**الفصل الثالث**

**طبيعة سوق خدمات المراجعة في بيئة الأعمال المصرية**

* **مقدمة.**
* **المبحث الأول:**

**هيكل سوق خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة.**

* **المبحث الثاني:**

**دراسة تحليلية لسوق المراجعة المصري.**

* **الخلاصة.**

**مقدمة:**

تمثل خدمة المراجعة سلعة اقتصادية، وتتأثر مثلها مثل باقي السلع والخدمات بعوامل المنافسة والطلب والعرض، ولتحديد إلى أي مدى يقترب سوق المراجعة من المنافسة أو من الاحتكار، فإن ذلك يتطلب دراسة السوق أولاً لتحديد طبيعة الطلب والعرض في هذا السوق وآليات التوازن فيه. ويجب أن تتم بداية دراسة السوق من الطلب على المراجعة باعتبار أن الحاجة للمراجعة نشأت من ضرورة ممارسة دوراً مهنياً يؤثر في ثروة المجتمع بصفة عامة. وفي ضوء هذا الطلب أو الدور تنشط المهنة على جانب العرض لسد حاجة المجتمع من هذه الخدمة.

ويهدف هذا الفصل إلى دراسة وتحليل طبيعة سوق خدمات المراجعة في مصر بهدف التعرف على المنافسة السائدة في سوق الخدمة، وكذلك التعرف على طبيعة بيئة الممارسة المهنية لمهنة المراجعة في جمهورية مصر العربية، مع استعراض لأهم المتغيرات التي تؤثر على طبيعة هيكل سوق المراجعة المصرية.

ولتحقيق الأهداف العامة لهذا الفصل فإن الباحثة تستهدف في هذا الفصل تحليل هيكل سوق خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة بجانبيها الطلب والعرض، واستقراء لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، وذلك من أجل التعرف على طبيعة هيكل سوق المراجعة في مصر ومعرفة إلى أي مدى يقترب هذا السوق من المنافسة أو الاحتكار.

ويتكون هذا الفصل من مبحثين:

المبحث الأول: هيكل سوق خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة.

* الطلب على خدمات المراجعة.
* عرض خدمات المراجعة.
* النظر في تقييم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر.

المبحث الثاني: دراسة تحليلية لسوق المراجعة المصري.

* الطبيعة الاقتصادية لسوق خدمات المراجعة.
* التركيز السوقي لخدمة المراجعة في مصر.

**المبحث الأول**

**هيكل سوق خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة**

يتكون سوق خدمات المراجعة من جانبين هما الطلب والعرض، ويتمثل جانب الطلب في المنشآت الخاضعة للمراجعة (طالبة الخدمة)، ومستخدمي القوائم المالية، بينما يتمثل جانب العرض في مكاتب المراجعة (مقدمة الخدمة) والهيئات والتنظيمات المهنية التي تنظم وتشرف على المهنة.

ويهدف هذا المبحث إلى دراسة وتحليل جانبي الطلب والعرض لسوق خدمات المراجعة، بالإضافة إلى تقييم واقع مهنة المراجعة في مصر من الناحية النظرية.

**1/ الطلب على خدمات المراجعة:**

تأكدت أهمية مراجعة القوائم المالية في أعقاب الثورة الصناعية ونشأة الشركات المساهمة، وتأكيد انفصال الملكية عن الإدارة. فقد أدى ذلك إلى ظهور علاقة الأصيل – الوكيل، حيث يعين الملاك مديري الشركات المساهمة لتسيير أعمال الشركة مقابل مجموعة من المميزات المالية، والتي تتضمن المرتبات والمكافآت ونصيب محدد في الأرباح. وغالباً ما ينتج عن علاقة الأصيل والوكيل أمران. يتمثل الأول في ما يطلق عليه عدم تماثل المعلومات، والذي يعني توافر كافة المعلومات الخاصة بالمركز المالي ونتائج التشغيل لدي أفراد الإدارة بالشركة المساهمة من دون الملاك غير المتواجدين بداخل الشركة. ويتمثل الأمر الثاني في تضارب المصالح بين طرفي الوكالة، حيث قد يعمد المديرون إلى تعظيم منفعتهم الخاصة على حساب صالح الملاك.

وينتج عن هذين الأمرين ما يسمى بخطر المعلومات الذي يشير إلى إمكانية اتخاذ القرارات وفقاً لمعلومات غير دقيقة. لذلك نشأ الطلب على مكتب المراجعة المحايد، حيث يؤدي دوراً رئيسياً في التحقق من المعلومات الواردة بالقوائم المالية التي تعدها إدارة الشركة المساهمة مع تقديم تقرير إلى ملاك الشركة عن مدى التوافق بين هذه المعلومات والمبادئ المحاسبية ذات القبول العام، مما قد يؤدي إلى تخفيض خطر المعلومات (محمد عبد القادر الديسطي، 2010: 81).

وهكذا، تعمل المراجعة على تحسين كفاءة وفعالية التشغيل بالمنشآت عن طريق زيادة الالتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية، مما ينعكس إيجابياً على جودة المعلومات بالقوائم المالية من خلال تخفيض التلاعب بالأرباح، وتحقيق التوافق مع مبادئ المحاسبة ذات القبول العام، وتقديم رسائل بشأن احتمالات العسر المالي عن طريق تقدير احتمالات استمرار المنشآت محل المراجعة.

ولا شك أن مهنة المراجعة شأنها شأن أي مهنة أخرى. فبعض الممارسين يتوافر فيهم قدرات بشرية أفضل وإمكانات أكثر تميزاً مما يمكنهم من تقديم خدمات أكثر جودة من غيرهم. وهكذا، ترسخ مفهوم مكاتب المراجعة الكبرى للتعبير عن الجودة، ويحدد البعض منافع تعاقد شركات المساهمة مع أحد مكاتب المراجعة الكبرى في تسهيل التوصل للأسواق المالية من خلال: (Hyytinen and Vaananen, 2004: 761)

* توفير معلومات مفيدة تتعلق خاصة بعمليات الاقتراض.
* تعزيز الدقة والمصداقية بالقوائم المالية.
* صعوبة انتهاك الاتفاقيات المرتبطة بالجوانب المحاسبية.
* اكتشاف الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة بالقوائم المالية على نحو أكبر نتيجة توافر الحياد.

ولكن لا يمكن القول أن الطلب على خدمات المراجعة يتعلق دوماً باختيار أي من مكاتب المراجعة العالمية الكبرى، حيث يرتبط مثل هذا الاختيار بخصائص المنشأة محل المراجعة. ومع أن الكثير من الباحثين يربط بين وجود أحد المكاتب العالمية الأربع الكبرى وجودة المراجعة بوجه عام في ظل البيئة الأمريكية تحديداً، فلم يثبت مثل هذه العلاقة على الإطلاق في العديد من الدول الأخرى (Knechel et. al., 2008: 568).

ويتحدد الطلب على خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة بعوامل كثيرة، يتمثل أهمها في المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية والسياسية، وكون هذه العوامل متغيرة بطبيعتها، فإنه من المتوقع أن يتغير ويتطور ويتنوع الطلب على خدمات المهنة تبعاً لتغير كل أو بعض تلك العوامل، ومن أهم العوامل التي تحقق الطلب على خدمات المهنة ما يلي:

1/1 زيادة الثقة في القوائم المالية: تعتبر وظيفة التصديق وإبداء الرأي في القوائم المالية بمثابة جوهر وظيفة المراجعة، من خلال توصيل المعلومات الاقتصادية من طرف معديها إلى مستخدميها، مع تحقيق درجة من الثقة والمصداقية في هذه المعلومات، ولقد قامت جمعية المحاسبين الأمريكية بإصدار بيان حدد فيه حالات للطلب على خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة وهي: (طارق عبد العال حماد، 2004: 29-30)

* وجود تعارض أو تناقض فعلي أو محتمل في المصالح بين معدي القوائم والمعلومات الإدارية (الإدارة) ومستخدمي المعلومات المالية (الملاك – المستثمرين – الدائنين – وغيرهم). وهذا التناقض قد يؤدي إلى صراع بين الطرفين ينتج عنه معلومات متحيزة.
* الأهمية الاقتصادية الكبيرة للمعلومات بالنسبة لمتخذي القرارات، وبالتالي هناك حاجة ورغبة لدى المتخصصين لإعداد المعلومات المالية والتأكد من سلامتها لزيادة الثقة في صحة نتائج القرارات التي استندت على معلومات القوائم المالية.
* لا يتاح لمستخدمي المعلومات الإمكانية على التقييم المباشر لجودة المعلومات بصفة مستمرة، إما لنقص الخبرة أو عدم وجود السلطة لديهم للتأكد مباشرة من صحة معلومات القوائم المالية التي يستخدمونها.

1/2 التوسع الهائل في حجم المنشآت وتعقد مشاكلها وما ترتب على ذلك انفصال الملكية عن الإدارة، حيث أصبح الملاك ينظرون لإدارة المشروع كعامل من عوامل الإنتاج وكوكيل عنهم، وبالتالي كان من الضروري على الملاك الاستعانة بمكتب مراجعة للتأكد من عمل الوكيل (عبيد سعد شريم، وحمود بركات، 2007: 17).

1/3 مقابلة احتياجات الدائنين والمستثمرين: يقع على عاتق المراجعين المستقلين مسئولية إمداد كل من الدائنين والمستثمرين وغيرهم برأي محايد، يوضح ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت بنزاهة أم لا، ولما يتمتع به المراجعون بالاستقلال عن إدارة المنشأة فهم ليسوا موظفين لدى المنشآت التي يقومون بفحص قوائمها المالية، وهكذا ينظر المستثمرون والدائنون وغيرهم إلى المراجعين المستقلين على أنهم حراس على نزاهة وعدالة القوائم المالية التي تعدها الشركة (طارق عبد العال حماد، 2004: 30).

1/4 نظراً لإدراك ملاك المنشأة بأهمية المراجعة الخارجية كأحد أدوات الرقابة، فقد زاد طلبهم على خدمات المراجعة في هذا المجال، وأصبح من المفيد لهم أن تقدم المراجعة الوسيلة الملائمة لممارسة الرقابة الخارجية الشاملة على كافة مجالات الأداء الإداري سواء كانت مالية أو غير مالية، انطلاقاً من أن الأهداف الموكل للإدارة تحقيقها أصبحت تتصف بالشمول ولا تركز فقط على تحقيق مستوى مرضي من الربح (عبيد سعد شريم، وحمود بركات، 2007: 18).

1/5 من مصادر الطلب على خدمات مهنة المراجعة إدارة المنشأة ذاتها، إذ تعتبر الإدارة مكتب المراجعة كمصدر خارجي للخبرة في أساليب وطرق المحاسبة، تستفيد منه في تحسين نظامها المحاسبي وعملياتها المختلفة، إلى جانب قيامه بتحليل العمليات المختلفة المشابهة لتلك التي تم إنجازها عن طريق المراجعين الداخليين، مثل تحليل وتقييم كفاءة وفعالية العمليات داخل المنشأة، وتقييم مدى التزام الأقسام بالسياسات والإجراءات واللوائح التي أعدتها الإدارة.

1/6 تمثل التشريعات القانونية أحد مصادر الطلب على خدمات المهنة، من خلال إلزام المنشآت بالاستعانة بمكتب مراجعة للتحقق من أن بيانات التقارير المالية تعبر بصدق وعدالة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي، إضافة إلى ذلك تعتبر الهيئات التشريعية كهيئة البورصة والأوراق المالية أحد الطالبين لخدمات مكاتب المراجعة، إذ تحتاج إلى خدمات مهنية خاصة وإلى تحديد معدلات العائد على الأوراق المالية (عبيد سعد شريم، وحمود بركات، 2007: 19).

وفي مصر، من القوانين التي تشتمل على الالتزام بالمراجعة القانون رقم (159) لسنة 1981م، بشأن الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة، والقانون رقم (146) لسنة 1988م، بشأن الشركات العاملة في مجال تلقي الأموال لاستثمارها، هذا بالإضافة إلى قوانين الضرائب على الدخل.

1/7 كثرة الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة، والتي تتمثل في (خدمات المراجعة، الخدمات الضريبية، خدمات الاستشارات الإدارية، خدمات محاسبية).

حيث تطورت وظائف مهنة المراجعة خلال العقد السابق خاصة بعد "تبني مفاهيم جديدة قائمة على فكرة ضرورة أن تكون خدمة مراجعة الحسابات أكثر ارتباطاً بمخاطر الأعمال والأنشطة التي يمارسها العملاء، بما في ذلك مفهوم «المراجعة المبتكرة» Audit Innovation وهي أن تتضمن أهداف المراجعة التقليدية أهدافاً أخرى إضافية لتحقيق رغبات العملاء، وبالتالي إمكانية أن تتضمن عملية المراجعة تقديم استشارات وغير ذلك من الخدمات المهنية، ومفهوم «مراجعة الأعمال» Business Audit وهي أن يتم التركيز في عملية مراجعة الحسابات على مخاطر الأعمال للأنشطة التي يمارسها العميل، وبالتالي إمكانية تقديم معلومات وبيانات لا تقتصر على مدى عدالة ما تتضمنه القوائم المالية من بيانات، وإنما أيضاً تساهم في الارتقاء بمستوى الأداء المستقبلي للعميل، ومفهوم «عملية قياس النشاط» Business Measurement process وهو القيام بمساعدة العميل على تحقيق أهدافه الاستراتيجية من خلال عمل ما يلزم لتدعيم مدى ملائمة ومصداقية البيانات المستخدمة بواسطة هذا العميل في اتخاذ القرارات، سواء المرتبطة بالقوائم المالية، أو وظائف المراجعة، أو تقنية المعلومات، أو القواعد السلوكية للنشاط، أو غير ذلك من أنشطة العميل الأساسية، ومفهوم «إعادة هندسة الأعمال التجارية» Business process Re-Engineering وهو أن يلعب ممارس المهنة دوراً أساسياً في تبني منشأة العميل لفكر جديد يقتضي إحداث تغييرات جذرية على تصميم النظم المستخدمة في أعمالهم بهدف تحقيق تقدم سريع في مستوى أداء وربحية هذه المنشأة" (حسام عبد المحسن، 2004: 175).

وتبني مثل هذه المفاهيم وغيرها أتاح لمزاولي مهنة المراجعة فرص تسويق نطاق واسع من الخدمات الاستشارية بخلاف خدمات المراجعة التقليدية. وقد ساهمت هذه النقلة في إضفاء الصفة التجارية بشكل ملحوظ على ما تقدمه مكاتب المراجعة من خدمات مهنية.

**2/ عرض خدمات المراجعة:**

يتمثل جانب العرض لسوق خدمات المراجعة في مقدمي الخدمة (مكاتب المراجعة)، والتنظيمات والجمعيات المهنية التي تنظم وتشرف على مهنة المراجعة، ونتناول بالدراسة عناصر جانب العرض في سوق خدمات المراجعة بشيء من التفصيل فيما يلي:

**2/1 مكاتب المراجعة:**

ويعتمد جانب العرض لأي خدمة من خدمات المراجعة على عدة عوامل وهى:

1. إدراك مؤدي الخدمة لاحتياجات السوق من خدمات المراجعة.
2. المهارات والوسائل الضرورية لنجاح أداء خدمات المراجعة.
3. وجود معايير رقابة على الجودة والإجراءات التي تحكم أداء هذه الخدمات.

ويحكم عرض خدمات المراجعة محددان رئيسيان هما اقتصاديات الحجم ونطاق الخدمات، فبالنسبة لاقتصاديات الحجم فالخبرة بالمتطلبات القانونية والتخصص في الصناعة والاستثمارات التكنولوجية تؤدي إلى هذه الاقتصاديات ومن ثم تقسيم السوق، فمكاتب المراجعة الكبيرة لديها عدد كبير من المنشآت المحلية والخارجية ولديها الآلاف من العاملين، وتعتبر استثمارات مكتب المراجعة في موارد متخصصة مثل تدريب العاملين مصدراً لإيجاد اقتصاد أو وفورات في مجال العمل. ويؤدي ذلك لفاعلية المراجعة وإعطاء مستوى الثقة والمصداقية المطلوبة. فاقتصاديات الحجم تتيح فرصة لهذه المنشآت لاستخدام كافة النفقات اللازمة لتدريب وتطوير ودعم الخبرة اللازمة والمحافظة عليها من أجل تقديم خدمات ذات مستوى جودة عالي.

أما نطاق الخدمات فلم تعد الخدمات التي يقدمها مكتب المراجعة قاصرة على خدمات المحاسبة والمراجعة، فنتيجة للتغيرات في الظروف الاقتصادية وزيادة حجم وتعقد عمليات المكتب، أصبح هناك طلب متزايد من العملاء لتقديم عدد كبير من الخدمات.

