

## دراسة للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات

أ. عابي خليفة (جامعة الوادي)  
د. يعقوبي محمد (جامعة المسيلة)

### الملخص:

إن صعوبة تحديد مفهوم محدد ومرجعي لجودة المراجعة يرجع أساسا إلى صعوبة قياس جودة المراجعة، وذلك لعدم التحديد الكلي للعوامل الأساسية التي تؤثر على جودة المراجعة، ومؤشرات قياسها. حيث تعددت الدراسات التي تحاول تحديد تأثير جملة من العوامل على جودة المراجعة، ومجمل هذه الدراسات التي تعتبر مستمرة ومتجددة، نظرا لأهمية هذا الموضوع وكثرة المتغيرات المرتبطة به، فقد صنفت هذه العوامل بصفة عامة إلى عدة مجموعات، وسيتم التطرق لها في هذه الورقة، من خلال أهم العوامل المرتبطة بمكتب أو شركة المراجعة، والتي تعد ممثلا لجانب الطلب على المراجعة، وكذلك بأهم العوامل المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة، إضافة إلى أهم العوامل المرتبطة بعناصر رقابة الجودة.

### تقديم:

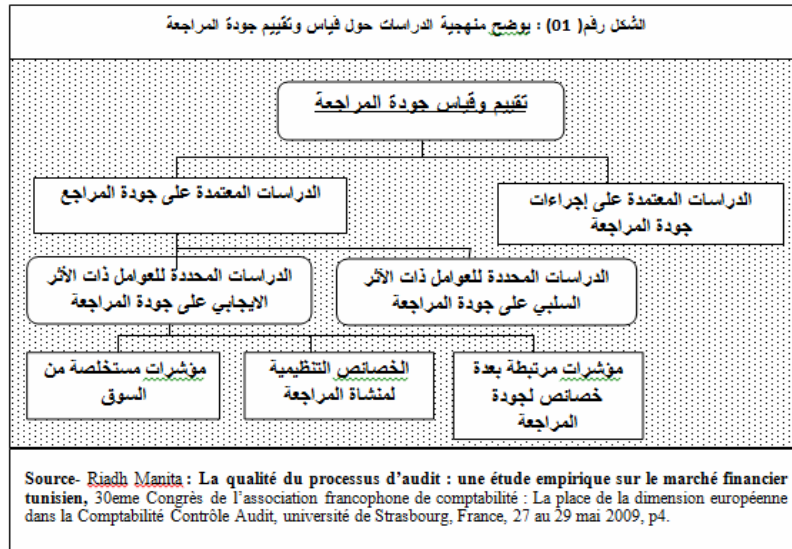
لقد حظي موضوع جودة المراجعة باهتمام كبير من قبل الباحثين في مجال المراجعة، ويرجع السبب في ذلك إلى أن جودة المراجعة العالية تعد السند الأساسي لثقة المستثمرين في المعلومات المالية وغير المالية، كما أنها تلعب دوراً فعالاً للمساهمة في النمو الاقتصادي للمجتمع واستقراره المالي، وفي هذا المجال فقد حاولت العديد من الدراسات كشف العلاقة بين جودة المراجعة وجملة من العوامل التي تؤثر فيها، ويعد تحديد العوامل التي تؤثر في جودة المراجعة أمراً ذو أهمية خاصة في الوقت الحالي، وذلك بعد انهيار كبريات الشركات على مستوى العالم، الأمر الذي ارتبط بمصادقية وجودة المراجعة أمام فشلها في اكتشاف الغش والتلاعب.

سيتم التطرق إلى أهم العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من خلال ما يلي:

- أولاً - حجم منشأة المراجعة وتأثيره على جودتها.
  - ثانياً - فشل المراجعة والدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة وأثرها على جودة المراجعة.
  - ثالثاً - أثر الأتعاب والمنافسة في سوق المراجعة على جودتها.
  - رابعاً - التخصص الصناعي للمراجع وأثره على جودة المراجعة.
- بصفة عامة تتميز العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والتي تطرقت لها مجمل الدراسات في هذا المجال بما يلي:
- **التأثير النسبي:** كون العوامل المؤثرة على جودة المراجعة تختلف درجة تأثيرها على مستوى جودة المراجعة بالنسبة للعوامل الأخرى، حيث أن بعضها ذو تأثير كبير نسبياً مقارنة بتأثير عوامل أخرى ذات تأثير نسبي ضعيف.
  - **نوع التأثير:** كون بعض العوامل المؤثرة على جودة المراجعة لها تأثير موجب على مستوى جودة المراجعة، في حين أن بعض العوامل الأخرى لها تأثير عكسي أو سلبي.

