# دور التخصص القطاعي للمدقق في دعم حوكمة الشركات

## دراسة تطبيقية على عينة من الشركات العراقية(*)


**الباحث: مهند ياسين فرحان**
**جامعة تكريت**
**كلية الإدارة والاقتصاد**
Muhannad.yassin.f@st.tu.edu.iq

**أ.م.د. ليث نعمان حسون**
**جامعة تكريت**
**كلية الإدارة والاقتصاد**
Lath522@tu.edu.iq



ISSN 2709-6475 DOI: https://dx.doi.org/10.37940/BEJAR.2022.2.1.9

**تأريخ استلام البحث ٢٠٢١/١١/١٦ تأريخ قبول النشر ٢٠٢١/١٢/١١ تأريخ النشر ٢٠٢٢/٤/٣٠**



## المستخلص

يهدف البحث إلى معرفة دور التخصص القطاعي للمدقق في دعم آليات حوكمة الشركات والمتمثلة بـ(استقلالية مجلس الإدارة، وحجم مجلس الإدارة، وتركز الملكية)، وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية للفترة الممتدة من ٢٠١١ لغاية ٢٠١٩، وتناول البحث أسلوب تحليل محتوى للقوائم المالية السنوية لعينة مؤلفة من (12) شركات موزعة إلى (6) مصارف و(6) صناعية، وكذلك الاستعانة بمكاتب التدقيق الخارجية المتخصصة قطاعياً وتقاريرهم وإجراء المقابلات معهم، وتم استخدام نماذج الارتباط والانحدار في فحص العلاقة والتأثير بين تلك المتغيرات، وقد تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS Ver. 23) لاختبار فرضيات البحث، وتوصل البحث إلى أن الشركات في البيئة العراقية لديها مستوى منخفض في الاعتماد على مكاتب التدقيق التي تتميز بالتخصص القطاعي. وكذلك تشير النتائج إن هناك علاقة ارتباط معنوي بين التخصص القطاعي للمدقق وآليتين لحوكمة الشركات وهي استقلالية مجلس الإدارة، وحجم مجلس الإدارة، في حين لم يظهر هناك علاقة ارتباط معنوية مع آلية تركز الملكية، وإن هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص القطاعي للمدقق في آليتين لحوكمة الشركات وهي استقلالية مجلس الإدارة، وحجم مجلس الإدارة، في حين لم يظهر هناك تأثير ذو دلالة إحصائية في آلية تركز الملكية. ويوصي الباحثان بضرورة تأكيد الهيئات التشريعية والتنظيمية لمهنة التدقيق في العراق بوجود مستوى مقبول من التخصص القطاعي في نشاط الزبون الذي يقومون بتدقيق حساباته لما له من دور في دعم حوكمة الشركات.



**الكلمات المفتاحية:** التخصص القطاعي للمدقق، آليات حوكمة الشركات.



**مجلة اقتصاديات الأعمال**
**المجلد (٢) العدد (١) ٢٠٢٢**
**الصفحات: ١٧٣-١٩٤**


(*) البحث مستل من رسالة الماجستير للباحث الأول.

**The role of the Auditor's industry Specialization in Supporting Corporate Governance: An applied study on a sample of Iraqi companies**


## Abstract

The research aims to know the role of the Auditor's industry Specialization in supporting the mechanisms of corporate governance represented by (the independence of the board of directors, the size of the board of directors, concentration of ownership), by applying to a sample of companies listed on the Iraqi Stock Exchange for the period from 2011 to 2019, the research dealt with an analysis method Content of the annual financial statements of a sample of (12) companies distributed in to (6) banks and (6) industries, as well as the use of industrially specialized external audit offices, their reports and interviews. Correlation and regression models were used to examine the relationship and influence between these variables, and the Using the statistical program (SPSS Ver. 23) to test the research hypotheses, and the research concluded that companies in the Iraqi environment have a low level of reliance on audit offices that are characterized by industry specialization. The results also indicate that there is a significant correlation between the industry specialization of the auditor and two mechanisms of corporate governance, which is the independence of the board of directors, the size of the board of directors, while there was no significant relationship with the mechanism of concentration of ownership, and that there is a statistically significant effect of the industry specialization of the auditor in two mechanisms of corporate governance. It is the independence of the board of directors, the size of the board of directors, while there was no statistically significant effect on the mechanism of concentration of ownership. The researchers recommend that the legislative and regulatory bodies for the audit profession in Iraq should confirm the existence of an acceptable level of industrial specialization in the activity of the client whose accounts they audit because of its role in supporting corporate governance.


**Key words:** Auditor's industry Specialization, corporate governance mechanisms.

## المبحث الأول: الإطار المنهجي والدراسات السابقة:

### أولاً: الإطار المنهجي:

**المقدمة:**

لقد سعت العديد من المهن السائدة في المجتمع منذ فترة طويلة نحو التخصص الدقيق في الأعمال كأداة لتحسين وتعزيز كفاءة الأداء المهني، وقد عدَّ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين إن التخصص القطاعي يعد من أهم القضايا التي تؤثر على نجاح واستمرارية البقاء لمكاتب التدقيق (Minutti-Meza,2013:780)، إذ يعد التخصص القطاعي للمدقق أحد المجالات المهمة التي يمكن عن طريقها للمدقق الخارجي زيادة خبرته ومعرفته بطبيعة نشاط الزبون والقدرة على تقديم خدمات تلبي احتياجات زبائنه بشكل أفضل، وبما أن تطبيق قواعد الحوكمة والالتزام بها تمثل المخرج السريع والحل المتكامل والفعال للعديد من المشاكل والسلبيات التي تواجه الشركات، لذلك يلعب التخصص القطاعي للمدقق دور مهماً في دعم حوكمة الشركات بما يؤدي إلى تقليل عدم تماثل المعلومات عن طريق تقديم خدمات تدقيق ذات كفاءة عالية، وعليه إذا كان التخصص القطاعي للمدقق يزيد من جودة التدقيق، فإنه يقدم العديد من المزايا التي تهدف إلى دعم حوكمة الشركات عن طريق الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وضمان الاعتراف بالخسائر في الوقت المناسب، وتحسين جودة الإفصاح، وتخفيض تكلفة رأس المال، وذلك نتيجة لاستثمار قدر كبير من الموارد في تطوير الخبرة المتخصصة في مجال التدقيق في القطاع المحدد، فضلاً عن دور التخصص القطاعي للمدقق في تفاعله مع آليات حوكمة الشركات بما في ذلك حوكمة مجلس الإدارة، إذ تستفيد مجالس الإدارة ذات الحوكمة العالية من التعاقد مع مدققين متخصصين، نظراً لما يتمتعون به من الخبرة العالية في القطاع المحدد، إذ يعد دور التخصص القطاعي للمدقق واحدة من الأدوار الفعالة التي تساهم في دعم حوكمة الشركات بما يضمن ذلك توفير الحماية الكافية للمساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين.

**مشكلة البحث:**

أدت عمليات الفساد المالي والإداري التي تعرضت لها العديد من الشركات، وما شهده الاقتصاد الأمريكي من تداعيات الانهيارات المالية والمحاسبية لعدد من قطاعات الشركات الأمريكية، فضلاً عن التطور في مجال تكنولوجيا المعلومات والدعاوى القضائية المرفوعة ضد مهنة التدقيق، مما دعت الحاجة إلى تطوير آليات عمل المدقق الخارجي للحد من عمليات الفساد ومواكبة التطورات الاقتصادية، إذ يكون المدقق أكثر معرفة ليس فقط بنشاط الزبون الخاضع للتدقيق وإنما عمليات الشركات الأخرى التي تعمل في القطاع نفسه. وتأسيساً على ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث عن طريق التساؤلات الآتية:

١. هل هناك علاقة بين التخصص القطاعي للمدقق وآليات حوكمة الشركات.

٢. هل هناك تأثير للتخصص القطاعي للمدقق في آليات حوكمة الشركات.

**فرضية البحث:**

للإجابة على تساؤلات البحث تم صياغة الفرضيات الآتية:

**($H_1$) الفرضية الرئيسة الأولى:** هناك علاقة ارتباط معنوية بين التخصص القطاعي للمدقق وآليات حوكمة الشركات وهي (استقلالية مجلس الإدارة، وحجم مجلس الإدارة، وتركز الملكية)

**($H_2$) الفرضية الرئيسة الثانية:** هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص القطاعي للمدقق في آليات حوكمة الشركات.

ويتفرع منها ثلاثة فرضيات كما يأتي:

($H_{2.1}$) هناك تأثير للتخصص القطاعي للمدقق في آلية استقلالية مجلس الإدارة.

($H_{2.2}$) هناك تأثير للتخصص القطاعي للمدقق في آلية حجم مجلس الإدارة.

($H_{2.3}$) هناك تأثير للتخصص القطاعي للمدقق في آلية تركز الملكية.

**أهمية البحث:**

يستمد البحث أهميته في تناول إطاراً يتم فيه اختبار دور التخصص القطاعي للمدقق في دعم حوكمة الشركات، إذ يعد التخصص القطاعي واحد من الاستراتيجيات الحديثة في مهنة التدقيق، فضلاً عنه تقديم البحث تحليلاً للبيئة العراقية التي لا يمكن تعميم نتائج الدراسات السابقة في الدول الأخرى عليها لاختلاف العوامل البيئة والقيم المجتمعية السائدة في البيئة العراقية، وتكمن أهمية البحث أيضاً في الأسلوب الكمي المعتمد في قياس متغيرات البحث وهي (التخصص القطاعي للمدقق، وحوكمة الشركات).

