

## درجة تركيز سوق المراجعة في الشركات المدرجة بسوق الأسهم "حالة المملكة العربية السعودية"

أحمد بن عبدالقادر القرني\*

## ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى قياس درجة تركيز سوق المراجعة في الشركات المدرجة في السوق المالية السعودية، وتسلط الضوء على أهم العوامل المؤثرة على قرار اختيار المحاسب القانوني وهل تسهم هذه العوامل بدورها في تركيز السوق. قام الباحث بمراجعة جميع التقارير الصادرة عن مجالس إدارة الشركات المساهمة المدرجة بسوق الأسهم لعامي 2012 و 2013 لتحديد هوية المحاسب القانوني للشركة وقياس مستوى تركيز السوق. وفي الجزء الميداني من الدراسة تم تصميم استبانة وجهت إلى جميع مكاتب المحاسبة القانونية والشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق الأسهم السعودية للوقوف على العوامل المؤثرة على قرار اختيار المحاسب القانوني. بلغ إجمالي عدد الاستبانات المستردة والصالحة للتحليل الإحصائي (87) استبانة، وتم تحليل البيانات ومعالجتها واختبار الفرضيات باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS). توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها: سيطرة المكاتب الأربعة الكبار (Big 4) على سوق المراجعة في المملكة العربية السعودية بنسبة 71% مما يشير إلى تركيز السوق في عدد قليل من مكاتب وشركات المحاسبة. وقد تضمنت الدراسة عدداً من التوصيات من أهمها منع أي جهة كانت من الضغط على العميل لاختيار مكتب دون آخر طالما تم قيد المكتب في سجل المحاسبين القانونيين وتفيد بجميع متطلبات المهنة.

الكلمات الدالة: درجة تركيز سوق المراجعة، سوق المراجعة، سوق الأسهم، السعودية.

## المقدمة

الممارسين لهذه المهنة في شكل أفراد وشركات مهنية عالمية في جميع بلدان العالم تتنافس فيما بينها للاستحواذ على أكبر حصة من سوق المراجعة في الأسواق العالمية تحت إشراف هيئات ومنظمات مهنية تتولى عملية تنظيم المهنة والإشراف عليها مثل مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وولز The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) ومجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية (AICPA) ومجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)<sup>1</sup> والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين Saudi International Accounting Standard Board

مع ظهور الثورة الصناعية وانفصال ملكية رأس المال عن الإدارة في الشركات المساهمة كان من اللازم إسناد مهمة الإدارة وتوجيه شؤون الشركة إلى هيئة يختارها الملاك تعرف بمجالس الإدارة مقابل تقارير دورية تصدرها هذه الإدارات وتقدم إلى الملاك في شكل قوائم مالية تلخص واقع هذه الشركات. ونظراً لضعف الجانب المعرفي لدى هؤلاء الملاك أو المساهمين في تفسير وقراءة هذه التقارير، لزم تعيين جهة مستقلة ومتخصصة لتبدي رأيها في صحة ومصداقية هذه التقارير ومدى كفاية وقدرة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة وهي ما يطلق عليه اليوم مدقق/ مراجع الحسابات أو المحاسب القانوني. ونتيجة لهذا التطور ظهر العديد من

\*أستاذ مشارك، كلية إدارة الأعمال، جامعة أم القرى.

aaalgarni@hotmail.com

تاريخ استلام البحث 2014/9/8 وتاريخ قبوله 2015/1/4.

<sup>1</sup> وهم من أكثر الهيئات المهنية احتراماً وتقديراً في العالم في لرعايتهم لمهنة المحاسبة، إذ تقدم الدعم الإداري والعملية لآلاف الأعضاء ولديها موزعين في كثير من الدول حول العالم.

والشركات المساهمة العامة. وهل تقود هذه العوامل إلى تركيز السوق؟

### منهجية الدراسة

في ضوء مشكلة الدراسة وتحقيقاً لأهدافها أعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي والمبني على أسلوبين: الاستقرائي والوصفي المسحي، فطبقاً للمنهج الاستقرائي قام بقراءه ومراجعة ما ورد في الأدب المحاسبي عن موضوع الدراسة وبالتالي الاستفادة منه في بناء مكونات الدراسة. وباستخدام المنهج الوصفي المسحي تم جمع أكبر قدر من البيانات والمعلومات عن مشكلة الدراسة وإخضاعها للتحليل<sup>2</sup>.

### محددات الدراسة

لقد تم الحصول على عينة قدرها (31) مفردة فقط من فئة الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق الأسهم السعودية والبالغ عددها (160) شركة، غير أنه مما يخفف من تأثير هذا المحدد مشاركة جميع قطاعات السوق المختلفة وعلى رأسها القطاعات التقليدية مثل المصارف والخدمات المالية والصناعات البتروكيماوية والإسمنت والتجزئة وغيرها من القطاعات الأخرى بالسوق.

### الإطار النظري والدراسات السابقة

عرفت لجنة مفاهيم المراجعة المنبثقة عن الجمعية الأمريكية للمحاسبة (1971) (American Accounting Association) المراجعة بأنها "عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية للمنشأة خلال فترة مالية محددة لتحديد بشكل موضوعي مدى التوافق والتطابق بين المعلومات المعروضة بالقوائم المالية والواقع الفعلي في ضوء المعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة"<sup>3</sup>. لذلك فإن الهدف الرئيس من المراجعة هو إبداء الرأي حول مصداقية القوائم المالية للمنشأة وإضفاء مزيداً من الثقة عليها من خلال بعض الإجراءات كفحص أنظمة الرقابة الداخلية للمشروع والتحقق من عرض

<sup>2</sup> تمت الاستفادة من الدراسات السابقة في اعتماد هذا المنهج (القرني، 2009؛ القرني، 2010 و القرني 2013).

<sup>3</sup> التعريف منقول عن: (Robertson and Louwers ( 1999)

Organization For Certified Public Accountants (SOCPA). ومع تزايد حدة التنافس في سوق خدمات المراجعة برزت عدة مشاكل منها ظاهرة تركيز سوق المراجعة في عدد محدود من شركات ومكاتب المراجعة مما ترتب على ذلك تعرض السوق لظاهرة الاحتكار الامر الذي يؤثر مباشرة على المهنة ومستقبلها.

### مشكلة الدراسة

تتمثل مشكلة الدراسة في محاولة الإجابة على التساؤلين الآتيين:

1. هل تعاني سوق خدمات المراجعة في المملكة العربية السعودية من ظاهرة التركيز؟ وما هي نسبة هذا التركيز؟
2. ما العوامل المؤثرة في قرار اختيار وتعيين المحاسب القانوني؟ وهل تسهم هذه العوامل بالضرورة في تركيز السوق؟

### فرضيات الدراسة

بناء على ما تقدم يمكن صياغة واختبار الفرضيتين التاليتين:

**H01-** لا تعاني سوق خدمات المراجعة في المملكة العربية السعودية من ظاهرة التركيز.

**H01-** ليس للعوامل المتعارف عليها في اختيار المحاسب القانوني تأثير مهم نسبياً في تركيز سوق خدمات المراجعة في المملكة العربية السعودية.

### أهمية الدراسة

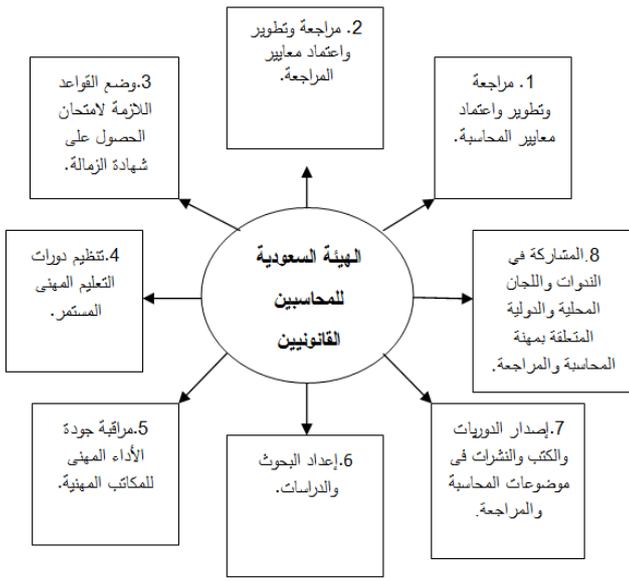
تكتسب هذه الدراسة أهميتها من الدور الرقابي الذي تمارسه مكاتب المحاسبة القانونية على الإدارة القائمة على المشاريع من خلال ما تقدمه من تقارير تعد ضرورية لمتخذي القرار سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي لهذه المشاريع. كما تكتسب الدراسة أهميتها من الأثر الذي يتركه تركيز السوق على المهنة ومستقبلها.

### أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق ما يأتي:

1. قياس درجة تركيز سوق المراجعة في الشركات المساهمة العامة المسجلة في سوق الأوراق المالية السعودية.
2. التعرف على العوامل التي تؤثر على قرار اختيار المحاسب القانوني من وجهة نظر مكاتب المحاسبة

وتعمل هذه الهيئة تحت إشراف وزارة التجارة والصناعة ويرأس مجلس إدارتها الوزير تحت المادة (19) من نظام المحاسبين القانونيين الصادر في العام 1991، كما تقوم الهيئة بوضع المتطلبات المهنية للمحاسبين المصرح لهم والقيام بما يؤدي إلى النهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة. وقد اسند للهيئة عدد من المهام كما هو موضح في الشكل رقم (1)



شكل رقم (1) الأعمال المنوطة بالهيئة: (من تصميم الباحث)

ومن ذلك وضع المعايير والقواعد في أربع مجالات رئيسية: معايير المحاسبة، معايير المراجعة، قواعد الحصول على زمالة الهيئة وقواعد جودة الأداء المهني للمكاتب المهنية. وتصدر الهيئة المعايير والقواعد المهنية التي يجب أن يتبناها كافة الأعضاء والمحاسبين المعتمدين من خلال عدد من اللجان الفنية المختصة مثل لجنة معايير المحاسبة، لجنة معايير المراجعة، لجنة التدريب والتعليم، لجنة مراقبة جودة الأداء المهني، لجنة الاختبارات، لجنة سلوك وأداب المهنة وأخيراً لجنة المحاسبين في قطاعات الأعمال. ومن مهام الهيئة كذلك إعداد البحوث

المقدم من عضو المجلس الدكتور حسام العنقري بموجب المادة (23) من نظام المجلس (صحيفة الاقتصادية، 1435).

