اقتصاديات وعوامل تحديد أتعاب عمليات المراجعة

دكتور
حسن محمد حسين أبوزيد

مجلة المال والتجارة – العدد ١٩٣ –
مايو ١٩٨٥

مجلة التجارة والتمويل - العدد ١٩٢ - مايو ١٩٨٥

اقتصاديات وعوامل تحديد أتعاب عمليات المراجعة

د. حسن محمد حسين أبو زيد

الاستاذ المساعد بقسم المحاسبة - كلية التجارة

جامعة القاهرة

في ظل الظروف الراهنة لمهنة المراجعة ومع تزايد الاعتماد عليها والذي يتمثل في زيادة الطلب على خدماتها من قبل الاطراف المتعددة أصبح هناك العديد من المهام التي يمكن أن تسند للمراجع المستقل غير القيام بأعمال المراجعة بهدف تقديمه للتقرير بالرأي عن القوائم الماليه للعميل . ومن أبرز هذه المهام قيامه بتقديم الاستشارات للاداره ، وتقييم النظم ، والخدمات الضريبيه .

ويعتقد الباحث أن الدور الاساسي للمراجع كان وسيظل القيام بأعمال المراجعه بهدف تقديم التقرير بالرأي عن القوائم المالية ، ومن ثم فان دراسة العوامل المؤثره على سلامه هذه العمليه يجب أن تأخذ المكانه الأولى في أية دواسات متعلقه بالمراجعه .

ولقد سبق للباحث أن تعرض في مقالات سابقة للعلاقة بين حجم المنشأه محل المراجعه وحجم مكتب المراجعه وبين استقلال المراجع من ناحية، وبين مدى كفاءة تنفيذ عمليات المراجعه من ناحيه أخرى على اعتبار ان هذه الأمور تؤثر بشكل لا يمكن انكار أثره على مدى سلامه عملية المراجعة . ويحاول الباحث في هذه المقاله دراسة اقتصاديات وعوامل تحديد أتعاب عمليات المراجعه لاعتقاد الباحث أن عوامل تحديد هذه الاتعاب اذا لم تراع بشكل سليم فسوف يكون لها تأثير غير مقبول على مدى سلامه عملية المراجعه ذاتها .

وعلى الرغم من أن هذه المقاله في حدود المعلومات المتاحه لى تعتبر المحاوله الأولى للكتابه في هذا الموضوع في الأدب المحاسبى المكتوب باللغه العربيه ، الا أن هذا الأمر يلقى اهتماما متزايدا منذ نهاية السبعينيات في الولايات المتحدة والمملكه المتحده على السواء فلقد احتل هذا الموضوع جزءا هاما من رساله الدكتوراه التى قدمتها Linda Elizabeth De Angelo الى جامعة بنسلفانيا سنة ١٩٧٩ كما تناول Dan A. Simunic دراسة نظرية تحديد أسعار خدمات المراجعة في رسالة الدكتوراه التى قدمها لجامعة شيكاغو سنة ١٩٧٩ . هذا بالاضافة الى بعض المقالات التى تتناول هذا الموضوع في الجلات العلمية المتخصصة .

ويود الباحث أن يشير الى أن دراسته سوف تتناول بشكل اساسى دراسة موضوع أتعاب عملية المراجعه بهدف تقديم التقرير بالرأى عن القوائم المالية ولن يتطرق لدراسة أتعاب المراجع عن أيه عمليات أخرى واذا حدث ذلك عرضا فيجب اعتباره منتجا عرضيا لتناوله للمشكله الرئيسية .

أهمية المشكلة :

يكاد كافة الاقتصاديين أن يتفقوا على أن تخصيص أو توجيه الموارد نحو فروع النشاط الاقتصادى المختلفه في المجتمعات ذات الاقتصاد الحر انما يتم بناء على قرارات الأفراد الذين يمتلكون هذه الموارد ، ولكن هؤلاء الافراد لا يتخذون هذه القرارات اعتباطا بل ان الفرد عند اتخاذه قرارا بتوجيه أمواله ، أو اختياره مهنته تتحكم فيه رغبته في تحقيق أكبر دخل فعلى ممكن من ممارسته هذا الفرع من فروع النشاط مقارنا بالدخل المحتمل من أي نشاط اخر بديل كان يمكن له ممارسته . ومنشأة المراجعة بوصفها منشأه اقتصادية تحوز الموارد التى وجهتها الى هذا النشاط شانها في ذلك شأن أية منشأة اقتصاديه يجب أن تراعى في ارتباطاتها المختلفه وفى تخطيطها لأعمالها العمل على تحقيق أكبر دخل حقيقى دون

التضحية أو المساس بالقيم والاعتبارات الاساسية التى تحكم مهنة المراجعة ·

وتمثل خدمات المراجعه سلعا اقتصادية كما تمثل أتعاب عمليات المراجعه مصدر الايراد الرئيسى لمكاتب المراجعه فى مزاولتها لأعمالها ، ويمثل تعظيم الأتعاب وترشيدها الهدف الذى يسعى المراجع الى تحقيقه بغية تحقيق أفضل عائد ممكن من مباشرته للمهنة اذا نجح كذلك أن يرشد من تكاليف التنفيذ ·

ومن ناحية أخرى تمثل أتعاب المراجعة عبئا ماليا على المنشات الخاضعة للمراجعه تتوقع أن تحصل مقابلها على نفعة تبرر تحملها فى مواجهة الآراء التى ترى عخدم تناسب حجم العبء الذى تتحمله المنشات فى صوره أتعاب لعملية المراجعة (١) مع المنفعه المستمده منها · واتعاب المراجعه هى ناتج حاصل ضرب وحده الثمن للوحدة الواحدة من خدمات المراجعة فى كمية هذه الخدمات التى يطلبها طالب هذه الخدمات ومن ثم فان الاختلافات فى اتعاب المراجع ترجع اما الى الاختلاف فى وحدة الثمن أو فى حجم الخدمات المطلوبه وتحديد أتعاب المراجعة يمثل أمرا حيويا وهاما نظرا لتأثيرها سواء من حيث تقييم المراجع لمدى عدالتها وتناسبها مع ما يبذله من جهد ، أو ما يتكبده من تكلفه ، وما يلقيه تصديه لها على عاتقه من مسئوليات ، أو من حيث شعور المنشات محل المراجعه على عائد أو منفعه من وراء دفعها يبرر ذلك ، أو من حيث أسس تحديدها ، أو السلطه المناط بها أمر تحديدها ، أو من حيث تأثيرها على سلوك المراجع وأثناء تعاقده مع العملاء ، أو من حيث تأثيرها على سلوكه المهنى اثناء تأديته لواجباته المهنيه · وأخيراً من حيث تأثير هذه العناصر مجتمعة على مدى استقلاله ، وأمانته وكفاءته المهنية · ويعتقد البعض أن من أهم أسباب وجود الصراع بين المصالح الشخصيه للمراجع وبين أمانته المهنيه واستقلاله يرجع الى تخوف المراجع من احتمال فقده لأتعاب المراجعه (٢) · ومن وجهة نظر ممارس مهنة المراجعة تعد حاجة الغالبية العظمى منهم للحصول على أفضل أتعاب نتيجة مزاولة المهنة حاجة ملحة اذا ما كان الهدف هو تقديم مستوى مرتفع من الخدمه للجمهور مع حصول المراجع وجهازه الوظيفى على عائد كاف وعادل ·

ولقد أثبتت عدة دراسات أن مستوى الدخل الذى يحصل عليه العاملون بمكاتب المراجعة ليس مرتفعا بالمقارنة بالدخل الذى يحصل عليه من هم على نفس مستوى الخبرة والتأهيل والمهارة ممن يعملون فى الأنشطه التجاريه والصناعيه الأخرى ، ولقد ترتب على هذا أن أصبحت المهنة مهدده بالاستنزاف المستمر لمواردها البشرية خصوصا من الأشخاص ذوى درجات الخبره والكفاءه المرتفعه الذين أصبحوا يفضلون الأعمال الأخرى التى توفرلهم مستوى أفضل من الدخل عما يمكن ان يتوفر لهم اذا ما استمروا فى سلك المهنة · وحتى يمكن ايقاف مثل هذا الاستنزاف فان الأمر يتطلب ضروره أن يتوافر لهم من مزاوله المهنة دخل يتناسب مع ما يتوافر لهم من خبره وكفاءه ولن يتوافر ذلك الا اذا حصل المراجع صاحب المكتب على أتعاب مناسبه وكافيه تمكنه من دفع المرتبات المناسبه والضروريه للاحتفاظ بالمساعدين اللازمين لانجاز عمليات المراجعة بكفاءة ·

ولقد أصبحت الحاجة الى حصول المراجعين خصوصا صغار الممارسين على أفضل أتعاب ممكنة أمراً معترفاً به من قبل أطراف متعددة ، وأصبح هناك اعتراف متزايد بضرورة تكريس مزيد من الوقت والجهد لدراسه شامله لهذه المشكله بواسطه كافة اعضاء ومنظمات المهنة ·

ويعتقد البعض (٣) أن ممارسى المهنة يجب أن يبدأوا فى بحث أمر تحديد أتعابهم بناء على تقدير العوامل التى ينبنى عليها هذا التحديد والتى يجب أن تتضمن الوفاء بما يلى :

---

(١) هناك اتجاه متزايد فى بريطانيا يرمى الى جعل عمليات المراجعه ـ على الاقل ـ بالنسبه للشركات الغير مسجله بالبومصه اختياريه اسوه بما هو متبع بشروط خاصه فى الولايات المتحده الامريكيه على اعتبار أن اتعاب المراجعه فى بريطانيا والتى تقدر سنة ١٩٧٦ بـ ٢٠٠ مليون جنيه لا تبررها المنفعه التى تعود على المنشات منها ويمكن الرجوع المقال التالى للاستزاده من هذا الموضوع ·

Richard Briston, & Robert Perks Baacma Ambin, The external auditor - his role and cost to society, Accountancy, November 1977, PP. 48 - 52.