**أهداف البحث:**

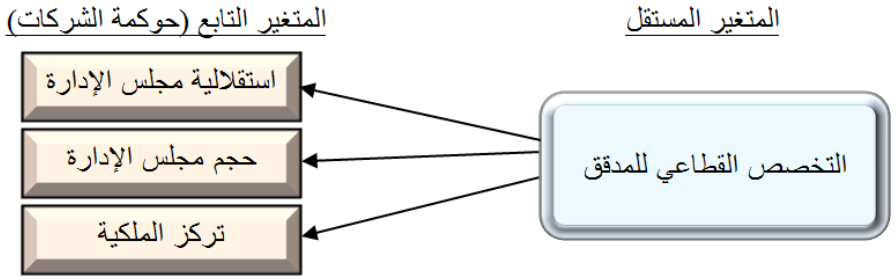
يهدف البحث إلى بيان مفهوم وأهمية التخصص القطاعي للمدقق وما هو مفهوم وآليات حوكمة الشركات في البيئة العراقية، فضلاً عن توضيح دور التخصص القطاعي لمكاتب التدقيق في دم آليات حوكمة الشركات.

**حدود البحث:**

اقتصر البحث على عينة من الشركات الصناعية والمصرفية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية خلال الفترة (٢٠١١-٢٠١٩)، فضلاً عن تتبع مكاتب التدقيق الخارجية ذات التخصص القطاعي التي دَقّقت الشركات عينة البحث وإجراء المقابلات معهم.

**أسلوب البحث:**

اعتمد هذا البحث على منهج مهم من منهاج البحث العلمي وهو المنهج الاستنباطي، وذلك لتأصيل مفاهيم وموضوعات البحث عن طريق استقراء الأدبيات والنشرات العلمية ذات الصلة بها، من كتب ودوريات علمية ورسائل جامعية ومقالات وابحاث من المواقع الالكترونية عربية وأجنبية، بغرض تحليلها وبناء جانبها النظري انتهاءً بتحليل العلاقة والتأثير بين متغيرات البحث، وسيتم التعامل مع الشركات المصرفية والصناعية كحقل لإجراء البحث التطبيقي. والشكل (1) يوضح العلاقة بين متغيرات البحث.




**الشكل (1) نموذج متغيرات البحث**

**المصدر:** الشكل من إعداد الباحثان.

## ثانياً: مراجعة الدراسات السابقة وبناء الجانب النظري للبحث:

هناك العديد من الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين التخصص القطاعي للمدقق وآليات حوكمة الشركات، يمكن عرضها كما يأتي:

### ١. دراسة (Sun & Liu, 2013):

**Auditor industry specialization, board governance, and earnings management**

**التخصص القطاعي للمدقق وحوكمة مجلس الإدارة وإدارة الأرباح**

هدفت الدراسة إلى اختبار التأثير التفاعلي بين التخصص القطاعي للمدقق ومجلس الإدارة على إدارة الأرباح، واختبار ما إذا كان استقلالية المجلس هو أكثر أو أقل فاعلية في تقييد إدارة الأرباح للشركات التي يدققها مدققون متخصصين قطاعياً، وتناولت الدراسة عينة من الشركات الأمريكية تتكون من (18013) مشاهدة في سنة / شركة خلال الفترة من ١٩٩٦ إلى ٢٠١٠، وتم جمع البيانات من قاعدة اعضاء مجلس الإدارة (Riskmetrics) وقاعدة بيانات (Compustat)، تم استخدام أنموذج الانحدار لاختبار فرضيات الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى أن إدارة الأرباح ترتبط سلباً مع استقلال مجلس الإدارة للشركات التي يُدققها مدققون متخصصون مقارنة مع الشركات التي يدققها مدققين غير متخصصين، وهذا يتفق مع فكرة أن هناك علاقة تكاملية بين التخصص القطاعي للمدقق ومجلس الإدارة. وتوصلت أيضاً أن المدقق المتخصص قطاعياً يمكن أن يُحسن فعالية مجالس الإدارة في تقييد إدارة الأرباح.

### ٢. دراسة (Khanqah,2015):

**The Interaction Effect of Auditor Industry Specialization and board independence on Investment Efficiency**

**التأثير التفاعلي بين التخصص القطاعي للمدقق واستقلالية مجلس الإدارة على كفاءة الاستثمار**

هدفت الدراسة إلى معرفة التأثير التفاعلي بين التخصص القطاعي للمدقق واستقلالية مجلس الإدارة على كفاءة الاستثمار، وفيما إذا كانت استقلالية مجلس الإدارة أكثر فاعلية أو أقل في تقييد مشاكل الاستثمار في الشركات التي يتم تدقيقها من قبل المدققين المتخصصين أو أقل منه في الشركات التي يتم تدقيقها من قبل المدققين غير المتخصصين، وتناولت الدراسة عينة من الشركات الصناعية الإيرانية المدرجة في بورصة طهران والبالغ عددها (100) شركة وذلك خلال الفترة (١٧٧)

٢٠٠٥-٢٠١١، وتم استخدام تحليل الانحدار المتعدد لمعرفة التأثير التفاعلي، وتوصلت الدراسة أن التخصص القطاعي للمدقق يمكن أن يكون مكملاً وليس بديلاً لاستقلالية مجلس الإدارة في تحسين جودة المعلومات المحاسبة، وإن مجلس الإدارة عالية الجودة تكون أكثر فاعلية في الحد من عدم كفاءة الاستثمار عندما توظف مدققين متخصصين قطاعياً، وتوصلت ايضا عن وجود تأثير تفاعلي إيجابي بين التخصص القطاعي للمدقق واستقلالية مجلس الإدارة على كفاءة الاستثمار، فضلاً عن ذلك، قد يكون من المفيد التحقق من التأثير التفاعلي بين آليات حوكمة الشركات المختلفة والتخصص القطاعي للمدقق على كفاءة الاستثمار.

**٣. دراسة (Amin,*et.al.*,2017):**

**Board-Auditor Interaction and Earnings Management: The Model of Company with Concentrated Ownership**

**تفاعل مجلس الإدارة والمدقق وإدارة الأرباح: نموذج الشركة ذات الملكية المركزة**

هدفت الدراسة إلى تحليل التأثير التفاعلي بين مجلس الإدارة والتخصص القطاعي للمدقق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في ظل نموذج تركز الملكية، وتناولت الدراسة عينة مكونة من (122) شركة صناعية مدرجة في بورصة إندونيسيا للفترة من ٢٠١١ لغاية ٢٠١٤، وتم اختبار بيانات الدراسة باستخدام تحليل الانحدار المعتدل لمعرفة التأثير التفاعلي بين متغيرات الدراسة، وتوصلت الدراسة إن هناك أربع خصائص لمجلس الإدارة لها تأثير على إدارة الأرباح، ثلاثة منها (الاستقلالية والخبرة والحجم) كان لها آثار سلبية، أما (الاجتماع) له تأثير إيجابي على جودة الأرباح، وتوصلت أيضاً إلى وجود تفاعل بين مجلس الإدارة والتخصص القطاعي للمدقق في مراقبة إدارة الأرباح باستثناء اجتماعات مجلس الإدارة، وفي ظل مستوى تركز الملكية توصلت الدراسة إن الدور الرقابي لمجلس الإدارة على إدارة الأرباح يكون ضعيف عندما يكون مستوى تركز الملكية بنسبة (20%)، وعندما يكون مستوى تركز الملكية (90%) عندها لا يوجد لمجلس الإدارة أي تأثر على إدارة الأرباح، في حين لم تظهر أي علاقة بين التخصص القطاعي للمدقق ومستوى تركز الملكية.

**٤. دراسة (الجبوري، ٢٠١٩):**

**تأثير التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على العلاقة بين استقلالية مجلس الإدارة وجودة المراجعة: دليل تطبيقي من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية**

هدفت الدراسة إلى اختبار تأثير التخصص القطاعي للمدقق الخارجي على العلاقة بين استقلالية مجلس الإدارة وجودة التدقيق عن طريق تخفيض فرص التحريف في القوائم المالية، سواء الناتج عن التلاعب بالمستحقات الاختيارية، أو الناتج عن الغش في القوائم المالية، وبالتحديد فإن الدراسة حاولت تحديد دور التخصص القطاعي للمدققين، هل هو بمثابة دور مكمل لنظام حوكمة يتسم بالجودة ممثلا باستقلالية مجلس الإدارة أم هو بمثابة بديل لنظام حوكمة يتسم ببعض القصور؟، وتناولت الدراسة عينة من الشركات غير المالية المقيدة في البورصة المصرية وقد تمت عن طريق تحليل قطاعي زمني Panel Data خلال الفترة ٢٠٠٧-٢٠١٧، إذ بلغ عدد الشركات (41) شركة، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة عكسية جوهرية بين استقلالية مجلس الإدارة وجودة التدقيق، سواء بتخفيض القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية، أو فرص الغش في القوائم المالية، كما توصلت إلى وجود علاقة عكسية جوهرية بين التخصص القطاعي للمدققين والقيمة المطلقة للمستحقات

الاختيارية، وأشارت الدراسة إن التخصص القطاعي للمدقق لن يكون الحل الأمثل لاكتشاف الغش في القوائم المالية، سواء كان دور التخصص القطاعي للمدقق هو دور مكمل لنظام حوكمة شركات يتسم بالقوة، أو دور بديل لمجلس إدارة يتصف بعدم الاستقلالية.