القوائم المالية بصدق وعدالة وفقاً لمعيار العرض والإفصاح والتحقق من شرعية وصحة العمليات المالية إلى جانب التحقق من ملكية الأصل وبأنه موجود فعلاً.

وقد مر تطور مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية بالعديد من المحطات التي تعد أساساً لما هي عليه المهنة اليوم، منذ صدور أول نظام يحدد الدفاتر التجارية وأحكامها للمحكمة التجارية في 1930/1/15. ويمكن تحديد البدايات الأولى لمهنة المراجعة في المملكة حينما اعتبر نظام ضريبة الدخل الصادر في عام 1950 البيانات المحاسبية المقدمة من قبل دافعي الضرائب سليمة إذا تمت مراجعتها من قبل مراجع معترف به. وقد صدر أول ترخيص لمزاولة مهنة مراجعة الحسابات في عام 1955 على الرغم من عدم وجود نظام واضح للمهنة والمنتسبين لها. وصدر أول قانون للشركات في المملكة في 1965/7/22 الذي ألزم الشركات العاملة في المملكة بإعداد قوائم مالية ومراجعتها من قبل محاسب قانوني معتمد، وتضمن هذا النظام عدداً من المواد الهامة للمحاسب القانوني (129-133) التي غطت مواضيع كالتعيين، التعويضات، الاستقلالية، ومسؤوليات المحاسب القانوني. وقد تبع هذا الاعتراف بالمحاسب القانوني صدور قرار وزير التجارة رقم (422) في 1968 حيث تضمن بعض الشروط التي يجب توفرها في من يتقدم للحصول على الترخيص لمزاولة المهنة، ثم صدر أول نظام للمحاسبين القانونيين في عام 1974، والذي وضع النواة الأولى لتنظيم المهنة في المملكة وأوجد لجنة عليا للمحاسبة القانونية أوكل إليها مهمة الإشراف على المهنة، وأصبح ثاني أساس يستند إليه في مراجعة الحسابات بعد نظام الشركات حتى عام 1991 حينما صدر نظام جديد للمحاسبين القانونيين لاغياً بذلك النظام الصادر في 1974 وتم بموجبه إنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) الذي جاء من ضمن أهدافها النهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة وتنظيمها<sup>4</sup>.

<sup>4</sup> تعكف لجنة الشؤون المالية بمجلس الشورى على دراسة مقترح إضافة أربع مواد جديدة إلى نظام المحاسبين القانونيين الصادر بالمرسوم الملكي (م/12) وتاريخ 13/5/1412هـ بعد أن وافق المجلس في جلسته الثانية عشرة التي عقدها يوم الثلاثاء 1435/4/11هـ على ملامحة دراسة المقترح

بما يتناسب مع متطلبات البيئة المهنية والاقتصادية في داخل المملكة وخاصة ما يتصل بجانب الزكاة.

يبلغ عدد الأفراد الحاصلين على الزمالة السعودية للمحاسبين القانونيين (479) فرداً، يمثلون ما نسبته (13%) من أصل (3600) فرداً تقدم لاختبار زمالة الهيئة ابتداءً من عام 1994<sup>5</sup>، في حين أن عدد من صدر لهم ترخيص لمزاولة المهنة هو (218) محاسباً قانونياً، ويبلغ عدد مكاتب المحاسبة القانونية الممارسة (138) بين شركة مهنية ومكاتب فردية<sup>6</sup>، تقدم إلى جانب المراجعة الاعتيادية بعض الخدمات الأخرى مثل المراجعة الداخلية، والأنظمة والإجراءات المالية، واستشارات الزكاة والضرورية.

ويأتي على رأس منشآت المحاسبة العاملة في سوق المراجعة في المملكة اليوم المكاتب الدولية الكبرى أو ما اصطلح عليه عالمياً "الأربعة الكبار" (Big 4). وهو مصطلح يستخدم للإشارة إلى كبار شركات المحاسبة التي تقدم خدمات محاسبية ومهنية على مستوى العالم، لما يتميزون به من خبرات في جميع نواحي المعرفة التي لها علاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة. وكانت تسمى فيما مضى "الثمانية الكبار" حتى قبل 1989 حيث حدث الاندماج بين بعض المنشآت مما أدى إلى نقلها إلى ست منشآت كبرى ومن ثم تقلصت إلى "الخمس الكبار" حتى أصبحوا فيما بعد "الأربعة الكبار" (Big 4)، بعد الخروج القسري لمكتب آرثر أندرسون (Arthur Andersen & Co) في سنة 2002 حيث ألغى ترخيصه وإغلاق فروعه على مستوى العالم بقرار من المحكمة الدولية وشطبه من قيد المراجعين بعد أن وجدته مذنباً في تهم إجرامية متعلقة بمراجعته لشركة إنرون للطاقة والتي تعد أكبر شركة أمريكية تنهار بسبب الفساد الإداري والمالي. والأربعة الكبار اليوم هم: برايس ووتر هاوس وكوبر Price Water و (P.W.C.) House & Coopers، أرنست ويونغ Ernst

<sup>5</sup> تم الحصول على هذه المعلومات من خلال الاتصال المباشر بقسم الاختبارات بالهيئة في 2014/5/5 (قدمها أ. ماجد السنيدي تحويلة - 135).

<sup>6</sup> هذه المعلومات متاحة على رابط هيئة المحاسبين (كما في <http://www.socpa.org.sa> : (2014/4/22)

والدراسات وإصدار الدوريات والكتب والنشرات في موضوعات المحاسبة والمراجعة إلى جانب المشاركة في الندوات واللجان المحلية والدولية المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة.

وقد شهدت الفترة التي سبقت صدور نظام المحاسبين القانونيين عام 1991 صدور عدد من معايير المراجعة المحلية وهي تتفق إلى حد كبير مع معايير المراجعة الأمريكية وبعضهم بعدها نسخة معربة للمعايير الأمريكية الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1954 والتي تم تقسيمها إلى ثلاث مجموعات رئيسية هي: معايير عامة : وتضمنت معيار التأهيل المهني الكافي، معيار الحياد والموضوعية والاستقلال ومعيار العناية المهنية اللازمة. معيار العمل الميداني : وتضمن معيار التخطيط، معيار الرقابة والتوثيق ومعيار أدلة وقرائن المراجعة. معيار إعداد التقرير الذي تضمن عدداً من المبادئ المتعلقة بشكل التقرير وطريقة إعداده. وقد تم اعتماد هذه المعايير بموجب قرار وزارة التجارة رقم (692) وتاريخ 1406/2/28هـ وقرار وزير التجارة رقم (853) في 1989 الذي قضى بالالتزام بها. ولتغطية جوانب القصور في هذه المعايير صدر عن مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين القرار رقم (1/2/5) في 2002/2/25 والذي جاء فيه "أنه في حالة عدم وجود موضوع محاسبي لم يصدر بشأنه معيار أو رأي مهني عن الهيئة فإن معيار المحاسبة الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية لهذا الموضع بمثابة المعيار المعترف به في هذا الشأن".

وقد وافق مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين مؤخراً على خطة التحول إلى معايير المحاسبة ومعايير المراجعة الدولية في اجتماعه العاشر للدورة السادسة المنعقد في 2012/2/18. وبررت الهيئة هذا التحول بعدة أسباب منها أن المملكة العربية السعودية هي الدولة الوحيدة من دول مجموعة العشرين التي لم تطبق المعايير الدولية وليس لديها خطة طريق لتطبيقها في المستقبل. وقد سبق هذا التحول أن أُنقذ عدد من المهتمين بالمهنة في المملكة المعايير الوطنية الصادرة عن الهيئة لأنه يشوبها الكثير من القصور ناهيك عن أهميتها في ظل وجود المعايير الدولية خاصة فيما يتصل بمعايير المراجعة للتشابه في المواضيع التي تتم معالجتها داخل المملكة وعلى المستوى الدولي على العكس من معايير المحاسبة التي ربما تحتاج إلى التطبيق

السابقة من خلال دراسة ظاهرة التركيز في سوق المراجعة وأخيراً دراسة ميدانية بهدف تقديم إحصاءات وصفية عن طبيعة سوق المراجعة المصري ومقارنة نتائجها مع بعض نتائج الدراسات الميدانية في بيئات أخرى. ومما توصلت إليه الدراسة أن سوق المراجعة في مصر أكثر تركيزاً وأقل منافسة من أسواق أخرى تم التعرف عليها من الدراسات السابقة.

**دراسة بيتي وآخرون (Beattie et al., 2003):** تقدم هذه الدراسة تحليلاً مفصلاً حول درجة التركيز في سوق المراجعة في الشركات المدرجة في المملكة المتحدة قبل زوال مكتب آرثر أندرسن مباشرة وخروجه من السوق. غطت الدراسة جميع الشركات المدرجة في بورصة لندن ومراجعي الحسابات كما في إبريل 2002. أظهرت الدراسة وجود أربعة لاعبين في السوق يحتفظون بنسبة 96 في المائة من السوق على أساس أتعاب المراجعة؛ مكتب (P.W.C.) يحتفظ بمفرده بنسبة 37 في المائة من السوق وبينت الدراسة كذلك أن مستوى لتركز أعلى في السوق الرئيس وبعض القطاعات الصناعية. ومن نتائج الدراسة كذلك أن بعض المكاتب من ذوي الخبرة في قطاعات معينة تكسب الكثير من عملائها خارج أتعاب المراجعة.

