



Journal Website

Article history:

Received 06 June 2026

Revised 26 September 2026

Accepted 03 October 2026

Initial Publication 05 October 2026

Final Publication 23 October 2027

Dynamic Management and Business Analysis

Volume 6, Issue 4, pp 1-27



E-ISSN: 3041-8933

Explaining Audit Quality Based on Audit Firm Ranking and Audit Committee Characteristics: The Moderating Role of Auditor Report Timeliness in Companies Listed on the Iraq Stock Exchange

Navid Reza. Namazi^{1*}, Hayder. Fadhil Almasoodi², Amin. Nazemi¹, Mohammad. Sadegh Zadeh Maharlouei¹

¹ Assistant Professor, Department of Accounting, School of Economics, Management and Social Sciences, Shiraz University, Shiraz, Iran

² PhD Student, Department of Accounting, School of Economics, Management, and Social Sciences, Shiraz University, Shiraz, Iran

* Corresponding author email address: nnamazi@rose.shirazu.ac.ir

Article Info

Article type:

Original Research

How to cite this article:

Namazi, N. R., Fadhil Almasoodi, H., Nazemi, A., & Sadegh Zadeh Maharlouei, M. (2027). Explaining Audit Quality Based on Audit Firm Ranking and Audit Committee Characteristics: The Moderating Role of Auditor Report Timeliness in Companies Listed on the Iraq Stock Exchange. *Dynamic Management and Business Analysis*, 6(4), 1-27.

<https://doi.org/10.61838/dmbaj.473>



© 2027 the author(s). Published by Knowledge Management Scientific Association. This is an open access article under the terms of the Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY 4.0) License.

ABSTRACT

Objective: This study aimed to explain the effects of audit firm ranking and audit committee characteristics on audit quality and audit report lag and to examine the moderating role of audit report lag among companies listed on the Iraq Stock Exchange.

Methodology: This applied study employed a quantitative, descriptive-correlational, and ex post facto design. The statistical population consisted of companies listed on the Iraq Stock Exchange, from which 143 companies were selected through systematic screening for the 2016–2025 period, yielding 1,430 firm-year observations. Data were extracted from annual financial statements, independent audit reports, corporate governance reports, and mandatory disclosures. Audit quality, audit firm ranking, financial expertise, independence, size, experience, gender composition of the audit committee, and audit report lag were examined. Multivariate panel-data regression models were estimated using EViews, with Chow and Hausman tests applied for model specification and year effects controlled.

Findings: Audit firm ranking had a significant positive effect on audit quality ($\beta=0.004823$, $p=0.0001$) and a significant negative effect on audit report lag ($\beta=-3.2714$, $p<0.001$). Financial expertise ($\beta=0.003914$, $p=0.0019$), audit committee independence ($\beta=0.006247$, $p=0.0113$), and member experience ($\beta=0.000412$, $p=0.0387$) significantly improved audit quality, whereas committee size and female membership were not significant. Financial expertise ($\beta=-2.1184$, $p=0.0026$), independence ($\beta=-1.8745$, $p=0.0081$), and experience ($\beta=-0.2874$, $p=0.0328$) also significantly reduced audit report lag. The interaction between audit firm ranking and audit report lag was negative and significant ($\beta=-0.000913$, $p=0.0140$), confirming the negative moderating effect of audit report lag.

Conclusion: Higher-ranked audit firms and audit committees characterized by greater financial expertise, independence, and professional experience contribute to higher audit quality and more timely audit reporting. However, prolonged audit report lag weakens the beneficial effect of audit firm ranking on audit quality. Accordingly, improvements in audit quality should integrate stronger audit firm capabilities, more competent and independent audit committees, and enhanced timeliness of auditor reporting.

