



دار المنظومة  
DAR ALMANDUMAH  
الرواد في قواعد المعلومات العربية

العنوان:	تقييم مدى توافر التخصص المهني لمكاتب المراجعة وأثره على أتعاب المراجعة : دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين
المصدر:	الفكر المحاسبي
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة
المؤلف الرئيسي:	نشوان، إسكندر محمود
مؤلفين آخرين:	النباهين، زياد فارس، على، مفيد خالد الشيخ(م. مشارك)
المجلد/العدد:	مج19, ع2
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2015
الشهر:	يوليو
الصفحات:	280 - 302
رقم MD:	969797
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	المراجعة المالية، مكاتب المراجعة، الكفاءة المهنية، الشركات التجارية، الاسواق المالية، فلسطين
رابط:	<a href="http://search.mandumah.com/Record/969797">http://search.mandumah.com/Record/969797</a>

© 2018 دار المنظومة. جميع الحقوق محفوظة.  
هذه المادة متاحة بناء على الإتفاق الموقع مع أصحاب حقوق النشر، علما أن جميع حقوق النشر محفوظة.  
يمكنك تحميل أو طباعة هذه المادة للاستخدام الشخصي فقط، وبمنع النسخ أو التحويل أو النشر عبر أي وسيلة (مثل مواقع الانترنت أو البريد الالكتروني) دون تصريح خطي من أصحاب حقوق النشر أو دار المنظومة.

تقييم مدى توافر التخصص المهني لمكاتب المراجعة وأثره على أتعاب المراجعة  
دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين

**Evaluating the availability of Professional Specialization of  
Audit Firm and its Impact on the Audit Fees  
An Applied Study on Corporations Listed in Palestine Stock Exchange**

دكتور

اسكندر محمود نشوان

أستاذ المحاسبة والمراجعة (م) بجامعة الأقصى

دكتور

مفيد خالد الشيخ على

أستاذ المحاسبة والمراجعة (م) بجامعة الأزهر

الباحث

زياد فارس النباهين

تقييم مدى توافر التخصص المهني لمكاتب المراجعة وأثره على أتعاب المراجعة  
"دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين"

د. اسكندر محمود نشوان  
أستاذ المحاسبة والمراجعة (م) بجامعة الأقصى  
د. مفيد خالد الشيخ علي  
أستاذ المحاسبة والمراجعة (م) بجامعة الأزهر  
الباحث. زياد فارس النباهين

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى توافر التخصص المهني لمكاتب المراجعة، وأثره على أتعاب المراجعة، وقد طبقت الدراسة على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين.

وقد بينت نتائج هذه الدراسة وجود تخصص في قطاع أو أكثر لدى مكاتب المراجعة، وكذلك أن تخصص مكتب المراجعة في قطاع معين يؤدي إلى ارتفاع أتعاب المراجعة للعملاء الذين ينتمون لهذا القطاع.

كما أوصت الدراسة بضرورة قيام بورصة فلسطين بإعادة تنظيم المتطلبات القانونية في مجال المراجعة ارتباطاً بالتخصص المهني بحيث تفرض على الشركات أن يقوم مراجع التخصص في القطاع الذي تنتمي إليه الشركة، وكذلك حث مكاتب المراجعة للاندماج فيما بينها بهدف رفع كفاءة مواردها البشرية والمادية بما يساهم من تحسين قدراتها في توفير التخصص المهني لها.

**Evaluating the availability of professional specialization of  
audit firms and its impact on audit fees**

**-An Applied Study on corporations listed in Palestine Stock Exchange -**

Dr. Iskandar M. Nashwan  
Asst. Prof. of Accounting  
Al Aqsa University - Gaza  
Dr. Mofed Kh. A Shekhali  
Asst. Prof. of Accounting  
Al Azhar University - Gaza  
Researcher. Ziyad F. Alnabaheen

**Abstract**

This study aimed to find out the availability of professional specialization of Audit Firms, and the impact on audit fees, the study has been applied on corporations listed in the Palestine Exchange.

The results of this study have shown the existence of specialization in one or more sectors of the audit firms, as well the specialized Audit Office in a particular sector leads to higher audit fees for customers who belong to this sector.

The study also recommended that the Palestine Exchange reorganizing the legal requirements in the field of auditing closely to the professional specialization so it impose the companies to recruit the specialize auditor which belong to the company's sector, as well as audit firms urged to merge with each other in order to raise the efficiency of human and material resources.

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

ونتيجة للتغيرات الكبيرة في سوق خدمات المراجعة في السنوات القليلة الماضية، وازدياد قلق الهيئات المنظمة للمهنة إزاء المنافسة الحادة في سوق المراجعة، والتي قد تؤدي إلى احتكار بعض مراجعي الحسابات لخدمة المراجعة في صناعة أو منطقة معينة، الأمر الذي يمنحهم سلطة في السوق تساهم في تسعير خدمات المراجعة، لذلك فقد أبدى الكتاب والباحثون اهتماماً ملحوظاً بدراسة علاقة التخصص المهني لمكتب المراجعة وأتعابه، وذلك باعتبار التخصص في قطاعات معينة من العوامل المؤثرة على مهنة المراجعة في القرن الحادي والعشرون.

وتأتي هذه الدراسة للتعرف على مدى وجود التخصص المهني لمكاتب المراجعة في القطاعات المختلفة المدرجة في بورصة فلسطين، وتوضيح أثر هذا التخصص على أتعاب عملية المراجعة باستخدام مدخل الحصة السوقية المرجحة والتي تعتمد في حسابها على كل من مدخل الحصة السوقية ومدخل المحفظة معاً.

