

**تحليل العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية لمكاتب
المحاسبة والمراجعة في ظل إتفاقية الجات:
دراسة نظرية واستكشافية**

د. شوقي السيد فوده
الأستاذ المساعد بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ

(* **د شوقي السيد فوده** أستاذ مساعد بقسم المحاسبة والمراجعة - جامعة طنطا، حاصل على بكالوريوس التجارة شعبة تأمين من كلية التجارة جامعة القاهرة عام ١٩٧٧ م ، وتدب بأعمال عميد كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ اعتباراً من ٢٠٠٦/١٠/١٧م وحالياً كلف بأعمال وكيل كلية التجارة لخدمة المجتمع وتنمية البيئة - جامعة كفر الشيخ اعتباراً من ٢٠٠٧/١١/١٤ وحتى تاريخه، وله اهتمامات بحثية عديدة في مجال محاسبة التكاليف، والمحاسبة والمراجعة ومؤلفات عديدة خلال سنوات العمل الجامعي الماضية.

الملخص

تعتبر مهنة المحاسبة والمراجعة في ظل الاقتصاد القائم على المعرفة Knowledge-Based Economy هي إنعكاس للبيئة التي تتم مزاولتها خلالها، فهي مرآة للظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في المجتمع في فترة محددة، كما أن مستوى التقدم والتطور التقني السائد في بيئة الأعمال المصرية أو بيئة المعلومات ينعكس على تقدم وتطور المهنة وأساليب إستجابتها لمتطلبات المجتمع وإحتياجات المستفيدين.

وتهدف هذه الدراسة إلى تحليل العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية في ظل تطبيق إتفاقيه الجات، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة معنوية للعوامل المؤثرة على القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال المصرية، كما توصلت الدراسة إلى أن تطبيق الإتفاقيه العامة للتجارة في الخدمات سوف يؤثر تأثيراً سلبياً بالغ الأهمية على القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية، نتيجة قصور وضعف الوضع التنافسي الحالي لمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية، كما أن معظم عوامل المنافسة لا تتوافر في بيئة الأعمال المصرية.

ABSTRACT

This research is intended to study the Effects of appliance The General Agreement on Trade in Services (GATS) on the Competitive Ability of the Egyptian Public Accountant, The profession of Accounting and Auditing in Egyptian Business Environment, on the opposition of the prospective acute competition from the Foreign Accounting Firms.

To achieve the research objectives, 12 factors were determined which effects on the Competitive Ability of the Accounting Firms, and divided them to three groups, each of them consists of a number of these factors, three main hypotheses were formulated, each of them consists of a number of sub-hypotheses. To discovery the actual practice of the profession of Accounting and Auditing in the Egyptian business environment, (100) public accounting they have private Accounting Firms searched their opinion.

The study reveals to the conclusion that all the 12 Competitive factors are significant in influencing on the Competitive Ability of the Public Accounting in the Egyptian business environment.

Research indicated out that the General Agreement on Trade in Services have a negative significant influence on the competitive ability of the Egyptian public accountant in the Egyptian business environment.

١- مقدمة

تمثل مهنة المحاسبة والمراجعة دور حيوي في خدمة اقتصاديات الدول النامية والمتقدمة فهى المسئولة عن إنتاج وتوفير البيانات والمعلومات المحاسبية المالية وغير المالية الخاصة بتنظيمات الأعمال التى يتكون منها اقتصاديات دول العالم، وتساهم فى نمو تنشيط سوق الأوراق المالية. ومن هنا تلعب مهنة المحاسبة والمراجعة دوراً هاماً وحيوياً فى التنمية الاقتصادية لشعوب العالم كله. ولقد دخلت مهنة المحاسبة والمراجعة مرحلة جديدة من مراحل تطورها واكتسبت أهمية فائقة، وذلك بدخولها ضمن إتفاقية الجات فقد نقلت من الإطار المحلى إلى الإطار الدولى، وهذا يستوجب من مراقبى الحسابات مزاولى المهنة أن يقوموا بتطوير أساليب العمل واستخدام الأساليب والأجهزة الحديثة بما يتواءم مع التطورات الاقتصادية الحديثة على المستوى المحلى والدولى، فقد دفعت هذه التطورات العديد من شركات المحاسبة والمراجعة الكبرى إلى الإتجاه نحو الإندماج، وذلك بقصد المنافسة والسيطرة خلال بيئة الاقتصاد المعرفى Knowledge Economy Environment.

٢- طبيعة مشكلة البحث والدافع على الدراسة:

إن مهنة المحاسبة والمراجعة هى إنعكاس للبيئة التى تتم مزاولتها خلالها، فهى مرآة للظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة فى المجتمع فى فترة محددة. كما أن مستوى التقدم والتطور التقنى السائد فى المجتمع والمستخدم فى ممارسة الحياة اليومية سواء فى بيئة الأعمال أو فى بيئة المعلومات ينعكس على تقدم وتطور المهنة وأساليب استجابتها لمتطلبات المجتمع واحتياجات المستفيدين من خدماتها.

وبالرغم من أن تطبيق إتفاقية الجات لن يغير من المحاسبة كعلم يقوم على مفاهيم ومعايير المحاسبية ولن يغير من مفهوم المراجعة وأهدافها ومسئولية مراجع الحسابات، ولكنها ستجعل العالم يعيش سوقاً اقتصادياً واحداً مما سيزيد من حدة المنافسة بين الشركات والهيئات المحلية والعالمية، ومما سيلقى على المحاسبة عبئاً ثقيلاً فى ضرورة تطوير أنظمتها لتساير تلك التطورات المتلاحقة فى عالم تسوده التكنات الاقتصادية وتقنيات التطبيقات المتقدمة المبنية على استخدام الحاسبات الالكترونية ونظم الإتصالات الإلكترونية (د. إبراهيم الصعدي، ١٩٩٨، ص ٨).

ومن هنا يمكن القول بأن التجارة الدولية فى خدمات المحاسبة والمراجعة تتم من خلال استخدام الأسلوب الثالث من أساليب توريد الخدمات، وهو التواجد التجارى لمقضى الخدمات من خلال إنشاء فروع للمكتب فى الدول الأجنبية المضيفة لتقديم الخدمات المحاسبية فيها. وبالرغم من رفض الدول النامية إدراج التجارة فى الخدمات ضمن الإتفاقية على إعتبار أنها تختص فقط بالسلع، إلا أن ضغط الدول المتقدمة والتى تتمتع بميزة تنافسية Competitive

Advantage فسى مجال الخدمات تفوق أى ميزة فى الدول النامية، حيث تعتمد الخدمات على التقنيات الحديثة ورأس المال الكفاء وهما عنصران لا يتوافران فى الدول النامية. ومن هنا يجب مواجهة تحديات تطبيق إتفاقيه الجات فى قطاع المحاسبة والمراجعة فى بيئة الأعمال المصرية، فلا بد من الاعتماد على الذات فى تطوير الممارسة المهنية على الأقل للوفاء باحتياجات السوق المحلى من خدمات المحاسبة والمراجعة وذلك لحماية المصالح الاقتصادية للدولة. ومن هنا يتضح لدى الباحث أن دخول شركات المحاسبة الأجنبية لبيئة الأعمال المصرية سوف يؤدى إلى:

١- يؤثر على مهنة المحاسبة والمراجعة تأثيراً سلبياً نظراً للمنافسة التى تخلق فى البيئة المصرية ولن تكون فى صالح المحاسب المهنى الوطنى، نظراً لما تتمتع به هذه الشركات من خبرات وتكنولوجيا عالية فى خدمات هذه المهنة، وهذه المنافسة تؤدى إلى خروج المحاسب المهنى الوطنى عن آداب وسلوك المهنة حتى يستطيع الحصول على عملاء جدد أو المحافظة على العملاء القدامى من أجل إستمراريته فى ظل هذه المنافسة (د. شعبان مبارز، ٢٠٠٥، ص ٦٦).

٢- أثبتت الدراسات والبحوث المحاسبية فى هذا المجال أن المكاتب المشتركة فى بيئة الأعمال المصرية لم تساهم فى تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية، بينما كان لها آثار سلبية على هذه الأهداف فيما يتعلق بمشكلة البطالة ومزاحمة القوى البشرية الأجنبية للعمالة المصرية فى هذا المجال المهنى.

٣- بالرغم من أن إتفاقيه الجات ليس بها ما يلزم أى دولة بالإفصاح عن المعلومات التى تتعارض مع مصالحها الأجنبية، إلا أن دخول مكاتب المحاسبة والمراجعة ومكاتب الخدمات الإستشارية الأجنبية للعمل فى بيئة الأعمال المصرية دون ضوابط قد يؤدى إلى تسرب بعض المعلومات التى قد تضر بالأمن القومى أو الاقتصاد القومى.

ومن خلال العرض السابق يتضح لدى الباحث أن مصدر القلق فى المنافسة بين مكاتب المحاسبة الوطنية ومكاتب المحاسبة الأجنبية ينبع من عدم التوازن فى القدرة التنافسية بينهما، وذلك نتيجة عدم توافر كثير من عوامل المنافسة لدى مكاتب المحاسبة الوطنية. فالقدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة تعبر عن المستوى الذى تستطيع به المكاتب تقديم خدماتها المحاسبية فى ظل سيادة آليات السوق مع المحافظة على مستوى إيراداته.

ومن هنا يمكن القول بأن عدم الاهتمام الكافى بمستوى جودة خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة فى بيئة الأعمال المصرية، تغيرات الظروف التكنولوجية والاقتصادية والاجتماعية

كثيراً ولم يتغير قانون ممارسة المهنة لكي يواكب هذه المتغيرات الحديثة (د. شوقي فوده، ٢٠٠٢ ص ١٥١). الأمر الذي استلزم تطوير قانون مزاول مهنة المحاسبة والمراجعة ذاته لمواكبة المتغيرات العالمية بما يرتبط بهذا التطوير من توفير التأهيل العلمي والمهني لراغبى مزاول مهنة من خلال التدريب المهني المستمر في إطار برامج تدريبية حادة تؤدي لرفع كفاءة مزاولى المهنة. وإذا كانت المنظمات المهنية في بيئة الأعمال المصرية تسعى لوضع ضوابط لعمل الأجنبي في مهنة المحاسبة والمراجعة، فإن هذه الضوابط تعتبر مؤقتة ولن تستطيع الصمود في مواجهة الزحف الأجنبي نحو تطبيق إتفاقية تحرير التجارة في الخدمات. ويتضح لدينا مما سبق أنه يمكن بلورة مشكلة البحث في الأسئلة البحثية التالية:

١- ما مدى إدراك مكاتب المحاسبة والمراجعة ببيئة الأعمال المصرية لأهمية وخطورة تطبيق إتفاقية الجات عليهم وعلى مصالحهم وعملائهم؟

٢- ما مدى إستفادة مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية من الفترة الإنتقالية لتنفيذ الإتفاقية على الدول النامية؟

٣- ما هي العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة في ظل تطبيق إتفاقية الجات؟

٤- ما مدى تأثير تطبيق إتفاقية الجات على القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال المصرية؟

٣- هدف البحث:

يتمثل الهدف العام للبحث في تحليل الآثار الناتجة عن تطبيق إتفاقية الجات للتجارة في الخدمات على مهنة المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال المصرية، وذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

١- تحليل وضع مهنة المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال المصرية بغرض التعرف على نقاط القوة والضعف فيها خلال الفترة الحالية.

٢- تحليل العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية في ظل تطبيق إتفاقية الجات.

٣- إعداد دراسة استكشافية لبيان مدى تأثير العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية في ظل تطبيق إتفاقية الجات.

٤- فروض البحث:

من خلال دراسة مشكلة البحث وأهدافه يمكن اشتقاق الفروض التالية:

الفرض الأول: لا تؤثر العوامل المتعلقة بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية فى القدرة التنافسية من خلال تطبيق إتفاقية الجات.
الفرض الثانى: لا تؤثر العوامل المتعلقة بأعضاء فريق المراجعة فى القدرة لتنافسية من خلال تطبيق إتفاقية الجات.
الفرض الثالث: لا تؤثر العوامل المتعلقة بالعملاء (المنشآت محل الفحص) فى القدرة التنافسية من خلال تطبيق إتفاقية الجات.

٥- منهج البحث:

من أجل تحقيق الهدف من وراء هذا البحث، فلا بد أن يعتمد البحث على المنهجين التاليين هما:

١- المنهج الاستنباطى

الذى يبنى على أساس ووضع عموميات ثم من خلال الاستدلال المنطقى يتم إثبات أن هذه العموميات تنطبق على حالة أو حالات خاصة، لذا تناول الباحث الدراسات والبحوث العلمية المرتبطة بموضوع البحث بهدف تحديد آثار إتفاقية الجات على مهنة المحاسبة والمراجعة، ومدى تأثيرها على سوق خدمات المهنة وتحليل العوامل المؤثرة فى القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة فى بيئة الأعمال المصرية.

٢- المنهج الاستقرائى

وهو الذى يقوم على الاستدلال المنطقى بهدف اشتقاق نتيجة بناءً على ملاحظة حالة أو بعض الحالات الخاصة ويتطلب تطبيقه القيام بتجميع المشاهدات وقياس الظواهر بطرق عديدة مثل استخدام قوائم الاستقصاء. لذلك استخدم الباحث أسلوب المقابلات الشخصية مع إعداد قائمة الاستقصاء للتعرف على آراء عينة من مراقبى الحسابات أصحاب مكاتب المحاسبة والمراجعة فى بيئة الأعمال المصرية وتشمل هذه العينة مراقبى الحسابات فى مكاتب خاصة وكذلك بعض أساتذة الجامعات نوى الخبرات العملية فى ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال مكاتبهم الخاصة، وذلك بهدف التعرف على مدى إدراك مكاتب المحاسبة والمراجعة ومدى تأثير تطبيق إتفاقية الجات فى بيئة الأعمال المصرية، مع تحديد العوامل المؤثرة فى القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية، تحديد درجة أهمية كل عامل من تلك العوامل المؤثرة.

٦- أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث من الناحية العلمية والعملية فيما يلى:

أ - الأهمية العلمية للبحث:

- ١- يتناول البحث دراسة إحدى القضايا التي لم تلق اهتماماً من جانب الأكاديميين والمهنيين، ألا وهي دراسة العوامل المؤثرة في القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية في ظل تطبيق اتفاقية الجات، حيث توجد ندرة في الدراسات التي أجريت في هذا المجال.
- ٢- يتناول هذا البحث إحدى المشكلات التي ترتبت على إنشاء منظمة التجارة العالمية ودخول مهنة المحاسبة والمراجعة المصرية ضمن التجارة في الخدمات، مما يستلزم الأمر إلى دراسة العوامل المؤثرة في القدرة التنافسية بين مكاتب المحاسبة والمراجعة الوطنية والأجنبية.
- ٣- يحاول هذا البحث من إجراء دراسة استكشافية مستحدثة في مجال أثر الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات على القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية.
- ٥- الأهمية العملية للبحث:
- ١- ضرورة دراسة وتحليل القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة ببيئة الأعمال المصرية للتعرف على نقاط الضعف والقوة فيها، ومحاولة مواجهة المشكلات الناجمة من تطبيق اتفاقية الجات واقتراح الحلول لها.
- ٢- ضرورة قيام المنظمات المهنية ومكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية على طريق التطوير وحسن جودة الأداء المهني لمواجهة العوامل المؤثرة في القدرة التنافسية خلال تطبيق هذه الاتفاقية.
- ٣- نظراً لقرب انتهاء الفترة الزمنية الممنوحة للدول النامية لتطبيق اتفاقية الجات بشكل نهائي مع بداية عام ٢٠٠٩م، فإن الأمر يستلزم التجاوب معها لتعديل بعض الأوضاع المحلية في المهنة لتواكب متطلبات الاتفاقية.
- ٧- خطة (تنظيم) البحث:
- من أجل تحقيق الهدف من وراء هذا البحث، فإن الأمر يستلزم تقسيم البحث إلى المباحث التالية:
- المبحث الأول: الدراسات السابقة الخاصة بموضوع البحث: عرض وتحليل وجهة نظر شمولية.
- المبحث الثاني: قطاع خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة في ظل اتفاقية الجات.
- المبحث الثالث: تحليل العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية في ظل إتفاقية الجات.
- المبحث الرابع: دراسة استكشافية عن العوامل المؤثرة في القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية في ظل اتفاقية الجات.
- المبحث الخامس: خلاصة ونتائج وتوصيات البحث.

المبحث الأول الدراسات السابقة الخاصة بموضوع البحث: عرض وتحليل وجهة نظر شمولية

١-١. مقدمة:

من الحقائق الثابتة في ظل بيئة الاقتصاد المعرفي أو عصر الاقتصاد القائم على المعرفة Knowledge- Based Economy إن دراسة قضية القدرة التنافسية بين مكاتب المحاسبة والمراجعة في سوق خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة من القضايا التي لم تلقى اهتمام الكثيرين بالقدر الكافي بين الباحثين والأكاديميين والمهنيين بشكل كامل، حيث تندر الدراسات والبحوث سواء العربية أو الأجنبية التي تناولت هذه القضية. ولكن بعد التوقيع على الاتفاقية العامة لتحرير التجارة في الخدمات (GATS) أدى ذلك إلى دراسة القضية على المستويات التالية:

(١) المستوى المحلي

مما لا شك فيه أنه على المستوى المحلي تم عقد مؤتمرات وندوات بحثية وعلمية لبحث وضع مهنة المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال المصرية في ظل تطبيق هذه الاتفاقية، ومنها ما يلي:

- أ - مؤتمر الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب عام ٢٠٠٢م بعنوان "أثر تطبيق اتفاقية الجات على مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر".
- ب - مؤتمر شعبية مزاولي المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة بنقابة التجاربيين عام ٢٠٠٦م بعنوان "التطورات المهنية في مجال المحاسبة والمراجعة محلياً ودولياً".
- ج- عقدت ندوة علمية بمعرفة شعبية مزاولي المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة في خلال أكتوبر عام ٢٠٠٢م بعنوان "مصر ومفاوضات التجارة في الخدمات بمنطقة التجارة العالمية"، وكان آخر ندوة عقدت في هذا الشأن خلال شهر مايو عام ٢٠٠٧م.

(٢) المستوى العربي

لقد عقدت مؤتمرات عديدة بالقاهرة والدول العربية تناولت أثر تطبيق الاتفاقية على مهنة المحاسبة والمراجعة في الدول العربية وسبل مواجهة الآثار السلبية والتحديات الناتجة عن تطبيق الاتفاقية. ومن أهم هذه المؤتمرات ما يلي:

- أ - مؤتمر الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب عام ١٩٩٨م بجامعة الدول العربية بعنوان "مؤتمر مهنة المحاسبة والمراجعة وتحديات تطبيق اتفاقية الجات".
- ب - المؤتمر المحاسبي العربي الرابع عام ٢٠٠٠م بعنوان "الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات وأثرها على الاقتصاد العربي". في مدينة أبو ظبي بالإمارات العربية المتحدة
- ج- المؤتمر العالمي الثالث للاقتصاد الإسلامي بجامعة أم القرى عام ٢٠٠٥م.

(٣) المستوى الدولي

مما لا شك فيه أنه عقدت مؤتمرات دولية عديدة لبحث سبل تحرير التجارة الدولية في الخدمات المحاسبية من خلال الاتحاد الدولي للمحاسبين ومنظمة التجارة العالمية. وتناولت هذه المؤتمرات العقبات التي تواجه عملية تحرير التجارة في الخدمات المحاسبية على المستوى الدولي. وقامت بعض الدول بدراسات بحثية لتحديد وضع المهنة فيها ومدى إمكانية تحريرها والفرص المتاحة أمامها والتحديات التي تواجهها في ظل تطبيق اتفاقية الجات.