**٥. دراسة (عبداللطيف، ٢٠٢٠):**

**تأثير التخصص القطاعي للمدقق في دعم آليات حوكمة الشركات وانعكاسه في الحد من إدارة الأرباح: بحث تطبيقي على عينة من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية**

هدفت الدراسة إلى اختبار إمكانية الحد من إدارة الأرباح في بيئة القطاع المصرفي عن طريق كل من التخصص القطاعي للمدقق وآليات حوكمة الشركات، وتناولت الدراسة عينة من المصارف والبالغ عددها (15) مصرف مدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وذلك خلال الفترة ٢٠١٥-٢٠١٨، وقد استخدمت الدراسة نموذج الانحدار لاختبار فرضيات الدراسة، وتوصلت الدراسة بأن اتصاف مكاتب التدقيق الخارجي بسمة التخصص القطاعي سيدعم آليات حوكمة الشركات وزيادة دورها في القطاع المصرفي للحد من إدارة الأرباح وتقييد إدارات تلك المصارف لتكون أكثر رشداً في خدمة أصحاب المصالح كافة، وقد توصلت أيضاً أن وجود مثل هذا التخصص القطاعي لدى المدقق الخارجي سوف يكسبه نوع من الخبرة والمعرفة بأدق التفاصيل في العمل المصرفي مما يجعل مجالس الإدارة ولجان التدقيق والنظام الرقابي الداخلي للمصرف كآليات للحوكمة أكثر حرصاً في رقابة وتقييد الإدارة من اجل تعظيم القيمة لأصحاب المصالح بصورة سليمة بعيدة عن إدارة الأرباح أو أي نوع من الاحتيال أو الانتهازية الإدارية.

## المبحث الثاني: الإطار النظري لكل من التخصص القطاعي للمدقق وحوكمة الشركات والعلاقة بينهما:

### أولاً: التخصص القطاعي للمدقق:

يعد التخصص القطاعي للمدقق أحد الاتجاهات الحديثة في تطوير مهنة التدقيق، وواحد من أبرز مداخل الاستمرارية في سوق التدقيق لمواجهة المنافسة المتزايدة في ظل ظهور العولمة وانفتاح الأسواق، ونظراً لأهمية التخصص القطاعي للمدقق فقد اختلفت وجهات النظر بشأن مفهوم التخصص القطاعي للمدقق، وهذا الاختلاف يعود أساساً إلى عدم وجود مفهوم معين للتخصص القطاعي، إذ يعرف على أنه التدريب والخبرة المتخصصة التي يكتسبها المدقق نتيجة تقديم خدمات التدقيق في قطاع معين (Cassell,*et.al.*,2019:4).

ويشير Ashhoob إلى أن التخصص القطاعي للمدقق يعني عمل المدقق في مجالات محددة مثل المصارف أو التأمين أو التصنيع ويمتلك الخبرة المهنية الكافية في مهنة التدقيق التي تنعكس على تقديم خدمات التدقيق بشكل أكثر موثوقية في ذلك القطاع (Ashhoob,2016:166).

ويرى الباحثان بأن التخصص القطاعي للمدقق هو امتلاك المدقق قدر كبير من المعرفة المتميزة والخبرة العلمية نتيجة أداء خدمات التدقيق إلى مجموعة من الزبائن ذات الأنشطة المتماثلة بما يساعد ذلك على تفهم طبيعة المخاطر والممارسات المحاسبية في تلك الانشطة بشكل أفضل مقارنة بنظيره غير المتخصص قطاعياً وتقديم خدمات ذات جودة عالية لكافة الأطراف الخاضعة للتدقيق وبالشكل الذي ينال ثقتهم.

**ثانياً: أهمية التخصص القطاعي للمدقق:**

يمكن توضيحها كما يأتي:

١. يؤدي التخصص القطاعي إلى تحديد اتعاب التدقيق الخارجية، إذ إن التخصص القطاعي يعد أحد وسائل تطوير ورفع مستويات الأتعاب ويعطي قوة المحاورة التفاوضية مع الزبائن حول تحديد نسبة الأتعاب العادلة في مقابل الخدمات القطاعية المتخصصة التي تقدمها هذه المكاتب، كما يساعد أيضاً في رفع كفاءة مكاتب التدقيق المهنية للاستفادة من وفرات الحجم لتحديد النسبة العادلة للأتعاب (إبراهيم، ٢٠١٥:٢٤).

٢. تخفيض الجوانب السلبية للمعرفة المتخصصة وذلك عن طريق: (عمر، ٢٠٢٠:٣٤)

أ. تحديث المعرفة المهنية للمدققين والبحث عن الممارسات الجديدة في مهنة التدقيق.

ب. التدريب والتعليم المهني المستمر.

ت. رقابة الجودة على مكاتب التدقيق.

٣. تحديد الأخطاء بشكل أكثر فاعلية مقارنة مع المدققين غير المتخصصين قطاعياً، ولديهم حوافز أقوى لتصحيح الأخطاء والإبلاغ عنها حفاظا على سمعتهم، ومساعدة الزبائن في تطوير وتعزيز جودة الافصاح، لذلك تستفيد الشركات من تعيين مدققين متخصصين في القطاع عن طريق زيادة جودة الإفصاح (Bae & Choi,2012:3).

٤. التطوير التكنولوجي في مكاتب التدقيق ويمكن تحقيق ذلك عن طريق مجموعة من المقومات أهمها (أبو الحسن، ٢٠١٨:٢٥):

أ. تطبيق برامج التدقيق الهيكلي بهدف خفض التكلفة والوقت المستخدم.

ب. عملية التدقيق وخفض احتمالية حدوث الأخطاء والمخالفات.

ت. استخدام أساليب التدقيق الالكترونية.

ث. تطوير الأساليب الإحصائية والكمية لإعداد عملية التدقيق، مثل إدارة الجودة الشاملة.

٥. يساعد التخصص القطاعي للمدقق على تميز المنتجات في سوق التدقيق (القوائم والتقارير المالية) (النظيف، ٢٠١٥:٢٣).

**ثالثاً: مداخل قياس التخصص القطاعي للمدقق:**

إن تحديد ما إذا كان المدقق أو مكاتب التدقيق متخصصة في تدقيق نشاط معين أم لا يتم عن طريق المقاييس الآتية:

**١. مدخل الحصة السوقية Market Share Approach (MS):**

يعتمد هذا المدخل على أساس التميز أو الاختلاف في نشاط معين في التنافس بين المدققين، إذ يمكن للمدقق أن يميز نفسه عن منافسيه وفقا للحصة السوقية الخاصة به في مجال محدد، فالمدققون الذين يحوزون على أكبر حصة سوقية يعتبرون الأكثر امتلاكاً للمعرفية والخبرة لذلك المجال، كما تعكس الحصة السوقية الكبيرة ضمن النشاط المحدد الاستثمارات الحديثة بعملية التدقيق والاستفادة من وفورات الحجم الاقتصادي الكبير، وبالطريقة التي تؤدي إلى تحسين جودة التدقيق. (أبو الحسن، ٢٠١٨:٣٥)، ويمكن قياس الحصة السوقية للمدقق عن طريق المقاييس الآتية:

أ. النسبة المئوية للمبيعات التي تم تدقيقها داخل كل قطاع، حسب هذا المقياس يعد المدقق متخصصاً قطاعياً إذا كانت نسبة مبيعات زبائنه إلى إجمالي مبيعات القطاع تمثل (20%) أو أكثر وإشارت دراسة أخرى تقتصر هذه النسبة على (15%) فقط (النظيف، ٢٠١٥:٢٨).

ب. النسبة المئوية للموجودات التي تم تدقيقها ضمن القطاع المحدد ويتم تحديد تلك النسبة عن طريق تحديد قيمة موجودات الزبائن الذين يتعاملون مع المدقق إلى إجمالي الموجودات لجميع الشركات التي تنتمي إلى قطاع معين، لذلك تعد مكاتب التدقيق متخصصة قطاعياً إذا كانت تمتلك الحصة السوقية الأكبر في قطاع معين (Bergen,2013;12).

ت. النسبة المئوية للأتعاب التي يحصل عليها المدقق من كل قطاع، حسب هذا المقياس يعد المدقق متخصص قطاعياً إذا حصل على أتعاب تدقيق بنسبة (30%) أو أكثر (Bills,*et.al.*,2015: 1729).

ث. النسبة المئوية لعدد الشركات التي تم تدقيقها، حسب هذا المقياس فإن المدقق يعد متخصص قطاعياً إذا بلغت حصته السوقية (25%) أو أكثر من إجمالي الشركات التي تم تدقيقها. وتحسب هذه النسبة عن طريق قسمة عدد الزبائن التي تم تدقيقها في قطاع معين إلى إجمالي الزبائن في ذلك القطاع (Verleyen & DeBeelde,2011:280).

**٢. مدخل حصة المحفظة Portfolio Share Approach (PS):**

يعد هذا المدخل أكثر ملاءمة لاستراتيجيات مكاتب التدقيق، إذ يقوم هذا المدخل على أساس التوزيع النسبي لخدمات المدقق والاتعاب المرتبطة بها في القطاعات المختلفة، فالقطاعات الزبونة للمدقق التي تمتلك أكبر حصة في المحفظة تعكس القطاعات التي قام المدقق على إنشاء قاعدة معرفية كبيرة فيها، وتشير الحصة الكبيرة من المحفظة إلى أن المدقق قد نفذ استثمارات كبيرة في تطوير تقنيات وأساليب التدقيق المتعلقة بطبيعة القطاع (Nidal,2020:68). ويمكن قياس التخصص القطاعي للمدقق وفقا لهذا المدخل عن طريق المقاييس الآتية:

أ. النسبة المئوية للأتعاب التي يحصل عليها المدقق من كل قطاع بالنسبة إلى إجمالي الاتعاب التي يحصل عليها المدقق من جميع القطاعات المختلفة (Knechel,*et.al.*,2007:37)، ويمكن توضيحها عن طريق المعادلة الآتية:

{ اتعاب مكتب التدقيق من قطاع معين÷ إجمالي اتعاب مكتب التدقيق من جميع القطاعات}

ب. النسبة المئوية لعدد الزبائن التي تم تدقيقها في قطاع معين إلى إجمالي الزبائن في القطاعات المختلفة (Zhang & Xian,2017:31)، وتحسب نسبة التخصص بالمعادلة الآتية:

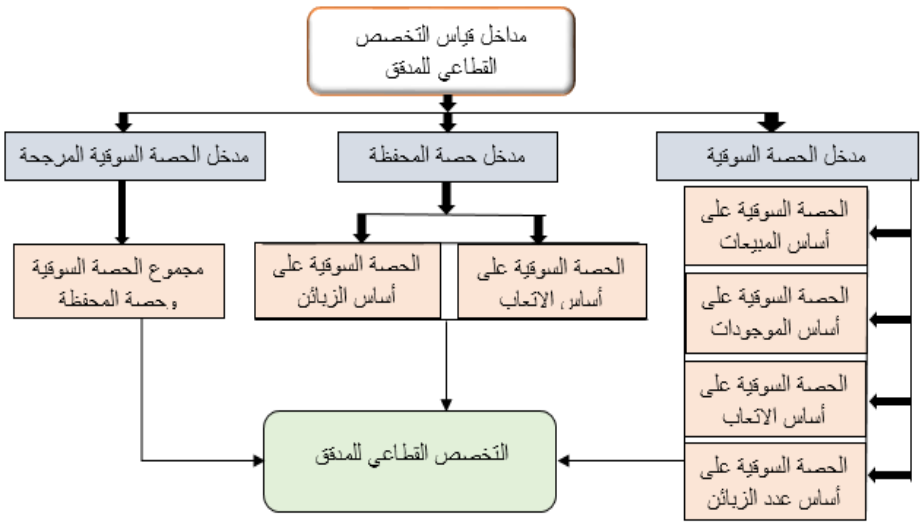
{عدد زبائن مكتب التدقيق في قطاع معين ÷ إجمالي زبائن مكتب التدقيق في جميع القطاعات}

**٣. مدخل الحصة السوقية المرجحة Weighted Market Share Approach:**

اقترح هذا المدخل الباحثان (Neal & Riley) تقوم فكرة هذا المدخل على أساس الجمع بين مدخل الحصة السوقية ومدخل المحفظة، أطلق عليه مدخل الحصة السوقية المرجحة، إذ يسمح هذا المدخل لمكاتب التدقيق التخصص في القطاعات ذات الأعداد الصغيرة التي لا تحظى بفرص التخصص وفقاً لمدخل المحفظة، شريطة أن تكون الحصة السوقية لهذه المكاتب من هذه القطاعات مرتفعة، والعكس من ذلك يسمح هذا المدخل لمكاتب التدقيق التخصص في القطاعات ذات الأعداد الكبيرة التي لا تحظى بفرص التخصص القطاعي نتيجة احتكار أكبر مكاتب التدقيق لهذه القطاعات، على شرط أن تحتل هذه القطاعات جزءاً كبيراً من محفظة هذه المكاتب. بمعنى آخر، إن قلت فرصة مكتب التدقيق للتخصص في أحد المدخلين عوضت بنسبة مرتفعة من المدخل الآخر، ويمكن قياس التخصص القطاعي للمدقق بناءً على مدخل الحصة السوقية المرجحة في أحد القطاعات، الحد الفاصل لمدخل الحصة السوقية المرجحة في قياس التخصص يساوي الحد الفاصل لمدخل الحصة

السوقية مضروب في الحد الفاصل لمدخل المحفظة أي إن مدخل الحصة السوقية المرجحة يساوي ((١/ عدد مكاتب التدقيق) × ١،٢) × (١/ عدد القطاعات) (Neal & Riley,2004,175-176).

مما سبق يرجح الباحثان إن أهم مدخلين هم مدخل الحصة السوقية ومدخل المحفظة والمعمول بها في العديد من الدراسات السابقة يليهم مدخل الحصة المرجحة الذي يعوض الجوانب السلبية في المداخل السابقة، الذي يأخذ بنظر الاعتبار مراعاة حقوق المكاتب الصغيرة ذات الحصة السوقية الأقل وتجنب الاحتكار من قبل مكاتب التدقيق الكبيرة في قطاع معين. ويبين الشكل (2) مداخل قياس التخصص القطاعي للمدقق كما يأتي:




**الشكل (2) مداخل قياس التخصص القطاعي للمدقق**

**المصدر:** (الطائي وسلمان، ٢٠١٩:٥٣٦) بتصرف الباحثان.

## رابعاً: مفهوم حوكمة الشركات:

لقد تناولت المنظمات المهنية والدولية والباحثين العديد من المفاهيم الخاصة بحوكمة الشركات (Corporate Governance) كل عن طريق رؤيته ومنظوره الخاص لتوضيح هذا المفهوم وإزالة غموضه، لذلك من الضروري عرض وجهات النظر المختلفة لإعطاء صورة واضحة للقارئ، إذ عرفت لجنة كادبوري Cadbury committee لتعطي مفهوم أوسع للحقوق والواجبات القانونية، إذ أشارت إلى أن حوكمة الشركات أداة لتحقيق التوازن بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية وبين الأهداف الفردية والجماعية بما يتضمن ذلك الموائمة قدر الإمكان بين مصالح الافراد والشركات والمجتمع (Sullivan,2009:10).

ويعرف آخرون حوكمة الشركات بأنها نظام رقابي يتضمن مجموعة تعليمات وقواعد وأسس ومبادئ تعتني بتحسين وتنظيم العلاقة بين أصحاب المصالح (الزبائن، المساهمين، العاملين، المقرضين، الجمهور، الحكومة، الجهات المهتمة بحماية المستهلك) ومجلس الإدارة، والقيام بتحديد واضح لمسؤولية مجلس الإدارة لحماية جميع الأطراف وتعزيز الشفافية في الإفصاح والتعامل، بما يحقق النتائج التي تزيد من أرباح الشركة وتقليل الخسائر، والكشف المبكر عن المخالفات والتجاوزات التي قد ترتكبها الإدارة (النعيمي والعلي، ٢٠٢٠:٥٧).

في ضوء ما سبق يعرف الباحثان حوكمة الشركات بأنها الإدارة الرشيدة القائمة على مجموعة من القواعد والمعايير التي يتم عن طريقها توجيه أعمال الشركة ومراقبتها على أعلى مستوى ممكن لتحقيق أهدافها المرسومة على المدى البعيد والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والافصاح والشفافية، وبما يضمن مصالح جميع الاطراف المرتبطة بالشركة من المدراء والموظفون والزبائن وحملة الاسهم والمجتمع... الخ.

**خامساً: آليات حوكمة الشركات:**

يمكن توضيح آليات حوكمة الشركات كما يأتي:

**١. استقلالية مجلس الإدارة:**

تعد استقلالية أعضاء مجلس الإدارة من أهم الخصائص التي تدعم قيام مجلس الإدارة بمهام الإشراف والرقابة، ومن ثم الحد من قدرة المديرين على التصرف بما يخدم مصالحهم الخاصة على حساب الملاك والأطراف الأخرى (عمران، ٢٠١٥: ٤٥)، ويمثل أحد الأدوار الرئيسة لمجلس الإدارة مراقبة أنشطة المديرين نيابة عن المالكين عن طريق الاستعانة بمدراء خارجيين، نظراً لأنهم يتعرضون لضغوط أقل من المساهمين والمديرين مقارنةً بالمدراء الداخليين وعادة ما يكون لديهم خبرة أكبر. ووفقاً لنظرية الوكالة فإن زيادة المديرين المستقلين تسهم في تخفيف تكاليف الوكالة وتحسين جودة مراقبة مجلس الإدارة (Miras-Rodríguez,*et.al.*,2019:6).

**٢. حجم مجلس الإدارة:**

يعبر حجم مجلس الإدارة عن عدد الأعضاء المنتخبين من الهيئة العامة، إذ نص دليل الحوكمة الخاص بالمصارف العراقية لعام ٢٠١٨ على أن حجم مجلس الإدارة يتكون من سبعة أعضاء كحد أدنى (دليل الحوكمة المؤسسية للمصارف، ٢٠١٨)، وفيما يتعلق بالحجم المناسب لمجلس الإدارة وفاعلية الدور الرقابي، فقد أكد (Jensen,1993) بأن المجالس الأصغر تكون أكثر فاعلية، إذ تميل المجالس الأكبر حجماً إلى مشاكل التنسيق وصعوبة اتخاذ القرارات (Al-Matari, *et.al.*,2012:20)، أما وجهة النظر الأخرى فترى بأن الحجم الكبير لمجلس الإدارة يؤدي إلى التنوع في الخبرات والمهارات بين أعضاء المجلس وهذا بدوره ينعكس ايجابياً على اتخاذ قراراتهم (Latif,*et.al.*,2014:86).

**٣. تركز الملكية (كبار الملاك):**

يمكن تعريف كبار الملاك بأنهم: "المساهمون الذين يمتلكون (5%) فأكثر من أسهم الشركة المصدرة" (Thomsen,*et.al.*,2006:248)، وعادة ما يتم تقسيم هياكل الملكية في الشركات إلى نوعين هما: الملكية المركزة التي تكون الملكية أو السيطرة مركزة في عدد قليل من الأفراد والمديرين التنفيذيين وغيرها، وتدار الشركة من قبل هذه الفئات وتسيطر عليها أو تؤثر فيها بقوة، ويطلق عليها نظام سيطرة الداخليين والملكية المشتتة التي تكون في عدد كبير من حملة الأسهم مع ممتلكات قليلة وعدد قليل من حملة الأسهم الكبار (إن وجد)، وينتج عنه ضعف في مراقبة القرارات الإدارية وصعوبة أولئك المالكين في تنسيق مجهوداتهم، ويطلق عليه نظام سيطرة الخارجيين (جاسم وعبدالله، ٢٠١٩: ٨٨-٨٩).