**دراسة بايت (Piot, 2007):** تبحث في كيف أن نظام المراجعة المشترك المعمول به في النظام الفرنسي يؤثر في اتجاه تركيز سوق المراجعة. وقام الباحث بدراسة عوامل أسهم السوق والأداء الفردي والمراجعة المشتركة. وبينت الدراسة أنه من سنة 1997 إلى 2003 زادت حصة الشركات الدولية في السوق من الشركات المدرجة في السوق الفرنسي بشكل عام، وجاء هذا الارتفاع على حساب الشركات الأخرى العاملة بالسوق خاصة الصغيرة منها. كما أسفرت عمليات الدمج التي حدثت في هذه الفترة بين المكاتب في هيمنة الشركات الكبرى (Big 4) على السوق تلاها الشركات الوطنية الكبيرة. في عام 1997 أنتت أكبر شركة وطنية (MG) في المرتبة الثانية من حيث عدد العملاء بعد أندرسن مباشرة. وظهرت شركة ارنست و ينق كشركة رائدة في 2003 حيث كانت تراجع لكل شركة من أصل (5) شركات في السوق.

**دراسة بلوم واسكهرم (Bloom and Schirm, 2008):** هدفت الدراسة إلى تقييم مستوى تركيز سوق المراجعة

& Young (E & Y) البريطانيتين، ديلويت و توتش الأمريكية (D.T.T.) Deloitte & Touche وكي بي إم جي الهولندية<sup>7</sup> (K.P.M.G.). كما أن هناك شركات ومكاتب أجنبية أخرى تعمل في سوق المراجعة في المملكة مثل شركة يو تي سي انترناشيونال (محاسبون قانونيون) و طلال أبو غزالة وشركاه (محاسبون قانونيون). وتعمل مكاتب وشركات المحاسبة الأجنبية في المملكة بالتضامن مع شريك سعودي حيث تشترط الأنظمة في المملكة على مكاتب المحاسبة الأجنبية أفراداً أو شركات مشاركة محاسب أو أكثر من المحاسبين القانونيين السعوديين المرخص لهم بمزاولة المهنة.

وخارج هذا التقسيم تأتي المكاتب الوطنية وهي الأكثر في قائمة (138) المرخصة لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة، وتعمل وفق عدد من الآليات فمنها من يعمل بعضوية احد المكاتب الأجنبية أو بالشراكة مع مكاتب دولية أخرى ليست من "Big 4" أو شركة قائمة بذاتها أو مكاتب فردية وتمثل النسبة الأكبر بين المكاتب وليست لها أية ارتباطات دولية وعالمية بمكاتب أخرى سواء من خلال العضوية أو الشراكة وهي في الغالب تمارس أعمالها من خلال مكتب واحد وتفقر بعضها للإمكانات المهنية والفنية كما أن تركيبها لا تسمح لها باستيعاب عدد كبير من المهنيين والموظفين.

وسيتيم فيما يلي عرض أهم الدراسات العلمية، المتصلة بموضوع الدراسة، التي توفر للباحث الاطلاع عليها، بدءاً بالدراسات الخاصة بتركيز السوق ثم الدراسات الخاصة بالعوامل المؤثرة على قرار اختيار المحاسب القانوني:

#### أولاً: الدراسات الخاصة بتركيز السوق

**دراسة أبو الخير (2000):** اهتمت بتحليل سوق خدمات المراجعة في مصر من منظور العلاقات التعاقدية المكونة للمنشأة والعوامل المؤثرة في تلك السوق وطبيعتها، وتحديد إلى أي مدى يقترب سوق المراجعة المصري من المنافسة أو الاحتكار. وقد قسمت الدراسة إلى ثلاثة أجزاء رئيسة حيث أهتم الجزء الأول بتحليل سوق المراجعة في إطار العلاقات التعاقدية للمنشأة وفي الجزء الثاني تناول الباحث الدراسات

<sup>7</sup> تتركز أعمال هذه الشركات في كل من الرياض وجده والمنطقة الشرقية.

**دراسة فيلتي و ستيجلبور ( Velte and Stiglbauer, 2012):** أهتم الباحثان بدراسة تركيز سوق المراجعة في الشركات المدرجة التي تتميز باحتكار القلة من الشركات المحاسبية الأربعة الكبرى. تم تقييم مخاطر وأسباب تركيز السوق جنباً إلى جنب مع المقترحات التنظيمية الحالية من المفوضية الأوروبية (EC). بينت النتائج أن الإصلاحات التي تقوم بها المفوضية الأوروبية لا يمكن أن تكون ذات صلة بجودة المراجعة وإنما زيادة تكاليف المعاملات.

**دراسة جمعة (2013):** استهدفت قياس درجة التركيز في سوق المراجعة في مصر وأثره علي جودة عمليه المراجعة. توصل الباحث إلى استنتاج مؤداه أن سوق المراجعة في مصر يتصف بدرجة مرتفعة من التركيز اعلي من غيره من الأسواق المتقدمة نسبياً حيث إن درجة التركيز في السوق المصري تبلغ 98% وهي اعلي نسبة علي الإطلاق بمعنى أن هناك مكتبين من مكاتب المراجعة في مصر تسيطر علي 98% من السوق.

**ثانياً: دراسات العوامل المؤثرة على قرار اختيار المحاسب القانوني**

**دراسة المغاز (2000):** هدفت إلى معرفة العوامل المؤثرة في اختيار وتغيير مراجع الحسابات في الشركات المساهمة السعودية من خلال عينة مكونة من لجان المراجعة و مدراء مكاتب المراجعة. تم جمع بيانات الدراسة بواسطة قائمة استبيان أعدت لهذا الغرض حيث قسمت محتويات الاستبانة إلى عوامل فنية وأخرى غير ذلك. وقد أكدت نتائج الدراسة على أهمية العوامل الفنية على العوامل الأخرى في حالة الاختيار وفي حالة التغيير لدى عينتي الدراسة ومن ذلك إتباع المكتب لمعايير المراجعة المتعارف عليها وسمعة المكتب وخبرته السابقة. في حين كانت العوامل غير الفنية أكثر أهمية من وجهة نظر مدراء مكاتب المراجعة مقارنة بأعضاء لجان المراجعة.

**دراسة خشارمة (2003):** استهدفت تحديد العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية. وزع الباحث استبانة على عينة شملت فئة مدققي الحسابات الخارجيين في الشركات المساهمة العامة الأردنية وفئة المديرين الماليين في تلك الشركات. وقد أظهرت

في الشركات المساهمة العامة للنظر في قدرة مكاتب المراجعة الصغيرة والمتوسطة الحجم على المنافسة والتقليل من مثل هذا التركيز. شملت الدراسة عينة عشوائية من 595 من نحو 6,000 شركة عامة امريكية. وقد أظهرت نتائج التحليل أن 82% من الشركات العامة الكبيرة التي شملتها الدراسة ترى أن اختيارها لمدقق الحسابات يقتصر على الشركات الأربعة الكبار لأن هذه الشركات لديها الخبرة التقنية، والقدرة، والسمعة للقيام باعمال المراجعة. بالإضافة إلى ذلك وجدت الدراسة أدلة دامغة على تعرض جودة التدقيق للخطر بسبب تركيز السوق.

**دراسة فرانسيس وآخرون (Francis et al., 2011):** اهتمت الدراسة بالبحث في تركيز سوق المراجعة في عدد قليل من المكاتب الكبيرة في (42) دولة والنظر في جانبين من سيطرة المكاتب الكبيرة على سوق المراجعة. الأول دراسة التركيز في سوق المراجعة بالمقارنة بين المكاتب الكبيرة وغير الكبيرة والثاني دراسة مستوى التركيز ضمن الأربعة الكبار. وأظهرت نتائج الدراسة أنه في البلدان التي تعمل فيها المكاتب الكبيرة كمجموعات تقوم بالمراجعة على الكثير من الشركات المدرجة وتكون جودة الشركات بالمجمل عالية سواء تم مراجعتها في تلك البلدان بواسطة الكبيرة أو غير ذلك بالمقارنة مع الأسواق التي تعمل بها المكاتب الكبيرة منفردة. وفي المقابل فان البلدان التي يوجد فيها تركيز أكبر في مجموعات المكاتب الكبيرة فإن العملاء يحصلون على جودة مراجعة أقل والعكس صحيح حينما تعمل الأربعة الكبار منفردة.

**دراسة العيتاني و العنقري (2012):** هدفت إلى معرفة ما إذا كان تركيز السوق في عدد محدود من مكاتب المراجعة يؤثر على تنظيم المهنة في المملكة العربية السعودية. اختار الباحثان أداة الاستبيان لتحقيق الأهداف المبتغاة من هذا البحث واشتملت على عدد من مقومات وخصائص تنظيم المهنة في المملكة العربية السعودية. ومن أبرز ما توصلت إليه الدراسة هو أن احتكار تقديم خدمة مراجعة الحسابات بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية يؤثر سلباً على تنظيم مهنة المراجعة. وقد دعا الباحثان في التوصيات الختامية للبحث إلى وجوب أن تقوم الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بوضع الآليات والضوابط التي تحد من تركيز سوق خدمة مراجعة الحسابات.

**دراسة عليان (2010):** هدفت إلى تحديد أسس اختيار المراجع الخارجي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، وقياس وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل ومدى تأثيرها على استقلالية وحيادية المراجع الخارجي في تلك الشركات. تم تصميم استبانة كأساس للدراسة الميدانية التي تم إجراؤها على الأشخاص الذين يتولون مهام مالية قيادية وإشرافية ذات علاقة مباشرة بعملية اختيار المراجع الخارجي في الإدارات التنفيذية والمالية في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية وشركات ومكاتب التدقيق التي تقوم بتدقيق القوائم المالية للشركات المدرجة. توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها اتفاق نتائج هذه الدراسة مع نتائج الدراسات السابقة بشأن تحديد العوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي، مما يعني أن تأثير تلك العوامل بشكل عام لا يختلف باختلاف بيئة الدراسة.

