مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والاقتصادية

اسم المقال: تقويم مدى التخصص القطاعي لمكاتب التدقيق وأثر ذلك على أتعاب التدقيق الخارجي دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين

اسم الكاتب: د. صبري ماهر مشتهى

رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/library/1606

تاريخ الاسترداد: 2025/05/05 22:58 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على
info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

---

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والاقتصادية ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

تقويم مدى التخصص القطاعي لمكاتب التدقيق وأثر ذلك على أتعاب التدقيق الخارجي دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين *

د. صبري ماهر مشتهى **

* تاريخ التسليم: ١٠/ ١/ ٢٠١٤م، تاريخ القبول: ٢٦/ ٢/ ٢٠١٤م.
** قسم المحاسبة/ كلية العلوم الإدارية والاقتصادية/ جامعة القدس المفتوحة/ فرع غزة/ فلسطين.

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف إلى مدى وجود التخصص في التدقيق لدى مكاتب التدقيق في فلسطين، ومن ثم إيجاد تأثير هذا التخصص على أتعاب عملية التدقيق في الشركات المساهمة العامة المدرجة ببورصة فلسطين، ولتحقيق أهداف الدراسة، اُستخدم مدخل الحصة السوقية المرجحة لقياس تخصص مكاتب التدقيق التي أدت خدمة التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة المدرجة، حيث طبقت الدراسة على (٤٩) شركة مساهمة عامة مدرجة في بورصة فلسطين من القطاعات كافة في الفترة من (٢٠٠٨-٢٠١٢) ، وقد استخدمت طريقة المربعات الصغرى العادية (OLS) لتقدير نموذج الانحدار الخطي المتعدد، وقدتوصلت الدراسة إلى وجود التخصص في قطاع أو أكثر لدى مكاتب التدقيق التي تقوم بتدقيق الشركات محل الدراسة، وذلك وفق مدخل الحصة السوقية المرجحة، حيث بلغت نسبة مكاتب التدقيق المتخصصة وفق ذلك المدخل ٨٠٪، أي بواقع ١٢ مكتبتدقيق من أصل ١٥ مكتباً، كما توصلت إلى وجود أثر ذي دلالة إحصائية لتخصص مكتب التدقيق في تدقيق قطاع العميل على أتعاب عملية التدقيق، حيث تبين أن تخصص المدقق في تدقيق قطاع معين أو أكثر يقود إلى ارتفاع أتعابه عند تدقيق عملاء ينتمون إلى هذا القطاع. وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام هيئة رأس المال الفلسطينية بإعادة تنظيم المتطلبات القانونية الواجب توافرها لمدققي الحسابات للشركات المساهمة العامة المدرجة بالبورصة الفلسطينية، وذلك وفقاً لاستراتيجية التخصص في قطاع أو أكثر، بحيث تفرض تدقيق حسابات الشركة من قبل مدقق متخصص في القطاع الذي تنتمي إليه الشركة، مع الاهتمام بإعداد قاعدة بيانات موسعة توضح بيانات كل من مكاتب التدقيق المعتمدة والقطاعات التي يتخصص بها كل مكتب، والشركات المدرجة محل التدقيق في قطاعات البورصة كافة.

الكلمات الدالة: التخصص القطاعي لمكتب التدقيق، أتعاب عملية التدقيق، مدخل الحصة السوقية المرجحة.

Evaluate the Extent of Industrial Specialization in Audit Firms and the Impact on External Audit Fees: An Empirical Study on Public Shareholding Companies Listed on the Palestine Exchange

Abstract:

There are two objectives of this study: to evaluate the existence of specialized auditors in Palestinian Auditing firm, and to investigate their impact on the fees of auditing services performed on public shareholding companies listed in the Palestine Exchange (PEX) . In order to achieve these objectives, this study adopts weighted market share approach on a sample of 49 public companies listed in PEX, covering the period between 2008 and 2012. By utilizing ordinary least square test (OLS) , the study found that there is a significant presence of specialized auditors in Palestinian Auditing firms within the study sample, specialized auditors were found in 80% of these firms (twelve out of fifteen) . In addition, the study found that there are strong statistical relationships between auditors' specialization and audit fees. Auditing fees of industry specialized auditing firm were higher than non-specializing audit firm in an industry.

This study highlights the need to reorganize legal requirements, including licensing, of auditing firms which audited the listed companies in PEX. The author recommended putting in place a compulsory licensing scheme that required auditing process to be performed only by licensed and specialized auditing firms. The author also recommended developing a central database for auditing firms and companies listed in PEX and their Industry sectors.

Keywords: *industrial Audit firm Specialization, audit process fees, weighted market share approach*

مقدمة:

تخضع أتعاب عملية التدقيق لعوامل العرض والطلب، شأنها في ذلك شأن الطلب والعرض على أي سلعة أو خدمة، التي تؤثر على الوضع التساومي لكل من مقدم الخدمة (المدقق) ومتلقيها (العميل) ، لذلك تسعى مكاتب التدقيق إلى تعظيم أتعابها من ممارسة المهنة، ومن جهة أخرى تسعى الشركات محل التدقيق إلى تخفيضهذه الأتعاب باعتبارها تكلفة تنفق في سبيل الحصول على منفعة.كما تتأثر عملية تحديد أتعاب التدقيق بالعديد من العوامل التي من ضمنها تخصص مكتب التدقيق في صناعة أو قطاع العميل، مما حدا بالعديد من شركات التدقيق خلال العقدين السابقين للقيام بعمليات الاندماج، بهدف توفير القدرات البشرية القادرة على إنجاح استراتيجية التخصص، ومواجهة عوامل المنافسة المتزايدة ومتغيرات العولمة الاقتصادية والاجتماعية والمهنية.

ونتيجة للتغيرات الكبيرة في سوق التدقيق في السنوات القليلة الماضية، وازدياد قلق الهيئات المنظمة للمهنة إزاء المنافسة الحادة في سوق التدقيق، التي قد تؤدي إلى احتكار بعض مدققي الحسابات لخدمة التدقيق في صناعة أو منطقة معينة، الأمر الذي يمنحهم سلطة في السوق تساهم في تسعير خدمات التدقيق، لذلك أبدى الباحثون اهتماماً ملحوظا بعلاقة التخصص القطاعي لمكتب التدقيق بأتعابه، وذلك باعتبار التخصص في قطاعات معينة من العوامل المؤثرة على مهنة التدقيق في القرن الحادي والعشرين.

وبالآتي فإن فهم سلوك أتعاب التدقيق وعلاقته مع تخصص مكتب التدقيق، يعود بمصلحة مباشرة لكل من مكاتب التدقيق (مقدم الخدمة) ، والشركات محل التدقيق (متلقي الخدمة) ، حيث أن توافر المعرفة والخبرة لمكاتب التدقيق تساعدهم في تقويم استراتيجيات التسويق وقرارات التسعير للعملاء في مختلف الصناعات والقطاعات، أما بالنسبة للشركات محل التدقيق، فمعرفة سلوك أتعاب التدقيق تساعدهم على اختيار مدقق الحسابات الأمثل لها، من حيث المفاضلة بين خدمات التدقيق ذات الجودة العالية وخدمات التدقيق ذات التكلفة الأقل.

وتأتي هذه الدراسة للتعرف إلى مدى وجود التخصص الصناعي أو القطاعي لمدقق الحسابات الخارجيفي القطاعات المختلفة المدرجة في بورصة فلسطين، وتوضيح أثر هذا التخصص على أتعابعملية التدقيق باستخدام مدخل الحصة السوقية المرجحة التي تعتمد في حسابها على كل من مدخل الحصة السوقية، ومدخل المحفظة معا.

مشكلة الدراسة:

أدت التغيرات الاقتصادية المتلاحقة، وما نتج عنها من انهيار شركات عالمية، وازدياد وتيرة المنافسة في سوق التدقيق، إلى تطوير مهنة تدقيق الحسابات تطوراً سريعاً وفاعلاً، حيث أصبح تخصص مدقق الحسابات في صناعة معينة أو قطاع معين مطلباً أساسياً لكل من شركة التدقيق وعميلها، وذلك لزيادة الثقة في القوائم المالية خاصة مع ازدياد حجم القواعد المحاسبية المتخصصة حسب النشاط الصناعي، ومن هنا تحاول هذه الدراسة التحقق من وجود التخصص لدى مكاتب التدقيق في فلسطين، وتأثير ذلك على أتعاب المدقق الخارجي، وبخاصة أن التشريعات الفلسطينية لم تضع حدا أدني لأتعاب المدقق الخارجي من جانب، ومن جانب أخر لم تشترط إجراءات هيئة سوق رأس المال الفلسطينية وأنظمتها ضرورة توافر التخصص القطاعي كمتطلب لعملية تدقيق الشركات المختلفة المدرجة في بورصة فلسطين.**وتتركز مشكلة الدراسة في التساؤلين الآتيين**:

١. ما مدى وجود التخصص في قطاع العميل لدى مكاتب التدقيق الخارجي في فلسطين؟

٢. ما تأثير تخصص مكاتب التدقيق الخارجي في تدقيق قطاع العميل على أتعابها في بيئة العمل الفلسطينية؟

أهمية الدراسة وأهدافها:

تكمن أهمية هذه الدراسة في قياس مستوى التخصص لمزود خدمة التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة المدرجة ببورصة فلسطين، لما لذلك من أهمية كبيرة لمتخذي القرار، لا سيما هيئة سوق رأس المال الفلسطينيةوالمؤسسات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين حول أهمية تخصص مدقق الحسابات وضرورته في تدقيق قطاع العميل أو صناعته، والعمل على تصنيف هذه المكاتب إلى متخصصة وغير متخصصة في تدقيق قطاع دون غيره، لما لذلك من دور مؤثر على زيادة درجة الاعتمادية والمصداقية لدى مستخدمي القوائم المالية المدققة من قبل مكتب تدقيق متخصص في نشاط الشركة محل التدقيق، بالإضافة إلى تقديمها دليلاً حول تأثير التخصص على أتعاب عملية التدقيق في بورصة فلسطين، مما يساهم في تحديد توجه مكتب التدقيق نحو التخصص، الذي يمكن أن يساهم في زيادة جودة الخدمة المقدمة، ويخفض من تكاليف عملية التدقيق التي يتكبدها المدقق، وبالآتي تحقيق ايرادات أعلى.**واستناداً لما سبق تسعى هذه الدراسة**

إلى تحقيق الهدفين الآتيين:

١. التعرف إلى مدى وجود التخصص في التدقيق لدى مكاتب التدقيق في فلسطين، بحيث يكشف عن مدى تخصص تلك المكاتب في أحد قطاعات البورصة الفلسطينية أو بعضها.

٢. الكشف عن تأثير تخصص مكاتب التدقيق في تدقيق صناعة العميل على أتعاب عملية التدقيق في الشركات المساهمة المدرجة ببورصة فلسطين.

فرضيات الدراسة:

- **الفرضية الأولى**: تمارس مكاتب التدقيق في فلسطين التخصص حسب نوعية القطاع.
- **الفرضية الثانية**: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتخصص مكاتب التدقيق في تدقيق صناعة العميل في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين على أتعاب عملية التدقيق.

الإطار النظري:

مفهوم تخصص مدقق الحسابات في قطاع أو صناعة العميل:

نظرا لعدم وجود معيار تدقيق دولي يدل صراحة على ضرورة التخصص المهني للمدقق، فإن هناك معايير تبين ضرورة تفهم المدقق لطبيعة الصناعة التي تعمل فيها المنشأة محل التدقيق، ومن هنا تعددت التعاريف المحددة لطبيعة تخصص مدقق الحسابات ومضمونه في قطاع معين، إلا أن هذا التعدد لا يعني وجود اختلافات بينها، حيث عرفت دراسة (Solomon, et.al., 1999, 191) بأن المدقق المتخصصهو الذي يركز بشكل كبير على أن يكون لديه الخبرة والمعرفة والدراية والتدريب اللازم في صناعة معينة، بينما عرفت دراسة (محمد، ٢٠١٣، ٤٢١) التخصص الصناعي على أنه قيام مدقق الحسابات بأداء خدمة التدقيق المستقلة إلى عملاء ينتمون لقطاع صناعي واحد، بما يضمن ذلك تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المنشآت في القطاع نفسه، وإمكانية الحصول على المعرفة والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات، كما أضافت دراسة (Phaiboon and krittaya, 2011, 4) بأن التخصص الصناعي لمدقق الحسابات هي قدرته العالية على أداء مهمة منظمة ومعقدة ومتنوعة بطريقة متميزة، وهو من أهم العوامل المؤثرة على جودة عملية التدقيق، كما ميزت دراسة (عويس، ٢٠٠٧، ٩٠) بين المدقق المتخصص ومكتب التدقيق

المتخصص، حيث بينت أن المدقق المتخصص هو المدقق الذي تكون لديه الخبرة والمعرفة المتميزة بالمجال الذي يتخصص فيه، بحيث يكون قادراً على إصدار تقارير بالجودة والكفاءة المطلوبة منه، أما مكتب التدقيق المتخصص فهو ذلك المكتب الذي يستحوذ على نصيب كبير (يتجاوز ٢٠٪) من سوق خدمة التدقيق، وتزداد هذه الحصة السوقية مع مرور الوقت.