**سادساً: التخصص القطاعي للمدقق وآليات حوكمة الشركات:**

يعد التخصص القطاعي للمدقق من أكثر العوامل تأثيراً في دعم وتفعيل آليات حوكمة الشركات، ويتم ذلك عن طريق مجموعة من الآليات أهمها ما يأتي:

**١. استقلالية مجلس الإدارة:**

لخصت دراسة (Sun & Liu,2013:1) إلى أن إدارة الأرباح ترتبط بشكل سلبي باستقلالية مجالس الإدارة في الشركات التي يتم تدقيقها من قبل مدققون متخصصين قطاعياً أكثر من الشركات التي تم تدقيقها من قبل المدققين غير المتخصصين، بما يتفق مع فكرة أن هناك علاقة تكاملية بين التخصص القطاعي للمدققين وحوكمة مجلس الإدارة، كما توصلت الدراسة إلى وجود تأثير تفاعلي إيجابي بين التخصص القطاعي للمدقق وإدارة مجلس الإدارة على جودة التقارير المالية، وتشير النتائج إلى أن مجالس الإدارات عالية الجودة تكون أكثر فاعلية في تقييد إدارة الأرباح عند تعيين مدققين متخصصين قطاعياً، وفي السياق نفسه أوضحت دراسة (Khanqah,2015:1) إلى أن التخصص القطاعي للمدقق يمكن أن يكون مكملاً وليس بديلاً لاستقلالية المجلس في تحسين جودة المحاسبة أي إن هناك تفاعل بين التخصص القطاعي للمدقق واستقلالية مجلس الإدارة، فضلاً عن وجود ارتباط إيجابي بين التخصص القطاعي للمدقق ومجلس الإدارة، إذ يطلب مجلس الإدارة ذات الحوكمة العالية عمليات تدقيق عالية الجودة، ومن الممكن أيضاً وجود علاقة بديلة بين التخصص القطاعي للمدقق وحوكمة مجلس الإدارة. كما أشارت دراسة (Sun & Liu,2011:1) إلى أن هناك علاقة إيجابية بين التخصص القطاعي للمدقق ومجلس الإدارة، على أساس أن المدقق المتخصص يمكن أن يقدم خدمات تدقيق ذات جودة عالية للزبائن، وأن المدقق المتخصص قطاعياً يمكن أن يساعد المديرين في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية بشكل فعال لحماية رأس مالهم وتقليل تعرضهم لمخاطر التقاضي. ومن ثم، فإن هذا يدفع مجلس الإدارة لتوظيف مدققين متخصصين نتيجة لمعرفتهم الكبيرة الخاصة بالقطاع. وقد توصلت دراسة (عبداللطيف، ٢٠٢٠:١١٨) إلى إن هناك علاقة معنوية طردية بين آليات حوكمة الشركات المتمثلة باستقلالية مجلس الإدارة مع التخصص القطاعي للمدقق، وإن تأثير التخصص القطاعي للمدقق في الحد من إدارة الأرباح يزداد بشكل كبير عند توسيط آليات حوكمة الشركات، وذلك بالتطبيق على عينة من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية خلال الفترة ٢٠١٤-٢٠١٨.

ويرى الباحثان إن المعرفة المهنية والمهارات العالية التي يمتلكها المدقق عن طبيعة النشاط المحدد يمكن أن تعزز من دور استقلالية مجلس الإدارة عن طريق تقديم خدمات تدقيق ذات جودة عالية.

**٢. حجم مجلس الإدارة:**

ذهبت دراسة (Karaibrahimoglu,2013:273) إلى التحقق بين آليات حوكمة الشركات واختيار المدقق، وقد توصلت الدراسة عن وجود علاقة إيجابية بين حجم مجلس الإدارة والتخصص القطاعي للمدقق، إذ أن الشركات التي لديها مجالس إدارة أكبر تطلب المزيد من المدققين المتخصصين في قطاع معين، وقد يكون هذا بسبب مشاكل التنسيق والاتصال المحتملة بين أعضاء مجلس الإدارة، مما يقلل من فعالية المجلس في الإشراف على التقارير المالية. وأشارت دراسة (Soyemi,*et.al.*,2021:54) عن وجود علاقة إيجابية بين التخصص القطاعي للمدقق وحجم مجلس الإدارة عن طريق تناول عينة من (35) شركة من الشركات غير المالية المدرجة في

بورصة نيجيريا، بينما توصلت دراسة (Mauricia,2017:31) إلى وجود علاقة سلبية بين التخصص القطاعي للمدقق وحجم مجلس الإدارة، مما يشير إلى أن الشركات التي لديها عدد كبير من أعضاء مجلس إدارة تكون أقل عرضة لتعيين مدققين متخصصين في قطاع معين، وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات المدرجة في الولايات المتحدة.

وتوصلت دراسة (عبداللطيف، ٢٠٢٠:١٢١) إلى أن هناك علاقة معنوية طردية بين آليات حوكمة الشركات منها حجم مجلس الإدارة مع التخصص القطاعي للمدقق الخارجي، كما توصلت أيضاً إلى أن تأثير التخصص القطاعي للمدقق في الحد من إدارة الأرباح يزداد بشكل كبير عند توسيط حوكمة الشركات.

بناءً على ما سبق يتفق الباحثان مع دراسة (Karaibrahimoglu,2013) بأن الشركات التي لديها مجالس إدارة أكبر تطلب المزيد من المدققين المتخصصين في القطاع، وقد يكون هذا بسبب مشاكل التنسيق والاتصال المحتملة بين أعضاء مجلس الإدارة، مما يقلل من فاعلية المجلس في الإشراف على التقارير المالية، ومن ثم البحث عن مدققين متخصصين قطاعياً.

**٣. تركز الملكية:**

توجد علاقة تكاملية بين التخصص القطاعي للمدقق وتركز الملكية نتيجة للتفاعل بين المساهمين الكبار والمدققين الخارجيين، إذ يحظى كبار المساهمين وخاصة المستثمرين المؤسسيين المشاركين في لجنة التدقيق، بفرص للاجتماع بانتظام مع المدققين الخارجيين لمناقشة عملية التدقيق، واستراتيجية الشركة والأداء التشغيلي، وأنظمة الرقابة الداخلية، فضلاً عن ذلك، قد تنشأ علاقة بديلة بين التخصص القطاعي للمدقق وتركز الملكية، وعندما يكون لدى المساهمين الكبار أكثر نفوذاً على إدارة الشركة، فقد يسعون وراء مصالحهم الخاصة ويستغلون اقلية المساهمين، لذلك يجب أن يتدخل دور المدققين الخارجيين لحماية المصالح الكبرى (Ismail,2020:13-14)، بينما أشارت دراسة أخرى إلى أن التخصص القطاعي للمدقق لا يتأثر بمستوى تركز الملكية (Amin,*et.al.*, 2017:231).

ويرى الباحثان بأن وجود التخصص القطاعي للمدقق الذي يقدم خدمات تدقيق ذات كفاءة عالية من المؤكد أن يلعب دور إيجابياً مع تركز الملكية بعدِّه آلية مراقبة فعالية لتحسين العلاقة بين المديرين والمساهمين وكلما زاد تركز الملكية كان حافز للحد من التصرفات الانتهازية للمديرين بما يؤدي إلى تعظيم قيمة المساهمين.

## المبحث الثالث: الجانب التطبيقي للبحث:

يتضمن هذا الجزء من البحث، مجتمع البحث، قياس المتغيرات، ومن ثم تحليل النتائج الإحصائية واختبار الفرضيات التي قام عليها البحث.

### أولاً: مجتمع البحث وجمع المعلومات:

تم تحديد مجتمع البحث بالشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والمنشور تقاريرها على الموقع الالكتروني لهيئة الأوراق المالية، وللفترة الممتدة من ٢٠١١ لغاية ٢٠١٩، والاستعانة بمكاتب التدقيق المتخصصة قطاعياً التي دُققت حسابات تلك الشركات عينة البحث، وكان معيار اختيار العينة على أساس انتظام التقارير المالية خلال الفترة المشمولة بالبحث، إذ أسفر تطبيق المعيار عن قبول (12) شركة مقسمة إلى (6) شركات مصرفية و(6) شركات صناعية.

**ثانياً: متغيرات البحث:**

يتضمن البحث متغيرين، يمكن توضيحها كما يأتي:

**١. المتغير المستقل: التخصص القطاعي للمدقق:**

يمكن قياس التخصص القطاعي للمدقق عن طريق النسبة المئوية للنقاط (الحصة) المستخدمة لتدقيق القوائم المالية لقطاع معين في سنة ما إلى إجمالي القطاعات الأخرى التي تم تدقيقها من قبل المدقق الخارجي في السنة نفسها، بالاتفاق مع دراسة (Ismail,*et.al.*,2019)، هذا ويمكن حساب التخصص القطاعي للمدقق بالشكل الآتي:

$$\text{التخصص القطاعي للمدقق} = \frac{\textbf{إيرادات مكتب التدقيق عن تدقيق قطاع معين في سنة ما}}{\textbf{إجمالي إيرادات مكتب التدقيق في نفس السنة}} \times ١٠٠٪$$

**٢. المتغير التابع: حوكمة الشركات:**

يمكن قياس حوكمة الشركات عن طريق آلياتها والمتمثلة بـ(استقلالية مجلس الإدارة، حجم مجلس الإدارة، تركز الملكية). وقد اعتمد الباحثان في تحديد هذه المتغيرات على الدراسات السابقة، والجدول (1) يوضح كيفية قياس هذه المتغيرات والدراسات المعتدة في قياسها.

**الجدول (1) قياس آليات حوكمة الشركات**

| آليات حوكمة الشركات | القياس | الدراسات المتفق معها |
|---|---|---|
| استقلالية مجلس الإدارة | نسبة المديرين المستقلين في مجلس الإدارة | (Mahmood,*et.al.*,2018)<br>(Suman & Singh,2020)<br>(Soliman,2020) |
| حجم مجلس الإدارة | عدد أعضاء مجلس الإدارة | |
| تركز الملكية | نسبة أسهم الملاك الذين يمتلكون أكثر من (5٪) من الأسهم المصدرة إلى إجمالي الأسهم المتداولة | |

**المصدر:** الجدول من إعداد الباحثان.

**ثالثاً: تحليل النتائج واختبار الفرضيات:**

يتم في هذا الجزء من البحث عرض نتائج البحث بعد تفريغ البيانات المجمعة لعينة البحث من القوائم المالية السنوية للشركات ومكاتب التدقيق الخارجية ذات التخصص القطاعي في البرنامج الإحصائي (SPSS Ver. 23).