#### مشكلة الدراسة:

أدت التغيرات الاقتصادية المتلاحقة وما نتج عنها من انهيار شركات عالمية، وازدياد حدة المنافسة في سوق خدمات المراجعة إلى تطوير مهنة مراجعة الحسابات تطوراً سريعاً وفعالاً، حيث أصبح تخصص مراجع الحسابات في صناعة معينة أو قطاع معين مطلباً أساسياً لكل من مكاتب المراجعة وعملائها، وذلك لزيادة الثقة في القوائم المالية خاصة مع ازدياد حجم القواعد

المحاسبية المتخصصة حسب النشاط المهني، لذا جاءت هذه الدراسة للتحقق من وجود التخصص لدى مكاتب المراجعة في فلسطين، وتأثير ذلك على أتعاب المراجعة ، خاصة وأن التشريعات الفلسطينية لم تنظم كيفية تحديد أتعاب المراجع الخارجي من جانب، ومن جانب آخر لم تشترط إجراءات وأنظمة هيئة سوق رأس المال الفلسطينية على ضرورة توافر التخصص المهني كمتطلب لعملية مراجعة الشركات المختلفة المدرجة في بورصة فلسطين، وتتركز مشكلة الدراسة في التساولين التاليين:

١. ما مدى وجود التخصص لدى مكاتب المراجعة في فلسطين؟
٢. ما تأثير تخصص مكاتب المراجعة في مراجعة قطاع العميل على أتعاب عملية المراجعة؟

#### فروض الدراسة:

تتمثل فروض الدراسة فيما يلي:

- الفرض الأول: تمارس مكاتب المراجعة في فلسطين التخصص المهني حسب نوعية القطاع الذي تنتمي إليه الشركات المساهمة المدرجة ببورصة فلسطين.
- الفرض الثاني: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتخصص المهني لمكاتب المراجعة في مراجعة صناعة العميل في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين على أتعاب عملية المراجعة.

#### أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف الدراسة فيما يلي:

- ١- التعرف على مدى وجود التخصص المهني في المراجعة لدى مكاتب المراجعة في فلسطين، من خلال الكشف عن مدى تخصص تلك المكاتب في أحد أو بعض قطاعات البورصة الفلسطينية.
- ٢- الكشف عن أثر وجود التخصص المهني في مكاتب المراجعة على الأتعاب الخاصة بعملية المراجعة.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في الآتي:

- ١- تقييم مدى توافر التخصص المهني في مكاتب المراجعة في فلسطين التي تقوم بأداء خدمات المراجعة للشركات الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين.
- ٢- بيان مدى تأثير التخصص المهني على أتعاب عملية المراجعة ومن ثم الإسهام في تحسين مستوى جودة خدمة المراجعة المقدمة للفئات المستفيدة منها.

حدود الدراسة:

طبقت هذه الدراسة على الشركات المساهمة العامة العاملة في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية من خلال تناول تجربتها مع مكاتب المراجعة في مراجعة قوائمها المالية للفترة المالية الممتدة من ٢٠٠٩ حتى ٢٠١٣، كما تتحدد نتائج هذه الدراسة في ظل ظروف إجرائياً.

منهجية الدراسة:

تقوم هذه الدراسة على اتباع الاسلوبين التاليين:

المنهج الاستقرائي: ويتم ذلك من خلال تحليل واستقراء الفكر والآراء والاتجاهات والكتابات المحاسبية حول واقع التخصص المهني في مكاتب المراجعة، وأثره على الأتعاب.

المنهج الاستنباطي: ويتمثل في استنباط مدى توافر التخصص المهني في مكاتب المراجعة، وأثر ذلك على الأتعاب، كما سيتم الاعتماد على الأساليب الإحصائية والنماذج الملائمة للحصول على البيانات لاختبار فروض الدراسة.

الإطار النظري والدراسات السابقة:

أولاً: الإطار النظري:

مفهوم تخصص مراجع الحسابات في قطاع أو صناعة العميل:

نظراً لعدم وجود معيار مراجعة دولي يدل صراحة على ضرورة التخصص المهني للمراجع، إلا أن هناك معايير تبين ضرورة تفهم المراجع لطبيعة الصناعة التي تعمل فيها المنشأة محل المراجعة، ومن هنا تعددت التعاريف المحددة لطبيعة ومضمون تخصص مراجع الحسابات في قطاع معين، إلا أن هذا التعدد لا يعني وجود اختلافات بينها.

حيث عرفت دراسة (Solomon, et.al., 1999) بأن المراجع المتخصص هو الذي يركز بشكل كبير على أن يكون لديه الخبرة والمعرفة والدراية والتدريب اللازم في صناعة معينة. بينما عرفت دراسة (محمد، ٢٠١٣: ٤٢١) التخصص المهني على أنه قيام مراجع الحسابات بأداء خدمة المراجعة المستقلة إلى عملاء ينتمون لقطاع صناعي واحد، بما يضمن ذلك تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المنشآت في نفس القطاع، وإمكانية الحصول على المعرفة والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات.

كما أضافت دراسة (phaiboon and krittaya, 2011:4) بأن التخصص المهني لمراجع الحسابات هي قدرته العالية على أداء مهمة منظمة ومعقدة ومتنوعة بطريقة متميزة وهو من أهم العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة، كما ميزت دراسة (عويس، ٢٠٠٧: ٩٠) بين المراجع المتخصص ومكتب المراجعة المتخصص، حيث بينت أن المراجع المتخصص هو المراجع الذي تكون لديه الخبرة والمعرفة المتميزة بالمجال الذي يتخصص فيه بحيث يكون قادر على إصدار تقارير بالجودة والكفاءة المطلوبة منه، أما مكتب المراجعة المتخصص فهو ذلك المكتب الذي يستحوذ على نصيب كبير يتجاوز (٢٠%) من سوق خدمة المراجعة، وتزداد هذه الحصة السوقية مع مرور الوقت.

ويرى الباحثون أن تخصص مراجع الحسابات في قطاع العميل يتأتى من خلال المعرفة والدراية المكتسبة وما ينتج عنها من خبرة متراكمة في مراجعة قطاع العميل، الأمر الذي ينعكس على جودة عملية المراجعة وتقرير المراجع الخارجي، وتشير البحوث التجريبية أن المراجعين 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) (Fleming and Romanus, 2007: 5).