ويتأثر جانب العرض في سوق خدمات المراجعة بطبيعة المنافسة الموجودة في السوق، ويتكون سوق المراجعة من مكاتب مراجعة بأحجام وهياكل ملكية أو أشكال قانونية مختلفة، فيتراوح حجم مكتب المراجعة من مكتب يملكه فرد واحد يمارس المهنة إلى مكاتب مراجعة ضخمة عالمية لها مئات الفروع وآلاف العاملين في جميع أنحاء العالم، وتسيطر مكاتب المراجعة الكبيرة على جزء كبير من سوق خدمات المراجعة، حيث تتميز بتنوع عملياتها، فهي تقدم خدمات أخرى بخلاف خدمة المراجعة، كما إنها تحقق وفورات معينة نتيجة لكبر حجمها، وهذه العوامل تعطيها ميزة تنافسية.

ويمكن تقسيم مقدمي خدمات المراجعة في مصر إلى المجموعات التالية:

المجموعة الأولى: مكاتب مراجعة تابعة لمكاتب مراجعة دولية، وهى عدد محدود.

المجموعة الثانية: مكاتب مراجعة مكونة من عدد من الشركاء.

المجموعة الثالثة: مكاتب مراجعة فردية وهي الغالبية في السوق المصري.

المجموعة الرابعة: تتمثل في مراجعي حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات.

وفيما يلي يتم تناول جانب العرض لخدمات مهنة المراجعة، وذلك من خلال تحليل الجوانب التالية:

الشكل القانوني للمكتب، ونطاق الخدمات المقدمة.

**2/1/1 الشكل القانوني لمكتب المراجعة:**

تتعدد أشكال التنظيم الذي تأخذه مكاتب المراجعة، فمنها ما يمتلكه فرد واحد، ومنها ما يتخذ الشكل القانوني لشركات الأشخاص، ومنها ما يأخذ شكل الشركة المساهمة والتي قد يمتد نشاطها عالمياً، "إلا أن الشكل القانوني الغالب لمكاتب المحاسبة والمراجعة هو شركات الأشخاص، لما لهذا الشكل من مزايا أهمها سهولة التكوين وإمكانية تجميع عدد لا بأس به من الخبرات والتخصصات المختلفة (اشرف عبد البديع، 2004: 28).

وقد أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين توجيهاً في عام 1919 ينص على أنه لا يجوز لمكتب المراجعة أن يأخذ شكل الشركة المساهمة إلا إذا كان جميع المساهمين والمديرين محاسبين معتمدين، إلا أنه في الوقت الحالي تم تعديل قوانين كثيرة في الولايات المتحدة الأمريكية وقواعد السلوك المهني لتسمح بتكوين شركات مساهمة مهنية إذا توافرت الشروط التالية:

1. أن يكون جميع المساهمين من المحاسبين المعتمدين.
2. التنازل عن الأسهم يكون فقط لمحاسبين معتمدين.
3. الموظفون الإداريون بالمكتب من غير المحاسبين المعتمدين لا يكون لهم أي سلطات أو اختصاصات مهنية، فيقتصر عملهم على الناحية الإدارية.

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

**2/1/2 نطاق خدمات المراجعة:**

تؤدي مكاتب المراجعة بالإضافة إلى مهامها الأساسية التقليدية والمتمثلة في مراجعة الحسابات خدمات أخرى. وفيما يلي أنواع الخدمات التي تقدمها هذه المنشآت لعملائها:

(Ashbaugh, 2004: 143 - 148)

* **خدمات المحاسبة والمراجعة:** تتكون هذه الخدمات من عمليات مراجعة القوائم المالية وإصدار تقرير يعبر عن رأي مكتب المراجعة في هذه القوائم، ومدى اتفاقها مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. وقد تكون هناك خدمات أخرى مرتبطة بهذا العمل وهي تقديم توصيات لإدارة المنشأة محل المراجعة تتعلق بتحسين أنظمة الرقابة الداخلية أو تقديم خدمات متخصصة لتشغيل البيانات المحاسبية الكترونياً.
* **خدمات الاستشارات الضريبية:** وتتمثل هذه الخدمات في إعداد الإقرارات الضريبية، كما قد تشتمل على خدمات ضريبية عند تخطيط الاندماج مع مشروعات أخرى أو عند شراء مشروع قائم.
* **الخدمات الإدارية الاستشارية:** وتشتمل هذه الخدمات على مجالات متنوعة مثل التخطيط، مصادر التمويل وغيرها.

وقد أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين نشرة بعنوان "بيان عن الخدمات الاستشارية" وهي تشتمل على الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المراجعة لعملائها بخلاف خدمات المراجعة التقليدية وهي كما يلي:

1. **الاستشارات:** وتمثل استجابة سريعة للاستفسارات الموجهة من العملاء، والتي تتطلب بحثاً قليلاً أو قد لا تحتاج لذلك، حيث تستكمل في وقت قصير، وتتم غالباً من خلال عقود استشارات رسمية تشمل واحداً أو أكثر من الأنواع المختلفة للخدمات الاستشارية.
2. **خدمات النصح والمشورة:** وتمثل تقديم النتائج والخلاصات والتوصيات التي تهم العميل وتساعده في اتخاذ قراراته وتتطلب هذه الخدمات فهم تام لعمليات المكتب وطبيعة نشاطها وتنتهي بتقديم تقرير مكتوب عما توصل إليه الممارس نتيجة دراسته.
3. **خدمات تحقيق:** وتمثل وضع خطة عمل واقتراح للعمليات لكي تدخل حيز التنفيذ بحيث تكون مقبولة لدى العميل، مثال ذلك أن يقدم مكتب المراجعة اقتراحات بالمراجعة الإدارية.
4. **خدمات تدعيم وأفراد:** وهي تشمل تقديم أفراد لأداء مهام محددة بمكتب العميل بناءً على طلب العميل مثل برامج الكمبيوتر.
5. **خدمات أخرى:** مثل خدمات مواجهة العسر المالي، وتقييم المنشآت، وتحليل الاندماج المحتمل، وخدمات التقاضي وغيرها من الخدمات المتعلقة بالعمليات. وتعتبر مكاتب المراجعة مؤهلة لمساعدة العملاء على التعامل مع العمليات المتعلقة بالعسر المالي وإعداد المعلومات لأجل الحصول على التمويل وغيرها.

وتعد هذه الوظائف السابقة مجالات عامة يندرج تحت كل منها الكثير من البنود مثل التعاقدات المخصصة لأداء الأمور الضريبية واعتماد الإقرارات الضريبية، وإمساك الدفاتر والتوصيات والتعليقات الناتجة عن الملاحظات التي أعدت عند أداء هذه الخدمات.

**2/2 التنظيمات والجمعيات المهنية التي تنظم وتشرف على مهنة المراجعة:**

من أجل تحليل الوضع الحالي للمهنة، فإن الباحثة قامت بدراسة التنظيم القانوني والمهني وهيكل المعرفة الذي يتعلق بالتأهيل العلمي والعملي اللازمان لممارسة المهنة، وخلص من ذلك إلى ما يلي:

**2/2/1 تحليل التنظيم القانوني لمهنة المحاسبة والمراجعة:**

إن مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر ينظمها حالياً قانون مزاولة المهنة رقم 133 الصادر في سنة 1951م، وهذا القانون في سبيله للإلغاء إذا صدر القانون الجديد للمهنة. وطبقاً للقانون رقم 133 وتعديلاته اللاحقة وقوانين الأعمال ذات الصلة وقوانين الضرائب، فإن نطاق مهنة المحاسبة والمراجعة تشمل مراجعة واعتماد ميزانيات وحسابات الشركات بكافة أنواعها والبنوك والمؤسسات الاقتصادية والجمعيات الأهلية والتعاونية والمؤسسات الخاصة والاتحادات والأندية، وإعداد دراسات الجدوى وتأسيس الشركات، وكذلك اعتماد حسابات الممولين الخاضعين للضرائب والحضور عنهم أمام مصالح الضرائب ولجان الطعن، وتتم مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة بالصفة الشخصية للمراجع ويحظر عليه أن يستعمل في مزاولة المهنة اسماً لشخص معنوي أو لمكتب أو لمؤسسة للمحاسبة والمراجعة.

ولقد قامت جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية بالتعاون مع الجهاز المركزي للمحاسبات ونقابة التجاريين على دراسة أوجه القصور في قانون تنظيم مزاولة المهنة الحالي رقم 133 لسنة 1951م. وصياغة مشروع قانون جديد لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة. ونستعرض فيما يلي أهم النقاط الواردة بالمشروع والتي عالجت أوجه القصور في القانون رقم 133 لسنة 1951م. وذلك على الوجه التالي:

(محمد متولي رضوان، 2004: 37 – 38)

1. إنشاء سجل عام لمزاولي المهنة من المحاسبين والمراجعين بشعبة مزاولي المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة بنقابة التجاريين، ويلحق به ثلاث جداول متدرجة وهي:

* جدول للمحاسبين والمراجعين تحت التمرين.
* جدول للمحاسبين والمراجعين لشركات الأشخاص.
* جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال.

وكان هذا السجل في القانون السابق ممسوكاً بوزارة التجارة والصناعة ثم الخزانة ثم حالياً وزارة المالية.

1. ينشأ بقرار من وزير المالية لجنة للقيد في السجل العام أو الجداول المتدرجة داخل الشعبة، وتكون هذه اللجنة برئاسة رئيس شعبة مزاولي المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة، وكانت هذه اللجنة طبقاً للقانون الساري حالياً تابعة لوزارة المالية وتعقد برئاسة وكيل وزارة المالية.
2. اجتياز الامتحان الذي تعقده الشعبة المختصة بنقابة التجاريين للانتقال من جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين إلى جدول شركات الأشخاص أو من جدول شركات الأشخاص إلى جدول شركات الأموال.

وهذه المادة مستحدثة، حيث كان الانتقال من جدول إلى آخر يشترط استيفاء شرط المدة فقط بصرف النظر عن مستواه العلمي أو ما اشترك فيه من أعمال وهو ما كان مأخوذاً على قانون مزاولة المهنة في مصر بالمقارنة بكافة دول العالم الأخرى بما فيها الدول النامية العربية منها والأفريقية، وبذلك يضمن القانون حداً أدنى من مستوى الكفاءة العلمية والعملية لمزاولي المهنة الحرة. وقد استثني المشروع ثلاث فئات من شروط اجتياز الامتحانات وهم:

1. أعضاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.
2. الحاصلون على درجة الدكتوراه في المحاسبة والمراجعة أو على درجة علمية معادلة لها.
3. العاملون السابقون بالجهاز المركزي للمحاسبات ممن شغلوا الوظائف الرقابية على الشركات والهيئات والمؤسسات الاقتصادية بشرط اجتيازهم بنجاح الدورات التدريبية الحتمية المقررة طبقاً للائحة العاملين بالجهاز.

وفي هذا الاستثناء عدالة واضحة، حيث أن الفئات المستثناه يؤدون الامتحانات سواء في جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية منذ تأسيسها بموجب المرسوم الملكي الصادر عام 1946م، أو الحاصلون على درجة الدكتوراه أو في الجهاز المركزي للمحاسبات.

1. السماح بممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة بصورة فردية أو بالمشاركة مع الغير من المحاسبين القانونيين أو في صورة شركة مهنية مدنية تنشأ بين المحاسبين القانونيين لهذا الغرض، ويسأل هؤلاء الشركاء متضامنين مدنياً عن جميع الأعمال المهنية التي تتم باسم شركتهم ويتم قيد هذه الشركات في سجل خاص ينشأ لهذا الغرض بشعبة مزاولي المهنة، ويثبت به أسماء الشركاء ومؤهلاتهم والجدول المقيدين به ورقم القيد. واقترح أن يكون اسم الشركة مشتقاً من أحد الأسماء المصرية سواء اسم علم أو اسم تجاري. ويجوز أن يستمر هذا الاسم حتى بعد وفاة الشريك المسماة الشركة باسمه، ويعطي هذا السماح الفرصة لاستمرارية مكاتب المراجعة في حالة وفاة الشريك الرئيسي أو صاحب المكتب، مما سيكون له الأثر البالغ في تراكم الخبرات المهنية وتعاظمها وإيجاد كيانات مهنية قوية قادرة على اكتساب الثقة في أدائها محلياً أو دولياً.
2. أنشاء مجلس أعلى للمحاسبة والمراجعة يعقد برئاسة وزير المالية وعضوية ممثلي الجهات المعنية ومجموعة من المحاسبين والمراجعين المزاولين للمهنة من ذوي الخبرة والكفاءة في مجال المحاسبة والمراجعة تختارهم كل من شعبة مزاولي المهنة الحرة بنقابة التجاريين وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية. ويعمل هذا المجلس على الارتقاء بالمهنة وتطوير النظم والمعايير المحاسبية وقواعد المراجعة في ضوء المستجدات على المستوى الدولي وكذلك إحكام الرقابة والانضباط المحاسبي والمالي تدعيماً للثقة في أنشطة المحاسبة والمراجعة على المستويين القومي والدولي والحد من الخدمات الضريبية والمحاسبية.

ولعل من أهم مجالات عمل المجلس هو الرقابة والتفتيش على مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة حسابات البنوك العاملة في مصر والشركات المقيدة في البورصات المصرية، وذلك لتأكيد ثقة المجتمع ولتحقيق المزيد من الشفافية التي يكفل الحفاظ على حقوقه.

1. تضمن مشروع القانون على نحو واضح بعض الضمانات التي تكفل لمزاولي المهنة الحرة أداء عملهم بكفاءة وحيادية واستقلالية، ومن أهم هذه الضمانات ما يلي:

* على جميع الجهات التي يمارس المحاسب القانوني عمله أمامها أن تقدم له التسهيلات التي يقتضيها قيامه بواجباته، وأن تمكنه من الاطلاع على الأوراق والحصول على البيانات اللازمة لمباشرة عمله.
* في حالة وجود خلاف محاسبي بين إحدى الشركات الخاضعة لأحكام القانون رقم 159 لسنة 1981 ومراجع حساباتها، أن يعرض هذا الخلاف على لجنة خاصة تشكل بقرار من وزير المالية وبرئاسة أحد نواب رئيس مجلس الدولة وعضوية ممثلين عن الشعبة والجمعية والجهات ذات الصلة.
* أنه لا يجوز اتخاذ إجراءات الحجز على مكتب المحاسب القانوني على نحو يترتب عليه المساس بالأوراق والمستندات الخاصة بعملائه.
* أنه لا يجوز قبول الأوراق أو الشهادات التي تشتمل على حسابات تجارية أو تقارير أو تقويم لأصول تتجاوز قيمتها عشرين ألف جنيه أمام أي جهة إدارية أو قضائية إلا إذا كانت معتمدة وموقعاً عليها من أحد المحاسبين القانونيين.

أما فيما يتعلق بالتشريعات ذات العلاقة والتي تتمثل في قوانين الشركات والضرائب وسوق رأس المال والبنوك وشركات التأمين، فهي تعد من القوانين ذات العلاقة المباشرة بمهنة المحاسبة والمراجعة مما يفترض وجود اتساق بينهما وبين قانون تنظيم المهنة، إلا أنه من الملاحظ أن هذا الاتساق غير قائم في معظم الحالات نظراً لصدور كل منها في أوقات مختلفة والتركيز على مجال القانون فقط دون مراعاة للآثار المختلفة التي يمكن أن يحدثها كل تشريع منها، وقد أدى ذلك على سبيل المثال إلى وجود محتويات لتقرير مكتب المراجعة في كل من قانون الجهاز المركزي للمحاسبات، وقانون الشركات، وقانون الضرائب، ودستور مهنة المحاسبة والمراجعة وهي ليست واحدة. ولذلك فهناك ضرورة لعرض مشروعات القوانين المرتبطة بالمهنة على الاتحاد العام للمحاسبين لدراستها وإبداء الرأي بشأنها قبل إصدارها بما يحقق لها الاتساق المستهدف مع قانون تنظيم المهنة (محمود الناغي، 1999: 17).

**2/2/2 تحليل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة:**

يزاول مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر حالياً – طبعاً لآخر الإحصائيات المتوفرة- حوالي 7660 محاسب ومراجع قانوني من أصل حوالي 28640 محاسب ومراجع مرخص لهم بمزاولة المهنة، ويبلغ عدد أعضاء وزملاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية حالياً 2069 محاسب ومراجع يزاول المهنة منهم حوالي 1265 محاسب ومراجع قانوني أي بنسبة 61.1% فقط من جملة المزاولين بالفعل للمهنة في مصر (الأهرام الاقتصادي، 2015).

وتمثل معايير المراجعة المهنية القواعد العامة الأساسية التي تحكم ممارسة المهنة وتنظيمها، وعلى الرغم من تطور مهنة المراجعة في مصر، إلا أنها لا تزال تفتقد إلى وجود التنظيم المهني المعترف به والذي يمكن أن يرفع من مستويات المهنة، ويرفع من مستوى كفاءة أعضائها، ويرفع من مستوى الجودة المؤادة.