**١. وصف المتغيرات:**

يعرض الجدول (2) قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، لمتغيرات البحث، التي تم الحصول عليها من التحليل الإحصائي للبيانات.

**الجدول (2) نتائج التحليل الوصفي**

| المتغيرات | | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | معامل الاختلاف | أعلى قيمة | أقل قيمة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| المستقل | التخصص القطاعي للمقق | 0.224 | 0.186 | 0.831 | 0.625 | 0.002 |
| التابع | استقلالية المجلس | 0.545 | 0.115 | 0.212 | 0.77 | 0.11 |
| | حجم المجلس | 6.833 | 1.417 | 0.207 | 9.00 | 5.00 |
| | تركز الملكية | 1.235 | 4.697 | 3.804 | 30.84 | 0.01 |

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS).

يلاحظ من الجدول (2) النتائج الآتية:

أ. يشير الوسط الحسابي للتخصص القطاعي للمدقق والبالغ نسبته (0.224) وهذا مؤشر يوضح بأن نسبة (22.4%) من الشركات قد خضعت للتدقيق من قبل مدققين متخصصين قطاعياً وهي نسبة ليست كبيرة للغاية ولا تعطي موضوعية عالية لتقرير المدقق ولصحة التقارير المالية.

ب. وفيما يتعلق بآليات حوكمة الشركات فقد تراوحت الأوساط الحسابية بين (0.545-6.833) وقد بلغ الوسط الحسابي لاستقلالية مجلس الإدارة ما نسبته (0.545)، وهذا يدل على أن مجلس الإدارة يتمتع بالاستقلالية بنسبة (54%)، إلا أن هذه النسبة ظهرت متباينة على مستوى عينة البحث بدلالة الانحراف المعياري المرتفع والبالغ نسبته (0.115) والارتفاع في معامل الاختلاف والبالغ نسبته (0.212) وهذا يعني عدم وجود اتساق لاستقلالية المجلس في أغلب المشاهدات وقد وصل أعلى مستوى للاستقلالية خلال الفترة (0.77) بينما أقل مستوى ظهر بنسبة (0.11). وهذا يتفق مع دراسة (Mahmood,*et.al.*,2018:2284) التي أشارت إلى أن زيادة عدد الأعضاء المستقلين في مجلس الإدارة يعمل كآلية حوكمة فعالة.

ت. بلغ الوسط الحسابي لآلية حجم مجلس الإدرة بنسبة (6.833) وهذا يشير إلى أن أغلب الشركات قد تجاوزت ست أعضاء وهو عدد يفي بمتطلبات الحوكمة الجيدة التي تتعلق في تحديد عدد أعضاء مجلس الإدارة، وهذا يتفق مع دراسة (Htay,*et.al.*,2012:14) إذ توصلت إلى أن حجم مجلس الإدارة يجب أن لا يزيد عن ثمانية أعضاء للحصول على أداء جيد، ويشير الانحراف عن الوسط الحسابي والبالغ قيمته (1.417) إلى أن التباين بين الشركات كان مرتفعاً، فضلاً عن الارتفاع في معامل الاختلاف على مستوى عينة البحث والذي بلغ بنسبة (0.0207)، وقد كان أكبر عدد وصل إليه أعضاء مجلس الإدارة (9) بينما أقل عدد كان (5)، وهذا يدل على الفجوة الكبيرة في حجم المجلس لعينة البحث.

ث. بلغ متوسط نسبة تركز الملكية لعينة البحث ما نسبته (1.235) وهذا مؤشر يدل على الشركات لديها ارتفاع في نسبة الأسهم التي يمتلكها أصحاب الأسهم الكبار التي لا تقل نسبة الأسهم الممتلكة عن (5%) من رأس مال الشركة، ويشير التباين والتشتت بين المشاهدات عينة البحث إلى الارتفاع وذلك بدلالة كل من والانحراف المعياري البالغ نسبته (4.697) ومعامل الاختلاف البالغ (3.804) وهي قيمة كبيرة جداً تدل على تفاوت مستويات تركز الملكية في أغلب المشاهدات واعلى مستوى تم تسجيله بلغت (30.84) في حين أقل نسبة تم تسجيلها كانت (0.01) وهذا يدل على الفجوة الكبيرة في الانخفاض في تركز الملكية لعينة البحث.

**٢. اختبار الفرضيات:**

ويتم تناول هذه الفرضيات كما يأتي:

**($H_1$) الفرضية الرئيسة الأولى:** هناك علاقة ارتباط معنوي بين التخصص القطاعي للمدقق وآليات حوكمة الشركات (استقلالية مجلس الإدارة، حجم مجلس الإدارة، تركز الملكية)

يعرض الجدول (3) مصفوفة الارتباط بيرسون بين كل من المتغير المستقل التخصص القطاعي للمدقق، والتابع حوكمة الشركات المتمثل بآلياتها الثلاثة وهي استقلالية مجس الإدارة، وحجم مجلس الإدارة، وتركز الملكية.

**الجدول (3) قيم معامل الارتباط بين متغيرات البحث**

| المستقل / التابع | التخصص القطاعي للمدقق | |
|---|---|---|
| | **Pearson Correlation** | **Sig** |
| التخصص القطاعي للمدقق | 1 | - |
| استقلالية مجلس الإدارة | **0.414 | 0.000 |
| حجم مجلس الإدارة | **0.430 | 0.000 |
| تركز الملكية | -0.090 | 0.355 |

(*): تعني ان الارتباط دال معنوي عند مستوى 0.05، (**) تعني ان الارتباط دال معنوي عند مستوى 0.01.
**المصدر:** الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS) .

يلاحظ من الجدول (3) الخاص بمصفوفة العلاقات النتائج الآتية:

أ. هناك علاقة ارتباط معنوي إيجابي بين التخصص القطاعي للمدقق واستقلالية مجلس الإدارة عند مستوى معنوية (0.01)، أي ان مستوى التخصص القطاعي للمدقق يزداد عند زيادة استقلالية مجلس الإدارة أي بمعنى وجود علاقة طردية بينهم وقد جاءت نتيجة هذا البحث متفقة مع عدة دراسات منها (Karaibrahimoglu,2013)، (Sun & liu,2013)، (Khanqah,2015)، (Sun & Liu,2011)، (عبداللطيف،٢٠٢٠)، بينما تختلف مع دراسة (Soyemi,*et.al.*, 2021) التي توصلت إلى وجود علاقة سلبية.

ب. توجد علاقة ارتباط معنوية إيجابية بين التخصص القطاعي للمدقق وحجم مجلس الإدارة، إذ أظهرت دلالة مستوى الارتباط (sig) بنسبة (0.430)، وقد يرجع السبب في ذلك إلى أن زيادة حجم مجلس الإدارة قد ينتج عن ظهور مشاكل التنسيق والاتصال بين أعضاء المجلس مما يقلل من فاعلية المجلس في الإشراف على التقارير المالية مما يتطلب ذلك الاستعانة بمكاتب تدقيق متخصصة قطاعياً لتنفيذ خدمات التدقيق بكفاءة عالية، وتتفق هذا النتيجة مع دراسة (عبداللطيف، ٢٠٢٠)، (Karaibrahimoglu,2013)، (Soyemi,*et.al.*,2021)، في حين تعارضت مع دراسة (Mauricia,2017)والتي توصلت إلى وجود علاقة سلبية بين التخصص القطاعي للمدقق وحجم مجلس الإدارة وأن الشركات التي لديها عدد كبير من أعضاء مجلس إدارة تكون أقل عرضة لتعيين مدققين متخصصين قطاعياً. وربما يعود السبب في الاختلاف مع بعض الدراسات إلى اختلاف بيئة الدراسة الحالية مقارنة مع تلك الدراسات السابقة.

ت. بالنسبة إلى آلية تركز الملكية تشير قيمة المعنوية (0.355) التي هي أكبر من (5%) على عدم معنوية العلاقة أي لا توجد علاقة ارتباط معنوية بين التخصص القطاعي للمدقق وتركز الملكية، في حين تشير قيمة معامل الارتباط (0.09-) إن العلاقة ضعيفة جداً وعكسية بدلالة الإشارة السالبة. وهذا يعني التخصص القطاعي للمدقق ليس له أي علاقة مع كبار المساهمين الذين تزيد نسبة أسهمهم عن (5%) من رأس المال المصدر، وجاءت هذه النتيجة متوافقة مع دراسة (Amin,*et.al.*,2017)، (Ismail,2020)، (Karaibrahimoglu,2013)، بينما تعارضت مع دراسة (Alzeaideen & Al-Rawash,2018) التي توصلت إلى وجود علاقة إيجابية.

**($H_2$) الفرضية الرئيسة الثانية:** هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص القطاعي للمدقق في آليات حوكمة الشركات.

ينبثق عن هذه الفرضية ثلاث فرضيات فرعية هي:

**($H_{2.1}$) الفرضية الفرعية الأولى:** هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص القطاعي للمدقق في آلية استقلالية المجلس.

تم صياغة معادلة انحدار خطي بسيط لتقدير آلية استقلالية المجلس بدلالة التخصص القطاعي للمدقق، لغرض معرفة مستوى تأثير الأخيرة في آلية استقلالية المجلس، والجدول (4) يظهر نتائج اختبار التأثير.