أسباب ودوافع تخصص مراجع الحسابات:

لقد لخصت كل من دراسة (محمد، ٢٠١٣: ٤٢٤) ودراسة (ليبب، ٢٠٠٥: ٨٥) الدوافع وراء ظهور التخصص المهني لمراجع الحسابات فيما يلي:

- الزيادة في حجم القواعد المحاسبية الخاصة بكل نشاط صناعي، الأمر الذي أدى إلى ضرورة فهم مراجع الحسابات المزيد من طبيعة أنشطة العملاء المختلفة.



- وجود العديد من حالات التقاضي والدعاوي الجنائية والمدنية ضد أعضاء مهنة المراجعة على كل من المستويين العالمي والمحلي، مما يؤثر على رضا المستفيدين من المراجعة.
- التغيرات المستمرة في بيئة الأعمال والبيئة التنظيمية والمهنية والتطورات المتلاحقة والمتسارعة التي يتسم بها اقتصاد العالم، مثل التكتلات الاقتصادية وافتتاح الأسواق في ظل العولمة، الأمر الذي أدى إلى ضرورة تطوير عملية مراجعة الحسابات بما يتسق ويتوافق مع هذه التغيرات.
- استراتيجية التخصص المهني تُمكن مكاتب المراجعة من استخدامها كاستراتيجية للتميز عن منافسيها لخدمة مجموعة كبيرة نسبياً من العملاء التي تتصف بنفس الخصائص، وبالتالي الحصول على معدل أعلى من الحصة السوقية.

#### فوائد التخصص المهني للمراجع الخارجي:

ذكرت العديد من الدراسات السابقة مجموعة من الفوائد المحتملة لتخصص المراجع الخارجي في قطاع معين، حيث أشارت دراسة (Gramling, et.al., 2001) إلى وجود علاقة إيجابية بين التخصص المهني للمراجع وقدرة العميل بالتبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية، حيث أن التخصص يعمل على زيادة الثقة في القوائم المالية وزيادة مقدار جودة الإفصاح والشفافية، كما يعمل على منح المراجع المزيد من القوة التفاوضية في تحديد الأتعاب العادلة، وفي تدعيم شركات المراجعة في الحصول على حصة أكبر من سوق خدمات المراجعة سواء على المستوى المحلي أو العالمي، وقد بينت دراسة (Balsam, et.al., 2003) أن عملاء المراجعين غير المتخصصين يمارسون أساليب إدارة الأرباح غير المشروعة بشكل أكبر من عملاء المراجعين المتخصصين، وفي نفس السياق توصلت دراسة (Low, 2004) إلى ارتفاع كل من دقة التقديرات للمخاطر الحتمية ودرجة جودة قرارات التخطيط للمراجع الخارجي المتخصص عن غير المتخصصين.

مداخل قياس التخصص لمراجع الحسابات:

يوجد عدة مداخل لقياس تخصص مراجع الحسابات:

١ - مدخل الحصة السوقية: Market Share Approach:

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

ويفترض هذا المدخل لقياس التخصص أنه لا يوجد تخصص لدى مكاتب المراجعة في قطاع من القطاعات، بالتالي فإن عملاء القطاع الواحد موزعين بنسبة متساوية فيما بين مكاتب المراجعة، فعلى سبيل المثال، إذا كان لدينا ١٥ مكتب مراجعة، فإنه من المتوقع أن يأخذ كل مكتب مراجعة من هذه المكاتب ما نسبته (١/١٥) أي (٦.٧%) من أفراد أي قطاع من القطاعات، وقد اعتمدت كافة الدراسات السابقة على دراسة (Palmrose, 1986) والتي اعتبرت أن حصول أحد مكاتب المراجعة على حصة سوقية متساوية أو تزيد بنسبة (٢٠%) عن هذه النسبة المتماثلة (٦.٧%) فيما بين مكاتب المراجعة في أحد القطاعات ينافي عدم وجود التخصص ويثبت أن هذا المكتب متخصص في ذلك القطاع، وبالتالي فعندما يتبين أن الحصة السوقية لمكتب المراجعة (X) مساوية أو تزيد عن (٦.٧% \* ١.٢٠ = ٨%)، فإن هذا يعني أن مكتب المراجعة (X) يأخذ حصة مكتب مراجعة آخر (Y) والتي تقل الحصة السوقية لديه عن النسبة المحددة وهي (٦.٧%)، مما ينافي فرض عدم وجود التخصص ويثبت أن هناك تخصصاً لدى أحد مكاتب المراجعة في ذلك القطاع، وبالتالي فإن الحد الفاصل لمدخل الحصة السوقية في قياس التخصص يساوي ((١/عدد مكاتب المراجعة) \* ١.٢٠). (أبو عيسى، ٢٠١١).

وعلى الرغم من أن مدخل الحصة السوقية هو الأسلوب المستخدم في معظم الدراسات السابقة إلا أنه يؤخذ عليه احتمالية أن تتخفف عائدات مكتب المراجعة نتيجة التخصص في

نشاط معين دون غيره، علاوة على حاجة هذا النوع من التخصص إلى مبالغ كبيرة في سبيل تطوير المهارات والخبرات وتقنيات المراجعة المتعلقة بالنشاط محل التخصص المهني. (محمد، ٢٠١٣):

## ٢- مدخل المحفظة Portfolio Share Approach:

ويقوم هذا المدخل على أساس التمييز بين مكاتب المراجعة في أنشطة مختلفة، حيث يتم ملاحظة التوزيع النسبي لخدمات المراجعة والأتعاب المرتبطة بها، والتي يتقاضها مكتب المراجعة بين أنشطة متعددة، ويتم الاستدلال على تخصص مراجع الحسابات في أنشطة العملاء التي تمثل الحصة الأكبر في المحفظة، وتشكل أيضاً الأنشطة التي قام المراجع بتطوير قاعدة معرفة فيها، كما أن الحصص الكبيرة في المحفظة تعكس الاستثمارات الكثيرة التي قام المراجع بتطوير تقنيات أساليب مراجعة ترتبط بطبيعة هذا النشاط، أي يتم توجيه 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 المراجعة في قطاع من القطاعات، وبالتالي فإن جميع مكاتب المراجعة تأخذ حصصاً متساوية من كل قطاع من القطاعات، فعلى سبيل المثال إذا كان لدينا (٥) قطاعات فإن محفظة كل مكتب من مكاتب المراجعة لديه ما نسبته (٥/١) أي (٢٠%) من كل قطاع، وبالتالي فعندما يمتلك مكتب المراجعة أقل من النسبة المحددة من هذا القطاع فإن ذلك يعني أن حصته من هذا القطاع تأول إلى مكتب مراجعة آخر، وهذا يدعم فرض عدم التخصص لهذا المكتب، ويثبت أن هناك تخصصاً لدى أحد مكاتب المراجعة الأخرى في ذلك القطاع، وبالتالي فإن الحد الفاصل لمدخل المحفظة لقياس التخصص يساوي (١/عدد القطاعات). (أبو عيسى، ٢٠١١).