٢-٢. الدراسات السابقة التي تناولت موضوع البحث: عرض وتحليل

يتناول الباحث في هذا الجزء من البحث مجموعة الدراسات والبحوث التي أجريت في مجال تحرير الخدمات المحاسبية في إطار تطبيق اتفاقية الجات، ويمكن تصنيف هذه الدراسات والبحوث على النحو التالي:

أولاً: دراسات تناولت وضع مهنة المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال المصرية. ثانياً: دراسات تناولت آثار تطبيق اتفاقية الجات على مهنة المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال المصرية وأساليب مواجهتها.

ثالثاً: دراسات تناولت آثار تطبيق اتفاقية الجات على مهنة المحاسبة والمراجعة على المستوى الدولي.

وسوف نتناول موجز عن الدراسات والبحوث التي تناولت موضوع أثر تطبيق اتفاقية تحرير التجارة في الخدمات على مهنة المحاسبة والمراجعة على النحو التالي:

أولاً: ملخص الدراسات والبحوث التي تناولت بحث وضع مهنة المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال المصرية

الدراسة	هدف الدراسة	نتائج الدراسة	التعليق على الدراسة
١- دراسة د. حسن العطار، ١٩٩٨م	تهدف الدراسة على التعرف لبعض المشكلات التي تواجه مراجعي الحسابات في عملهم ومدى تأثيرها على مهنة المحاسبة والمراجعة المصرية من خلال تطبيق القوانين والتشريعات.	تناولت الدراسة كثير من المشكلات الأوهي: ١- مشكلات تتعلق بالقوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة. ٢- مشكلات تتعلق بالجهات التي يصدر عنها القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة. ٣- مشكلات تتعلق بالعملاء. ٤- مشكلات تتعلق بالقدرة التنافسية بين مكاتب المحاسبة	تناولت الدراسة الكثير من المشكلات التي تواجه مزاوله المهنة عند ممارسة العملية في مصر وفيما يتعلق بالقوانين والجهات المشرفة عليها واقترحت سبل عديدة لتطوير وتحسين جودة الأداء المهني
٢- دراسة د. محمد مجاهد، ١٩٩٩م	تهدف هذه الدراسة إلى تحديد العوامل المحددة لأداء مراقب الحسابات لمراجعة خارجية غير منظمة بالتطبيق على مكاتب المراجعة في مصر.	توصلت هذه الدراسة إلى وجود معظم أعضاء فريق العمل من معاونين والمراجعين الرئيسيين يمارسون المراجعة غير المنظمة في أدائهم سواء في المكاتب الكبيرة أو المتوسطة أو صغيرة الحجم.	أبرزت هذه الدراسة مدى ممارسة المراجع الخارجي للمراجعة غير المنظمة في بيئة الأعمال المصرية. وأن معظم فريق العمل يمارسون المراجعة غير المنظمة في أداء عملهم في مصر.

تحليل العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة في

ظل إتفاقية الجات: دراسة نظرية واستكشافية

د. شوقي السيد فوده

التعليق على الدراسة	نتائج الدراسة	هدف الدراسة	الدراسة
هذه الدراسة تناولت تحديد العوامل المؤثرة في جودة خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة ببيئة الأعمال المصرية واقترحت الدراسة بعض أساليب التطوير في جودة الأداء المهني لخدمات المحاسبة والمراجعة في ظل الظروف الاقتصادية السائدة ومدى انعكاساتها على تطوير جودة الأداء المهني. وتناولت الدراسة أيضاً دراسة استكشافية لتحليل العوامل المؤثرة في جودة الأداء المهني.	توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية: ١- وجود عوامل مؤثرة على جودة خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة ببيئة الأعمال المصرية مرتبطة بمكتب المراجعة وفريق المراجعة وبالمنشأة محل المراجعة ٢- يمكن تطوير وتحسين جودة مهنة المحاسبة والمراجعة ببيئة الأعمال المصرية من خلال المجالات التالية: أ - قيام طرف ثالث بفحص جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة ب - التعليم المهني المستمر والتدريب العملي لمزاوي مهنة المحاسبة والمراجعة. ج- ضرورة إنشاء تنظيم ذاتي للمهنة. د - وجود لجان مراجعة في منشأة العميل. هـ- فرض التأديب المهني لمزاوي مهنة المحاسبة والمراجعة. كما أوصت الدراسة بضرورة إنشاء تنظيم ذاتي لمهنة المحاسبة والمراجعة والعمل على تكوين لجان المراجعة لدى المنشآت الخاضعة للمراجعة.	تهدف هذه الدراسة إلى تحليل العوامل المؤثرة في جودة خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة وأثر ذلك على مصداقية المعلومات المحاسبية المنشورة بالقوائم المالية.	٣- دراسة د. شوقي فوده، ٢٠٠٢م

جدول (١-١) ملخص الدراسات التي تناولت بحث وضع مهنة المحاسبة والمراجعة في

بيئة الأعمال المصرية

ثانياً: دراسات تناولت آثار تطبيق اتفاقية الجات على مهنة المحاسبة والمراجعة في

بيئة الأعمال المصرية وأساليب مواجهتها

الدراسة	هدف الدراسة	نتائج الدراسة	التعليق على الدراسة
١- دراسة د. إبراهيم الصعيدي، ١٩٨٨م	تهدف هذه الدراسة إلى تحديد آثار اتفاقية الجات وانعكاساتها على مهنة المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال المصرية	توصلت هذه الدراسة إلى وجود بعض السلبيات والايجابيات على مهنة المحاسبة في بيئة الأعمال المصرية. وأهم هذه السلبيات: ١- ضعف القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة الوطنية أمام المكاتب الأجنبية. ٢- تأثير المكاتب المتوسطة وصغيرة الحجم وتحول كثير من عملائها لمكاتب أخرى أكثر تقدماً والتي تقدم خدمات متميزة. ٣- استقطاب المكاتب الأجنبية للمحاسبين والمراجعين الأكفاء والمتميزين من المكاتب الوطنية مما يؤدي إلى ضعف المزايا التنافسية لها.	تناولت هذه الدراسة أوجه التطور والسلبيات الموجودة في المحيط المهني المصري التي تؤثر بشكل جوهري ومباشر على مهنة المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال المصرية. كما تناولت الآثار السلبية عند تطبيق اتفاقية الجات وممارسة المكاتب الأجنبية للمهنة بجانب المكاتب الوطنية.
٢- دراسة د. محمود الناضي، ٢٠٠٢م	تهدف هذه الدراسة إلى تحديد محددات النهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة في الوطن العربي لمواجهة التحديات المعاصرة، وما يترتب على مهنة المحاسبة والمراجعة نتيجة تطبيق اتفاقية الجات.	وتوصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية: ١- وجود تشريعات تنظم المهنة. ٢- ضرورة التأهيل العلمي للمهنة. ٣- الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة. ٤- الالتزام بأداب وسلوك المهنة و ضرورة التأهيل العملي للمهنة. ٥- ضرورة قيام الجمعيات المهنية بدورها في مجالات الرقابة على الأداء المهني. ٦- ضرورة الاهتمام بعمليات التعليم المستمر.	تناولت الدراسة بعض العوامل المؤثرة على المهنة نتيجة تطبيق اتفاقية الجات في بيئة الأعمال المصرية، كما أوصت ببعض العوامل التي ينبغي القيام بها نحو تحسين جودة الأداء المهني لمواجهة المنافسة من الدول المتقدمة في هذا المجال.

تحليل العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة في
ظل إتفاقية الجات: دراسة نظرية واستكشافية

د. شوقي السيد فوده

<p>٣- دراسة د. هشام حسبو، ٢٠٠٢م</p>	<p>تهدف إلى تحديد أساليب تصدى المحاسبة في مصر لتحديات العولمة</p>	<p>توصلت هذه الدراسة إلى ثلاثة محاور لنجاح وتطور مهنة المحاسبة والمراجعة ولمواجهة الغزو الأجنبي:</p> <p>١- محور التفوق في الأسس الفنية والمهنية وتتفوق فيه المكاتب الأجنبية</p> <p>٢- محور الاهتمام والإمام بالجوانب البيئية لقطاع الأعمال في مصر وتتفوق فيه المكاتب المصرية.</p> <p>٣- محور الرقى بالجوانب السلوكية في التعامل مع عملاء مهنة المحاسبة والمراجعة وتتفوق فيه المكاتب الوطنية.</p>	<p>تناولت هذه الدراسة ثلاث محاور لنجاح واستقرار مهنة المحاسبة والمراجعة لتصدى الغزو الأجنبي مع بيان مدى تميز المكاتب الوطنية على المكاتب الأجنبية.</p> <p>كما أوصت الدراسة أن المكاتب الأجنبية تتفوق في المحور الفنى للمهنة أما محور الإمام بالجوانب البيئية والسلوكية وتتفوق فيها المكاتب الوطنية.</p>
-------------------------------------	---	--	---

جدول (١-٢) ملخص الدراسات التي تناولت آثار تطبيق إتفاقية الجات على مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر وكيفية مواجهة ذلك

ثالثاً: دراسات تناولت آثار تطبيق اتفاقية الجات على مهنة المحاسبة والمراجعة على المستوى الدولي

التعليق على الدراسة	نتائج الدراسة	هدف الدراسة	الدراسة
حاولت هذه الدراسة وضع مؤهل عالمي لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة على أساس أنها مهنة عالمية تحتاج إلى تأهيل على مستوى عالمي. وأكدت الدراسة أن المؤهل العالمي يخدم في المقام الأول الدول النامية والقضاء على الفجوة بين المهنيين على مستوى العالم خاصة في ظل تطبيق اتفاقية الجات.	توصلت هذه الدراسة إلى ما يلي: ١- استخدام المؤهل العالمي كمييار عالمي للتأكد من اعتباره كحد أدنى للمهنة. ٢- اهتمام المنظمات الدولية المختلفة بعملية التوافق بين التعليم المحاسبي على مستوى العالم. ٣- يجب على الجمعيات المهنية في الدول النامية من رفع التعليم المحاسبي ٤- يساعد المؤهل العالمي على إعطاء الفرصة للمحاسبين في الدول النامية من تقديم خدماتهم طبقاً لاتفاقيات الاعتراف المتبادل التي تتولاها الـ (WTO) في الدول المتقدمة.	تهدف هذه الدراسة إلى تحليل عملية العولمة في المحاسبة والمراجعة من خلال حالة توفيق مؤهلات المراجعة دولياً	١- دراسة C. Agestam, 2000
تناولت هذه الدراسة تحديد بعض العوامل التي تقيد حرية التجارة الدولية في قطاع المحاسبة والتي تستخدمها بعض الدول لحماية الخدمات الوطنية لديها والحد من تواجد المكاتب الأجنبية ومنافستها للمكاتب الوطنية في هذا المجال.	توصلت هذه الدراسة إلى ما يلي: ١- إن اختلاف الأطر أو المعايير المحاسبية بين الدول المختلفة يمثل عقبة أمام تحرير التجارة الدولية في الخدمات المحاسبية ٢- إن التقدم في تحرير الخدمات في إطار الجات بطئ فلم تحقق إتفاقية الجات أي تقدم ٣- إن مكاتب المحاسبة الكبرى بالفعل دولية في مجالها، لكن قيود التنظيم الوطني تضعف قدرتها على العمل بمرونة وسلامة على الحدود الوطنية بأفضل الوسائل لخدمة عملائها.	تهدف هذه الدراسة إلى تحليل التحديات أو القيود على التجارة الدولية في خدمات المحاسبة	٢- دراسة L. White, 2001

<p>أوضحت الدراسة أهمية التعليم المحاسبي العالمي، وأهميته في تسهيل عمليات الإعراف المتبادل بالمؤهلات المحاسبية بين الدول في إطار إتفاقية الجات، مع مساهمته في زيادة التجارة الدولية في قطاع الخدمات المحاسبية عن طريق إزالة الفوارق والفجوة في التعليم بين الدول.</p>	<p>توصلت الدراسة إلى ما يلي: ١- إن تنظيم عمليات الإعراف المتبادل بالمؤهلات المحاسبية يتم عن طريق الجات والإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ٢- إن الدراسة العالمية أصبحت حتمية وأن الحاجة إلى تعليم محاسبي عالمي مع إزالة القيود التجارية على التجارة في الخدمات. ٣- وجود ثلاثة دوافع للتعليم المحاسبي هي: أ- جهود التوفيق المحاسبي. ب- معايير الترخيص. ج- متطلبات الإعراف المتبادل.</p>	<p>تهدف هذه الدراسة لبيان أثار العولمة على التعليم المحاسبي والتطورات في الإرشادات والتوجيهات العالمية، ودور التنظيمات الدولية والتطورات الحديثة في المهنة</p>	<p>٣- دراسة Y. Kose, 2005</p>
<p>تناولت الدراسة إبراز أثار تطبيق الإتفاقية العامة للتجارة في الخدمات على خدمات الاستشارات المحاسبية كأحد الخدمات التي تقدمها مكاتب المحاسبة لعملائها، كما يرغب على تحرير خدمات مهنة المحاسبة إلى وجود إنعكاسات على آداب وأخلاق وسلوك المهنة لدى المحاسب الوطني والأجنبي.</p>	<p>أوضحت هذه الدراسة ما يلي: ١- وجود إتفاق عام بين المحاسبين لا يقل عن ٩٧% على أن الإتفاقية سوف تتم في بيئة الأعمال المصرية وسوف تؤدي إلى وجود مكاتب محاسبية أجنبية تعمل في السوق المصرية. ٢- إنتشار التجارة في الخدمات المحاسبية سوف يؤدي إلى عدم التزام المحاسبة الوطنية بكل معايير المحاسبة والمراجعة والخاصة بإرضاء العملاء. ٣- سريان الإتفاقية العامة للتجارة في الخدمات لن يؤدي إلى خروج مكاتب المحاسبة الوطنية للعمل في الأسواق الأجنبية.</p>	<p>تهدف لبيان أثر التجارة في الخدمات للاستشارات المحاسبية على آداب وسلوك وأخلاقيات المحاسب المهني الوطني وعلى جودة الأداء المهني للمحاسبة.</p>	<p>٤- دراسة د. شعبان مبارز، ٢٠٠٥م</p>

جدول (٢-٣): ملخص الدراسات التي تناولت أثار تطبيق إتفاقية الجات على مهنة

المحاسبة والمراجعة على المستوى الأول

٢-٣. تحليل وعرض الدراسات السابقة من وجهة نظر الباحث:

من خلال إستعراض الدراسات السابقة الخاصة بموضوع البحث، يتضح لدى الباحث ما يلي:

- ١- لقد تناولت الدراسات السابقة عرض وتحليل أوجه القصور ونقاط الضعف الموجودة في محيط مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال تطبيق إتفاقية الجات على بيئة مهنة المحاسبة المصرية بصفة خاصة وعلى مهنة المحاسبة والمراجعة بصفة عامة.
- ٢- حاولت بعض الدراسات وضع مقترحات لتجنب الآثار السلبية أو الحد من تطبيق هذه الإتفاقية، ومحاولة الإستفادة من الآثار الإيجابية لرفع مستوى جودة أداء المهنة.
- ٣- لقد تناولت كل دراسة من هذه الدراسات جانب واحد فقط أو عدة جوانب أخرى دون الأخذ في الحسبان مجموعة العوامل المؤثرة في القدرة التنافسية من خلال تطبيق إتفاقية الجات في محيط مهنة المحاسبة والمراجعة المصرية.
- ٤- إن محيط مهنة المحاسبة والمراجعة في الدول النامية وعلى الأخص محيط مهنة المحاسبة المصرية تتسم ببطء الإستجابة للمتغيرات والتحديات الدولية المعاصرة، يرجع ذلك لعدم وجود هيئات مهنية مستقلة أو نظراً لتأخير إصدار معايير المحاسبة والمراجعة، مما أدى إلى تأخير مهنة المحاسبة والمراجعة وعدم تطورها بما يتلائم مع ظروف بيئة الإقتصاد القائم على المعرفة - Knowledge Based Economy.
- ٥- في ظل تطبيق إتفاقية تحرير التجارة في الخدمات سوف تزاول مكاتب المحاسبة والمراجعة الأجنبية مهنة المحاسبة والمراجعة في السوق المصري منفردة، سوف تحصل على التراخيص المهنية اللازمة للمهنة دون أية عوائق قانونية نظراً لأن هذه المكاتب تتمتع بمزايا تنافسية عديدة مثل استخدام التقنيات الحديثة في المحاسبة والمراجعة والتفوق في مجال التدريب المهني.
- ٦- إن معظم الدراسات التي تناولت هذا المجال ركزت على إبراز العقبات والقيود التي تعوق عملية تحرير التجارة الدولية في الخدمات المحاسبية، مع وضع بعض الحلول والضوابط التي تراها مناسبة من وجهة نظرها للتغلب على هذه العقبات وإزالتها، حتى يمكن فتح أسواق جديدة أمام خدمات مكاتب المحاسبة والمراجعة التي تنتمي إليها.

- ٧- وءوء إنفاق عام من معظم الءراساء على أن مكاءب المءاسبه والمراءءه المصرفه سوف ءواجه منافسه شءفءه وشرسه وءفر مكافئه من قبل مكاءب المءاسبه والمراءءه الأءنبفه، نظرا لأن سوق ءءماء مهنة المءاسبه والمراءءه مفءوح أمام الءمفع ففكون البقاء ففه لمن فءمع بمزافا ءنافسفه فف ءوءه الأءاء المهنف.
- ٨- فءضء لءفنا أفضا من الءراساء السابقه أن ءءارة فف الءءماء المءاسبفه سوف ءكون فف إءءاه واءء - من الءول المءءءمه إلى الءول النامفه ولفس العكس - نظرا لكءرة العقباء والقفوء الءف ءقابل مكاءب المءاسبه والمراءءه المصرفه بعكس الءال فف مكاءب المءاسبه والمراءءه الأءنبفه.
- ٩- فءضء لءفنا مما سبق أن المهنة فف ءءماء المءاسبه قء ءأءرت كءفرا فف بفئه الأعمال المصرفه، نظرا لوءوء أول قانون فءظم مهنة المءاسبه والمراءءه فف مصر رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١م. وأن المهنة ءعانف من وءوء العءفء من نطاء الضعف الءف أنء إلى ءأءرها وءءهورها، وءءم وءوء منظمه مهنفه ءءولف شئون المهنة وءعمل على ءطوفرها.
- ١٠- من ءلال ءءلل وءرض الءراساء السابقه ولكف ءءمكن مكاءب المءاسبه والمراءءه فف بفئه الأعمال المصرفه من مواءهه الءءءفاء الءف ءفرضها الإنفاقفه العامة للءءارة فف الءءماء عءء ءطبفقا بشكل نهائف، فسءلزم الأمر أن فءوافر لءفها مءموءه من العوامل والمقوماء الءف ءءعلها قاءره على ءقفم الءءماء المءاسبفه بأعلى ءوءه ممكنه وبأقل ءكافه فف ظل ظروف المنافسه مع المكاءب الأءنبفه، الأ وهف:
- أ - وءوء مسءولف عالف من ءوءه الأءاء المهنف لعملفه المراءءه.
- ب- وءوء مسءولف عالف من ءااهل العلمف والمهنف لفرفق المراءءه.
- ء- الاءزام بءطبفق معاففر المءاسبه والمراءءه الءولفه.
- ء - ضرورة اسءءءام أءءء أسالفب ءءقنفاء الءءفه لرفع مسءولف ءوءه الأءاء المهنف للمءاسبه.
- م- الإهءمام بالءعلفم وءءرفب المهنف المسءمر لفرفق المراءءه.
- و- وءوء المنافسه السعرفه بفن مكاءب المءاسبه والمراءءه فف ءءفء الأءعاب.
- ز- ءءوسع فف اسءءءام شبكه الإنءرنء الءولفه لءرض الءءماء والاسءءشاراء فف مهنة المءاسبه والمراءءه مءلفا وءولفا.