وباستقراء بيئة الممارسة المهنية، وفي سبيل تقييم التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة فإنه يتم تحليل الجمعيات والتنظيمات المهنية المرتبطة بتنظيم المهنة في مصر والتي تتمثل فيما يلي:

1. **جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية:**

صدر مرسوم بإنشاء هذه الجمعية في 24 أبريل 1946م، لتحقيق بعض الأغراض من أهمها السعي نحو تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة والاحتفاظ بالمستوى اللائق بها دولياً، والعمل على رفع المستوى العلمي والعملي لممارس مهنة المحاسبة والمراجعة، وتمنح الجمعية عضويتها إلى مكتب المراجعة بعد اجتيازه امتحاناً متوسطاً ثم امتحاناً نهائياً على غرار الامتحانات المهنية التي تعقدها منظمات مهنية في أمريكا مثل المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA. وتتضمن موضوعات الامتحانات المحاسبة المالية والضرائب والمراجعة والتكاليف والمحاسبة الإدارية ونظم المعلومات. وتمنح زمالة الجمعية للعضو فيها بعد عشر سنوات من عضويته وممارسته للمهنة. وتعتبر الجمعية أقدم منظمة أو جهة لتنظيم المهنة في مصر.

1. **شعبة المحاسبة والمراجعة بنقابة التجاريين:**

تأسست نقابة المحاسبين والمراجعين المصرية بمقتضى القانون رقم 394 لسنة 1955م، لترعى شئون مهنة المحاسبة والمراجعة، وذلك بإصدار التوصيات المنظمة لعلاقة المحاسبين والمراجعين مع بعضهم البعض ومع عملائهم وللارتقاء بالمهنة. وقد قامت النقابة في 4 أغسطس 1958م بوضع دستور لمهنة المحاسبة والمراجعة، متضمناً أربعة أبواب رئيسية من عشرين مادة، حيث اشتمل على ما يلي: الواجبات والحقوق المهنية، الأمانة المهنية، الإيضاحات لبعض الأوضاع الخاصة بالمهنة، آداب وسلوك المهنة.

وقد أثر هذا الدستور تأثيراً مباشراً في تطوير المهنة في مصر نحو الأفضل، وساعد على تقديم الخدمة المتكاملة من خلال تنظيمه لطبيعة وحدود المهنة. وفي عام 1973م تأسست نقابة التجاريين وحلت شعبة المحاسبة والمراجعة محل نقابة المحاسبين والمراجعين المصرية.

1. **المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين:**

أنشئ المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين في عام 1983م، ويتحدد الغرض من إنشائه في الارتقاء بمهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، والعمل على وضع ونشر المعايير المحاسبية التي تساعد في إعداد القوائم المالية والإفصاح عن بياناتها بشكل يعكس توقعات المستفيدين منها في اتخاذ القرارات الملائمة، ورفع كفاءة أساليب وإجراءات عملية المراجعة والتقارير الصادرة عنها، علاوة على ذلك يقوم المعهد بتنفيذ الأهداف الرئيسية التالية:

* وضع قواعد معايير مهنة المحاسبة والمراجعة، وذلك عن طريق لجان متخصصة لهذا الغرض.
* عقد ندوات ولقاءات دورية لتبادل الآراء بين مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة بهدف مسايرة تطورات ومهارات المهنة.

ويتكون المعهد من ثلاث لجان متخصصة وهي: لجنة المعايير المحاسبية، لجنة معايير المراجعة الخارجية، لجنة قواعد السلوك المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة.

وقد قام المعهد بإصدار «معايير المراجعة»، وهي تحتوي على ستة وعشرين معياراً للمراجعة وهي تتضمن كل ما يتعلق بمهنة المراجعة وذلك مثل هدف ونطاق المراجعة، قبول التعيين، المبادئ الأساسية التي تحكم عمليات المراجعة، التخطيط، أدلة الإثبات في المراجعة، الفحص التحليلي، الرقابة على مستوى أداء أعمال المراجعة، استخدام عمل خبير، الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة، وغيرها وهذه المعايير من خلالها يستطيع مكتب المراجعة أداء عملية المراجعة بجودة عالية.

ولا شك أن قيام جهة مستقلة بإصدار المعايير المهنية يؤدي إلى زيادة جودة القوائم المالية، نظراً لوجود إجبار وإلزام في المعايير ووجود عقوبات في حالة عدم الالتزام بها، مثل شطب قيد الأوراق المالية للشركة من بورصة الأوراق المالية، كما سيؤدي قيام جهة مستقلة بإصدار المعايير المهنية إلى تخفيض فجوة التوقعات بين ما يعتقده المراجع الخارجي للدور الذي يمكن أن يلعبه في المجتمع وبين ما يعتقده المجتمع ومستخدمو القوائم المالية من المراجع الخارجي.

يتضح من العرض السابق أنه بالرغم من تعدد الجمعيات والمنظمات المهنية في مصر من أمثلتها جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، وشعبة المحاسبة والمراجعة التابعة لنقابة التجاريين، والمعهد المصري للمحاسبين والمراجعين، إلا أنه ليس هناك جهة لها الحق في إصدار معايير مراجعة ملزمة ومحددة لمكاتب المراجعة، وذلك على عكس سوق المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية، والذي ينطوي على جمعيات مهنية وتنظيمات تشرف وتنظم المهنة ولها تأثير في التنظيم المهني من أهمها: (Taylor, et. al.,1997: 38 – 41)

1. مجالس المحاسبة داخل الولاية: وهي الجهة المسئولة عن تنظيم المهنة داخل كل ولاية، وكذلك منح الترخيص للراغبين في مزاولة المهنة، وأيضاً وضع قواعد سلوك وأخلاقيات المهنة.
2. جمعيات المحاسبين القانونية داخل الولاية: وهي تنظم المهنة اختيارياً، فليس لديها سلطة منح ترخيص مزاولة المهنة، ولكنها تعمل على تشجيع جودة الأداء بإنشاء برامج للتعليم المستمر وبرامج مراجعة النظير لمكاتب المراجعة.
3. المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA): وهو أهم تنظيم مؤثر على مهنة المراجعة، وأهم أهدافه التطوير والمحافظة على معايير أداء المراجعة من الناحية الفنية والأخلاقية والأدبية، ولتحقيق هذا الهدف، فقد تم إنشاء أربعة أقسام هي:

* قسم معايير المراجعة، وهو يتكون من مجلس معايير المراجعة واللجنة التنفيذية لمعايير المراجعة ومجلس التوجيه والإرشاد، والمهمة الأساسية لمجلس معايير المراجعة هي إصدار تعليمات آمره وملزمة تصدر في صورة نشرات بمعايير المراجعة والتي تمثل إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات المراجعة فضلاً عن إعداد تقرير نتائج تلك المراجعة.
* قسم شئون شركات ومكاتب المراجعة والذي أنشئ في عام 1978، حيث تم إصدار مجموعة من معايير أداء وسلوك تلك المنشآت وإجراءات الرقابة على جودة عمل مكاتب المراجعة بواسطة مكاتب أخرى تدخل في نشرات هذا القسم.
* قسم الرقابة على جودة الأداء، حيث يهتم بمعايير الرقابة على جودة الأداء.
* قسم آداب وسلوك المهنة، وهو يختص بوضع دليل آداب وسلوك المهنة ومعاييرها وقواعدها.

**2/2/3 تحليل هيكل المعرفة المرتبط بمهنة المحاسبة والمراجعة:**

من أجل تقييم هيكل المعرفة المرتبط بمهنة المراجعة في مصر يتم تحليل جانب التأهيل العلمي والعملي لمكتب المراجعة في كلٍ من الولايات المتحدة ومصر وصولاً إلى أوجه القصور في جانب التأهيل العلمي والعملي لمكتب المراجعة في بيئة الأعمال المصرية كما يتضح مما يلي:

يعتمد التأهيل المهني في الولايات المتحدة على ثلاث متطلبات:

1. متطلبات التعليم: معظم الولايات تتطلب قدراً من التعليم الجامعي يتمثل في الحصول على درجة جامعية بها حد أدنى من التعليم المحاسبي أو 150 ساعة دراسة جامعية في مجالات التعليم العام وإدارة الأعمال والمحاسبة.
2. متطلبات الامتحان: يقوم المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإعداد امتحان موحد على المستوى القومي، ويتم تطبيق هذا الامتحان من قبل كل ولاية على حدة، ويتطلب اجتياز هذا الامتحان للحصول على الترخيص اللازم لمزاولة المهنة، ويغطي الامتحان مجالات متعددة في المحاسبة والمراجعة والتكاليف والقانون التجاري وغيرها.
3. متطلبات الخبرة: يختلف مطلب الخبرة لكل ولاية على حدة، فبعض الولايات تتطلب خبرة لمدة 4 سنوات، وبعض الولايات الأخرى تتطلب خبرة تصل إلى سنتين.

أما في مصر فإن القانون الخاص بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة وهو القانون رقم 133 لسنة 1951م يتضمن مقومات التأهيل العلمي والعملي. وباستقراء هذه المقومات يتضح أن هناك بعض القصور في متطلبات القانون 133 لسنة 1951 بالنسبة لمستوى التأهيل العلمي والعملي لمكتب المراجعة وذلك كما يلي:

1. بالنسبة للوظائف المناظرة، فقد توسع القانون في الاستثناء من شرط التدريب العملي، مما أدى إلى دخول فئات غير مؤهلة تأهيلاً عملياً كافياً لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة، ولا يتوفر لديهم الكفاءة المهنية لممارسة المهنة مما يضر بالمهنة ومدى ثقة الجمهور بها. الأمر الذي يتطلب إعادة النظر في الوظائف المناظرة على أن يؤخذ منها الوظائف التي تماثل التدريب الحقيقي على أعمال مهنة المحاسبة والمراجعة، ولاسيما أن الاستثناءات الخاصة بالوظائف المناظرة ليست استثناءات مؤقتة بل دائمة.
2. عدم وجود شرط امتحانات خاصة للحصول على شهادة محاسب قانوني، حيث لا يتطلب القانون أي امتحانات يتجاوزها المحاسب تحت التمرين سواء لقيده كمحاسب تحت التمرين، أو لنقله من جدول إلى آخر، أو السماح له بمراجعة الشركات المساهمة. حيث يتم النقل إليه من مستوى إلى آخر دون اجتياز أية امتحانات تقيس قدرة استيعاب الراغب في مزاولة المهنة وتحصيله واستفادته من التمرين.

لذا يقترح (نجيب خلة الجندي، 1998: 34) أن تعقد جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية امتحاناً في نهاية فترة التمرين، حيث يثبت قبل منح المحاسب والمراجع ترخيص مزاولة المهنة أنه استفاد من التمرين العملي في المكتب الذي التحق به وذلك لضمان حصول المحاسب والمراجع على التدريب المطلوب.

1. لا يتضمن القانون أي شروط تتطلب من المحاسبين والمراجعين مزاولي المهنة ضرورة الحفاظ على مستواهم العملي وعلى كفاءتهم العملية وضرورة متابعة التطورات العلمية والعملية المرتبطة بمهنة المحاسبة والمراجعة، مما أدى إلى أن أصبح مجتمع مهنة المحاسبة والمراجعة مكون من مزاولي مهنة غير متماثلين يحملون مؤهلات علمية وعملية غير متماثلة.

ومن استعراض نظم التعليم والتدريب المحاسبي في البيئة المصرية نجد ظواهر سلبية عديدة منها: عدم تطور المناهج المحاسبية، وثبات طريقة تقديمها، والنمطية في الامتحانات وعدم تحديث المراجع الجامعية، كما أن نواحي القصور لم تقتصر على ذلك بل شملت أدوات وأساليب التدريس التقليدية من المحاضرات وكثافة الطلبة، وعدم الاهتمام بدور المناقشة والمحاكاة والتمثيل للواقع وورش العمل وحلقات النقاش وتحليل الحالات، كما أن عدم توفير التقنيات التعليمية الحديثة والمتطورة كأجهزة الحاسوب، كون الاستخدام الفاعل لتكنولوجية وتقنية المعلومات يعتبر أمراً ضرورياً وأساسياً في مرحلة التعليم الجامعي (محمود الناغي، 1999: 18).

أما جانب التدريب المحاسبي الحالي والذي يتسم في بعض جوانبه بالشكلية وعدم الجدية من جانب كل من المتدرب أو المكتب المختص، فضلاً عن اعتبار الاشتغال ببعض المهن بديل عن التدريب المهني مما أفقد هذا التأهيل الدور المعلق عليه في إعداد محاسبين ومراجعين مارسوا العمل في مراحله المختلفة، هذا بالإضافة إلى عدم الاهتمام بالتدريب على الحكم والتقدير الشخصي والتدريب القيادي والقدرة على الإقناع والتحفيز للآخرين والتفاوض والقيام بالاستشارات والعمل ضمن مجموعة واحدة والتكيف حسب الأوضاع والظروف التي يواجهها.

**3/ النظر في تقييم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر:**

يلاحظ أن مهنة المحاسبة والمراجعة تواجه العديد من التحديات والتي يمكن إيجاز أهمها فيما يلي:

* العولمة بكل أبعادها والانضمام إلى منظمة التجارة العالمية وخاصة في مجال الخدمات مع وجود منافسة قوية من مكاتب المراجعة الدولية، فالعولمة ربما يترتب عليها آثار جوهرية على أسواق السلع والخدمات وستنتج أشكالاً جديدة من المنافسة تنقل الاهتمام في هذه الأسواق من التركيز على عنصر الكم إلى التركيز على عنصر النوع، كما أن التقدم المستمر والمضطرد في مجال تكنولوجيا المعلومات سيؤدي إلى تعاظم أهمية نظم المعلومات بما فيها نظم المعلومات المحاسبية ومهنة المحاسبة والمراجعة.

وإذا كانت الثورة التكنولوجية في مجال التجارة العالمية ستحدث تحولات هائلة في تقنيات وصور الاقتصاد العالمي وستفرض تطورات جديدة تتناسب مع حجم ومدى هذا التحول، فإن هذا التحول سيفرض نفسه على فكر وتطبيقات مهنة المحاسبة والمراجعة.

* الاتجاه نحو السوق الحر، وما سيترتب على ذلك من خصخصة المنشآت التابعة للقطاع العام وتشجيع الاستثمار الأجنبي، والتوسع في مجال التجارة الالكترونية والتي تتطلب نشر الوعي التجاري الالكتروني، وهذا بدوره يتطلب توفير البنية الأساسية للتجارة الالكترونية كعامل مساعد مثل توفير الأجهزة المتطورة وتدريب وتنمية الكوادر البشرية ورفع الكفاءات والخبرات.
* وجود المنشآت متعددة الجنسيات في ظل توجه الحكومة نحو تشجيع الاستثمار الأجنبي، يتطلب وجود مراجعين أكفاء ومؤهلين علمياً وعملياً.
* تأثر البيئة الأكاديمية والعلمية بما يعرف بثورة المعلومات، والأمر يتطلب ضرورة تضافر الجهود المهنية نحو التطور المنشود، وخاصة في مجال المناهج الدراسية لاستيعاب ذلك التطور الهائل والعمل على تخريج جيل قادر على العمل والمنافسة طبقاً للمواصفات التي تتطلبها المنشآت العالمية.
* وضع معايير محاسبية مصرية استرشاداً بمعايير المحاسبة الدولية في هذا الشأن.
* التعديلات في النظام الضريبي وما يتبعه من ضرورة إعداد الإقرارات الضريبية وتنظيم السجلات المحاسبية لتوفير المعلومات التي تتلاءم مع التعديلات الضريبية من حين لآخر.

أما من خلال استقراء واقع التنظيم الحالي لمهنة المحاسبة والمراجعة في مصر يتضح حاجة المهنة إلى إعادة تنظيم، فهي لم ترق بعد إلى المستوى الذي وصلت إليه المهنة في الدول المتقدمة من حيث التنظيم وكفاءة الأداء. حيث لازالت تعاني من حالة التبعية والتقلب الذي يبدو واضحاً في تأخر صياغة معايير ملائمة لمهنة المحاسبة يتم الاتفاق عليها وتصبح ملائمة للتطبيق، وتبعيتها للمعايير الصادرة عن الدول المتقدمة. بالإضافة إلى التقلب الواضح للمهنة الذي يعكسه التغير في النظم المحاسبية المستخدمة، وتعدد التشريعات المنظمة لها وتباينها، وتعارضها في بعض الأحيان. الأمر الذي يتعذر معه أن تتقلد المهنة دورها المرتقب لمواكبه الأحداث المالية والاقتصادية العالمية.