**الجدول (4) معادلة انحدار تأثير التخصص القطاعي للمدقق في آلية استقلالية المجلس**

| التابع / المستقل | استقلالية مجلس الإدارة | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | F | Sig | T | Sig | β | $R^2$ |
| التخصص القطاعي للمدقق | 21.949 | 0.000 | 4.685 | 0.000 | 0.256 | 0.172 |
| معامل الارتباط R = 0.414 | | | | | | |
| معامل التحديد المعدل Adjusted $R^2$ =0.164 | | | | | | |
| المعامل الثابت $\beta_0$ = 0.488 | | | | | | |
| مستوى الدلالة = 0.05 | | | | | | |

**المصدر:** الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS) .

يلاحظ من الجدول (4) ما يأتي:

أ. ثبوت معنوية نموذج الانحدار إذ بلغت قيمة (F) (21.949) وهي معنوية عند مستوى معنوية (0.01)، مما يدل على صحة نموذج الانحدار التي تشير إلى تقدير استقلالية مجلس الإدارة بدلالة تأثير التخصص القطاعي للمدقق.

ب. ثبات معامل الحد الثابت لقيمة (T) البالغة (4.685)، عند مستوى معنوية (0.01)، مما يدل على معنوية تأثير التخصص القطاعي للمدقق في استقلالية مجلس الإدارة.

ت. تدل قيمة معامل الانحدار بيتا (β) البالغة (0.256) الموجبة على أن التأثير إيجابي، بمعنى ذلك كلما كان المدقق أكثر تخصصاً قطاعياً انعكس ذلك في التأثير على استقلالية مجلس الإدارة.

ث. تشير قيمة معامل التحديد ($R^2$) البالغة (0.172) على أن التخصص القطاعي للمدقق يفسر ما نسبته (17%) من التغيرات التي تحدث في استقلالية المجلس وهي نسبة قليلة وأن النسبة التفسير الأكبر البالغة (83%) تعود لمسببات وعوامل أخرى غير ظاهرة في النموذج الحالي، وهذه النتيجة تتفق مع دراسة (Beasley & Petroni,2001) (عبداللطيف، ٢٠٢٠)، (Sun & liu, 2013)، (Khanqah,2015)، بينما جاءت النتيجة متعارضة مع دراسة (Soyemi,*et.al.*, 2021) التي توصلت إلى وجود تأثير سلبي. بناءً على ذلك تقبل الفرضية الفرعية الأولى.

**($H_{2.2}$) الفرضية الفرعية الثانية:** هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص القطاعي للمدقق في آلية حجم مجلس الإدارة.

يعرض الجدول (5) النتائج التي تم الحصول عليها من البرنامج الإحصائي (SPSS) الذي يبين معادلة الانحدار الخطي البسيط لتقدير تأثير التخصص القطاعي للمدق في حجم مجلس الإدارة.

**الجدول (5) معادلة انحدار تأثير التخصص القطاعي للمدقق في آلية حجم المجلس**

| التابع / المستقل | استقلالية مجلس الإدارة | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | F | Sig | T | Sig | β | $R^2$ |
| التخصص القطاعي للمدقق | 24.053 | 0.000 | 4.904 | 0.000 | 3.262 | 0.185 |
| معامل الارتباط R = 0.414 | | | | | | |
| معامل التحديد المعدل Adjusted $R^2$ = 0.177 | | | | | | |
| المعامل الثابت $\beta_0$ = 6.100 | | | | | | |
| مستوى الدلالة = 0.05 | | | | | | |

**المصدر:** الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS) .

يلاحظ من الجدول (5) النتائج الآتية:

أ. ثبوت معنوية نموذج الانحدار بدلالة قيمة (F) البالغة (24.053) وهي معنوية عند مستوى معنوية (0.01)، معنى ذلك يمكن تقدير حجم مجلس الإدارة بدلالة تأثير التخصص القطاعي للمدقق وهذا يشير إلى صحة النموذج.

ب. ثبات معامل الحد الثابت لقيمة (T) البالغة (4.904)، بدلالة معنوية (0.000) عند مستوى معنوية (0.01)، مما يدل على معنوية تأثير التخصص القطاعي للمدقق في حجم مجلس الإدارة.

ت. تدل قيمة معامل الانحدار بيتا (β) البالغة (3.262) الموجبة على أن التأثير إيجابي، بمعنى ذلك كلما كان المدقق أكثر تخصصاً قطاعياً انعكس ذلك أكثر تأثيراً في آلية حجم مجلس الإدارة.

ث. تشير قيمة معامل التحديد ($R^2$) البالغة (0.185) على أن التخصص القطاعي للمدقق يفسر ما نسبته (18.5%) من التغيرات التي تحدث في حجم المجلس وهي نسبة قليلة وأن النسبة التفسير الأكبر البالغة (81.5%) تعود لمسببات وعوامل أخرى غير ظاهرة في النموذج الحالي، وهذه النتيجة تتفق مع دراسة (عبداللطيف،٢٠٢٠)، (Soyemi,*et.al.*,2021)، (Karaibrahimoglu,2013)، وتختلف عن دراسة (Mauricia,2017) التي توصلت إلى وجود تأثير سلبي. بناءً على ذلك تقبل الفرضية الفرعية الثانية.

**($H_{2.3}$) الفرضية الفرعية الثالثة:** هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص القطاعي للمدقق في آلية تركز الملكية.

تم صياغة معادلة انحدار خطي بسيط لتقدير آلية تركز الملكية بدلالة التخصص القطاعي للمدقق، لغرض معرفة مستوى تأثير الأخيرة في آلية تركز الملكية، والجدول (6) يظهر نتائج اختبار التأثير.

**الجدول (6) معادلة انحدار تأثير التخصص القطاعي للمدقق في آلية تركز الملكية**

| التابع / المستقل | استقلالية مجلس الإدارة | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | F | Sig | T | Sig | β | $R^2$ |
| التخصص القطاعي للمدقق | 0.862 | 0.355 | -0.928 | 0.355 | -2.258 | 0.008 |
| معامل الارتباط R = 0.090 | | | | | | |
| معامل التحديد المعدل Adjusted $R^2$ = -0.001 | | | | | | |
| المعامل الثابت $\beta_0$ = 1.742 | | | | | | |
| مستوى الدلالة = 0.05 | | | | | | |

**المصدر:** الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS) .

يلاحظ من الجدول (6) ما يأتي:

أ. عدم ثبات نموذج الانحدار بدلالة قيمة (F) البالغة (0.862) وهي غير معنوية عند مستوى معنوية (5%)، معنى ذلك لا يمكن تقدير آلية تركز الملكية بدلالة التخصص القطاعي للمدقق وهذا يشير إلى عدم صحة النموذج.

ب. عدم ثبات معامل الحد الثابت لقيمة (T) البالغة (0.928-)، بدلالة معنوية (0.355) وهي أكبر من (5%) مما يدل على عدم معنوية تأثير التخصص القطاعي للمدقق في آلية تركز الملكية.

ت. تدل قيمة بيتا (β) البالغة (2.258-) على أنه بالرغم من عدم معنوية التأثير، إلا أن القيمة السالبة تدل على أن التأثير سلبي، بمعنى كلما زاد التخصص القطاعي للمدقق انعكس ذلك في انخفاض التأثير في آلية تركز الملكية.

ث. تشير قيمة معامل التحديد ($R^2$) البالغة (0.008) على أن التخصص القطاعي للمدقق يفسر ما نسبته (0.8%) من التغيرات الحاصلة في آلية تركز الملكية وهي نسبة قليلة جداً وأن نسبة التفسير الأكبر البالغة (99.2%) تعود لمسببات وعوامل أخرى غير ظاهرة في النموذج الحالي، وهذه النتيجة تتفق مع دراسة (Amin,*et.al.*,2017)، (Ismail,2020)، واختلفت مع دراسة (Alzeaideen & Al-Rawash,2018) التي توصلت إلى وجود تأثير إيجابي. بناءً على ما سبق ترفض الفرضية الفرعية الثالثة، أي لا يوجد تأثير للتخصص القطاعي للمدقق في آلية تركز الملكية.

## المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات:

توصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات أهمها كما يأتي:

**أولاً: الاستنتاجات:**

١. وجود اتفاق نسبي بين الباحثين والمنظمات المهنية على ضرورة التخصص القطاعي في مجال التدقيق كنتيجة للفوائد المتحققة منه وبسبب التطورات وتعقد وازدياد حجم الأعمال والأنشطة وتنوع المعالجات المحاسبية باختلاف القطاعات غالباً.

٢. تعد حوكمة الشركات وآلياتها من الموضوعات التي تهم العديد من الباحثين والمنظمات المهنية الدولية في فروع عديدة من المعرفة، وخاصة دورها في منع وقوع الأزمات المالية في الشركات في البيئة العراقية لما لها من دور في ترشيد عملية إدارة ومراقبة الشركات واتباع كافة الإجراءات لمواجهة حالات الإخفاق والتوقف عن ممارسة النشاط، فضلاً عن دور الحوكمة في جذب الاستثمارات ودعم الاقتصاد المحلي طويل الاجل والقدرة التنافسية.

٣. أظهرت نتائج البحث التطبيقية خلال الفترة الممتدة (٢٠١١-٢٠١٩) إلى أن الشركات عينة البحث لديها مستوى منخفض من المدققين الخارجيين الذين يتميزون بالتخصص القطاعي، وقد يرجع ذلك إلى عدم إدراك تلك الشركات لأهمية تخصص المدقق في قطاع معين.

٤. بالنسبة لآليات حوكمة الشركات فان النتائج تشير إلى أن الشركات عينة البحث لديها حجم مجلس إدارة يزيد عن ست أعضاء وهذا عدد يفي بمتطلبات حوكمة الشركات الجيدة، وكذلك إن أغلب الشركات لديها مستوى متوسط لأعضاء مجلس الإدارة المستقلين ولها نسبة تركز عالية من كبار المساهمين الذين يمتلكون نسبة (5%) أو أكثر من رأس مال الشركة.