Keywords: Audit Quality; Audit Report Lag; Audit Firm Ranking; Audit Committee; Financial Expertise; Audit Committee Independence; Audit Committee Experience; Iraq Stock Exchange

EXTENDED ABSTRACT

Introduction

Audit quality is a fundamental component of credible financial reporting and an important monitoring mechanism for reducing information asymmetry and agency conflicts between managers, shareholders, creditors, and other stakeholders. Within the agency framework, external auditing provides an independent mechanism through which the reliability of financial statements can be evaluated and opportunistic managerial reporting can be constrained. However, the effectiveness of this mechanism depends substantially on the quality of the audit process and on the organizational and professional characteristics of the audit firm. Regulatory oversight of independent auditors has therefore been considered an important mechanism for improving both audit quality and financial reporting quality (Behbahania et al., 2021). Audit firm ranking may reflect differences in professional reputation, human capital, organizational resources, quality-control systems, experience, and the capacity to conduct complex engagements. Higher-ranked audit firms are generally expected to have stronger incentives to protect their professional reputation and to apply more rigorous audit procedures. Evidence regarding audit firm ranking and financial statement restatements suggests that the professional standing of the auditor can be associated with important reporting outcomes (Mohammadrezaei & Yahyaei, 2016). At the same time, the quality of auditing cannot be evaluated independently of the timeliness with which audited information becomes available to users. Audit report lag represents an important dimension of financial reporting timeliness, and excessive delay can reduce the decision usefulness of otherwise reliable financial information (Barati & Sharifi, 2023). Previous research has shown that auditor workload, audit firm ranking, and other audit firm characteristics can affect the time required to complete and issue an audit report (Heydari Sureshjani & Joudaki Chegini, 2022; Keyvani Hafshejani, 2023), while broader evidence indicates that audit report delay is influenced by a combination of auditor-, firm-, and governance-related factors (Abernathy et al., 2017; Zare Behnamiri & Hassankhani, 2021). In addition to external auditor characteristics, the audit committee constitutes a central internal governance mechanism. Its effectiveness depends not merely on its formal existence but also on characteristics such as financial expertise, independence, size, experience, and gender composition. Audit committees with financially knowledgeable and independent members are better positioned to assess complex accounting judgments, challenge management, communicate effectively with external auditors, and monitor the integrity of financial reporting. Prior studies have documented associations between audit committee characteristics and audit quality (Khudhair et al., 2019; Sobhan et al., 2025), financial information quality (Namakavarani et al., 2021), financial statement comparability (Hajihassan & Azadzadeh, 2019), audit report readability (Alikhani et al., 2021), financial reporting quality (Lutfi et al., 2022), and other governance and reporting outcomes (Al-Ahdal & Hashim, 2022; Mardessi, 2022). The professional characteristics of the audit committee chair and members may also affect auditor selection, audit fees, and audit quality (Azizkhani et al., 2023). Moreover, audit committee characteristics have been linked to the timing of audit completion, suggesting that effective monitoring may facilitate coordination between management and auditors and reduce unnecessary delays (Lari Dashtbayaz et al., 2018; Salehi et al., 2016). Nevertheless, prior research has often examined audit firm characteristics, audit committee characteristics, and audit report lag separately. Evidence from emerging markets also indicates that institutional context may shape the effectiveness of these governance

mechanisms (Dang & Nguyen, 2022; Fariha et al., 2022). Furthermore, pressure to complete audits rapidly may itself create behavioral risks if timeliness is achieved at the expense of professional diligence (Svanström, 2016). These considerations indicate that audit quality is likely to emerge from the interaction of external audit quality, internal governance quality, and reporting timeliness rather than from any single factor. Accordingly, the present study aimed to examine the effects of audit firm ranking and audit committee characteristics on audit quality and audit report lag and to investigate the moderating role of audit report lag in the relationship between audit firm ranking and audit quality among companies listed on the Iraq Stock Exchange.