المبحث الثاني

قطاع خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة في ظل إتفاقيات الجات

٢-١. مقدمة:

إن مهنة المحاسبة والمراجعة هي انعكاس للبيئة التي تتم مزاولتها خلالها، وأن مستوى التقدم والتطور التقني السائد في جميع دول العالم ينعكس على تقدم وتطور المهنة وأساليب استجابتها لمتطلبات المجتمع والوفاء باحتياجاته. ورغم التطور الذي لحق بمهنة المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال المصرية، كان لا بد من دراسة وضع مهنة المحاسبة والمراجعة، وذلك من خلال تناول المراحل التي مرت بها مهنة المحاسبة والمراجعة والجهود المبذولة من قبل المنظمات المهنية المهمة بشئون المهنة، وذلك بهدف تحديد نقاط القوة والضعف التي تتميز بها مكاتب المحاسبة والمراجعة من خلال تطبيق إتفاقيات تحرير التجارة في الخدمات.

٢-٢. تحليل وضع مهنة المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال المصرية:

يتضح لدينا من دراسة المراحل التي مرت بها مهنة المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال المصرية أنها تأثرت تأثيراً بالغاً بالتطورات والتحويلات التي حدثت في النظام الاقتصادي والسياسي والاجتماعي ببيئة الأعمال المصرية. ومن هنا يمكن القول بأن مهنة المحاسبة والمراجعة انعكاس للبيئة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية السائدة في المجتمع من خلال فترة زمنية معينة، لذلك يجب أن ينبع أي تطوير للمهنة من داخل المجتمع الذي تعكسه لتعبر عن مشاكله ومحاولة الاستفادة من تجارب الدول المتقدمة. ومن أهم العوامل التي تؤثر مباشرة على رفع مستوى جودة الأداء المهني ما يلي:

٢-٢-١. ضرورة التأهيل العلمي لأعضاء فريق المراجعة:

تواجه المؤسسات التعليمية في بيئة الأعمال المصرية تحديات تكنولوجية واقتصادية عالمية، تؤثر على القدرات التنافسية للمؤسسات التعليمية والمركز التنافسي لها في ظل المنافسة الشديدة بين الجامعات المحلية (الخاصة والحكومية) من جهة وبين الجامعات الأجنبية والدولية من جهة أخرى. ومن هنا يمكن القول بأنه أصبحت قضية تطوير وتحسين جودة التعليم العالي أمراً ملحاً لمواجهة تحديات الثورة التكنولوجية والمعرفية والمعلوماتية من أجل اللحاق بالدول المتقدمة، ونتيجة لذلك اتجهت الحكومة المصرية حديثاً نحو تحقيق الجودة الشاملة في التعليم العالي من خلال إنشاء هيئة الاعتماد وضمان جودة التعليم.

(د. أحمد رشوان، د. مصطفى حسن، ٢٠٠٦، ص ٧١)

٢-٢-٣. الالتزام بالمعايير المهنية المصرية:

يعتبر قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ٢٦٤٤ لسنة ١٩٩٦م والخاص باعتماد المعايير المحاسبية كإطار مكمل للنظام المحاسبي الموحد هو أول قرار إلزامي بتطبيق معايير

المحاسبة الدولية في بيئة الأعمال المصرية وتطبق هذه المعايير على الوحدات الاقتصادية العامة، وتتمثل المهائير المهنية المصرية فيما يلي:

١- الالتزام بالمعايير المحاسبية المصرية:

في ضوء التطورات التي شهدتها الاقتصادى المصرى فى الأونة الأخيرة، استلزم الأمر إلى إعداد معايير المحاسبة المصرية التى تضمنها القرار الوزارى رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧م بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية الصادرة من الاتحاد الدولى للمحاسبة فيما عدا بعض التعديلات الطفيفة التى أجريت عليها لتتنشى هذه المعايير مع الواقع المصرى.

٢- الإلتزام بمعايير المراجعة المصرية

مما لا شك فيه بأنه صدر قرار وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية رقم ٦٢٥ لسنة ٢٠٠٠م والخاص بإصدار معايير المراجعة المصرية، وتنص المادة الثانية منه "تطبق معايير المراجعة الدولية فى شأن الموضوعات التى لم يتم تناولها فى معايير المراجعة المصرية لتلك الموضوعات. وفى الحقيقة إن وجود معايير المراجعة تحقق المزايا التالية: (د. حسن العطار، ١٩٩٨، ص ١٧٦)

أ - تدعيم الثقة فى المراجعة كمهنة معترف بها.

ب- تساعد هذه المعايير فى جعل مهنة المراجعة ذات كيان مستقل.

ج- فى حالة غياب معايير المراجعة المصرية، تجعل الحكومات تقوم بسن التشريعات والقوانين التى تحول مهنة المراجعة إلى وظيفة حكومية.

٢-٢-٤. الإلتزام بالقوانين والتشريعات المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة فى بيئة الأعمال المصرية:

مما لا شك فيه أن مهنة المحاسبة والمراجعة فى بيئة الأعمال المصرية تعمل فى ظل العديد من القوانين والتشريعات الأخرى ذات العلاقة مثل قوانين الشركات، قوانين الضرائب، قوانين سوق رأس المال، قوانين البنوك وشركات التأمين، ويلاحظ أن كل واحد من هذه القوانين يعتبر وحدة مستقلة بذاتها دون مراعاة علاقتها وتأثيرها على أى من القوانين الأخرى. ومن هنا يرى (د.محمود الناغى، ٢٠٠٢م، ص ٨) بأنه يجب افتراض وجود اتساق بين القوانين ذات العلاقة وبين قانون تنظيم المهنة، إلا أنه من الملاحظ أن هذا الاتساق غير قائم فى معظم الحالات، نظراً لصدور كلاً منها فى وقت مختلف ومن خلال قيام الباحث بدراسة التشريعات القانونية المصرية المؤثرة فى بيئة المحاسبة والمراجعة والتى بدأت من صدور القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١م الخاص بتنظيم مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة حتى صدور قانون الضرائب رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م بأنها تحقق بعض الأهداف لمراقبى الحسابات ألا وهى:

أ - تحقيق أعلى معدلات الشفافية.

ب - المساعدة فى الحفاظ على حقوق كافة أطراف المجتمع.

- ج - زيادة الثقة في البيانات المالية والاقتصادية على مستوى الوحدة وعلى المستوى القومي.
- د - تهيئة المناخ لجذب المزيد من الاستثمارات وتحقيق أعلى معدلات تنمية ممكنة.
- مما لا شك فيه أن الأسباب التي أدت إلى تدهور مستوى جودة الأداء المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال المصرية تعددت نتيجة للظروف والعوامل الاقتصادية والسياسية التي مرت بها مصر خلال الفترة السابقة، ويمكن عرض بعض الأسباب على النحو التالي:
- ١- صدور القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١م وقصر حق المزاولة على المصريين فقط، مما أدى على انقطاع الصلة الفكرية مع الفكر العالمي في مجال المحاسبة والمراجعة.
 - ٢- اتساع نطاق عمل مراقبي الحسابات في الجهاز المركزي للمحاسبات نظراً لسيطرة القطاع العام على معظم أوجه القطاع الاقتصادي، بالتالي أدى إلى حصر دور القطاع الخاص، مما أدى إلى تدهور مهنة المحاسبة والمراجعة بالمكاتب الخاصة.
 - ٣- القيام بإلغاء نقابة المحاسبين والمراجعين وضمورها إلى مجرد شعبة عامة في نقابة التجاربيين مما أدى إلى ضعف هذه المنظمة المهنية عن تطوير المهنة بالقدر المناسب.
 - ٤- عدم وجود نصوص تشريعية تلزم المحاسبين والمراجعين بمواصلة التدريب المستمر (التأهيل العملي) أثناء فترة مزاولة المهنة مما أدى إلى تدهور جودة الأداء المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة.
 - ٥- 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.
 - ٦- إن عملية التدريب (التأهيل العملي) لم تلقى الاهتمام الكافي ومن ثم فقد تسببت في جمود جودة مستويات الأداء المهني الفترة الماضية والحالية.
 - ٧- عدم وجود منظمة مهنية تراعى شئون المهنة وتعمل على تطويرها وتراعى حقوق أعضائها وتعمل على رفع مستوى جودة الأداء المهني محلياً وعالمياً.
 - ٨- عدم وجود دستور مقنن للمهنة وهذا يمثل أهم المعوقات التي تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال المصرية، ولأن ذلك يؤدي تقنين واجبات مراقبي الحسابات الذي يؤدي إلى زيادة نشاط رأس المال الأجنبي في مصر.
 - ٩- إن إقصاء مهنة المحاسبة والمراجعة لا تسمح بفتح الباب لمكاتب المحاسبة والمراجعة الأجنبية للعمل في بيئة الأعمال المصرية، نظراً لضعف مستوى جودة الأداء المهني ووجود بعض الاختلافات المهنية العملية والعلمية التي أدت إلى تدمير المهنة والقطاعات المختلفة المرتبطة بها.

- ٢-٤. بعض التطورات التي ساهمت في تطوير الأداء المهني في بيئة الأعمال المصرية بالرغم 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:
- ١- اتجاه الدولة بعد حرب أكتوبر ١٩٧٣م إلى الأخذ بسياسة الانفتاح الاقتصادي وتشجيع رأس المال العربي والأجنبي، وما تبعه من تشجيع الاستثمارات المحلية والأجنبية مما أدى إلى تنشيط الطلب على خدمات مكاتب المحاسبة والمراجعة.
 - ٢- الأخذ بسياسة الحرية الاقتصادية وتفصيل آليات السوق وما تبعه من زيادة عملية التخصص لشركات القطاع العام واتساع نطاق القطاع الخاص في الحياة الاقتصادية، مما أدى إلى زيادة الطلب على خدمات مكاتب المحاسبة والمراجعة.
 - ٣- وجود ظاهرة دخول بعض مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية الكبيرة في اتفاقيات مشاركة بعض مكاتب المحاسبة الأجنبية الشهيرة وبداية الاحتكاك الفعلي مع الفكر العالمي.
 - ٤- زيادة الطلب على خدمات محاسبية غير تقليدية يمكن أن تؤديها مكاتب المحاسبة والمراجعة مثل تقييم الشركات، إعداد دراسات الجدوى الاقتصادية، خدمات الضرائب ... الخ.
 - ٥- زيادة التعامل والاحتكاك بالسوق العالمي مما أدى إلى التنافس بين العديد من مكاتب المحاسبة والمراجعة المحلية والأجنبية، مما أدى إلى العمل على رفع مستوى جودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة المحلية.
 - ٦- لقد أصبحت المكاتب المهنية الكبيرة في بيئة الأعمال المصرية هي الرائدة في وضع معايير رئيسية لإعادة التأهيل العلمي والعملية للمهنة، مما يؤدي إلى تطور وحسن سمعة هذه المكاتب محلياً وعالمياً.
 - ٧- وجود معهد المحاسبين والمراجعين للقيام بدور في إعادة التأهيل العلمي والعملية لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة، إلا أن ذلك لم يصل إلى الحد المقبول في ظل المنافسة الشرسة وفي ظل تطبيق اتفاقية الجاتس (GATS).
 - ٨- 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.
 - ٩- وجود تطور ملموس في بورصة الأوراق المالية بصدر قانون سوق المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢م، مما أدى إلى تنشيط الطلب على سوق خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال المصرية.

ومما سبق يتضح لدينا أنه مازالت قدرة مكاتب المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال المصرية محدود وبالتالي فهي مازالت قاصرة على مواجهة المنافسة الشرسة من مكاتب المحاسبة والمراجعة الأجنبية بصفة خاصة نتيجة تطبيق إتفاقية (GATS) خلال الأونة الحالية.

٢-٥. هيكل سوق خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال المصرية:

تتمثل آليات سوق خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال المصرية فيما يلي:

٢-٥-١. جانب الطلب على خدمات المحاسبة والمراجعة:

في الحقيقة يتمثل الطلب في سوق خدمات المحاسبة والمراجعة في المنشآت الخاضعة للمراجعة والتي تقدر بـ ٢٣ ألف منشأة في عام ٢٠٠٢م (الأعضاء في اتحاد الصناعات المصرية) بالإضافة إلى مستخدمي القوائم المالية. وتنشأ دوافع الطلب على خدمات سوق المحاسبة والمراجعة بسبب ما تعرضه الجهات الحكومية على المنشآت، ومن أهم هذه الدوافع ما يلي:

أ - الإلزام القانوني لخدمات المراجعة: تطلب الجهات الحكومية أن تخضع القوائم المالية للمنشآت إلى الفحص من قبل مراقب الحسابات، وقد وضعت كل قوانين الشركات في بلدان العالم المختلفة نصاً ملزماً لشركات الأموال بأن يكون لها مراقب حسابات مستقل يقوم بمراجعة القوائم المالية.

ب - الطلب الاختياري لطلبات المراجعة: قد تلجأ كثير من المنشآت إلى تعيين مراقب الحسابات نتيجة تعقد وضخامة المنشآت مع عدم الاتصال المباشر بين معدى ومستخدمي القوائم المالية.

٢-٥-٢. جانب العرض لخدمات المحاسبة والمراجعة:

يتمثل جانب العرض في سوق المحاسبة والمراجعة في مقدمى الخدمة (مراقبي الحسابات) والتنظيمات والجمعيات المهنية التي تنظم وتشرف على المهنة. ويتأثر جانب العرض في سوق خدمات المراجعة بطبيعة المنافسة الموجودة في السوق. ويتكون سوق خدمات المحاسبة والمراجعة من مكاتب كبيرة ومتوسطة وصغيرة الحجم، وتسيطر مكاتب المراجعة الكبيرة على جزء كبير من سوق خدمات المراجعة. ومن هنا يمكن القول بأن خدمة المحاسبة والمراجعة تمثل سلعة اقتصادية وتتأثر مثلها مثل باقى السلع والخدمات بعوامل المنافسة والطلب والعرض ويتكون سوق خدمات المحاسبة والمراجعة من جانبين هما جانب الطلب ويمثله المنشآت الخاضعة للمراجعة (العملاء) ومستخدمو القوائم المالية، جانب العرض ويمثله مراقبو الحسابات والهيئات والتنظيمات المهنية التي تنظم وتشرف على المهنة.

المبحث الثالث

تحليل العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية لمكاتب
المحاسبة والمراجعة المصرية في ظل إتفاقيه الجات

٣-١. مقدمة:

من خلال استعراض المبحث السابق يتضح لدينا أنه في ظل تطبيق إتفاقيه تحرير التجارة في الخدمات (GATS)، فإن مكاتب المحاسبة والمراجعة الأجنبية سوف تمارس المهنة في بيئة الأعمال المصرية بجانب مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية. ويكون البقاء والاستمرار فيه لمن يستطيع توفير أفضل خدمات ومتطلبات السوق، وحيث أن المكاتب الأجنبية يتوافر لديها الكثير من مقومات وعوامل المنافسة التي تجعلها في مركز تنافسي قوى. مع العلم بان هذه العوامل لا تتوافر بشكل كاف، لدى المكاتب المصرية مما يجعلها في مركز تنافسي ضعيف أمام المكاتب الأجنبية. ومن هنا كان من الضروري دراسة وتحليل العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال المصرية.

وفي الحقيقة إن المنافسة بين مكاتب المحاسبة والمراجعة عملية في غاية الأهمية والتعقيد، حيث يوجد العديد من العوامل المؤثرة في قدرة تلك المكاتب على المنافسة مع بعضها البعض داخل سوق المهنة، سواء المحافظة على العملاء الحاليين أو الحصول على العملاء الجدد.

٣-٢. أثر المنافسة داخل سوق خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة:

إن خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة تلعب دوراً حيوياً وهاماً في التنمية الاقتصادية للدولة وذلك من خلال زيادة صادرات الدولة عن طريق تعزيز الكفاءة التشغيلية وخفض التكاليف وضمان كفاءة الإدارة المالية. لذلك فلا بد أن تتسم خدمات المحاسبة والمراجعة بالجودة ويتوافر فيها أرقى المعايير الأخلاقية والاستقامة والأمانة، حتى يمكن مواجهة المنافسة في السوق المحلى حيث أن تحرير التجارة في الخدمات المحاسبية يؤدي إلى دخول منافسة شديدة وفي نفس الوقت تفتح الفرص لأسواق جديدة. ولكن تحرير قطاع الخدمات المحاسبية سوف يطرح تحديات أمام المهنة، وهذه التحديات ستفرض على المحاسبين المهنيين ضرورة تقييم نقاط القوة والضعف ورسم استراتيجية لتطوير المهنة في الأجل الطويل (NAC, 2005).

ومما لا شك فيه أن قضية المنافسة في مهنة المحاسبة والمراجعة قضية من القضايا الجدالية المعقدة التي تواجه مزاولى المهنة في بيئة الأعمال المصرية نظراً لاختلاف نوع المنافسة في النواحي الاقتصادية والتجارية أو المالية أو الصناعية عن المنافسة في خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة، فإن المنافسة في المهن يجب أن يكون لها وسائل ومقاييس مختلفة عنها في النواحي التجارية أو الاقتصادية. ومن هنا نجد أن بيئة المراجعة في العصر الحديث تتسم بالمنافسة الحادة مما ينعكس بتأثيرات مختلفة على مهنة المحاسبة والمراجعة. وأن المنافسة تؤثر على كل

من العميل طالب خدمة المراجعة ومراقبي الحسابات (المراجع) مقدم الخدمة، حيث أن العميل يفضل أن يكون في الوقت بأقل تكلفة وعلى مقدمي الخدمة الاستجابة لضغوط السوق (د. على طلبة، ٢٠٠٢، ص ١٩٧). ومن هنا تبرز المنافسة في إطار تحرير التجارة والعمولة تغيراً في الأداء وفي كفاءته ليشمل عناصر جديدة تعتمد أساساً على العلم والتقنيات والمعرفة التي تشهد بدورها تطوراً وتغيراً سريعاً، لذلك فإن المنافسة تكتسب صفة الديناميكية (د. السيد عبد الخالق، ٢٠٠٦، ص ٢١).

ويتم تصنيف العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال المصرية إلى ثلاث عوامل، ألا وهي:

١- عوامل متعلقة بمكتب المحاسبة والمراجعة.

٢- عوامل متعلقة بأعضاء فريق مكتب المراجعة.

٣- عوامل متعلقة بالعملاء (المنشآت محل الفحص).

وسوف يتناول الباحث هذه العوامل بالتفصيل لكي يمكن التعرف على مدى تأثيرها على القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة في سوق المهنة.