**ثانياً: التوصيات:**

١. ضرورة تأكيد الهيئات التشريعية والتنظيمية لمهنة التدقيق في العراق ومنها مجلس مهنة مراقبة الحسابات على مكاتب التدقيق بوجود مستوى مقبول من التخصص القطاعي في القطاع الذي يقومون بتدقيق حساباته.

٢. ضرورة اهتمام الشركات في البيئة العراقية بصورة أكبر في تطبيق آليات حوكمة الشركات وبشكل أكثر فاعلية، نظراً لدور هذه الآليات في تعزيز الدور الرقابي والاشرافي على إدارة تلك الشركات لينعكس ذلك في أدائها ككل.

٣. تشجيع مكاتب التدقيق العراقية بالتخصص في قطاع معين لما لذلك من أهمية، إذ يزيد من قدرة مكتب التدقيق على التعرف على مشاكل القطاع ويمكنها من التخطيط الجيد لعملية التدقيق الذي يزيد لديها المقدرة على اكتشاف الاخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، ومن ثم تقديم خدمات تدقيق ذات كفاءة عالية.

٤. تطوير وتفعيل القوانين التي تحمي المساهمين وعلى وجه الخصوص الأقلية من حملة الأسهم نتيجة للأضرار التي قد تلحق بهم من إدارة الشركات لتوفير الحماية لاستثماراتهم وزيادة قدرة الجمهور على اتخاذ القرارات الاستثمارية.

**المصادر:**

**أولاً: المصادر العربية:**


١. إبراهيم، سماح حسن آدم، (٢٠١٥)، التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ودوره في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بالسودان، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة النيلين، السودان.

٢. أبو الحسن، نسرين مساعد بابكر، (٢٠١٨)، دور التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بالسودان، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العلي، جامعة النيلين، السودان.

٣. جاسم، مثنى روكان، عبدالله، بشرى نجم، تأثير حوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (١٥)، العدد (٤٧)، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق.

٤. الجبوري، محمد إبراهيم محمد حسين، (٢٠١٩)، تأثير التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على العلاقة بين استقلالية مجلس الإدارة وجودة المراجعة: دليل تطبيقي من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد (٢٣)، العدد (٢)، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر.

٥. دليل الحوكمة المؤسسية للمصارف، البنك المركزي العراقي، (٢٠١٨).

٦. الطائي، بشرى فاضل، سلمان، حسين فخري، (٢٠١٩)، تأثير التخصص المهني لشركات التدقيق العراقية في جودة التدقيق، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد (٢٥)، العدد (١١٢)، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق.

٧. عبداللطيف، محمد ناظم، (٢٠٢٠)، تأثير التخصص القطاعي للمدقق في دعم آليات حوكمة الشركات وانعكاسه في الحد من إدارة الأرباح: بحث تطبيقي على عينة مختارة من شركات "المصارف" المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، رسالة مقدمة للحصول على شهادة المحاسب القانونية غير منشورة، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، العراق.

٨. عمر، سيف الدين الزين محمد، (٢٠٢٠)، التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ودوره في تحسين جودة المراجعة الخارجية: دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية بالسودان، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان.

٩. عمران، صلاح محمد، (٢٠١٥)، حوكمة الشركات ومشكلات الوكالة (حالة الإفصاح عن معلومات إدارة المخاطر): دراسة تحليلية ميدانية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد (٥٩)، كلية التجارة، جامعة أسيوط، مصر.

١٠. النظيف، أبوبكر مبشر محمد، (٢٠١٥)، دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية: دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي ومكاتب المراجعة بالسودان، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا.

١١. النعيمي، عبدالواحد غازي، العلي، منهل مجيد، (٢٠٢٠)، الرقابة الداخلية في ظل حوكمة الشركات، ط١، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

**ثانياً: المصادر الأجنبية:**

12. Al-Matari, Y. A., Al-Swidi, A. K., & Fadzil, F. H. (2012). Corporate governance and performance of Saudi Arabia listed companies. British Journal of Arts and Social Sciences, 9(1), 1-30.
13. Alzeaideen, K. A., & Al, S. Z. (2018). The effect of ownership structure and corporate debt on audit quality: Evidence from Jordan. International Journal of Economics and Financial Issues, 8(3), 51.
14. Amin, A., Suhardjanto, D., & Agustiningsih, S. W. (2017). Board-auditor interaction and earnings management: The model of company with concentrated ownership. Review of Integrative Business and Economics Research, 6(3), 217.
15. Ashhoob, A. A. (2016). Effect of the Quality of Financial Statements, Foreign Ownership, Frequency of Audit Committee Meetings, and Specialty Industrial Efficiency Investment of Auditors. Research Journal of Finance and Accounting, 7(4).
16. Bae, G. S., Choi, S. U., Dhaliwal, D. S., & Lamoreaux, P. T. (2017). Auditors and client investment efficiency. The Accounting Review, 92(2), 19-40.
17. Bills, K. L., Jeter, D. C., & Stein, S. E. (2015). Auditor industry specialization and evidence of cost efficiencies in homogenous industries. The Accounting Review, 90(5), 1721-1754.
18. Cassell, C., Hunt, E., Narayanamoorthy, G., & Rowe, S. P. (2019). A hidden risk of auditor industry specialization: evidence from the financial crisis. Review of Accounting Studies, 24(3), 891-926.
19. Htay, S. N. N., Aung, M. Z., Rashid, H. M. A., & Adnan, M. A. (2012). The impact of corporate governance on the voluntary accounting information disclosure in Malaysian listed banks. Global Review of Accounting and Finance, 3(2), 128-142.
20. Ismail, S. A., Mahmood, S. M., & Hussein, A. I. (2019). The impact of the agency costs on the going concern under the auditor industry specialization: An empirical study on private banks in Iraq. Revista Aus, 26(3), 55-63.
21. Ismail,M,A,A,(2020). The Interaction Effect of Auditor Industry Specialization and Ownership Concentration on Investment Efficiency: Evidence from Egyptian Stock Exchange. Alexandria Journal of Accounting Research, 4(3), 1-45.
22. Karaibrahimoglu, Y. Z. (2013). Is corporate governance a determinant of auditor choice? Evidence from Turkey. Age Academic Review, 13(2), 273-284.
23. Khanqah, Vahid Taghizadeh (2015)The Interaction Effect of Auditor Industry Specialization and board independence on Investment Efficiency. Iranian journal of business and economics. Volume, 2,issue,1 ,. Department of Accounting, Tabriz branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran.
24. Knechel, W. R., Naiker, V., & Pacheco, G. (2007). Does auditor industry specialization matter? Evidence from market reaction to auditor switches. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 26(1), 19-45.
25. Latif, B., Sabir, H. M., Saleem, S., & Ali, A. (2014). The effects of corporate governance on firm financial performance: A study of family and non-family owned firms in Pakistan. Research Journal of Finance and Accounting, 5(17), 75-89.
26. Mahmood, S. M., Hussein, A. I., & Hussein, S. S. (2018). The impact of IFRS adoption on the relationship between corporate governance and agency costs. Opción, 34(86), 2279-2297.
27. -Mauricia,C.(2017),The effect of audit quality on variable management compensation, MSc Accountancy & Control, variant Accountancy, Amsterdam Business School, Faculty of Economics and Business, University of Amsterdam

28. Minutti- Meza, M. (2013). Does auditor industry specialization improve audit quality?. Journal of Accounting Research, 51(4), 779-817.
29. Miras-Rodríguez, M. D. M., Martínez-Martínez, D., & Escobar-Pérez, B. (2019). Which corporate governance mechanisms drive CSR disclosure practices in emerging countries?. Sustainability, 11(1), 61.
30. Neal, T., Riley, R. (2004), "Auditor Industry Specialist Research Design", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol.23, No .2, pp. 169 – 177.
31. Nidal, AL SAID, (2020) Investigating the relationship between auditor's specialization with information quality and investment efficiency ،journal of management and accounting studients. (3)8.
32. Soliman, W. S. M. K. (2020). Investigating the effect of corporate governance on audit quality and its impact on investment efficiency. Investment Management & Financial Innovations, 17(3), 175.
33. Soyemi, K., Afolabi, O. V., & Obigbemi, I. F. (2021). External audit quality and clients' corporate governance mechanisms in Nigeria: Any nexus?. Journal of Research in Emerging Markets, 3(2), 44-59.
34. -Sullivan, J., (2009) "The Moral Compass Of Companies: Business Ethics and Corporate Governance as Anti-Corruption Tools", International finance corporation (IFC).
35. Suman, S., & Singh, S. (2020). Corporate governance mechanisms and corporate investments: evidence from India. International Journal of Productivity and Performance Management, Volume 70 Issue 3.
36. Sun, J., & Liu, G. (2011). Industry specialist auditors, outsider directors, and financial analysts. Journal of Accounting and Public Policy, 30(4), 367-382.
37. Sun, J., & Liu, G. (2013). Auditor industry specialization, board governance, and earnings management, Managerial Auditing Journal, 28 (1), 45-64.
38. Thomsen, S., Pedersen, T., & Kvist, H. K. (2006). Blockholder ownership: Effects on firm value in market and control based governance systems. Journal of Corporate finance, 12(2), 246-269.
39. Van Bergen, D. (2013). Auditor Industry Specialization and Audit Quality, Master Thesis Department Accountancy Tilburg School of Economics and Management Tilburg University.
40. Verleyen, I., & De Beelde, I. (2011). International consistency of auditor specialization. International Journal of Auditing, 15(3), 275-287.
41. Zhang, Y., Sun, F., & Xian, C. (2017). Does auditor industry expertise affect bank loan costs? Managerial Auditing Journal, Vol 32, Iss 4.