ويرى الباحث أن تخصص مدقق الحسابات في قطاع العميل يتأتى من خلال المعرفة والدراية المكتسبة، وما ينتج عنها من خبرة متراكمة في تدقيق قطاع العميل، الأمر الذي ينعكس على جودة عملية التدقيق، وتقرير المدقق الخارجي، وتشيرالبحوث التجريبية إلى أن المدققين الذين يمتلكون معرفة محددة في صناعة معينة، هم أكثر عرضة لامتلاك فهم شامل لخصائص الشركة، مما يعزز قدراتهم وأساليب الكشف عن الخطأ.(Owhoso, et.al.,2002, 898) (Fleming and Romanus, 2007, 5

أسباب تخصص مدقق الحسابات ودوافعه:

لقد شغل موضوع التخصص الصناعي لمدقق الحسابات الخارجي العديد من الباحثين، حيث تعدّ الدوافع التي تحفز المدقق نحو التوجه إلى التخصص في قطاع معين غير واضحة (Craswell, et.al,.1995) ، مما حدابالعديد من الدراسات بالاجتهاد في توضحيها وتفسيرهاكدراسة (Eichenseher 1981Danos, and) ، التيافترضت أن الدافع وراء توجه المدققين للتخصص في صناعة معينةهو الاستفادة من اقتصاديات الحجم الكبير، وذلك بهدف تخفيض التكاليف التي يتكبدها المدقق، فتخصص المدقق في صناعة أو قطاع معين يخفض التكاليف التي يتحملها المدقق بما فيها من تكاليف التدريب والتطوير، وذلك لأن المعرفة والقدرات التي يحتاجها لتدقيق هذه الشركات متشابهة، كما أن تكرار العمل في القطاع نفسه يعمل على تقليل الوقت والجهد المبذول من قبل المدقق لتدقيق شركات القطاع.

وقد لخصت كل من دراسة (محمد، ٢٠١٣، ٤٢٤) ودراسة (لبيب، ٢٠٠٥، ٨٥) الدوافع وراء ظهور التخصص الصناعي لمدقق الحسابات فيما يأتي:

- الزيادة في حجم القواعد المحاسبية الخاصة بكل نشاط صناعي على حدة، الأمر الذي أدى إلى ضرورة فهم مدقق الحسابات المزيد من طبيعة أنشطة العملاء المختلفة.
- وجود العديد من حالات التقاضي والدعاوي الجنائية والمدنية ضد أعضاء مهنة التدقيق على كل من المستويين العالمي والمحلي، مما يؤثر على رضا المستفيدين من خدمات المهنة.

♦ التغيرات المستمرة في بيئة الأعمال والبيئة التنظيمية والمهنية والتطورات المتلاحقة والمتسارعة التي يتسم بها اقتصاد العالم، مثل التكتلات الاقتصادية وانفتاح الأسواق في ظل العولمة، الأمر الذي أدى إلى ضرورة تطوير عملية تدقيق الحسابات بما يتسق مع هذه التغيرات.

♦ استراتيجية التخصص الصناعي تمكن مكاتب التدقيق من استخدمها كاستراتيجية للتميز عن منافسيها لخدمة مجموعة كبيرة نسبياً من العملاء التي بالخصائص نفسها، وبالآتي الحصول على معدلات أعلى من الحصص السوقية.

فوائد التخصص الصناعي للمدقق الخارجي:

ذكرت العديد من الدراسات السابقة مجموعة من الفوائد المحتملة لتخصص المدقق الخارجي في قطاع معين، حيث أشارت دراسة (Gramling, et.al., 2001, 9) إلى وجود علاقة إيجابية بين التخصص الصناعي للمدقق وقدرة العميل بالتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية، حيث إن التخصص يعمل على زيادة الثقة في القوائم المالية وزيادة مقدار جودة الافصاح والشفافية، كما يعمل على منح المدقق المزيد من القوة التفاوضية في تحديد الأتعاب العادلة، وفي تدعيم شركات التدقيق في الحصول على حصص أكبر من سوق خدمات المراجعة، سواء على المستوى المحلي أم العالمي، حيث ذكرت دراسة (Bal-sam, et,al., 2003, 72) أن عملاء المدققين غير المتخصصين يمارسون أساليب إدارة الأرباح غير المشروعة بشكل أكبر من عملاء المدققين المتخصصين، وفي السياق نفسه توصلت دراسة (low, 2004) إلى ارتفاع كل من دقة التقديرات للمخاطر الحتمية ودرجة جودة قرارات التخطيط للمدقق الخارجي المتخصص عن غير المتخصص.

مستويات التخصص في التدقيق:

يمكن تلخيص مستويات التخصص في التدقيق كما تناولته عديد من الدراسات السابقة إلى ثلاثة مستويات:

♦ **المستوى الأول: مستوى المدينة/ مكتب التدقيق (Office- city/ level)** : وهو المستوى من التخصص لمكتب التدقيق في مدينة ما لقطاع من القطاعات على مجموعة الشركات التي توجد في المدينة نفسها، حيث افترض (Francis, et.al., 1999) ، أنه يصعب نقل الخبرة والتخصص في قطاع معين بين فروع مكتب التدقيق، بمعنى أن مكتب التدقيق المتخصص في مجال التأمين في نابلس ليس من الضرورة أن يكون فرعه في غزة متخصصاً في المجال نفسه، وقد توصلت دراسة (Ferguson et al., 2003) إلى أن

التوجه نحو التخصص على مستوى المدينة (City- level) يقود إلى علاوة أتعاب أكثر من التخصص على المستوى المحلي (National- level) في استراليا، وقد اتفق ذلك مع كل من دراسة (Francis, et.al., 2005) في أمريكا، ودراسة (Basioudis and Francis, 2007) في بريطانيا.

♦ **المستوى الثاني: مستوى الوطن أو المستوى المحلى (national- level)** : وهو المستوى من التخصص لمكتب التدقيق في مدينة ما لقطاع من القطاعات على مجموعة من الشركات التي توجد في الوطن الذي تنتمي إليه هذه المدينة (Francis, et.al., 2005) (أبوعيسى، ٢٠١١، ٥١) .

♦ **المستولى الثالث: مستوى العالم (Global- level)** : وهو المستوى من التخصص لمكتب التدقيق في مدينة ما لقطاع من القطاعات على مجموعة الشركات التي توجد في العالم سواء كانت هذه الشركات في المدينة نفسها أم الوطن أم غيره من الأوطان (Carson and Fargher, 2007) (أبوعيسى، ٢٠١١، ٥١) .

مداخل قياس التخصص لمدقق الحسابات

في ضوء الدراسات السابقة تبين أن هناك ثلاثة مداخل رئيسية لقياس التخصص، كانت على النحو الآتي:

♦ **مدخل الحصة السوقية Market Share Approach**

يقوم هذا المدخل على أساس التميز في نشاط محدد بين مدققي الحسابات المتنافسين، حيث يستطيع مدقق الحسابات أن يميز نفسه عن منافسيه، وفقاً للحصة السوقية الخاصة به من خلال هذا النشاط المحدد، فمدققو الحسابات الذين يحوزون حصة سوقية أكبر في قطاع ما يعدّون الأكثر امتلاكاً للمعرفة والخبرة في ذلك القطاع، كما تعكس الحصة السوقية الكبيرة داخل النشاط المحدد الاستثمارات التي تتم من قبل مدققي الحسابات في تطوير تقنيات التدقيق الخاصة بالقطاع المحدد، مما يمكنه من الاستفادة من وفورات اقتصاديات الحجم الكبير، بالشكل الذي يؤدي إلى تحسين جودة التدقيق (محمد، ٢٠١٣، ٤٢٥) .

ويفترض هذا المدخل لقياس التخصص أنه لا يوجد تخصص لدى مكاتب التدقيق في قطاع من القطاعات، بالآتي فإن عملاء القطاع الواحد موزعون بنسب متساوية فيما بين مكاتب التدقيق: فعلى سبيل المثال، إذا كان لدينا ١٥مكتب تدقيق، فإنه من المتوقع أن يأخذ كل مكتب تدقيق من هذه المكاتب ما نسبته (١/ ١٥) أي (٦,٧٪) من أفراد أي قطاع من القطاعات، وقد اعتمدت الدراسات السابقة على دراسة (Palmrose, 1986) ، التي

اعتبرت أن حصول أحد مكاتب التدقيق على حصة سوقية متساوية أو تزيد بنسبة (٢٠٪) عن هذه النسبة المتماثلة (٦,٧٪) فيما بين مكاتب التدقيق في أحد القطاعات ينافي عدم وجود التخصص، ويثبت أن هذا المكتب متخصص في ذلك القطاع، وبالآتي فعندما يتبين أن الحصة السوقية لمكتب التدقيق (X) مساوية أو تزيد عن (٦,٧٪×١,٢٠ = ٨٪) ، فإن هذا يعني أن مكتب التدقيق (X) يأخذ حصة مكتب تدقيق أخر (Y) ، التي تقل الحصة السوقية لديه عن النسبة المحددة وهي (٦,٧٪) ، مما ينافي فرض عدم وجود التخصص ويثبت أن هناك تخصصاً لدى أحد مكاتب التدقيق في ذلك القطاع، وبالآتي فإن الحد الفاصل لمدخل الحصة السوقية في قياس التخصص يساوي ((١/ عدد مكاتب التدقيق) × ١,٢) (ابوعيسي، ٢٠١١، ٥٢) .

وعلى الرغم من أن مدخل الحصة السوقية هو المدخل المسيطر على معظم الدراسات السابقة، فإنه يؤخذ عليه احتمالية أن تنخفض عائدات مكتب التدقيق نتيجة التخصص في نشاط معين دون غيره، علاوة على حاجة هذا النوع من التخصص إلى مبالغ كبيرة في سبيل تطوير المهارات والخبرات وتقنيات التدقيق المتعلقة بالنشاط محل التخصص (محمد، ٢٠١٣، ٤٢٦) .

- **مدخل المحفظة Portfolio Share Approach**

ويقوم هذا المدخل على أساس التمييز بين مكاتب التدقيق فيأنشطة مختلفة، حيث يلاحظ التوزيع النسبي لخدمات التدقيق والأتعاب المرتبطة بها، التي يتقاضها مكتب التدقيق بين أنشطة متعددة، ويُستدل على تخصص مدقق الحسابات في أنشطة العملاء التي تمثل الحصة الأكبر في المحفظة، وتشكل أيضا الأنشطة التي قام المدقق بتطوير قاعدة معرفة فيها، كما أن الحصص الكبيرة في المحفظة تعكس الاستثمارات الكبيرة التي طورالمدقق تقنياتٍ وأساليب مراجعة ترتبط بطبيعة هذا النشاط، أي توجه معظم الموارد في تطوير المعرفة المتخصصة في هذا النشاط حتى لو لم تكن الحصة السوقية لهذا النشاط كبيرة.

ويفترض هذا المدخل لقياس التخصص أنه لا يوجد تخصص لدى مكاتب التدقيق في قطاع من القطاعات، بالآتي فإن جميع مكاتب التدقيق تأخذ حصصا متساوية من كل قطاع من القطاعات، فعلى سبيل المثال إذا كان لدينا (٥) قطاعات فإن محفظة كل مكتب من مكاتب التدقيق لديه ما نسبته (١/ ٥) أي (٢٠٪) من كل قطاع، وبالآتي فعندما يمتلك مكتب التدقيق أقل من النسبة المحددة من هذا القطاع فإن ذلك يعني أن حصته من هذا القطاع تؤول إلى مكتب تدقيق آخر، وهذا يدعم فرض عدم التخصص لهذا المكتب، ويثبت أن

هناك تخصصاً لدى أحد مكاتب التدقيق الأخرى في ذلك القطاع، وبالآتي فإن الحد الفاصل لمدخل المحفظة لقياس التخصص يساوي (١/ عدد القطاعات) (ابوعيسي، ٢٠١١، ٥٣) .