٣-٣. عوامل المنافسة التي تتعلق بمكاتب مهنة المحاسبة والمراجعة:

من أهم عوامل المنافسة التي تتعلق بمكتب مهنة المحاسبة والمراجعة ما يلي:

١- مستوى جودة الأداء المهني للمراجعة:

يقصد بأنها أداة لتقليل خطر المراجعة وأخطائها إلى أقل حد ممكن، حيث تقاس جودة المراجعة بمدى احتمال قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والفروق الواردة في القوائم المالية من خلال إتباعه للإجراءات التي تمكنه من ذلك. وقد يقصد بأنها درجة التزام المراجع بدرجة مقبولة من المعايير التي تحكم الأداء المهني، وبما يزيد من مقدار الثقة التي يشعر بها المستفيدون من خدمات المراجعة. وبرزت أهمية جودة المراجعة كعامل منافسة في سوق المراجعة خلال العقد الأخير. وتعتبر جودة الأداء المهني للمراجعة مطلب أساسي لكل الأطراف والمستفيدين من خدمة مهنة المحاسبة والمراجعة للأسباب التالية:

أ - يهتم مراقبي الحسابات بأن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة، حتى يضمنوا على تقريره أكبر مصداقية ممكنة من قبل الأطراف المعنية.

ب - تعتبر عملية جودة الأداء المهني للمراجعة عامل إضافي وترجيحي وموضوعي يتم به تميز المراجع عن غيره من المنافسين في سوق المراجعة.

ج - تهتم وتركز الهيئات والمنظمات المهنية على جودة الأداء المهني للمراجعة، لضمان وفاء المهنة بمسئولياتها تجاه جميع الأطراف المعنية .

٢- عملية تحديد أتعاب المراجعة Auditing Fees:

يقصد بها الأجر الذي يحصل عليه مراقب الحسابات مقابل قيامه بأعمال المراجعة المهنية التي يكلف بها من احد عملائه حسب الاتفاق الذي تم بينهما. وفي سبيل تحقيق مكتب المحاسبة للهدف الذي يسعى من أجله وهو تعظيم أتعابه من عملية المراجعة، وفي ظل وجود منافسة من مكاتب مراجعة أخرى على العميل، فيمكن أن يقبل بعض المراجعين أتعاب متدنية كسبا لبعض العملاء وعلى أمل زيادة الأتعاب مستقبلا، وهو ما ينعكس على أداء المراجع وكفاءته في القيام بعملية المراجعة. إلا أن مدى وطبيعة المنافسة السائدة في سوق خدمات المراجعة وطبيعة السوق الذي يعمل فيه مكتب المراجعة ودرجة المنافسة السائدة بين مكاتب المراجعة يؤثر على تحديد الأتعاب التي يقبلها مكتب المراجعة.

ومن هنا يمكن القول بأن المنافسة سمة مميزة للسوق عند الارتباط المبدئي لخدمة المحاسبة والمراجعة، وقد صرحت لجنة Tresdway بأن وجود عامل المنافسة وبين شركات المحاسبة تؤدي إلى الضغط لتخفيض الأتعاب. وأن الزيادة الكبيرة في المنافسة تتمثل في تقديم العروض التنافسية أو الخصم على العروض المقدمة أو الأتعاب المخفضة (د. على طلبه، ٢٠٠٢، ص ٢٠٤).

ويتضح لدى الباحث أن عدم وجود معايير موضوعية وواضحة للاختيار بين المراجعين يؤدي إلى زيادة المنافسة السعرية، وتكون الأتعاب أهم أسباب الاختيار وحسم المنافسة بين مكاتب المحاسبة والمراجعة، حيث تعتبر أتعاب المراجعة هي المحور الأساسي في عملية المنافسة بهدف المحافظة على العملاء الحاليين وجذب عملاء جدد. ومن هنا نجد أن عملية تحديد أتعاب المراجع عند قبوله لمهنة المراجعة تؤدي إلى وجود بيئة تنافسية بين مكاتب المحاسبة والمراجعة في سوق المهنة.

٣- الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة:

ويقصد بالمعايير المحاسبية بأنها نظام القياس والتوصيف الخاص بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من الأحداث الاقتصادية التي تستوجب المحاسبة، بينما معايير المراجعة فتتمثل الأنماط التي يجب أن يلتزم بها المراجع أثناء أداء عملية المراجعة ويتم بناء عليها عمل المراجعة من حيث درجة الجودة والأهداف التي ينبغي الوصول إليها من القيام بعملية المراجعة. وفي الحقيقة تواجه شركات المراجعة منافسة شديدة يوما بعد يوم وضغطا متزايدا على التكاليف. لذلك فإن الدخول في المنافسة الشريفة يستلزم أن تكون تلك الشركات والمكاتب متمتعة بالكفاءة والفاعلية وأن تلتزم بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية. ومن هنا يتضح لدى الباحث أن المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة تمثل أحدث معايير متطورة في العالم في هذا المجال والتي ينبغي الالتزام بها في ظل تطبيق الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات (GATS).

٤- مدى استخدام التقنيات الحديثة في المراجعة:

مما لا شك فيه أن التطورات السريعة في تقنيات المعلومات أدت على اتجاه العديد من شركات المراجعة الكبرى في الدول المتقدمة نحو استخدام نظم المعلومات المتقدمة في نظم دعم القرارات (DSS) Decision Support Systems ونظم الخبرة (ES) Expert System في المراحل المختلفة لعملية المراجعة مثل تقييم نظم الرقابة الداخلية، وتخطيط عملية المراجعة، وفي تنفيذ إجراءات المراجعة وغيرها. كما يرى الكاتب (Irving, 2001) أن استخدام تقنيات المعلومات في إدارة عملية المراجعة تحقق العديد من المزايا منها:

١- توفير وسائل المساعدة المناسبة لفريق أعضاء عملية المراجعة.

٢- يحقق لمكاتب المحاسبة والمراجعة القدرة على المنافسة من خلال إنهاء

عملية المراجعة في الوقت المناسب.

ومن هنا يمكن القول بأن مكاتب المحاسبة والمراجعة أصبحت توجه تحديداً جديداً يتمثل في ضرورة إجراء مراجعة للنظم المالية التي تعتمد بالكامل على نظم المعلومات المعقدة، في الوقت الذي لم يتوفر فيه بعد مراجعين ذات مهارات وكفاءة مناسبة في التعامل مع تقنيات المعلومات، مما يفرض على مكاتب المراجعة ضرورة إعادة النظر في أساليب المراجعة الملائمة لهذه البيئة الحديثة (Nearon, 2001).

ومن هنا يتضح لدينا بأنه يجب على مراقبي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة أن يكونوا على دراية بتطور التقنيات الحديثة في المجالات التجارية والصناعية وتأثيرها على مهنة المحاسبة والمراجعة، وينبغي أن يكون لديهم الإلمام الكافي بالأساليب الحديثة في عمليات التخطيط لأعمال المراجعة وفحص نظام الرقابة الداخلية في بيئة المراجعة الجديدة. ومن هنا يكون مراقبي الحسابات المؤهلين جيداً على استخدام التقنيات الحديثة في عملية المراجعة يمتلكوا ميزة تنافسية تؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية لهم في مواجهة المنافسة الشرسة في ظل بيئة الاقتصاد المعرفي.

٥- حجم مكتب المحاسبة والمراجعة:

تتمثل مكاتب المحاسبة والمراجعة في مكاتب المحاسبة الضخمة العالمية ومتوسطة وصغيرة الحجم. ويوجد عدة مؤشرات لحجم مكتب المحاسبة والمراجعة هي حجم المكتب نفسه، مساهمته النسبية في سوق خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة، السمعة أو الشهرة الطيبة للمكتب، عدد العملاء، إيرادات المكتب، مدى ارتباط المكتب بإحدى المكاتب العالمية، عدد فروع المكتب الأخرى، ... الخ.

ومن هنا يمكن إبراز القدرة التنافسية حول تأثير حجم مكتب المحاسبة والمراجعة في ظل اتفاقية الجات فيما يلي:

١- إن مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبيرة يكون لديها القدرة على مواجهة درجات المنافسة العالية. بالإضافة إلى وجود الرقابة المتبادلة بين الشركاء في مكتب المراجعة الكبير بهدف الاحتفاظ بالسمعة الجيدة في الوسط المهني.

٢- تتمتع مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبيرة باقتصاديات الحجم الكبير في إنتاج خدمات المحاسبة والمراجعة والذي يسمح لها استخدام كافة النفقات اللازمة في التدريب، مع توافر العمالة الفنية والتخصص وتقسيم العمل وبالتالي تحقق مزايا تنافسية عالية.

٣- إن العميل يتحول إلى مكاتب المحاسبة ولمراجعة الكبيرة ليحصل على مزايا التخصص والإرتباط باسم مكتب المراجعة، حيث ترتبط هذه المكاتب بالجودة العالية.

٤- إن مكاتب المراجعة الكبيرة لديها مكاتب عديدة واقتصاديات الحجم ومزايا التخصص التي تفوق هذه المكاتب لأداء خدمة المراجعة بجودة عالية وتكلفة أقل.

٣-٤. عوامل المنافسة التي تتعلق بأعضاء فريق الدراجة (مراقبي الحسابات):

تتمثل العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية الخاصة بمراقبي الحسابات فيما يلي:

٣-٤-١. درجة الإستقلال والحياد لمراقبي الحسابات:

مما لا شك فيه أن حياد وموضوعية مراقبي الحسابات تتوقف على درجة استقلاله الفكري في جميع ما يتعلق بالمراجعة وخاصة عند تقييمه للأدلة والقرائن الناتجة عن إختبارات المراجعة وعند الوصول إلى رأيه في القوائم المالية. وإنعدام الإستقلال الحقيقي قد يؤدي في نظر الآخرين إلى عدم جدوى عملية المراجعة (د. شعبان مبارز، ٢٠٠٥م، ص ٢٩٥). ومن هنا يتضح لدى الباحث أن استقلال مراقبي الحسابات من أهم الدعائم التي تقوم عليها مهنة عملية المراجعة، وأن المنافسة بين مكاتب المحاسبة والمراجعة لها تأثير هام على استقلال مراقبي الحسابات ومنها:

(أ) إن زيادة درجة المنافسة بين مكاتب مهنة المحاسبة والمراجعة على العملاء، سوف تؤدي إلى زيادة تبعية المراجع للعميل.

(ب) إن المنافسة قد يكون لها تأثيرا إيجابيا على الإستقلال، إذ كلما زادت المنافسة بين مكاتب المحاسبة والمراجعة، مما يؤدي إلى تخفيض الوقت اللازم لتنفيذ عملية المراجعة.

ومن هنا يؤكد الكاتب (Knapp,1985, p.204) إلى أنه في ظل وجود سوق تنافسي لخدمات المراجعة فإن المستخدمين يعتقدون أن مكتب المراجعة الذي لديه مشاكل أو تعارض

مع العميل قد يفقد في مقاومة ضغوط الإدارة وبالتالي يفقد استقلاله، كما يؤكد (د. شعبان مبارز، ٢٠٠٥، ص ٢٧٦) إلى أن إنتشار التجارة فى خدمات الإستشارات المحاسبية يجب أن تودى بالمحاسب المهني بالتمسك بالأمانة والإستقامة وأن يحافظ على سرية عمله حتى يستطيع الحفاظ عليهم فى مواجهة المنافسة مع المحاسب الأجنبي.

٣-٤-٢. مستوى التأهيل العلمى والمهني لمراقبى الحسابات:

من المؤكد أنه يتوافر لمراقبى الحسابات تأهيلاً علمياً ومهنيًا حتى يكون ذا كفاءة مهنية عالية تواجه المنافسة الشرسة من مراقبى الحسابات بالمكاتب الأجنبية. ومن هنا يمكن القول بأن الخبرة المهنية لمراقبى الحسابات يتم إكتسابها عن طريق ما يلى:

(أ) التأهيل العلمى: ومن هنا إهتمت قوانين مزاولة المهنة فى مصر والولايات المتحدة وبريطانيا بتحديد الشروط العلمية لمزاولة المهنة.

(ب) التأهيل المهني: ويتمثل فى برامج التدريب والتأهيل التى تقوم بها منشآت المراجعة لمراقبى الحسابات مثل الإلمام بخبرة لغات برمجة الحاسب الالى، المهارات والخبرة الكافية لفهم الرقابة الداخلية، القدرة على تصميم خرائط كافية بنظم الحاسوب،.....الخ).

٣-٤-٣. الالتزام بمتطلبات التعليم المهني المستمر:

إن الغرض من التعليم المهني المستمر هو زيادة الكفاءة المهنية للأعضاء. ومن هنا يؤكد معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز أن التعليم المهني المستمر ضرورى فى ظل البيئة التى يعمل فيها مراقبى الحسابات والتى تتسم بالتغيرات المستمرة فى الجوانب الفنية والمهنية، مما يحتم على المحاسب القانونى تطوير معلوماته ومهاراته لى يحافظ على كفاءته المهنية.

٣-٥. عوامل المنافسة التى تتعلق بالمنشأة محل الفحص (العملاء)

تتمثل عوامل المنافسة التى تتعلق بمنشآت الأعمال محل الفحص (العملاء) فى العوامل التالية، ألا وهى:

٣-٥-١. وجود لجان المراجعة عند العملاء (المنشآت محل الفحص):

تعتبر لجان المراجعة لجان فرعية تتكون من ثلاثة أعضاء على الأقل وتكون تابعة لمجلس إدارة الشركة وتتألف من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين. وتعتبر لجان المراجعة هى المسئولة عن ترشيح وتعيين وعزل مراقب الحسابات وكذلك تحديد أتعابه. ولقد أوصت (SEC) بضرورة وجود لجان المراجعة فى الشركات الرقابية وفحص العلاقات الاقتصادية بينها وبين المراجعين الخارجيين (Abbott et al,2003, p.1).

٣-٥-٢. إنتشار استخدام شبكة الإنترنت: Internet

ويؤكد (د. إبراهيم الصعدي، ٢٠٠٢، ص ٨٩) بأن شبكة الإنترنت تؤثر على مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال زيادة دورها فى إنتشار المعرفة المحاسبية وفى الرقابة الداخلية فى عملية

تداول الأوراق المالية وأيضاً في الإفصاح المحاسبى. ومن هنا يمكن القول بأن دور المحاسب فى مجال استخدام شبكة الإنترنت فى تصميم قاعدة البيانات المحاسبية لمواقع المحاسبة على الإنترنت. وإن استخدام الإنترنت لا يؤثر على معايير المراجعة المقبولة أو على أهداف المراجعة بينما يؤثر على إجراءات المراجعة كما يؤثر على أدائها من حيث طبيعة ومدى توقيت إجراءات المراجعة والأساليب المستخدمة فى الحصول على دليل الإثبات المناسب وإبداء الرأى (د. محمود التاغى، ٢٠٠٢م، ص ١٢).

٣-٥-٣: زيادة التوسع فى صفقات التجارة الالكترونية E-Commerce

فى الحقيقة تعتبر التجارة الالكترونية هى واحدة من الأساليب والنظم الحديثة، ولقد تتأثر عملية مراجعة الحسابات علمياً ومهنيًا بمتغيرات البيئة المهنية مثل تقنيات المعلومات والتجارة الالكترونية.

ولقد أصدر (AAA,2000) دليل المراجعة الإرشادى رقم ١٠٦٥ حول تقدير أخطار المراجعة واعتبارات الرقابة فى حالة استخدام تقنيات المعلومات، والغرض من هذا الدليل الإرشادى هو توجيه وإرشاد المراجع بالنسبة لشركات التجارة الالكترونية.

ومما سبق يتضح لدينا بعد عرض ومناقشة العوامل المؤثرة فى القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية من خلال تطبيق إتفاقية الجات، ويمكن تصنيفها إلى ثلاث مجموعات رئيسية هى:

أولاً: العوامل التى تتعلق بمكتب المحاسبة والمراجعة وهى العوامل التى يمكن تطويرها لتحقيق مزيد من القدرة التنافسية له.

ثانياً: العوامل التى تتعلق بمراقبى الحسابات العاملين داخل مكتب المحاسبة والمراجعة، وهى تمثل العوامل والصفات الشخصية لمراقبى الحسابات وتعتمد على التحسين والتطوير الذاتى لهم.

ثالثاً: العوامل التى تتعلق بالعملاء (المنشآت محل الفحص)، وهى العوامل تخص طبيعة المنشآت محل الفحص وتؤثر على القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة.

المبحث الرابع

دراسة استكشافية عن العوامل المؤثرة في القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية في ظل إتفاقيات الجات

٤-١. مقدمة:

نتناول في هذا المبحث إجراء وتصميم الدراسة الاستكشافية وتحليل نتائجها، وذلك في سبيل التأكد من صحة الفروض البحثية أو رفضها، مع استكشاف الواقع الفعلي للممارسة المهنية في سوق مهنة المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال المصرية. وتهدف الدراسة الاستكشافية إلى استطلاع رأى عينة من مراقبي الحسابات في مكاتب المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال المصرية بشأن العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية لمزاوли مهنة المحاسبة والمراجعة في ظل إتفاقيات الجات، ومدى استعدادهم وقدرتهم على مواجهة المنافسة الشرسة المتوقعة من مكاتب المحاسبة الأجنبية في ظل تطبيق الإتفاقيات العامة لتحرير التجارة في الخدمات (GATS).

٤-٢. فروض الدراسة الاستكشافية:

من أجل تحقيق الهدف من وراء هذا البحث، يستلزم الأمر صياغة فروض الدراسة الاستكشافية على النحو التالي:

الفرض الأول: وجود علاقة بين مستوى الأداء المهني للمراجعة والقدرة التنافسية لمزاولي المهنة.

الفرض الثاني: وجود علاقة معنوية بين درجة الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة والقدرة التنافسية لمزاولي المهنة.

الفرض الثالث: عدم وجود علاقة معنوية بين عملية أتداب مهنة المحاسبة والمراجعة والقدرة التنافسية لمزاولي المهنة.

الفرض الرابع: وجود علاقة معنوية بين استخدام التقنيات الحديثة في أداء عملية المراجعة والقدرة التنافسية على مزاولي المهنة.

الفرض الخامس: عدم وجود علاقة معنوية بين حجم مكتب المحاسبة والمراجعة والقدرة التنافسية لمزاولي المهنة.

الفرض السادس: عدم وجود علاقة معنوية بين النفوذ الإجماعي للشركاء في مكاتب المحاسبة والمراجعة وقدرتهم التنافسية.

الفرض السابع: وجود علاقة معنوية بين الحفاظ على إستقلال مراقبي الحسابات وقدرتهم التنافسية.

الفرض الثامن: وجود علاقة معنوية بين مستوى التأهيل العلمي والمهني لمراقبي الحسابات وقدرتهم التنافسية.

- الفرض التاسع: وجود علاقة معنوية بين درجة الإلتزام بمتطلبات التعليم المهني المستمر والقدرة التنافسية لمزاوولى المهنة.
- الفرض العاشر: وجود علاقة معنوية بين لجان المراجعة عند العملاء والقدرة التنافسية لمزاوولى المهنة.
- الفرض الحادى عشر: وجود علاقة معنوية بين إنتشار استخدام شبكة الإنترنت والقدرة التنافسية لمزاوولى المهنة.
- الفرض الثانى عشر: عدم وجود علاقة معنوية بين التوسع فى صفقات التجارة الإلكترونية والقدرة التنافسية لمزاوولى المهنة.
- الفرض الثالث عشر: تؤثر المتغيرات المستقلة مجتمعة معاً تأثيراً معنوياً على القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة.
- الفرض الرابع عشر: وجود درجة التباين فى الأهمية النسبية للعوامل المؤثرة (المتغيرات المستقلة) على القدرة التنافسية.
- ٤-٣. منهج وأدوات الدراسة الإستكشافية:

تعتمد الدراسة الإستكشافية على إستقصاء عينة من مراقبى الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة فى بيئة الأعمال المصرية، وذلك بهدف إستكشاف مدى إستعدادهم لفتح الأسواق المحلية لمكاتب المحاسبة والمراجعة الأجنبية، عوامل التميز ونقاط القوة المتوافرة فى المكاتب الوطنية بغرض التركيز عليها والإستفادة منها كميزة تنافسية، تحديد نقاط ومواطن الضعف وأساليب مواجهتها والتخلص منها.