**دراسة الجبر (2011):** أهتم الباحث بدراسة العلاقة بين نسبة وجود الأعضاء غير التنفيذيين في مجال إدارات الشركات المساهمة السعودية وبين اختيار المراجع الخارجي. وقد أظهرت نتائج البحث أن وجود نسبة أكبر من الأعضاء غير التنفيذيين في مجالس الإدارة ليس له تأثير على اختيار مراجع الحسابات. ومن النتائج الأخرى التي توصل إليها البحث أن الشركات كبيرة الحجم تميل إلى تعيين المكاتب الكبيرة (Big 4) في حين أن الشركات ذات المديونية العالية أقل ميلاً لتعيين هذه المكاتب.

**دراسة بوتشر وآخرون (2011) (Butcher et al., 2011):** هدفت إلى معرفة ما الخصائص البيئية للمراجعة والمراجع التي تؤثر على قرارات تعيين مراجع الحسابات وما إذا كانت هذه الخصائص تؤثر على قرارات تبديل مراجع بأخر وتتفق أو تختلف مع تلك التي تؤثر في إعادة تعيين شاغل الوظيفة. تم إجراء مسح ميداني لأراء عينة من المدراء الماليين في المجلس المحلي في مدينة نيو ساوث ويلز بأستراليا حول (48) متغير. وقد أظهرت النتائج أن أهم الخصائص التي تؤثر في صنع قرار اختيار المراجع من وجهة نظر المشاركين في المسح تتصل بجودة الخبرة السابقة للمراجع من حيث الكفاءة الفنية والاستقلال والسمعة.

**دراسة نذري وإسماعيل (2012) (Nazri and , 2012)**

نتائج التحليل إجماع الفئتين على فاعلية دور مجلس الإدارة، وأن دوره لا يقتصر على الظروف الاستثنائية التي حددها القانون وإنما يتعداها إلى اختيار المدقق. وللحد من هذه السيطرة قدم الباحث عدداً من التوصيات المهمة ومنها أن يكون هناك مراقب معين من قبل دائرة مراقبة الشركات يراقب آلية تعيين المدققين، وأن تحدد أسس معينة لاختيار المدقق حتى لا تسيطر العلاقات الخاصة على عملية اختيار المدقق. وكذلك وضع معايير معينة لتحديد أتعاب المدقق حتى يظل عامل الخبرة والكفاءة هو العامل المتصدر وهذا العامل يمكن حسمه بوضع معايير يتم الالتزام بها .

**دراسة بلوين وآخرون (2007) (Blouin et al., 2007):** ركزت على عملاء آرثر أندرسن السابقين بخصوص العوامل المؤثرة على قراراتهم في اختيار مراجعي الحسابات الجدد بعد انهيار آرثر أندرسن. وعما إذا كان هؤلاء العملاء اتبعوا فريق المراجعين إلى مكاتب المراجعة الجديدة التي انظم لها بعد انهيار آرثر أندرسن حيث كشفت النتائج أن الشركات التي لديها مخاوف كبيرة قطعت علاقاتها مع هؤلاء المراجعين في حين أن أولئك الذي يخشون التكاليف العالية من جراء عملية التحويل استمروا في تعاملهم معهم. كما بحثت أثر التغيير القسري للمراجع على جودة البيانات والقوائم المالية في محاولة للتعلم في النقاش الدائر حول التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات. ولم تظهر النتائج تحسناً كبيراً في الشركات نتيجة لقطع العلاقات مع مراجعي أندرسن السابقين الأمر الذي يتعارض مع فكرة أهمية التبديل الدوري للمراجع.

**دراسة التويجري والنفعاوي (2008):** اهتمت بتحليل العوامل المؤثرة في جودة خدمة المراجعة التي تؤديها مكاتب المحاسبة وعوامل تفضيل مكتب على آخر من وجهة نظر المراجعين. استخدم الباحثان أسلوب الاستبيان كأداة لتجميع بيانات الدراسة وقد اشتملت على (25) عامل عن جودة خدمة المراجعة منها (10) عوامل يستند عليها في تفضيل مكتب مراجعة على آخر. وكان من أهم ما توصلت إليه الدراسة في هذا الإطار: التعامل السابق بين مكتب المراجعة والعميل، أتعاب المراجعة، السمعة والشهرة لشركة أو مكتب المحاسبة. وقدمت توصية واحدة في هذا الجانب وهي الحاجة إلى إجراء مزيد من الدراسات في مجال تحديد المؤثرات في جودة خدمة.

اختيار المحاسب القانوني للشركات ؛ لذلك فإن أبرز ما يميز هذه الدراسة عن سابقتها أنها تجمع بين دراسة درجة التركيز في سوق خدمات المراجعة في المملكة العربية السعودية من جهة والتعرف على العوامل التي تؤثر على قرار اختيار المحاسب القانوني من جهة أخرى.

#### التحليل الإحصائي للبيانات

تم تحليل البيانات ومعالجتها واختبار الفرضيات باستخدام برنامج الحزم الإحصائية المعروف (SPSS)، وقد استخدم معاملات ارتباط بيرسون بين كل عبارة وبين الدرجة الكلية لمحور الدراسة للتأكد من الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان واختبار ثبات الدراسة باستخدام معامل ألفا كرونباخ. وأستخدمت الأساليب الإحصائية الوصفية والتحليلية لمعالجة البيانات كالتكرارات والنسب المئوية لوصف عينة الدراسة، وتم استخراج المتوسطات الحسابية لمعرفة اتجاهات أفراد العينة حول العوامل المؤثرة في اختيار وتعيين المحاسب القانوني. كما تم استخدام اختبار One-Sample T Test و Independent-Sample T Test لاختبار الفرضيات المتعلقة باتجاهات العينة.

#### درجة تركيز سوق المراجعة في المملكة العربية السعودية

يتمثل الهدف الأول للدراسة في قياس درجة تركيز سوق المراجعة في المملكة العربية السعودية، وبلوغ هذا الهدف تم التعرف على الجهة المصدرة لتقرير - مراجع الحسابات - من خلال التقارير المالية للشركات المتاحة على الموقع الإلكتروني لهيئة السوق المالية السعودية (تداول)<sup>8</sup>. يبرز الجدول رقم (1) عدد من المعطيات منها قطاعات السوق والشركات المدرجة في كل قطاع ومكاتب المحاسبة التي تولت أعمال المراجعة لهذه الشركات إلى جانب عدد مرات المراجعة التي نفذتها المكاتب والنسب المئوية، ويفحص هذه المعطيات يتبين ما يلي:

- عدد الشركات المساهمة العامة والمسجلة في سوق الأسهم (160) شركة موزعة على (15) قطاع، يتولى (23) مكتباً وشركة فقط عملية المراجعة لهذه

**Ismail:** الغرض منها هو معرفة أثر العرق على قرار اختيار مراجع الحسابات في الشركات المسجلة في سوق ماليزيا للأسهم. على وجه التحديد عرق المراجع والإدارة وذلك باستخدام منهج تحليل الانحدار اللوجستي لـ (300) شركة مسجلة في البورصة الماليزية المعروفة ببورصة كوالالمبور على مدى (18) سنة. ومن الاستنتاجات التي توصل إليها الباحثان أن قرار اختيار مدقق الحسابات يتأثر بخصائص الشركة خاصة التغيير في الإدارة والمخاطر المالية بينما وجد العرق كعامل مؤثر فقط في حالة التبديل من المكاتب الصغيرة إلى ما يعرف بالكبيرة أو (Big 4).

#### دراسة محمد وآخرون (Mohamed et al., 2013):

اهتمت بدراسة مشكلة أثر فقدان استقلالية المراجع في البيئة المصرية وكيف يمكن أن تؤثر على جودة المراجعة من خلال تقييم الأسباب التي تقف وراء التحول الطوعي للمراجع بين العملاء سواء كان هذا التحول في صالح جودة المراجعة أم لا واقترح التبديل الإلزامي للمراجع كحل لهذه المشكلة. استندت الورقة على دراسة ميدانية من خلال قائمة استبيان أعدت من قبل الباحثين اعتماداً على الأدبيات السابقة حيث وزعت على عدد من الممارسين للمهنة في الشركات الأربع الكبار (Big 4) العاملة في مصر. وبحسب النتائج فإن افتقاد المراجع لاستقلاليتهم يعود لعدد من الأسباب أهمها أن المساهمين هم مدراء الشركة. كما أن تبديل مراجع الحسابات كان لأغراض تحسين جودة المراجعة وأن التناوب بين المدققين سوف يفيد في التغلب على مشاكل عدم الاستقلال.

وختاماً يتضح من مما سبق توفر عدد من الدراسات التي أهتمت وبشكل مباشر بقياس درجة تركيز سوق خدمات المراجعة في عدد محدود من المكاتب المهنية ومن ذلك دراسة أبو الخير (2000)، دراسة بيتي وآخرون (Beattie et al., 2003)، بلوم واسكهرم (Bloom and Schirm, 2008)، و دراسة جمعة (2013). وأخرى أهتمت بدراسة العوامل المؤثرة على صنع قرار اختيار المحاسب القانوني في الشركات العامة ومن ذلك دراسة المعتاز (2000)، دراسة خشارمة (2003)، ودراسة عليان (2010). ومما يلاحظ على هذه الدراسات عدم وجود دراسة واحدة تجمع هذين الجانبين على الرغم من العلاقة بين درجة تركيز السوق والعوامل المتعارف عليها في

<sup>8</sup> تم الحصول على التقرير من خلال الاتصال المباشر بالشركة في حال عدم توفر التقرير على الموقع الإلكتروني.