- **مدخل الحصة السوقية المرجحة Weighted Market Share Approach**

انطلاقا مما توصل إليه (Neal and Riley, 2004) بعدم وجود ترابط بين كل من مدخل الحصة السوقية ومدخل المحفظة، باعتبار أن كل مدخل يكمل الآخر، تم اقتراح المدخل الثالث لقياس التخصص والذي يسمح لمكاتب التدقيق بالتخصص في القطاعات ذات الأعداد الصغيرة التي لا تحظى بفرص التخصص وفقا لمدخل المحفظة، شريطة أن تكون الحصة السوقية لهذه المكاتب من هذه القطاعات مرتفعة وبالعكس، كما يسمح هذا المدخل لمكاتب التدقيق التخصص في القطاعات ذات الأعداد الكبيرة، التي لا تحظي بفرص للتخصص، نتيجة احتكار أكبر مكاتب التدقيق لهذه القطاعات، على شرط أن تحتل هذه القطاعات جزءاً كبيراً من محفظة هذه المكاتب، بمعنى آخر إن قلة فرصة مكتب التدقيق للتخصص في أحد المدخلين عوضت بنسبة مرتفعة من المدخل الآخر.

وفيما يأتي نموذج قياس التخصص في أحد القطاعات انطلاقاً من مدخل الحصة السوقية المرجحة وفقا لدراسة (Neal and Riley, 2004) ، الحد الفاصل لمدخل الحصة السوقية المرجحة في قياس التخصص يساوي الحد الفاصل لمدخل الحصة السوقية مضروب في الحد الفاصل لمدخل المحفظة، أي أنه يساوي ((١/ عدد مكاتب التدقيق) × ١,٢) × (١/ عدد القطاعات) .

العلاقة بين التخصص القطاعي لمدقق الحسابات وأتعابه:

ترتبط عملية تحديد أتعاب خدمة التدقيق بشكل أساسي بخصائص الشركة محل التدقيق مثل: (حجم الشركة، درجة تعقد عملياتها، نوع تقرير المدقق، عدد فروعها، .... الخ) ، التي تختلف من قطاع صناعي إلى آخر.حيث توصلت دراسة (Francis and Simon, 1987) إلى وجود علاقة إيجابية بين أتعاب التدقيق، وكل من حجم الشركة موضع التدقيق ودرجة تعقيد عملياتها ونوع تقرير المدقق، علاوة على أن نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة تعدّ من العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق، وذلك وفق دراسة (Simunic, 1980) التي تصنف من أوائل الدراسات التي تناولت موضوع أتعاب التدقيق، وقد يعود ذلك إلى أن خصائص المنشآت التي تعمل في قطاع البنوك تختلف تماماً عن خصائص المنشآت التي تعمل في قطاع الصناعة، التي تختلف بدورها هي الأخرى عن خصائص المنشآت التي تعمل في قطاع الخدمات والتأمين والاستثمار، وتختلف تكلفة خدمة التدقيق المقدمة في قطاع البنوك عن التكلفة في القطاعات الأخرى، وذلك باختلاف خصائص المنشآت في

ذلك القطاع، علاوة على اختلاف تكلفة خدمة التدقيق من منشأة إلى أخرى في ذات القطاع، حيث توصل (chan, et.al., 1993) إلى أن درجة التنوع في المنتجات للشركة محل التدقيق تعمل على زيادة أتعاب خدمة التدقيق.

كما قد تختلف أتعاب خدمة التدقيق باختلاف خصائص شركات التدقيق ذاتها، فأتعاب التدقيق التي تتقاضاها مكاتب التدقيق الكبيرة أعلى من تلك التي تتقاضاها مكاتب التدقيق الأخرى (Francis and Simon, 1987) ، وهو ما نفاه (Simunic, 1980) في دراسته التي توصلت إلى عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين أتعاب التدقيق التي تتقاضاها مكاتب التدقيق الكبرى ومكاتب التدقيق الأخرى في أمريكا، منسجماً بذلك مع دراسة (Firth, 1985) في نيوزيلاندا، مما يؤكد أن تأثير خصائص منشأة المراجعة كمتغير مستقل على تحديد أتعاب خدمة التدقيق يحوطها كثير من عدم التأكد (David, et.al., 2006, 141) ، إلى أنه قد يكون هناك ارتباط بين بعض خصائص منشأة القطاع محل التدقيق وخصائص منشأة التدقيق عند تحديد أتعاب التدقيق، فمثلا قد تفضل منشآت قطاعات النشاط التي تتصف بدرجة رفع مالي عالي الارتباط بمنشاة مراجعة ذات سمعة مهنية لتخفيض تكلفة الوكالة مقابل تحمل علاوة أتعاب، كما أن منشآت قطاعات النشاط الأعلى خطرا كمنشآت قطاع البترول، قد تفضل الارتباط بشركات تدقيق أكثر خبرة وكفاءة وذات رأس مال بشري كبير مقابل تحمل أتعاب إضافية (الإبياري، ٢٠٠٨، ٢٥) .

الدراسات السابقة:

نظرا لعدم وجود معيار ينظم قضية التخصص لدى مكاتب التدقيق الخارجي، فقد حاز هذا الموضوع على اهتمام العديد من الدراسات والأبحاث في هذا المجال، لتحليل مدى أهمية التخصص لدى مكاتب التدقيق على جودة عملية التدقيق والعديد من المتغيرات الأخرى ذات العلاقة بمخرجات عملية التدقيق، ومن بين هذه المتغيرات أتعاب التدقيق الخارجي، باعتبارها تحوز على اهتمام كبير من ممارسي مهنة التدقيق، وفي هذا السياق **نستعرض فيما يأتي بعض الدراسات السابقة التي ركزت على موضوع الدراسة:**

دراسة **(Coulier, et.al., 2013)** ، التي هدفت إلى إيجاد منهجية جديدة لدراسة أثر التخصص القطاعي للمدقق على أتعاب التدقيق الخارجي، وذلك لعينة تتألف من ٢٩٧٢٦ شركة مساهمة عامة مدرجة في السوق المالي في الولايات المتحدة الأمريكية خلال الفترة ٢٠٠٠– ٢٠١٠، معتمدة في ذلكعلى تعريفات ومقاييس مختلفة للتخصص القطاعي، حيث استخدمت الدراسة خمسة مداخل لقياس التخصص الصناعي لمدقق الحسابات: (مدخل الحصة السوقية المطلقة، ومدخل الحصة السوقية النسبية، ومدخل المحفظة المطلق، ومدخل

المحفظة النسبي، والحصة السوقية المرجحة) ، وذلك باستخدام متغيرات مختلفة لقياس هذه المداخل مثل: (أتعاب التدقيق، وحجم العميل، وعدد العملاء) .وقد توصلت الدراسة إلى أن استخدام أساليب القياس المختلفة في تصنيف شركات التدقيق يعطي نتائج غير متناسقة بشأن شركات التدقيق بأنها متخصصة أم لا في قطاع معين، كما أظهرت الدراسة أن قياس التخصص لمدقق الحسابات بالاعتماد على أتعاب التدقيق يقدم نتائج متناسقة أكثر من الاعتماد على حجم العميل أو عدد العملاء في قياس التخصص لمدقق الحسابات الخارجي، كما أضافت الدراسة أن أتعاب مكاتب التدقيق المتخصصة تكون أعلى (Premium) عندما يقاس التخصص من خلال أتعاب التدقيق، كما أن الأتعاب تكون أقل (Discount) عندما يقاس التخصص من خلال عدد العملاء.

كما جاءت دراسة **(Scott and Gist, 2013)** ، لاستكشاف تأثير التخصص الصناعي للى الأسعار التنافسية لخدمات التدقيق المقدمة لكبار عملاء شركة أندرسن للتدقيق (-An dersen) ، والذين تحولوافي عام٢٠٠٢ إلى ما تبقى من شركات التدقيق الدولية (Big4) نظراً لزوال شركة آرثر أندرسون، حيث تمثل هدف الدراسة بالإجابة على التساؤل الآتي: هل يقوم عملاء التدقيق بدفع علاوة أتعاب أو خصم أتعاب لمدقق الحسابات الجديد المتخصص في صناعتهم؟ ، وبالاعتماد علىطريقة المربعات الصغرى (OLS) ، توصلت الدراسة إلى ارتفاع نسبة العملاء التي ارتبطت بمدقق خارجي متخصص في مجال صناعتهم من ٣٨ ٪ (٨٤ عميلاً) في عام ٢٠٠١ إلى٤٨٪ (١٠٥ عملاء) في عام ٢٠٠٢، كما أظهرت الدراسة قيام العملاء بدفع علاوة أتعاب قدرها ٢٣,٢٪ كنتيجة لارتباطهم بمكاتب تدقيق متخصصة، وقد خلصت الدراسة إلى فقدان كبار العملاء القدرة التفاوضية على تخفيض الأتعاب.

وفي الوقت ذاته جاءت دراسة **(Bills, et.al., 2013)** ، لتبحث ما إذا كان باستطاعة كل من المدققين المتخصصين وعملائهم الاستفادة من استراتيجية اقتصاديات الحجم العالية (scale of economies) في الصناعات التي تتمتع بتجانس عملياتها، وذلك لقدرة المدقق المتخصص في صناعة معينة على تطبيق إجراءات التدقيق والمعرفة التي حصل عليها من تدقيقه لمجموعة من العملاء المتماثلين، وكانت عينة الدراسة مجموعة من الشركات المساهمة العامة الأمريكية خلال فترة الدراسة والممتدة من عام ٢٠٠٤ إلى عام ٢٠٠٩، وتشير نتائج الدراسة إلى أن مدققي الحسابات المتخصصين يتقاضون أتعاب تدقيق أكبر عند تقديم خدمة التدقيق لعملاء ينتمون لصناعات غير متجانسة، بينما يتقاضى المدققون المتخصصون أتعاباً أقل عند تقديم خدمة التدقيق لعملاء ينتمون لصناعات متجانسة، مبررا ذلك لانخفاض كلفة خدمة العميل لدى مكتب التدقيق المتخصص عند تحقيقه لاقتصاديات الحجم العالية دون وجود اختلاف في جودة الخدمة المقدمة.

أما دراسة (**محمد، ٢٠١٣**) ، التي هدفت إلى قياس الأثر الإيجابي للتخصص الصناعي لمدقق الحسابات على جودة أداء عملية التدقيق، المتمثلةفي كل من اكتشاف الغش والتلاعب، وإدارة الأرباح المحاسبية، وتحديد أتعاب عملية التدقيق، وتفعيل مبادئ حوكمة الشركات. وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي لتحقيق أهداف الدراسة، وقد استنبطت الدراسة أن التخصص الصناعي الذي تمثله الحصة السوقية من قطاع معين يكسب شركاتالتدقيق مزايا تنافسية من حيث الخدمة والتكلفة، مما ينعكس على أتعاب التدقيق، حيث إن متوسط الشركات الخاضعة للدراسة التي تتبع استراتيجية التخصص القطاعي تستطيع أن تميز نفسها عن منافسيها، مما يؤثر على أتعاب عملية التدقيق بالشكل الإيجابي، وذلك نتيجة لقيام هذه الشركات بتقديم خدمات عالية الجودة نتيجة تخصصها في قطاع معين من السوق، والعكس صحيح بالنسبة للشركات التي لا تتبع استراتيجية التخصص القطاعي.

كما هدفت دراسة (**Kwong and hay, 2012**)، إلى فحص العلاقة بين أنواع التخصص للمدقق الخارجي: (التخصص الصناعي، والتخصص في مدينة معينة، وتخصص صناعي في مدينة معينة) وأتعاب التدقيق الخارجي في الصين، وقد تمثلت عينة الدراسة ب ١٠٠٠ شركة مساهمة عامة مدرجة في البورصة الصينية خلال الفترة الزمنية الممتدة من ٢٠٠٤– ٢٠٠٦، وقد خلصت الدراسة إلى وجود التخصصات المهنية موضوع الدراسة في الصين بشكل مستقر عبر سنوات الدراسة، ومع ذلك توجد نتائج متباينة عبر السنوات الثلاث في علاقة التخصصات المهنية مع مستوى أتعاب التدقيق، حيث أظهرت النتائج الرئيسية أدلة قوية على ارتفاع الأتعاب لمدقق الحسابات المتخصص في مدينة معينة في السنة الأولى، ولكن لم تصمد هذه النتائج المهمّة في السنتين اللاحقتين، كما أضافت الدراسة وجود أدلة على ارتفاع الأتعاب للمدققين المتخصصين في قطاع الصناعة في عامي ٢٠٠٤ و٢٠٠٥، بينما انخفضت هذه الأتعاب في عام ٢٠٠٦، كما تشير النتائج أن أيا من الأنواع الثلاثة من التخصصات لم يظهر تبريراً عن ارتفاع أتعاب التدقيق أو انخفاضها في كل عام.