وبناءً على ما سبق يمكن استنتاج أهم مشاكل بيئة مهنة المحاسبة في مصر والتي تتلخص في الآتي:

* تعدد التشريعات المنظمة للمهنة في مصر وتداخلها، كقوانين الشركات والضرائب وسوق رأس المال، والبنوك وشركات التأمين وصدور كل منها في أوقات مختلفة.
* تعدد الكيانات المهنية في مصر، وفقدان التنسيق والاتساق بينها وعدم فعاليتها كسلطة مهنية ملزمة لأعضاء المهنة تلتزم بأوامرها وتعليماتها.
* تأخر صدور المعايير المهنية الملزمة التي تحكم العمل المهني في مصر حتى صدرت أخيراً بمقتضى قرار وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية رقم 625 لسنة 2000م. والخاص بإصدار معايير المراجعة المصرية.
* قصور النظام القائم لشروط الترخيص لمزاولة المهنة والانتقال من مستوى لآخر، حيث يسمح لبعض المهن دون اجتيازها لفترة التدريب للالتحاق بالمهنة، مما أوجد فئة غير قادرة على العطاء المهني المتميز ولا ترقى للمستوى المطلوب، ولا شك أن ذلك يمثل ثغرة في قانون مزاولة المهنة في مصر.
* قصر مزاولة المهنة على الأشخاص الطبيعيين وعدم السماح بمزاولة المهنة من قبل مؤسسات أو شركات مهنية أخرى، مما أدى إلى تدهور المهنة نظراً لعدم وجود خبرات مكتسبة.
* عدم وجود دستور مقنن للمهنة، وهذا يمثل أهم المعوقات التي تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال المصرية، ولأن ذلك يؤدي إلى تقنين واجبات مكتب المراجعة الذي يؤدي إلى زيادة نشاط رأس المال الأجنبي في مصر.
* اتساع نطاق عمل مكاتب المراجعة مع الجهاز المركزي للمحاسبات نظراً لسيطرة القطاع العام على معظم أوجه القطاع الاقتصادي، وبالتالي أدى ذلك إلى حصر دور القطاع الخاص، مما أدى إلى تدهور مهنة المحاسبة والمراجعة بالمنشآت الخاصة.
* القيام بإلغاء نقابة المحاسبين والمراجعين وضمورها إلى مجرد شعبة عامة في نقابة التجاريين، مما أدى إلى ضعف هذه المنظمة المهنية عن تطوير المهنة بالقدر المناسب.
* عدم وجود نصوص تشريعية تلزم المحاسبين والمراجعين بمواصلة التدريب المستمر أثناء فترة مزاولة المهنة، مما أدى إلى تدهور جودة الأداء المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة.
* عدم وجود كيانات ضخمة للمهنة بالقدر الكافي لتحقيق الاستقرار المهني، وتكون قادرة على مواجهة المنافسة الشرسة للمؤسسات المهنية العالمية التي تغزو السوق المحلي.
* عدم قدرة معظم المنشآت المهنية في مصر على توفير التدريب الكافي والمعاصر لمراجعيها، مما يهدر وجودها واستمرارها.
* يلاحظ على المنشآت المهنية في مصر ما يأتي:
* معظمها كيانات صغيرة في شكل مكاتب فردية ذات إمكانيات متواضعة من حيث الكفاءة الفنية واستخدام التقنيات ومعظمها يعمل في مجال الخدمات الضريبية بما لا يسمح لها بالتصدي والمنافسة، ولا تعطي اعتباراً لأي مخاطر للعولمة.
* مكاتب متوسطة الإمكانات وتحتاج إلى تطوير وحماية، وهي لا شك تواجه مخاطر العولمة.
* القلة في شكل مكاتب كبيرة ومتقدمة من حيث الكفاءة الفنية، واستخدام الأساليب التكنولوجية، وهي في علاقة شراكة في المؤسسات المهنية العالمية وتحاول تلك المنشآت أن تلحق بركب التطور ولا تتأثر كثيراً بسلبيات العولمة.

ويرى (فؤاد فكري، 2009) ضرورة اندماج مكاتب المراجعة المحلية الصغيرة مع بعضها لتشكيل كيانات مهنية كبيرة قادرة على المنافسة.

وبالرغم من وجود بعض الأسباب الجوهرية التي أدت إلى تدهور مهنة المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال المصرية، إلا أن هناك بعض التطورات التي ساهمت في تطوير جودة الأداء المهني المصري، ومن أهم هذه المساهمات ما يلي:

* اتجاه الدولة إلى الأخذ بسياسة الانفتاح الاقتصادي وتشجيع رأس المال العربي والأجنبي، وما يتبعه من تشجيع الاستثمارات المحلية والأجنبية، مما أدى إلى تنشيط الطلب على خدمات مكاتب المراجعة.
* الأخذ بسياسة الحرية الاقتصادية وتفضيل آليات السوق وما يتبعه من زيادة عملية الخصخصة لشركات القطاع العام واتساع نطاق القطاع الخاص في الحياة الاقتصادية، مما أدى إلى زيادة الطلب على خدمات مكاتب المراجعة.
* وجود ظاهرة دخول بعض مكاتب المراجعة المصرية الكبيرة في اتفاقيات مشاركة بعض مكاتب المراجعة الأجنبية الشهيرة وبداية الاحتكاك الفعلي مع الفكر العالمي.
* زيادة الطلب على خدمات محاسبية غير تقليدية يمكن أن تؤديها مكاتب المراجعة مثل تقييم المنشآت، إعداد دراسات الجدوى الاقتصادية، خدمات الضرائب .. الخ.
* زيادة التعامل والاحتكاك بالسوق العالمي مما أدى إلى التنافس بين العديد من مكاتب المراجعة المحلية والأجنبية، مما أدى إلى العمل على رفع مستوى جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة المحلية.
* لقد أصبحت المنشآت المهنية الكبيرة في بيئة الأعمال المصرية هي الرائدة في وضع معايير رئيسية لإعادة التأهيل العلمي والعملي للمهنة، مما يؤدي إلى تطور وحسن سمعة هذه المنشآت محلياً وعالمياً.
* وجود معهد المحاسبين والمراجعين للقيام بدور في إعادة التأهيل العلمي والعملي لمزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة، إلا أن ذلك لم يصل إلى الحد المقبول في ظل المنافسة الشرسة وفي ظل تطبيق اتفاقية الجاتس.
* زيادة حجم العضوية في جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية نسبياً بالمقارنة بالفترة الماضية، مع زيادة نسبة الحاصلين على شهادات مماثلة عالمية مشهورة، مما كان له الأثر الإيجابي في لفت أنظار المحاسبين والمراجعين إلى أهمية متابعة التطورات الجديدة في مجال المهنة محلياً ودولياً.
* وجود تطور ملموس في بورصة الأوراق المالية بصدور قانون سوق المال رقم 95 لسنة 1992م، مما أدى إلى تنشيط الطلب على سوق خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال المصرية.

**المبحث الثاني**

**دراسة تحليلية لسوق المراجعة المصري**

إن طبيعة سوق خدمة المراجعة تتحدد بمدى تفاعل جانبي العرض والطلب في إطار بيئي معين، فإن هذا التفاعل دالة لعوامل عديدة (اقتصادية – اجتماعية – تنظيمية – قانونية – تكنولوجية..) وهي عوامل غير ثابتة بما يجعل طبيعة سوق خدمة المراجعة هي الأخرى غير ثابتة، ويجعل الكشف عن طبيعة سوق خدمة المراجعة مجالاً بحثياً مستمراً، ويهدف هذا المبحث إلى دراسة وتحليل طبيعة سوق خدمات المراجعة في مصر، بهدف التعرف على المنافسة السائدة في سوق خدمات المراجعة المصري وذلك من خلال دراسة الطبيعة الاقتصادية لسوق خدمات المراجعة وأساليب ومداخل قياس التركيز السوقي، وأخيراً إجراء دراسة تحليلية لسوق المراجعة بهدف التوصل إلى معلومات تحليلية إحصائية عن طبيعة سوق المراجعة.

**1/ الطبيعة الاقتصادية لسوق خدمات المراجعة:**

من المفترض أن تحكم المنافسة عمل سوق خدمة المراجعة من خلال وجود عدد من المنافسين (مقدمي الخدمة) يستطيعون تقديم ذات الخدمة. وأن اختلفت درجة أو مستوى جودتها. كما وأنه من المفترض، أيضا، ارتباط جودة خدمة المراجعة طردياً بالمنافسة، تحت افتراض تأثر الجودة إيجابياً بالمنافسة وسلبياً بالاحتكار. (Soitani, 2007: 49) وهو ما قد يفسر وجود ثلاث مستويات لجودة الخدمة هي مستوى الجودة اللازم (الحد الأدنى من مستوى الجودة)، مستوى الجودة المعتدل، والمستوى عالي الجودة. وتتحدد الجودة بتقييم السوق لمقدمي الخدمة لمكاتب المراجعة في ضوء مدى التزامهم بالعناية المهنية الواجبة، وما تتبعه تلك المكاتب من سياسات وإجراءات تحقيق ورقابة الجودة. ومع التعامل في سوق خدمة المراجعة في ظل مفهوم المنافسة فإن على مقدمي الخدمة (مكاتب المراجعة) جمع وتحليل ما يلزم من معلومات لدراسة وإمكانية التعامل مع المنافسين بهدف تحقيق إستراتيجية تنمية الحصة السوقية من خلال مقابلة توقعات طالبي الخدمة بشأن الجودة.

وتختلف الطبيعة الخاصة بكل سوق، فقد تكون السوق سوق منافسة كاملة، أو منافسة احتكارية، أو منافسة قلة، أو احتكار بحت. وحتى يمكن القول بأن سوق خدمة المراجعة سوق يخضع للمنافسة الكاملة فلابد أن تتوافر فيه أربعة محددات هي:

1. تعدد مقدمو الخدمة وصغر حجم معاملات كل منهم بالنسبة إلى حجم التعامل الكلي في السوق، ويعني صغر الحصة السوقية لمقدم الخدمة (مكتب المراجعة) إن تصرفاته الفردية لا تؤثر على سوق الخدمة.
2. تجانس الخدمة المقدمة في السوق، بما يعني أن كل المكاتب المهنية تقدم خدمة يقبلها كافة طالبي الخدمة على أنها متماثلة أو متجانسة. ومن الطبيعي ألا توجد فروق جوهرية بين خدمات المراجعة المؤادة بواسطة مراجع وآخر. لكن قد يختلف مستوى أداء الخدمة مسبباً اختلاف مستوى جودتها. ولجودة الخدمة المقدمة تأثير على سلوك طالبي الخدمة، وبالتالي على طبيعة سوق الخدمة. ولا يمكن النظر إلى خدمة المراجعة كخدمة متجانسة بدليل اختلاف حجم أعمال مكاتب المراجعة ارتباطاً بمنظور الجودة ووجود ظاهرة تغيير مكاتب المراجعة.
3. توافر حرية الدخول إلى السوق أو الخروج منه وحرية التعامل بين أطراف السوق وعدم التواطؤ.
4. توافر العلم والعلانية (المعرفة التامة بأحوال السوق) وسهولة الاتصال بين كافة أطراف السوق.

وبالنظر إلى المحددات السابقة لاعتبار سوق خدمة المراجعة سوق يخضع للمنافسة الكاملة، يلاحظ أنه حتى مع تجانس الخدمة (في جزء من السوق) فلن يكون عدد مقدمي الخدمة كبيراً ليفي بشروط المنافسة الكاملة، وإذا تخلف شرط أو أكثر مما سبق تحول السوق إلى سوق منافسة غير كاملة، أما إذا لم تتوافر كافة الشروط السابقة تحول السوق إلى سوق احتكارية، فالمنافسة الكاملة والاحتكار يعتبران حالات عكسية أو متناقضة بشدة والتي تفصل نطاق هياكل السوق، أي أنهما يعتبران الحالات القصوى لنطاق هياكل السوق، والتي تعرف بالمنافسة غير الكاملة.

* **صور المنافسة غير الكاملة:**

قد أقر الفكر المحاسبي على أن سوق خدمة المراجعة ليس بسوق المنافسة الكاملة، لأسباب أهمها عدم تجانس خدمة المراجعة، وصور المنافسة غير الكاملة تتحدد حسب الشرط الذي لم يتوافر من شروط المنافسة الكاملة، وتتوقع الباحثة أن المنافسة في سوق خدمة المراجعة لا تخرج عن كونها أحد نوعين هما (المنافسة الاحتكارية، احتكار القلة).

1. **المنافسة الاحتكارية:**

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

(مها محمد أبو هارجة، 2000: 44)

1. تعدد مقدمو وطالبو خدمة المراجعة نسبياً (وهو عدد ليس من الكبر بالدرجة التي تتطلبها حالة المنافسة الكاملة).
2. عدم تجانس خدمة المراجعة.
3. أن يسلك كل من مقدمي وطالبي الخدمة سلوكاً اقتصادياً رشيداً، بمعنى أن طالب الخدمة يسلك سلوكاً رشيداً في إنفاقه، وأن مقدم الخدمة يسعى إلى تعظيم دالة منفعته.
4. لا تتوافر بالضرورة المعرفة التامة بأحوال السوق لأسباب منها صعوبة الاتصال بين أطراف السوق (التواصل بين طالبي الخدمة وبين مقدمي الخدمة)، وبما قد يسمح باختلاف أتعاب مقدمي الخدمة (مكاتب المراجعة) تحت تبرير عدم تجانسها.

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

وتعتقد الباحثة أن قرار رئيس مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال رقم (23) لسنة 2009 قد أثر سلباً على توافر الخاصية الأولى لإمكانية وصف سوق خدمة المراجعة بسوق المنافسة الاحتكارية، ذلك أنه قصر مزاولة مهنة المراجعة في جزء هام من سوق خدمة المراجعة على عدد محدود من مكاتب المراجعة (مقدمي خدمة المراجعة) في مصر. وبما لا يمكن معه القول بأن سوق خدمة المراجعة في مصر هو سوق منافسة احتكارية.

1. **احتكار القلة:**

احتكار القلة هو هيكل تنافسي يتصف بمراجعة وتحكم قلة من مقدمي خدمة المراجعة في عرض النسبة الأكبر منها في سوق الخدمة، ويظهر احتكار القلة لخدمة المراجعة مع انخفاض عدد مقدمي الخدمة، فيقل عدد المنافسين ويؤثر تصرف كل منافس مباشرة على تصرفات الآخرين، وقد يولد ردود أفعال تتوقف حدتها على نوع التصرف، ويسيطر على مقدمي الخدمة أحد تصرفين، الأول تصرف مستقل لكل منهم قد يزيد المنافسة بينهم، والثاني تصرف تعاوني من خلال حدوث تضامن بينهم في شكل تنظيم احتكاري (Pride and Ferreu, 2008: 61).

وقد افرز الفكر الاقتصادي نوعين رئيسيين من التنظيمات الاحتكارية التي قد تتخذها مكاتب المراجعة التي تعمل في ظل احتكار القلة هما:

**(أ) تنظيمات بسيطة:** تقوم على احتفاظ كل مكتب باستقلاله، مع وجود اتفاق ضمني أو صريح بإتباع سياسات لتحقيق المصالح والحد من الصراع بين المنشآت، خاصة فيما يتعلق بأتعاب الخدمة.

وتعتقد الباحثة أن سوق خدمة المراجعة في مصر يعد مثالاً للتنظيمات البسيطة، فالتنظيم البسيط هو الشكل المتوقع لاحتكار القلة في سوق خدمة المراجعة. والتنظيمات البسيطة بطبيعتها هي تنظيمات مؤقتة، فإما أن تزول وتعود المنافسة بينها، وإما أن تتحول إلى تنظيمات دائمة.

**(ب) تنظيمات دائمة:** من خلال اتحاد احتكاري لمقدمي الخدمة وله أحد شكلين، الأول ويسمى باتحاد التروست Trust. وينشأ اتحاد التروست، عادة، نتيجة حدوث اندماج بين مكتبي مراجعة أو أكثر حيث تتوحد الإدارة ويتركز رأس المال البشري والمادي في مكتب كبير واحد. ولقد أخذ سوق خدمة المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية باتحاد التروست منذ أواخر الثمانينات مع حدوث أول اندماج بين مكتب Ernst and Whinney ومكتب Arthur Young عام 1989م.

"ومن المتوقع أن الهدف الأساسي من حدوث اندماج بعض مكاتب المراجعة، تحت ما يسمى باتحاد التروست، ليس بهدف تحسين الجودة، فالمنشآت المندمجة تتمتع عادة بسمعة مشابهة بشأن الجودة، وليس بهدف تحقيق اقتصاديات الحجم، فاقتصاديات الحجم الناتجة عن الاندماج قد تكون محدودة. وإنما الهدف من الاندماج هو توفير رأس مال بشري من ذوي التخصصات القطاعية المختلفة الذي يمكن معه تحقيق السيطرة على السوق أو جزء منه أو على الأقل مواجهة ضغوط المنافسة" (Chaney et. al., 2004: 53).

وقد يأخذ اتحاد التروست شكلاً آخر يتمثل في قيام عدد من مكاتب المراجعة بتكوين هيئة أو مجلس لتنظيم سياسة ممارسة مهنة المراجعة بسوق الخدمة.

أما الشكل الثاني للتنظيمات الاحتكارية الدائمة فيسمى باتحاد الكارتل Cartel وهو اتحاد بين عدد من مكاتب المراجعة يقوم على فرض رقابة (كاملة أو جزئية) على ممارسة أعضاء المهنة داخل سوق خدمة المراجعة، وتحديد الأتعاب.