وتتمثل أدوات الدراسة الإستكشافية على قائمة الإستقصاء التى تم توزيعها على عينة الدراسة، بالإضافة إلى أسلوب المقابلات الشخصية مع مراقبى الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة. وتحتوى قائمة الإستقصاء على البيانات الآتية:

أ - بيانات شخصية عن المستقصى منهم.

ب- بيانات عن القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة.

ج- بيانات عن مدى تطبيق إتقافية الجات فى بيئة مهنة المحاسبة والمراجعة المصرية.

د - بيانات عن مدى توافر العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية لمراقبى الحسابات فى ظل إتقافية الجات.

٤-٤. تحديد متغيرات عينة الدراسة وكيفية قياسها:

- (أ) المتغير التابع: يتمثل فى القدرة التنافسية لمراقبى الحسابات فى مكاتب المحاسبة والمراجعة ببيئة الأعمال المصرية.
- (ب) المتغيرات المستقلة: تتمثل فى العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية لمراقبى الحسابات فى مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية. وتتمثل فيما يلى:

الرمز	المتغيرات المستقلة	مسلسل
X ₁	مستوى جودة الأداء المهني للمراجعة	١
X ₂	درجة الإنترام بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية	٢
X ₃	عملية تحديد أتعاب مهنة المحاسبة والمراجعة	٣
X ₄	إستخدام التقنيات الحديثة فى المراجعة	٤
X ₅	حجم مكتب المحاسبة والمراجعة	٥
X ₆	النفوذ الإجتماعى للشركاء فى مكاتب المحاسبة والمراجعة	٦
X ₇	الحفاظ على إستقلال مراقبى الحسابات	٧
X ₈	مستوى التأهيل العلمى والمهني لمراقبى الحسابات	٨
X ₉	درجة الإلتزام بمتطلبات التعليم المهني المستمر	٩
X ₁₀	وجود لجان المراجعة عند العملاء	١٠
X ₁₁	إنتشار إستخدام شبكة الإنترنت Internet	١١
X ₁₂	التوسع فى صفقات التجارة الإلكترونية	١٢

وتم قياس هذه المتغيرات باستخدام مقياس Likert Scale المؤلف من خمس درجات (الموافقة تماماً، الموافقة، الحياد، عدم الموافقة، عدم الموافقة تماماً).

٤-٥. حدود الدراسة الإستكشافية:

تتمثل حدود الدراسة الإستكشافية على عينة هذا البحث فيما يلى:

أ - تقتصر العينة على آراء مراقبى الحسابات فى المكاتب الخاصة بالبيئة المصرية.

ب- إستبعاد آراء مراقبى الحسابات بالجهاز المركزى للمحاسبة، حيث أن الحصص السوقية للجهاز محددة طبقاً للمادة الثانية من القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨م.

ج- تتمثل العينة المختارة فى عدد مناسب من مراقبى الحسابات بالمكاتب المحاسبة والمراجعة الصغيرة، والتي تم إختيارها عشوائياً.

٤-٦. تحديد مجتمع وعينة الدراسة الإستكشافية:

يتمثل مجتمع الدراسة محل البحث من مراقبى الحسابات فى المكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة ببيئة الأعمال المصرية، والتي تتراوح ما بين ١٢٠ مفردة (مراقبى الحسابات بالمكاتب الخاصة) يتراوح حجمهم ما بين الكبير والمتوسط والصغير وعلى رأسهم العشرة مكاتب الكبرى. ومن خلال تحديد مجتمع الدراسة السابق، تم إختيار العينة من المجتمع مع الأخذ فى الحسبان هيكل سوق خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة فى بيئة الأعمال المصرية، وتم إختيار العينة عشوائياً من مجتمع الدراسة، وتم توزيع قوائم الإستقصاء عليهم، وطلب إستطلاع آرائهم حول العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية لمراقبى الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة فى ظل إتفاقيات الجات.

٤-٧. كيفية تصنيف إختيار العينة محل البحث والدراسة:

قام الباحث بتصنيف عينة البحث طبقاً للقيود أو المعايير التالية:

(أ) تصنيف مراتبي الحسابات وفقاً لدى الهيئة العامة لسوق المال:

بيانات	المسجل لدى هيئة سوق المال	غير المسجل لدى هيئة سوق المال	المجموع
عدد المفردات	٤٠	٨٠	١٢٠
النسبة (%)	٣٣,٣%	٦٦,٧%	١٠٠%
الإستجابة	٣٥	٦٥	١٠٠
نسبة الإستجابة	٨٧,٥%	٨١,٢٥%	٨٣%

(ب) تصنيف مراقبي الحسابات من حيث المؤهل العلمي:

المؤهل العلمي	دكتوراه (محاسبة)	ماجستير (محاسبة)	دبلوم تخصص (محاسبة)	بكالوريوس تجارة (محاسبة)	المجموع
عدد المفردات	١٢	٨	٣٠	٥٠	١٠٠
النسبة (%)	١٢%	٨%	٣٠%	٥٠%	١٠٠%

(ج) تصنيف مراقبي الحسابات من حيث حجم المكتب:

بيان	حجم المكتب	المكاتب الكبرى	المكاتب المتوسطة	المكاتب الصغرى	المجموع
عدد المفردات	٦	٣٤	٨٠	٦	١٢٠
النسبة (%)	٥%	٢٨%	٦٧%	٥%	١٠٠%
الإستجابة	٦	٢٩	٦٥	٦	١٠٠
نسبة الإستجابة	١٠٠%	٨٥%	٨١,٢٥%	٨٣%	

(د) تصنيف مراقبي الحسابات من حيث المؤهل المهني:

بيان	المؤهل المهني	عضو أو زميل في جمعية المحاسبة والمراجعة	CPA	CIA	بدون	المجموع
عدد المفردات	٢٥	١٠	١٥	٥٠	١٠٠	
النسبة (%)	٢٥%	١٠%	١٥%	٥٠%	١٠٠%	

(هـ) تصنيف مكاتب المحاسبة والمراجعة من حيث المشاركة مع المكاتب الأجنبية الأخرى:

بيان	مكاتب مشتركة	مكاتب غير مشتركة	المجموع
عدد المكاتب	١٥	١٠٥	١٢٠
النسبة (%)	١٢,٥%	٨٧,٥%	١٠٠%
الإستجابة	١٢	٨٨	١٠٠
نسبة الإستجابة	٨٠%	٨٤%	٨٣%

(و) تصنيف مراقبي الحسابات من حيث سنوات الخبرة المهنية:

المجموع	سنوات الخبرة				بيان
	من ٥ إلى أقل من ١٠ أعوام	من ١٠ إلى أقل من ١٥ عاماً	من ١٥ إلى أقل من ٢٠ عاماً	أكثر من ٢٠ عاماً	
١٠٠	٥	١٠	٢٠	٦٥	عدد المفردات
%١٠٠	%٥	%١٠	%٢٠	%٦٥	النسبة (%)

٤-٨. الأساليب والأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة الاستكشافية:

تناول الباحث بعض الأساليب والأدوات الإحصائية اللازمة من أجل تحقيق الهدف من

وراء هذا البحث على النحو التالي:

(أ) الإحصاء الوصفي:

(ب) نموذج الإنحدار البسيط: Simple R

لتحديد تأثير كل متغير مستقل (X) منفرداً على المتغير التابع (Y)

(ج) نموذج الإنحدار المتعدد:

مدى تأثير المتغيرات المستقلة (X_1, X_2, \dots, X_{12}) معاً على المتغير التابع (Y). ويأخذ

النموذج الشكل التالي:

$$Y = a + b_1 X_1 + b_2 X_2 + b_3 X_3 + \dots + b_{12} X_{12} + e$$

حيث أن:

Y : تشير إلى المتغير التابع وهو ممثل في القدرة التنافسية لمراقبي الحسابات بالمكاتب الخاصة.

a : تشير إلى معامل (ثابت) المعادلة.

b : تشير إلى معاملات الإنحدار.

 X_1, \dots, X_{12} : تشير إلى المتغيرات المستقلة (العوامل المؤثرة في القدرة التنافسية).

e : تشير إلى الخطأ العشوائي.

٤-٩. تحليل نتائج الدراسة الاستكشافية:

استخدم الباحث في التحليل الإحصائي للبيانات حزمة البرامج الإحصائية (SPSS12)

وكانت النتائج تتمثل في النحو التالي:

٤-٩-١. نتائج الإحصاء الوصفي:

أولاً: مدى تأثير تطبيق الإتفاقية العامة للتجارة في الخدمات (GATS) على مهنة المحاسبة في بيئة الأعمال المصرية

الجدول رقم (٤-١) يوضح بيانات التكرارات الخاصة بالآثار الناتجة عن تطبيق الإتفاقية العامة للتجارة في الخدمات على مهنة المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال المصرية:

دراسة نظرية واستكشافية
ظلال إتفاقيات الجات: دراسة نظرية واستكشافية

د. شوقي السيد فوده

بيان	أوافق تماماً	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق تماماً
١- أن الإتفاقية العامة للتجارة فى الخدمات تسرى بالفعل فى مهنة المحاسبة والمراجعة.	٤٠%	٥٤%	٦%	-	-
٢- إن مكاتب المحاسبة الأجنبية سوف تنتشر للعمل فى السوق المحلية بعد سريان الإتفاقية.	٣٥%	٤٢%	١٥%	٨%	-
٣- إن مكاتب المحاسبة الأجنبية سوف تجتذب الأعمال الإستشارية لفروع الشركات الأجنبية العاملة فى بيئة الأعمال المصرية.	٣٠%	٤٠%	١٨%	١٠%	٢%
٤- إن عمل المكاتب الأجنبية فى السوق المحلية سيفيد مكاتب المحاسبة الوطنية عن طريق نقل الخبرة والأساليب الحديثة وأنظم المتقدمة فى مجال المهنة.	٢٥%	٣٩%	٢١%	٧%	٨%
٥- سوف تتواجد مجالات التعاون بين مكاتب المراجعة الأجنبية التى تعمل فى السوق المحلية ومكاتب المراجعة الوطنية	١٥%	٣٥%	٢٨%	١٥%	٧%
٦- إن عمل المكاتب الأجنبية بالسوق المحلية يخلق فرص عمل جديدة محلياً.	١٢%	٣٨%	٢٠%	١٨%	١٢%
٧- إن عمل مكاتب المراجعة فى السوق المحلية سوف يؤثر سلبياً على حجم أعمال مكاتب المراجعة المحلية.	٢٥%	٣٩%	٢١%	٨%	٧%
٨- إن تحرير التجارة فى الخدمات المحاسبية فى صالح مهنة المحاسبة والمراجعة فى بيئة الأعمال المصرية.	١٩%	٤١%	٢٥%	٧%	٨%

جدول (٤-١) بيان مدى تأثير تطبيق الإتفاقية العامة للتجارة فى الخدمات (GATS) على مهنة المحاسبة فى بيئة الأعمال المصرية

ويتضح من الجدول السابق لدى الباحث ما يلى:

١- أن نسبة ٩٤% من مراقبى الحسابات محل البحث والدراسة يوافقون على أن الإتفاقية العامة للتجارة فى الخدمات سوف تسرى بالفعل فى بيئة الأعمال المصرية فى قطاع خدمات مهنة المحاسبة.

٢- أن نسبة ٧٧% من مراقبى الحسابات محل عينة البحث الميدانى بينهم إتفاق عام على أن مكاتب المحاسبة الأجنبية ستنتشر للعمل فى بيئة الأعمال المصرية بعد سريان الإتفاقية العامة للتجارة فى الخدمات.

٣- أن هناك نسبة ٧٠% من عينة البحث توافق على أن مكاتب المحاسبة الأجنبية سوف تجتذب الأعمال الاستشارية لفروع الشركات الأجنبية العاملة فى بيئة الأعمال المصرية.

٤- أن هناك نسبة ٦٤% يوافقون على أن عمل المكاتب الأجنبية في السوق المحلية سوف يفيد مكاتب المحاسبة الوطنية عن طريق نقل الخبرة والأساليب الحديثة والنظم المتقدمة.

٥- أن هناك نسبة ٥٠% من عينة البحث الميداني يوافقون على وجود مجالات التعاون بين مكاتب المحاسبة والمراجعة الأجنبية التي تعمل في السوق المحلية ومكاتب المحاسبة والمراجعة الوطنية.

٦- أن هناك نسبة ٥٠% من عينة البحث الميداني يوافقون على أن عمل مكاتب المحاسبة والمراجعة الأجنبية بالسوق المحلية سوف يساعد على خلق فرص عمل جديدة محلياً.

٧- أن هناك نسبة ٦٤% من عينة البحث الميداني يوافقون على أن عمل مكاتب المحاسبة والمراجعة في السوق المحلية سوف يؤثر سلباً على حجم أعمال مكاتب المحاسبة والمراجعة المحلية.

٨- أن هناك نسبة ٦٠% من عينة البحث الميداني يوافقون على أن تحرير التجارة في الخدمات المحاسبية في مصالح مهنة المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال المصرية.

ثانياً: بيان الأهمية النسبية للمتغيرات المستقلة المؤثرة في القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة:

يوضح الجدول (٤-٢) التالي بيانات التكرارات الخاصة بالمتغيرات المستقلة المؤثرة في القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال المصرية إلى ثلاث مستويات هي:

الإجمالي		منخفض		متوسط		عالي		مستوى التأثير	العوامل المؤثرة
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد		
%١٠٠	١٠٠	%٢٤	٢٤	%٥٢	٥٢	%٢٥	٢٥		X ₁
%١٠٠	١٠٠	%١٢	١٢	%٧٠	٧٠	%١٨	١٨		X ₂
%١٠٠	١٠٠	%٣٠	٣٠	%٦٠	٦٠	%١٠	١٠		X ₃
%١٠٠	١٠٠	%١٢	١٢	%٥٨	٥٨	%٣٠	٣٠		X ₄
%١٠٠	١٠٠	%١٣	١٣	%٧٥	٧٥	%١٢	١٢		X ₅
%١٠٠	١٠٠	%١٢	١٢	%٧٠	٧٠	%١٨	١٨		X ₆
%١٠٠	١٠٠	%١٨	١٨	%٥٥	٥٥	%٣٢	٣٢		X ₇
%١٠٠	١٠٠	%١٠	١٠	%٦٠	٦٠	%٣٠	٣٠		X ₈
%١٠٠	١٠٠	%١٤	١٤	%٦٥	٦٥	%٢١	٢١		X ₉
%١٠٠	١٠٠	%١٣	١٣	%٦٢	٦٢	%٢٥	٢٥		X ₁₀
%١٠٠	١٠٠	%١٢	١٢	%٦٧	٦٧	%٢٠	٢٠		X ₁₁
%١٠٠	١٠٠	%٢٧	٢٧	%٦٠	٦٠	%١٣	١٣		X ₁₂

جدول (٤-٢) الأهمية النسبية للمتغيرات المستقلة المؤثرة في القدرة التنافسية لمكاتب

المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال المصرية

- وفيما يلي تحليل وصفي لبيان الأهمية النسبية للمتغيرات المستقلة ($X_1, X_2, X_3, \dots, X_{12}$) المؤثرة في القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال المصرية:
- ١- بالنسبة لمستوى جودة الأداء المهني للمراجعة، يتضح لدينا من الجدول (٤-٢) أن نسبة ٢٥% من مكاتب المحاسبة المشاركة في الدراسة يقدمون خدمات المراجعة بمستوى جودة عالي، وأن نسبة ٧٥% يقدمون خدمات المراجعة بمستوى جودة متوسط ومنخفض وهو يمثل مستوى أقل مما ينبغي أن تكون عليه هذه المكاتب في ظل تطبيق إتفاقية الجات.
 - ٢- بالنسبة لدرجة الإلتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة، يتضح لدينا من الجدول (٤-٢) أن نسبة ٨٢% من مكاتب المحاسبة المشاركة في الدراسة يلتزم بدرجة متوسطة ومنخفضة بالمعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة عند تقديم خدمات المحاسبة والمراجعة لعملائهم، وهذا يعتبر غير مقبول في حالة تطبيق إتفاقية الجات. ويرى الباحث أن ذلك يرجع إلى التأخير في إصدار المعايير المصرية للمحاسبة والمراجعة بشكل الزامي.
 - ٣- بالنسبة لعملية تحديد أتعاب المراجعة، يتضح لدينا من الجدول (٤-٢) أن نسبة ٩٠% من مكاتب المحاسبة المشاركة في الدراسة يقدمون خدمات المحاسبة والمراجعة للعملاء مقابل مستوى أتعاب متوسطة أو ضعيفة ولا تتناسب مع حجم الأعمال والمسئولية القانونية التي يتحملها مراقب الحسابات.
 - ٤- بالنسبة لإستخدام التقنيات الحديثة في المراجعة، يتضح لدينا من الجدول (٤-٢) أن نسبة ٣٠% من مكاتب المحاسبة المشاركة في الدراسة يقدمون خدمات المحاسبة والمراجعة باستخدام الحاسبات الالكترونية والتقنيات الحديثة بشكل مرتفع، وأن نسبة ٥٨% من المكاتب تستخدم التقنيات الحديثة في أعمال المراجعة فقط، بينما نسبة ١٢% من المكاتب لا تستخدم تلك التقنيات في المراجعة وتعتمد بشكل كامل على نظام المراجعة اليدوي.
 - ٥- بالنسبة لحجم مكتب المحاسبة والمراجعة، يتضح لدينا من الجدول (٤-٢) أن نسبة ٨٨% من مكاتب المحاسبة والمراجعة المشاركة في الدراسة تتراوح أحجامها ما بين مكاتب متوسطة وصغيرة الحجم، وبينما نسبة ١٢% من المكاتب ذات الحجم الكبير وهذه النسبة لا تتفق حالياً عند تطبيق إتفاقية الجات.

- ٦- بالنسبة للنفوذ الإجتماعي للشركاء في مكتب المحاسبة والمراجعة، يتضح لدينا من الجدول (٤-٢) أن نسبة ٨٢% من مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية المشاركة في الدراسة تعتمد على النفوذ الإجتماعي والعلاقات الشخصية والاجتماعية.
- ٧- بالنسبة للحفاظ على استقلال مراقبي، يتضح لدينا من الجدول (٤-٢) أن نسبة ٦٨% من مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية المشاركة في الدراسة تتعرض لفقد استقلالها وتقديم تنازلات بدرجات متفاوتة، وذلك خوفاً من فقد العملاء الحاليين نتيجة لضغوط السوق.
- ٨- بالنسبة لمستوى التأهيل العلمي والمهني لمراقبي الحسابات، يتضح لدينا من الجدول (٤-٢) أن نسبة ٧٠% من مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية المشاركة في الدراسة لديها مراقبي حسابات غير مؤهلين علمياً ومهنيًا التأهيل الكافي، وهذا المستوى لا يكفي للمنافسة داخل السوق الوطني، ولا يسمح لهم بمزاولة المهنة في الدول الأجنبية في ظل تطبيق إتفاقية الجات.
- ٩- بالنسبة لدرجة الالتزام بمتطلبات التعليم المهني المستمر، يتضح لدينا من الجدول (٤-٢) أن نسبة ٧٩% من مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية المشاركة في الدراسة غير ملتزمة بمتطلبات التعليم المهني المستمر. ويرى الباحث أن عدم الالتزام بالتعليم المهني المستمر هو السبب وراء تأخر المهنة في مصر والدول النامية بصفة عامة.
- ١٠- بالنسبة لوجود لجان المراجعة عند العملاء، يتضح لدينا من الجدول (٤-٢) أن نسبة ٧٥% من عملاء مكاتب المحاسبة والمراجعة المشاركة في الدراسة ليس لديهم لجان مراجعة، وأن النسبة الباقية يكون لديها لجنة مراجعة ولكن بشكل صوري للوفاء بالمتطلبات القانونية فقط.
- ١١- بالنسبة لإنتشار استخدام شبكة الإنترنت، يتضح لدينا من الجدول (٤-٢) أن نسبة ٨٠% مكاتب المحاسبة والمراجعة المشاركة في الدراسة لا تستخدم الإنترنت في القيام بأعمال المراجعة. ويرى الباحث أن ذلك يرجع إلى عدم وجود وعي كافي لدى العملاء ومستخدمي المعلومات المحاسبية بأهمية استخدام شبكة الإنترنت في نشر التقارير المالية.
- ١٢- بالنسبة للتوسع في صفقات التجارة الالكترونية، يتضح لدينا من الجدول (٤-٢) أن نسبة ٨٧% من عملاء مكاتب المحاسبة والمراجعة المشاركة في الدراسة لا يستخدمون أساليب التجارة الالكترونية الكاملة في عملياتها،

ويرى الباحث أن ذلك يرجع إلى عدم إنتشار أساليب التجارة الالكترونية في بيئة الأعمال المصرية.