Methods and Materials

The study was applied in purpose, quantitative in nature, positivist in orientation, descriptive-correlational in design, and ex post facto with respect to data collection. The statistical population consisted of companies listed on the Iraq Stock Exchange. A systematic screening procedure was applied to obtain a sufficiently homogeneous and comparable sample. Companies were required to have the necessary financial and governance information available, while financial intermediaries, banks, insurance companies, investment companies, and other entities with substantially different operational and reporting structures were excluded. After applying the screening criteria, 143 companies were retained for the 2016–2025 period, producing 1,430 firm-year observations. Data were extracted from annual financial statements, independent auditor reports, corporate governance reports, board reports, and other mandatory disclosures. Audit quality was measured using an accrual-based approach derived from the McNichols specification. Audit firm quality/ranking was operationalized using the professional classification of audit firms applied by the relevant supervisory authority, with higher-ranked firms identified through a dummy-variable coding scheme. Audit committee characteristics included financial expertise, independence, committee size, relevant professional experience, and female membership. Audit report lag was measured as the number of days between the end of the financial year and the signing date of the auditor's report. Several firm-level control variables, including ownership-related indicators, financial leverage, loss status, current ratio, firm size, operating cash flow, inventory and receivables intensity, firm age, operating complexity, and return on assets, were incorporated into the models. Descriptive statistics and Pearson correlation coefficients were initially calculated, followed by multivariate panel-data regressions. The Chow/F-Limer and Hausman tests were used to determine the appropriate panel-data specification. Regression assumptions were evaluated using relevant diagnostic tests for residual normality, autocorrelation, multicollinearity, and heteroscedasticity, with generalized least squares corrections applied when necessary. Four principal econometric models were estimated to assess the direct effects of audit firm ranking and audit committee characteristics on audit quality and audit report lag. A further interaction model was estimated to test the moderating effect of audit report lag. Analyses were conducted using EViews 13 and SPSS 27 at a 95% confidence level.

Findings

The inferential results showed that audit firm ranking had a positive and statistically significant effect on audit quality ($\beta = 0.004823$, $t = 3.91$, $p = 0.0001$), indicating that companies audited by higher-ranked audit firms exhibited higher audit quality. Audit firm ranking also had a significant negative effect on audit report lag ($\beta = -3.2714$, $t = -4.18$, $p < 0.001$), demonstrating that higher-ranked audit firms completed and issued their audit reports more rapidly. In the audit report lag model, audit quality itself

was negatively associated with delay ($\beta = -5.6132$, $p = 0.0026$), while return on assets also reduced audit report lag ($\beta = -6.7143$, $p = 0.0254$). In contrast, financial leverage ($\beta = 4.2276$, $p = 0.0017$) and loss status ($\beta = 2.8845$, $p = 0.0023$) significantly increased audit report lag. The second model explained approximately 46% of the variation in audit report lag, and the overall model was statistically significant ($F = 18.41$, $p < 0.001$).

Regarding audit committee characteristics, financial expertise had a positive and significant effect on audit quality ($\beta = 0.003914$, $t = 3.11$, $p = 0.0019$), as did audit committee independence ($\beta = 0.006247$, $t = 2.54$, $p = 0.0113$) and relevant professional experience ($\beta = 0.000412$, $t = 2.07$, $p = 0.0387$). However, audit committee size did not have a statistically significant effect on audit quality ($\beta = 0.001128$, $p = 0.4018$), and female membership was likewise nonsignificant ($\beta = 0.001082$, $p = 0.3614$). The results for audit report lag were consistent with the quality findings. Financial expertise significantly reduced audit report lag ($\beta = -2.1184$, $p = 0.0026$), as did committee independence ($\beta = -1.8745$, $p = 0.0081$) and professional experience ($\beta = -0.2874$, $p = 0.0328$). Committee size ($\beta = 0.7426$, $p = 0.1907$) and female membership ($\beta = 0.6315$, $p = 0.2809$) did not significantly affect audit report lag. The moderation model also exhibited acceptable explanatory power, with $R^2 = 0.47$ and $F = 18.73$ ($p < 0.001$). Audit firm ranking remained positively associated with audit quality ($\beta = 0.005112$, $p = 0.0002$), whereas audit report lag had a significant negative effect. Most importantly, the interaction between audit firm ranking and audit report lag was negative and significant ($\beta = -0.000913$, $t = -2.47$, $p = 0.0140$), confirming that audit report lag negatively moderated the relationship between audit firm ranking and audit quality.