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

* إما أن تكون الخدمة المقدمة متجانسة، فنكون أمام احتكار القلة التام. وهنا يجب أن يدرك مقدم الخدمة أن ما يقدم عليه من تصرفات يترتب عليها تغيير السياسة التي يتبعها بشأن الممارسة سيكون لها صداها على مقدمي الخدمة من المكاتب الأخرى وسيكون لهذه المكاتب من السلوك المضاد ما يغير من وضعه. ولذلك يفترض حرص مقدمي الخدمة في احتكار القلة التام على بقاء حال السوق كما هو دون تغيير، وعلى بقاء الحصص السوقية من الخدمة على حالها، ومن المتوقع أن يصاحب حالة احتكار القلة مع تجانس الخدمة ظاهرة جمود الأتعاب Fee Fixation حيث يفضل مقدمو الخدمة بقاء سياسة تحديد الأتعاب على حالها.
* وإما أن تكون الخدمة المقدمة غير متجانسة، فنكون أمام احتكار القلة مع تنوع الخدمة. وهنا يكون لمقدمي الخدمة قدر من الحرية في اتخاذ ما يرونه مناسباً من تصرفات شريطة ألا ينتج عنها إضرار بالآخرين. فتميز خدمة المراجعة يسمح لمقدم الخدمة، مثلاً، بتسعيرها بما يتناسب مع مستوى جودتها أو تميزها.

وبدراسة طبيعة سوق خدمات المراجعة في مصر نجد ما يلي:

* + 1. في ظل التحول إلى اقتصاديات السوق وتشجيع القطاع الخاص أدى ذلك إلى ازدياد الطلب على خدمات المراجعة، وإسناد الكثير من المهام لمكاتب المراجعة مما أدى إلى تنامي سوق خدمات المراجعة في مصر، والمتمثل في زيادة عدد طالبي الخدمة وزيادة في عدد مقدمي الخدمة.
    2. يمكن تقسيم سوق خدمة المراجعة إلى سوق مراجعة صغير، وهو ذو درجة منافسة عالية، نظرا لوجود عدد كبير من مكاتب المراجعة، ويعمل في هذا السوق معظم مكاتب المراجعة بشكل فردي. ثم سوق مراجعة كبير، يتكون من مكاتب مراجعة كبيرة والتي يتوافر لها إمكانيات معينة تمكنها من مراجعة المنشآت الكبيرة أو المنشآت متعددة الجنسيات، ولديها المقدرة على تدريب المراجعين الجدد ورفع الكفاءة المهنية للعاملين بها، وتجهيزات حديثة وسمعة طيبة وإمكانية تقديم الخدمات المتكاملة لعملائها، ويكون عدد هذه المكاتب محدود إلى حد ما، ويسرى ذلك على معظم الدول ومنها مصر، وتقل درجة المنافسة بين هذه المكاتب، حيث تتميز هذه السوق بتنافس قلة من مقدمي الخدمة.

وبناءً على ما سبق فإن سوق خدمات المراجعة في مصر يمكن أن يكون سوق منافسة احتكارية لصعوبة توافر شروط المنافسة الكاملة وأهمها شرط التجانس، وفي ظل المنافسة الاحتكارية يعد تمييز الخدمة المقدمة أحد الوسائل التي يحاول بها مكتب المراجعة التأثير على الطلب، فإذا ما شعر طالب الخدمة بتميز خدمة مكتب المراجعة، وإدراكه بأنه سيقدم له خدمة أفضل تحقق رغباته وتشبع احتياجاته، يصبح مكتب المراجعة قادراً على التحكم بعض الشيء في سعر الخدمة. لذلك يمكن النظر إلى جودة المراجعة على إنها محاولة لتميز خدمات مكاتب المراجعة في سوق خدمات المراجعة (مها محمد أبو هارجة، 2000: 46).

وتعتقد الباحثة أن مصدر نشوء احتكار القلة لخدمة المراجعة في سوق الخدمة في مصر هو صدور قرارات تنظيمية على مستوى قطاعات الأنشطة المتباينة. وهو ما يعني ارتباط احتكار القلة بسوق خدمة المراجعة في مصر بقطاعات نشاط معينة من خلال قيام الهيئات التنظيمية في مصر خاصة الحكومية منها بقصر ممارسة مهنة المراجعة لقطاع نشاط ما على عدد محدود من مكاتب المراجعة.

فمثلاً، حدد البنك المركزي المصري مقدمي خدمة المراجعة لقطاع البنوك بعدد محدود من مكاتب المراجعة المقيدين بسجل مراجعي حسابات البنوك لديه، وكذلك حددت الهيئة المصرية للرقابة على التأمين مقدمي خدمة المراجعة لمكاتب قطاع التأمين بعدد محدود من مكاتب المراجعة المقيدين بسجل مراجعي حسابات شركات التأمين، وكذلك تم تحديد مقدمي خدمة المراجعة لقطاع صناديق الاستثمار على مكاتب المراجعة المقيدين بسجل مراجعي حسابات صناديق الاستثمار بالهيئة العامة لسوق المال. ثم جاء أخيراً قرار رئيس مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (33) لسنة 2009 لينشئ احتكار قلة من مكاتب المراجعة لخدمة مراجعة الشركات المقيدة بالبورصة باختلاف قطاعاتها.

وقد تكون هناك تنظيمات احتكارية بسيطة في سوق خدمة المراجعة في مصر على مستوى قطاعات الأنشطة، وقد يتجه سوق خدمة المراجعة، في جزء جوهري منه، إلى التنظيمات الاحتكارية الدائمة في شكل اندماجات بين بعض مكاتب المراجعة خاصة الصغيرة منها حتى يمكن لها مواجهة منافسة المنشآت الكبيرة في سوق خدمة المراجعة.

**2/ التركيز السوقي لخدمة المراجعة في مصر:**

تشير معظم الدراسات التي تناولت ظاهرة التركيز السوقي إلى أن مداخل قياس التركيز في سوق المراجعة تتمثل في المقاييس المباشرة، أو غير المباشرة التي تعتمد على بدائل القياس (إجمالي الأصول، إيرادات المنشآت). وهي على النحو التالي:

**2/1 مدخل المقاييس المباشرة:**

يعتمد هذا المدخل على بيانات مباشرة عن أتعاب مكاتب المراجعة في قياس درجة التركيز السوقي للحكم على درجة المنافسة أو الاحتكار في سوق خدمات المراجعة، ولقد قدم الفكر الاقتصادي ثلاثة أساليب مترابطة لقياس درجة التركيز السوقي وهي: (Eichenseher, 2004: 479)

**2/1/1 النصيب السوقي للمكتب (Si):**

ويقاس بنسبة إيرادات أو أرباح المكتب إلى مجموعة إيرادات أو أرباح المكاتب الأخرى الداخلة في العينة. وفي ضوء هذه النسبة يتم ترتيب مكاتب المراجعة ترتيباً تنازلياً للتعرف على ترتيب الحجم بالنسبة للمكاتب.

**2/1/2 درجة (معدل) التركيز السوقي لعينة من المكاتب (CR):**

ويتم قياسه عن طريق مجموع الأنصبة السوقية لعدد محدود من المكاتب والتي تستحوذ على أكبر أنصبة من السوق. وهذا العدد يعتبر مسألة تقديرية حسب ترتيب مكاتب المراجعة تنازلياً وفقاً للنصيب السوقي للمكتب.

ووفقاً لما ورد في الفكر الاقتصادي فإنه يتم حساب النسبة لأكبر 4 أو 6 أو 8 أو 12 مكتب.

**2/1/3 مؤشر الاحتكار (HI):**

ويعتمد قياس هذا المؤشر على مجموع مربع الأنصبة السوقية لمكاتب المراجعة الداخلة في العينة

ويجب الإشارة إلى أن هناك أفضلية في استخدام مؤشر الاحتكار (HI) مقارنة بدرجة (معدل) التركيز السوقي (CR) وذلك للأسباب التالية:

1. أن مؤشر الاحتكار (HI) يعتمد على مربع النصيب السوقي لكل مكتب، وبالتالي فإنه يعطي وزناً أكبر للمكاتب الكبيرة ووزناً أقل للمكاتب الصغيرة، وبناءً على ذلك فإنه الأفضل في ظل المنافسة الاحتكارية.
2. أن مؤشر الاحتكار (HI) يعتبر أكثر حساسية للسوق، فكلما اقتربت قيمة المؤشر من الواحد الصحيح كلما دل ذلك على اقتراب السوق من الاحتكار.

"ويعتبر هذا المقياس أكثر الأساليب شيوعاً لأن سلطات مكافحة الاحتكار تعتمد عليه قبل أن تقرر أي إجراء لمنع الاحتكار، ولقد اعتمدت عليه إحدى اللجان التابعة للكونجرس الامريكي لتحديد مدى سيطرة مكاتب المراجعة الكبيرة على سوق المراجعة، وبموجبه وجهت اللجنة انتقادات حادة لمهنة المحاسبة نتيجة لتلك السيطرة، ونشرت نتائجها في تقرير حول المحاسبة في عام 1977. ومنذ ذلك الحين ودراسات المراجعة لا تكف عن دراسة مدى سيطرة المكاتب الكبيرة على سوق المراجعة والتغيرات التي تطرأ على هذه السيطرة نتيجة تحول المنشآت نحو طلب المراجعة من المكاتب الكبيرة" (مدثر أبو الخير، 2000: 455).

ومن خلال استعراض الأساليب المختلفة لمدخل القياس المباشر يلاحظ ما يلي:

أن الأساليب الثلاثة السابقة تعتمد أساساً على احتساب النصيب السوقي للمكتب (Si)، وأنها متكاملة، وأن نتائج هذه المقاييس لا تقدم إجابة محددة عن درجة المنافسة أو الاحتكار، وإنما تقدم مؤشرات تساعد في الحكم على طبيعة السوق، ويؤخذ عليها أنه تعتمد على البيانات الفعلية لأرباح أو إيرادات المكاتب.

ونظراً لعدم توافر بيانات فعلية عن أرباح أو إيرادات مكاتب المراجعة، فإن باحثي المراجعة قد استعانوا ببدائل لها من البيانات المنشورة في القوائم المالية للمنشآت محل المراجعة، والمتمثلة في إجمالي الأصول أو إيرادات المنشأة.

**2/2 مدخل المقاييس البديلة:**

نظراً لأن أساليب قياس درجة التركيز السوقي المباشرة والتي تعتمد على أتعاب أو أرباح المكاتب من عمليات المراجعة، ونظراً لأن كليهم لا يتوفر ميدانياً بصورة مباشرة في جميع الحالات، لذلك يتم الاستعانة ببيانات منشورة عن عملاء المراجعة لقياس درجة التركيز السوقي، ومن أمثلة المقاييس البديلة المستخدمة (إجمالي الأصول، إيرادات المنشآت).

ويجب الإشارة إلى أنه من خلال بعض الدراسات الميدانية تم مقارنة نسب التركيز المحسوبة على أساس بيانات الأتعاب الفعلية مع النسب المحسوبة على أساس إيرادات المنشآت، وتوصلت إلى عدم اختلاف النتائج كثيراً وإن كان يفضل استخدام الأتعاب للأسباب التالية:

1. أن استخدام بيانات الأتعاب في تحديد درجة التركيز السوقي يساعد على إجراء المقارنات على المستوى الدولي، ولكن مع الأخذ في الاعتبار اختلاف العملة واختلاف معدل التضخم.
2. أن استخدام بيانات الأتعاب في تحديد درجة التركيز السوقي يؤدي إلى تخفيض التحيز الناتج عن المقاييس الأخرى.

**2/3 الدراسة التحليلية لسوق خدمة المراجعة في مصر:**

تهدف الدراسة التحليلية في هذه الجزئية إلى تقديم بعض المعلومات الإحصائية التحليلية عن طبيعة سوق المراجعة المصري، وذلك من خلال قياس النصيب السوقي للمكتب (Si)، ومعدل التركيز السوقي (CR). ومؤشر الاحتكار (Hi) في سوق المراجعة في مصر وذلك خلال الفترة من عام 2012 حتى عام 2014 وذلك بهدف التوصل لطبيعة هيكل سوق المراجعة في مصر والتعرف على مدى اقتراب هذا السوق من المنافسة أو الاحتكار. ومن هذا المنطلق فإن الباحثة سوف تستعرض عينة الدراسة، ومصادر الحصول على البيانات، والنتائج الإحصائية المرتبطة بظاهرة التركيز السوقي في البيئة المصرية، وأخيراً تحليل ومقارنة النتائج الإحصائية التي تم التوصل إليها.

ولتحقيق الهدف العام من هذه الجزئية تتكون خطة الدراسة من النقاط التالية:

* مجتمع وعينة الدراسة.
* مصادر الحصول على البيانات.
* المشاكل التي واجهت الدراسة.
* المقاييس والأساليب الإحصائية المستخدمة.
* النتائج الإحصائية.
* مقارنة النتائج

**3/1 مجتمع وعينة الدراسة:**

يتمثل مجتمع الدراسة في المنشآت المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية. وتم تحديد عينة الدراسة الميدانية من مجموعة من المنشآت، في ضوء الاعتبارات التالية:

* أن تكون المنشأة من المنشآت المقيدة بالبورصة قبل صدور قرار رئيس هيئة سوق المال رقم (23) لسنة (2009) وحتى تاريخ إجراء الدراسة التحليلية.
* أن تتوافر عنها البيانات المطلوبة (القوائم المالية السنوية المنشورة، اسم مراجع الحسابات الخاص بها).

ووفقاً للاعتبارات السابقة، فقد اقتصرت عينة الدراسة على المنشآت المساهمة المقيدة بالبورصة فقط، وذلك لأنها ملزمة بنشر قوائمها المالية، وبالتالي يخرج عن نطاق هذه الدراسة المنشآت الفردية وشركات الأشخاص، وكذلك يخرج عن نطاق الدراسة المنشآت المساهمة المغلقة حيث لا يتوافر مصدر موثوق به لبيانات مثل هذه المنشآت.

ولقد بلغت عينة الدراسة 185 منشأة خلال السنوات محل الدراسة موزعة كما يلي:

167 منشأة توافرت قوائمها المالية عن الثلاث سنوات 2012، 2013، 2014.

2 منشأة توافرت قوائمها المالية عن سنتي 2012، 2013.

5 منشآت توافرت قوائمها المالية عن سنتي 2013، 2014.

2 منشأة توافرت قوائمها المالية عن سنتي 2012 ، 2014

1 منشأة توافرت قوائمها المالية عن سنة 2012 فقط.

8 منشآت توافرت قوائمها المالية عن سنة 2014 فقط.

ولقد شملت عينة الدراسة جميع قطاعات البورصة مثل الاتصالات، الإعلان، ... وغيرها. ويوضح الجدول رقم (1) التالي توزيع عينة الدراسة التحليلية على القطاعات وعلى السنوات محل الدراسة:

**جدول رقم (1)**

**توزيع عينة الدراسة التحليلية على القطاعات وعلى السنوات محل الدراسة**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| القوائم المالية   لسنة  القطاع | 2012  2013  2014 | 2012  2013 | 2013  2014 | 2012  2014 | 2012 | 2013 | 2014 | الإجمالي |
| **الاتصالات** | 4 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 4 |
| **الاعلان** | 1 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 1 |
| **المرافق** | 1 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 1 |
| **التكنولوجيا** | 3 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 3 |
| **الموزعون وتجار التجزئة** | 3 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 3 |
| **غاز وبترول** | 2 | -- | -- | -- | -- | -- | 1 | 3 |
| **الكيماويات** | 5 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 5 |
| **الأغذية** | 20 | -- | 1 | 1 | -- | -- | 2 | 24 |
| **الخدمات المالية** | 24 | 1 | -- | -- | -- | -- | 2 | 27 |
| **العقارات** | 26 | -- | 1 | -- | -- | -- | -- | 27 |
| **سياحة وترفيه** | 11 | -- | 2 | -- | 1 | -- | 1 | 15 |
| **البنوك** | 13 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 13 |
| **رعاية صحية وأدوية** | 8 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 8 |
| **التشييد والبناء** | 21 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 21 |
| **المنتجات المنزلية** | 7 | -- | -- | 1 | -- | -- | -- | 8 |
| **المواد الأساسية** | 5 | 1 | -- | -- | -- | -- | 1 | 7 |
| **الخدمات الصناعية** | 13 | -- | 1 | -- | -- | -- | 1 | 15 |
| **الإجمالي** | 167 | 2 | 5 | 2 | 1 | - | 8 | 185 |

كذلك اشتملت عينة الدراسة على 59 مكتب مراجعة، وهم المراجعون الذين قاموا بمراجعة منشآت عينة الدراسة والبالغة 185 منشأة خلال السنوات محل الدراسة.

**3/2 مصادر الحصول على البيانات:**

تم التوصل إلى البيانات الخاصة بعينة الدراسة من خلال المواقع الالكترونية على شبكة الانترنت:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| موقع البورصة المصرية | | http://www.egyptse.com |
| موقع شبكة المعلومات المالية | | http://www.mistnews.com |
| موقع مباشر للمعلومات المالية | |  |
| http://www.mubasher.info/CASE/marllet/marlletwatch.aspy | | |
| موقع المؤشر للمعلومات المالية | |  |
| http://www.moasher.net/pages/company/allcompaies.aspy | | |
| موقع شركة مصر لنشر المعلومات([[1]](#footnote-1)) | Egypt for information dissemination (E G I D) | |
| http://www.egidegypt.com | | |

وكما أشارت الباحثة إلى أن البيانات المطلوبة لقياس النصيب السوقي ودرجة التركيز ومؤشر الاحتكار هي إما بيانات مباشرة عن أتعاب مكاتب المراجعة أو بيانات غير مباشرة متمثلة في إجمالي أصول أو إيرادات العملاء، ونظراً لأن المنشآت لا تفصح عن أتعاب المراجعة، كما أن مكاتب المراجعة لا تنشر أي بيانات عن أنشطتها، لهذا فقد تم الاعتماد على البيانات غير المباشرة وهي إجمالي أصول المنشآت وإيرادات المنشآت عند قياس كلا من النصيب السوقي، ومعدل التركيز السوقي، ومؤشر الاحتكار.