كما أجرت (**محمد، ٢٠١٢**) دراسة تجريبية لبيان تأثيرات المنافسة في سوق التدقيق من خلال الصفات المميزة لهذه الشركات من حيث التخصص في نوع صناعة العميل الخاضع للتدقيق، وأثر ذلك التخصص على عملية تسعير التدقيق، وقد توصلت الدراسة إلى أن رسوم عملية التدقيق تزداد كلما ازداد التوافق بين التخصص لشركة التدقيق وبين صناعة العميل، وكذلك ازدياد الرسوم التي تفرضها شركات التدقيق، كلما زادت المسافة بين استراتيجية التخصص التي يطبقها أقرب منافس لها في سوق التدقيق.

كما جاءت دراسة **(Hay and Jeter, 2011)** للبحث في الفوائد المحتملة من التعاقد مع مدقق حسابات خارجي متخصص في قطاع معين، وذلك في الشركات المساهمة العامة المدرجة في البورصة النيوزلندية، والتعرففيما إذا كانت هذه الفوائد تبرر أتعاب التدقيق المرتفعة، حيث عمدت الدراسة إلى تقسيم السوق النيوزيلندي إلى قطاعات مختلفة، كما اُستخدم العديد من المتغيرات ومنها (التخصص المهني لمدقق الحسابات، وإجمالي الأصول، والعائد على الأصول، وعدد الشركات الحليفة، وحجم مكتب التدقيق) ، وذلك لمعرفة تأثيرهاعلى أتعاب التدقيق الخارجي.وقد توصلت الدراسة إلى أن التخصص المهني لمدقق الحسابات يؤثر بشكل إيجابي على أتعاب التدقيق، بمعنى أن انتداب مدقق حسابات متخصص في قطاع معين يؤدي إلى زيادة أتعاب عملية التدقيق، كما توصلت الدراسة إلى أن الشركات الكبرى قادرة على التفاوض مع المدقق غير المتخصص لتخفيض أتعاب التدقيق الخارجي، وغير قادرة على التفاوض مع المدقق المتخصص لتخفيض هذه الأتعاب.

وفي السياق ذاته جاءت دراسة **(Dutillieux and Willekens, 2009)** ، لاختبار تأثير تخصص مدقق الحسابات الخارجي في قطاع الصناعة على عملية تسعير خدمات التدقيق المقدمة للقطاع الخاص في بلجيكا، وذلك من خلال فحص ما إذا كانت شركات التدقيق الدولية (Big4) تتقاضى أتعاب تدقيق أكبر من الشركات غير الدولية (Non- Big4) ، واختبار ما إذا كان للتخصص المهني في هذه الشركات تأثير على أتعاب التدقيق، وقد ضمت عينة الدراسة شركات التدقيق جميعها والشركات الخاصة البلجيكية مع استبعاد كل من المؤسسات غير الربحية والمؤسسات الحكومية والبنوك وشركات التأمين من عينة الدراسة.وقد توصلت الدراسة إلى أن التخصص المهني لمدقق الحسابات في قطاع الصناعة يصاحبه ارتفاع في قيمة أتعاب التدقيق، حيث أوضحت الدراسة أن الشركات الدولية وغير الدولية المتخصصة تتقاضي أتعاب تدقيق أكبر من شركات التدقيق الدولية والغير دولية الغير متخصصة.

ومن جانب آخر جاءت دراسة **(Cahan, et.al., 2008)** ، لفحص تأثير فرص الاستثمار المتوافرة في قطاع معين على اختيار المدقق الخارجي للتخصص في هذا القطاع دون غيره، كما هدفت الدراسة إلى استكشاف كيفية تأثير مجموعة الفرص الاستثمارية (IOS) على هيمنة مدقق الحسابات وتسعر خدمات التدقيق في الشركات الأمريكية وذلك خلال الفترة الممتدة من عام ١٩٨٤ إلى ٢٠٠٤، وقد توصلت الدراسة إلى أن مجموعة الفرص الاستثمارية في صناعة معينة تؤثر على هيكلية سوق التدقيق وأتعاب التدقيق في هذه الصناعة، حيث إن التخصص الصناعي للمدقق يرتبط بشكل إيجابي مع كل من مستوى الفرص الاستثمارية وتجانسها (IOS) في صناعة معينة، التي بدورها ترتبط بشكل إيجابي

مع أتعاب التدقيق، كما توصلت إلى وجود علاقة سلبية بين هيمنة شركة التدقيق وتجانس الفرص الاستثمارية في صناعة معينة.

كما هدفت دراسة (**الإبياري**، ٢٠٠٨) إلى الكشف عن مدى وجود التخصص القطاعي بسوق خدمة التدقيق في مصر، ومدى ارتباط حجم أتعاب التدقيق بخصائص كل من المنشآت طالبة الخدمة بقطاعات النشاط المصرية المختلفة (جانب الطلب) ، ومنشآت التدقيق عارضة الخدمة (جانب العرض) ، وقد استخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي لدراسة واقع سوق خدمة التدقيق في مصر من خلال بيانات فعلية لعينة من ١٩٠ شركة مساهمة ممثلة لأثنى عشر قطاع نشاط خلال العام المالي ٢٠٠٧، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى حصول بعض مدققي الحسابات بمنشآت التدقيق كبيرة الحجم على حصص سوقية مؤثرة من قطاعات الأنشطة المتباينة، لدرجة يمكن اعتبارها مؤشراً على وجود تخصص قطاعي لمقدمي خدمة التدقيق في مصر، فضلا عن الكشف عن اختلاف تأثير خصائص كل من منشأة عميل التدقيق ومنشأة التدقيق على عملية تسعير خدمة المراجعة من قطاع نشاط إلى آخر حسب خصائص كل قطاع.

أما دراسة **(Fleming and Romanus, 2007)** ، فقد هدفت لاختبار العلاقة بين تخصص مدقق الحسابات والمقاس من خلال مدخل الحصة السوقية المرجحة وأتعابه، وذلك في ضوء تطبيق المادة ٤٠٤ من قانون ساربنزي اوكسلي (Sarbanes- Oxley) في عام ٢٠٠٢، التي تفرض على كل من الإدارة والمدقق إصدار تقرير حول الرقابة الداخلية على التقارير المالية، واعتمدت الدراسة على استخدام مجموعة من المتغيرات الضابطة منها حجم شركة العميل، ونسبة التغير في السيولة، وإجمالي الأصول، ودرجة الرفع المالي، علما بأن بيانات الدراسة التي جمعت مستقاة من البيانات المالية المنشورة لـــ ١٠٠٦ شركة صناعية أمريكية ما بين عامي ٢٠٠٣– ٢٠٠٥.وقد أشارت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة سلبية بين التخصص المهني لمدقق الحسابات في قطاع الصناعة وأتعاب التدقيق، وذلك خلال السنة الأولى من الامتثال للقانون الجديد، وقد بررت الدراسة هذه النتيجة بأن مدققي الحسابات المتخصصين في مجال الصناعة لديهم من المعرفة والقدرة التي تسمح لهم بتنفيذ التغيرات المطلوبة على الإجراءات والممارسات التدقيقية لتتوافق مع قانون SOX بفعالية عالية وتقلل التكلفة المصاحبة لها على عكس المدققينغير المتخصصين في هذا القطاع.

بينما جاءت دراسة **(Chen and Elder, 2001)** لاختبار تأثير التخصص الصناعي للمدقق الخارجي من خلال مدخل الحصة السوقيةعلى أتعابه وذلك بالاعتماد على تنظيم الصناعة، حيث اختيرت اثنتان من الصناعات المنظمة واثنتان من الصناعات غير الخاضعة

للتنظيم في الولايات المتحدة الأمريكية بواقع ٧٧٨ شركة مساهمة مدرجة ضمن هاتين الصناعتين.وقد استخدمت الدراسة أسلوب الانحدار المتعدد (Multi regression) لتحليل بيانات الدراسة، حيث اعتمدت على العديد من المتغيرات ومنها إجماليالأصول، ونسبة الديون طويلة الأجل إلى إجمالي الأصول، وعدد الشركات الحليفة، والخسارة المستمرة لثلاث سنوات، ورأي المدقق، ومعدل العائد قبل الفوائد والضرائب على إجمالي الأصول، ونسبة الأصول المتداولة إلى إجمالي الأصول.وقد توصلت الدراسة لوجود تأثير للتخصص المهني للمدقق في القطاعات المختلفة على أتعاب التدقيق، حيث إن شركات التدقيق المتخصصة في الصناعات غير الخاضعة للتنظيم تتقاضي أتعاب تدقيق أكبر من الشركات المتخصصة في الصناعات المنظمة، وذلك لعدم تجانس العمليات واختلاف الإجراءات التدقيقية فيها، إلا أن هذا لا يعني وجود علاقة سلبية معنوية بين التخصص الصناعي لمدقق الحسابات وأتعابه في الصناعات المنظمة.

يلاحظ مما سبق أن الدراسات السابقة كافة أثبتت أهمية التخصص لدى مكاتب التدقيق وانعكاسه على أتعاب عملية التدقيق، وفي هذا السياق تأتي الدراسة الحالية لفحص مدى تخصص مكاتب التدقيق العاملة في فلسطين، وتأثير ذلكعلى أتعاب التدقيق الخارجي.

وقد تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بأنها تضمنت معظم المتغيرات الضابطة ذات الأهمية في التأثير على أتعاب عملية التدقيق، وذلك من أجل فحص التأثير الصافي للتخصص على أتعاب عملية التدقيق في ضوء تأثير هذه المتغيرات.من جانب آخر فإن هذه الدراسة تعدّ الأولى –حسب علم الباحث– التي تناولت مدى التخصص القطاعي لمكاتب التدقيق في فلسطين، وكذلك اختبار تأثير هذا التخصص على أتعاب عملية التدقيق.

وقد جاءت هذه الدراسة شاملة لكافة مكاتب التدقيق التي دققت لجميع أعمال الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، بالآتي فإن نتائج هذه الدراسة تعطي تشخيصاً دقيقاً لحالة التخصص لدى مكاتب التدقيق في بيئة الأعمال الفلسطينية التي تجسدها البورصة.

منهجية الدراسة:

لتحقيقأهداف الدراسة تم الاستناد على أسلوبين رئيسيين:

- **الأسلوب الأول**: استخدام نموذج (Neal and Riley, 2004) ، أو ما يعرف بمدخل الحصة السوقية المرجحة، لقياس مدى تخصص مكاتب التدقيق التي مارست عملية التدقيق

الخارجي على أعمال الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين خلال الفترة (٢٠٠٨– ٢٠١٢) والبالغ عددها ٤٩ شركة، علما بأن عدد مكاتب التدقيق التي مارست عملية التدقيق على هذه الشركات خلال الفترة المذكورة بلغ ١٥ مكتب تدقيق.