## ٣- مدخل الحصة السوقية المرجحة Weighted Market Share Approach:

انطلاقاً مما توصل إليه (Neal and Riley, 2004) بعدم وجود ترابط بين كل من مدخل الحصة السوقية ومدخل المحفظة، باعتبار أن كل مدخل يكمل المدخل الآخر، تم اقتراح المدخل الثالث لقياس التخصص والذي يسمح لمكاتب المراجعة بالتخصص في القطاعات ذات الأعداد الصغيرة التي لا تحظى بفرض التخصص وفقاً لمدخل المحفظة، شريطة أن تكون

الحصة السوقية لهذه المكاتب من هذه القطاعات مرتفعة وبالعكس، كما يسمح هذا المدخل لمكاتب المراجعة التخصص في القطاعات ذات الأعداد الكبيرة، والتي لا تحظى بفرص للتخصص نتيجة احتكار أكبر مكاتب المراجعة لهذه القطاعات على شرط أن تحتل هذه القطاعات جزءاً كبيراً من محفظة هذه المكاتب، بمعنى آخر إن قلة فرصة مكتب المراجعة للتخصص في أحد المدخلين عوضت بنسبة مرتفعة من المدخل الآخر.

وفيما يلي نموذج قياس التخصص في أحد القطاعات انطلاقاً من مدخل الحصة السوقية المرجحة وفقاً لدراسة (Neal and Riley, 2004):

الحد الفاصل لمدخل الحصة السوقية المرجحة = الحد الفاصل لمدخل الحصة السوقية X الحد الفاصل لمدخل المحفظة

### العلاقة بين التخصص المهني لمراجع الحسابات وأتاعبه:

ترتبط عملية تحديد أتاعب خدمة المراجعة بشكل أساسي بخصائص الشركة محل المراجعة مثل (حجم الشركة، درجة تعقيد عملياتها، نوع تقرير المراجع، عدد فروعها، ... الخ)، والتي تختلف من قطاع صناعي إلى آخر.

حيث توصلت دراسة (Francis and Simon, 1987) إلى وجود علاقة إيجابية بين أتاعب المراجعة وكل من حجم الشركة موضع المراجعة ودرجة تعقيد عملياتها ونوع تقرير المراجع، علاوة على أن نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة تعتبر من العوامل المؤثرة على أتاعب المراجعة، وذلك وفق دراسة (Sinunic, 1980) والتي تصنف من أوائل الدراسات التي تناولت موضوع أتاعب المراجعة، وقد يعود ذلك إلى أن خصائص المنشآت التي تعمل في قطاع البنوك تختلف تماماً عن خصائص المنشآت التي تعمل في قطاع الصناعة، والتي تختلف بدورها هي الأخرى عن خصائص المنشآت التي تعمل في قطاع الخدمات والتأمين والاستثمار، وتختلف تكلفة خدمة المراجعة المقدمة من قطاع البنوك عن التكلفة في القطاعات الأخرى، وذلك باختلاف خصائص المنشآت في ذلك القطاع، علاوة على اختلاف تكلفة خدمة المراجعة من منشأة إلى أخرى في ذات القطاع، حيث توصل (Chan, et.al., 1993) إلى أن درجة التنوع من المنتجات للشركة محل المراجعة تعمل على زيادة أتاعب خدمة المراجعة.

كما قد تختلف أتعاب خدمة المراجعة باختلاف خصائص شركات المراجعة ذاتياً، فأتعاب المراجعة التي تتقاضاها مكاتب المراجعة الكبيرة أعلى من تلك التي تتقاضاها مكاتب المراجعة الأخرى (Francis and Simon, 1987) وهو ما نفاه (Simunic, 1980) في دراسته والتي توصلت إلى عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين أتعاب المراجعة التي تتقاضاها مكاتب المراجعة الكبيرة ومكاتب المراجعة الأخرى في أمريكا، منسجماً بذلك مع دراسة (Firth, 1985) في نيوزيلندا، مما يؤكد تأثير خصائص منشأة المراجعة كمتغير مستقل على تحديد أتعاب خدمة المراجعة فمثلاً قد تفضل منشآت قطاعات النشاط التي تتصف بدرجة رفع مالي عالي الارتباط بمنشأة مراجعة ذات سمعة مهنية لتخفيض تكلفة الوكالة مقابل تحمل علاوة أتعاب، كما أن منشآت قطاعات النشاط الأعلى خطراً كمنشآت قطاع البترول، قد تفضل الارتباط بشركات مراجعة أكثر خبرة وكفاءة وذات رأس مال بشري كثيرة مقابل تحمل أتعاب إضافية (الإيباري، ٢٠٠٨: ٢٥).

ثانياً: الدراسات السابقة:

#### ١. دراسة (Cahan, et. al., 2008):

جاءت هذه الدراسة لفحص مدى وجود فرص الاستثمار المتوفرة في قطاع معين على اختيار المراجع الخارجي للتخصص في هذا القطاع دون غيره، كما هدفت الدراسة إلى استكشاف كيفية تأثير مجموعة الفرص الاستثمارية IOS على هيمنة مراجع الحسابات وتسعير خدمات المراجعة في الشركات الأمريكية وذلك خلال الفترة الممتدة من عام ١٩٨٤-٢٠٠٤ وقد توصلت الدراسة إلى أن مجموعة الفرص الاستثمارية في صناعة معينة تؤثر على هيكلية سوق المراجعة وأتعاب المراجعة في هذه الصناعة حيث أن التخصص المهني للمراجع يرتبط بشكل إيجابي مع كل من مستوى وتجانس الفرص الاستثمارية IOS في صناعة معينة والتي بدورها ترتبط بشكل إيجابي مع أتعاب المراجعة كما توصلت إلى وجود علاقة سلبية بين هيمنة شركة المراجعة وتجانس الفرص الاستثمارية في صناعة معينة.