**3/3 المشاكل التي واجهت الدراسة:**

لقد واجهت الدراسة مجموعة من المشاكل، وهي مشاكل واجهت معظم الدراسات السابقة التي تناولت قياس معدل التركيز السوقي في بيئات مختلفة للمراجعة، وهي تتمثل في:

**3/3/1 اشتراك اثنان أو أكثر من مكاتب المراجعة في مراجعة منشأة واحدة عن نفس السنة:**

وهذه المشكلة ظهرت بصورة كبيرة في قطاع البنوك، وبصفة خاصة في البنوك التجارية وصناديق الاستثمار، حيث تلزم القوانين المنظمة لها أنه يجب أن يشترك مكتبان أو أكثر في عملية المراجعة.

ولقد تعاملت الباحثة مع هذه المشكلة بتقسيم أصول أو إيرادات البنك أو المنشأة محل المراجعة بالتساوي باعتبارها مشاركة كاملة ومتساوية ويقدمان تقرير واحد مشترك.

**3/3/2 اشتراك الجهاز المركزي للمحاسبات في بعض عمليات المراجعة:**

إن هذا الاشتراك هو ضرورة قانونية وتشريعية تفرضها الدولة. وللتغلب على مشكلة اشتراك الجهاز المركزي للمحاسبات في عمليات المراجعة، تم تجاهل وجود الجهاز المركزي للمحاسبات واعتبار مكتب المراجعة المشارك للجهاز المركزي هو القائم بعملية المراجعة بمفرده، على اعتبار أنه يقوم بعملية المراجعة بصورة كاملة بمفرده ويعد تقرير مراجعة بمفرده. فعملية المراجعة في هذه الحالة ليست عملية مشاركة، حيث لا يقوم المكتب والجهاز بإعداد تقرير مراجعة واحد مشترك، وإنما يقوم كلُ منهما بإعداد تقريره بصورة منفردة.

**3/4 المقاييس والأساليب الإحصائية المستخدمة:**

لقد استخدمت الأساليب الإحصائية المتعارف عليها والتي اتبعت من خلال الدراسات السابقة التي استهدفت قياس معدل التركيز السوقي في أسواق المراجعة المختلفة، وهي:

**3/4/1 النصيب السوقي للمكتب (Si):**

ويقاس بنسبة إيرادات (أرباح) مكتب المراجعة إلى مجموعة إيرادات (أرباح) مكاتب المراجعة الأخرى الداخلة في العينة.

ولقد تم استبدال البيانات المباشرة (إيرادات المكتب) بالبيانات غير المباشرة (إيرادات وأصول المنشأة محل المراجعة) عند حساب حصة مكاتب المراجعة من السوق.

**3/4/2 معدل (درجة) التركيز السوقي (CR):**

ويتم قياسه عن طريق مجموع الأنصبة السوقية لعدد محدود من مكاتب المراجعة والتي تستحوذ على أكبر أنصبة من سوق المراجعة.

**3/4/3 مؤشر الاحتكار (HI):**

وهو يعتمد على مربع النصيب السوقي لجميع المكاتب الداخلة في العينة.

**3/5 الأساليب الإحصائية:**

اعتماداً على الأساليب الإحصائية المستخدمة وعلى البيانات التي تم الحصول عليها، تم حساب النصيب السوقي للمكتب (Si)، ومعدل التركيز السوقي (CR) لعدد 2، 4، 6، 8 مكاتب مراجعة، وكذلك حساب مؤشر الاحتكار (HI). وقد تم حساب هذه النسب والمؤشرات وفقاً لمدخل المقاييس البديلة بالاستعانة ببيانات منشورة عن عملاء المراجعة وتمثلت في (إجمالي الأصول، إيرادات المنشآت) والتي استخدمت من قبل الدراسات السابقة التي تناولت قياس درجة التركيز السوقي، ومن خلال هذه الدراسة تم اقتراح مقاييس أخرى (رأس المال المستثمر، راس المال المستثمر المرجح برأس المال المدفوع) لحساب نفس النسب والمؤشرات. وفيما يلي النتائج التي تم التوصل إليها:

**3/5/1 النصيب السوقي للمكتب (Si):**

اعتماداً على برنامج MINI TAB 14 تم إدخال البيانات التي تم الحصول عليها، وهي إجمالي الأصول، وإجمالي الإيرادات ورأس المال المستثمر، ورأس المال المستثمر المرجح برأس المال المدفوع – للمنشآت المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية والتي بلغ عددها 185 منشأة يتولى أعمال مراجعة حساباتها نحو 59 مكتب مراجعة – إلى البرنامج، وتم حساب حصة كل مكتب من مكاتب المراجعة من السوق المصري خلال الثلاث سنوات محل الدراسة، وتم ترتيبها تنازلياً حسب نسبة سيطرة كل مكتب على مدار سنوات الدراسة.

**جدول رقم (2)**

**النتائج وأسماء المكاتب التي تستحوذ على**

**أكبر نصيب سوقي اعتماداً على مؤشر بيانات إجمالي الأصول**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **مكتب المراجعة** | **2012** | | **2013** | | **2014** | |
| **%** | **الترتيب** | **%** | **الترتيب** | **%** | **الترتيب** |
| حازم حسن | 40.5% | 1 | 39 % | 1 | 38 % | 1 |
| المتضامنون للمحاسبة والمراجعة | 27.5% | 2 | 25 % | 2 | 25.6 % | 2 |
| صالح وبرسوم وعبد العزيز | 6.4% | 3 | 7.8 % | 3 | 7.5 % | 3 |
| مجدي حشيش وشركاؤه | 4.6% | 4 | 6.7 % | 4 | 5.7 % | 5 |
| منصور وشركاؤه | 3 % | 6 | 3 % | 6 | 6.8 % | 4 |
| وحيد عبد الغفار وشركاؤه | 4.3% | 5 | 4.3 % | 5 | 4 % | 6 |
| مصطفى شوقي | 2.8% | 8 | 2.6 % | 7 | 2.3 % | 8 |
| محمد صلاح عيسى أبو طبل | -- | -- | 2.6 % | 8 | 3.3 % | 7 |
| زروق وشركاؤه | 2.9% | 7 | -- | -- | -- | -- |
| الإجمالي | 92 % | | 91 % | | 92 % | |

وبالرجوع إلى جدول رقم (2) يلاحظ ما يلي:

1. الثمانية مكاتب تستحوذ على 92% ، 91% ، 92% من سوق المراجعة المصري خلال الثلاث سنوات محل الدراسة 2012، 2013، 2014 على الترتيب.
2. بعض مكاتب المراجعة احتفظت بترتيبها في سوق المراجعة المصري خلال الثلاث سنوات محل الدراسة على الرغم من تغيير حصتها السوقية، فمكتب حازم حسن جاء الأول في ترتيب المكاتب بالرغم من انخفاض حصته السوقية خلال عام 2013 (من 40.5% إلى 39%) أي بواقع 1.5%، مع استمرار انخفاض حصته السوقية في عام 2014 (من 39% إلى 38%) بواقع 1%.

كذلك احتفظ مكتب المتضامنون للمحاسبة والمراجعة بترتيبه في السوق المصري، حيث جاء الثاني في ترتيب المكاتب بالرغم من انخفاض حصته السوقية خلال عام 2013 (من 27.5% إلى 25%) أي بواقع 2.5%، وزيادة حصته في عام 2014 بالمقارنة مع عام 2013 (من 25% إلى 25.6%) بواقع 0.6%.

ومكتب صالح وبرسوم وعبد العزيز الذي احتفظ بترتيبه ضمن مكاتب المراجعة الداخلة في العينة، حيث جاء في الترتيب الثالث، وارتفعت حصته السوقية خلال عام 2013 (من 6.4% إلى 7.8%) بواقع 1.4%، وانخفضت قليلاً خلال عام 2014 (من 7.8% إلى 7.5%) أي بواقع 0.3%.

1. أما عن مكاتب المراجعة الأخرى، فقد تغير ترتيبها في سوق المراجعة على مدار الثلاث سنوات محل الدراسة، فعلى سبيل المثال مكتب مجدي حشيش وشركاؤه جاء في الترتيب الرابع خلال عامي 2012، 2013 بالرغم من زيادة حصته السوقية (من 4.6% إلى 6.7%) بواقع 2.1%، وفي المركز الخامس خلال عام 2014 لانخفاض حصته السوقية (من 6.7% إلى 5.7%) بواقع 1%.

أما مكتب منصور وشركاؤه ظل محتفظاً بالترتيب السادس خلال عامي 2012، 2013، ولكن زادت حصته إلى الضعف تقريباً خلال عام 2014 (من 3% إلى 6.8%) بواقع 3.8% ليأتي في المركز الرابع ضمن مكاتب المراجعة.

وعلى العكس فقد جاء مكتب وحيد عبد الغفار وشركاؤه خلال عامي 2012، 2013 في المركز الخامس، مع ثبات حصته السوقية تقريباً خلال هذه المدة، ولكنها انخفضت خلال عام 2014 (من 4.3% إلى 4%) بواقع 0.3% ليأتي في المركز السادس.

أما الثلاث مكاتب الأخيرة (مصطفى شوقي، محمد صلاح عيسى ابو طبل، وزروق وشركاؤه) فقد اشتركت هذه المكاتب في الحصول على الترتيب السابع والثامن على مدار الثلاث سنوات محل الدراسة بناءً على حصة كل مكتب مراجعة خلال الثلاث سنوات.

**جدول رقم (3)**

**النتائج وأسماء المكاتب التي تستحوذ على**

**أكبر نصيب سوقي اعتماداً على مؤشر بيانات إجمالي الإيرادات**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **مكتب المراجعة** | **2012** | | **2013** | | **2014** | |
| **%** | **الترتيب** | **%** | **الترتيب** | **%** | **الترتيب** |
| **حازم حسن** | 54.8% | 1 | 44% | 1 | 45.4% | 1 |
| **المتضامنون للمحاسبة والمراجعة** | 22% | 2 | 27% | 2 | 16% | 2 |
| **منصور وشركاؤه** | 2.4% | 6 | 3% | 6 | 13.2% | 3 |
| **صالح وبرسوم وعبد العزيز** | 3.5% | 4 | 4.4% | 4 | 5% | 4 |
| **وحيد عبد الغفار وشركاؤه** | 3.8% | 3 | 4.5% | 3 | 4.3% | 5 |
| **مجدي حشيش وشركاؤه** | 3.4% | 5 | 4% | 5 | 3.8% | 6 |
| **مصطفى شوقي** | 1.3% | 7 | 2% | 7 | 2.5% | 7 |
| **المعزاوي** | 1.2% | 8 | 1.5% | 8 | 1.4% | 8 |
| **الإجمالي** | 92% | | 90% | | 91% | |

وبالرجوع إلى جدول رقم (3) يلاحظ ما يلي:

1. الثمانية مكاتب تستحوذ على 92% ، 90% ، 91% من سوق المراجعة المصري خلال الثلاث سنوات محل الدراسة 2012، 2013، 2014 على الترتيب.
2. بعض مكاتب المراجعة احتفظت بترتيبها في سوق المراجعة المصري خلال الثلاث سنوات محل الدراسة، على الرغم من تغيير حصتها السوقية، فمكتب حازم حسن جاء الأول في ترتيب المكاتب بالرغم من انخفاض حصته السوقية خلال عام 2013 (من 54.8% إلى 44%) بواقع 10.8%، وارتفعت خلال عام 2014 (من 44% إلى 45.4%) بواقع 1.4%.

كذلك احتفظ مكتب المتضامنون للمحاسبة والمراجعة بترتيبه في السوق، حيث جاء الثاني في ترتيب المكاتب بالرغم من زيادة حصته السوقية خلال عام 2013 (من 22 % إلى 27%) أي بواقع 5 %، وانخفاضها خلال عام 2014 (من 27 % إلى 16%) بواقع 11%.

وبالمثل مكتب صالح وبرسوم وعبد العزيز الذي احتفظ بترتيبه ضمن مكاتب المراجعة الداخلة في العينة، حيث جاء الرابع بالرغم من زيادة حصته السوقية خلال عام 2013 (من 3.5% إلى 4.4%) بواقع 0.9%، وخلال عام 2014 (من 4.4% إلى 5%) بواقع0.6%.

واحتفظ مكتب مصطفى شوقي بالمركز السابع ضمن مكاتب المراجعة على مدار الثلاث سنوات، على الرغم من زيادة حصته خلال عام 2013 (من 1.3% إلى 2%) بواقع 1 % وخلال عام 2014 (من 2% إلى 2.5%) بواقع 0.5%.

وأخيراً جاء مكتب المعزاوي في الترتيب الثامن ضمن مكاتب المراجعة على مدار الثلاث سنوات، بالرغم من زيادة حصته السوقية خلال عام 2013 (من 1.2% إلى 1.5%) بواقع 0.3% وانخفاضها خلال عام 2014 (من 1.5% إلى 1.4%) بواقع 0.1%.

1. أما عن مكاتب المراجعة الأخرى فقد تغير ترتيبها في سوق المراجعة على مدار الثلاث سنوات محل الدراسة، فعلى سبيل المثال مكتب منصور وشركاؤه احتفظ بالمركز السادس خلال عامي 2012، 2013 بالرغم من زيادة حصته السوقية (من 2.4% إلى 3%) بواقع 0.6% ولكن زادت حصته السوقية خلال عام 2014 (من 3% إلى 13.2%) بواقع 10.2% ليأتي في الترتيب السادس.

أما مكتب وحيد عبد الغفار وشركاؤه احتفظ بالترتيب الثالث خلال عامي 2012، 2013 بالرغم من زيادة حصته السوقية (من 3.8% إلى 4.5%) بواقع 0.7% وجاء في الترتيب الخامس خلال عام 2014 لانخفاض حصته السوقية (من 4.5% إلى 4.3%) بواقع 0.2%.

وجاء مكتب مجدي حشيش وشركاؤه في الترتيب الخامس خلال عامي 2012، 2013 مع زيادة حصته السوقية (من 3.4% إلى 4%) بواقع 0.6% ولكنها انخفضت خلال عام 2014 (من 4% إلى 3.8%) بواقع 0.2% ليأتي في الترتيب السادس ضمن مكاتب المراجعة.

**أما النتائج التي تم التوصل اليها للمقاييس المقترحة في هذه الدراسة فهي كالآتي:**

**جدول رقم (4)**

**النتائج وأسماء المكاتب التي تستحوذ على أكبر**

**نصيب سوقي اعتماداً على مؤشر بيانات رأس المال المستثمر**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **مكتب المراجعة** | **2012** | | **2013** | | **2014** | |
| **%** | **الترتيب** | **%** | **الترتيب** | **%** | **الترتيب** |
| **حازم حسن** | 36% | 1 | 39.6% | 1 | 41% | 1 |
| **المتضامنون للمحاسبة والمراجعة** | 21.5% | 2 | 16.6% | 2 | 13.4% | 2 |
| **مجدي حشيش وشركاؤه** | 11% | 3 | 10.5% | 3 | 8.8% | 4 |
| **مصطفى شوقي** | 4.6% | 4 | 4.5% | 4 | 4% | 5 |
| **منصور وشركاؤه** | 1.3% | 8 | 1.5% | 8 | 9% | 3 |
| **صالح وبرسوم وعبد العزيز** | 3.8% | 5 | 4% | 6 | 3.6% | 6 |
| **المعزاوي** | 3.7% | 6 | 3.6% | 7 | 3.2% | 8 |
| **وحيد عبد الغفار وشركاؤه** | 2.7% | 7 | 4% | 5 | 3.4% | 7 |
| **الإجمالي** | 84% | | 84% | | 86% | |

وبالرجوع إلى جدول رقم (4) يلاحظ ما يلي:

1. الثمانية مكاتب تستحوذ على 84% ، 84% ، 86% من سوق المراجعة المصري خلال الثلاث سنوات محل الدراسة 2012، 2013، 2014 على الترتيب.
2. بعض مكاتب المراجعة احتفظت بترتيبها في سوق المراجعة المصري خلال الثلاث سنوات محل الدراسة على الرغم من تغيير حصتها السوقية، فمكتب حازم حسن جاء الأول في ترتيب المكاتب مع زيادة حصته السوقية خلال عام 2013 (من 36% إلى 39.6%) أي بواقع 3.6%، مع استمرار زيادة حصته السوقية في عام 2014 (من 39.6% إلى 41%) بواقع 1.6%.

كذلك احتفظ مكتب المتضامنون للمحاسبة والمراجعة بترتيبه في السوق المصري، حيث جاء الثاني في الترتيب بالرغم من انخفاض حصته السوقية خلال عام 2013 (من 21.5% إلى 16.6%) أي بواقع 4% مع استمرار انخفاض حصته السوقية في عام 2014 (من 16.6% إلى 13.4%) بواقع 3%.