(٢) Arich Goldman & Benzion Barlev, The Auditor - Firm conflict of Interest : Its Implication for Independence, The Accounting Review, Oct, 1974, P.109.

(٣) David Stell, Toward better fees, practical Administration Booklet, No. 7, (ICAEW), P. 7.

١ـ امكانية استخدام المساعدين من المستوى الملائم من الكفاءة لاحتياجات عمليات المراجعة مع العائد المناسب لهم الذى يساعد على تحقيق ارتباطهم ، واستمرارهم بالمهنه ·

٢ ـ دفع الايجارات ، وشراء المعدات ، ومقابله المصروفات اللازمة لتشغيل مكاتب المراجعة ·

٣ ـ تكاليف التعليم والتدريب شاملة تكاليف حضور الشركاء والمساعدين للدورات التدريبية المهنية ، وأيضا التكاليف اللازمه لانشاء وتحديث المكتبه الخاصة بمكتب المراجعة ·

٤ ـ المبالغ اللازمة لتكوين المخصصات اللازمه لدفع تعويضات ترك الخدمه للعاملين بالمكتب ·

٥ ـ تحقيق العائد المناسب للمراجع صاحب المكتب أو الشركه ·

ويعتبر العامل الاخير من أكثر العوامل صعوبة حيث ان المتبقى ينبغى ان يكون كافيا لتحقيق ما يلى :

(أ) تحقيق عائد معقول على رأس المال المستثمر مقوما بقيمته الحقيقيه وليس على أساس قيمته النقديه أو الدفتريه ·

(ب) تحقيق عائد معقول لتعويضه التعويض العادل المناسب لمقدرته ومهارته التى استخدمها فى انجاز عمليه المراجعه ·

(جـ) تحقيق مبلغ معقول كربح لصاحب المكتب أو الشركاء مقابل أعمال الاداره وكعائد على ما يتحمله من مخاطرة ·

والمكافأة الكلية يجب أن تكون كافية لتمكينه من المحافظة على المستوى الاجتماعى المناسب له والذى يتناسب مع مستوى أصحاب المهن الأخرى الذين لهم نفس مكانته وخبرته وتدريبه فى مهنهم ·

ومن ناحية أخرى فكما سبق القول تعتقد نسبة كبيرة من المنشات الخاضعة للمراجعة أن الاتعاب التى يحصل عليها المراجعون مغالى فيها ولاتتناسب مع المنفعه المستمدة منها ولقد اشار البعض (٤) الى استقصاء تم بين ١٩٥٥

(٤) Martin E. Taylor & Robert L. Baker, an analysis of the external audit fee, Accounting and Business research, (ICaEW), spring 1981, P. 55

شركة فى الولايات المتحده وكندا أظهر أن نسبة كبيرة من بين تلك الشركات تعتقد أن أتعاب المراجعين أصبحت مرتفعة بصورة غير معقولة ، كما أن بعض مكاتب المراجعة فى الولايات المتحده أبدت اهتماما كبيرا بالارتفاع المستمر فى تكاليف تنفيذ عمليات المراجعة ولقد أرجعوا تلك الزيادة للازدياد المستمر فى الأجور التى تدفع للمساعدين ، والزياده المطردة فى اقساط التأمين ضد المسئولية المهنيه، وما تتضمنه التشريعات الامريكيه من خضوع مكاتب المراجعة للفحص أو ما يطلق عليه

وما يقابلها من تكاليف تتحملها مكاتب المراجعة ·

الاهتمام الرسمى بموضوع تحديد الاتعاب :

حظى موضوع الاتعاب باهتمام كبير من قبل المشرع والمنظمات المهنية فى معظم الدول الا انه يمكن أن نلمس من استقراء وتتبع مظاهر هذا الاهتمام أنه ينحصر فى ناحيتين رئيسيتين :

أولهما : تحديد بعض الأعمال والتصرفات التى يجب على المراجع أن يتجنبها عند تحديده لاتعابه أو عند نشوب نزاع بشأنها بينه وبين العميل حتى يتلافى تأثيرها السيىء على قيم ، وآداب وسلوكيات المهنه ومن هذه التصرفات والأعمال الدخول فى مناقصات على الاتعاب(٥) أو اذا لم يراع المراجع فى اتفاقياته مع العملاء تناسب قيمة أتعابه مع الجهد والوقت وقيمة الاعمال بأن يقصر تقدير هذه الاتعاب على حصة من المنفعة التى ستعود على صاحب الشأن نتيجة لعمل المحاسب أو المراجع(٦) أو اذا لجأ الى منافسة زميل فى الحصول على عمل يقوم به الآخر عن طريق عرض أتعاب أو قبول أتعاب تقل بدرجة ملحوظة عن أتعاب زميله دون سبب معقول (٧) ، أو اذا توقف أجر الخدمات المهنيه على أساس الاشتراك فى المنشأه أو على أساس نتائج الخدمه المؤداة (٨) ، أو أن يلجأ المراجع الى رفع الأمر للقضاء قبل الرجوع للنقابة فى حالة وجود خلاف حول مقدار الأتعاب (٩)

(٥) المادة ١٨ فقره ٣ من دستور مهنة المحاسبه والمراجعه المصدر عن نقابه المحاسبين والمراجعين المصريه ·

(٦) المادة ١٨ فقره ٦ من دستور مهنه المحاسبه والمراجعه

(٧) المادة ١٨ فقره ٩ من دستور مهنه المحاسبه والمراجعه

(٨) القاعدد ٩ من دليل القيم الذى اصدره معهد المحاسبين الامريكى ·

(٩) ماده ٣٢ من القانون ٣٩٤ لسنه ١٩٥٩ ·

ولقد كانت القاعدة ٣ر٣٠ من دليل القيم الذى أصدره معهد المحاسبين الامريكى يحرم المناقصات التنافسية على الاتعاب الا أن احدى محاكم ولاية كولومبيا اصدرت فى ٦ يوليو سنة ١٩٧٢ بأن مثل هذا النص غير قانونى مما دعا المعهد الى اصدار تعديل قضى فيه بأن الدخول فى مناقصات بخصوص الأتعاب لم يعد حاليا مخالفا لقيم وسلوك المهنة وفقا لقواعد معهد المحاسبين الامركى ·

ثانيهما : تحديد السلطة التى يناط بها أمر تحديد الأتعاب ، وتكاد كافة التشريعات أن تقصر هذه السلطة فى يد الجمعية العمومية العامه للمساهمين ·

الا أن الأمر الذى لم تتناوله هذه التشريعات هو الأسس الواجبة الاتباع عند تحديد قيمة الاتعاب ، وما هى الاعتبارات التى يتعين مراعاتها عند هذا التحديد على الرغم مما لهذا الامر من أهمية فى تسهيل دور سلطات تحديد الأتعاب والمراجعين عند تحديد قيمتها العادلة ، أو فى تقرير مدى كفايتها اذا ما نشأ خلاف حولها بين المراجع وعملائه ·

وعلى الرغم من أن نص الفقره السادسه من الماده ١٨ من دستور المهنه فى مصر والنص المقابل له فى دليل القيم الذى أصدره معهد المحاسبين الامريكى يمكن أن يفهم منه بمفهوم المخالفه أن أسس تحديد الأتعاب يجب أن تعتمد على الجهد والوقت وقيمة الاعمال الا اننا لا نستطيع القول بأنها تعتبر الأسس المقبوله الوحيده لتحديد الأتعاب ·

الطبيعة الاقتصاديه لسوق خدمات المراجعة :

تمثل خدمات المراجعة سلعة اقتصادية حيث أن هذه الخدمات تمثل اضافه الى الناتج القومى · ومثلما هو الحال فى سوق كافة السلع والخدمات فان الامر يتطلب دراسة هذه السوق بهدف تحديد هويتها وخصائصها الرئيسية حتى نستطيع تحديد الأسس الاقتصادية الملائمة التى تحدد الاثمان (الاتعاب) وفقا لها ، حيث ان أتعاب عملية المراجعة هى حاصل ضرب ثمن وحده خدمات المراجعه فى عدد الوحدات التى يطلبها طالب الخدمة ·

ويعتقد البعض ان المشكله الرئيسيه فى النظريه الاقتصاديه وأيضا فى الحياه العمليه هى مشكله أسس تحديد القيمه والسعر (١٠) · وسعر أية سلعه أو خدمه فى أيه لحظه يحدد قيمتها فى هذه اللحظه ·

ودراسه الأسعار لا تخرج عن كونها دراسه لطبيعة العلاقات بين الظواهر الاقتصادية التى تسيطر وتتحكم فى هذه السوق ويمكن القول بشكل عام اننا نستطيع أن نخلص من دراسة الاسعار الى صورة كاملة عن العلاقات بين أجزاء النظام الاقتصادى وكيف يؤثر كل جزء منها على سائر الأجزاء وكيف يتأثر بها ·