♦ **الاسلوب الثاني**: اعتمدت الدراسة على بناء نموذج قياسي لتقدير تأثير تخصص مكتب التدقيق على أتعاب عملية التدقيق خلال فترة البحث (٢٠٠٨– ٢٠١٢) مع الأخذ بعين الاعتبار بعض المتغيرات الضابطة (control variable) ، **وتتمثل صيغة هذا النموذج في معادلة الانحدار الخطي المتعدد الآتية**:

$$FEES_{i,t} = \alpha + ß_1SPEC_{i,t} + ß_2Size_{i,t} + ß_3ROA_{i,t} + ß_4DEBT_{i,t} + ß_5CATA_{i,t} + ß_6LOSS_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad ..... (1)$$

متغيرات الدراسة وبياناتها:

حيث اعتمد الباحث في قياس متغيرات الدراسة على العديد من الدراسات السابقة، وفيما يأتي جدول يوضح طبيعة هذه المتغيرات وطرق قياسها اجرائيا لأغراض التحليل الإحصائي:

المتغير	نوع المتغير	الرمز	القياس	دراسات سابقة استخدمت نفس المقياس
أتعاب المدقق الخارجي	متغير مستقل	FEES	اللوغاريتم الطبيعي لأتعاب التدقيق الخارجي	(Coulier, et.al., 2013) (Fung, et.al., 2012) (Cahan , et.al., 2008)
تخصص مكتب التدقيق	متغير تابع	SPEC	سيتم قياسه وفق مدخل الحصة السوقية المرجحة، بحيث يرمز للمدقق المتخصص في تدقيق قطاع العميل (١) ، وغير ذلك (٠)	(Coulier, et.al., 2013) (ابو عيسى، ٢٠١١) (Fleming and Romanus, 2007) (Neal and Riley, 2004)
حجم الشركة	متغير ضابط	SIZE	اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول لكل شركة في نهاية كل سنة مالية	(Kwong and hay,2012) (DeFond, et.al., 2000)
العائد على الأصول	متغير ضابط	ROA	صافي الربح على إجمالي الأصول	(Cahan , et.al., 2008) (Cahan, et.al., 2013)
نسبة المديونية	متغير ضابط	DEBT	التزامات طويلة الأجل على إجمالي الأصول	(Coulier, et.al., 2013) (Zerni, 2012)

المتغير	نوع المتغير	الرمز	القياس	دراسات سابقة استخدمت نفس المقياس
معدل الأصول المتداولة من إجمالي الأصول	متغير ضابط	CATA	إجمالي الأصول المتداولة على إجمالي الأصول	(Hay and jeter, 2011) (DeFond, et.al., 2000)
الخسارة	متغير ضابط	LOSS	اذا حققت الشركة خسارة في السنة الحالية (١) ، غير ذلك (٠)	(Hay and jeter, 2011) (Bills, et.al., 2013)

أما فيما يتعلق ببيانات المتغيرات السابقة فقد جُمعت من واقع البيانات المالية لـ ٤٩ شركةمدرجة في بورصة فلسطين خلال الفترة (٢٠٠٨– ٢٠١٢) ، علما بأن العديد من الشركات لم تفصح صراحة عن أتعاب التدقيق الخارجي، بل ضمّنت في القوائم المالية ضمن بند أتعاب مهنية، مما استلزم من الباحث إجراء العديد من المقابلات والاتصالات بمكاتب التدقيق الخارجي للتحقق من قيمة الأتعاب المدفوعة مقابل التدقيق الخارجي.

الدراسة التطبيقية واختبار الفرضيات:

أولاً- فحص مدى توافر التخصص القطاعي لدى مكاتب التدقيق في فلسطين (اختبار الفرضية الأولى):

من أجل قياس التخصص في التدقيق من قبل مكاتب التدقيق، اُستخدم نموذج (Neal and Riley, 2004) ، أو ما يعرف بمدخل الحصة السوقية المرجحة، والذي يعتمد في حسابه على كل من مدخل الحصة السوقية ومدخل المحفظة معاً، حيث إن مؤشر الحصة السوقية المرجحة = (الحد الفاصل لمدخل الحصة السوقية X الحد الفاصل لمدخل المحفظة) ، وبعبارة أخرى مؤشر الحصة السوقية المرجحة = ((١/ ١٥ X ١,٢٠) X (١/ ٥)) .

وفيما يأتي الخطوات التي اتبعت لاحتساب الحصة السوقية المرجحة لكل مكتب تدقيق في قطاع من القطاعات، ومن ثم مقارنتها مع مؤشر الحصة السوقية المرجحة للتعرف **فيما إذا كان مكتب التدقيق متخصصاً في أحد هذه القطاعات أم لا:**

أ. قسمت الشركات المدرجة ببورصة فلسطين إلى خمسة قطاعات وفق تصنيف البورصة، وتشمل كلاً من: (قطاع البنوك والخدمات المالية – وقطاع الصناعة – وقطاع الخدمات – وقطاع التأمين – وقطاع الاستثمار) ، وبعد ذلك حُصرت الشركات المنتمية لكل قطاع وفق تصنيف البورصة، وعدد المشاهدات الفعلية لكل قطاع خلال فترة الدراسة (٢٠٠٨– ٢٠١٢) كما يظهرها الجدول (١) .

الجدول (١)

المشاهدات الفعلية لخدمة التدقيق حسب القطاعات

إسم القطاع	قطاع البنوك والخدمات المالية	قطاع الصناعة	قطاع الاستثمار	قطاع الخدمات	قطاع التأمين
عدد الشركات في القطاع	٩	١٢	٨	١٣	٧
عدد المشاهدات المفترضة *	٥٤	٦٠	٤٠	٦٥	٣٥
عدد المشاهدات الاضافية **	٠	٠	٠	٠	٠
عدد المشاهدات المفقودة ***	٠	٠	٠	٠	٠
عدد المشاهدات المستثناة ****	٠	٠	٠	١	٢
عدد المشاهدات الفعلية	٤٥	٦٠	٤٠	٦٤	٣٣

* (عدد الشركات في القطاع * ٥سنوات) حيث أن خدمة التدقيق الخارجي تتم مرة واحدة في العام عند إصدار القوائم المالية لكل شركة.

** ناجم عن تعيين بعض الشركات لأكثر من مكتب تدقيق في العام الواحد.

*** ناجم عن عدم وجود أسماء مكاتب تدقيق للشركات كما وردت في بيانات سوق فلسطين المالي.

**** ناجم عن نشوء الشركات بعد تاريخ ٢٠٠٨.

ب. حُصرت مكاتب التدقيق التي قامت بتدقيق الشركات المدرجة بالبورصة خلال فترة الدراسة التي بلغت خمسة عشر مكتب تدقيق، ومن ثم حُدّد عدد المشاهدات الفعلية لكل مكتب تدقيق في كل قطاع..

ت. اُحتسب الشق الأول من مؤشر الحصة السوقية المرجحة، وذلك باحتساب الحصة السوقية لكل مكتب تدقيق في كل قطاع، ومن ثم مقارنة الحصة السوقية لكل مكتب في كل قطاع مع الحد الفاصل للحصة السوقية، بحيث إذا كانت الحصة السوقية لمكتب التدقيق في أحد القطاعات مساوية أو تجاوزت الحد الفاصل للحصة السوقية، اعتبر مكتب التدقيق متخصصاً في ذلك القطاع والعكس صحيح.ونلاحظ من الجدول (٢) أن نسبة مكاتب التدقيق المتخصصة وفق هذا المدخل بلغت ٤٦,٦٧٪ بغض النظر عن عدد القطاعات التي تم التخصص بها، في حين تضمنت هذه المكاتب المتخصصة (٣) مكاتب تدقيق دولية و (٤) مكاتب تدقيق غير دولية.

الجدول (٢)

عدد المكاتب المتخصصة وفق مدخل الحصة السوقية

التصنيف	عدد مكاتب التدقيق المتخصصة		عدد مكاتب التدقيق الغير متخصصة	
	مكاتب التدقيق العالمية	مكاتب التدقيق الغير عالمية	مكاتب التدقيق العالمية	مكاتب التدقيق الغير عالمية
القيمة المطلقة	٣	٤	٠	٨
الإجمالي	٧		٨	
النسبة المئوية	٤٦,٦٧٪		٥٣,٣٣٪	

ث. أُحتسب الشق الثاني من مؤشر الحصة السوقية المرجحة، وذلك باحتساب حصة القطاع الواحد من محفظة مكتب التدقيق، حيث قورنت حصة كل قطاع من محفظة مكتب التدقيق مع الحد الفاصل للقطاع من محفظة مكتب التدقيق، بحيث إذا كانت قيمة حصة أحد القطاعات من محفظة مكتب التدقيق مساوية أو تجاوزت الحد الفاصل للقطاع من محفظة مكتب التدقيق البالغة (١/ عدد القطاعات = ١/ ٥ = ٢٠٪) اعتبر مكتب التدقيق متخصصاً في ذلك القطاع، ونلاحظ من الجدول (٣) أن نسبة مكاتب التدقيق المتخصصة وفق مدخل المحفظة خلال فترة الدراسة بلغت (١٠٠٪) أي بواقع ١٥ مكتب تدقيق.

الجدول (٣)

عدد المكاتب المتخصصة وفقا لمدخل المحفظة

التصنيف	عدد مكاتب التدقيق المتخصصة		عدد مكاتب التدقيق الغير متخصصة	
	مكاتب التدقيق العالمية	مكاتب التدقيق الغير عالمية	مكاتب التدقيق العالمية	مكاتب التدقيق الغير عالمية
القيمة المطلقة	٣	١٢	٠	٠
الإجمالي	١٥		٠	
النسبة المئوية	١٠٠٪		٠٪	

ج. احتسبت الحصة السوقية المرجحة لكل مكتب تدقيق في كل قطاع، وذلك بضرب الحصة السوقية لمكاتب التدقيق في أحد القطاعات (الخطوة الثالثة (ج)) ، في حصة هذا القطاع من محفظة مكتب التدقيق (الخطوة الرابعة (د)) ، ومقارنة النتائج مع مؤشر الحصة السوقية المرجحة، بحيث إذا كانت النتائج مساوية أو تتجاوز مؤشر الحصة السوقية المرجحة يصنف مكتب التدقيق بأنه متخصص في ذلك القطاع، حيث نلاحظ من الجدول

(٤) أن نسبة مكاتب التدقيق المتخصصة وفق مدخل الحصة السوقية المرجحة ٨٠٪ بواقع ١٢ مكتب تدقيق من ضمنها ٣ مكاتب تدقيق دولية.

الجدول (٤)

عدد المكاتب المتخصصة وفق مدخل الحصة السوقية المرجحة

التصنيف	عدد مكاتب التدقيق المتخصصة		عدد مكاتب التدقيق الغير متخصصة	
	مكاتب التدقيق العالمية	مكاتب التدقيق الغير عالمية	مكاتب التدقيق العالمية	مكاتب التدقيق الغير عالمية
القيمة المطلقة	٣	٩	٠	٣
الإجمالي	١٢		٣	
النسبة المئوية	٨٠٪		٢٠٪	

وبناء على ذلك، تقبل الفرضية البديلة التي تفيد بوجود التخصص عند احتساب الحصة السوقية المرجحة لكل مكتب من مكاتب التدقيق من كل قطاع بالخطوة النهائية وبالخطوات المرحلية لقياس التخصص، حيث بلغت نسبة المكاتب المتخصصة ٨٠٪، كما تبين وجود خمسة مكاتب تدقيق من أصل خمسة عشر مكتباً متخصصاً في أكثر من قطاع وفق مدخل الحصة السوقية المرجحة، كما صُنفت سبعة مكاتب تدقيق على أنها متخصصة طبقاً لمراحل قياس التخصص الثلاثة، وهي تشكل ما نسبته ٤٧٪ تقريبا من إجمالي مكاتب التدقيق، كما أن النتائج تشير وفق مدخل الحصة السوقية المرجحة إلى أن ما نسبته ١٣٪ من مكاتب التدقيق متخصصة في قطاع البنوك والخدمات المالية، وأن ٤٦٪ من مكاتب التدقيق متخصصة في قطاع الصناعة، أما كل من قطاع الاستثمار وقطاع الخدمات وقطاع التأمين، فقد بلغت نسبة مكاتب التدقيق المتخصصة في كل قطاع ٣٣٪، مع ملاحظة أن مكتب التدقيق الواحد يمكن أن يتخصص في تدقيق أكثر من قطاع، وتأتي هذه النتيجة متناغمة مع دراسة (Neal and Riley, 2004) ودراسة (أبوعيسى، ٢٠١١) اللتيْن توصلتا إلى اختلاف تصنيف مكاتب التدقيق إلى متخصصة وغير متخصصة تبعاً لاختلاف المدخل المتبع في القياس والناجم بشكل أساسي عن كون بعض القطاعات صغيرة الحجم والأخرى كبيرة الحجم.

ثانياً- تقدير النموذج القياسي:

استخدمت طريقة المربعات الصغرى (OLS) في تقدير نموذج الدراسة، **وقد اُختبر**

مدى جودة النموذج والتأكد من خلوه من المشكلات الإحصائية كما يأتي:

◄ اختبار التوزيع الطبيعي Normal Distribution Test

للتحقق من كون البيانات موزعة توزيعاً طبيعياً، أُستخدم اختبار (Kolmogorov-smirnov) ، وتكون قاعدة القرار وفقا للاختبار المذكور قبول الفرضيّة العدميّة، أنّ البيانات تتبع التوزيع الطبيعي إذا كانت احتمالية اختبار (K- S) أكبر من ٥٪ (Gujarati, 2003) .ومن الجدول (٦) يلاحظ أنّ معنوية (K- S) لجميع متغيرات النموذج المتصلة هي أقل من ٥٪، مما يعني عدم اقتراب بياناتها من التوزيع الطبيعي، وللتغلب على هذه المشكلة أُخذ اللوغاريتم الطبيعي (Natural Log.) لبيانات هذه المتغيرات، وبما أنّ حجم العينة كبير، فلن تكون مشكلة عدم توزيع البيانات طبيعياً مؤثرة على صحة نموذج الدراسة.