1. أما عن مكاتب المراجعة الأخرى، فقد تغير ترتيبها في سوق المراجعة على مدار الثلاث سنوات محل الدراسة، فعلى سبيل المثال مكتب مجدي حشيش وشركاه جاء في الترتيب الثالث خلال عامي 2012، 2013 بالرغم من انخفاض حصته السوقية (من 11% إلى 10.5%) بواقع 0.5% ، وفي المركز الرابع خلال عام 2014 لانخفاض حصته السوقية (من 10.5% إلى 8.8%) بواقع 1.7%.

أما مكتب مصطفى شوقي ظل محتفظاً بالترتيب الرابع خلال عامي 2012 ، 2013 بالرغم من انخفاض حصته السوقية خلال عام 2013 بنسبة 0.1% واحتل المركز الخامس خلال عام 2014 بالرغم من استمرار انخفاض حصته السوقية بنسبة 0.5%.

أما مكتب منصور وشركاؤه ظل محتفظاً بالترتيب الثامن خلال عامي 2012 ، 2013 بالرغم من زيادة حصته السوقية خلال عام 2013 بنسبة ضئيلة بواقع 0.2% ولكن زادت حصته السوقية بواقع 7.5% خلال عام 2014 (من1.5% إلى 9%) ليأتي في المركز الثالث.

وجاء مكتب صالح وبرسوم وعبد العزيز في الترتيب الخامس خلال عام 2012، ولكن مع تغير حصته السوقية خلال عام 2013 (من 3.8% إلى 4%) بزيادة قدرها 0.2% احتل المركز السادس، واحتفظ بنفس الترتيب خلال عام 2014 بالرغم من انخفاض حصته السوقية (من 4% إلى 3.6%) بواقع 0.4%.

أما مكتب وحيد عبد الغفار وشركاؤه جاء في المركز السابع خلال عام 2012، ومع زيادة حصته السوقية خلال عام 2013 (من 2.7% إلى 4%) بواقع 1.3% احتل الترتيب الخامس، ليعود للمركز السابع مرة أخرى خلال عام 2014 لانخفاض حصته السوقية (من 4% إلى 3.4%) بواقع 0.6%.

وكان مكتب المعزاوي المكتب الوحيد الذي تغير ترتيبه خلال سنوات الدراسة، فقد احتل المركز السادس خلال عام 2012، ومع انخفاض حصته السوقية خلال عام 2013 (من 3.7% إلى 3.6%) بواقع 0.1% ليأتي في المركز السابع، ومع استمرار انخفاض حصته السوقية خلال عام 2014 بواقع 0.4% احتل المركز الثامن.

**جدول رقم (5)**

**النتائج وأسماء المكاتب التي تستحوذ على أكبر نصيب سوقي   
اعتماداً على مؤشر بيانات رأس المال المستثمر المرجح برأس المال المدفوع**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **مكتب المراجعة** | **2012** | | **2013** | | **2014** | |
| **%** | **الترتيب** | **%** | **الترتيب** | **%** | **الترتيب** |
| **حازم حسن** | 29.2% | 1 | 28.8% | 1 | 28.2% | 1 |
| **المتضامنون للمحاسبة والمراجعة** | 20.5% | 2 | 18% | 2 | 17% | 2 |
| **وحيد عبد الغفار وشركاؤه** | 6.1% | 3 | 6% | 3 | 5.6% | 5 |
| **مصطفى شوقي** | 5.1% | 4 | 5.8% | 4 | 5.5% | 6 |
| **صالح وبرسوم وعبد العزيز** | 4.6% | 5 | 5.7% | 5 | 6% | 4 |
| **منصور وشركاؤه** | 2.2% | 6 | 2.1% | 8 | 6.5% | 3 |
| **نصر أبو العباس وشركاؤه** | 2.6% | 8 | 2.1% | 7 | 1.6% | 8 |
| **عناني وشركاؤه** | 2.2% | 7 | 2.2% | 6 | 2% | 7 |
| **الإجمالي** | 72% | | 70% | | 72% | |

وبالرجوع إلى جدول رقم (5) يلاحظ ما يلي:

1. الثمانية مكاتب تستحوذ على 72% ، 70% ، 72% من سوق المراجعة المصري خلال الثلاث سنوات محل الدراسة 2012، 2013، 2014 على الترتيب.
2. بعض مكاتب المراجعة احتفظت بترتيبها في سوق المراجعة المصري خلال الثلاث سنوات محل الدراسة، على الرغم من تغيير حصتها السوقية فمكتب حازم حسن جاء في الترتيب الأول بالرغم من انخفاض حصته السوقية عام 2013 (من 29.2% إلى 28.8%) بواقع 0.4%، واستمر الانخفاض خلال عام 2014 (من 28.8% إلى 28.2%) بواقع 0.6%.

كذلك احتفظ مكتب المتضامنون للمحاسبة والمراجعة بترتيبه في السوق، حيث جاء الثاني في ترتيب المكاتب بالرغم من انخفاض حصته السوقية خلال عام 2013 (من 20.5% إلى 18%) بواقع 2.5% ، مع استمرار انخفاضها عام 2014 (من 18 % إلى 17%) بواقع 1%.

1. أما عن مكاتب المراجعة الأخرى فقد تغير ترتيبها في سوق المراجعة خلال عام 2014، مع احتفاظها بترتيبها خلال 2012، 2013 فمكتب وحيد عبد الغفار وشركاؤه احتفظ بالمركز الثالث خلال عامي 2012، 2013 بالرغم من انخفاض حصته السوقية خلال عام 2013 بواقع 0.1%، وجاء في الترتيب الخامس خلال عام 2014 لانخفاض حصته السوقية (من 6% إلى 5.6%) بواقع 0.4%.

وبالمثل احتل مكتب مصطفى شوقي الترتيب الرابع خلال عامي 2012، 2013 بالرغم من زيادة حصته السوقية خلال عام 2013 بواقع 0.7%، ولكن مع انخفاض حصته السوقية خلال عام 2014 (من 5.8% إلى 5.5%) بواقع 0.3% احتل المركز السادس.

وتمتع مكتب صالح وبرسوم وعبد العزيز بثبات ترتيبه ضمن مكاتب المراجعة خلال عامي 2012 ، 2013 ليأتي في المركز الخامس، بالرغم من زيادة حصته السوقية (من 4.6% إلى 5.7%) بواقع 1.1%، ومع استمرار زيادة حصته السوقية خلال عام 2014 بواقع 0.3% احتل المركز الرابع.

1. أما عن مكاتب المراجعة التي تغير ترتيبها في سوق المراجعة على مدار الثلاث سنوات محل الدراسة فتمثلت في مكتب منصور وشركاؤه الذي احتل المركز السادس خلال عام 2012 ليصل إلى المركز الثامن خلال عام 2013 لانخفاض حصته السوقية (من 2.2% إلى 2.1%) بواقع 0.1% ، ولكن مع زيادة حصته السوقية خلال عام 2014 (من 2.1% إلى 6.5%) بواقع 4.4% فأصبح يحتل المركز الثالث.

أما مكتب نصر أبو العباس وشركاؤه فقد احتل المركز الثامن خلال عامي 2012، 2014 ولكن خلال عام 2013 جاء في الترتيب السابع بالرغم من انخفاض حصته السوقية بواقع 0.5%، وعلى العكس فقد جاء مكتب عناني وشركاؤه في المركز السابع خلال عامي 2012 ، 2014 ولكن خلال عام 2013 جاء في الترتيب السادس.

**3/5/2 معدل (درجة) التركيز السوقي (CR):**

اعتماداً على برنامج MiNi TAB 14 تم إدخال البيانات التي تم الحصول عليها وهي إجمالي الأصول وإجمالي الإيرادات إلى البرنامج لحساب معدل التركيز السوقي لعدد 2، 4، 6، 8 مكتب مراجعة وهي المكاتب الأكثر استحواذاً على السوق طبقاً للأسلوب الإحصائي الأول (النصيب السوقي للمكتب Si)، وذلك مرة اعتماداً على بيانات إجمالي الأصول ومرة أخرى اعتماداً على بيانات إجمالي الإيرادات.

**جدول رقم (6)**

**معدل (درجة) التركيز السوقي للثلاث سنوات**

**محل الدراسة اعتماداً على مؤشر بيانات إجمالي الأصول**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **معدل التركيز** | **السنوات محل الدراسة** | | |
| **2012** | **2013** | **2014** |
| CR2 | 68% | 64% | 64% |
| CR4 | 79% | 79% | 77% |
| CR6 | 87% | 86% | 88% |
| CR8 | 92% | 91% | 92% |

ويتضح من جدول رقم (6) أن درجة التركيز الثنائية في عام 2012 بلغت 68% أي أن هناك مكتبان فقط من مكاتب المراجعة الداخلة في العينة تستحوذ وحدها على نحو 68% من سوق المراجعة المصري – في حدود عينة الدراسة – ويلاحظ أن هذه النسبة انخفضت إلى 64 % عام 2013، ووصلت إلى 64% في عام 2014.

كما أن درجة التركيز الرباعية (سيطرة عدد 4 مكاتب مراجعة) كانت 79% ، 79% ، 77% خلال الثلاث سنوات على التوالي. وبلغت درجة التركيز السداسية (سيطرة عدد 6 مكاتب مراجعة) 87% ، 86% ، 88% على التوالي، وأخيراً بلغت درجة التركيز الثمانية (سيطرة عدد 8 مكاتب مراجعة) 92% ، 91% ، 92% خلال السنوات محل الدراسة على التوالي.

كذلك يلاحظ من الجدول أن درجة التركيز الثنائية انخفضت بمقدار 4.324% في عام 2014 عما كانت عليه في عام 2012، كما أن درجة التركيز الرباعية انخفضت بمقدار 2.203% في عام 2014 عما كانت عليه في عام 2012، أما درجة التركيز السداسية والثمانية زادت بمقدار 1.226% ، 0.142% على التوالي في عام 2014 عما كانت عليه في عام 2012.

ومن خلال النسب السابقة يتضح أن سوق المراجعة المصري يتصف بدرجة عالية من التركيز.

**جدول رقم (7)**

**معدل (درجة) التركيز السوقي للثلاث سنوات**

**محل الدراسة اعتماداً على مؤشر بيانات إجمالي الإيرادات**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **معدل التركيز** | **السنوات محل الدراسة** | | |
| **2012** | **2013** | **2014** |
| CR2 | 77% | 71% | 62% |
| CR4 | 83% | 78% | 80% |
| CR6 | 90% | 87% | 88% |
| CR8 | 92% | 90% | 91% |

ويتضح من جدول رقم (7) أن معدل التركيز السوقي المحسوب على أساس إجمالي الإيرادات لا يختلف اختلافاً جوهرياً عن تلك المحسوب على أساس إجمالي الأصول والظاهر في جدول رقم (6)، فوفقاً لجدول رقم (7) يتضح أن معدل (درجة) التركيز الثنائية كانت 77% ، 71% ، 62% خلال السنوات الثلاث محل الدراسة على التوالي، كما أن معدل التركيز الرباعية كانت 83% ، 78% ، 80% على التوالي. وبلغت درجة التركيز السداسية خلال سنوات الدراسة 90%، 87% ، 88% على التوالي، وأخيراً بلغت درجة التركيز الثمانية 92% ، 90% ، 91% خلال الثلاث سنوات.

كذلك يلاحظ من جدول رقم (7) أن درجة التركيز الثنائية والرباعية والسداسية والثمانية انخفضت بمقدار 15% ، 3% ، 2% ، 1% في عام 2014 على التوالي عما كانت عليه في عام 2012، ويرجع ذلك لانخفاض قيمة إيرادات المنشآت محل المراجعة خلال 2014 بالمقارنة مع عام 2012.

ومن خلال ما سبق تستخلص الباحثة أن سوق المراجعة في مصر يتصف بدرجة عالية من التركيز حيث يوجد أربعة مكاتب تستحوذ وحدها على ما يقرب من 80% من السوق، وأن هناك ثمانية مكاتب تستحوذ وحدها على ما يزيد عن 91% من سوق المراجعة في مصر.

**أما النتائج التي توصل إليها للمقاييس المقترحة في هذه الدراسة فهي كالآتي:**

**جدول رقم (8)**

**معدل (درجة) التركيز السوقي للثلاث سنوات**

**محل الدراسة اعتماداً على مؤشر بيانات رأس المال المستثمر**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **معدل التركيز** | **السنوات محل الدراسة** | | |
| **2012** | **2013** | **2014** |
| CR2 | 58% | 56% | 54% |
| CR4 | 73% | 71% | 67% |
| CR6 | 79% | 77% | 80% |
| CR8 | 84% | 84% | 86% |

يتضح من جدول رقم (8) أن درجة التركيز الثنائية في عام 2012 بلغت 58% أي أن هناك مكتبان فقط من مكاتب المراجعة الداخلة في العينة تستحوذ وحدها على نحو أكثر من 58% من سوق المراجعة المصري – في حدود عينة الدراسة – ويلاحظ أن هذه النسبة انخفضت إلى 56% عام 2013، ووصلت إلى 54% في عام 2014.

كما أن درجة التركيز الرباعية كانت 73% ، 71% ، 67% خلال الثلاث سنوات على التوالي. وبلغت درجة التركيز السداسية 79% ، 77% ، 80% خلال السنوات محل الدراسة على التوالي.

كذلك يلاحظ من الجدول أن درجة التركيز الثنائية انخفضت بمقدار 4% عما كانت عليه في عام 2012، كما أن درجة التركيز الرباعية انخفضت بمقدار 6% في عام 2014 عما كانت عليه في عام 2012، أما درجة التركيز السداسية والثمانية زادت بمقدار 1% ، 2% على التوالي في عام 2014 عما كانت عليه في عام 2012.

ومن خلال هذه النسب السابقة يتضح أن سوق المراجعة المصري يتصف بدرجة عالية من التركيز.

**جدول رقم (9)**

**معدل (درجة) التركيز السوقي للثلاث سنوات محل الدراسة**

**اعتماداً على مؤشر بيانات رأس المال المستثمر المرجح برأس المال المدفوع**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **معدل التركيز** | **السنوات محل الدراسة** | | |
| **2012** | **2013** | **2014** |
| CR2 | 50% | 47% | 45% |
| CR4 | 61% | 59% | 56% |
| CR6 | 68% | 67% | 69% |
| CR8 | 72% | 70% | 72% |

ويتضح من جدول رقم (9) أن معدل التركيز السوقي المحسوب على أساس رأس المال المستثمر المرجح برأس المال المدفوع لا يختلف اختلافاً جوهرياً عن ذلك المحسوب على أساس رأس المال المستثمر والظاهر في جدول رقم (8). فوفقاً لجدول رقم (9) يتضح أن معدل (درجة) التركيز الثنائية كانت 50% ، 47% ، 45% خلال السنوات الثلاث محل الدراسة على التوالي، كما أن درجة التركيز الرباعية كانت 61% ، 59% ، 56% على التوالي. وبلغت درجة التركيز السداسية خلال سنوات الدراسة 68%، 67%، 69% على التوالي. وأخيراً بلغت درجة التركيز الثمانية 72% ، 70% ، 72% خلال الثلاث سنوات. كذلك يلاحظ من جدول رقم (9) أن درجة التركيز الثنائية والرباعية انخفضت بمقدار 5% ، 5% في عام 2014 على التوالي عما كانت عليه في عام 2012، أما درجة التركيز السداسية ارتفعت بمقدار 1% في عام 2014 عما كانت عليه في عام 2012، أما درجة التركيز الثمانية كما هي خلال عامي 2012، 2014.

ومن خلال مؤشر رأس المال المستثمر تستخلص الباحثة أن سوق المراجعة في مصر يتصف بدرجة عالية من التركيز حيث يوجد أربعة مكاتب تستحوذ وحدها على ما يقرب من 80% من السوق، وأن هناك ثمانية مكاتب تستحوذ وحدها على ما يقرب من 86% من سوق المراجعة في مصر.

ونفس النتيجة تنطبق على مؤشر رأس المال المستثمر المرجح برأس المال المدفوع، حيث يوجد أربعة مكاتب تستحوذ وحدها على ما يقرب من 56% من السوق، وأن هناك ثمانية مكاتب تستحوذ وحدها على 72% من سوق المراجعة في مصر.

**3/5/3 مؤشر الاحتكار (HI):**

اعتماداً على برنامج MINI TAB 14 تم إدخال البيانات التي تم الحصول عليها، وهي إجمالي الأصول، وإجمالي الإيرادات إلى البرنامج لحساب مؤشر الاحتكار مرة اعتماداً على بيانات إجمالي الأصول ومرة أخرى اعتماداً على بيانات إجمالي الإيرادات.

وللحكم على مدى وجود احتكار في سوق المراجعة المصري من عدمه، فقد تم الاعتماد على تقرير مكتب المحاسبة الحكومي الأمريكي عن حالة سوق المراجعة الأمريكي في يناير 2008 (GAO, January, 2008) (United Status Government Accountability Office) ولقد أشار تقرير "GAO" إلى أن مؤشر الاحتكار إذا كان أكثر من 1800 دل ذلك على أن السوق مركز بدرجة كبيرة بل قد يكون أقرب إلى الاحتكار، أما إذا كانت قيمة المؤشر تقع بين 1000 – 1800 فإن السوق يكون متوسط التركيز.