٢.دراسة (الأبياري، ٢٠٠٨):

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

٣.دراسة (Dutillieux & willekens, 2009):

بينت هذه الدراسة مدى تأثير مراجع الحسابات الخارجي في قطاع المهنية على تسعير خدمات المراجعة المقدمة للقطاع الخاص في بلجيكا وذلك من خلال فحص ما إذا كانت شركات المراجعة الدولية (Big4) أكبر من شركات المراجعة غير الدولية (non-Big4) واختيار ما إذا كان للتخصص المهني في هذه الشركات تأثير على أتعاب المراجعة، وقد ضمت عينة الدراسة جميع شركات المراجعة والشركات الخاصة البلجيكية مع استبعاد كل المؤسسات غير الربحية والمؤسسات الحكومية والبنوك وشركات التأمين من عينة الدراسة، وقد توصلت الدراسة إلى أن التخصص المهني في قطاع الصناعة يصاحبه ارتفاع في قيمة أتعاب المراجعة حيث أوضحت الدراسة أن الشركات الدولية وغير الدولية المتخصصة تتقاضى أتعاب مراجعة أكبر من شركات المراجعة الدولية وغير الدولية غير المتخصصة.

٤.دراسة (Hay and Jeter, 2011):

تناولت هذه الدراسة معرفة الفوائد المحتملة من التعاقد مع مراجع حسابات خارجي متخصص في قطاع معين وذلك في الشركات المساهمة العامة المدرجة في البورصة النيوزلندية والتعرف فيما إذا كانت هذه الفوائد تبرر أتعاب المراجعة المرتفعة حيث عمدت الدراسة إلى تقسيم

السوق النيوزلندي إلى قطاعات مختلفة كما تم استخدام العديد من المتغيرات ومنها (التخصص المهني لمراجع الحسابات، وإجمالي الأصول والعائد على الأصول وعدد الشركات الطيفة وحجم مكتب المراجعة) وذلك لمعرفة تأثيرها على أتعاب المراجعة الخارجي وقد توصلت الدراسة إلى أن التخصص المهني لمراجع الحسابات يؤثر بشكل إيجابي على أتعاب المراجعة بمعنى أن انتداب مراجع حسابات متخصص في قطاع معين يؤدي إلى زيادة أتعاب عملية المراجعة، كما توصلت الدراسة إلى أن الشركات الكبرى قادرة على التفاوض مع المراجع غير المتخصص لتخفيض أتعاب المراجعة الخارجي وغير قادرة على التفاوض مع المراجع المتخصص لتخفيض هذه الأتعاب.

٥: دراسة (محمد، ٢٠١٢):

سعت هذه الدراسة لبيان تأثيرات المنافسة في سوق خدمات المراجعة من خلال الصفات المميزة لهذه الشركات من حيث التخصص في نوع صناعة العميل الخاضع للمراجعة، وأثر ذلك التخصص على عملية تسعير المراجعة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن أتعاب عملية المراجعة تزداد كلما ازداد التوافق بين التخصص لشركة المراجعة وبين صناعة العميل، وكذلك ازدياد الرسوم التي تفرضها شركات المراجعة كلما زادت المسافة بين استراتيجية التخصص التي يطبقها أقرب منافس لها في سوق المراجعة.

٦: دراسة (محمد، ٢٠١٣):

هدفت هذه الدراسة إلى قياس الأثر الإيجابي للتخصص المهني لمراجع الحسابات على جودة أداء عملية المراجعة، المتمثلة في كل من اكتشاف الغش والتلاعب، وإدارة الأرباح المحاسبية، وتحديد أتعاب عملية المراجعة، وتفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي لتحقيق أهداف الدراسة، وقد استتبعت الدراسة أن التخصص المهني الذي تمثله الحصة السوقية من قطاع معين يكسب شركات المراجعة مزايا تنافسية من حيث الخدمة والتكلفة مما ينعكس على أتعاب المراجعة، حيث أن متوسط الشركات الخاضعة للدراسة التي تتبع استراتيجية التخصص المهني تستطيع أن تميز نفسها عن منافسيها، مما يؤثر على أتعاب عملية المراجعة 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 المهني.

#### ٧.دراسة (coulier, et.al., 2013):

اهتمت هذه الدراسة بإيجاد منهجية جديدة لدراسة التخصص المهني للمراجع على أتعاب المراجعة الخارجي، وذلك لعينة تتألف من ٢٩٧٢٦ شركة مساهمة عامة مدرجة في السوق المالي في الولايات المتحدة الأمريكية، خلال الفترة ٢٠٠٠-٢٠١٠، معتمدة في ذلك على تعريفات ومقاييس مختلفة للتخصص المهني، حيث استخدمت الدراسة خمسة مداخل لقياس التخصص المهني لمراجع الحسابات (مدخل الحصة السوقية المطلقة، مدخل الحصة السوقية النسبية، مدخل المحفظة المطلق، مدخل المحفظة النسبي، الحصة السوقية المرجحة)، وذلك باستخدام متغيرات مختلفة لقياس هذه المداخل مثل (أتعاب المراجعة، حجم العميل، وعدد العملاء).

وقد توصلت الدراسة إلى أن استخدام أساليب القياس المختلفة في تصنيف شركات المراجعة يعطي نتائج غير متسقة بشأن شركات المراجعة بأنها متخصصة أم لا في قطاع معين، كما أظهرت الدراسة أن قياس التخصص لمراجع الحسابات بالاعتماد على أتعاب المراجعة يقدم نتائج متسقة أكثر من الاعتماد على حجم العميل أو عدد العملاء في قياس التخصص لمراجع الحسابات الخارجي، كما أضافت الدراسة أن الأتعاب لمكاتب المراجعة المتخصصة تكون أعلى (Premium) عندما يتم قياس التخصص من خلال أتعاب المراجعة، كما أن الأتعاب تكون أقل (Discount) عندما يتم قياس التخصص من خلال عدد العملاء.