من خلال عدد من الدراسات مثل دراسة جمعة (2013) و دراسات (Beattie et al. , 2007) والأربعة الكبار (Big 4).

سيطرت المكاتب الأربعة الكبار بالكامل على قطاعين تعد من أكبر قطاعات السوق وهما قطاع المصارف والخدمات المالية وقطاع الصناعات البتروكيماوية إلى جانب قطاع الاعلام والنشر بنسبة (100%). وتواجدت هذه المكاتب بحصص كبيرة في عدد من القطاعات الأخرى مثل الاتصالات، التجزئة، الصناعات الغذائية، التأمين، الاستثمار الصناعي، التشييد والبناء التطوير العقاري، كما كان لها تواجد بنسب مختلفة في جميع قطاعات السوق الأخرى.

الشركات من أصل (138) شركة ومكتب قائم ومصروح له أثناء تنفيذ الدراسة بما في ذلك المكاتب الأربعة الكبار (Big 4).

بلغ عدد إجمالي مرات المراجعة التي نفذتها هذه المكاتب لهذه الشركات خلال العامين 2012 و 2014 (204)، كان نصيب المكاتب الأربعة الكبار (145) مرة بنسبة تصل الى (71%) في حين كان نصيب المكاتب الوطنية (59) مرة بنسبة لا تتجاوز (29%)، مما يعني سيطرة المكاتب الأربعة الكبار (Big 4) على سوق المراجعة في المملكة العربية السعودية. ويعد تركيز سوق المراجعة في عدد قليل من المكاتب المحاسبة ظاهرة عالمية حيث يتأكد ذلك

جدول (1)  
الشركات والمكاتب المهنية المدققة لأعمال الشركات المساهمة العامة

مكاتب المحاسبة	عدد التكرارات (مرات المراجعة)																							
	1	2	3	4	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	
القطاعات	الشركات	E.Y	DTT	KPMG	PWC	النظام	الخطم والسديري	محاسبون متضافرون	المكتب السعودي للحصبة	أبو غزالة	السبيعي وبنظا	الخراسي	الدرالتفتي	ش. د. العمري	النظام	الخراسي	الأموي وأبو الخير	الزامل	باجنيد	بودي والصر	شاهر	السوليم والغيران	الجهلان	
المصارف	11	6	6	5	5	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	22
بتروكيماويات	14	8	3	2	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	14
الاستثمار	13	3	-	2	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	6
التجزئة	12	3	6	-	1	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	10
الطاقة	2	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
الزراعة	16	4	2	1	1	-	-	-	-	1	1	1	2	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	8
الاتصالات	5	1	3	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	5
التأمين	33	12	14	12	8	2	1	-	-	-	-	-	-	-	2	-	-	-	-	-	-	-	-	46
الاجمالي	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22
حصصة المكاتب الوطنية من القطاع	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
حصصة المكاتب الوطنية من القطاع	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

57	43	7	4	3	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	2	-	1	-	-	2	7	استثمار متعدد			
36	64	14	5	9	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	1	-	-	-	2	1	-	3	1	3	2	14	استثمار صناع		
40	60	15	6	9	-	1	-	1	-	1	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	2	-	1	2	2	4	15	التشييد والبناء		
50	50	10	5	5	-	-	-	-	-	-	1	-	-	1	-	-	1	1	1	-	-	-	1	2	1	1	8	تطوير عقاري		
25	75	4	1	3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	1	1	-	1	4	النقل		
0	100	3	-	3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2	-	1	-	3	اعلام ونشر		
67	33	3	2	1	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	1	-	-	3	قضايا وسياسة		
29	71	20	59	145	1	1	1	1	1	1	1	2	2	2	2	2	2	2	3	4	5	6	10	12	27	29	41	48	160	الاجملي
		10	29	71	2	2	2	2	2	2	3	3	3	3	3	3	3	5	7	9	10	17	20							%
		%	%	%																										%
				%100	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	1	1	1	1	1	1	1	1.5	2	2	3	5	6	13	14	20	24	%	

محاسبون قانونيون واستشاريون على أكبر حصة سوقية على مستوى المكاتب الوطنية حيث بلغ عدد مرات المراجعة التي قام بتنفيذها (12) مرة بنسبة بلغت (20%) على مستوى المكاتب الوطنية و (6%) على مستوى السوق ككل. يليه شركة الدكتور العمري حيث بلغت عدد مرات المراجعة التي قامت بتنفيذها (10) مرات بنسبة (17%) على مستوى المكاتب الوطنية و (5%) على مستوى السوق ككل، بينما جاء مكتب الدار للتدقيق في المرتبة الثالثة بتنفيذه (6) عمليات مراجعة بنسبة (10%) على مستوى المكاتب الوطنية و (3%) على مستوى السوق ككل، يلي ذلك مكتب الخراشي بتنفيذه (5) عملية مراجعة بنسبة (9%) على مستوى المكاتب الوطنية و (2%) على مستوى السوق ككل، ثم السبتي ويناقا حيث نفذ (4) عمليات مراجعة بنسبة (7%) على مستوى المكاتب الوطنية وبنسبة (2%) على مستوى السوق ككل .

- استحوذت شركة E & Y على النسبة الأكبر من السوق حيث بلغ عدد مرات المراجعة التي نفذتها (48) مرة بنسبة (33%) على مستوى الأربعة الكبار وبنسبة (24%) على مستوى السوق ككل، يليها شركة DTT حيث بلغ عدد مرات المراجعة التي نفذتها (41) مرة بنسبة (28%) على مستوى الأربعة الكبار و (20%) على مستوى السوق ككل، يلي ذلك شركة K.P.M.G حيث بلغ عدد مرات المراجعة التي نفذتها (29) مرة بنسبة (20%) على مستوى الأربعة الكبار و (14%) على مستوى السوق ككل، وأخيراً شركة P.W.C. حيث كان عدد مرات المراجعة التي نفذتها (27) مرة بنسبة (19%) على مستوى الأربعة الكبار و (13%) على مستوى السوق ككل.

- وعلى مستوى المكاتب الوطنية، استحوذ مكتب البسام

جدول (2)

حدود درجة تأثير العوامل

حدود المتوسط الحسابي	درجة التأثير
1.80 – 1.00	لا أعرف مدى التأثير
2.60 – 1.81	ليس له تأثير
3.40 – 2.61	تأثير ضعيف
4.20 – 3.41	تأثير متوسط
5.00 – 4.21	تأثير كبير

ويظهر الجدول رقم (3) مدى الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل عبارة وبين الدرجة الكلية لمحور الدراسة. حيث تبين النتائج وجود علاقة ارتباط موجبة بين عبارات محور الدراسة والدرجة الكلية للمحور، وبذلك تعد فقرات الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه، وصدق الاتساق البنائي لمحور الدراسة.

جدول (3)

معاملات ارتباط بيرسون للصدق الداخلي لعبارات محور الدراسة

محور الدراسة	
معامل الارتباط	الرقم
**0.463	1
**0.352	2
**0.352	3
*0.315	4
*0.327	5
*0.328	6
**0.370	7
**0.407	8
**0.304	9
**0.492	10
*0.234	11
** 0.356	12

\*\* دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.01)

\* دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.05)

ثم ابوغزالة<sup>9</sup> وكان عدد مرات المراجعة التي نفذها بلغت (3) مرات بنسبة (5%) على مستوى المكاتب الوطنية و (1.5%) على مستوى السوق ككل. وبترتيب متساوي يأتي المكتب السعودي للمحاسبة، المحاسبون المتضامنون، العظم والسديري، مكاتب العيوطي، الغنام، الخريجي حيث بلغ عدد مرات المراجعة المنفذة (2) مرات وبنسبة (3%) على مستوى المكاتب الوطنية و (1%) على مستوى السوق ككل. وأخيراً تأتي المكاتب صاحبة الأقل حصة من الشركات المدرجة وهي مكاتب الأموي وأبو الخير، الزامل، باجنيد، وبودي والعمر، شاهر، السويلم والعيزان ثم العييلان بعدد (1) مرة عملية مراجعة بنسبة (1%) على مستوى المكاتب الوطنية وبنسبة (0.5) على مستوى السوق ككل.

#### أداة وعينة الدراسة

يتمثل الهدف الثاني للدراسة في تحديد العوامل المؤثرة في صنع قرار اختيار وتعيين المحاسب القانوني لدى الشركات المساهمة العامة المسجلة بسوق الأسهم السعودية (تداول)، لذلك قام الباحث بتصميم قائمة استقصاء، وعمد أن تكون قصيرة وشاملة<sup>10</sup>. اقترح الباحث (19) عاملاً ضمنها في قائمة الاستقصاء وذلك بالاعتماد على الأدبيات السابقة. وقام الباحث بعرضها على عدد من المحكمين للتأكد من بنود الاستبانة وصلاحياتها، وفي ضوء ما قدم من ملاحظات وبعد التدقيق والمراجعة تم استبعاد ودمج بعض فقرات الأداة لتصبح مكونة من (12) عاملاً<sup>11</sup>. طلب في الجزء الأول من الأداة تقديم بعض المعلومات العامة لأغراض إحصائية ومن ذلك المستوى التعليمي والتخصص والخبرة. وفي الجزء الثاني من الأداة طلب من المستقصي منهم تحديد أي من العوامل المحددة التي تؤثر على قرار التعيين، وذلك على مقياس مكون من خمس نقاط؛ تأثير كبير، تأثير متوسط، تأثير ضعيف، ليس له تأثير و لا أعرف التأثير والمبينة مع حدود التأثير في الجدول رقم (2).

<sup>9</sup> ابوغزالة: مكتب مراجعة عربي بشراكة سعودية.

<sup>10</sup> لزيادة احتمال الإجابة على فقراتها.