وتختلف الطبيعه الخاصه بكل سوق فقد تكون سوقا غير كاملة ، وتعتبر السوق كاملة اذا كان التعامل فيها يتم فى ظل المنافسة الكامله بينما تعتبر السوق غير كامله اذا افتقرت لوجود هذه المنافسه ·

وفى حالة المنافسة الكاملة يتحدد ثمن السلعة أو الخدمة فى كافة أرجاء السوق وتعقد بهذا السعر أكبر كميه من الصفقات ويحقق هذا السعر التوازن بين عرض السلعه أو الخدمه والطلب عليها · وفى حالة تمتع سوق خدمات المراجعةبالمنافسة والكاملة فان أمر تحديدالاتعاب يمكن ان يترك بالكامل لقوى السوق وسوف تحدد هذه القوى اتعاب المراجعة التحديد الأمثل وتتحقق المنافسه الكامله فى سوق خدمات المراجعه اذا توافرت فى هذا السوق الظروف الآتية :

أولا : كثرة المراجعين وكثرة طالبى خدمات المراجعة ·

ثانيا : التجانس المطلق بين نوعية خدمات المراجعة التى يقدمها كافة المراجعين والتى يحتاجها كافة طالبى خدمات المراجعة

ثالثا : توفر العلم والعلانيه وسهوله الاتصال بين كافه اطراف العرض وكافه أطراف الطلب ·

رابعا : حرية الدخول الى سوق خدمات المراجعه ، وحريه التعامل بين أطراف السوق وعدم التواطوء ·

ولا تتحقق المنافسه الكامله فى سوق خدمات المراجعه الا بتوافر هذه الشروط مجتمعة واذا تخلف شرط أو أكثر من هذه الشروط كانت المنافسه غير كامله · ويصعب القياس الموضوعى لوجود المنافسه فى سوق خدمات المراجعه ولكن أخذ وسائل قياسها هى قياس مدى تركيز الخدمات ·

(١٠) Wieliam H. Kiekhofer, (editor), economic principles, problems, and policies, 4th edition, Appleton-Century-Crofts, Inc, Nwew-York, P. 397.

ونظرا للظروف والتغيرات التى تعرضت لها سوق خدمات المراجعه فى مصر فاننا لا نستطيع أن نجزم بتوافرها كلها بما يجعلنا نقول ان سوق خدمات المراجعه فى مصر سوق غير كامله بشكل عام ، وان كان يمكن أن تكون هذه السوق لقطاع معين ، أو بالنسبة لمجموعة معينة من المراجعين أو لمنطقه معينه ، سوقا كاملة ·

وطالما توصلنا الى نتيجة مبدئية بعدم امكانية توافر مقومات السوق الكاملة لسوق خدمات المراجعة فى مصر يبقى لنا أن نحدد نوعيه هذه السوق غير الكاملة حيث أن صور المنافسه غير الكاملة تتحدد حسب الشرط المتخلف من شروط المنافسه الكامله ، فلو انتفت كل شروط المنافسه الكامله بأن تتكون سوق المراجعه مثلا من منشأه مراجعه واحده ، وكانت نوعيه الخدمه التى يقدمها مختلفة بشكل كامل عن نوعية الخدمة التى يقدمها أصحاب المهن البديله ـ ان وجدت ـ وكانت هناك عوائق فى طريق من يرغب فى امتهان هذه المهنه فانه يطلق على هذه الحالة سوق الاحتكار الكامل · وتتميز هذه السوق بمقدرة المحتكر الكامله للتأثير على السوق ، وتتعدد أتعاب الواحده المتماثله فى السوق فى الوقت الواحد ·

واعتقد أن سوق خدمات المراجعه لا يمكن ان يسود فيها الاحتكار الكامله شكل عام ، ولكن هذا الاحتكار قد يسود منطقة واحده مثل المناطق النائيه التى لا يسمح حجم السوق فيها بوجود أكثر من مكتب مراجعة واحد ويطلق على هذا الاحتكار الاحتكار الجغرافى · وقد تكون كافة العمليات المتاحة فى سوق معينة تحتاج الى نوعيه خاصة من مكاتب المراجعه التى تتوافر لها امكانيات معينه لا يحوزها سوى مكتب على مستوى معين ، ويطلق على هذا الاحتكار الاحتكار الفنى أو احتكار الحجم ·

واذا انتفى شرط الكثرة بالنسبة للمراجعين بحيث لم يشمل سوق خدمات المراجعة سوى عدد محدود من المراجعين ووفرة من طالبى خدمات المراجعة ولكنها تتوافر بين العارضين » أما اذا كانت السوق تتكون من عدد محدود من طالبى خدمات المراجعة فان السوق يطلق عليها فى هذه الحاله« سوق تنافس قله بين الطالبين »· واعتقد أن حاله تنافس القلة هذه لا يمكن أن تكون حاله عامه فى سوق خدمات المراجعة حيث يتوافر عاده وفره من المراجعين ووفرة من طالبى خدمات المراجعة ولكنها قد توجد بين المكاتب الكبرى للمراجعه التى تتوافر لها امكانيات مراجعه المنشات الكبيرة والمتميزة مثل البنوك وشركات التأمين أو شركات المساهمة الكبيرة ، أو الشركات متعددة الجنسية ·

وأخيرا اذا انتفى شرط التجانس فقط بحيث كانت هناك وفرة من المراجعين ومن طالبى خدمات المراجعة ولكن كانت نوعيه الخدمات التى يقدمها كل مراجع تختلف فى كثير أو قليل عن نوعيه الخدمات التى يقدمها بقيه المراجعين بحيث استقر فى ذهن طالبى خدمات المراجعه أن نوعية الخدمة التى يقدمها بعض المراجعين تختلف عن نوعية الخدمة التى يقدمها الباقون فان الحالن التى تسود فى هذه السوق يطلق عليها حالة المنافسة الاحتكارية ·

واعتقد أن هذه الحاله التى يمكن أن تسود فى سوق خدمات المراجعه بشكل عام حيث يتفاوت فى ذهن طالبى خدمات المراجعة نوعية الخدمة المقدمة من كل مكتب من مكاتب المراجعة ، وهذا التفاوت على الرغم من انه قد لا يكون واقعيا الا انه يؤثر تأثيرا لايمكن انكار اثره على السوق حيث ان المنفعه لا يتم قياسها بالمزايا الكامنة فى ذات الخدمة وانما بمقدار شعور من تقدم اليه هذه الخدمة بصلاحيتها لا شباع رغباته وتحقيق حاجياته بشكل كامل ·

ويمكن أن نخلص مما سبق الى أن سوق خدمات المراجعه فى مصر سوق متعددة الصفات والطبيعة مما لا يمكن من تحديد طبيعته وهويته الاقتصاديه بشكل قاطع وان كان الباحث يعتقد أن هذه السوق أقرب الى أن تكون سوق منافسة احتكاريه فما ذلك الا اعتقاد شخص يحتاج تعزيزه الى دراسة أخرى ميدانيه أكثر عمقا ·

ومشكله تحديد طبيعة سوق خدمات المراجعة ليست قاصره على مصر فقط بل أن هذه المشكلة أثيرت أيضا فى الولايات المتحده حيث ثار التساؤل حول مدى وجود منافسة بين المراجعين وكان محلا لنقاش واسع فى السنوات الاخيرة · ولقد اتهم الثمانية الكبار Big Eight كمجموعة بأنهم يحتكرون سوق خدمات المراجعة ولقد جاء هذا الاتهام من قبل العديد من اللجان التى شكلها الكونجرس الامريكى وغيرها مما دعا Demsetz للقول انه ظهر مبدأ جديد يسمى مبدأ تركيز أعمال المراجعه Concentration doctrine الذى يمكن اعتباره مؤشرا يمكن الاعتماد عليه لتقدير سلوك المورد Supplier وانجازه(١١) ·

---

(١١)
Dan. A simunic, The pricing of Audit services,Theory and evidence, Journal of accounting Research, Vol. 18 No. 1 spring 1980.