كما تجدر الإشارة إلى أن بعض العوامل التي تم دراسة تأثيرها على جودة المراجعة كان لها تأثير معدوم على جودة المراجعة في ظل بيئة معينة، وهذا باختلاف تصنيف المراجعة وفق معيار معين، كالمراجعة في منشآت القطاع الخاص، والمراجعة في منشآت القطاع العام، من حيث اختيار المراجعين والذي يخضع في القطاع العام إلى القوانين والتشريعات.

وتصنف الدراسات في قياس وتقييم جودة المراجعة إلى دراسات تقوم على أساس جودة المراجع في حد ذاته، وجانب آخر من الدراسات التي تقوم على أساس إجراءات المراجعة كمدخل لتقييم جودة المراجعة، حيث تركز أغلب الدراسات على قياس جودة المراجعة وعلى أساس جودة المراجع، نظرا لصعوبة قياسها على أساس إجراءات المراجعة.<sup>1</sup> كما يوضحه الشكل رقم (01).



#### أولاً: حجم منشأة المراجعة وتأثيره على جودتها

يعتبر حجم مكتب المراجعة إحد الخصائص التي يتم على أساسها التمييز بين مكاتب المراجعة، فوفقاً لهذا المعيار يتم تصنيف مكاتب المراجعة، إلى مكاتب المراجعة الصغيرة، ومكاتب المراجعة الكبيرة.

وهناك العديد من المعايير المستخدمة في تصنيف مكاتب المراجعة منها على سبيل المثال:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - Riadh Manita : La qualité du processus d'audit : une étude empirique sur le marché financier tunisien, 30eme Congrès de l'association francophone de comptabilité : La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, université de Strasbourg, France, 27 au 29 mai 2009, pp 5-6.

<sup>2</sup> - Jong-Hag Choi and others: Audit Office Size Audit Quality and Audit Pricing, *Auditing*, Sarasota, *May 2010*, Vol 29, Iss 1 , p 73.

- عدد الشركاء
  - عدد العاملين بالمكتب
  - عدد العملاء
  - سمعة مكتب المراجعة
  - انتماء مكتب المراجعة إلى مكاتب المراجعة العالمية الكبرى
- تشير بعض الدراسات الحديثة إلى أن مكاتب المراجعة الكبيرة تقدم جودة عالية الجودة مقارنة مع مكاتب المراجعة الصغيرة، حيث أنه يتم تسعير خدمات المراجعة وفق حجم مكتب المراجعة على أساس ساعات العمل اللازمة لإنجاز مهمة المراجعة وكفاءة فريق المراجعة والتكلفة وسياسات الشركات، ونظام المكافآت وعدة عوامل أخرى، إلا أن هذه المعايير المستخدمة في تسعير خدمات المراجعة على أساس حجم منشأة المراجعة تبقى جامدة لأنها تتمركز دائماً حول المفاضلة بين تكلفة المراجعة وجودتها.<sup>1</sup>
- كما تشير دراسة أخرى إلى ارتفاع جودة المراجعة في مكاتب المراجعة العالمية الكبرى (BIG N)، باعتبارها مرجعية من حيث جودة المراجعة لدى مختلف الدراسات، خاصة للمسجلين في البورصة نتيجة لزيادة الخبرة الداخلية في مجال إدارة عمليات المراجعة، حيث اعتمدت هذه الدراسة على فحص عينة من الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية، متكونة من 6568 شركة، خلال الفترة من 2003م إلى 2005م، والتي استفادت من خدمات المراجعة من قبل 4285 من مكاتب المراجعة. وأشارت نتائج الدراسة إلى أن المكاتب الكبيرة تقدم أعلى جودة لعمليات مراجعة الحسابات من مكاتب المراجعة الصغيرة، وفي نفس الوقت فإنها أكثر عرضة لإصدار تقارير مراجعة الحسابات محل قلق العملاء في مجال إدارة الأرباح. وكانت هذه النتائج وفقاً لعدة ضوابط واسعة كعوامل الخطر للعميل وضوابط لخصائص المراجع الأخرى. في حين أشارت الدراسة إلى أنه في حين ارتفاع جودة المراجعة في المكاتب الكبرى، فهناك أدلة على أن الجودة منخفضة بشكل غير مقبول لمراجعة الحسابات في المكاتب الصغيرة، وهذا ما كشفت عنه الدراسة الميدانية.<sup>2</sup>
- حيث أن أغلب الدراسات في هذا المجال تشير إلى التأثير الإيجابي لحجم مكتب المراجعة على جودة الأداء المهني، وذلك من وجهة نظر العميل، حيث تمحورت هذه الدراسات حول النقاط التالية:
- العلاقة الإيجابية الموجودة بين حجم مكتب المراجعة وجودة الأداء المهني للمراجعة، والأسباب التي تدفع العملاء للاتجاه إلى خدمات مكاتب المراجعة الكبرى.<sup>3</sup>
  - تقديم مكاتب المراجعة لخدمات غير المراجعة لنفس عملاء المراجعة، وتأثيره على جودة المراجعة.

<sup>1</sup> - Idem.