<sup>11</sup> للاطلاع على الاستبانة راجع الملحق (1).

الاستبيانات المعادة والقابلة للتحليل (87) استبانة منها (31) استبانة للشركات المساهمة و (56) استبانة للمحاسبين القانونيين<sup>13</sup>.

وبحسب جدول رقم (5) فقد بلغت نسبة من يحملون الشهادة الجامعية الأولى (بكالوريوس) من المشاركين في الدراسة (86,2%) بينما كانت نسبة حملة الدراسات العليا (13,8%). أما عن توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي فتشير النتائج إلى أن (90,8%) من المشاركين في الدراسة متخصصين في الحقل المحاسبي في حين أن نسبة من يحملون زمالات مهنية (25,3%). وفيما يتعلق بتوزيع أفراد العينة تبعا لسنوات الخبرة فإن ما نسبته (8,15%) لديهم خبرة أقل من 5 سنوات، و (23%) لديهم خبرة تتراوح ما بين (5 إلى أقل 10) سنوات و (24,1%) لديهم خبرة تتراوح ما بين (10 إلى أقل من 20) سنة، و (28,7%) لديهم خبرة تتراوح ما بين (20 إلى أقل من 30) سنة وهم الأغلبية، في حين أن من يمتلكون خبرة تفوق (30) سنة كانت نسبتهم (16,1%) من إجمالي أفراد العينة.

#### جدول (5)

##### خصائص عينة الدراسة

النسبة المئوية %	التكرار	المستوى التعليمي
86.2	75	بكالوريوس
13.8	12	دراسات عليا
-	-	أخرى
<b>100.0</b>	<b>87</b>	<b>المجموع</b>
النسبة المئوية %	التكرار	التخصص
90.8	79	محاسبة
9.2	8	أخرى
<b>100.0</b>	<b>87</b>	<b>المجموع</b>
النسبة المئوية %	التكرار	الزمالة المهنية
25.3	22	نعم
74.7	65	لا

<sup>13</sup> للاطلاع على تفاصيل أكثر عن عينة الدراسة راجع الملحق (2).

وتم اختبار ثبات أداة الدراسة باستخدام معامل ألفا كرونباخ، حيث تبين أن قيم معامل الثبات (ألفا كرونباخ) للدراسة كبيرة وقريبة من الواحد الصحيح كما هو مبين في الجدول رقم (4). وهذا يشير إلى تمتع الاستبانة بثبات ومصداقية عالية جداً ويمكن الاعتماد عليها في التطبيق الميداني للدراسة.

#### جدول (4)

##### ثبات أداة الدراسة

المحور	عدد الفقرات	معامل الثبات
معامل الثبات للدراسة ككل	12	0.7539

بعد صياغة أداة الدراسة والاطمئنان إلى مضمونها ووجهت إلى مجموعتين من ذوي العلاقة، الأولى تتمثل في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بالمملكة، بينما تتمثل الثانية في الشركات المساهمة العامة المتداولة أسهما بسوق الاسهم السعودي<sup>12</sup>. كان عدد الشركات المساهمة العامة المدرجة بالسوق (160) شركة موزعة على (15) قطاع في حين كان عدد مكاتب المحاسبة (138) مكتباً أثناء إجراء الدراسة.

ونظراً للإجراءات البيروقراطية الصارمة المتبعة خاصة في الشركات المساهمة استعان الباحث بمجلس الغرف التجارية الصناعية حيث تم إرسال الاستبيان الكترونياً لجميع الشركات المدرجة وكذلك فعلت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) في توزيع أداة الدراسة على مكاتب المحاسبة القانونية، مع التواصل الشخصي من الباحث لرفع مستوى المشاركة من الجهتين. بلغ عدد

<sup>12</sup> هناك (3) شركات تم تعليق تداولها من قبل هيئة السوق المالية وهي شركة بيشة الزراعية من قطاع الزراعة والصناعات الغذائية، وشركة الباحة من قطاع شركات الأستثمار المتعدد، وشركة مجموعة المعجل من قطاع التشييد والبناء، بالإضافة إلى شركة المتكاملة من قطاع الاتصالات وتقنية المعلومات، التي صدر حيالها قرار يقضي بتصفيته نهائياً.

جدول (6)

نتائج اختبار (ت) للعوامل المؤثرة في اختيار المحاسب القانوني

المحور	المتوسط المرجح	درجات الحرية	قيمة (ت) المحسوبة	قيمة (sig) P.value
عوامل تؤثر على قرار الشركة عند اختيار المحاسب القانوني	4.24	86	25.385	0.000

وبمقارنة درجة حدود التأثير المبينة بالجدول رقم (2) مع نتائج التحليل الإحصائي تبين حصول جميع عبارات الاستبيان على تأييد أفراد العينة كعوامل مؤثرة على قرار اختيار وتعيين المحاسب القانوني في الشركات المساهمة العامة التي تتداول أسهمها في سوق الأسهم السعودية. وقد أعتبر عدد (8) عوامل منها ذا تأثير كبير في حين أن العدد الآخر كان ذا تأثير متوسط على قرار الاختيار والتعيين المبحوثين كما هو مبين في جدول (7).

#### عوامل ذات تأثير كبير

يأتي على رأس العوامل ذات التأثير الكبير على قرار اختيار وتعيين المحاسب القانوني للشركة "جودة خدمات مكتب التدقيق"، حيث بلغ متوسطه (4.83) وقد كان أعلى متوسط حسابي على مستوى الدراسة وبنسبة قدرها 95.75٪، وهذا يدل على الأهمية الكبيرة لهذا المتغير عند اختيار المحاسب القانوني لدى الشركات المساهمة العامة.

المجموع	87	100.0
سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية %
من 1 - أقل من 5 سنوات	7	8.1
من 5 سنوات - أقل من 10 سنوات	20	23.0
من 10 سنوات - أقل من 20 سنة	21	24.1
من 20 سنة - أقل من 30 سنة	25	28.7
من 30 سنة فأكثر	14	16.1
المجموع	87	100.0

وبالنظر للمؤشرات السابقة فإن غالبية المشاركين في الدراسة سواء كانوا من مكاتب المحاسبة القانونية أو من الشركات المساهمة العامة لديهم القدرة الكافية للإجابة على فقرات الاستبيان بكفاءة الأمر الذي يبعث على الاطمئنان والموثوقية في نتائج الدراسة.

#### العوامل المؤثرة على قرار اختيار المحاسب القانوني

يعرض هذا الجزء أهم العوامل التي تؤثر على قرار اختيار المحاسب القانوني للشركة المساهمة باستخدام الأسلوب الإحصائي المتمثل في المتوسط الحسابي واختبار (ت) One-Sample T Test عند مستوى المعنوية:  $a = 0.05$ . وبحسب النتائج الواردة في الجدول (6) فإن قيمة المعنوية (P-value) = 0.000 وهي أقل من قيمة (a = 0.05) وهذا يعني أنه يوجد عوامل تؤثر على قرار الشركة عند اختيار المحاسب القانوني. كما أن المتوسط الحسابي يساوي (4.24)، مما يعزز هذه النتيجة وبنسبة 81.00٪.

جدول (7)  
ترتيب العوامل المؤثرة في اختيار المحاسب القانوني

الترتيب	العوامل	آراء أفراد عينة الدراسة					لا أعرف تأثيره	ت	%	المتوسط المرجح	%	الأهمية
		تأثير كبير	تأثير متوسط	تأثير ضعيف	ليس له تأثير	لا أعرف تأثيره						
1	جودة خدمات مكتب التدقيق	73	13	1	-	-	ت	95.75	4.83	4.83	95.75	
		83.9	14.9	1.1	-	-	%					
11	أتعاب المكتب بالمقارنة مع المكاتب الأخرى	18	57	8	1	3	ت	74.75	3.99	3.99	74.75	
		20.7	65.5	9.2	1.1	3.4	%					
7	حسن تعامل أعضاء مكتب التدقيق	47	33	5	2	-	ت	86.00	4.44	4.44	86.00	
		54.0	37.9	5.7	2.3	-	%					
2	اسم وشهرة مكتب التدقيق	63	24	-	-	-	ت	93.00	4.72	4.72	93.00	
		72.4	27.6	-	-	-	%					
8	لجنة المراجعة في الشركة المساهمة المدرجة بالسوق	38	39	5	3	2	ت	81.00	4.24	4.24	81.00	
		43.7	44.8	5.7	3.4	2.3	%					
9	حجم الشركة المساهمة	38	39	4	4	2	ت	80.75	4.23	4.23	80.75	
		43.7	44.8	4.6	4.6	2.3	%					
12	مجلس إدارة الشركة المساهمة	32	34	10	8	3	ت	74.25	3.97	3.97	74.25	
		36.8	39.1	11.5	9.2	3.4	%					
10	الخدمات الاستشارية التي يقدمها مكتب التدقيق	40	27	7	12	1	ت	76.75	4.07	4.07	76.75	
		46.0	31.0	8.0	13.8	1.1	%					
6	تخصص مكتب التدقيق وخبرته في مجالات عمل وأنشطة الشركة المساهمة	56	24	4	3	-	ت	88.25	4.53	4.53	88.25	
		64.4	27.6	4.6	3.4	-	%					
5	ارتباط المكتب بمكتب مراجعة عالمي	61	19	5	1	1	ت	89.75	4.59	4.59	89.75	
		70.1	21.8	5.7	1.1	1.1	%					
4	حجم وإمكانيات مكتب التدقيق	63	21	1	1	1	ت	91.50	4.66	4.66	91.50	
		72.4	24.1	1.1	1.1	1.1	%					
3	التأهيل العلمي والمهني لأعضاء مكتب التدقيق	68	15	2	-	2	ت	92.25	4.69	4.69	92.25	
		78.2	17.2	2.3	-	2.3	%					

موافقة عالية من قبل أفراد مجتمع الدراسة على هذا المتغير وهذا ربما يفسر سيطرة المكاتب العالمية الكبيرة (Big 4)

يلي ذلك "اسم وشهرة مكتب التدقيق"، حيث بلغ متوسطه (4.72)، وبنسبة تساوي 93.00% لتعكس بذلك درجة

معمولاً به في الولايات المتحدة الأمريكية بعد أحداث انرون وانهيار شركة آرثراندرسن بحسب قانون ساربنز أوكسلي (Sarbanes-Oxley). ويمكن تفسير هذه النتيجة بوجود حالات تحايل على هذه المعايير وتحالفات بين المكاتب على تبادل الترشيح للخدمات الاستشارية عندما يكون المراجع مقدماً لخدمة المراجعة.