#### ٨.دراسة (Scott and Gist, 2013):

تطرقَت هذه الدراسة لمعرفة تأثير التخصص المهني على الأسعار التنافسية لخدمات المراجعة المقدمة لكبار عملاء شركة أندرسن للمراجعة، والذين تحولوا في عام ٢٠٠٢م إلى ما تبقى من شركات المراجعة الدولية (Big4) نظراً لزوال شركة آرثر أندرسون، حيث تمثل هدف هذه الدراسة بالإجابة على التساؤل التالي: هل يقوم عملاء المراجعة بدفع علاوة أتعاب أو خصم



أُتَعَاب لِمَرَاكِبِ الْحِسَابَاتِ الْجَدِيدِ الْمُتَخَصِّصِ فِي صِنَاعَتِهِمْ؟، وَبِالاعْتِمَادِ عَلَى طَرِيقَةِ الْمُرْبِعَاتِ الصَّغْرَى OLS .

تَوَصَّلَتِ الدَّرَاسَةُ إِلَى ارْتِفَاعِ نِسْبَةِ الْعَمَلَاءِ الَّتِي ارْتَبَطَتْ بِمَرَاكِبِ خَارِجِي مُتَخَصِّصٍ فِي مَجَالِ صِنَاعَتِهِمْ مِنْ ٣٨% (٨٤ عَمِيل) فِي عَامِ ٢٠٠١ إِلَى ٤٨% (١٠٥ عَمِيل) فِي عَامِ ٢٠٠٢م، كَمَا أَظْهَرَتِ الدَّرَاسَةُ قِيَامَ الْعَمَلَاءِ بِدَفْعِ عِلَاوَةِ أُتَعَابٍ قَدْرُهَا ٢٣.٢% كَنْتِجَةَ لَارْتِبَاطِهِمْ بِمَكَاتِبِ مَرَاكِبَةٍ مُتَخَصِّصَةٍ، وَقَدْ خَلَصَتِ الدَّرَاسَةُ إِلَى فَقْدَانِ كِبَارِ الْعَمَلَاءِ الْقُدْرَةَ التَّفَاوُضِيَّةَ عَلَى تَخْفِيزِ الْأُتَعَابِ.

#### ٩. دَرَاة (Bills, et.al., 2013):

هَدَفَتِ هَذِهِ الدَّرَاسَةُ لِمَعْرِفَةِ مَا إِذَا كَانَ بِاسْتِطَاعَةِ كُلِّ مِنَ الْمَرَاكِبِيِّنِ الْمُتَخَصِّصِينَ وَعَمَلَائِهِمِ الْاسْتِفَادَةَ مِنْ اسْتِرَاتِجِيَّةِ اقْتِصَادِيَّاتِ الْحَجْمِ الْعَالِيَةِ فِي الصِّنَاعَاتِ الَّتِي تَتَمَتَّعُ بِتَجَانُسِ عَمَلِيَّاتِهَا، وَذَلِكَ لِقُدْرَةِ الْمَرَاكِبِيِّنِ الْمُتَخَصِّصِينَ فِي صِنَاعَةٍ مُعَيَّنَةٍ عَلَى تَطْبِيقِ إِجْرَاءَاتِ الْمَرَاكِبَةِ وَالْمَعْرِفَةِ الَّتِي حَصَلَتْ عَلَيْهَا مِنْ مَرَاكِبَةٍ لِمَجْمُوعَةٍ مِنَ الْعَمَلَاءِ الْمُتَمَاتِلِينَ، وَكَانَتْ عَيْنَةُ الدَّرَاسَةِ عِبَارَةً عَنْ مَجْمُوعَةٍ مِنَ الشَّرَكَاتِ الْمُسَاهِمَةِ الْعَامَّةِ الْأَمْرِيكِيَّةِ خِلَالَ فِتْرَةِ الدَّرَاسَةِ وَالْمَمْتَدَّةِ مِنْ عَامِ ٢٠٠٤م إِلَى عَامِ ٢٠٠٩م، وَتَشِيرُ نَتَائِجُ الدَّرَاسَةِ إِلَى أَنَّ مَرَاكِبِيَّيِ الْحِسَابَاتِ الْمُتَخَصِّصِينَ يُتَقَاوِضُونَ أُتَعَابَ مَرَاكِبَةٍ أَكْبَرَ عِنْدَ تَقْدِيمِ خِدْمَةِ الْمَرَاكِبَةِ لِعَمَلَاءِ يَنْتَمُونَ لَصِّنَاعَاتٍ غَيْرٍ مُتَجَانِسَةٍ، بَيْنَمَا يُتَقَاوِضِي الْمَرَاكِبِيِّنِ الْمُتَخَصِّصِينَ أُتَعَابَ أَقْلَ عِنْدَ تَقْدِيمِ خِدْمَةِ الْمَرَاكِبَةِ لِعَمَلَاءِ يَنْتَمُونَ لَصِّنَاعَاتٍ مُتَجَانِسَةٍ، مَبْرَرًا ذَلِكَ لِانْتِخَافِضِ كَلْفَةِ خِدْمَةِ الْعَمِيلِ لَدَى مَكْتَبِ الْمَرَاكِبَةِ الْمُتَخَصِّصِ عِنْدَ تَحْقِيقِهِ لِاقْتِصَادِيَّاتِ الْحَجْمِ الْعَالِيَةِ دُونَ وَجُودِ اخْتِلَافٍ فِي جُودَةِ الْخِدْمَةِ الْمَقْدَمَةِ.