ولقد اعد جدول يوضح نسبة سيطرة الثمانية الكبار على سوق خدمات المراجعه كالآتى (١٢) :

حجم الخاضعين للمراجعين مقاسا بالمبيعات (بالمليون)	نسبة سيطرة الثمانية الكبار عليها
من ١ مليون الى ٢٥ مليون	٩٥ ٪
من ٢٦ مليون الى ٥٠ مليون	٧٦ ٪
من ٥١ مليون الى ١٠٠ مليون	٨٢ ٪
من ١٠١ مليون الى ٢٥٠ مليون	٨٨ ٪
من ٢٥١ مليون الى ٥٠٠ مليون	٩١ ٪
مبيعات اكثر من ٥٠١ مليون	٥٩ ٪

ويتضح من هذا الجدول أنه كلما زاد حجم الشركات كلما زادت نسبه ما يقوم الثمانيه الكبار بمراجعته مما يوحى أن الثمانيه الكبار كمجموعة يكادون يحتكرون مراجعة كبار المنشات ٠

ولقد قام Dan A Simunic بدراسة كمية لاختيار مدى الاحتكار او المنافسة فى سوق خدمات المراجعة وتوصل من دراسته الى ان سوق خدمات المراجعة تقوم على أساس وجود منافسة سعرية تسود السوق الفرعية للمراجعة المتعلقة بمراجعة المنشات الصغيرة بين صغار مكاتب المراجعة من غير الثمانية الكبار وانه على الرغم من ان الثمانيه الكبار كمجموعة يحتكرون مراجعة كبار المنشات الخاضعه للمراجعة الا انه توجد منافسة سعريه فيما بينهم فيما يتعلق بكبار المنشات كما أن سبعة منهم نظرا لتمتعهم باقتصاديات الحجم ينافسون صغار مكاتب المراجعة فى باقى المجتمع وتوصل فى النهايه الى ان الاحصائيات التى تظهر تركيز أعمال المراجعة فى حد ذاتها لاتستطيع أن تؤيد الادعاء بأن الثمانية المنشات الكبار تحتكر سوق خدمات المراجعة ٠ ولكن Bernstein (١٣) ذكر أن الثمانية الكبار فى الولايات المتحدة قد بدأت المنافسة بينهما لاجتذاب القدر الاكبر من العملاء فى صدور القواعد التى يتضمنها دليل القيم المهنى ، كما أورد عدد امن العبارات التى تطلقها على من يتعامل معها مثل « كريمة الشركات » « أفضل الشركات » كما أن بعض مكاتب المراجعة من غير الثمانيه الكبار بدأت تدخل فى منافسة معها وبدأت بعض مكاتب المراجعة فى الدخول فى المنافسه على الاتعاب والتى تتضمن منح تخفيض فى الاسعار بهدف جذب عملاء جدد من المكاتب الأخرى ٠ وذكر أنه يعتقد أن هذه المنافسه فى صالح الخاضعين للمراجعه حيث من المتوقع أن يترتب عليها تخفيض فى التكلفه التى تتحملها المنشات فى صوره أتعاب كما أنه من المتوقع أن يترتب عليها ارتفاع فى درجة كفاءه اداء مكاتب المراجعة فى أعمالها أما فى المملكه المتحده فلقد اطلق Briston (١٤) صيحة تحذير بأن سوف خدمات مقدمات بدأت تتجه الى الاحتكار فى بريطانيا وذلك نتيجه للاتجاه نحو اندماج عدة مكاتب مراجعه سويا بهدف تحقيق اقتصاديات الحجم مما يخشى معه أن تتحول هذه المكاتب الى قوه احتكاريه مما يجعل من سوق خدمات المراجعه سوقا احتكاريه بما تتميز به هذه السوق من مطالب ٠

ومما سبق يتضح أنه يمكن ان نحدد ونصنف على وجه اليقين طبيعة سوق خدمات المراجعه بل ان هذه السوق تختلف طبيعتها من بلد الى اخر كما ان هذا السوق تختلف طبيعتها من بلد الى آخر كما أن هذه اسواق فرعيه لكل منها طبيعة خاصة ٠

الحاجه الى وضع معايير لقياس مدى عدالة الاتعاب :

حتى بداية السبعينات لم تكن هناك كتابات فى الادب المحاسبى المنشور تتناول بالدراسة اقتصاديات تحديد الاتعاب ، أو دراسة للطبيعة الاقتصادية لسوق خدمات المراجعة ولقد حاولت بعض الشركات وضع معيار موضوعى لتقييم مدى كفاية الأتعاب التى تدفعها ولقد قامت بعض المعايير ومنها :

١ ـ مقارنه معدلات الأجر بالساعة بالنسبة للمراجع الخارجى مع معدلات الأجر بالساعة التى تدفع لأعضاء جهاز المراجعة الداخلية ٠

٢ ـ مقارنه الأتعاب الحاليه للمنشاة مع اتعاب السنوات السابقة ٠

---

(١٢) Ibid, P. 163.

(١٣) Peter W. Bernstein, competition comes to Accounting Fortune Magazine. July 17, 1978.

(١٤) R. J. Briston, The U.K Accountancy profession. The move towards monopoly power, The Accountant's magazine, Nov. 1979, P. 458.

٣ ـ حجم الشركة ومدى مركزيه أو لا مركزية مراكز المراجعة فيها ٠

٤ ـ العلاقه بين حجم المبيعات ومبلغ الاتعاب ٠

٥ ـ مقارنه مبلغ الأتعاب التى دفعتها المنشأه مع تلك التى دفعتها المنشآت الأخرى من نفس الحجم فى نفس الصناعة ٠

وهذه الاجراءات والمقاييس على الرغم من أنها قد تبدو ذات قيمه الا أن بعضها مثل نسبه الأتعاب الى المبيعات ثبت أنها قد تكون مضلله حيث أظهرت الدراسات أن المنشات الصغيره تتجه لدفع أتعاب للمراجعه تمثل نسبه عاليه من حجم مبيعاتها بعكس الحال فى الشركات ذات حجم المبيعات الكبير حيث تتجه هذه النسبة للانخفاض مما يعنى عدم وجود علاقة وثيقة بين حجم المبيعات وحجم الأتعاب ٠ كما أن الأسس الأخرى مثل المقارنه مع المنشات الأخرى قد يكون من الصعب اتباعها لسرية بيانات الاتعاب فى الغالب ولعدم التماثل الكامل بين المنشات ٠

والسؤال الذى نواجهه الآن هو : ما هى العوامل التى تساهم فى تحديد الأتعاب ؟ ، وهل هناك أية نماذج يمكن للمدير ان يستخدمها فى الحكم على ما اذا كانت الاتعاب التى يدفعها تسير فى نفس الحدود مع الاتعاب التى تدفعها الشركات الاخرى ؟ ٠

ان الوصول الى مثل هذا النموذج لم يتم بعد بشكل كامل حتى الآن وغالبية الدراسات التى تمت حتى الآن كانت تهدف للوصول الى تحديد للاتعاب يعتمد على علاقات بسيطه مثل النسبه المئويه للاتعاب بالنسبه للاصول الكليه ، أو نسبتها للمبيعات أو أى عنصر اخر الا أن عملية تحديد الأتعاب أكثر صعوبة من ذلك حيث يشترك فيها ويؤثر عليها العديد من العوامل مثل مدى تعقد اعمال المشروع ، وحجمه ، ومدى متانة نظام الرقابه الداخليه المطبق فيه وعدد فروعه وتوابعه سواء المحليه أو الأجنبيه ، ودرجة الآليه والمركزيه فى اعداد حساباته وغيرها ٠

ولقد اعترفت معظم هذه الدراسات بأن تحديد أتعاب عمليه المراجعة عمليه شائكة تتحكم فيها مجموعة متباينة من العوامل والمتغيرات يتعين على المراجع ان يأخذها جميعا فى الاعتبار عند تحديده لها ولا يمكن الاكتفاء بعامل واحد من هذه العوامل حيث لا يمكن اغفال تأثير بقية العوامل اذا أردنا أن تكون هذه الأتعاب عادلة ومنطقيه ٠

ولو نظرنا الى الأدب المحاسبى قبل السبعينات فسوف نجد كتابات قليلة تهتم بتحديد العوامل التى يبنى على أساسها المراجع تحديده لأتعابه ٠

ولقد تبنت بعض الكتابات تحديد الأتعاب على أساس عامل الوقت فقط حيث تحسب أتعاب عملية المراجعة على أساس عدد ساعات العمل اللازمة لاتمام أعمال المراجعة من كافة الاشخاص والتخصصات التى تشترك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة فى اتمام أعمال المراجعة وفقا لمعدلات أجر متعارف عليها (١٦) وهذه الطريقة من الطرق الشائعة الأستخدام فى الولايات المتحدة وفى اعتقادى أن هذه الطريقة قد تفتقر الى العدالة فى بعض الأحيان اذا كانت هناك متغيرات ذات قيمة تؤثر فى عملية المراجعة ٠

كما تبنت كتابات أخرى منهج تحديد الاتعاب على أساس حجم رأس المال المحل محل المراجعة وقد حاولت جماعة مراقبى الحسابات فى فرنسا سنة ١٩٣٨ وضع جداول بأتعاب المراجعين حددتها بالقياس الى رأس مال الشركة (١٧) وفى اعتقادى أن هذه الطريقة لا يمكن استخدامها بصورة مطلقة حيث لا يوجد ارتباط كامل بين حجم رأس مال المشروع وبين حجم أعمال المراجعة المطلوبة من المراجع ٠

وقد تبنى البعض تحديد الاتعاب على أساس المنفعة المالية التى يمكن أن يحصل عليها العميل من استخدام تقارير المراجعة وان كانت قواعد السلوك المهنى تعتبر ان مثل هذا الامر من الامور التى تتعارض مع قيم وقواعد السلوك المهنى حيث حرم دليل القيم الذى أصدره معهد المحاسبين القانونى وأيضا دستور المهنة المصرى أن يقصر المراجع تحديد اتعابه على حصة من المنفعة التى ستعود على العميل نتيجة لعملية المراجعة ٠

كما ينص القانون البلجيكى على أنه يعد باطلا تحديد الاتعاب بنسبة من ارباح الشركة ٠

أما فى السنوات الاخيرة فلقد ظهرت عدة دراسات تناولت موضوع الاتعاب بالدراسة ويمكن تصنيف هذه الدراسات الى أربعة مجموعات على النحو التالى :ـ

(١٦) David steel, Toward better fees, op. cit.