<sup>2</sup> - Jere R Francis & Michael D Yu : Big 4 Office Size and Audit Quality, *The Accounting Review*, Sarasota, Sep 2009, Vol 84, Iss 5, p1521.

<sup>3</sup> - نور ساعد الجدعاني و حسام عبد المحسن العنقري: تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني - دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 23، العدد 2، الرياض، 2009، ص 147-148.

- التركيز على سمعة مكاتب المراجعة الكبرى، حيث تعتبر سمعة مكتب المراجعة ممثلاً لشهرته كإحد الأصول المعنوية للمكتب، والتي تعتبر حصيلتها الممارسة المهنية والقدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية. وتعتبر سمعة مكتب المراجعة علامة التميز لاسم المكتب بين الحاليين والمحتملين، على تقديمه لخدمات ذات جودة مميزة.<sup>1</sup>
- المنافسة بين مكاتب المراجعة وتأثيرها على جودة المراجعة، من حيث الضغوط على العاملين، والضغوط التنافسية على أتعاب المراجعة بين المكاتب.<sup>2</sup>
- يعتبر تصنيف مكاتب المراجعة إلى مكاتب كبيرة ومكاتب صغيرة على أساس انتمائها إلى إحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى (BIG N)، من أهم معايير التصنيف المعتمدة لحجم مكتب المراجعة، حيث أن قصور المستفيدين من خدمات المراجعة على قياس جودتها، يطرح اسم مكتب المراجع وسمعته كمؤشر بديل وسهل لقياس جودة المراجعة.
- إلا أن بعض الدراسات تعيب عن هذا المدخل في تحديد حجم المكتب وأثره على جودة المراجعة، من حيث أن حجم مكتب المراجعة لا يعطي تدعيماً جيداً لأهم المحددات لجودة المراجعة وهي استقلال المراجع الخارجي وفعاليتها، حيث أنه وبالرغم من كون مكاتب المراجعة الكبرى تتمتع بالسمعة التي يطلبها العميل، والتي تعبر مؤشراً سهلاً للتحديد لحجم مكتب المراجعة، إلا أن إتباع الإجراءات العملية المعتمدة وإحترام المعايير المهنية لدى المكاتب التي تنتمي إلى الشركات الكبرى للمراجعة، لا تكون متجانسة وموحدة، وهذا لضعف شبكة الاتصال والتنسيق بين مختلف فروع ومكاتب الشركات الكبرى للمراجعة، واعتماد أنظمة مختلفة لرقابة الجودة، في ظل غياب أو ضعف الآليات المعتمدة للتأكد من تجانس وتوحيد أنظمة العمل المتبعة وفق سمعة المكاتب الكبرى للمراجعة.<sup>3</sup>
- ثانياً: فشل المراجعة والدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة وأثرها على جودة المراجعة

- إن فشل المراجعة في أداء مهامها هو ما يؤدي إلى رفع الدعاوى القضائية ضد المراجعين، خصوصاً عندما ينكبد المستفيدون من خدمات المراجعة، خسائر مالية بسبب الاعتماد في اتخاذ مختلف قراراتهم على القوائم المالية التي تحتوي على الأخطاء والمخالفات غير المكتشفة. ويرجع فشل المراجعة إلى عدة عوامل مرتبطة بالمراجع والعميل معا كما يلي:<sup>4</sup>
- حفاظ العميل على أنظمة الرقابة الداخلية الضعيفة، والتي تميل لتغطية الأنشطة الإحتيالية.
  - ضعف أو غياب لجان المراجعة في هيكل شركة العميل.

<sup>1</sup> - Meyer, Kyle: Industry specialization and discretionary accruals for Big 4 and non-Big 4 auditors, unpublished, PhD thesis, The Florida State University, Florida, 2009, p7.

<sup>2</sup> - نور ساعد الجدعاني و حسام عبد المحسن العنقري، المرجع السابق، ص149.

<sup>3</sup> - Riadh MANITA & autre : Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit - étude critique, Euro-Mediterranean Economics and Finance Review, paris, 2007, Vol 2, N°3, p229.

<sup>4</sup> - Courtney Lindsey and others: Factors That Lead to Audit Failure When Fraudulent Financial Reporting by the Client Is Present, Allied Academies International Conference, Academy of Legal, Ethical and Regulatory Issues, Proceedings, Cullowhee, 2002, Vol 6, Iss2 , p 81.