التعقيب على الدراسات السابقة:

من خلال استعراض الدراسات السابقة يتضح أن:

- معظم الدراسات السابقة بينت أهمية التخصص لدى مكاتب المراجعة من جوانب متعددة منها تعزيز الميزة التنافسية وتحسين مستوى جودة خدمة المراجعة.
- أفادت الدراسة الحالية من الدراسات السابقة في معرفة كيفية صياغة أسئلتها وفروضها ومنهجها المتبع وصولاً لأهم النتائج التي توصلت إليها.

- تختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة ارتباطاً بخصوصية الواقع الفلسطيني حيث لازالت مهنة المراجعة تعاني من بطء الاستجابة للمتغيرات البيئية الحديثة، إضافة إلى تأثر سوق خدمات المراجعة في فلسطين بدرجة كبيرة بمتغيرات حالة السوق العامة التي يمكن وصفها بأنها سوق غير منتظمة.

#### إجراءات الدراسة:

##### أولاً: مجتمع وعينة الدراسة:

تمثلت عينة الدراسة في الشركات الفلسطينية العامة العاملة في مناطق السلطة الفلسطينية والمدرجة في بورصة فلسطين، وارتبطت العينة بحصر مكاتب المراجعة التي قدمت خدمات المراجعة لهذه الشركات للفترة المالية الممتدة من ٢٠٠٩-٢٠١٣.

##### ثانياً: الخطوات المتبعة في اختبار فروض الدراسة:

١- تحديد الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، وقد تم تقسيم هذه الشركات إلى (٥) قطاعات وفقاً لتصنيف البورصة، ومن ثم حصر الشركات المنتمية لكل قطاع ارتباطاً بتصنيف البورصة وتحديد عدد المشاهدات الفعلية لكل قطاع خلال فترة الدراسة (٢٠٠٩-٢٠١٣)، ويبين الجدول التالي تفاصيل تلك الخطوات:

#### الجدول رقم (١)

يبين عدد المشاهدات الفعلية لخدمة المراجعة حسب القطاعات

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

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

\*\* يعين بعض الشركات لأكثر من مكتب مراجعة في العام الواحد.

\*\*\* عدم وجود أسماء مكاتب مراجعة للشركات كما وردت في بيانات سوق فلسطين المالي.

\*\*\*\* البيانات التي لم يسجلها بعد تاريخ ٢٠٠٩.

٢- حصر مكاتب المراجعة التي قامت بأداء التخصص المهني للشركات المدرجة في البورصة، وقد كان عدد هذه المكاتب (١٥) مكتب.

٣- إيجاد مؤشر الحصة السوقية المرجحة لمكاتب المراجعة في كل قطاع، ومن ثم إجراء المقارنات اللازمة فيما بينها ارتباطاً بالعلاقة التي تم تحديدها وذلك حسب نموذج (Neal and Riley, 2004) لقياس التخصص المهني.

اختبار فروض الدراسة:

اختبار الفرض الأول:

ينص الفرض الأول على " تمارس مكاتب المراجعة في فلسطين التخصص المهني حسب نوعية القطاع الذي تنتمي إليه الشركات المساهمة المدرجة ببورصة فلسطين ". وقد تم استخدام نموذج (Neal and Riley, 2004)، أو ما يعرف بمدخل الحصة السوقية المرحجة والذي يعتمد في إيجاد قيمة كل من مدخل الحصة السوقية، ومدخل المحفظة معا لتصبح معادلة لإيجاده كما يلي:

$$\text{مؤشر الحصة السوقية المرحجة} = ((10/1) \times (1.20 \times 10/1))$$

ويوضح الجدول التالي ما تم التوصل إليه من نتائج في ضوء استخدام النموذج:

### جدول رقم (٢)

يوضح عدد المكاتب المتخصصة وفق مدخل الحصة السوقية المرحجة

التصنيف	عدد مكاتب المراجعة المتخصصة		عدد مكاتب المراجعة غير المتخصصة	
	مكاتب المراجعة العالمية	مكاتب المراجعة غير العالمية	مكاتب المراجعة العالمية	مكاتب المراجعة غير العالمية
القيمة المطلقة	٣	٩	٣	٣
الإجمالي	١٢		٣	
النسبة المئوية	٨٠%		٢٠%	

وفي ضوء ما تقدم فإن النتائج تشير إلى وجود التخصص المهني عند احتساب القيمة السوقية المرحجة لكل مكتب من مكاتب المراجعة حيث بلغت نسبة المكاتب المتخصصة (٨٠%)، بينما غير المتخصصة (٢٠%) وكذلك يتم تحديد طبيعة التخصص المهني لمكتب المراجعة ارتباطاً بنوعية القطاع الذي تنتمي إليه الشركة.

وبذلك تكون الدراسة قد أجابت عن الفرض الأول، حيث أكدت الإجابة على الفرض بوجود ممارسة مكاتب المراجعة في فلسطين التخصص المهني حسب نوعية القطاع التي تنتمي إليه الشركات المساهمة المدرجة ببورصة فلسطين.

#### اختبار الفرض الثاني:

ينص الفرض الثاني على أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتخصص المهني لمكاتب المراجعة في مراجعة صناعة العميل في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين على أتعاب عملية المراجعة.

وقد تم اختيار هذه العلاقة في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين (عينة الدراسة) وتبين أن هذه العلاقة إيجابية، وذات دلالة إحصائية، حيث أن وجود التخصص المهني يؤدي الى زيادة الأتعاب، ويلاحظ من معامل الانحدار لمتغير التخصص البالغ (٠.١٤١) أن مكتب المراجعة المتخصص تزداد أتعابه عن مكاتب المراجعة غير المتخصصة بنسبة (١٤.١)، والجدول التالي يبين نتائج اختبار الفرض الثاني:

#### جدول رقم (٣)

يوضح نتائج تقدير النموذج القياسي الخاص بالفرضية الثابتة وفقاً للمتغيرات الخاصة به

Seg.	T - statistic	Coefficient	المتغيرات
٠.٠٠٢	٣.١٨٨	٠.١٤١	تخصص مكتب المراجعة
٠.٠٠٠	١٦.٣٦٦	٠.٨٠٠	حجم الشركة
٠.٠١٨	٢.٣٨٣	٠.٠١٧	العائد على الأصول
٠.٦٩٠	٠.٤٠٠	٠.٠١٩	نسبة المديونية
٠.١١.	٢.٥٤٥	٠.٤٢٠	معدل الأصول المتداولة من إجمالي الأصول
٠.٠٠٠	٤.٧٤٢	٤.٩٢٢	الخسارة

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

وبذلك تكون الدراسة قد أجابت عن الفرض الثاني من فروض الدراسة والتي أسفرت عن وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتخصص المهني لمكاتب المراجعة في مراجعة صناعة العميل في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين على أتعاب عملية المراجعة.