(١٧) عيسى محمد ابو طبل ، الاتجاهات الحديثة فى الرقابة الخارجية على شركات المساهمة ، رسالة مقدمة الى كلية التجارد جامعة القاهرة للحصول على درجة الدكتوراه الفلسفة فى المحاسبة ، ١٩٦٠ ، صـ ١٤٦ ٠

(أ) دراسات تهدف الي قياس العبء السنوى للأتعاب ونسبة هذه الاتعاب الى بعض عناصر أوجه نشاط المنشآت ومنها الدراسة التى قام بها مجمع منتجى الآلات والصناعات المرتبطة بها فى الولايات المتحدة والتى اعتمدت على اجراء مسح لـ ١٥٠ شركة من شركات المجموعة سنة ١٩٨٠ وتوصلت منه الى أن عبء اتعاب المراجعة يبلغ ٠٤٪ من ايرادات التشغيل (١٨) ٠

ومنها أيضا دراسة sciarrino, Hobgood

حيث قاما بعمل مسح لعدد من الشركات الصناعية والكندية ووجدوا أن متوسط ما دفعته الشركات الامريكية كأتعاب مراجعة سنة ١٩٧٠ يبلغ فى المتوسط ٠٤٪ من مبيعاتها فبلغت ٠٢ر٪ من حجم مبيعاتها السنوية (١٩) ٠ للشركات التى تبلغ مبيعاتها اقل من ٥ مليون دولار ، ٠٣ر بالنسبة للشركات التى تزيد مبيعاتها عن بليون دولار سنويا ٠

أما النسبة التى دفعتها الشركات الكندية كأتعاب من مبيعاتها فبلغت ٠٢ر٪ من حجم مبيعاتها السنوية(١٩) ٠

ومنها أيضا الدراسة التى قام بها Fanning والتى حاول فيها تقدير المبلغ الاجمالى الذى دفع كأتعاب للمراجعين فى بريطانيا معدلا باقتصاديات المجال حيث قسم عينته الى ٣ مجمعات صغيرة ومتوسطة وكبيرة(٢٠)

ومنها أيضا الدراسة التى قام بها Berks, Briston سنة ١٩٧٧ والتى هدفا من وراءها الي اثبات أن الشركات الاكبر حجما هى الاقل فى نسبة ما تدفعه من أتعاب الى المبيعات وقدما مثالا لذلك أن نسبة اتعاب المراجعة الى المبيعات بالنسبة لاكبر ٥٠ شركة تبلغ ٠٥ر٪ وأن هذه النسبة ترتفع بالنسبة للشركات الخمسين الاخيرة من هذه الشركات التى تبلغ ١٨٥ر٪ من رقم المبيعات (٢١) ٠

ويمكن أن نخلص من هذه الدراسات الى أن ربط الاتعاب بالمبيعات أو الايرادات أو تكاليف التشغيل أو اجمالى الاصول قد تكون مقاييس مضللة حيث انه قد يبدو من الناحية النظرية أن الشركات الاكبر حجما هى الاكثر دفعا للاتعاب عن عمليات المراجعة الا أن ذلك يمكن أن ينتقد من زاوية ان الشركات الكبيرة تمتلك فى العادة أنظمة فعالة للرقابة الداخلية يستطيع أن يعتمد عليها فى تضييق نطاق الفحص بما يؤدى الى تقليل وقت تنفيذ عمليات المراجعة وينتج عنه بالضرورة تخفيض فى قيمة الاتعاب وبناء على ذلك يمكن القول انه كلما زاد حجم المنشاة مقدرا بأحد مقاييس الحجم السابقة فان النسبة المئوية للاتعاب الى هذه المقاييس سوف تتناقص ولا تناقض فى ذلك ٠

(ب) دراسات تهدف لاختبار العوامل المتحكمة فى تحديد الاتعاب من واقع البيانات الفعلية :

وتعتمد هذه النوعية من الدراسات على تحديد لعدد من العوامل أو المتغيرات التى تؤثر فى تحديد أتعاب المراجعة ومحاولة معرفة أكثر هذه العوامل تأثيرا فى تحديد حجم الاتعاب باستخدام الاساليب الرياضية والاحصائية من ارتباط أو انحدار أو غيرها ٠

ومن هذه الدراسات ما قام به Korpi, Elliott (٢٢) سنة ١٩٧٨ حيث قاما بتحديد عدد من المتغيرات التى يمكن أن تؤثر فى اتعاب المراجعة وهى :

- الحجم (الايرادات ـ الدخل ـ الاصول ـ حقوق الملكية) ٠
- الصناعة (صناعية ـ مالية ٠٠ الخ) ٠
- التعقيد (مدى الاعتماد على المراجعين الداخليين، نوعية الرقابة الداخلية ، التعقيدات المادية ، التعقيدات المرتبطة بالتقرير ، درجة الآلية فى المحاسبة ، درجة المركزية فى الحسابات والرقابة المالية القطاع عام أو خاص) ٠

---

(١٨) Wanda A Wallace, external audit fees How reasonable are they, financial excutive, January 1984, P. 35.

(١٩) Hobgood Cr. & JA Sciarrino, Management Looks at audit services, financial excutive, April 1972, pp. 26 : 32.

(٢٠) Fanning, D., Howslow are auditor in Britain? Accountancy August 1978, pp. 44 : 48.

(٢١) Perks & Briston, op : Cit.

(٢٢) Elliott R. K & AR Korpi, factor Affecting Audit fees in Shakun M. F., Cost-Benefit analysis of auditing commission on auditor responsibilities research study No. 3, 1978.

ثم قاما باعداد قائمة استقصاء ارسلت الى عينة من العملاء لمعرفة أوزان هذه المتغيرات وتوصلا من الاجابات الى المعادلة التالية :

أتعاب المراجعة المتوقعة = كسر تحفظ الأتعاب [كسر التخفيض في الأتعاب (١- الناتج عن الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية)]

معامل معين لكل صناعة (عدد تقارير المراجعة التي تزايد عن ١) + معامل معين لكل صناعة × الأصول التعقيد

وفى صناعات أخرى أخذ الجذر التربيعى للمبيعات × التعقيد بدلا من الجذر التربيعى للاصول × التعقيد ·

ولقد قاما بالوصول الى الاوزان والمعاملات باستخدام الاساليب الاحصائية والكمبيوتر كما قام Martin Taylor Robert Baker سنة ١٩٨١ بدراسة عن بريطانيا هدفت الى دراسة البيانات المحاسبية المنشورة ومعرفة تأثيرها على اتعاب المراجعة وكان هدف هذه الدراسة هو تعزيز نتائج Elliott و Korpi ولكنها توصلت الى أن العوامل المؤثرة ليس هو اجماليات الحجم مثل المبيعات الكلية أو الاصول الكلية ، بل أن العوامل المؤثرة هى مكونات الحجم سواء للأصول أو المبيعات حيث تختلف الاتعاب بالنسبة للشركات ذات الحجم الواحد تبعا للاختلاف فى العناصر الفرعية المكونة للعنصر الذى يقاس الحجم على أساسه (٢٣) ·

ومن هذه الدراسات ما قام به Ramalinggam, Taffler (٢٤)

والتى استهدفت قياس أثر العوامل التى تؤثر مع الحجم على الاتعاب بالنسبة للشركات الصناعية فى بريطانيا مستخدمة البيانات المنشورة وباستخدام أسلوب الانحدار الخطى المتعدد وتحليل الانحرافات · ولقد اقترحت الدراسة ان حجم المشروع والصناعة التى ينتمى اليها ، والمراجع نفسه من بين العوامل الاكثر اشتراكا فى أمر تحديد الاتعاب ومن ثم فقد تم وضع أربعة فروض وهى :-

١ - ان اتعاب المراجعة تعتمد على حجم المشروع ·

٢ - ان اتعاب المراجعة تعتمد على حجم الطبيعة الاقتصادية للمشروع ·

٣ - ان اتعاب المراجعة تعتمد على حجم ونوع الصناعة التى يقع فيها المشروع ·

٤ - ان اتعاب المراجعة تعتمد على حجم مراجع المشروع ·

ولم تصل الدراسة الى نتائج قاطعة وان كانت تميل الى اعتبار الحجم أكثر العوامل تأثيرا · وأقر صاحبا الدراسة بأن الامر يحتاج الى دراسة أوسع ·

ومن هذه الدراسات الدراسة التى قام بها Francis (٢٥) عن السوق الاسترالى وتوصل منها أن كلا من حجم المشروع وحجم مكاتب المراجعة يؤثر على مبلغ الاتعاب وان مكاتب المراجعة الكبير تتقاضى اتعاب مراجعة أكبر من المكاتب الصغيرة على الرغم من تمتعها باقتصاديات الحجم ·

(ج) دراسات تهدف لاقتراح أسلوب معين لتحديد الاتعاب :

وهذه الدراسات ترى تعميم التجربة الامريكية فى تحديد الاتعاب على أساس عدد ساعات أو أيام التنفيذ مضروبة فى معدل الاجر فى السوق البريطانية · ويتم وضع معدلات الاجر لكل مجموعة من أعضاء جهاز

---

(٢٣) Robert Baker & Martin Taylor, op : Cit.

(٢٤) Taffler, R & K. Ramaliggam, The determination of the Audit fee in the UK : An exploratory study, unpublished manuscript city uni. Business school, London, 1982.

(٢٥) Jere R. Francis, The Effect of audit firm size on audit prices, A study of the Australian market, Journal of Accounting and Ecsonomics, 1984 pp. 133 - 151.