٤-٩-٢. نتائج معامل الارتباط ونموذج الانحدار البسيط من خلال عينة البحث.
 الجدول (٤-٣) يوضح لدينا نتائج معامل الارتباط ونموذج الانحدار البسيط لكل متغير من المتغيرات المستقلة ($X_1, X_2, X_3, \dots, X_{12}$) على حده ومدى تأثيره على المتغير التابع (Y) على النحو التالي:

الرمز	المتغيرات المستقلة	معامل الارتباط	معامل R^2	معامل الانحدار	مستوى المعنوية
X_1	مستوى جودة الأداء المهني للمراجعة.	٠,٢٨٦	٠,٠٦٨	٠,٢٥٦	٠,٠٠١
X_2	درجة الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة	٠,١٦٥	٠,٠٤٢	٠,١٤٦	٠,٠٥٠
X_3	عملية تحديد أتعاب المراجعة	٠,١٣٩	٠,٠٢١	٠,٣٤٥	٠,١٢٥
X_4	استخدام التقنيات الحديثة في عملية المراجعة	٠,٠٨١	٠,٠٠٥	٠,٠١٤	٠,٣٥٠
X_5	حجم مكتب المحاسبة والمراجعة	٠,٣٠٠	٠,١٤٠	٠,٣٤٥	٠,٠٠١
X_6	النفوذ الاجتماعي للشركاء في مكتب المحاسبة	٠,٥٧٣	٠,٣٤٥	٠,١٢٥	٠,٠٠٢
X_7	الحفاظ على استقلال مراقبي الحسابات	٠,٤٥٠	٠,٢٦٥	٠,١١٦	٠,٠٤٥
X_8	مستوى التأهيل العلمي والمهني لمراجعي الحسابات	٠,٣٥٧	٠,٢٥١	٠,٣٤٥	٠,٠٠٢
X_9	الالتزام بمتطلبات التعليم المهني المستمر	٠,٢٤٥	٠,٠٥٧	٠,١٣٥	٠,٠٠٣
X_{10}	وجود لجان المراجعة عند العملاء	٠,٢١١	٠,٠٣٢	٠,١٥٣	٠,٠٢٥
X_{11}	إنتشار استخدام شبكة الإنترنت	٠,١١٥	٠,٠١٢	٠,١٣٢	٠,١٨٥
X_{12}	التوسع في صفقات التجارة الالكترونية	٠,١٢٨	٠,٠١٨	٠,٠٣٢	٠,١٢٥

جدول (٤-٣) نتائج معامل الارتباط ونموذج الانحدار البسيط لكل متغير من المتغيرات

المستقلة على حده وعلاقتها بالمتغير التابع

ومن خلال نتائج الجدول السابق يمكن اختبار فروض الدراسة الاستكشافية على النحو التالي:

- ١- **الفرض الأول:** وجود علاقة معنوية بين مستوى جودة الأداء المهني للمراجعة والقدرة التنافسية لمراقبي الحسابات عند تطبيق اتفاقية الجات. واختبار هذا الفرض تم حساب كل من معامل الارتباط ومعامل الانحدار البسيط، وتوضح النتائج أن معامل الارتباط = ٠,٢٨٦، معامل الانحدار = ٠,٢٥٦، وهي قيم موجبة ومعنوية إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٠١ مما يدل على وجود علاقة معنوية طردية بين مستوى جودة الأداء المهني للمراجعة والقدرة التنافسية لمراقبي الحسابات، وبالتالي يمكن قبول الفرض البحثي الأول.
- ٢- **الفرض الثاني:** وجود علاقة معنوية بين درجة الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة والقدرة التنافسية لمزاوли المهنة، واختبار هذا الفرض البحثي تم حساب معامل الارتباط = ٠,١٦٥، معامل الانحدار = ٠,١٤٦، وهي قيم موجبة ومعنوية إحصائياً عند مستوى معنوية = ٠,٠٥٠، مما يدل على وجود علاقة معنوية طردية بين درجة الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة والقدرة التنافسية لمراقبي الحسابات، وعلى ذلك يمكن قبول الفرض البحثي الثاني.
- ٣- **الفرض الثالث:** عدم وجود علاقة معنوية بين عملية أتعاب مهنة المحاسبة والمراجعة والقدرة التنافسية لمزاوли المهنة، واختبار هذا الفرض تم حساب كل من معامل الارتباط = ٠,١٣٩، معامل الانحدار = ٠,٣٤٥، وهي قيم موجبة وغير معنوية إحصائياً عند مستوى معنوية = ٠,١٢٥، مما يدل على عدم وجود علاقة بين عملية تحديد أتعاب مهنة المحاسبة والقدرة التنافسية لمزاوли المهنة، وعلى ذلك يمكن قبول الفرض البحثي الثالث.
- ٤- **الفرض الرابع:** وجود علاقة معنوية بين استخدام التقنيات الحديثة في أداء عملية المراجعة والقدرة التنافسية لمزاوли المهنة، واختبار هذا الفرض تم حساب معامل الارتباط = ٠,٠٨١، معامل الانحدار = ٠,٠١٤، وهي قيم موجبة وغير معنوية إحصائياً عند مستوى معنوية = ٠,٣٥٠، مما يدل على عدم وجود علاقة معنوية بين استخدام التقنيات الحديثة في أداء عملية المراجعة والقدرة التنافسية لمزاوли المهنة، وعلى ذلك يمكن رفض الفرض البحثي الرابع.
- ٥- **الفرض الخامس:** عدم وجود علاقة معنوية بين حجم مكتب المحاسبة والمراجعة والقدرة التنافسية لمزاوли المهنة، واختبار هذا الفرض تم حساب معامل الارتباط = ٠,٣٠٠، معامل الانحدار = ٠,٣٤٥، وهي قيم موجبة معنوية إحصائياً عند مستوى معنوية = ٠,٠٠١، مما يدل على وجود علاقة معنوية

طردية. بين حجم مكتب المحاسبة والمراجعة والقدرة التنافسية لمزاوولى المهنة، وعلى ذلك يمكن قبول الفرض البحثى الخامس.

٦- الفرض السادس: وجود علاقة معنوية بين وجود ونفوذ إجتماعى للشركاء فى مكتب المحاسبة والمراجعة والقدرة التنافسية لمزاوولى المهنة، لإختبار هذا الفرض تم حساب معامل الارتباط = ٠,٥٧٣، معامل الإنحدار = ٠,١٢٥ وهى قيم موجبة ومعنوية إحصائياً عند مستوى معنوية = ٠,٠٠٢، مما يدل على وجود علاقة طردية بين وجود نفوذ إجتماعى للشركاء فى مكتب المحاسبة والمراجعة والقدرة التنافسية لمزاوولى المهنة، وعلى ذلك يمكن قبول الفرض البحثى السادس.

٧- الفرض السابع: وجود علاقة معنوية بين الحفاظ على استقلال مراقبى الحسابات والقدرة التنافسية لهم، وإختبار هذا الفرض تم حساب معامل الارتباط = ٠,٤٥٠، ومعامل الإنحدار = ٠,١١٦، وهى قيم موجبة ومعنوية إحصائياً عند مستوى = ٠,٠٤٥، مما يدل على وجود علاقة معنوية طردية بين الحفاظ على استقلال مراقبى الحسابات وقدرتهم التنافسية، وعلى ذلك يمكن قبول الفرض البحثى السابع.

٨- الفرض الثامن: وجود علاقة معنوية بين مستوى التأهيل العلمى والمهنى لمزاوولى المهنة والقدرة التنافسية لهم. وإختبار هذا الفرض تم إحتساب معامل الارتباط = ٠,٣٥٧، معامل الإنحدار = ٠,٣٤٥، وهى قيم موجبة ومعنوية إحصائياً عند ٠,٠٠٢، مما يدل على وجود علاقة معنوية طردية بين مستوى التأهيل العلمى والمهنى لمزاوولى المهنة والقدرة التنافسية لهم، وعلى ذلك يمكن قبول الفرض البحثى الثامن.

٩- الفرض التاسع: وجود علاقة معنوية بين درجة الإلتزام بمتطلبات التعليم المهنى المستمر لمزاوولى المهنة والقدرة التنافسية لهم. وإختبار هذا الفرض تم حساب معامل الارتباط = ٠,٢٤٥، معامل الإنحدار = ٠,١٣٥، وهى قيم موجبة ومعنوية إحصائياً عند مستوى معنوية = ٠,٠٠٣، مما يدل على وجود علاقة معنوية وطردية بين درجة الإلتزام بمتطلبات التعليم المهنى لمزاوولى المهنة المستمر والقدرة التنافسية لهم، وعلى ذلك يمكن قبول الفرض البحثى التاسع.

١٠- الفرض العاشر: وجود علاقة معنوية بين لجان المراجعة عند العملاء والقدرة التنافسية لمزاوولى المهنة، وإختبار هذا الفرض تم حساب معامل الارتباط = ٠,٢١١، معامل الإنحدار = ٠,١٥٣، وهى قيم موجبة ومعنوية إحصائياً عند مستوى معنوية = ٠,٠٢٥، مما يدل على وجود علاقة طردية بين وجود لجان

المراجعة عند العملاء والقدرة التنافسية لمراقبي الحسابات، وعلى ذلك يمكن قبول الفرض البحثي العاشر.

١١- الفرض الحادي عشر: وجود علاقة معنوية بين إنتشار استخدام شبكة الإنترنت والقدرة التنافسية لمزاوли المهنة. ولإختبار هذا الفرض تم حساب معامل الارتباط = ٠,١١٥، معامل الإنحدار = ٠,١٣٢، وهي قيم موجبة وغير معنوية إحصائياً عند مستوى معنوية = ٠,١٨٥، مما يدل على عدم وجود علاقة بين إنتشار استخدام شبكة الإنترنت والقدرة التنافسية لمزاوли المهنة، وعلى ذلك يمكن رفض الفرض البحثي الحادي عشر.

١٢- الفرض الثاني عشر: عدم وجود علاقة معنوية بين التوسع في صفقات التجارة الإلكترونية والقدرة التنافسية لمزاوли المهنة، لإختبار هذا الفرض تم حساب معامل الارتباط = ٠,١٢٨، معامل الإنحدار = ٠,٠٣٢، وهي قيم موجبة وغير معنوية إحصائياً عند مستوى معنوية = ٠,١٢٥، مما يدل على عدم وجود علاقة بين التوسع في صفقات التجارة الإلكترونية والقدرة التنافسية لمزاوли المهنة، وعلى ذلك يمكن قبول الفرض البحثي الثاني عشر.

وبناء على ما سبق وطبقاً لتحليل معامل الارتباط والإنحدار البسيط لكل متغير من المتغيرات المستقلة ($X_1, X_2, X_3, \dots, X_{12}$) كل على حده على المتغير التابع (Y) بدون أخذ العلاقات البنينة بين المتغيرات المستقلة بعضها البعض الآخر، فإن العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة هي:

- ١- مستوى جودة الأداء المهني للمراجعة.
- ٢- درجة الإلتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة.
- ٣- النفوذ الأجنبي للشركاء في مكتب المحاسبة.
- ٤- الحفاظ على إستقلال مراقبي الحسابات.
- ٥- مستوى التأهيل العلمي والمهني لمراقبي الحسابات.
- ٦- الإلتزام بمتطلبات التعليم المهني المستمر.
- ٧- وجود لجان المراجعة عند العملاء.

٤-٩-٣. نتائج تحليل نموذج الإنحدار المتعدد من خلال عينة البحث:

يوضح الجدول (٤-٤) مدى تأثير المتغيرات المستقلة (العوامل المؤثرة في القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة) مجتمعاً معاً على المتغير التابع (القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية).

الرمز	المتغيرات المستقلة	معامل الإندجار	مستوى المعنوية
X ₁	مستوى جودة الأداء المهني للمراجعة.	٠,٣٥٢	٠,٠٠١
X ₂	درجة الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة	٠,١٣٥	٠,٠٠٣
X ₃	ع.لمية تحديد أتعاب المراجعة	٠,١٤٢	٠,٠٤٥
X ₄	استخدام التقنيات الحديثة في عملية المراجعة	٠,٢٣٧	٠,٠٢٥
X ₅	حجم مكتب المحاسبة والمراجعة	٠,١٨٦	٠,٠٠٠
X ₆	النفوذ الاجتماعي للشركاء في مكتب المحاسبة	٠,٤٥٦	٠,٠٠٠
X ₇	الحفاظ على استقلال مراقبي الحسابات	٠,١٧٣	٠,٠٢٣
X ₈	مستوى التأهيل العلمي والمهني لمراجعي الحسابات	٠,١٦٣	٠,٠٠١
X ₉	الالتزام بمتطلبات التعليم المهني المستمر	٠,٠٨٢	٠,٠٠٢
X ₁₀	وجود لجان المراجعة عند العملاء	٠,١٦٤	٠,٠٠٣
X ₁₁	إبتشار استخدام شبكة الإنترنت	٠,٢٣٥	٠,٠٠٠
X ₁₂	التوسع في صفقات التجارة الإلكترونية	٠,٠٥٦	٠,٠١٢

يوضح جدول (٤-٤) العلاقة بين المتغيرات المستقلة مجتمعة معا ومدى تأثيره على المتغير التابع.

$$\therefore \text{معامل الإندجار المتعدد (R)} = ٠,٨٧٦$$

$$\therefore \text{معامل الإندجار المتعدد (R}^2) = ٠,٨١٤$$

ويمكن من خلال الجدول (٤-٤) السابق تقسيم مدى تأثير المتغير التابع (القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة) بالمتغيرات المستقلة وذلك من خلال اختبار الفروض التالية:

الفرض الثالث عشر: تؤثر المتغيرات المستقلة مجتمعة معا تأثيرا معنويا على القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة، واختبار هذا الفرض البحث تم حساب معامل الإندجار = ٠,٨٧٦ ، مما يشير إلى أن المتغيرات المستقلة (X₁, X₂, X₃, X₁₂) تؤثر تأثيرا معنويا على المتغير التابع (Y) بدرجة تصل إلى ٨١,٤% من التغير في القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية، وعلى ذلك يمكن قبول الفرض البحثي الثالث عشر.

الفرض الرابع عشر: وجود درجة التباين في الأهمية النسبية للعوامل المؤثرة (المتغيرات المستقلة) على القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية، واختبار هذا لفرض يمكن الرجوع إلى جدول (٥-٤) الذي يوضح مدى تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع (القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية) ومدى تباين تأثيرها عليه. وعلى ذلك يمكن قبول الفرض البحثي الرابع عشر.

ومن هنا نستنتج أن جميع المتغيرات المستقلة (X₁, X₂, X₃, X₁₂) تؤثر تأثيرا معنويا في القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة المتغير التابع (Y) ، ويمكن ترتيب المتغيرات

المستقلة ($X_1, X_2, X_3, \dots, X_{12}$) وفقاً لدرجة تأثيرها تنازلياً على المتغير التابع (Y) كما هو موضح بالجدول رقم (٤-٥) التالي:

الرمز	المتغيرات المستقلة	معامل الانحدار R
X ₆	النفوذ الاجتماعي للشركاء في مكاتب المحاسبة	٠,٤٥٦
X ₁	مستوى جودة الأداء المهني للمراجعة	٠,٣٥٢
X ₄	استخدام التقنيات الحديثة في المراجعة	٠,٢٣٧
X ₁₁	إنشاء استخدام شبكة الانترنت	٠,٢٣٥
X ₅	حجم مكتب المحاسبة والمراجعة	٠,١٨٦
X ₇	الحفاظ على استقلال مراقبي الحسابات	٠,١٧٣
X ₁₀	وجود لجان المراجعة عند العملاء	٠,١٦٤
X ₈	مستوى التأهيل العلمي والمهني لمراقبي الحسابات	٠,١٦٢
X ₃	عملية تحديد أتعاب المراجعة	٠,١٤٢
X ₂	درجة الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة	٠,١٣٥
X ₉	الالتزام بمتطلبات التعليم المهني المستمر	٠,٠٨٢
X ₁₂	التوسع في صفقات التجارة الالكترونية	٠,٠٥٦

جدول (٤-٥) يوضح ترتيب العوامل المؤثرة (المتغيرات المستقلة) على القدرة التنافسية (المتغير التابع) لمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية

٤-١٠. التعليق على نتائج الدراسة الاستكشافية:

قام الباحث باستخدام بعض الأساليب الإحصائية منها الإحصاء الوصفي يهدف وصف عينة البحث والتعرف على خصائصها، والوقوف على مدى تأثير المتغيرات المستقلة ($X_1, X_2, X_3, \dots, X_{12}$) على المتغير التابع (Y) والذي يمثل القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية في ظل تطبيق اتفاقية الجات، تناول أيضاً تحديد معامل الانحدار البسيط، معامل الانحدار المتعدد لإيجاد قيمة كلا من (R, R^2) عند مستوى معنوية (٠,٠٥). ومن خلال عرض النتائج التي تم التوصل إليها من تحليل البيانات باستخدام الأساليب الإحصائية المختلفة، يمكن أن نستنتج ما يلي:

١- لقد توصلت الدراسة الاستكشافية إلى وجود تأثير هام ومباشر للاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات (GATS) على مهنة المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال المصرية، وهذا التأثير في مجمله تأثير سلبي على مراقبي الحسابات ببيئة الأعمال المصرية لعدم قدرتهم على منافسة المكاتب المحاسبية الأجنبية التي سوف تستحوذ على سوق خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة المصرية.