## نتائج الدراسة:

### توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- وجود التخصص المهني لمكاتب المراجعة في قطاع أو أكثر من القطاعات التي تنتمي إليها الشركات العامة المدرجة في بورصة فلسطين، وذلك وفقاً لمدخل الحصة السوقية المرجحة، وقد بلغت نسبة المكاتب التي تمارس التخصص المهني (٨٠%).
- انخفاض عدد المكاتب التي لا تمارس التخصص المهني في قطاع محدد، حيث بلغت نسبتها (٢٠%).
- وجود أثر دال احصائياً لتخصص مكتب المراجعة في قطاع عميل معين أو أكثر يؤدي إلى ارتفاع أتعابه عند مراجعة عملاء ينتمون إلى هذا القطاع، وكذلك تزيد أتعاب المكاتب المتخصصة عن المكاتب غير المتخصصة.

### توصيات الدراسة:

- في ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج، فإن أهم التوصيات تتمثل فيما يلي:
- ضرورة قيام هيئة بورصة فلسطين بإعادة تنظيم المتطلبات القانونية الواجب توافرها لمراجعي الحسابات الذين يقدمون خدمات المراجعة للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، وذلك وفقاً لاستراتيجية التخصص المهني في قطاع أو أكثر، بحيث تفرض مراجعة حسابات الشركة من قبل مراجع متخصص في القطاع الذي تنتمي إليه الشركة.
  - ضرورة تدخل المؤسسات والهيئات المعنية بمهنة مراجعة الحسابات لزيادة جهودها لمواجهة النقص في تقديم خدمة المراجعة وفقاً للتخصص المهني للقطاعات التي لا يتوافر لها ذلك.
  - وجوب اهتمام مكاتب المراجعة بالتأهيل للارتباط بالمكاتب العالمية بحيث تمكنها من توفير مقومات التخصص المهني في القطاعات المختلفة تناسقاً مع طبيعة الطلب على خدمة المراجعة.
  - إجراء المزيد من الأبحاث والدراسات حول التخصص المهني لمراجع الحسابات وتأثيره على تعزيز القدرة التنافسية لمكاتب المراجعة المتخصصة، والأتعاب التي يحصل عليها المراجع من تقديم الخدمات الأخرى غير المراجعة (الاستشارية)، وكذلك مدى مساهمة التخصص المهني في تحسين جودة عملية المراجعة.

### قائمة المراجع

#### المراجع العربية:

- أبو عيسى، دعاء خالد (٢٠١١) "مدى وجود التخصص في المراجعة لدى مكاتب المراجعة في الأردن"، مجلة دراسات للعلوم الإدارية، المجلد (٣٨)، العدد (١)، ص (٤٧-٧٥).
- الإيباري، هشام فاروق (٢٠٠٨) "التخصص المهني لمراقبي الحسابات والطبيعية الاقتصادية لسوق خدمة المراجعة في مصر"، دراسة ميدانية، مجلة التجارة والتمويل، جامعة طنطا، مصر، عدد (٢)، ص(١-٦٢).
- عويس، شادي أحمد زكي (٢٠٠٧) "دراسة تحليلية لقياس أثر استراتيجية التخصص المهني على تطوير أداء مهنة المراجعة في مصر : (دراسة ميدانية)"، مجلة إدارة الأعمال - مصر، العدد (١١٩)، ص (٨٦-٩٣).
- لبيب، خالد محمد عبد المنعم (٢٠٠٥) "دور التخصص المهني في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي (دراسة تطبيقية مقارنة)"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد (٤٢)، العدد (١)، ص (٨٣-١١٦).
- محمد، كمال الدين محمد (٢٠١٢) "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).
- محمد، منى (٢٠١٣) "أثر استراتيجية التخصص المهني لمراقبي الحسابات على جودة أداء عملية المراجعة"، الفكر المحاسبي، مصر، مجلد (١٧)، عدد (١)، ص (٤٠٦-٤٣٦).

- Balsam, S., Krishnan, J. & Yang, J.S. (2003). Auditor industry specialization and earnings quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22, 71-97.
- 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.
- 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.
- 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.
- Coullier, S. A. ,Căzavan, 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.
- Dutilleul 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.
- Firth, M. 1985, An Analysis of Audit Fees and Their Determinants in New Zealand Auditing, a journal of practice and theory, Vol. 4, No.2, PP.23-37.
- Fleming, Damon M. and Romanus, Robin N. 2007, Auditor Industry Specialization and Audit Fees Surrounding Section 404 Implementation, Working paper Available at SSRN.
- Francis, J. R. Simon; D. T. 1987, A Test Of Audit Pricing in the Small-Client Segment of the U.S. Audit Market , *The accounting review* , Vol. 62, No. 1, PP. 145-157.
- 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.
- Hay D., and Jeter D. 2011, The Pricing of Industry Specialization by Auditors in New Zealand, *Accounting and business research*, Vol. 41, No.2, PP. 171- 195.
- Low, K.Y. 2004, The Effect of Industry Specialization on Audit Risk Assessments and Audit-Planing Decisions, *The Accounting Review*, Vol. 79, No.1, PP. 201-219.
- 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.

- Owghoso, 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.
- Palmrose, Z. V.1986, Audit Fees and Auditor Size :Further Evidence, *Journal of accounting research*, Vol. 24, No. 1, PP.97-110.
- 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.
- 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.
- Simunic, D. A. 1980, The Pricing of Audit Services :Theory and Evidence,*Journal of accounting research*, Vol. 18, No.1, PP. 161-191.
- 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.