المراجعة على أساس معدل معيارى للعمل المباشر مضافا اليه مبلغ معين مناسب لتغطية التكاليف الاضافية وتحقيق هامش للربح ويقدر هذا المعدل فى امريكا بمرتين ونصف من معدل الاجور التى تدفع للأشخاص المسئولين عن تنفيذ العمل ·

ولقد قام بهذه الدراسة Steel حيث تناول كيفية حسم مشكلة الوقت والمعدل بشكل تفصيلى (٢٦) ·

(د) دراسات تهدف للدراسة المقارنة لاسس وعوامل تحديد الاتعاب بين الدول المختلفة ·

وتهدف هذه الدراسات الى محاولة الوصول الى معرفة ما اذا كانت هناك عوامل دولية أو اختلافات دولية بالنسبة لاتعاب عمليات المراجعة والمثال الوحيد على هذه الدراسة هى ما قام به Harold E. Wyman, Peter Walton, Vinod B. Babishi

وتم تقديمه فى اجتماع جمعية المحاسبة الاوربية E.A.A. فى جلاسجو فى أبريل ١٩٨٣ · وكان عنوانه : An International Analysis of External Audit fees.

والذى قام على دراسة مقارنة لاستراليا ، والهند ، وماليزيا ، وبريطانيا ·

ولقد هدف البحث للاجابة على الاسئلة التالية :

١ ـ ما هى الملامح الشخصية للشركة (مثل الصناعة ، العمليات متعددة الجنسية ، المبيعات الاصول ، تاريخ نهاية السنة المالية) التى تحدد الاتعاب فى هذه الدول ؟

٢ ـ هل هناك اختلافات دولية فى تحديد الاتعاب ؟

٣ ـ هل هناك اختلافات جوهرية بين اتعاب الشركات فى الدولة الواحدة ؟

٤ ـ كيف يمكن مقارنة اتعاب مكاتب المراجعة الدولية مع منافسيها ؟

٥ ـ هل هناك اختلافات بين الاتعاب التى تتقاضاها مكاتب المراجعة الدولية داخل الدولة الواحدة ؟

---

(٢٦) XX David steel, Toward better fees, op : Cit.

ولقد توصلت هذه الدراسة الى ما يلى :

١ ـ ان حجم العميل عامل يحدد الاتعاب فى كافة الدول التى خضعت للدراسة ولكن اتضح انه فى كافة الدول التى خضعت للدراسة ولكن اتضح انه فى كافة الدول لا تسير الاتعاب مع الحجم بصورة خطية فالاتعاب تتناقص كنسبة مئوية من المبيعات كلما زاد حجم المبيعات ·

٢ ـ اتضح ان هناك بعض العوامل ليست عامة فى كافة الدول التى شملتها هذه الدراسة حيث اتضح أن اختلاف تاريخ الاقفال يؤثر على مقدار الاتعاب فقط فى الهند وبريطانيا وخاصة بالنسبة لكبار مكاتب المراجعة ·

٣ ـ اتضح أن هناك اختلافا فى حجم الاتعاب باختلاف الصناعات فى الدول الاربع كما اتضح أن الشركات متعددة الجنسية تدفع اتعابا اكبر مما تدفعه الشركات ذات النشاط المحلى ·

٤ ـ اتضح انه فى بعض الدول التى شملتها الدراسة أن كبار مكاتب المراجعة تتقاضى اتعابا اكبر مما تتقاضاها صغار مكاتب المراجعة ·

وبالاضافة الى مجالات البحث السابقة بخصوص الاتعاب فقد اتجهت بحوث أخرى الى تحديد تأثير الاتعاب على عناصر مثل الاستقلال والكفاية ولكننا نعتقد أن مجالها ليس هنا ·

العوامل التى تحدد الاتعاب فى البيئة المصرية

لا يمكن أن ندعى أن سوق خدمات المراجعة فى مصر قد استكمل مقوماته وبلغ درجة من النضج تسمح بتطبيق نتائج الابحاث السابقة عليها بدون تحفظات، فلقد تعرضت هذه السوق للعديد من الظروف التى حالت دون نموها بطريقة طبيعية · كما أن سوق خدمات المراجعة لايمكن النظر اليها بصورة منفصلة عن البيئة الاقتصادية والاجتماعية التى تحيط بالمنشات الخاضعة للمراجعة ، وطبيعة المتطلبات القانونية التى تخضع لها وأيضا الاستخدامات التى تستخدم فيها تقارير المراجعة ، والخدمات التى يحتمل أن تطلب من المراجعين ، ومدى استكمال النظم المحاسبية والرقابية فى المشروعات ، والتفاوت الواضح فى الشكل القانونى الطبيعة الاقتصادية للمشروعات وأعتقد انه للمبررات السابقة فان أية طريقة لتحديد اتعاب المراجعة يجب أن تأخذ فى حسبانها كافة العوامل والمتغيرات ذات التأثير فى تحديد مقدارها،

وأن تراعى الاهمية والتاثير النسبى لكل متغير فى كل حالة لها طبيعة خاصة من حالات المراجعة ·

وأعتقد أنه يمكن من « ملامسة » سوق خدمات المراجعة فى مصر أن نحصر المتغيرات التى تتحكم وتؤثر فى تحديد اتعاب المراجعة فيما يلى :

أولا ـ الوقت الذى يستلزمه تخطيط وتنفيذ اعداد تقرير المراجعة :

ويؤثر هذا العامل تأثيرا كبيرا على تحديد قيمة الاتعاب حيث تتأثر تكاليف التنفيذ بشكل واضح بطول الفترة التى يستغرقها هذا التنفيذ · كما يؤثر على تكاليف الفرصة البديلة التى يضحى بها المراجع نتيجة لقبوله تنفيذ هذه العملية ·

ثانيا ـ مدى صعوبة عمليات المراجعة ودرجة التعقيد التى تحيط بها :

اذا تميزت عملية المراجعة بطبيعة خاصة واحاط بها بعض التعقيدات الفنية والقانونية وتزايد استخدام الوسائل الآلية فى المحاسبة ، وتزايدت متطلبات اعداد تقارير خاصة لجهات متعددة فان ذلك يستوجب استخدام مساعدين من مستوى عال من الخبرة والمهارة ، وقد يضطر المراجع للاستعانة بالفنيين المتخصصين فى الامور التى تخرج عن نطاق اختصاصه وكل ذلك من شأنه ارتفاع تكاليف انجاز هذه العملية مما ينعكس بدون شك على الاتعاب التى يطلبها المراجع ·

ثالثا ـ الاهمية الفنية ومدى مسئولية المراجع بخصوص عمليات المراجعة :

كلما تزايدت المسئولية التى قد تلحق بالمراجع نتيجة لقيامه بعملية المراجعة كلما تطلب ذلك حصول المراجع على اتعاب مرتفعة لتعويض المراجع عما قد يتعرض له من مخاطر نتيجة لقبوله تنفيذ هذه العملية ·

رابعا ـ قيمة خدمات المراجعة من وجهة نظر العميل:

قد تتفاوت مدى حاجة العميل لعمليات المراجعة وبالتالى أهمية الخدمة بالنسبة له وقد تتفاوت أهمية الخدمة بحسب الغرض الذى يمكن استخدام تقارير المراجعة فيه · وليس من شك أنه لو كان تقرير المراجع لن يفيد العميل سوى فى مواجهة متطلبات القانون أو الالزام القانون بعمليات المراجعة فان قيمة خدمات المراجعة من وجهة نظر العميل تكون أقل مما لو كان العميل سوف يستخدمها بجانب ذلك كمبرر للحصول على الائتمان من البنوك ، أو اتخاذها كاداة فى المفاوضة مع شركاء أو مستثمرين جدد ·

خامسا ـ حجم المشروع محل المراجعة :

على الرغم من أن حجم أعمال المراجعة لا يرتبط بشكل دائم بحجم المشروع محل المراجعة الا أننا لا يمكن أن نتجاهل أن حجم هذا المشروع يؤثر بدون شك على تحديد الاتعاب التى قد يحصل عليها المراجع الا أن حجم الاتعاب وكما سبق واتضح من الدراسات السابقة لا يزيد بنفس نسبة زيادة الحجم وقد يتحدد هذا الحجم على أساس حجم أصوله ، أو حجم مبيعاته أو رقم أعماله ، أو قيمة رأس المال المدفوع أو المستثمر ، أو حجم أرباحه أو غيرها من المتغيرات التى تحدد الحجم · وقد يتحدد حجم المشروع بحجم عنصر من العناصر الفرعية مثل حجم الاصول المتداولة مثلا ، أو حجم مبيعاته من نوع معين وهكذا ·

سادسا ـ طبيعة نشاط المشروع :

تؤثر طبيعة نشاط المشروع محل المراجعة على الاتعاب التى يطلبها المراجع مقابل مراجعة فبعض المشروعات فى نشاط معين قد يطلب عنها اتعاب تختلف عن الاتعاب التى تطلب عن المشروعات الاخرى والمتماثلة معها فى الحجم فى نشاط آخر نظرا لحاجة عمليات مراجعة بعض الانشطة الى خبرات ومهارات تفوق من حيث النوعية الخبرات المطلوبة فى الانشطة الاخرى ·

سابعا ـ مدى دقة وسلامة أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة فى المنشأة :