ويوضح الجدول التالي رقم (10) مؤشر الاحتكار لسوق المراجعة في مصر اعتماداً على بيانات إجمالي الأصول خلال السنوات محل الدراسة.

**جدول رقم (10)**

**مؤشر الاحتكار اعتماداً على إجمالي الأصول**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **مؤشر الاحتكار** | **السنوات محل الدراسة** | | |
| **2012** | **2013** | **2014** |
| HI | 1929 | 2309 | 2279 |

ويوضح الجدول التالي رقم (11) مؤشر الاحتكار لسوق المراجعة في مصر اعتماداً على بيانات إجمالي الإيرادات خلال السنوات محل الدراسة:

**جدول رقم (11)**

**مؤشر الاحتكار اعتماداً على إجمالي الإيرادات**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **مؤشر الاحتكار** | **السنوات محل الدراسة** | | |
| **2012** | **2013** | **2014** |
| HI | 3545 | 2734 | 2575 |

ويلاحظ من الجدولين السابقين أن هناك احتكار في سوق المراجعة في مصر، حيث أن قيمة المؤشر كانت في كل الأحوال أكبر من 1800 وهذا يؤيد أن سوق المراجعة في مصر مركز بدرجة كبيرة، ولكن يلاحظ أن مؤشر الاحتكار المحسوب على أساس إجمالي الأصول لعام 2014 كان اقل من عام 2013 حيث كانت قيمة المؤشر في عام 2013 تبلغ 2309 في حين أن قيمته في عام 2014 تبلغ 2279 أي أن هناك انخفاض قدره 30 نقطة.

كما أن مؤشر الاحتكار المحسوب على أساس إجمالي الأصول لعام 2013 كان اقل من عام 2012، حيث كانت قيمته في عام 2012 بلغت 2518، في حين أن قيمة المؤشر في عام 2013 بلغت 2309، أي أن هناك انخفاض قدره 209 نقطة.

ويرجع هذا الانخفاض في قيمة مؤشر الاحتكار المحسوب على أساس إجمالي الأصول إلى انخفاض قيمة أصول المنشآت خلال عامي 2013، 2014 على التوالي بمقارنتها بعام 2012.

كذلك كانت قيمة المؤشر المحسوب على أساس الإيرادات في عام 2013 تبلغ 2734 في حين أن قيمة المؤشر في عام 2014 بلغت 2575، أي أن هناك انخفاض قدره 159 نقطة في قيمة المؤشر.

كما أن مؤشر الاحتكار في عام 2012 بلغت 3545 في حين أن قيمته في عام 2013 بلغت 2734 أي أن هناك انخفاض قدره 811 نقطة في قيمة المؤشر.

ويرجع هذا الانخفاض في قيمة مؤشر الاحتكار المحسوب على أساس إجمالي الإيرادات إلى انخفاض قيمة إيرادات المنشآت خلال عامي 2013، 2014 على التوالي بمقارنتها بعام 2012.

ويتضح أن قيمة الانخفاض في مؤشر الاحتكار المحسوب على اساس إجمالي الإيرادات أعلى من قيمة الانخفاض في المؤشر المحسوب على أساس إجمالي الأصول، نتيجة لأن التغييرات في قيمة إيرادات المنشآت محل المراجعة أعلى من التغييرات في قيمة أصول تلك المنشآت خلال الثلاث سنوات محل الدراسة.

ويتضح من جدولي رقمي (10، 11) أن السوق المصري مركز بدرجة كبيرة بل وقد يكون أقرب إلى الاحتكار في كافة سنوات الدراسة، حيث أن قيمة المؤشر وفقاً لأساس الإيرادات والأصول خلال الثلاث سنوات كانت أعلى من 1800.

**أما النتائج التي تم التوصل إليها للمقاييس المقترحة في هذه الدراسة فهي كالآتي:**

يوضح الجدول رقم (12) مؤشر الاحتكار لسوق المراجعة في مصر اعتماداً على بيانات رأس المال المستثمر خلال السنوات محل الدراسة:

**جدول رقم (12)**

**مؤشر الاحتكار اعتماداً على رأس المال المستثمر**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **مؤشر الاحتكار** | **السنوات محل الدراسة** | | |
| **2012** | **2013** | **2014** |
| HI | 1959 | 2024 | 2068 |

ويوضح الجدول التالي رقم (13) مؤشر الاحتكار لسوق المراجعة في مصر اعتماداً على بيانات راس المال المستثمر المرجح برأس المال المدفوع خلال السنوات محل الدراسة:

**جدول رقم (13)**

**مؤشر الاحتكار اعتماداً على رأس المال المستثمر المرجح برأس المال المدفوع**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **مؤشر الاحتكار** | **السنوات محل الدراسة** | | |
| **2012** | **2013** | **2014** |
| HI | 1377 | 1277 | 1230 |

ويلاحظ من الجدول رقم (12) أن هناك احتكار في سوق المراجعة في مصر، حيث أن قيمة المؤشر كانت خلال الثلاث سنوات محل الدراسة أكبر من 1800، كما يلاحظ زيادة قيمة مؤشر الاحتكار على مدار الثلاث سنوات، فالمؤشر في عام 2013 بلغت قيمته 2024 في حين أن قيمته في عام 2012 بلغت 1959 أي أن هناك زيادة قدرها 65 نقطة. كذلك بلغت قيمة المؤشر خلال عام 2014 نحو2068 أي بزيادة قدرها 44 نقطة عما كانت عليه عام 2013.

ووفقاً للنتائج الموضحة بجدول رقم (12) يمكن القول بأن سوق المراجعة المصري مركز بدرجة كبيرة.

وعلى العكس قدمت النتائج الموضحة بجدول رقم (13) نتيجة مؤداها أن سوق المراجعة في مصر متوسط التركيز. حيث أن مؤشر الاحتكار المحسوب على أساس رأس المال المستثمر المرجح برأس المال المدفوع كانت قيمته تقع بين 1000 – 1800 خلال سنوات الدراسة، كما يلاحظ انخفاض قيمة مؤشر الاحتكار خلال عام 2013 والذي بلغ 1277 عما كان عليه خلال عام 2012 والذي كان يقدر بـ 1377، حيث بلغ الانخفاض حوالي 100نقطة، واستمر هذا الانخفاض خلال عام 2014 بمقدار 47 نقطة عما كانت عليه قيمة المؤشر خلال 2013.

**3/6 مقارنة النتائج التي تم التوصل إليها:**

حتى يمكن الوصول إلى استنتاجات مقبولة حول درجة التركيز السوقي في مصر، يجب مقارنة النتائج التي تم التوصل إليها باستخدام الأربع مقاييس البديلة (منها مقياس إجمالي الأصول وإجمالي الإيرادات التي تم استخدامها من خلال الدراسات السابقة، أما مقياس رأس المال المستثمر، ورأس المال المستثمر المرحج برأس المال المدفوع المقترح من خلال الدراسة الحالية).

واقتصرت المقارنة على بيانات عام 2014 بالنسبة لكافة الأساليب الإحصائية التي تم استخدامها (النصيب السوقي، معدل التركيز، مؤشر الاحتكار) كما هي موضحة من خلال الجداول التالية:

يوضح جدول رقم (14) النصيب السوقي للمكاتب التي تستحوذ على أكبر نصيب سوقي اعتماداً على كافة المؤشرات خلال 2014:

**جدول رقم (14)**

**النصيب السوقي للمكاتب خلال عام 2014**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| مكاتب المراجعة | مؤشرات مدخل المقاييس البديلة | | | |
| اجمالي الأصول | اجمالي الإيرادات | رأس المال المستثمر | رأس المال المستثمر المرجح برأس المال المدفوع |
| **حازم حسن** | 38% | 45.4% | 41% | 28.2% |
| **المتضامنون للمحاسبة والمراجعة** | 25.6% | 16% | 13.4% | 17% |
| **صالح وبرسوم عبد العزيز** | 7.5% | 5% | 3.6% | 6% |
| **مجدي حشيش وشركاؤه** | 5.7% | 3.8% | 8.8% | -- |
| **منصور وشركاؤه** | 6.8% | 13.2% | 9% | 6.5% |
| **وحيد عبد الغفار وشركاؤه** | 4% | 4.3% | 3.4% | 5.6% |
| **مصطفى شوقي** | 2.3% | 2.5% | 4% | 5.5% |
| **محمد صلاح عيسى أبو طبل** | 2.3% | -- | -- | -- |
| **المعزاوي** | -- | 1.4% | 3.2% | -- |
| **نصر أبو العباس وشركاؤه** | -- | -- | -- | 1.6% |
| **عناني وشركاؤه** | -- | -- | -- | 2% |
| **الإجمالي** | 92% | 91% | 86% | 72% |

وبتحليل بينات الجدول السابق يمكن التوصل إلى النتائج التالية:

1. أن سوق المراجعة في مصر يتصف بدرجة مرتفعة من التركيز وفقاً للمؤشر الأول والثاني، وبدرجة أقل وفقاً للمؤشر الثالث والرابع.
2. أن عدد المكاتب التي تستحوذ على أكبر نصيب سوقي وفقاً للمؤشرات الأربعة بلغت (8 مكاتب)، منها (6مكاتب) مشتركة في الحصول على حصة سوقية كبيرة وفقاً للأربعة مؤشرات المستخدمة وهي:

- حازم حسن - المتضامنون للمحاسبة والمراجعة

- صالح وبرسوم وعبد العزيز - منصور وشركاؤه

- وحيد عبد الغفار وشركاؤه - مصطفى شوقي

1. هناك عدد من مكاتب المراجعة دخلت ضمن مكاتب المراجعة الكبرى التي تستحوذ على أكبر نصيب سوقي طبقاً لأحد المؤشرات ولكن تم استبعادها وفقاً لنتائج المؤشرات الأخرى.
2. تماثلت نتائج المؤشرات الأربعة فيما يخص ترتيب مكتبي حازم حسن، والمتضامنون للمحاسبة والمراجعة، حيث جاءت في الترتيب الأول والثاني على التوالي ضمن المكاتب التي تستحوذ على أكبر نصيب سوقي، ولكنها اختلفت في الحصة السوقية وفقاً للأربع مؤشرات.

ويوضح الجدول رقم (15) معدل (درجة) التركيز ومؤشر الاحتكار اعتماداً على كافة المؤشرات خلال 2014:

**جدول رقم (15)**

**معدل (درجة) التركيز ومؤشر الاحتكار خلال 2014**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| الأساليب الإحصائية | مؤشرات مدخل المقاييس البديلة | | | |
| اجمالي الأصول | اجمالي الإيرادات | رأس المال المستثمر | رأس المال المستثمر المرجح برأس المال المدفوع |
| **CR2** | 64% | 62% | 54% | 45% |
| **CR4** | 77% | 80% | 67% | 56% |
| **CR6** | 88% | 88% | 80% | 69% |
| **CR8** | 92% | 91% | 86% | 72% |
| **HI** | 2279 | 2575 | 2068 | 1230 |

وبتحليل بيانات الجدول السابق يمكن التوصل إلى النتائج التالية:

1. أن أعلى درجة تركيز ثنائية وثمانية ضمن المؤشرات الأربعة تلك المحسوبة على أساس إجمالي الأصول حيث بلغت 64% ، 92% على الترتيب وأقل درجة تركيز ثنائية وثمانية تلك المحسوبة على أساس رأس المال المستثمر المرجح برأس المال المدفوع حيث بلغت 45% ، 72% على الترتيب.
2. أن أعلى درجة تركيز رباعية وسداسية ضمن المؤشرات الأربعة تلك المحسوبة على أساس إجمالي الإيرادات حيث بلغت 80%، 88% على الترتيب، وأقل درجة تركيز ثنائية وثمانية تلك المحسوبة على أساس راس المال المستثمر المرجح برأس المال المدفوع حيث بلغت 56% ، 69% على الترتيب.
3. معدل (درجة) التركيز التي تم التوصل إليها وفقاً للمؤشر الثالث والرابع كانت اقل من تلك المستخرجة وفقاً للمؤشر الأول والثاني.
4. أظهرت نتائج المقاييس الثلاثة الأولى أن سوق المراجعة المصري يتصف بدرجة عالية من التركيز حيث تعدى مؤشر الاحتكار وفقاً للمقياس الأول والثاني والثالث 1800، أما قيمة المؤشر طبقاً للمقياس الرابع فقد أظهرت أن سوق المراجعة المصري متوسط التركيز، حيث انحصرت قيمة المؤشر بين 1000، 1800.

وأخيراً يجب التأكيد على ضرورة عدم تفسير نتائج الدراسة بمعزل عن محددات الدراسة، وأول هذه المحددات يرتبط بعينة الدراسة، فالعينة اقتصرت فقط على البيانات المنشورة، وهذه البيانات لا تتاح إلا للشركات الملزمة بنشر قوائمها المالية وهي الشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية، ولذلك فإن مفردات العينة لم تشتمل على كافة الشركات، كما أن العينة اقتصرت فقط على شركات مساهمة وبالتالي لم تتضمن قطاع عريض من مكاتب المراجعة المرتبطة بشركات الأشخاص والمنشآت الفردية. والمحدد الثاني فيرتبط ببدائل القياس المستخدمة، فلقد تم الاعتماد على المقاييس البديلة المشتقة وهي إجمالي الأصول، وإجمالي الإيرادات، ورأس المال المستثمر، ورأس المال المستثمر المرجح برأس المال المدفوع لمنشأة العميل كبديل عن الأتعاب، وذلك نظراً لعدم توافر بيانات الأتعاب في سوق المراجعة في مصر.

**الخلاصــــة:**

استهدفت الدراسة في هذا الفصل التعرف على طبيعة خدمات المراجعة في بيئة الأعمال المصرية.

ولتحقيق الهدف من الدراسة، فقد تم استعراض أهم العوامل التي تحقق الطلب على خدمات المهنة، حيث اتضح أن أهم هذه العوامل تتمثل في الرغبة في زيادة الثقة في صحة النتائج التي تعتمد على المعلومات التي تنطوي عليها القوائم المالية، بالإضافة إلى وجود تعارض في المصالح بين معدي ومستخدمي القوائم المالية.

وأوضحت الدراسة أن جانب العرض في سوق المراجعة يتأثر بطبيعة المنافسة في السوق، ومن محددات عرض الخدمات أيضاً اقتصاديات الحجم ونطاق الخدمات.

كذلك تناولت الدراسة استقراءً لتنظيم بيئة المراجعة في مصر، حيث تم توضيح المنظمات المهنية المؤثرة في المهنة، ومتغيرات بيئة الممارسة المهنية المؤثرة في المهنة سواء كانت قانونية، أو تشريعية، أو اقتصادية، أو اجتماعية وأخيراً الثقافية، هذا بالإضافة إلى مناقشة مشروع القانون الجديد لتنظيم المهنة في مصر، مع استعراض للآراء المؤيدة والمعارضة لهذا القانون، للوصول إلى تقييم نظري لواقع المهنة في مصر. فهناك العديد من التطورات التي ساهمت في تطوير جودة الأداء المهني المصري، وعلى الجانب الآخر هناك العديد من المشاكل التي تواجه بيئة مهنة المراجعة في مصر.

كما تضمن هذا الفصل إجراء دراسة تحليلية لسوق المراجعة المصري، بهدف التعرف على المنافسة السائدة في سوق خدمات المراجعة، وذلك من خلال دراسة الطبيعة الاقتصادية لسوق خدمات المراجعة وأساليب ومداخل قياس التركيز السوقي، وأخيراً إجراء دراسة تحليلية لسوق المراجعة بهدف التوصل إلى معلومات تحليلية إحصائية عن طبيعة سوق المراجعة وذلك من خلال قياس النصيب السوقي للمكتب (Si)، ومعدل التركيز السوقي (CR)، ومؤشر الاحتكار (HI)، وذلك خلال الفترة من عام 2012 حتى 2014، واتضح من خلال هذه الدراسة أن سوق المراجعة في مصر يتصف بدرجة مرتفعة من التركيز وفقاً لمؤشر إجمالي الأصول وإجمالي الإيرادات، وبدرجة أقل وفقاً للمؤشرات المقترحة من خلال هذه الدراسة والمتمثلة في رأس المال المستثمر، ورأس المال المستثمر المرجح برأس المال المدفوع، هذا بالإضافة إلى أن مؤشر الاحتكار وفقاً للمقياس الأول والثاني والثالث تعدى الـ 1800، أما قيمة المؤشر طبقاً للمقياس الرابع أظهر أن سوق المراجعة المصري متوسط التركيز.

1. تم إنشاء شركة مصر لنشر المعلومات في يونيو 1999 لزيادة مستويات الشفافية في السوق، وتقوم شركة مصر لنشر المعلومات – والمملوكة بالكامل للبورصة المصرية – بنقل بيانات التداول اللحظي محلياً ودولياً.

   وتستهدف EGID توفير جميع المعلومات الخاصة بالمنشآت المقيدة بالبورصة المصرية للأطراف المختلفة مثل المستثمرين والمؤسسات المالية ووكالات الأنباء في العالم. مستخدمة قنوات نقل المعلومات المتاحة التي تناسب احتياجات كل طرف. [↑](#footnote-ref-1)