- عدم التزام المراجع بالمعايير المهنية، وعدم التأكد من إحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية للمنشأة.
- الفشل في إعداد تقرير المراجعة وإبداء الرأي، حيث يفشل المراجع في تعديل تقريره أو إصدار تقرير مقيد أي بالتحفظات، في الظروف الملائمة.
- يلاحظ انه بالرغم من أن فشل المراجعة قد يكون لعوامل مرتبطة بالمنشأة محل المراجعة، إلا أنها كذلك مرتبطة بأعمال المراجعة، كالتأكد من قوة ومثانة أنظمة الرقابة الداخلية، والتي تندرج ضمن مسؤوليات المراجع، كما أنها دائما تؤدي إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرار والخسائر المترتبة عن ذلك، مما يضع المسؤولية في فشل المراجعة دائما على مراجعي الحسابات.
- إن الدليل الأكثر إقناعا لمستخدمي القوائم المالية بفشل المراجعة هو وجود دعاوى قضائية ضد المراجعين. ويرجع رفع الدعاوى القضائية ضد المراجعين يرجع إلى الأسباب التالية:<sup>1</sup>
- إفلاس الشركات خلال دورات الكساد الاقتصادي.
- النمو السريع لمهنة المراجعة، مما أدى لتحمل المراجع التزامات جديدة نحو المستفيدين من خدمات المراجعة.
- عدم توحيد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في المواقف المتماثلة.
- انتشار حركة الاندماج بين الشركات بهدف الاستفادة من ثغرات المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتي تسمح للمنشآت المندمجة بتحسين موقفها المالي في القوائم المالية كربحية السهم، بدون حدوث تحسن حقيقي في أدائها.
- وترى إحدى الدراسات الحديثة أن دراسة أسباب فشل المراجعة والعوامل التي لها تأثير سلبي على مستوى الجودة، تعتبر من أهم المداخل من أجل تحسين جودة المراجعة، لتحديد أوجه القصور والمخالفات التي تؤدي إلى تخفيض جودة المراجعة ومحاولة منعها.<sup>2</sup>
- وتتمثل أهمية عامل الدعاوى القضائية بالنسبة لجودة المراجعة، من حيث الأضرار التي يلحقها بمكتب المراجعة والمهنة، فمن الأضرار التي قد يلحقها بمكتب المراجعة أنه قد يؤدي إلى فقدان العملاء نتيجة لفقدان السمعة، بالإضافة إلى دفع التعويضات، وضياع وقت وجهد المراجع في متابعة القضايا المرفوعة ضده. أما على مستوى مهنة المراجعة فإن فقدان الثقة يعتبر من أهم الأضرار التي قد تلحقها الدعاوى القضائية بمهنة المراجعة، حيث تتفق جملة من الدراسات على أن الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة تعتبر إحد العوامل المهمة المؤثرة على جودة المراجعة وأن هناك علاقة عكسية بين الدعاوى القضائية وجودة المراجعة، حيث أنه كلما زادت جودة المراجعة كلما قل احتمال فشل عملية المراجعة، وبالتالي يقل احتمال رفع القضايا ضد المراجع، والعكس صحيح.

<sup>1</sup> - توماس وليم و هنلي امرسون: المراجعة بين النظرية و التطبيق، ترجمه احمد حامد حجاج وآمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض، 1989، ص222-223.

<sup>2</sup> - Mouna Hazgui et autres : Les défaillances affectant la qualité de l'audit - une étude qualitative sur le marche français, 31ème Congrès de l'association francophone de comptabilité : la crise et des nouvelles problématiques de la valeur, université de Strasbourg, France, 10 au 12 mai 2010, p 3.

### ثالثاً: أثر الأتعاب والمنافسة في سوق المراجعة على جودتها

في ظل التطورات والتغيرات التي تشهدها مهنة المراجعة من حدة المنافسة في سوق المراجعة، وسيطرة مجموعة محدودة من المكاتب على النصيب الأكبر من العملاء، وتزايد عمليات تغيير المراجعين، فوجود هذا التنافس الشديد في سوق المراجعة يخلق دافعا قويا أمام المكاتب لأن تحافظ على مكانتها في السوق من خلال تخفيض تكاليفها لكي تستمر بالعمل. فقد يقبل مكتب المراجعة أتعابا منخفضة لعمليات المراجعة، والتي تدفعه إلى تقليص نطاق عمل المراجعة، أو يقبل أتعاب مراجعة منخفضة على أمل أن يتم تعويضها من خلال الحصول على خدمات استشارية من نفس العميل، وفي كلتا الحالتين يخل مكتب المراجعة بمتطلبات عمله المهنية والنظامية، وهذا ما يؤثر سلبا على جودة المراجعة. إن المنافسة بين مكاتب المراجعة وكما أشارت إليه جملة من الدراسات ينتج عنها عاملين اثنين وهما:

#### 1\_ المنافسة على الأتعاب:

حيث أن المنافسة على الأتعاب ينتج عنها انخفاض في أتعاب المراجعة، وما ينجر عنه من تقصير في الأداء، كالتقليص من نطاق مهام المراجعة، وهذا ما يؤثر سلبا على جودة المراجعة.