يتوقف تحديد حجم أعمال المراجعة أى حجم العينة التى يشملها الفحص على أساس مدى دقة وسلامة نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمنشأة وعلى درجة الثقة التى يوليها المراجع لهذا النظام ، وهناك علاقة عكسية بين درجة دقة وسلامة أنظمة الرقابة الداخلية وبين حجم أعمال المراجعة ، ولابد أن يدخل المراجع فى اعتباره عند تحديده لحجم اتعابه مدى تقييمه لدقة وسلامة نظام الرقابة الداخلية ·

ثامنا ـ توقيت تنفيذ عملية المراجعة :

يؤثر وقت تنفيذ عملية المراجعة على قيمة الاتعاب حيث ان العمليات التى قد يتم تنفيذها فى فترات ركود العمل بمكتب المراجعة قد يطلب المراجع عنها اتعابا تقل نسبيا عن الاتعاب التى قد يطلبها عن العمليات المتماثلة

التى تتم فى أوقات ضغط العمل · ويكون ذلك ممكنا اذا كانت تواريخ الاقفال اختيارية ·

تاسعا ـ نوع الملكية :

يعتقد Elliott, Korpi (٢٧) أن نوع الملكية فى الشركة محل المراجعة يؤثر على مبلغ الاتعاب واعتقد بسلامة هذا الرأى فقد تتفاوت الاتعاب فى شركات القطاع العام عن نظيرتها فى شركات القطاع العام · كما تتفاوت الاتعاب بين شركات الاشخاص وشركات الاموال ·

عاشرا ـ المركزية واللامركزية فى نشاط الشركة وفى الوظيفة المحاسبية :

تختلف قيمة اتعاب المراجعة فى حالة الشركات ذات الفروع عن غيرها من الشركات التى تمارس أنشطتها مركزيا خصوصا اذا رافق لا مركزية نشاط الشركة لا مركزية فى تنفيذ الواجبات والوظائف المحاسبية ، كما تختلف الاشعاب بين الشركات متعددة الجنسية عنها بالنسبة للشركات المحلية ·

حادى عشر ـ طبيعة السوق الذى يعمل فيه المراجع :

تؤثر طبيعة السوق الذى يعمل فيه المراجع على قيمة ما يطلبه من أتعاب ففى المجتمعات المحلية حيث لايوجد القدر الكافى من العمل الاقتصادى لاكثر من مكتب مراجعة واحد فقد ينشأ للمراجع الذى يعمل فى هذا السوق مركز احتكارى مما يتيح له قدرة على طلب اتعاب أكبر مما لو كان هناك أكثر من مراجع مستعد للقيام بالعمل فان هذا يخلق منافسة سعرية بينهما قد تؤدى الى احداث خفض فى الاتعاب التى يقبلها كل مراجع ·

ثانى عشر ـ التضخم :

اذا كان هناك فاصل زمنى بعيد بين الاتفاق على الاتعاب وبين تاريخ دفعها فان المراجع يجب أن يدخل فى حسبانه عند تحديد هذه الاتعاب لما يعوض أثر الانخفاض فى القوة الشرائية للنقود الذى يحتمل أن يطرأ عليها بعكس الحال لو كان المراجع سوف يحصل على اتعابه حالا فلن يكون هناك أثر للتضخم على مقدارها ·

ثالث عشر ـ حجم العمل فى مكتب المراجع فى جذب عملاء جدد :

اذا لم يكن حجم العمل بمكتب المراجع كافيا فقد يقبل المراجع عمليات مراجعة باتعاب تقل عما كان يمكن أن يقبله لو كان حجم العمل بمكتبه كافيا (٢٨) · وكذلك الحال لو كان المراجع يرغب فى جذب عملاء جدد للارتباط فانه قد يقبل اتعابا قليلة عن هذه العمليات على أمل زيادتها مستقبلا (٢٩) ·

رابع عشر ـ حجم مكتب المراجعة ومدى تمتعه « بشهرة المكتب » :

قد يكون لحجم مكتب المراجعة تأثير على حجم مايطلبه من اتعاب حيث أن اتعاب مكاتب المراجعة من المتوقع أن تطلب اتعابا أعلى مما قد تطلبه مكاتب المراجعة الاصغر حجما نظرا للاعتقاد الشائع بأن مكاتب المراجعة الكبيرة أكثر كفاءة فى تنفيذ أعمال المراجعة من المكاتب الصغيرة (٣٠) مما قد يجعلها فى مركز أفضل من وجهة نظر الجمهور يترتب عليه بالضرورة زيادة مقدرتها على الحصول على اتعاب أعلى ·

خامس عشر ـ تكلفة تغيير المراجع والصعوبات القانونية التى تحيط بتغيير المراجع :

قد تتكلف المنشأة مبالغ كبيرة اذا ما أرادت تغيير المراجع الحالى بمراجع جديد مما يجعل للمراجع درجة أكبر من القوة والتأثير على مقدار الاتعاب مما قد يترتب عليه زيادة المراجع لاتعابه · ونفس الشىء لو كانت هناك صعوبات قانونية فى سبيل تغيير المراجع ·

سادس عشر ـ عوامل أخرى :

توجد العديد من العوامل الاخرى التى قد تؤثر على تحديد الاتعاب على الرغم من أنها قد تكون غير مقبولة من وجهة نظر الكثيرين منها ·

(ب) اشتراط بعض الجهات ذات التأثير ضرورة اختيار مراجع معين أو تزكية مثل هذه الجهات لمراجع معين ·

---

(٢٧) Elliott & Korpi, op. Cit.

(٢٨) يرجع ذلك الى أن المراجع يجب أن يغطى التكلفه الحديه لتنفيذ عملية المراجعة ·

(٢٩) لتفاصيل أكثر يمكن الرجوع الى مقال
Linda E. De Angelo

(٣٠) ناقشنا هذه الفكره فى مقالنا بعنوان العلاقه بين حجم مكتب المراجعه وحجم المنشأه محل المراجعه ودرجه كفاءه تنفيذ عمليات المراجعه وتوصلنا الى عدم سلامة هذه الفكره ·

(جـ) وجود ارتباطات مباشرة أو غير مباشرة بين المراجع وبين الجهات التى ستقدم اليها تقارير المراجع مثل البنوك ، أو الجهاز الضريبى ، أو جهاز الاستثمار ·

(د) الماضى الوظيفى للمراجع مثلما لو كان المراجع قد شغل منصبا مرموقا أو منصبا سياسيا مما قد يخلق له فرص اقامة علاقات ذات تأثير مع ذوى النفوذ ·

والعناصر السابقة عناصر متشابكة وتوجد عدة علاقات وتأثيرات داخلية فيما بينها وتتحكم جميعها وان كان ذلك بنسب متفاوتة فى أمر تحديد الاتعاب وأية دراسة تطبيقية لعناصر تحديد الاتعاب أو محاولات لترشيدها لابد أن تدخل هذه العناصر جميعها فى حسبانها ·

ونظرا لما يحيط بالسوق المصرية من ظروف فلا يمكن أن نطمئن بشكل كامل أن نطمئن للبيانات المنشورة ـ أن وجدت ـ وأعتقد ان دراسة هذه الاتعاب تحتاج الى تصميم قوائم استقصاء استكشافية للعوامل التى تتحكم فى تحديد الاتعاب من وجهة نظر المراجعين والمنشآت الخاضعة للمراجعة يتم دراستها كميا لاستنتاج المؤشرات التى تتحكم فى تحديد الاتعاب على نمط الدراسات التى تمت فى الدول المختلفة وأعتقد أن نتائج مثل هذه الدراسة سوف تختلف كثيرا عن نتائج هذه الدراسات · ونقترح اعداد قائمتى استقصاء احداهما للمنشآت الخاضعة للمراجعة ، والثانية للمراجعين لامكان اختيار مدى صدق نتائج كليهما ونقترح ان تتحد قوائم الاستقصاء على الشكل التالى :

قائمة استقصاء للمنشآت

أولا ـ ما هى العوامل التى أدت الى اختيار المنشآت لمراجعها الحالى

١ ـ حجم مكتبه كبير وفى مكان جيد ومؤثث جيدا	نعم	لا
٢ ـ المكتب مشهور	نعم	لا
٣ ـ قدرة المراجع على حل المشكلات	نعم	لا
٤ ـ تزكية الجهات التى ستقدم اليها تقارير المراجعة للمراجع	نعم	لا
٥ ـ مبلغ الاتعاب التى سيتقاضاها المراجع	نعم	لا
٦ ـ اتصالات وعلاقات المراجع بالجهات المسئولة	نعم	لا
٧ ـ الثقة فى المقدرة الفنية والمهنية للمراجع وخبرته فى مراجعة المنشآت المماثلة	نعم	لا
٨ ـ الماضى الوظيفى والمهنى للمراجع	نعم	لا
٩ ـ أسباب أخرى أذكرها	نعم	لا
(أ) (ب)		
(جـ) (د)		

ثانيا ـ هل تعتقد أن الاسباب التى من أجلها اخترت هذا المراجع قد تحققت ؟

تحققت تماما	تحقق منها جزء كبير	تحقق منها جزء ضئيل	لم يتحقق منها شىء	لا استطيع أن أقرر

ثالثا ـ هل تعتقد أن أعمال المراجع فى السنوات السا بقة كانت مقبولة ؟

مقبـــولة تمـــاما	مقبـولة الى حـد بعيـد	مقبـولة الى حـد ما	غير مقبولة على الاطلاق	لا استطيـع أن أقـرر

رابعا ـ هل تعتقد أن الاتعاب التى تدفعها للمراجع تتناسب مع المنافع التى تحصل عليها المنشـأة من خدمات المراجعـة ؟