وتأتي "أتعاب المكتب بالمقارنة مع المكاتب الأخرى" في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي بلغ (3.99)، ونسبة 74.75%. وهذا يعني أن المكاتب لا تحصل على عملاء جدد إلا إذا خفضت أتعابها بصورة كبيرة، في حين أن الأصل في الأتعاب أن تتناسب مع الوقت والجهد المبذول في عملية المراجعة. وبالتالي فإن ذلك سوف يؤدي بدوره إلى تخفيض الوقت والجهد المبذول والتغاضي عن تجاوزات معينة دون التقرير عنها للإبقاء على العميل. ويعد قبول بعض المكاتب بمبالغ أتعاب قليلة لا تتناسب مع حجم الخدمة و لا مع الكفاية المهنية أحد أبرز التحديات التي تواجه مكاتب المحاسبة القانونية في المملكة العربية السعودية وقد تمت الإشارة إلى هذا الجانب في دراسة (القرني، 2010). ويأتي في المرتبة الثالثة عامل "مجلس إدارة الشركة المساهمة"، حيث بلغ متوسطه (3.97)، ونسبة تصل 74.25%.

#### الخلاصة والتوصيات

سعى الباحث في هذه الدراسة إلى قياس درجة تركيز سوق المراجعة في المملكة العربية السعودية، وتسليط الضوء على أهم العوامل المؤثرة على قرار اختيار المحاسب القانوني وهل تسهم هذه العوامل بدورها في تركيز السوق. وقد تمت صياغة فرضيتين واختبارها باستخدام أساليب إحصائية محددة مثل التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية واختبار (T)، وبلخص الجدول رقم (8) هاتين الفرضيتين ونتيجة الاختبار لكل فرضية. فبناءً على التحليل السابق يتم رفض الفرضيتين حيث لم يتوفر الدعم اللازم لإثبات صحتهما.

على أسواق المراجعة في المملكة كما تبين لنا في الجزء السابق من الدراسة كونها تتمتع بسمعة عالمية في هذه الصناعة. يأتي بعد ذلك عامل "التأهيل العلمي والمهني لأعضاء مكتب التدقيق"، حيث بلغ متوسطه (4.69)، وبنسبة تبلغ 92.25% وهذه احد الواجبات التي نصت عليها معايير المراجعة التي تلزم المراجع بما في ذلك الجهاز الفني العامل معه أن يكون على درجة كافية من التأهيل العلمي والمهني للقيام باعمال المراجعة التي يتعاقد لانجازها. ثم يأتي بعد ذلك "حجم وإمكانيات مكتب التدقيق"، حيث بلغ متوسطه (4.66)، وبأهمية نسبية تبلغ 91.50%، يلي هذا العامل "ارتباط المكتب بمكتب مراجعة عالمي"، بمتوسط حسابي بلغ (4.59)، ونسبة تصل 89.75%. ومن العوامل الأخرى ذات التأثير الكبير على قرار الاختيار "تخصص مكتب التدقيق وخبرته في مجالات عمل وأنشطة الشركة المساهمة"، حيث بلغ متوسطه (4.53)، وبنسبة تصل 88.25%. يلي ذلك "حسن تعامل أعضاء مكتب التدقيق"، حيث بلغ متوسطه (4.44)، ونسبة تأييد 86.00%. ويأتي تأثير "لجنة المراجعة في الشركة المساهمة" على قرار الاختيار قبل الأخير في سلم الترتيب، بمتوسط حسابي بلغ (4.24)، وأهمية نسبية 81.00% على الرغم ان من مهام هذه اللجنة التوصية لمجلس إدارة الشركة بتعيين المحاسبين القانونيين وفصلهم وتحديد أتعابهم ومتابعة أعمالهم. وأخيراً فإن "حجم الشركة المساهمة" يأتي كأخر العوامل ذلت التأثير الكبير على قرار اختيار وتعيين المحاسب القانوني من وجهة نظر المشاركين في الدراسة، حيث بلغ متوسطه (4.23)، وبأهمية نسبية بلغت 80.75%.

#### عوامل ذات تأثير متوسط

يأتي على رأس العوامل ذات التأثير المتوسط على قرار اختيار وتعيين المحاسب القانوني "الخدمات الاستشارية التي يقدمها مكتب التدقيق"، بمتوسط حسابي بلغ (4.07)، وبنسبة تأييد بلغت 76.75%. على الرغم من أن الأنظمة والمعايير المهنية في المملكة تحظر على المراجع الجمع بين القيام بالمراجعة وتقديم خدمات استشارية لعميل واحد وهو ما أصبح

## جدول (8)

## ملخص نتائج اختبار فرضيات الدراسة

الرقم	الفرضية	نتيجة الاختبار
H01	لا تعاني سوق خدمات المراجعة في المملكة العربية السعودية من ظاهرة التركيز.	رفض الفرضية
H02	ليس للعوامل المتعارف عليها في اختيار المحاسب القانوني تأثير هام نسبياً في تركيز سوق خدمات المراجعة في المملكة العربية السعودية.	رفض الفرضية

خدمة المراجعة في عدد قليل من المكاتب المهنية وكذلك فيما يتصل بالعوامل المؤثرة على قرار اختيار المحاسب القانوني التي أثبتت في دراسات سابقة (المعزاز، 2000؛ خشارمة، 2003؛ عليان، 2010).

وفي الختام يوصي الباحث بما يأتي:

1. منع أي جهة كانت من الضغط على العميل لاختيار مكتب دون آخر طالما تم قيد المكتب في سجل المحاسبين القانونيين ومنح رخصة لمزاولة المهنة وتقييد جميع المتطلبات الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
2. من الضروري بناء كيانات محاسبية كبيرة بين منشآت القطاع المحلية خاصة الصغيرة منها والمتوسطة من خلال تشجيع الاندماجات والتحالفات، وهو أمر سيقود في حالة تحقيقه إلى تعزيز قدرتها التنافسية وزيادة مساهمتها في تعزيز الثقة في الاقتصاد الوطني.
3. إعداد تصنيف موضوعي لمكاتب المحاسبة القانونية المسجلة لدى الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين طبقاً لإمكاناتها وخبراتها والأنشطة التي تقدمها وربما يُبنى هذا التصنيف على معايير الجودة المهنية التي تتبناها الهيئة حالياً.
4. تحفيز الشركات المساهمة الكبيرة على التعاقد مع شركات ومكاتب المحاسبة الوطنية لاسيما ذات الإمكانيات المهنية العالية.
5. تفعيل دور كل من لجنة المراجعة والجمعية العامة للمساهمين في اختيار المحاسب القانوني.
6. تشديد الرقابة على ممارسة مكاتب وشركات المراجعة للخدمات الاستشارية التي تقدمها للعملاء.
7. ضرورة أن يعقب هذه الدراسة دراسات أخرى موسعة فيما يتصل بعملية تركيز سوق المراجعة وأثارها على المهنة ومستقبلها في المملكة العربية السعودية.

وبهذه النتيجة يخلص الباحث إلى تركيز سوق المراجعة في المملكة العربية السعودية في عدد قليل من الشركات والمكاتب المهنية المرخصة للعمل في المملكة وتحديداً في ما يسمى بالأربعة الكبار (Big 4) حيث تسيطر على الشركات المدرجة بالسوق بنسبة 71% في حين لا تتجاوز نسبة مشاركة المكاتب الوطنية 29% فقط من خلال عدد محدود من هذه المكاتب، وهي نسبة ضعيفة مقارنة بعدد المكاتب والشركات المهنية المحلية المرخصة والعاملة في السوق.

كما تعكس نتائج الدراسة وجود تأثير كبير لعدد من العوامل على قرار اختيار وتعيين مراجع حسابات الشركة من أهمها جودة الخدمة المقدمة والاسم والشهرة للمكتب والتأهيل العلمي والمهني لأعضائه إلى جانب حجمه وإمكانياته والخدمات الاستشارية التي يقدمها مكتب التدقيق وبالتالي فإنه يمكن الاستنتاج بتأثير ومساهمة هذه العوامل والمعايير في سيطرة عدد قليل من شركات المحاسبة (Big 4) على الشركات المساهمة العامة المتداولة أسهمها في سوق الأسهم السعودية لاسيما وأن هذه المكاتب الكبيرة تتمتع بهذه المزايا والمتطلبات.