◄ اختبار الارتباط الخطي بين المتغيرات المستقلة Test Multicollinearity

تعتمد قوّة النموذج الخطّي العام General Linear Model (GLM)أساساً على فرضيّة استقلال كل متغيّر من المتغيّرات المستقلّة Independency، وإذا لم يتحقّق هذا الشرط؛ فإنّ النموذج الخطّي العام سوف يبطل العمل به، ولا يمكن اعتباره جيداً لعمليّة تقدير المعلمات (السيفو واخرون، ٢٠٠٦) ؛ ففحص التداخل الخطي سيتمّ من خلال إيجاد معامل ارتباط PersonCorrelation بين جميع المتغيّرات المستقلّة، إذ إن الارتباط بين متغيريْن مستقليْن يفوق ألـ٦٠٪، سيشير إلى وجود مشكلة للتداخل الخطي.غير أن الاختبار الحاسم في الكشف عن مشكلة التداخل الخطي مقياس (Collinearity Diagnostics) ، وهو يقوم على احتساب معامل (Tolerance) لكل متغير من المتغيرات المستقلة، ومنثم يتم إيجاد معامل (VIF) (Variance Inflation Factor)، إذ يعد هذا الاختبار مقياساً لتأثير الارتباط بين المتغيرات المستقلة، وقد أشار (Gujarati,2003) أن الحصول على قيمة (VIF) تفوق الـ (١٠) يشير إلى وجود مشكلة التعدد الخطي للمتغير المستقل المعني، وسيستخدم الأسلوبان السابقان لاختبار مدى وجود مشكلة تداخل خطي بين متغيرات الدراسة التفسيرية، حيث نلاحظ من الجدول (٥) ارتباطاً ضعيفاً بين متغيرات الدراسة التفسيرية جميعها، وهذا يشير إلى عدم وجود تداخل خطي بينها، فالارتباط بين معظم المتغيرات غير ذي دلالة إحصائية ومنخفض جدا ولا يتعدى قيمة (٠,٤٣) وهذا يدلل على قوة نموذج الدراسة في تفسير الأثر علي المتغير التابع وتحديده، وللتحقق من النتيجة السابقة وتعزيز مصداقية النتائج نلاحظ من الجدول (٦) أن معامل (Variance Inflation Factor) (VIF) لجميع المتغيرات المستقلة هي دون الـ ٥.

الجدول (٥)

مصفوفة الارتباط بين المتغيرات التفسيرية

	SPEC	SIZE	ROA	DEBT	CATA	LOSS
SPEC	١					
SIZE	٠,٠٤٠	١				
ROA	٠,١٢٥	٠,١٥٤ –	١			
DEBT	٠,٠٥٢	٠,٠٣٥ –	٠,٠٥٥ –	١		
CATA	٠,٠٨٢	٠,١٩٢	٠,٠٣٣ –	٠,١٨١ –	١	
LOSS	٠,٠٦٩ –	٠,٠٨١ –	٠,٤٣١ –	٠,١١١	٠,١٦٨ –	١

SPEC: تخصص مكتب التدقيق

SIZE: حجم الشركة

ROA: العائد على الأصول

DEBT: نسبة المديونية

CATA: معدل الأصول المتداولة من إجمالي الأصول

LOSS: الخسارة

◄ اختبار الارتباط الذاتي Test Autocorrelation:

للتحقق من وجود هذه المشكلة في النموذج، أُستخدم اختبار Durbin Watson (DW) وقد بيّن (بشير، ٢٠٠٣) أنّ نتيجة هذا الاختبار القريبة من الصفر تشير إلى وجود ارتباط موجب قوي بين البواقي المتعاقبة، أمّا النتيجة القريبة من (٤) ، فتشير إلى وجود ارتباط سالب قوي.أمّا النتيجة المثلى فهي التي تتراوح بين (١,٥–٢,٥) ، ومن الجدول (٦) يلاحظ أنَّ قيمة D- W لنموذج الدراسة هي (١,٦١٢) ، وهي نتيجة مثلى تدل على خلو نموذج الدراسة من الارتباط الذاتي.

◄ اختبار ثبات تباين الخطأ العشوائي Test Homoskedasticity:

أحد الافتراضات المهمّة لنماذج الانحدار الكلاسيكي، وتطبيق طريقة المربعات الصغرى العاديّة (OLS) هو أنّ تباين الأخطاء العشوائيّة ثابت (Homoskedasticity) ، بالإضافة إلى أنّ متوسطها يجب أن يكون مساوياً للصفر (عوض، ٢٠٠٠) ، ومن الجدول (٦) وجدَ أن احتمال إحصائية (White) أقل من (٠,٠٥) وقيمة (F) مرتفعة؛ مما يعني رفض الفرضية العدمية، بمعنى أن نموذج الدراسة لا يعاني عدم ثبات تباين الخطأ العشوائي (Homoskedasticity).

الجدول (٦)

اختبارات صلاحية البيانات ونموذج الدراسة

Multicollinearity		Normal Distribution		المتغيرات
Collinearity Statistics		k- s Test		
Tolerance	VIF	Sig.	k- S	
--	--	٠,٠٠٠	٣,٤٤٢	أتعاب المدقق الخارجي
٠,٩١٧	١,٠٩١	--	--	تخصص مكتب التدقيق
٠,٧٤٨	١,٣٣٧	٠,٠٠٠	٥,٣٢٥	حجم الشركة
٠,٨١٤	١,٢٢٩	٠,٠٠٠	٣,٣٧٣	العائد على الأصول
٠,٨٩٥	١,١١٨	٠,٠٠٠	٣,٦٧٢	نسبة المديونية
٠,٧٥٩	١,٣١٨	٠,٠٠٠	٢,٧٩٨	معدل الأصول المتداولة من إجمالي الأصول
٠,٩٩١	١,٠٠٩	--	--	الخسارة
٦,٥٠٢	F	Homoskedasticity		Autocorrelation test
٠,٠٠٠	Sig.	White test	١,٦١٢	Durbin- Watson

قيمة F المجدولة عند ٥ ٪ ٤,٠٨

عدد المشاهدات في كل متغير ٢٤٥ مشاهدة.

عدد المشاهدات المفقودة (missing values) ١٥ مشاهدة.

ثالثاً- وصف متغيرات النموذج:

يبين الجدول (٧) الإحصاء الوصفي لمتغيرات النموذج كما يأتي:

- **أتعاب عملية التدقيق**

يلاحظ من الجدول (٧) أن المتوسط الحسابي لأتعاب عملية التدقيق بلغ ٤٠ألف وولار، وبانحراف معياري (٣٢,١٩) ، وهو مرتفع بالاستناد إلى معامل الاختلاف (Coef-ficient of variation) ، ممايشير إلى أن هناك تفاوتاً كبيراً في أتعاب التدقيق بين الشركات المساهمة المدرجة بالبورصة، وقد يعود ذلك لانحصار مزودي خدمة التدقيق الخارجي لهذه الشركات بـ (١٥) مكتباً جلهم مكاتب تدقيق محلية، مما يشير إلى حدة المنافسة بين هذه المكاتب والمتمثلة في تقديم خدمة ذات جودة مناسبة وبأتعاب مقبولة.

♦ **حجم الشركة**

يلاحظ من الجدول (٧) أن الوسط الحسابي لأحجام الشركات المدرجة في بورصة فلسطين ممثلة بإجمالي أصول الشركة بلغ (٩٥,١٠) مليون دولار، وقد بلغ أقل حجم (٠,٥٣) مليون دولار، وأكبر حجم (٢٠٠٤,٤٩) مليون دولار، واستنادا إلى معامل الاختلاف (C.V) يلاحظ أن هناك تشتتاً مرتفعاً في أحجام الشركات المدرجة في البورصة، فعلى سبيل المثال ٧٧٪ من الشركات المدرجة، إجمالي أصولها أكبر من ٨ مليون دولار، وجدير بالذكر أن العديد من الدراسات السابقة أثبتت وجود تأثير إيجابي ذي دلالة احصائية لحجم الشركة على أتعاب التدقيق إلا في حالات خاصة ونادرة (Hay, et.al.2006).

الجدول (٧)

الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة المتصلة

متغيرات الدراسة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أقل قيمة	أكبر قيمة
أتعاب المدقق الخارجي (الألف دولار)	٤٠	٣٢,١٩	٣,٩	٢٤٨
حجم الشركة (المليون دولار)	٩٥,١٠	٢٣٢,٨٤	٠,٥٣	٢٠٠٤,٤٩
العائد على الأصول (٪)	٣,٦	٤,٦	– ٢٦٥	٢٧
نسبة المديونية (٪)	٨	١١,١	٠,١	٥٩
معدل الأصول المتداولة من إجمالي الأصول (٪)	٤٦,٨	٤٩,٧	٣,١	٧٠٦

♦ **معدل العائد على الاصول (ROA):**

أما بالنسبة لمتغير العائد على الأصول، والذي قيس من خلال قسمة صافي الربح على إجمالي الأصول، والذي يعدّ مؤشراً مهماً على أداء الشركة وكفاءتها، أظهرت النتائج أن متوسط العائد على الأصول في بورصة فلسطين بلغ (٣,٦٪) تقريباً، وبانحراف معياري (٤,٦٪) ، ويعود هذا التفاوت إلى تباين موجودات الشركات محل الدراسة، واختلاف الأرباح بعد الفوائد والضرائب من شركة إلى أخرى، ومن قطاع إلى أخر.

♦ **نسبة الديون طويلة الأجل/ إجمالي الأصول**

يلاحظ من الجدول (٧) وجود اختلاف كبير في درجة اعتماد الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين على التمويل طويل الأجل عند شرائها لأصولها، إذ أوضحت البيانات درجة تشتت عالية في اعتماد الشركات على الديون طويلة الأجل، حيث بلغ متوسط نسبة المديونية (٨٪) ، بانحراف معياري مرتفع قدره (١١,١٪) ، وقد توصلت العديد من

الدراسات السابقة مثل دراسة (Hay,et.al., 2006) إلى أن ارتفاع معدل المديونية في الشركات محل التدقيق يؤدي إلى زيادة في الأتعاب، وبشكل عام يعدّ متغير نسبة المديونية ممثلاً عن درجة المخاطرة التمويلية داخل الشركة ويرتبط بالهيكل التمويلي لها.

- **نسبة الأصول المتداولة/ إجمالي الأصول**

والذي قيس من خلال قسمة إجمالي الأصول المتداولة على إجمالي أصول المنشأة، حيث بلغ المتوسط الحسابي (٤٦,٨٪) ، الأمر الذي يدلل على أهمية الأصول المتداولة في الشركات محل الدراسة لارتفاع المخاطر الطبيعية المرتبطة بها، مما يتطلب بذل عناية مهينة أكبر من قبل مدقق الحسابات.وجدير بالذكر أن معظم الشركات المدرجة في البورصة من غير قطاع الصناعة، والذي يعتمد في أعماله بدرجة أساسية على الأصول الثابتة، حيث استحوذ هذا القطاع على (٢٤٪) تقريباً من إجمالي الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

الجدول (٨)

الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة المنفصلة بمقياس Dummy variable

تخصص مدقق الحسابات				نتيجة الأعمال			
متخصص		غير متخصص		خسارة		ربح	
العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
٢٢٣	٩٢,٢	١٩	٧,٨	٥٩	٢٤,٤	١٨٣	٧٥,٦
أجمالي المشاهدات ٢٤٢				أجمالي المشاهدات ٢٤٢			

عدد المشاهدات المفقودة ٣ مشاهدات

- **تخصص مدقق الحسابات**:

تبين سابقا من الجدول (٨) أن نسبة مكاتب التدقيق المتخصصة قد بلغت (٨٠٪) وفقا لمدخل الحصة السوقية المرجحة، حيث بلغت عدد عمليات التدقيق التي مارستها مكاتب متخصصة (٢٢٣) عملية تدقيق متخصصة بواقع (٩٢٪) من إجمالي عمليات التدقيق– (٢٤٢) عملية– لجميع الشركات المدرجة خلال فترة الدراسة، مما يشير إلى لجوء الشركات محل التدقيق إلى مدققين متخصصين لما لذلك من أثر على جودة عملية التدقيق وزيادة المصداقية والاعتمادية على القوائم المالية لهذه الشركات.