Discussion and Conclusion

The results demonstrate that audit quality in the Iraqi capital market is shaped by the combined functioning of external audit capacity, internal corporate governance mechanisms, and the timeliness of the audit process. The positive association between audit firm ranking and audit quality suggests that professional standing is more than a reputational signal; it appears to capture meaningful differences in expertise, staffing capacity, organizational resources, quality-control procedures, and the ability to conduct rigorous audit engagements. Higher-ranked firms may also face greater reputational costs when audit failures occur, giving them stronger incentives to maintain professional standards and exercise greater care in detecting and reporting material misstatements. At the same time, their negative association with audit report lag indicates that greater audit quality does not necessarily require slower reporting. Better-resourced firms can potentially combine rigorous procedures with more efficient planning, specialization, task allocation, and engagement management.

The significant effects of financial expertise, independence, and experience further indicate that the qualitative composition of the audit committee is more important than its purely numerical or demographic structure. Financially knowledgeable members are better able to evaluate accounting estimates, recognize reporting risk, communicate with auditors, and question management regarding complex financial matters. Independence strengthens the committee's ability to perform these functions without excessive managerial influence, while professional experience enhances members' capacity to identify problematic patterns and resolve reporting issues before they delay the completion of the audit. The absence of significant effects for committee size suggests that simply increasing the number of members does not necessarily improve monitoring. Larger committees may even encounter coordination problems that offset potential benefits from additional membership. Similarly, the nonsignificant effect of

female membership should not be interpreted as evidence that gender diversity is unimportant. Rather, a binary indicator reflecting the presence of at least one woman may not adequately capture the degree of participation, decision authority, professional expertise, or influence exercised by female members within the committee.

The moderation result is particularly important. Although higher-ranked audit firms were associated with greater audit quality, this positive effect weakened as audit report lag increased. Thus, professional reputation and technical audit quality appear to create greater value when audit reports are also delivered in a timely manner. Excessive reporting delay may reduce the usefulness of audited information, increase uncertainty, and weaken the informational advantages associated with engaging a high-quality audit firm. The findings therefore support a multidimensional interpretation of audit quality in which technical reliability and timeliness are complementary rather than competing objectives. Reducing delay should not be achieved by shortening essential audit procedures; instead, firms and auditors should improve information readiness, coordination, scheduling, internal controls, and communication so that high-quality audits can be completed efficiently. Overall, the study concludes that higher audit firm ranking, greater financial expertise, stronger independence, and deeper professional experience within the audit committee contribute to improved audit quality and more timely reporting in Iraqi listed companies. At the same time, prolonged audit report lag can erode part of the quality advantage associated with highly ranked audit firms. Strengthening audit firm capabilities, enhancing the substantive competence and independence of audit committees, and improving the timeliness of audit completion should therefore be regarded as interconnected components of an effective financial reporting and corporate governance framework.

تبیین کیفیت حسابرسی بر اساس رتبه مؤسسات حسابرسی و ویژگی‌های کمیته حسابرسی: نقش تعدیل‌گر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار عراق

نویدرضا نمازی^{۱*}، حیدر فاضل المسعودی^۲، امین ناظمی^۳، محمد صادق زاده مهارلوئی^۴

۱. استادیار، دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی، گروه حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران
۲. دانشجوی دکتری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی، گروه حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران

*ایمیل نویسنده مسئول: nnamazi@rose.shirazu.ac.ir

اطلاعات مقاله

چکیده

نوع مقاله

پژوهشی اصیل

نحوه استناد به این مقاله:

نمازی، نویدرضا، فاضل المسعودی، حیدر، ناظمی، امین، و صادق زاده مهارلوئی، محمد. (۱۴۰۶). تبیین کیفیت حسابرسی بر اساس رتبه مؤسسات حسابرسی و ویژگی‌های کمیته حسابرسی: نقش تعدیل‌گر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار عراق. مدیریت پویا و تحلیل کسب و کار، ۶(۴)، ۲۷-۱.



