأساليب التي يمكن استخدامها لقياس درجة التركيز السوقي.
9. تحديد الاعتبارات الأساسية لاختيار مراجعي الحسابات في المنشآت، ومدى مساهمتها في ظاهرة التركيز السوقي.
10. تحديد الأهمية النسبية للآثار المترتبة على ظاهرة التركيز السوقي في مهنة المراجعة بمصر.

**سادساً: حدود الدراسة:**

**تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:**

1. سيقتصر البحث على دراسة ظاهرة التركيز السوقي وعلاقتها باعتبارات اختيار مراجعي الحسابات في البيئة المصرية فقط.
2. تقتصر الدراسة التحليلية التي تم إجراؤها على السوق المصري – بهدف التعرف على مدى اقتراب هذا السوق من المنافسة أو الاحتكار – على المنشآت المقيدة بالبورصة والتي توافرت عنها البيانات المطلوبة وفي إطار حدود زمنية معينة، إذ تغطي الدراسة ثلاث سنوات تبدأ من عام 2012 وتنتهي بعام 2014.

**سابعاً: منهج الدراسة:**

في ضوء طبيعة وأهمية وأهداف الدراسة، فإن المنهج الذي اعتمد عليه الباحث يتمثل في الآتي:

1. **الدراسة النظرية:**

نظراً لطبيعة موضوع البحث، فإن الأمر يتطلب اتباع منهج استقرائي يتم من خلاله إجراء دراسة وتحليل لظاهرة التركيز السوقي واعتبارات اختيار مراجعي الحسابات، وذلك من خلال مراجعة ما جاء في الأدب المحاسبي من كتابات ودراسات سابقة سواء كانت عربية أو أجنبية بخصوص موضوع الدراسة، كذلك يمتد المنهج المتبع ليشمل أسلوباً استنباطياً خاصاً باستخلاص العوامل ذات الصلة بظاهرة التركيز السوقي، وأسس اختيار مراجعي الحسابات على مستوى البيئة المصرية، ويعتمد هذا الجزء على أسلوب الدراسة المكتبية.

1. **الدراسة الميدانية:**

**الجزء الأول من الدراسة الميدانية:** قياس التركيز السوقي في سوق المراجعة في مصر.

تستهدف الدراسة التحليلية في هذا الجزء التعرف على درجة التركيز في سوق المراجعة في مصر، والوقوف على درجة المنافسة أو الاحتكار التي تتصف بها خدمة المراجعة في مصر، ومعرفة مكاتب المراجعة الأكثر استحواذاً على سوق خدمات المراجعة في مصر، من خلال قياس النصيب السوقي للمكتب (ٍSi)، ومعدل التركيز السوقي (CR)، ومؤشر الاحتكار (Hi) وذلك خلال فترة الدراسة.

**الجزء الثاني من الدراسة الميدانية:** التعرف على مدى مساهمة أسس اختيار مراجعي الحسابات في ظاهرة التركيز السوقي. ويتم ذلك عن طريق توزيع قوائم الاستبيان على عينة من المنشآت المتداول أسهمها في البورصة، ومكاتب المراجعة.

**ثامناً: خطة الدراسة:**

على ضوء طبيعة المشكلة وأهمية الدراسة والهدف منها، سيتم تناول الدراسة على النحو التالي:

* **الفصل الأول: تركيز سوق خدمات المراجعة.**

حيث يتناول فيه الباحث بالدراسة والتحليل مفهوم التركيز السوقي، والمداخل المختلفة لتفسير ظاهرة التركيز السوقي، مع تحليل للعوامل المؤثرة في درجة التركيز السوقي سواءً تلك التي تؤثر بالزيادة أو التخفيض، كذلك تتناول الدراسة في هذا الفصل تحليل وتصنيف اعتبارات اختيار مكاتب المراجعة، ولذا سيتم تناول هذا الفصل في مبحثين:

**المبحث الأول:** ماهية تركيز سوق خدمات المراجعة.

**المبحث الثاني:** اعتبارات اختيار مكاتب المراجعة، وانعكاسها على ظاهرة التركيز.

* **الفصل الثاني: الدراسات السابقة.**

حيث يتناول فيه الباحث الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث، حيث تم تقسيم هذا الفصل على النحو التالي:

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

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

* **الفصل الثالث: طبيعة سوق خدمات المراجعة في بيئة الأعمال المصرية.**

حيث يتناول فيه الباحث بالدراسة هيكل سوق خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة في البيئة المصرية، وذلك من ناحية الطلب على خدمات المراجعة، وجانب عرض خدمات المراجعة، وإجراء تقييم مهنة المراجعة في مصر. بالإضافة إلى إجراء دراسة تحليلية لسوق المراجعة المصري، بهدف التعرف على المنافسة السائدة في سوق خدمات المراجعة، ولذا تم تناول هذا الفصل في مبحثين:

**المبحث الأول:** هيكل سوق خدمات المحاسبة والمراجعة.

**المبحث الثاني:** دراسة تحليلية لسوق المراجعة المصري.

* **الفصل الرابع: الدراسة الميدانية.**

خصص الباحث هذا الفصل للوقوف على وتحديد أهم العوامل المؤثرة على درجة التركيز السوقي لخدمة المراجعة، والآثار المترتبة على المهنة نتيجة التركيز السوقي وذلك من وجهة نظر مراجعي الحسابات، بالإضافة إلى تحديد أسس اختيار مراجع الحسابات ومدى مساهمة هذه الأسس في التركيز السوقي، وذلك من وجهة نظر كلا من مراجعي الحسابات والمنشآت محل المراجعة. وعلى ذلك فإن نطاق الدراسة الميدانية يشمل:

**المبحث الأول:** تصميم الدراسة الميدانية.

**المبحث الثاني:** توصيف الدراسة الميدانية.

**المبحث الثالث:** تحليل نتائج الدراسة الميدانية.