وعلى ذلك، فإن نتائج هذه الدراسة تتفق مع سابقتها (أبو الخير، 2000؛ بيتي، 2003؛ فرانسيس، 2011) التي أكدت تركيز

## المراجع

## المراجع العربية

- أبو الخير، مدثر طه، (2000)، "درجة التركيز في سوق خدمات المراجعة دراسة ميدانية وتحليل مقارن لطبيعة السوق في مصر"، *مجلة التجارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا، جمهورية مصر العربية، العدد (1)، ص ص 2-35.
- تداول، (2013)، التقارير المالية للشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق الأسهم السعودية، هيئة السوق المالية، متاح على الرابط: [www.tadawul.com.sa](http://www.tadawul.com.sa).
- التويجري، عبدالرحمن علي و النافعي، حسين محمد، (2008)، جودة خدمة المراجعة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين، *مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة*، مجلد 22، عدد 1، ص ص : 219-255.
- جمعة، علي سعد الدين محمد، (2013)، "قياس التركيز في سوق خدمات المراجعة في مصر وأثره على جودة عملية المراجعة مع دراسة تطبيقية"، *رسالة ماجستير غير منشورة*، جامعة الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.
- خشارمة، حسين، (2003)، "العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية" دراسة ميدانية، *مجلة دراسات، العلوم الإدارية*، المجلد (30)، العدد (1)، ص ص 1-22.
- صحيفة الاقتصادية، (2014)، *الشورى يدرس مقترح إضافة أربع مواد جديدة إلى نظام المحاسبين القانونيين*، الجمعة 21 ربيع الثاني 1435 هـ الموافق 21 فبراير 2014، العدد 7438.
- عليان، حازم فؤاد، (2010)، "أسس اختيار المراجع الخارجي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية: دراسة تحليلية مقارنة من جهتي نظر المراجعين الخارجيين والشركات"، *رسالة ماجستير غير منشورة*، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- العبتاني، هبة و العنقري، حسام ، ( 2012 )، "تركيز السوق وأثاره على تنظيم مهنة المراجعة: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، *مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة*، المجلد 26، العدد 1، ص ص 3-46.
- قرار وزارة التجارة رقم (903) في 1994/01/23.
- قرار وزارة التجارة رقم (422) في 1968.
- قرار وزارة التجارة رقم (692) في 1406/2/28 هـ.
- قرار وزارة التجارة رقم (852) في 1410/10/7 هـ (1989م).
- القرني، أحمد عبد القادر، (2009)، "فجوة التوقعات في مراجعة الحسابات العامة (حالة المملكة العربية السعودية)"، *المجلة العربية للعلوم المالية والإدارية*، "المجلة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الكويت، المجلد (16)، العدد (2)، ص ص 143-171.
- القرني، احمد عبدالقادر، (2010)، "التحديات المعاصرة التي تواجه مكاتب المحاسبة القانونية في المملكة العربية السعودية وأساليب مواجهتها"، *المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة*، جامعة الأزهر، العدد 6 يناير.
- القرني، احمد عبدالقادر، (2013)، "مشكلات المراجعة الداخلية في قطاع الأعمال السعودي"، *المجلة العربية للمحاسبة*، المجلد (16)، العدد (2).
- المعتاز، احسان صالح، (2000)، "العوامل المؤثرة في اختيار وتغيير المراجع في الشركات المساهمة السعودية: دراسة ميدانية"، *رسالة ماجستير غير منشورة*، جامعة الملك عبدالعزيز، المملكة العربية السعودية.
- نظام الزكاة والضرائب الصادر بالمرسوم الملكي رقم 3321/28/2/17 بتاريخ 1370/1/21 هـ (1950م) وتعديلات.
- نظام الشركات الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/6 بتاريخ 1385/3/22 هـ (1965م) وتعديلاته.
- نظام المحاسبين القانونيين الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/12 وتاريخ 1412/5/13 هـ (1991م) ولائحته التنفيذية.
- نظام المحاسبين القانونيين الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/43 بتاريخ 1394/7/13 هـ (1974م) وتعديلاته.
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، (2006)، "معايير المراجعة والمعايير المهنية الأخرى"، المجلد 1، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الرياض، المملكة العربية السعودية.

## المراجع العربية باللغة الإنجليزية

- Abu Alkhar, M. T. 2000. The degree of concentration in the audit field services market, study and comparative analysis of the nature of the market in Egypt , No. 1, pp. 2-35.
- Alatani, H., and Al-Angari, H. 2012. Market Concentration and its Impacts upon the Regulation of the Auditing Profession: An Empirical Study on Audit Firms in the Kingdom of Saudi Arabia, *Journal of King Abdulaziz University: Economics and Administration*, 26(1): 3-46.
- Aleqtisadiyah. 2014. Shura is considering a proposal to add four new materials to the Chartered Accountants system, *Aleqtisadiyah, newspaper*, No. 7438.
- Alian, H. F. 2010. Criteria for selection of the external auditor in listed in the Palestine Exchange companies: a comparative analysis of the points of view of external and corporate auditors, Unpublished MA Thesis, the Islamic university, Gaza, Palestine.
- Al-Qarni, A. 2009. Audit expectations in the public sector of Saudi Arabia. *Arab Journal of Administrative Sciences*, 16 (2): 39-68.
- Al-Qarni, A., 2010. Contemporary challenges facing the legal accounting offices in the Kingdom of Saudi Arabia and methods of response, *Academy of business journal* , Al Azhar University, 6 (2): 217-255.
- Al-Qarni, A. 2013. Internal Auditing Problems in the Saudi Business Sector "Exploratory Study", *The Arab Journal of Accounting* , 16(2): 136 – 157.
- Al-Twajiry, A. and Elnafabi, H. 2008. Audit Service Quality: An Analyzed Empirical Investigation of the Affecting Factors, *Journal of King Abdulaziz University-economics and Administration*, 22(1): 219-254.
- Chartered Accountants issued by Royal Decree No. M / 12 and the date of 13/05/1412 AH (1991 AD) and its implementing regulations.
- Chartered Accountants issued by Royal Decree No. M / 43 dated 13/07/1394 AH (1974 AD) and its amendments.
- Companies Regulations issued by Royal Decree No. M / 6 dated 03/22/1385 AH (1965 AD) and its amendments.
- Ehsan, A. 2000. Factors influencing the selection and change the references in the Saudi joint stock companies: a field study, *Unpublished MA Thesis*, King Abdulaziz University, Saudi Arabia.
- Jumah , A. S. 2013. Measuring the concentration in the audit services market in Egypt and its impact on the quality of the review process with the Empirical Study, *Unpublished MA Thesis*, Alexandria University, Egypt.
- khasharmeh, H. 2003. Factors influencing the selection of the external auditor in the Jordanian public shareholding companies "field study", *Dirasat: Administrative Sciences*, 30(1): 1-22.
- Saudi Organization for Certified Public Accountants, 2006, "auditing standards and the standards of other professional," Volume 1, the Saudi Organization for Certified Public Accountants, Riyadh, Saudi Arabia.
- Tadawul. 2013. Financial reports of listed companies in the Saudi stock market, available [www.tadawul.com.sa](http://www.tadawul.com.sa).
- The decision of the Ministry of Commerce No. (422) in 1968.
- The decision of the Ministry of Commerce No. (692) in 28/02/1406 AH.
- The decision of the Ministry of Commerce No. (852) in 07/10/1410 AH (1989 AD).
- The decision of the Ministry of Commerce No. (903) in 01/23/1994.
- Zakat and Tax Law issued by Royal Decree No. 17/2/28/3321 dated 01/21/1370 AH (1950 AD) and its amendments.

### المراجع الأجنبية

- Aljabr, Y. 2011. The role of Nonexecutive members of the board of directors in the auditors choice evidence from Saudi Arabia, *Journal of King Saud University, Business Administration*, 22(1): 35-44.
- Beattie , V., Goodacre, A. and Fearnley, S. 2003. And then there were four: A study of UK audit market concentration-causes, consequences and the scope for market adjustment, *Journal of Financial Regulation and Compliance*, 11(3): 250-265.
- Bloom, R., and Schirm, D. 2008. An analysis of the GAO study on audit market concentration. *The CPA Journal*, 78(4): 6-6,8.
- Blouin, J., Grein, B., Rountree, B. 2007. An Analysis of Forced Auditor Change: The Case of Former Arthur Andersen Clients, *the accounting review*, 82( 3): 621-650.
- Butcher, K., Harrison, G., McKinnon, J., Philip, R. 2011. Auditor appointment in compulsory audit tendering, *Accounting Research Journal*, 24( 2): 104-149.
- Francis, J. R., Michas, P. N., and Seavey, S. 2011. Does audit market concentration harm the quality of audited earnings? evidence from audit markets in 42 countries. Rochester: Social Science Research Network.
- Mohamed, D. M, Habib, M. H. 2013. Auditor independence, audit quality and the mandatory auditor rotation in Egypt, *Education, Business and Society*., Contemporary Middle Eastern Issues, 6(2): 116-144.
- Nazri, S. N., Smith, M and Ismail, Z. 2012. The impact of ethnicity on auditor choice: Malaysian evidence, *Asian Review of Accounting*, 20( 3): 198-221
- Velte, P., and Stiglbauer, M. 2012. Audit market concentration and its influence on audit quality. *International Business Research*, 5(11): 146-161.
- Robertson, C. J. and Louwers, T. J. 1999. Auditing, McGraw, USA.
- Piot, C. 2007. Auditor concentration in a joint-auditing environment: the French market 1997-2003, *Managerial Auditing Journal*, 22(2): 161-176.

## The Degree of Market Concentration in the Audit of Listed Companies in the Stock Market (The Case of Saudi Arabia)

*Ahmed Abdulqader Al-Qarni \**

### ABSTRACT

The study aimed to measure the degree of concentration of the audit market in Saudi Arabia and then to determine the most important factors influencing the decision to choose the auditor and the impact of these factors on market concentration. To achieve the study objectives the researcher reviewed all reports issued by the boards of directors of listed companies in the stock market in 2012 and 2013 so as to identify the company's auditors. In addition, a questionnaire has been used as a method for collecting data to examine factors affecting auditor appointment decisions based on the opinions of public companies and audit firms. The results confirmed the concentration of audit market in Saudi Arabia and identify a number of factors affecting the decision to choose the auditor. Finally, this study ends up with a number of important and practical recommendations.

**KEYWORDS:** Concentration of the Audit Market, Audit Market, Saudi Market.

---

\* Associate Professor , College of Business Administration, Umm AlQura University.

aaalgarni@hotmail.com

Received on 8/9/2014 and Accepted for Publication on 4/1/2015.