وتشير جملة من الدراسات إلى تأثير المنافسة على الأتعاب وتسعير خدمات المراجعة على جودتها، وهذا ما يضع المراجع أمام المفاضلة بين تكلفة المراجعة وجودتها. وتلجأ مكاتب المراجعة إلى إحد خيارين وهما:<sup>1</sup>

- توظيف المراجعين برواتب متواضعة، مما يؤدي إلى عدم تقديم الخدمة بالشكل المناسب.
- تخفيض الوقت المطلوب لعملية المراجع.

يلاحظ أن كلا الخيارين يؤدي بشكل مباشر أو غير مباشر إلى انخفاض جودة المراجعة، وإن كان خيار تخفيض موازنة الوقت هو الخيار الأكثر قبولا لدى مكاتب المراجعة نظرا لعدم إضراره بسمعة المكتب.

#### 2\_ توسيع نطاق الخدمات الاستشارية:

حيث يلجأ مكتب المراجعة إلى زيادة الخدمات الاستشارية (أي خدمات غير المراجعة وما لها من تأثير على أعمال المراجعة كما تم التطرق له في الفصل السابق) لنفس عميل، والاعتماد عليها أكثر من جانب الإيرادات، من أجل تعويض التكاليف الناجمة عن الانخفاض في أتعاب المراجعة نتيجة المنافسة.

حيث أن الضغوط التنافسية تؤدي إلى زيادة العبء في أعمال مكاتب المراجعة في ظل سعيها لتعويض انخفاض الأتعاب الناتج عن المنافسة، من حيث اتساع مجال أعمال مكاتب المراجعة، والتي تسعى لتزويد العملاء بخدمات غير المراجعة وتقديم تقارير المراجعة في الوقت المحدد والجودة المنتظرة.

<sup>1</sup> - صالح بن عبد الرحمن السعد و محمد بن حسن مفتي: أسباب ونتائج ضغوط موازنة الوقت في بيئة المراجعة السعودية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 38، العدد 2، الإسكندرية، 2001، ص 233-234.

إن التطرق إلى تأثير المنافسة في سوق المراجعة يتطلب منا الوقوف على أهم المحددات التي تحكم سوق المراجعة والتحديات التي تواجه مكاتب المراجعة في البيئة الحالية. كما يوضحه الشكل رقم (02)

**3\_ تطور سوق المراجعة:** إن التطرق إلى مجمل التطورات التي عرفها سوق المراجعة تظهر تطوراً كبيراً في الفترة الأخيرة والذي ميزه بروز عاملين اثنين وهما:

تركيز واندماج المكاتب العالمية الكبرى للمراجعة في شكل شبكات.

حيث عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، شبكات المراجعة بأنها هيكل كبير يهدف إلى التعاون، ويهدف بوضوح إلى تحقيق الربح أو مشاركة التكاليف أو يشارك في ملكية أو سيطرة أو إدارة مشتركة أو سياسات وإجراءات مشتركة فيما يخص رقابة الجودة أو استراتيجية عمل مشتركة أو استخدام اسم تجاري مشترك أو جزء كبير من الموارد المهنية.<sup>1</sup>

مع الإشارة أنه يشار إلى مكاتب المراجعة الكبرى بـ (BIG N)، حيث (N)، تشير إلى عدد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى، وذلك من أجل مرجعية الدراسة وفق تاريخها (2013)، وذلك لأن عدد مكاتب المراجعة كان ثمانية مكاتب سنة 1980م، ثم أصبح ستة مكاتب سنة 1988م، وذلك باندماج شركتي (Deloitte, Haskins) و (Sells merged)، مع شركة (Touche Ross)، وكذلك شركة (Whinney merged)، مع شركة (Arthur Young)، وأصبح عدد الشركات العالمية الكبرى للمراجعة خمسة مكاتب سنة 1998، وذلك باندماج شركتي (Price Waterhouse merged) و (Coopers & Lybrand)، وتاريخ الدراسة فإن عدد الشركات العالمية الكبرى للمراجعة هو أربع شركات عالمية كبرى للمراجعة، منذ سنة 2002، وذلك بإفلاس وتصفية شركة (Arthur Andersen). وانخفاض المنافسة كنتيجة لهذا التركيز والاندماج.<sup>2</sup>

حيث أن إعادة تنظيم مكاتب المراجعة الكبرى، واندماجها في شبكات عالمية من أجل تتبع عملاتها في مختلف أنحاء العالم نتيجة لاحتامية العولمة الاقتصادية. تزامن مع انخفاض في رقم أعمال بعض شركات المراجعة الكبرى (BIG N)، والنتائج ضغط الهيئات المهنية والحكومية للفصل بين أعمال الإدارة وأعمال المراجعة، حيث قامت بعض شركات المراجعة الكبرى على سبيل المثال، كشركة (Pricewaterhouse Coopers) ببيع حقوق الإدارة إلى شركة (IBM)، كما قامت شركة (KMPG) بالانفصال من جهة على فرعها للإدارة.<sup>3</sup>