٢- يتضح لدينا أن العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية لمراقبي الحسابات في بيئة الأعمال المصرية وفي ظل تطبيق اتفاقية الجات تتأثر بمستويات متباينة فلا بد من تقديم الخدمات بأعلى جودة ممكنة وضرورة الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة، رغم أن

- مستوى الأداء المهني للمراجعة غير مقبول في ظل وجود منافس آخر يقدم تلك الخدمات بمستوى جودة مرتفع.
- ٣- يتضح لدينا أن بيئة الأعمال المصرية والبيئة المهنية تفتقد الكثير من العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة والتي إن توافرت تمكن هذه المكاتب من المنافسة والاستمرار في سوق المهنة.
- ٤- وجود اتفاق عام بين نتائج التحليل الاحصائي الوصفي ونتائج نموذج الانحدار البسيط والمتعدد من حيث تأثير العوامل والأساليب الحديثة في المراجعة (استخدام التقنيات الحديثة في المراجعة، انتشار استخدام شبكة الانترنت، التوسع في صفقات التجارة الالكترونية)، وهذا يعنى أن بيئة الأعمال المصرية مازالت تعتمد على النظم التقليدية في خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة.
- ٥- يتضح لدى الباحث من خلال نموذج تحليل الانحدار البسيط أن هناك علاقة معنوية بين المتغيرات المستقلة ($X_1, X_2, X_3, \dots, X_{12}$) والمتغير التابع (Y) وتمثل هذه العلاقة بأنها علاقة معنوية طردية أو عكسية قوية كما هو واضح من الجداول السابقة.
- ٦- من نتائج نموذج تحليل الانحدار المتعدد، يتضح لدى الباحث أن جميع المتغيرات المستقلة ($X_1, X_2, X_3, \dots, X_{12}$) تؤثر تأثير معنوى على المتغير التابع (القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية) في ظل تطبيق اتفاقيه الجات.
- ٧- هناك اتفاق عام على توافق النتائج التي تم التوصل إليها من نموذج تحليل الانحدار البسيط والمتعدد ونتائج التحليل النظرى للعوامل المؤثرة القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية عند تطبيق اتفاقيه الجات.

المبحث الخامس

خلاصة ونتائج وتوصيات البحث

١-٥. خلاصة البحث:

يهدف هذا البحث إلى حصر وتحديد العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة في ظل تطبيق اتفاقية الجات. وفي الحقيقة تتوقف قدرة مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية على الصمود أمام المنافسة الشرسة المتوقعة من مكاتب المحاسبة والمراجعة الأجنبية في بيئة الأعمال المصرية أولاً ثم في بيئة الأعمال الأجنبية ثانياً على ما يتوافر لديها من إمكانيات مادية وكفاءات بشرية وغيرها من عوامل المنافسة في هذه المهنة. ولقد تمكن الباحث من تحديد العوامل المؤثرة في القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة في ظل تطبيق اتفاقية الجات فيما يلي:

أولاً: عوامل المنافسة التي تتعلق بمكاتب المحاسبة والمراجعة وتحتوي على عوامل المنافسة الفرعية التالية:

- ١- مستوى جودة الأداء المهني للمراجعة.
- ٢- درجة الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة.
- ٣- عملية تحديد أتعاب عملية المراجعة.
- ٤- استخدام التقنيات الحديثة في المراجعة.
- ٥- النفوذ الاجتماعي للشركاء في مكاتب المحاسبة والمراجعة.

ثانياً: عوامل المنافسة التي تتعلق بأعضاء فريق المراجعة:

وتحتوي على عوامل المنافسة الفرعية التالية:

- ١- درجة استقلال وحياد مراقبي الحسابات.
- ٢- مستوى التأهيل العلمي والمهني لمراقبي الحسابات.
- ٣- درجة الالتزام بمتطلبات التعليم المهني المستمر.

ثانياً: عوامل المنافسة التي تتعلق بالعملاء (المنشآت محل الفحص):

وتحتوي على عوامل المنافسة الفرعية التالية:

- ١- وجود لجان المراجعة عند العملاء.
- ٢- انتشار استخدام شبكة الإنترنت.
- ٣- التوسع في صفقات التجارة الإلكترونية.

ولقد قام الباحث بعرض مشكلة البحث في شكل السؤال البحثي التالي: ما هي العوامل المؤثرة في القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة في ظل تطبيق اتفاقية الجات؟ ومن هنا توصل الباحث إلى أن التجارة في خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة سوف تكون في اتجاه

واحد - من الدول المتقدمة إلى الدول النامية وليس العكس. حيث أن مكاتب المحاسبة والمراجعة الأجنبية ليس لديهم أى مشاكل عند تطبيق الإتفاقية على كافة فروع خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة، حيث يتوافر لديهم مزايا تنافسية تمكنهم من مواجهة أى منافسة شرسة قائمة من الخارج بعكس الحال فى الدول النامية فيتولد لديهم الكثير من المخاوف والمشاكل والسلبيات نتيجة دخول مكاتب المحاسبة والمراجعة الأجنبية سوق خدمات مهنة المحاسبة.

ومن خلال استعراضنا لبعض الدراسات الخاصة بمهنة المحاسبة والمراجعة تبين لدينا أن هناك العديد من العوامل المؤثرة فى القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة المنسربة كما تؤثر أيضا على مدى قدرة مكتب المحاسبة والمراجعة على التواجد والاستمرار فى سوق خدمات مهنة المحاسبة، وفى ظل بيئة تنافسية قوية فى سوق مفتوح لعل فيه أن يكون يد للدولة فى استخدام أى قيود أو تشريعات تحد من قدرة مكاتب المحاسبة والمراجعة الأجنبية على ممارسة المهنة داخل حدودها.

٥-٢. نتائج البحث:

فى الحقيقة إن تطبيق الإتفاقية العامة للتجارة فى الخدمات (GATS) فى بيئة الأعمال المصرية سوف تؤثر على مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية من حيث حجم الأعمال ونوعية الخدمات التى تقدمها ومستوى جودة هذه الخدمات والأتعاب التى تطالبها مقابل تلك الخدمات. ولقد قام الباحث بإعداد قائمة الاستقصاء وتم توزيعها على ١٢٠ مكتب محاسبة وتم الحصول على ١٠٠ استمارة استقصاء مقبول الرد عليها. وتم تحديد الهدف من الدراسة الاستكشافية الممثلة فى دراسة أثر اثنا عشر عامل مؤثر على القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية، وذلك للوقوف على نقاط القوة التى تميز مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية لمحاولة استغلالها فى مواجهة المنافسة الشرسة المتوقعة عند تطبيق الإتفاقية العامة للتجارة فى الخدمات (GATS)، وتحديد نقاط الضعف ومحاولة التخلص منها وذلك تجنباً لاستغلال المكاتب الأجنبية هذه النقاط وإخراج المكاتب الوطنية من السوق والسيطرة عليه. وفيما يلى أهم نتائج البحث التى تم التوصل إليها من خلال البحث والدراسة:

١- بالنسبة لدرجة تأثير الإتفاقية العامة للتجارة فى الخدمات (GATS) على مهنة المحاسبة والمراجعة فى بيئة الأعمال المصرية، تم التوصل إلى النتائج التالية:

أ - هناك شبه اتفاق عام من مراقبى الحسابات مزاولى المهنة من عينة البحث فى الدراسة بنسبة (٩٤%) على أن الإتفاقية سوف تسرى بالفعل فى قطاع خدمات مهنة المحاسبة ببيئة الأعمال المصري، وأن معظم المكاتب الأجنبية سوف تنتشر فى مصر بعد سريان الإتفاقية.

- ب - هناك اتفاق عام من عينة البحث الميداني بنسبة (٧٠%) على أن مكاتب المحاسبة والمراجعة الأجنبية سوف تجذب الأعمال الاستشارية والمهنية داخل بيئة الأعمال المصرية.
- ج- هناك اتفاق من عينة البحث الميداني على أن نسبة (٦٤%) من مكاتب المحاسبة والمراجعة الأجنبية سوف يفيد مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية عن طريق نقل الخبرة والأساليب والنظم الحديثة المتقدمة.
- د- هناك اتفاق من عينة البحث بأن نسبة (٦٤%) من مكاتب المحاسبة والمراجعة الأجنبية سوف يؤثر تأثيراً سلبياً على حجم أعمال مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية وعدم إتاحتها للعمل في الأسواق الخارجية.
- ٢- بالنسبة لمدى تواجد وتوافر العوامل المؤثرة في القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية:
- في الحقيقة قام الباحث باستخدام الإحصاء الوصفي للتعرف على مدى توافر وتواجد العوامل المؤثرة في القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية، فتوصل إلى النتائج التالية:
- أ - أن مستوى جودة الأداء المهني السائد في بيئة الأعمال المصرية مستوى أداء متوسط وقد يكون منخفض إلى حد ما.
- ب - لا يوجد التزام بالمعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة من جانب معظم مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية.
- ج- تسود المنافسة السعرية في سوق خدمات مهنة المحاسبة، فيتم تحديد أتعاب المراجعة بأقل مما يجب ولا يتناسب مع حجم الأعمال أو المسؤولية القانونية التي يتحملها مراقبي الحسابات في المكاتب الخاصة.
- د- عدم استخدام أساليب التقنية الحديثة في المراجعة نظراً لصغر حجم مكاتب المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال المصرية.
- هـ- معظم مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية تعتمد على النفوذ الاجتماعي والعلاقات الشخصية والاجتماعية الخاصة للشركاء في الحصول على العملاء الجدد في بيئة الأعمال المصرية.
- و- معظم مزاوى المهنة بمكاتب المحاسبة والمراجعة غير ملتزمين بمتطلبات التعليم المهني المستمر، مع عدم وجود لجان المراجعة عند العملاء، وقد تتم بشكل صوري للوفاء بالمتطلبات القانونية فقط.

- ز- معظم مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية لا تستخدم شبكة الإنترنت في أعمال المراجعة عند تنفيذ عملية المراجعة عن بُعد أو نشر التقارير المالية والحسابات اختامية لعملائها على الشبكة.
- ٣- بالنسبة لمدى تأثير المتغير التابع (القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة) بالمتغيرات المستقلة (العوامل المؤثرة في القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة) في بيئة الأعمال المصرية. فقد قام الباحث باستخدام كل من نموذج معامل الانحدار البسيط والمتعدد، وتم التوصل إلى النتائج التالية:
- أ - فيما يتعلق بمستوى جودة الأداء المهني للمراجعة، درجة الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة فقد أيدت نتائج الدراسة الاستكشافية نتائج التحليل النظري، حيث أثبتت معنوية العلاقة الطردية بين مستوى جودة الأداء المهني للمراجعة، درجة الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة والقدرة التنافسية لمراقبي الحسابات في بيئة الأعمال المصرية.
- ب - أما بالنسبة لعملية تحديد أتعاب المراجعة، استخدام التقنيات الحديثة في المراجعة، فقد اختلفت نتائج الدراسة الاستكشافية عن نتائج التحليل النظري، حيث أثبتت عدم معنوية العلاقة بين عملية تحديد أتعاب المراجعة، استخدام التقنيات الحديثة في المراجعة والقدرة التنافسية لمراقبي الحسابات في بيئة الأعمال المصرية.
- ج- بالنسبة لحجم مكتب المحاسبة والمراجعة، وجود النفوذ الاجتماعي للشركاء في مكتب المحاسبة والمراجعة، فقد أيدت نتائج الدراسة الاستكشافية نتائج التحليل النظري، حيث أثبتت معنوية العلاقة الطردية بين درجة النفوذ الاجتماعي للشركاء في مكتب المحاسبة والقدرة التنافسية له.
- د- فيما يتعلق بالحفاظ على استقلال مراقبي الحسابات، فقد أيدت نتائج الدراسة الاستكشافية نتائج التحليل النظري، حيث أثبتت معنوية العلاقة العكسية بين الحفاظ على استقلال مراقبي الحسابات والقدرة التنافسية لهم.
- هـ- فيما يتعلق بمستوى التأهيل العلمي والمهني لمراقبي الحسابات، درجة الالتزام بمتطلبات التعليم المهني المستمر، فقد أيدت نتائج الدراسة الاستكشافية نتائج التحليل النظري، حيث أثبتت معنوية العلاقة الطردية بين مستوى التأهيل العلمي والمهني لمراقبي الحسابات ودرجة الالتزام بمتطلبات التعليم المهني المستمر والقدرة التنافسية لمراقبي الحسابات في بيئة الأعمال المصرية.
- و- فيما يتعلق بوجود لجان المراجعة عند العملاء فقد أيدت الدراسة الاستكشافية نتائج التحليل النظري، حيث أثبتت معنوية العلاقة الطردية بين وجود لجان المراجعة عند العملاء والقدرة التنافسية لمراقبي الحسابات.

ز- فيما يتعلق بإنشاء استخدام شبكة الانترنت، التوسع في صفقات التجارة الالكترونية فقد اختلفت الدراسة الاستكشافية عن نتائج التحليل النظري، حيث أثبتت عدم معنوية العلاقة بين انتشار استخدام شبكة الانترنت في المراجعة، التوسع في صفقات التجارة الالكترونية والقدرة التنافسية لمراقبي الحسابات في بيئة الأعمال المصرية.

٥-٣. توصيات البحث:

في الحقيقة استعرض الباحث في الجزء السابق نتائج الدراسة النظرية والاستكشافية، وتبين أن هناك نقاط ضعف كثيرة وعديدة في البيئة المهنية لمهنة المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال المصرية، ومن خلال ذلك يمكن عرض التوصيات التالية:

١- عند تطبيق الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات المحاسبية، نرى عدم السماح بدخول مكاتب المحاسبة والمراجعة الأجنبية في بيئة الأعمال المصرية في الظروف الحالية، حيث أن الوضع الحالي لمهنة المحاسبة لا يسمح بالمنافسة الشرسة القادمة من الدول المتقدمة إقتصادياً ومعرفياً.

٢- ننصح بتطوير مهنة خدمات المحاسبة والمراجعة بالتنظيم المستمر، وذلك من خلال الاهتمام بالتدريب المهني والتعليم المستمر، الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة التي تصدر من الاتحاد الدولي للمحاسبين، مع التركيز على حُسن جودة الأداء المهني للمراجعة، إدخال التقنيات الحديثة والنظم المتقدمة في عملية المراجعة.

٣- ضرورة إنشاء قاعدة بيانات سليمة Data Base حتى يتم بناء عليها اتخاذ القرارات المناسبة والرشيده، وهذا يتم من خلال شعبة المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة بنقابة التجاريين، مع منح شهادات معتمدة دولياً عند تجديد رخصة المزاولة المهنية.

٤- لا بد من إصدار تشريع متطور وجدير للمهنة يواكب التطورات السريعة في ظل بيئة الاقتصاد المصرفي Knowledge-Based Economy ويعالج القضايا الشائكة الخاصة بعمل مكاتب المحاسبة والمراجعة الأجنبية في بيئة الأعمال المصرية.

٥- ننصح بإنشاء جهاز رقابي يتولى عملية الرقابة والتفتيش على مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية، للتحقق من الالتزام بأداب وسلوكيات وأخلاقيات المهنة، وللتأكد من جدية أعمال التدريب المهني والتعليم المستمر، مدى التزام المكاتب المصرية بتطبيق وتنفيذ القرارات والقوانين المنظمة للمهنة.

٦- ننصح بتكوين شركات مهنية لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة، والسماح بنظام الاندماج لهذه الشركات أو المكاتب المحاسبية، لغرض تكوين كيانات مهنية ضخمة تستطيع الصمود أمام أى منافسة شرسة عالمية من الخارج.

- ٧- ضرورة الاهتمام بتطبيق معيار الجودة Quality لمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية الصادر عن الهيئة العامة لسوق المال، حتى يتحقق تطوير فعلى للبيئة المهنية لمكاتب المحاسبة والمراجعة.
 - ٨- ننصح بضرورة إنشاء نقابة خاصة لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة المصرية، ويكون لها شخصية مستقلة عن نقابة التجاريين، وذلك حتى يمكن رعاية مصالح أصحاب المهنة بما يليق بمكانتهم فى الحياة الاقتصادية والاجتماعية.
 - ٩- ضرورة توافر برامج التدريب المهنى والتعليم المستمر عن أساليب المراجعة الحديثة وكيفية استخدام النظم الحديثة المتقدمة فى مهنة المحاسبة والمراجعة.
 - ١٠- ضرورة إدخال البرامج الدراسية فى كليات التجارة، مع إدخال الأساليب الحديثة فى ممارسة المهنة علمياً على المناهج العالمية، حتى يتم تخريج مُنتج على مستوى عالمى فى التفكير والتأهيل العلمى يمكنه من التعامل فى بيئة مهنية تتصف بالمنافسة الشرسة من قبل الدول المتقدمة.
- ٥-٤. اقتراح لأبحاث مستقبلية:
- ١- لقد حدد الباحث فى البداية الطبيعية الاستكشافية لهذا البحث، وهو ما يعنى بان هناك مازالت أبحاث مستقبلية فى هذا المجال، ألا وهى:
 - ١- القيام بدراسة دور مراجعة النظير Peer Review فى تحسين وتطوير خدمات جودة مهنة المحاسبة والمراجعة، ومدى إمكانية تطبيقها بين مكاتب المحاسبة والمراجعة فى بيئة الأعمال المصرية عند تطبيق اتفاقية الجات.
 - ٢- القيام بإجراءات دراسات عن العوامل المؤثرة فى القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة لغرض اكتشاف عوامل مؤثرة إضافية أخرى فى ظل تطبيق اتفاقية الجات.
 - ٣- إجراء دراسة للتحقق من مدى التزام مكاتب المحاسبة والمراجعة بتكوين لجان المراجعة عند العملاء، ومدى فاعليتها عند تطبيق اتفاقية الجات.
 - ٤- إجراء دراسة استكشافية حول مستوى جودة الأداء المهنى للمراجعة عند تطبيق اتفاقية الجات.

مراجع البحث

أولاً: المراجع العربية:

- (١) د. إبراهيم أحمد الصعدي، اتفاقية الجات وانعكاسها على مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر والدول العربية، مؤتمر مهنة المحاسبة والمراجعة وتحديات تطبيق اتفاقية الجات، جامعة الدول العربية بالقاهرة، الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، ١٩٩٨، ص (٢٠٨).
- (٢) د. إبراهيم أحمد الصعدي، الدور المتوقع للمحاسبين والمراجعين العرب في القرن الحادي والعشرين - تغير الواقع وآفاق المستقبل، المؤتمر الضريبي السابع، دار الدفاع الجوي - القاهرة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٠٠٢م، ص (٨٨) - (٨٩).
- (٣) د. أحمد عثمان رشوان، د. مصطفى محمد كمال حسن، نحو إطار متكامل لقياس أداء الجامعات الحكومية المصرية في ظل استراتيجية تحسين جودة التعليم العالي: منظور منهج الأحداث التفاعلي، المؤتمر السادس، المجلد الأول، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، ٢٠٠٦م.
- (٤) د. السيد أحمد عبد الخالق، التجارة الالكترونية والعولمة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، ٢٠٠٦م، ص (٢٥-٢٠).
- (٥) د. حسن عبد الحميد العطار، معايير مصرية للمراجعة - الحاجة إلى وجودها - إنتاجها - آثارها، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد ٢٢، العدد الأول، كلية التجارة - جامعة الزقازيق، ١٩٩٨م، ص (١٧٥-١٧٨).
- (٦) د. شعبان يوسف مبارز، أثر تحرير التجارة في الخدمات للاستشارات المحاسبية على آداب وسلوك وأخلاقيات المحاسب المهني الوطني وعلى جودة الأداء المهني للمحاسبة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الأول، كلية التجارة - جامعة بنى سويف، ٢٠٠٥، ص (٦٠-٧٠).
- (٧) د. شعبان يوسف مبارز، دور لجان المراجعة في إرساء الثقافة والإفصاح الكامل للتقارير المالية وأثر ذلك على تدعيم أسواق الأوراق المالية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الأول، كلية التجارة - جامعة بنى سويف، ٢٠٠٥، ص (٢٩٢-٢٩٦).
- (٨) د. شوقي السيد فوده، تحليل العوامل المؤثرة في جودة خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة وأثر ذلك في مصداقية المعلومات المحاسبية المنشورة بالقوائم المالية، دراسة نظرية وميدانية، مجلة آفاق جديدة، السنة الرابعة عشر، العدد الثالث والرابع، كلية التجارة - جامعة المنوفية، ٢٠٠٥، ص (١٥١-١٥٧).