- **الخسارة**:

يلاحظ من الجدول (٨) أن عدد مرات الخسارة خلال فترة الدراسة لجميع الشركات

المدرجة في البورصة بلغ (٥٩) مشاهدة بواقع ٢٤,٤٪ من إجمالي المشاهدات، وجدير بالذكر أن ٢٤ شركة بواقع ٥٠٪ تقريباً من الشركات المدرجة في البورصة حققت خسارة في إحدى سنوات الدراسة على الأقل.

رابعاً- نتائج تقدير النموذج القياسي الخاص بالفرضية الثانية:

الجدول (٩)

اختبار نموذج الدراسة

المتغيرات	Coefficient	T- statistic	Seg.
تخصص مكتب التدقيق	٠,١٤١	٣,١٨٨	٠,٠٠٢
حجم الشركة	٠,٨٠٠	١٦,٣٦٦	٠,٠٠٠
العائد على الأصول	٠,٠١٧	٢,٣٨٣	٠,٠١٨
نسبة المديونية	٠,٠١٩	٠,٤٠٠	٠,٦٩٠
معدل الأصول المتداولة من إجمالي الأصول	٠,٤٢٠	٢,٥٤٥	٠,٠١١
الخسارة	٤,٩٢٢	٤,٧٤٢	٠,٠٠٠

T- Scheduled: at confidence level of 95% = 1.65

- **اختبار المتغيرات الضابطة:**

حجم الشركة:

أظهرت العديد من الدراسات السابقة وجود علاقة إيجابية بين أتعاب التدقيق وبين حجم الشركة محل التدقيق كدراسة (سويدان، ٢٠١٠، ٧٨) ، ودراسة (DeFond, et.al., 2001,12) ، أما في هذه الدراسة فيظهر الجدول (٩) أن β الخاصة بمتغير حجم الشركة (إجمالي أصول الشركة) كانت موجبة، مما يشير إلى وجود علاقة طردية بين الأتعاب وحجم الشركة محل التدقيق، وقد كانت هذه العلاقة ذات دلالة احصائية عند ٥٪، حيث إنه كلما زاد حجم الشركة، كلما زادت احتمالية وجود تلاعبات وتحريفات في القوائم المالية، وبالآتي فإن الشركات كبيرة الحجم تحتاج إلى وقت وجهد ودقة أكبر مقارنة بالشركات صغيرة الحجم التي تتمتع بتقارير مالية واضحة، وترتبط بعدد أقل من مستخدمي القوائم المالية، الأمر الذي يتطلب بذل عناية مهنية أكبر من مدققي الحسابات، مما يؤدي إلى زيادة أتعابه (Carson et al., 2003) .

معدل العائد على الأصول:

يلاحظ من الجدول (٩) أن معامل الانحدار لهذا المتغير ذو اشارة موجبة ودلالة ححصائية عند ٥٪، ويأتي ذلكمتوافقا مع الدراسات السابقة كدراسة (Picconi and Reynolds, 2013) ، التي توصلت إلى أن الشركات التي تتمتع بمعدل مرتفع من العائد على الأصول تتكبد أتعاباً أقل والعكس صحيح، إذ أن الشركات التي تتميز بانخفاض معدل العائد على الأصول تفيد بأن مستوي المنفعة من الأصول غير مقبول (استثمارات معطلة) ، مما يزيد من درجة المخاطرة، وبالآتي ارتفاع أتعاب عملية التدقيق.

نسبة المديونية:

من الجدول (٩) نلاحظ أن معامل الانحدار β للعلاقة بين نسبة المديونية والأتعاب هي علاقة طردية، غير أن هذه العلاقة لم تكن ذات دلالة إحصائية عند ٥٪، مما يعني عدم تحقق هذه العلاقة في البيئة الفلسطينية، وقد يعود ذلك لانحصار مصادر التمويل طويل الأجل، وغياب التشريعات والقوانين التي تسمح للشركات المدرجة بإصدار السندات كأداة من أدوات الدين طويل الأجل، ويأتي ذلك متعارضامع دراسة (Hay and Knechel, 2004) التي توصلت إلى أن ارتفاع هذه النسبة في الشركات محل التدقيق يعمل على ارتفاع أتعاب التدقيق، مبرراً ذلك بأنارتفاع نسبة الديون طويلة الاجل إلى اجمالي أصول الشركة محل التدقيق، يمكن أن تثير الشك حول قدرة الشركة على السداد في الأجل الطويل باعتبار هذه النسبة مقياساً لدرجة المخاطرة التمويلية.

نسبة الأصول المتداولة إلى إجمالي الأصول:

من الجدول (٩) يلاحظ أن العلاقة بين حجم الأصول المتداولة لمنشأة العميل وأتعاب عملية التدقيق هي علاقة طردية وذات دلالة احصائية، مما يعني أن ارتفاع حجم الأصول المتداولة يقود إلى ارتفاع المخاطر الطبيعية لمكونات هذه الأصول (كالمدينين، المخزون) ، مما يتطلب بذل عناية مهنية أكبر من قبل مدقق الحسابات، وبالآتي ارتفاع تكلفة عملية التدقيق وأتعاب المدقق، وهذا يتوافق مع نتائج، ومسوغات العديد من الدراسات السابقة كدراسة (الإبياري، ٢٠٠٨، ٤٩) .

الخسارة:

تعدّ نتيجة عمليات الشركة محل التدقيق من ربح أو خسارة من المؤشرات المهمة التي تعكس أداء الشركة لما يترتب عليها من انخفاض قيمة أسهم الشركة وازدياد مخاطر الإفلاس، ونلاحظ أن هذا المتغير كان موجباً وذا دلالة احصائية، بمعنى أن الشركات التي

حققت خسارة في العام الحالي ارتبطت بأتعاب تدقيق مرتفعة في العام نفسه، ويأتي ذلك متفقاً مع دراسة (Chen, et.al., 2001) ، مما يفيد أن المدقق فيالشركات التي تتعرض للخسارة يحتاج لمجهود ووقت أكبر للتعرف إلى الخلل في النظام المالي والإداري داخل الشركة، مما يعني زيادة أتعابه كنتيجة لازدياد احتمالية الاجراءات القانونية ضد الشركة والمدقق.

- **اختبار الفرضية الثانية**:

الفرضية الثانية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتخصص مكاتب التدقيق في تدقيق صناعة العميل في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين على أتعاب عملية التدقيق.

تقوم فكرة الدراسة على فحص العلاقة الموجبة المتوقعة بين تخصص مدقق الحسابات في صناعة العميل وأتعابه، وباختبار هذه العلاقة في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، وجدنا أن هذه العلاقة كانت موجبة،– كما تم توقعها كما هي ظاهرة بالجدول رقم (٩) – وهي علاقة ذات دلالة إحصائية، إذ إن وجود التخصص لدى مدقق الحسابات في قطاع أو صناعة العميل في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، تؤدي إلى زيادة أتعاب عملية التدقيق، كما يلاحظ من معامل الانحدار لمتغير التخصص البالغ (٠,١٤١) أن مكتب التدقيق المتخصص تزيد أتعابه عن مكتب التدقيق غير المتخصص بنسبة (١٤,١٪) ، مع الأخذ بعين الاعتبار المتغيرات الضابطة الأخرى المؤثرة على أتعاب مكتب التدقيق، وعليه نستطيع إثبات الفرضية البديلة التي تفيد بتأثير التخصص للمدققين الخارجيين في قطاع العميل أو صناعته على أتعاب عملية التدقيق.

وتتفق هذه النتيجة مع العديد من الدراسات التي أجريت في بيئات مختلفة كدراسة (cahan, et.al., 2011) ، التي توصلت إلى وجود علاقة إيجابية بين تخصص مدقق الحسابات وأتعابه، مفسرا ذلك أن قلق المدقق اتجاه سمعته وشهرته التي اكتسبها في قطاع معين، يتزايد في حال فقدان أحد العملاء، مما يخلق لديه حافزاً للحفاظ على مستوى عالٍ من الجودة في عملية التدقيق وبالآتي ارتفاع أتعابه.كما تتفق نتائج هذه الدراسة مع ما توصلت إليه دراسة (Dutillieux and Willekens, 2009, 130) ، التي أوضحت أن السبب في اختلاف أتعاب التدقيق من مكتب إلى آخر عند تطبيق استراتيجية التخصص، تكمن في قدرة مزود خدمة التدقيق المتخصص في تقديم خدمة ذات جودة أعلى، مما يسمح له بعلاوة أتعاب.وانسجاماً مع هذه الدراسة فقد توصلت دراسة (Hammersley, 2006) إلى وجود أدلة حاسمة على قدرة المدقق المتخصص في تحديد الأخطاء والتحريفات بشكل

أكثر فعالية، مما يسهم في تطوير حلول أكثر اكتمالاً للمشكلات الناتجة عنها، كما تتفق هذه النتيجة مع دراسة (Chen, et.al., 2001) ، التي بينت أن العلاقة بين تخصص مكتب التدقيق في قطاع معين وأتعابه علاقة معقدة، حيث إن التخصص يؤثر على الأتعاب من اتجاهين، هما: الاستفادة من وفورات اقتصاديات الحجم الكبير ومن زيادة الجودة في ققديم خدمة التدقيق التي يمكن أن ينتج عنه علاوة أتعاب.منسجما بذلك مع دراسة (cras-well, et.al., 1995) ، التي توصلت إلى أن الشركات الدولية المتخصصة تتقاضي علاوة أتعاب أكثر بما نسبته ٣٤٪ من الشركات الدولية غير المتخصصة مما يدعم نتائج هذه الفرضية.

ملخص النتائج:

في ضوء نتائج الاختبارات الإحصائية لفرضيات الدراسة، والموضحة تفاصيلها سابقا، يمكن تقسيم نتائج الدراسة كالآتي:

- **أولا:** فيما يتعلق بوجود التخصص لدى مكاتب التدقيق في تدقيق أحد القطاعات أو أكثر في البورصة الفلسطينية

أ. تبين وجود التخصص في قطاع أو أكثر لدى مكاتب التدقيق التي تقوم بتدقيق الشركات المساهمة العامة المدرجة ببورصة فلسطين، وذلك وفق مدخل الحصة السوقية المرجحة، حيث بلغت نسبة مكاتب التدقيق المتخصصة وفق ذلك المدخل ٨٠٪، أي بواقع ١٢ مكتبا من أصل ١٥ مكتب تدقيق.

ب. تبين وجود ٣٣٪ من مكاتب التدقيق متخصصة في تدقيق أكثر من قطاع، وذلك وفق مدخل الحصة السوقية المرجحة.

ت. توصلت الدراسة إلى أن ما نسبته ٤٧٪ من مكاتب التدقيق متخصصة طبقا لمداخل قياس التخصص الثلاثة: (الحصة السوقية، ومدخل المحفظة، والحصة السوقية المرجحة) .

ث. وجود انخفاض في مكاتب التدقيق المتخصصة بقطاع البنوك والخدمات المالية، حيث حصل هذا القطاع على أقل نسبة (١٣٪) .

ج. كشفت النتائج عن درجة سيطرة عالية لمقدمي الخدمة ممن ينتمون لشركات التدقيق الدولية، حيث حازت هذه الشركات على تدقيق ما نسبته ٧٦٪ من إجمالي الشركات المساهمة العامة المدرجة ببورصة فلسطين.

- **ثانياً**– فيما يتعلق بتأثير تخصص مكتب التدقيق في تدقيق قطاع العميل على أتعاب عملية التدقيق في الشركات المساهمة العامة المدرجة ببورصة فلسطين.

أ. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتخصص مكتب التدقيق في قطاع العميل على أتعاب عملية التدقيق، حيث تبين أن تخصص المدقق في تدقيق قطاع معين أو أكثر يقود إلى ارتفاع أتعابه عند تدقيق عملاء ينتمونإلى هذا القطاع، حيث تزيد أتعاب مكاتب التدقيق المتخصصة عن غير المتخصصة بما نسبته (١٤,١٪) .

ب. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لخصائص الشركة محل التدقيق من حيث الحجم، ومعدل العائد على الأصول، ونسبة الأصول المتداولة، ونتيجة الأعمال، على أتعاب عملية التدقيق.

ت. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لنسبة الديون طويلة الأجل على إجمالي الأصول لشركة محل التدقيق على أتعاب عملية التدقيق، وذلك لقلة مصادر التمويل طويلة الأجل، وغياب التشريعات التي تسمح بإصدار السندات كأحد أدوات الدين طويلة الأجل في البيئة الفلسطينية.