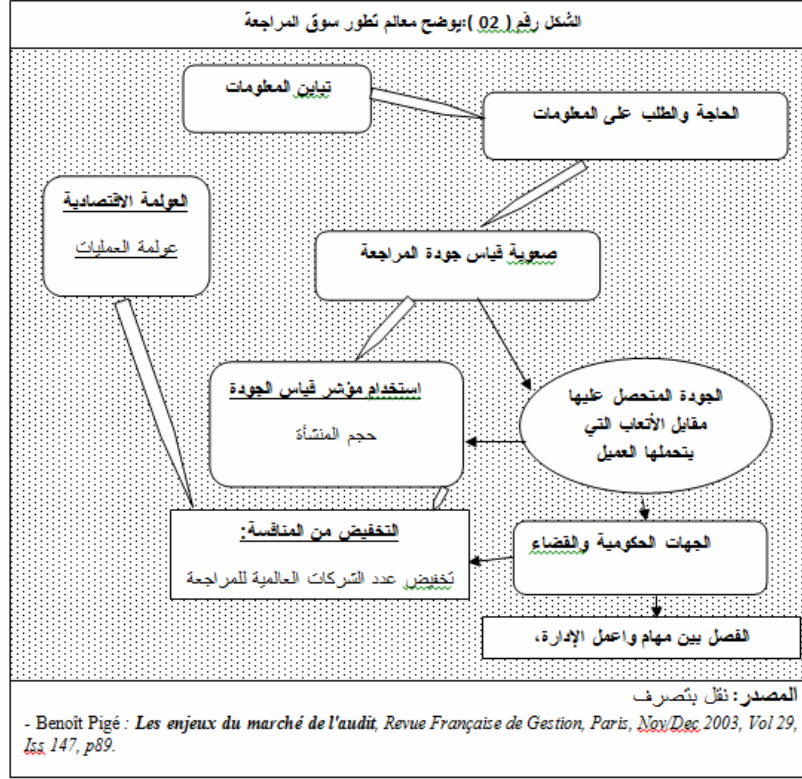
التركيز على مسألة الاستقلالية كعامل ومؤشر لقياس وتقدير جودة المراجعة، وما واكب هذا التركيز من ضغط وتشديد الهيئات المهنية، على ضرورة الفصل بين مهام الإدارة ومهام المراجعة. حيث أن هذا التخفيض في المنافسة لا يمكن إرجاعه فقط إلى خصوصية الصعوبة في قياس جودة المراجعة، لأن سوق المراجعة يتميز كذلك بالتباين وعدم التماثل في المعلومات بين مقدم الخدمة وطالبيها، وهذا ما يطرح التساؤل حول تحديد ما إذا كانت منشأة

<sup>1</sup> - International Fédération of Accountants (IFAC): Handbook Of International Standards On Auditing And Quality Control, , New York, 2009, p134.

<sup>2</sup> - Benoît Pigé : Les enjeux du marché de l'audit, Revue Française de Gestion, Paris, Nov/Dec 2003, Vol 29, Iss 147, pp 88-91.

<sup>3</sup> - Benoît Pigé, opcit, p91.

العميل تحصل على مستوى جودة المراجعة بما يتوافق مع الأتعاب التي تتحملها مقابل خدمات المراجعة.



وبالرغم من تركيز أغلب الدراسات في تطور سوق المراجعة على مكاتب المراجعة الكبرى، إلا أن انخفاض المنافسة بين مكاتب المراجعة الكبرى وإحتكارها لحصة كبيرة من سوق المراجعة، يقابله حدة المنافسة بين المكاتب الصغيرة للمراجعة. أظهرت دراسة أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية حول سوق المراجعة، أن انخفاض المنافسة بين مكاتب المراجعة العالمية الكبرى (BIG N)، خاصة بعد انهيار شركة (ARTHER ANDERSON)، ومجمل القيود التي فرضها قانون (SARBONES) على مهنة المراجعة من حيث تقديم خدمات غير المراجعة، أنه أصبحت المنافسة مرتفعة بين مكاتب المراجعة الصغيرة، وواكبها كذلك انخفاض في أتعاب المراجعة بالنسبة لمكاتب المراجعة الصغيرة بمعدل أكبر من معدل انخفاض أتعاب المراجعة لدى مكاتب