- (٩) د. على إبراهيم طلبه، نموذج مقترح لقياس تأثير العروض التنافسية في مجال المراجعة على قرارات المراجعين والعملاء - دراسة تجريبية - مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة بنى سويف - جامعة القاهرة، السنة الثالثة عشر، العدد الأول، ٢٠٠٢، ص (١٩٥-١٩٧).
- (١٠) د. محمود السيد الناغى، أثر تكنولوجيا المعلومات على مهنة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة بنى سويف، جامعة الزقازيق، ٢٠٠٢.
- (١١) د. محمد عبد الله مجاهد، العوامل المحددة لأداء مراقب الحسابات لمراجعة خارجية غير منظمة بالتطبيق على مكاتب المراجعة فى جمهورية مصر العربية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، فرع بنى سويف، جامعة القاهرة، ١٩٩٩م.
- (١٢) د. هشام أحمد حسبو، تصدى مهنة المحاسبة فى مصر لتحديات العولمة، المؤتمر الضريبي السابع، دار الدفاع الجوى بالقاهرة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٠٠٢م.
- (١٣) الهيئة العامة لسوق المال - التقرير السنوى للأعوام (٢٠٠١ - ٢٠٠٤)

(www-cma.Gov.eg/cma)

ثانياً: المراجع الأجنبية

- (14) Agestam, Carline, Analyzing Processes of Globalization Audity and Accounting: The Case of the Harmonization of the Qualification to Audit, IPA Doctoral Colloquium. Copenhagen Business School, 2000.
- (15) Abbott, Lawrence J., Parker, Susan, Peters, Gary F. and Raghunandan, K, The Association Between Audit Committee Characteristics and Fees, *A Journal of Practice and Theory*, Vol. 22, No. 2, 2003, P.1
- (16) Kose, yasemin, The Effects of Globalization on Accounting Education: International Regulations and Recent Developments, [http://www.iticu-edu. tr/duyurular](http://www.iticu-edu.tr/duyurular), 2005.
- (17) Knapp, Michaelc., Audit Conflict: An Empirical Study of the perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure, *The Accounting Review*, Vol. IX, No.2 April, 1985, p. 204.
- (18) National Accounting Conference (NAC), 2005.
- (19) White, Lawrence J. Reducing the Barriers to International Trade in Accounting Services, www.@ei.Org/doctlib. 2001.
- (20) World Trade Organization, GATS- Fast and Fiction, www,ictsd-org/stsd/ Docs/ gats facts. pdf.

ملاحق البحث**ملحق رقم (١) قائمة الاستقصاء**

السيد الأستاذ الفاضل/ مراقبي الحسابات

تحية طيبة وبعد...

تمثل هذه القائمة جزء من بحث "تحليل العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة في ظل اتفاقية الجات" ومن أجل الوقوف على الممارسة الفعلية لمهنة المحاسبة والمراجعة في البيئة المصرية عند تطبيق اتفاقية الجات، وتحديد نقاط القوة أو الضعف الموجودة بها، فقد قام الباحث بتحديد بعض العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية المتوقعة من مكاتب المحاسبة والمراجعة الأجنبية.

ومن هنا تم عرض بعض العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية لمزاوى مهنة المحاسبة والمراجعة في هذه القائمة، مع تحديد نقاط الضعف الموجودة واقتراح الحلول الممكنة لها، وتحديد نقاط القوة وتحويلها إلى مزايا تنافسية لمكاتب المحاسبة المصرية.

وإن شاء الله سوف يكون إسهام سيادتكم في الإجابة عن هذه التساؤلات الواردة بالقائمة سبباً من خير عون في إتمام هذا البحث، ونؤكد لسيادتكم بأن إجاباتكم على هذه القائمة ستعامل بمهنية السرية، وسوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

وأنتى أرجو من سيادتكم استيفاء الرأى حول هذه القائمة لما لذلك من عظيم الأثر على نتائج البحث العلمى والتي تنعكس بدورها على الممارسة المهنية.

مع أطيب تحياتى وشكرى لحسن تعاونكم معنا.

الباحث

أولاً: بيانات عامة وشخصية عن مراقب الحسابات:

- أ - المستوى الوظيفي داخل مكتب المراجعة:
- ١- شريك ٢- مراجع ٣- مدير مراجعة
٤- رئيس فريق المراجعة ٥- مراجع تحت التمرين

ب - عدد سنوات ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة:

- ١- أقل من ٣ سنوات. ٢- من ٣ - ٦ سنوات
٣- من ٦ - ١٠ سنوات ٤- أكثر من ١٠ سنوات

ج- الدرجة العلمية

- ١- بكالوريوس تجارة. ٢- دبلوم دراسات عليا في المحاسبة
٣- ماجستير في المحاسبة ٤- دكتوراه في المحاسبة

د - عضوية الجمعيات المهنية

- ١- عضو مجمع المحاسبين القانونيين بالانجلترا.
٢- عضو مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي.
٣- عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصريين.
٤- عضو جمعية الضرائب المصرية.

ثانياً: القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة

البيان	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
١- المنافسة في المهن الحرة يجب أن يكون لها وسائل ومقاييس مختلفة عنها في النواحي التجارية.				
٢- وجود تحدى أمام مكاتب المحاسبة الوطنية هو كيفية تحويل الميزة النسبية إلى ميزة تنافسية.				
٣- القدرة التنافسية للمكاتب المهنية تستند إلى مهارات بشرية عالية وقاعدة علمية قوية وربط وتخصيص هذه العوامل باحتياجات العملاء.				
٤- الجامعات والمعاهد المتخصصة في عقد دورات تدريبية مستمرة تساعد في مساندة مهنة المحاسبة والمراجعة بهدف تحقيق مزايا تنافسية عالمية.				
٥- إن المنافسة المحلية هو المحك الأكبر للقدرة على المنافسة العالمية.				
٦- إن قدرة المكاتب على المنافسة العالمية تتناسب طردياً مع حجم ونوع المنافسة المحلية.				

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	البيان
					٧- يفضل العملاء أن يحصلون على خدمات بأعلى جودة وبأقل تكلفة وعلى مقدمي الخدمة الاستجابة لضغوط السوق.
					٨- تتسم بيئة المراجعة في العصر الحديث بالمنافسة الحادة مما يتعكس بتأثيرات مختلفة على مهنة المراجعة.
					٩- إن المنافسة تؤثر على كل من العميل طالب الخدمة والمراجع المقدم لها.

ثالثاً: الإتفاقية العامة لتحرير التجارة في الخدمات (GATS)

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	البيان
					١- إن الإتفاقية العامة للتجارة في الخدمات (GATS) ستسرى بالفعل في مصر.
					٢- إن مكاتب المحاسبة الأجنبية سوف تنتشر للعمل في السوق المحلية بعد سريان الإتفاقية العامة للتجارة في الخدمات.
					٣- إن مكاتب المحاسبة الأجنبية سوف تجتذب الأعمال الاستشارية وأعمال التدقيق للشركات الأجنبية العاملة في بيئة الأعمال المصرية.
					٤- إن مكاتب المحاسبة الأجنبية سوف تجتذب الأعمال الاستشارية وأعمال التدقيق للشركات الوطنية العاملة في بيئة الأعمال المصرية.
					٥- إن عمل المكاتب الأجنبية في السوق المحلية سوف تفيد عن طريق نقل الخبرة والأساليب والنظم المتقدمة لمكاتب المحاسبة المصرية.
					٦- إن عمل المكاتب الأجنبية بالسوق المحلية يخلق فرص عمل جديدة بالسوق المحلية.
					٧- إن عمل المكاتب الأجنبية بالسوق المحلية سوف يؤثر تأثيراً سلبياً على حجم أعمال مكاتب المراجعة المصرية.
					٨- إن خروج مكاتب المحاسبة المصرية للعمل بالأسواق الخارجية سوف يعرضها لمخاطر كبيرة وقضايا قانونية مختلفة.
					٩- إن تحرير التجارة في الخدمات المحاسبية في صالح مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر.

رابعاً: عوامل تتعلق بمكاتب المحاسبة والمراجعة

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	البيان
					١- مستوى جودة الأداء المهني للمراجعة: أ - هناك نظرة عامة أن الهدف من المراجعة هي اكتشاف الغش والخطأ.
					ب- تبعية لجنة القيد لوزارة المالية وليس لجمعية مهنية منحصصة يؤثر على الرقابة على جودة الأداء المهني للمكاتب.
					ج- ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى الشركات محل المراجعة (العملاء) يؤثر سلباً على جودة الأداء المهني .
					د - تدنى مستوى كفاءة محاسبى الشركات يؤثر سلباً على نظام الرقابة الداخلية مما يؤثر سلباً على جودة الأداء المهني للمكاتب.
					هـ- توافر عامل الخبرة المهنية لفريق المراجعة بالمشاكل المحاسبية المرتبطة بنشاط المنشأة محل المراجعة يؤثر إيجابياً على تحسين جودة الأداء المهني.
					و - درجة إهتمام العاملين بمعايير العمل الميدانى المتعارف عليها أثناء القيام بالمراجعة يؤثر إيجابياً على جودة الأداء المهني.
					ز- جودة أداء عملية المراجعة أحد العوامل الترويجية التي تميز المراجع عن غيره من المنافسين مزاولى المهنة.
					ح- تركيز المنظمات المهنية على جودة أداء عمليات المراجعة.
					ط- مستوى جودة الأداء المهني للمراجعة يرتفع نتيجة وجود المنافسة بين مكاتب المحاسبة والمراجعة وبعضها البعض.
					ف- إن إتباع مكاتب المراجعة لبرنامج جودة المراجعة في الأجل الطويل يترتب عليه زيادة المقدرة التنافسية للمكتب.
					ك- إن ارتباط مكاتب المحاسبة المصرية بمكاتب المحاسبة الأجنبية يؤدي إلى ارتفاع جودة الأداء المهني للمراجعة.

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	البيسان
					ل- نظام الرقابة يطبق بالمكتب يؤثر على جودة الأداء المهني للمكتب.
					٢- درجة الإلتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة:
					أ - إن توافر مجموعة من معايير الأداء المهني يعتبر من بين المقومات الأساسية التي ينبغي توافرها لأي عمل مهني متطور.
					ب- تساعد معايير وإرشادات المراجعة على إمداد المراجعين بالمعرفة الإجرائية والأساسية اللازمة لإنجاز مهام العمل المختلفة.
					ج- إن مكاتب المحاسبة والمراجعة التي تمتلك المعرفة التراكمية والخبرة العملية الكافية بتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة، سوف تستأثر بالنصيب الأكبر من عمليات المراجعة في دول العالم.
					د - إن الدخول في المنافسة الشريفة يستلزم أن تكون المكاتب منتمعة بالكفاءة والفاعلية عن طريق تطبيق معايير المراجعة الدولية المتطورة.
					هـ - معايير المراجعة الموجودة لا تتناسب مع البيئة المصرية.
					و- معايير المحاسبة الموجودة لا تتناسب مع البيئة المصرية.
					ز - تسود حالة من عدم التزام المراجعين المصريين بالقواعد المنظمة للمهنة.
					ح- تسود حالة من عدم التزام مكاتب المحاسبة بمعايير المراجعة الدولية.
					ط- درجة معرفة المراجعين بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية.
					٣- عملية تحديد أتعاب عملية المراجعة:
					أ - عدم وجود معايير لتحديد أتعاب عملية المراجعة بما يتناسب مع العمل الذي يقوم به المراجع.
					ب- عدم ملائمة أتعاب المراجعة مع حجم العمل في كثير من الأحيان.

دراسة نظرية واستكشافية
ظلال إتفاقيه الجات: دراسة نظرية واستكشافية

د. شوقي السيد فوده

لا لوافق بشدة	لا لوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	البيان
					ج- يتم تخفيض أتعاب عملية المراجعة للحصول على عملاء جدد والاحتفاظ بالعملاء القدامى.
					د - إن درجة وطبيعة المنافسة السائدة في سوق خدمة المراجعة تؤثر على تحديد الأتعاب التي يقبلها مكتب المراجعة.
					هـ- تعتبر أتعاب عملية المراجعة هي المحور الأساسي في عملية المنافسة بهدف المحافظة على العملاء الحاليين وجذب عملاء جدد.
					٤- حجم مكتب المحاسبة والمراجعة:
					أ - مكاتب المحاسبة الكبرى لديها اهتمام خاص بتحديد قواعد الترقى للعاملين بها.
					ب- تهتم مكاتب المحاسبة المصرية الكبرى بالتخصص وتقسيم العمل داخل المكتب وتدريب المحاسبين والمراجعين.
					ج- توافر إمكانية تدريب المراجعين بمكاتب المراجعة الكبرى حيث يتوافر خبراء فنيون ومكاتب متخصصة.
					د - إن ارتباط المكتب بأحد المكاتب العالمية له تأثير على قرار العميل باختيار مكتب دون غيره.
					هـ- العميل يتحول إلى مكاتب المراجعة الكبيرة ليحصل على مزايا التخصص والارتباط باسم مكتب المراجعة.
					و- مكاتب المراجعة المصرية الكبيرة لديها القدرة على مواجهة درجات عالية من المنافسة العالمية المتوقعة مع تطبيق إتفاقيه الجات.
					٥- النفوذ الاجتماعي للشركاء في مكتب المحاسبة والمراجعة:
					أ - إذا كان أحد الشركاء في مكتب المحاسبة والمراجعة قد شغل منصب له حيثياته في المجتمع فيؤثر في اختيار مكتب المراجعة.
					ب- إذا كان أحد الشركاء في مكتب المحاسبة والمراجعة يتمتع بنفوذ وعلاقات واسعة فإن ذلك يؤثر في اختيار مكتب المراجعة.
					ج- قيام بعض العملاء بالترويج لبعض مكاتب المراجعة التي ترتبط بها.
					د - التنافس غير الشريف بين المراجعين بسبب النفوذ الاجتماعي لأصحاب بعض المكاتب.

خامساً: عوامل تتعلق بأعضاء فريق مكتب المراجعة

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	البيان
					١- الحفاظ على إستقلال المحاسب القانوني:
					أ- إن المنافسة بين مكاتب المحاسبة والمراجعة لها تأثير هام على استقلال المراجع الخارجي.
					ب- كلما زادت المنافسة بين مكاتب المراجعة للحصول على العملاء كلما زادت الفرص والدوافع لدى العملاء لاستبدال وتغيير المراجعين.
					ج- يزداد اعتماد المراجع على العميل كلما اعتقد أن العميل يمكن أن يجد مكتب مراجعة آخر إذا لم يتوافق معه.
					د- إن مسألة تعيين مراجع الحسابات تتم فعليا من قبل مجلس إدارة الشركة.
					هـ- عدم التحفظ بشأن الاستمرار عندما يكون ضرورة لعدم فقدان العميل.
					و- عدم وجود وعي كامل لدى العملاء والمراجعين بأخلاقيات المهنة وحياد المراجع.
					ز- الإتصال بالمراجع السابق.
					ح- درجة الإهتمام بتوفير الاستقلال والحياد للمراجعين.
					ط- مدى توفير الاستقلال والحياد لفريق المراجعة.
					٢- مستوى التأهيل العلمي والمهني للمحاسب القانوني:
					أ- يجب أن يتوافر في المحاسب القانوني تأهيلا علميا وعمليا حتى يكون ذا كفاءة مهنية مناسبة.
					ب- يوجد عدد كبير من المعاهد المتخصصة لتدريب المحاسبين والمراجعين.
					ج- التدريب المهني لدى مكاتب المحاسبة المصرية لا يتسم بالجدية دائما مع طرف كل من المتدرب، مكتب المراجعة.
					د- تقوم مكاتب المراجعة المصرية الكبرى بإعداد قوائم التدريب لكل مهمة من مهام المراجعة.
					هـ- درجة الاهتمام كبيرة بالتأهيل العلمي والخبرة العملية.

تحسين العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة والمراجعة في ظل إتفاقيات الجات: دراسة نظرية واستكشافية

د. شوقي السيد فوده

البيان	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
و- درجة تدريب المراجعين على كيفية المراجعة باستخدام الحاسب كافيّة.					
ز - المكاتب الوطنية تشجع العاملين بها للحصول على عضوية إحدى المؤسسات المهنية.					
٣- درجة الالتزام بمتطلبات التعليم المهني المستمر:					
أ- يوجد مكتبة بمكتب المحاسبة والمراجعة.					
ب- يوجد دورات تدريبية مستمرة للمراجعين بالمكتب.					
ج- يهتم المكتب بالتطوير المستمر لقدرات ومهارات وخبرات العاملين به.					
د - يهتم المراجع بتحديث معلوماته المهنية المتعلقة بالقوانين والقرارات الحديثة.					
هـ- الدورات التدريبية التي يقوم بها المكتب للعاملين به كافية.					
و - المراجع والنشرات المهنية الحديثة الموجودة بمكتب المكتبة كافية.					
ز - لا توجد جمعية مهنية مصرية للمحاسبين والمراجعين تقوم بالرقابة على تطوير مستوى الكفاءة المهنية للمحاسبين والمراجعين.					
ح- جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية تقوم بالرقابة على تطوير مستوى الكفاءة المهنية لدى أعضائها.					
ط- يوجد التزام أخلاقي بالرفاء بمتطلبات التعليم المهني المستمر للمحافظة على الكفاءة المهنية للمراجع.					

سادساً: عوامل تتعلق بالعملاء(المنشآت محل الفحص)

البيان	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١- وجود لجان المراجعة عند العملاء:					
أ - في حالة وجود لجنة مراجعة فإنها تحقق هدفها في زيادة استقلال المراجع الخارجي وزيادة جودة المراجعة.					
ب- إن وجود لجان المراجعة بالشركات امر ضروري جداً لإرساء الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية.					

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	البيان
					ج- إن تكوين لجان المراجعة في الشركات تمثل أداة لتحقيق التوازن في العلاقات بين مراقب الحسابات والإدارة.
					د- نسبة العملاء الذين لديهم لجان المراجعة.
					٢- إنتشار استخدام شبكة الإنترنت:
					أ- إن ظهور شبكة الإنترنت أحدثت ثورة في نشر البيانات الالكترونية والمعلومات المالية على الإنترنت.
					ب- هناك تزايد مستمر وسرعة كبيرة في استخدام الإنترنت لأغراض نشر التقارير المالية للشركات.
					ج- إجراءات المراجعة التقليدية لا تناسب مع تقنية الإنترنت وخصوصاً باستخدام نظام المراجعة عن بعد.
					د- إن التأهيل الراهن لمراقبي الحسابات في مصر لا تتناسب مع تقنيات الإنترنت ولا يمكنهم مراجعة الحسابات من خلال مواقع الإنترنت.
					٣- التوسع في صفقات التجارة الالكترونية:
					أ- اعتماد العميل على نظام المعلومات المحاسبي الفوري يؤثر على قرار قبول التكلفة.
					ب- قدرة المكتب على استعمال أدوات تكنولوجيا المعلومات في المراجعة الفورية يؤثر على قرار قبول التكلفة.
					ج- مستوى خطر التكلفة بالمراجعة المستمرة المقدر يؤثر على قرار قبول التكلفة.
					د- هل يعرض عليكم إستشارات خاصة بالتجارة الالكترونية.
					هـ- هل طلب منكم أداء خدمات مرتبطة بالمواقع الخاصة بالشركات على الإنترنت.
					و- هل قمتم بأداء خدمات حماية النظم الالكترونية من المخاطر.