التوصيات:

بناء على النتائج التي توصلت إليها الدارسة فإن الباحث يوصي بالآتي:

١. ضرورة قيام هيئة سوق رأس المال الفلسطينية، بإعادة تنظيم المتطلبات القانونية الواجب توافرها لمدققي الحسابات للشركات المساهمة العامة المدرجة بالبورصة الفلسطينية، وذلك وفقا لاستراتيجية التخصص في قطاع أو أكثر، بحيث تفرض تدقيق حسابات الشركة من قبل مدقق متخصص في القطاع الذي تنتمي إليه الشركة، مع الاهتمام بإعداد قاعدة بيانات موسعةتوضحبيانات كل من مكاتب التدقيق المعتمدة والقطاعات التي يتخصص بها كل مكتب، والشركات المدرجة محل التدقيق في قطاعات البورصة كافة.

٢. ضرورة تدخل المؤسسات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين لزيادة قاعدة مزاولي المهنة المسجلين بهيئة سوق رأس المال، وذلك لمواجهة النقص في تقديم خدمة التدقيق لبعض قطاعات دون غيرها في السوق المالي، على أن يكون ذلك مشروطاً بالسعي نحو تطبيق التخصص القطاعي لتكوين الهيكل المعرفي اللازم للممارسة.

٣. العمل على تبني سياسة الاندماج من قبل مكاتب وشركات التدقيق المحلية، لمواجهة النقص في القدرات البشرية والمهنية والاقتصادية، التي تمكنها من توفير مقومات التخصص في القطاعات المختلفة بالبورصة الفلسطينية، مما يزيد من حصتها السوقية وقدرتها على المنافسة، خاصة مع سيطرة الشركات الدولية المتخصصة على تدقيق معظم الشركات المساهمة في قطاعات البورصة كافة.

٤. ضرورة إجراء المزيد من الدراسات حولالتخصص القطاعيلمدقق الحسابات، وتأثيره على القدرة التنافسية لمكاتب التدقيق المتخصصة، والأتعاب التي يحصل عليها المدقق نظير تقديمه خدمات أخرى غير خدمات التدقيق، ومدى مساهمته في تحسين جودة عملية التدقيق، وانعكاس ذلك على جودة الأرباح، وتخفيض التحريفات والتلاعبات في القوائم المالية.

المصادر والمراجع:

أولاً- المراجع العربية:

١. أبو عيسى، دعاء خالد ٢٠١١، مدي وجود التخصص في التدقيق لدي مكاتب التدقيق في الاردن، مجلة دراسات للعلوم الإدارية، المجلد (٣٨) ، العدد (١) ، ص (٤٧– ٧٥) .

٢. الإبياري، هشام فاروق ٢٠٠٨، التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات والطبيعة الاقتصادية لسوق خدمة المراجعة في مصر: دراسة ميدانية، مجلة التجارة والتمويل، جامعة طنطا، مصر، عدد (٢) ، ص (١– ٦٢) .

٣. السيفو، وليد إسماعيل ومشعل، أحمد محمد٢٠٠٣، الاقتصاد القياسي التحليلي بين النظرية والتطبيق، عمان: دار مجدلاوي للنشر والتوزيع.

٤. أمال، محمد محمد عوض ٢٠٠٦، دراسة واختبار أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد (٤٣) ، العدد (٢) ، ص (٥٨– ١٠٤) .

٥. عوض، طالب ٢٠٠٠، مقدمة في الاقتصاد القياسي، منشورات الجامعة الاردنية، عمان، عمادة البحث العلمي.

٦. عويس، شادي أحمد ذكي، ٢٠٠٧ دراسة تحليليه لقياس أثر استراتيجية التخصص القطاعي على تطوير أداء مهنة المرجعة في مصر: (دراسة ميدانية) ، مجلة ادارة الأعمال– مصر، العدد (١١٩) ، ص، (٨٦– ٩٣) .

٧. لبيب، خالد محمد عبد المنعم٢٠٠٥، دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي (دراسة تطبيقية مقارنة) ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد (٤٢) ، العدد (١) ، ص (٨٣– ١١٦) .

٨. محمد، كمال الدين محمد٢٠١٢، قياس علاقة التوافق بين الشركات المراجعة المتخصصة والمنافسة المكانية على التسعير في أسواق المراجعة الخارجية: دراسة تجريبية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان– مصر، المجلد (١) ، العدد (٢) ، ص (٥١– ١٠٣) .

٩. محمد، منى ٢٠١٣، أثر استراتيجية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة أداء عملية المراجعة، الفكر المحاسبي– مصر، مجلد (١٧) ، عدد (١) ، ص (٤٠٦– ٤٣٦) .

ثانياً- المراجع الأجنبية:

1. *Balsam, S. J. Krishnan and. Yang. Y. S. 2003, Auditor Industry Specialization and Earnings Quality Auditing, A Journal of Practice and Theory, Vol. 22 , No. 2, PP. 71- 98.*
2. *Basioudis, I. G. , and Francis, J. R. 2007, Big 4 Audit Fee Premiums For National And Office- Level Industry Leadership In The United Kingdom Auditing, Journal of Practice and Theory, Vol. 26, No. 2 , PP. 143- 166.*
3. *Bills, K. L. , Jeter, D. C. , and Stein, S. E. 2013, Auditor Industry Specialization and Evidence of Cost Efficiencies in Homogenous Industries, Working paper Available at SSRN.*
4. *Cahan, S. , J. Godfrey, J. Hamilton, and D. Jeter 2008, Auditor Specialization, Auditor Dominance And Audit Fees: The Role Of Investment Opportunities, The Accounting Review , Vol. 83, No. 6, PP. 1393- 1423.*
5. *Cahan, S. , J. Godfrey, J. Hamilton, and D. Jeter 2013. The Association Between Client- Specific Investment Opportunities And Audit Fees of Industry,Working paper Available at SSRN.*
6. *Carson, E. , and Fargher, N. 2007, Note On Audit Fee Premiums To Client Size And Industry Specialization, accounting and finance, Vol. 47, No. 3, PP. 423- 446.*
7. *Carson, E. , R. Simnett, B. Soo, and A. Wright 2003, Audit And Other Services Fees: Longitudinal Analysis Of The Audit Market And Implications For Independence, Working Paper, University of New South Wales.*
8. *Chan, P. , Ezzamel, M. and Gwilliam, D. 1993, Determinants of Audit Fees For Quoted UK Companies, Journal of business finance and accounting, Vol. 20, No. 6, PP. 765- 786.*
9. *Chen, Yao- Tsung, and Elder, Randal 2001, Industry Specialization And Audit Fees: The Effect Of Industry Type And Market Definition, Business Administration- Dissertations. Paper 40. http:// surface. syr. edu/ busad_ etd..*
10. *Craswell. A. , Francis, J. , and Taylor, S. 1995, Auditor Brand Name Reputation And Industry Specialization, Journal of Accounting and Economics, Vol. 20, No. 3, PP. 297- 322.*

11. *Coulier, S. A. ,Cazavan, A. , and Jiang, L. 2013, A Re- examination of the Effect of Industry Specialization on the Pricing of Audit Services,Working paper Available at SSRN.*
12. *Danos, P. , and Eichenseher, J. 1981, The analysis of Industry- Specific Auditor Concentration: Towards an Explanatory model, The Accounting Review, Vol. 56, No. 3, PP. 479- 492.*
13. *David, C. H. W. R. Knechel, and Wong 2006, Audit Fees: Ameta- Analsis of the Effect Of Supply And Demand Attributes, Contemporary Accounting Research , Vol. 23, No. 1, PP. 91- 141.*
14. *DeFond, M. L. , J. R. Francis, and T. J. Wong 2000, Auditor Industry Specialization and Market Segmentation: Evidence from Hong Kong. Auditing, A Journal of Theory and Practice, Vol. 19, No. 1, PP. 49- 66.*
15. *Dutillieux W. , and Willekens M. 2009, The Effect of Auditor Industry Specialization on Audit Pricing in Belgium, Review of Business and Economics, Vol. , No. 2, PP. 129- 146.*
16. *Ferguson, A. , Francis, J. R. , and Stokes, D. J. 2003, The Effects Of Firm- Wide and Office Level Industry Expertise on Audit Pricing, The Accounting Review, Vol. 78, No. 2, PP. 429- 448.*
17. *Firth, M. 1985, An Analysis of Audit Fees and Their Determines in New Zealand Auditing , a journal of practice and theory, Vol. 4, No. 2, PP. 23- 37.*
18. *Fleming, Damon M. and Romanus, Robin N. 2007,Auditor Industry Specialization and Audit Fees Surrounding Section 404 Implementation, Working paper Available at SSRN.*
19. *Francis, J. R. , Maydew, E. L. , and Sparks, H. C. 1999, The Role of Big 6 Auditors in the Credible Reporting of Accruals Auditing, A Journal of Practice and Theory, Vol. 18, No. 2, PP. 17- 34.*
20. *Francis, J. R. , Reichelt, K. , and Wang, D. 2005, The Pricing of National and City- Specific Reputations For Industry Expertise in the U. S. Audit Market, The Accounting Review ,Vol. 80, No. 1, PP. 113- 136.*
21. *Francis, J. R. Simon, D. T. 1987, A Test Of Audit Pricing in the Small-Clinet Segment of the U. S Audit Market, The accounting review, Vol. 62, No. 1, PP. 145- 157.*
22. *Fung, S. , F. Gul, and J. Krishnan 2012, City- level Auditor Industry Specialization, Economies of Scale, and Audit Pricing, The Accounting Review, Vol. 87, No. 4, PP. 1281- 1307.*

23. *Gramling, A. and D. Stone 2001, Audit Firm Industry Expertise: A Review and Synthesis of the Archival Literature, Journal of Accounting Literature, Vol. 20, PP. 1- 29.*
24. *Gujarati, D 2003, Basic Econometrics, Fourth Edition, McGraw- Hill.*
25. *Hammersley, J. 2006, Pattern Identification And Industry- Specialist Auditors, The Accounting Review, Vol. 81, No. 2, PP. 309- 336.*
26. *Hay, D. , Knechel, W. R. and Wong, N. 2006, Audit Fees: A Meta- Analysis of the Effect of Supply and Demand Attributes, Contemporary Accounting Research, Vol. 23, No. 1, PP. 141- 192*

    - Hay, D. , and W. R. Knechel 2004, Evidence on the Association among Elements of Control and External Assurance, Working Paper, University of Auckland.
27. *Hay D. , and Jeter D. 2011, The Pricing of Industry Specializationby Auditors in New Zealand, Accounting and business research, Vol. 41, No. 2, PP. 171- 195.*
28. *Kwong, Jasmine AND Hay, david 2012, The Association between Industry, Regional City Specialization and the Audit Fee Premium/ Discount: Evidence from Hong Kong SAR, China, working paper Available at SSRN.*
29. *Low, K. Y. 2004, The Effect of Industry Specialization on Audit Risk Assessments and Audit- Planning Decisions, The Accounting Review, Vol. 79, No. 1, PP. 201- 219.*
30. *Neal, T. L. and Riley, R. R. 2004, Auditor Industry Specialist Research Design, A journal of practice and theory, Vol. 23, No. 2, PP. 169- 177.*
31. *Owhoso, V. E. , Messier, W. F. , and Lynch, J. 2002, Error Detection by Industry- Specialized Teams During The Sequential Audit Review, Journal of Accounting Research, Vol. 40, No. 3, PP. 883- 900.*
32. *Palmrose, Z. V. 1986, Audit Fees and Auditor Size: Further Evidence, Journal of accounting research, Vol. 24, No. 1, PP. 97- 110.*
33. *Phaiboon and krittaya 2011, The Effect of Audit Specialization on Audit Quality: An Empirical Study of Tax Auditor in Thailand, Review of business research, Vol. 11, No. 4, PP. 52- 65.*
34. *Picconi, M. , and Reynolds, J. K. 2013, Audit Fee Theory and Estimation: A Consideration of the Log- Log Audit Fee Model, Working paper, Florida State University.*

35. *Scott, W. D. , and Gist, W. E. 2013, Forced Auditor Change, Industry Specialization and Audit Fees, Managerial auditing journal, Vol. 28, No. 8, PP. 708- 734.*
36. *Simunic, D. A. 1980, The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence,Journal of accounting research, Vol. 18, No. 1 , PP. 161- 191.*
37. *Solomon, I. , Shields M. and Whittington O. R. 1999, What Do Industry-Specialist Auditors Know, Journal of Accounting Research,Vol. 37, No. 1, PP. 191- 208.*
38. *Zerni, M. 2012, Audit Partner Specialization and Audit Fees: Some Evidence From Sweden, Contemporary Accounting Research , Vol. 29, No. 1, PP. 312- 340.*