تتنـاسب تمـاما	تتناسب الى حد بعيـد	المنفعة اقل بكثير من الاتعاب	لا أعتقد بوجود أية منفعة	لا أستطيع أن أقرر بشكل كامل

خامسا ـ العوامل التى حـددت الاتعاب وفقا لها :

السـبب	موافق جـدا	موافق لحد ما	موافق جزئيـا	لا أوافق تمـاما	لا أوافق ابـدا
١ ـ أن قيمة الخدمات من وجهة نظرى تناسب الاتعاب					
٢ ـ حجم المشروع يبرر دفع هـذه الاتعاب					
٣ ـ انتشار أعمال المشروع وتشعبها تبرر هذه الاتعاب					
٤ ـ الوقت الذى يستغرقه تنفيذ عملية المراجعة يبرر ذلك					
٥ ـ هذا هو المعدل السائد فى السوق					
٦ ـ حدد المراجع هذا الرقم ولم أشأ مناقشته					
٧ ـ حددت هذا الرقم ولم يعترض المراجع					
٨ ـ لا يوجد فى السوق المحلية سوى هذا المراجع					
٩ ـ انه مكتب كبير ويتمتع بشهرة طيبة					
١٠ـ المراجع مستمر معنا منذ مدة طويلة وقبلنا الاتعاب التى طلبها لصعوبة تغييره					
١١ـ انه على علاقة طيبة بالسلطات					
١٢ـ انه على علاقة طيبـة بالجهات التى تقـدم اليهـا التقـارير					
١٣ـ لم تشأ اغضاب المسئول الذى اقترح ذلك					

أخـرى اذكرها

_____

_____

_____

قائمة استقصاء للمراجعين

أولا ـ ما موقف كل عنصر من العناصر التالية وتأثيره على مبلغ الاتعاب الذى يطلبه من العميل ؟

العنصر	يؤثر بشدة	يؤثر الى حد بعيد	تأثيره معقول	تأثيره ضعيف	لا يؤثر اطلاقا
١ ـ الوقت الذى يستلزمه تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة					
٢ ـ صعوبة عملية المراجعة وتميزها بتعقيدات كبيرة					
٣ ـ درجة المسئولية التى تلازم القيام بهذه العملية					
٤ ـ الفائدة التى ستعود على العميل من عملية المراجعة					
٥ ـ حجم المشروع					
٦ ـ طبيعة نشاط المشروع وحاجته لكفاءات متخصصة					
٧ ـ مدى سلامة نظام المراقبة الداخلية المتبع وكفاءة جهاز المراجعة الداخلية					
٨ ـ الوقت المطلوب فيه العمل وهل هو فى فترات ضغط أو كساد العمل					
٩ ـ مدى السرعة المطلوب بها التقرير					
١٠ ـ نوع ملكية المشروع					
١١ ـ مركزية أو لا مركزية وحدات الشركة					
١٢ ـ مركزية أو لا مركزية وحدات المحاسبة فى الشركة					
١٣ ـ مدى المنافسة التى تسود بين مكاتب المراجعة					
١٤ ـ تاريخ قبض الاتعاب وتأثير التضخم على قيمتها الحقيقية					
١٥ ـ حجم العمل بالمكتب أو عدد العملاء					
١٦ ـ الرغبة فى التعاقد مع العميل بأى شكل					
١٧ ـ حجم المكتب وشهرته					
١٨ ـ ان العميل سيدفع ما اطلبه منه ولن يستطيع تغييرى					
١٩ ـ ان علاقتى الشخصية بالمديرين طيبة وسوف ينفذون ما أطلب من أتعاب					
٢٠ ـ المكتب ندوى النفوذ					
٢١ ـ اضطرار العميل لدفع ما أطلبه من اتعاب لان الجهة التى تطلب تقرير المراجعة زكتنى للعمل					
٢٢ ـ ارتباط المكتب بعلاقات طيبة مع البنوك والسلطات الضريبية					
٢٣ ـ ان صاحب المكتب شغل فيما سبق منصبا تنفيذيا أو سياسيا وأن التعامل معى يسهل كثيرا من الامور					

ثانيا ـ اذا كان الحجم عاملا مؤثرا عند تحديد الاتعاب فما هو المقياس الذى تستخدمه للحجم :

١ ـ اجمالى الاصـول
٢ ـ راس المـال المملوك
٣ ـ راس المـال المستثمر
٤ ـ رقم المبيعات أو رقم الاعمال
٥ ـ رقم الايرادات
٦ ـ رقم الـربح
٧ ـ عـدد العـاملين
٨ ـ رقم راس المـال العـامل
٩ ـ رقم راس المـال الثابت
أخـرى (تذكر)

ثالثا ـ اذا كان الوقت الذى يستغرقه تنفيذ العملية هو المقياس الذى تستخدمه فهل ترى أن تحاسب العميل على الوقت الفعلى

نعم لا

ـ اذا كانت الاجابة بنعم فما هى اقتراحاتك بشـأن معدلات الاجر التى تتخذ كاساس المحاسـبة مع العميـل ٠
ـ معدل المرتبات الفعلى للمساعدين + ٥٠٪ ٠
ـ ضعف معدل المرتبات الفعلى ٠
ـ ٢٥٠٪ من معدل مرتبات الفعل ٠
ـ غير ذلك اذكره ٠

ملخـص :

١ ـ الاتعاب عنصر مهم سـواء للمهنة أو للمتعاملين معها مما يتطلب ضرورة وضع القواعد السليمـة لتحديدها ٠

٢ ـ لا يمكن تحديد طبيعة سوق خدمات المراجعة بشكل محقق لان هذه السوق تختلف طبيعتها من دولة الى اخـرى ومن وقت لآخر والـرأى الراجح أن سـوق خدمات المراجعة ليست وحـدة واحدة بل تتكون من عدة أسـواق فرعية واعتقد أن سـوق خـدمات المراجعـة فى مصر تكاد تكون سـوقا منافسة احتكارية بشكل عام مع بعض الاستثناءات

٣ ـ هناك اتجاه متزايد بين مكاتب المراجعة نحو تكوين وحدات كبيرة لمـا تتمتع به من اقتصاديات الحجم ولكن مثل هذا الاتجاه من شانه أن يدخل الاحتكار ـ بما له من مضار ـ الى سوق خدمات المراجعة٠

٤ ـ لا يتدخـل التشريع والمنظمات المهنيـة بخصوص الاتعاب الا لتحـديد السلطة المختصة بتحديدهـا وتقنين القواعد التى تحافظ على قيم وسلوكيات المهنة فيما يتعلق بالاتعاب ٠

٥ ـ هناك اختلافات بين الدول فيما يتعلق بأسس تحديد الاتعـاب ولكن عنصر الحجم يكاد يـكون العنصر المتحكم فى تحديد الاتعاب فى معظم الدول ٠ ولكن الاتعاب لا تزيد بنفس نسبة الزيادة فى الحجم ٠

٦ ـ تتجه مكاتب المراجعة الكبيرة الى الحصول على اتعاب أعلى مما تحصـل عليه المكاتب الصغيرة بشكل عـام ٠

٧ ـ ان سوق خدمات المراجعة فى مصر نظرا للظروف التى أحاطت بها لم تستكمل مقوماتها بعد، وبالتالى لا يمكن تطبيق نتائج الدراسات السابقة عليها مما يستلزم دراسة أكثر اتساعا لهذه السوق بهـدف تحـديد هـدية ومعرفة الظـروف التى تؤثر على تحديد الاتعاب ٠

(بقيـة كلمـة التحـرير)

لبعض العناصر المستخدمة فى الدعاية ، والرفض جـاء ارتجاليا من حيث مقارنتها بالمواد الغذائية وهذا يعـد خطأ فادحا فى التفكير لانه طالمـا أن هناك انفتاحا وطالما أن هناك منافسة حرة وطالما أن هناك ديمقراطية وطالمـا أن هناك بدائل للسلع والخدمات حتى ولو بانتاجها محليا وطالمـا أن هناك تشجيعا من جانب الدولة للجمهور لاداء عمل معين مثل التأمين أو الادخار فى أى شكل من أشكال الاوعية الادخارية طالمـا أن هناك هذا وذاك فلا يمـكن أن يختفى سوق الدعاية والاعلان فالدراسة الاقتصادية لاى مشروع فى الدول المتقدمة تجد أن نسبة تقرب من ٥٠٪ من رأس المـال مخصصة للدعاية لست أدرى كيف يسمى البعض عناصر هـذه الدعاية سلعة استفـزازية كفاها ما تتحمله من رسوم جمركية تتراوح بين ١٠٠٪، و ٢٠٠٪ لهذا نخلص الى أن لجان الترشيد سلبياتها أكثر من ايجابياتها لذلك لم يطرأ على السـوق من هزات فى المـاضى بالقدر الذى طرأ عليه فى عصر لجان الترشـيد

واخيرا وليس آخرا فالمهمة صـعبة وشائكة بالنسبة للوزير الجديد لانه ورث تركة ثقيلة تراكمت منذ سنوات ولابد من الثانى فى وضع سياسة واضحة وشبه مستقرة وكم كان من المفروض أن تكون هـذه هى سياسة الحزب الحاكم بدلا من المتغيرات التى نعيشها مع كل وزير مما أربك الاقتصاد وأفقد الثقة داخليا وخارجيا ٠

أحمـد عاطف عبد الرحمن