المراجعة الكبرى، حيث توضح هذه الدراسة بأن مكاتب المراجعة الصغيرة تتجه في ظل حدة المنافسة إلى الاعتماد على عملاء بهامش ربح منخفض في ظل ارتفاع مخاطر العميل.<sup>1</sup> ويرى الباحث أنه بالرغم من أن النظرية الاقتصادية توضح العلاقة الايجابية بين المنافسة وجودة المنتجات والخدمات، إلا أن أغلب الدراسات المدعمة بنتائج عملية تشير إلى العلاقة العكسية بين جودة المراجعة وحدة المنافسة في سوق المراجعة، في ظل البيئة الحالية لسوق المراجعة وإحتكار مكاتب المراجعة العالمية الكبرى (BIG N)، للحصة الكبرى من سوق المراجعة، حيث أن المميزات التي يوفرها حجم مكاتب المراجعة لشبكة الفروع التابعة لها، من التقليل من مخاطر المراجعة والمتمثلة أساسا في الموارد المالية لمواجهة الدعاوى القضائية بالدرجة الأولى، كما أن مكاتب المراجعة الصغيرة تخضع لحدة المنافسة في ظل هذا الإحتكار لسوق المراجعة، وبالتالي فالإشكالية المطروحة هي وضع المراجع في موقف المفضلة بين جودة المراجعة والتخفيض من تكاليفها، من أجل مواجهة هذه المنافسة والانخفاض في الأتعاب، من حيث التخفيض من ساعات العمل المخصصة لمهمة المراجعة، ومجمل الأعمال اللازمة لإتمام مهمة المراجعة، وما لهذا من تأثير سلبي على جودتها.

#### رابعا: التخصص الصناعي للمراجع وأثره على جودة المراجعة

على مدى العقود الثلاثة الأخيرة، كان هناك اتجاه في مهنة مراجعة الحسابات نحو مستويات أعلى من التخصص الصناعي. ويعزى هذا الاتجاه إلى كل من الزيادة في المنافسة فضلا عن إصدار وتحديث قواعد محاسبية خاصة بالصناعة. إن تحديد الشركات المتخصصة في صناعة معينة هي مهمة صعبة، وقد اتبع الباحثون الأكاديميون عدة أساليب لتحديد التخصص الصناعي للشركات، وكان الأسلوب الأكثر شيوعا هو افتراض أن الشركات التي لديها أعلى أسهم بالسوق في الصناعة، هي من المتخصصين في هذه الصناعة.<sup>2</sup>

كما أن هناك الكثير من العوامل التي تجعل التخصص الصناعي عامل جاذبية للعملاء والمراجعين على حد سواء، حيث انه من المنطقي أن مؤسسة المراجعة التي تستثمر مواردها في تطوير وزيادة تخصصها في صناعة معينة يكون لديها حصة مهمة في سوق تلك الصناعة.<sup>3</sup> وهذا ما يجعل التخصص الصناعي للمراجع لديه القليل من الآثار السلبية المحتملة، بما في ذلك زيادة التعرض للمخاطر التي قد تتجم عن عدم تنوع العملاء. وعلى الرغم من العيوب المحتملة للتخصص الصناعي للمراجع فهو جانب هام من جوانب تحديد جودة المراجعة في كثير من الحالات، فالآثار الايجابية المحتملة تفوق بكثير الآثار السلبية، وهذا ما يجعله من أهم العوامل التي لها تأثير ايجابي على جودة المراجعة. ويعرف المراجع المتخصص في الصناعة بأنه المراجع الذي يتم تعيينه بواسطة شركات المراجعة، والذين لديهم التدريب والخبرة في الممارسة إلى حد كبير في صناعة معينة.

<sup>1</sup> - James Bierstaker and others : *The Impact of Competition on Audit Planning Review, and Performance*, *Journal of Accounting Literature*, Gainesville, 2006, Vol 25, pp 15-17.

<sup>2</sup> - Deborah Bloomfield & Joshua Shackman : *Non-Audit Service Fees Auditor Characteristics and Earnings Restatements*, *Manageriel Auditing Journal*, Bradford, 2008, Vol 23, Iss 2, p 125.

<sup>3</sup> - Dennis M O'Reilly & John T Reisch : *Industry specialization by audit firms - What does academic research tell us?*, *Ohio CPA Journal*, Columbus, Jul-Sep 2002, Vol 61, Iss 3, p 42.

ويتم التركيز على معرفة المراجع المتخصص في الصناعة المخزنة بالأخطاء وعدمها والتي يمكن استرجاعها من الذاكرة، كون الذاكرة والمعرفة المخزنة تعتبر الأساس لفهم السلوك واتخاذ القرار.<sup>1</sup>

وأظهرت إحدى الدراسات الحديثة التي أجريت على عينة من 986 شركة من عملاء مكاتب المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية في الفترة من 1998م إلى 2003م، بأنه لكي تكون منشأة المراجعة متخصصة في قطاع أو صناعة معينة، يجب أن تراجع ما لا يقل عن 25% من إجمالي الشركات التي تنتمي لصناعة معينة، أو بمعنى آخر أن تحقق 25% من إجمالي أتعاب المراجعة على مستوى شركات هذه الصناعة.<sup>2</sup> وأكدت جملة من الدراسات العملية أن أداء مهمة المراجعة من طرف المراجعين المتخصصين صناعياً، يؤدي إلى الرفع من جودة المراجعة، نظراً لكون المراجعين يتفهمون مفاهيم، آليات وميكانيزمات العمل لقطاع الصناعة المعين، مما يدعم قدرتهم على اكتشاف الأخطاء والغش، ويعطي الثقة للعميل في مختلف عمليات اتخاذ القرار.<sup>3</sup> تتمثل أهمية تخصص منشأة المراجعة وتركيز جهودها في صناعة محددة، لأداء مهامها بجودة عالية كما يلي:<sup>4</sup>

- تستطيع منشأة المراجعة المتخصصة تكوين هيكل معرفة وخبرات خاصة بتلك الصناعة، وبالتالي تقديم خدمات ذات مستوى أعلى من الجودة في الأداء المهني، وهذا يؤدي إلى زيادة كفاءة وفعالية المراجعة. حيث أن المراجعين الذين لديهم فهم أعمق في صناعة معينة سيكون لديه القدرة على التعامل بجدية مع المشاكل الجوهرية والإصدارات التي توجد في صناعة العملاء.
- الحصول على معرفة دقيقة وأكبر لمعايير المحاسبة ومتطلبات التقارير في هذه الصناعة التي يكون المراجع متخصص في أداء الخدمات للعملاء العاملين بها، بالإضافة إلى تطوير المهارات اللازمة لتعاقدات المراجعة في هذه الصناعة.
- توزيع تكاليف التدريب والتطوير على مجموعة أكبر من العملاء من جانب مؤسسات المراجعة المتخصصة، وهذا يساعد في الاستفادة من وفورات الحجم.
- إن التخصص الصناعي يدعم معرفة المراجعين لصناعة العميل، وهذا يزيد من تقديرات المراجعين للمخاطر الضمنية الموجودة في القوائم المالية والتي تكون سمة مميزة لهذه الصناعة
- تسهيل مهمة المراجع عند فحص العمليات والأجراءات التي تقوم بها الإدارة والتي تعتمد على التقدير الشخصي، مما يؤدي إلى تخفيض احتمالات وفرص عدم اكتشاف إحتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية.

<sup>1</sup> - Birnberg Jacob G & Shields Michael D : *The Role of Attention and Memory in Accounting Decisions, Accounting Organizations and Society, Oxford, 1984, Vol 9, Iss 3, p 365.*

<sup>2</sup> - Robin N Romanus and others : *Auditor Industry Specialization, Auditor Changes and Accounting Restatements, Accounting Horizons, Sarasota, Dec 2008, Vol 22, Iss 4, p 403.*

<sup>3</sup> - Kyle Meyer, *opcit*, p10.

<sup>4</sup> - Dennis M O'Reilly & John T Reisch : *Industry specialization by audit firms - What does academic research tell us?, Ohio CPA Journal, Columbus, Jul-Sep 2002, Vol 61, Iss 3, pp 43-44.*

- منشأة المراجعة المتخصصة لديها فرص قوية لتلبية إحتياجات العملاء بصورة متميزة، وبالتالي تحقيق عوائد اقتصادية مرتفعة.
- كما أكدت الهيئات المهنية على أهمية التخصص الصناعي للمراجع في دعم جودة المراجعة، من خلال معيار المراجعة الدولي ((ISA300) التخطيط لتدقيق البيانات المالية)، حيث أنه على المراجع عند التخطيط لعملية المراجعة، الأخذ بعين الاعتبار طبيعة قطاعات الأعمال التي سيتم مراجعتها، بما في ذلك الحاجة إلى المعرفة المتخصصة.<sup>1</sup>
- كما يشير معيار المراجعة الدولي ((ISQC1) المعيار الدولي لرقابة الجودة الأول)، والمعيار الدولي ((ISA220) رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية)، إلى ضرورة توفر التأهيل المهني للمراجع مما يتطلب من المراجع أن تتوافر لديه جميع الشروط من جانبيين أساسيين هما الجانب العلمي، والمتمثل في التحصيل العلمي في مجال التخصص الصناعي، والجانب العملي أو الخبرة المهنية في المجال، كما يؤكد المعيار الأول على ضرورة توظيف مراجعين في فريق المراجعة في مجال التخصص الصناعي، وهذا من أجل التأكد من أداء مهمة المراجعة بجودة عالية.
- ويرى الباحث أن التخصص الصناعي للمراجع من أهم العوامل التي لها تأثير إيجابي على جودة المراجعة مما يوفره للمراجع من آليات لمواجهة المنافسة، تخفيض التكاليف وتحسين الجودة، وأن الأثر السلبي للتخصص الصناعي للمراجع يعتبر ضعيفا، وهو من حيث الفرصة الضائعة والمتمثلة في ضياع العملاء المحتملين خارج مجال التخصص، والتي يمكنه مواجهتها من خلال تقسيم مكتب المراجعة داخليا إلى أقسام حسب قطاعات الأعمال والصناعات.

<sup>1</sup> -International Fédération of Accountants (IFAC): Handbook Of International Standards On Auditing And Quality Control, opcit, p268.