© ۱۴۰۶ تمامی حقوق انتشار این مقاله متعلق به نویسنده(گان) است. انتشار این مقاله به صورت دسترسی آزاد مطابق با گواهی (CC BY 4.0) صورت گرفته است.

هدف: هدف پژوهش حاضر تبیین تأثیر رتبه مؤسسات حسابرسی و ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی و بررسی نقش تعدیل‌گر تأخیر گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار عراق بود. **روش‌شناسی:** این پژوهش از نظر هدف کاربردی، از نظر روش توصیفی-همبستگی و از نوع پس‌رویدادی بود. جامعه آماری شامل شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار عراق بود که با استفاده از روش حذف سیستماتیک، ۱۴۳ شرکت طی دوره ۲۰۱۶ تا ۲۰۲۵ انتخاب شدند و در مجموع ۱۴۳۰ مشاهده شرکت-سال مورد تحلیل قرار گرفت. داده‌ها از صورت‌های مالی سالانه، گزارش‌های حسابرسی مستقل و افشاهای شرکتی استخراج شدند. کیفیت حسابرسی، رتبه مؤسسه حسابرسی، تخصص مالی، استقلال، اندازه، تجربه و ترکیب جنسیتی کمیته حسابرسی و تأخیر گزارش حسابرسی بررسی شدند برای آزمون فرضیه‌ها از رگرسیون چندمتغیره داده‌های تابلویی، آزمون‌های چاو و هاسمن و کنترل اثرات زمانی در نرم‌افزار EViews استفاده شد. **یافته‌ها:** رتبه بالاتر مؤسسات حسابرسی اثر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی داشت ($\beta=0.004823$ ، $p=0.0001$) و تأخیر گزارش حسابرسی را به‌طور معناداری کاهش داد ($\beta=-3.2714$ ، $p<0.001$). تخصص مالی ($\beta=0.003914$ ، $p=0.0001$)، استقلال ($\beta=0.006247$ ، $p=0.00113$) و تجربه اعضای کمیته حسابرسی ($\beta=0.00412$ ، $p=0.00387$) اثر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی داشتند، در حالی که اندازه کمیته و حضور اعضای زن معنادار نبودند. همچنین تخصص مالی ($\beta=-2.1184$ ، $p=0.00026$)، استقلال حسابرسی ($\beta=-1.8745$ ، $p=0.00081$) و تجربه ($\beta=-0.2874$ ، $p=0.00328$) تأخیر گزارش حسابرسی را به‌طور معناداری کاهش دادند. اثر تعاملی رتبه مؤسسه حسابرسی × تأخیر گزارش نیز منفی و معنادار بود ($\beta=-0.00913$ ، $p=0.00140$)، که نقش تعدیل‌گر منفی تأخیر گزارش حسابرسی را تأیید کرد. **نتیجه‌گیری:** رتبه حرفه‌ای بالاتر مؤسسات حسابرسی و برخورداری کمیته حسابرسی از تخصص مالی، استقلال و تجربه بیشتر می‌تواند هم کیفیت حسابرسی را ارتقا دهد و هم سرعت ارائه گزارش حسابرسی را افزایش دهد. با این حال، افزایش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، اثر مثبت رتبه بالای مؤسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی را تضعیف می‌کند؛ بنابراین، ارتقای کیفیت مؤسسات حسابرسی باید همراه با تقویت صلاحیت حرفه‌ای کمیته حسابرسی و بهبود به‌موقع بودن گزارش‌گری باشد.

کلیدواژه‌گان: کیفیت حسابرسی؛ تأخیر گزارش حسابرسی؛ رتبه مؤسسات حسابرسی؛ کمیته حسابرسی؛ تخصص مالی؛ استقلال کمیته حسابرسی؛ تجربه اعضای کمیته حسابرسی؛ بورس اوراق بهادار عراق.

مقدمه

کیفیت حسابرسی یکی از ارکان اساسی اطمینان بخشی به اطلاعات مالی و از مهم ترین سازوکارهای کاهش عدم تقارن اطلاعاتی میان مدیران، سهامداران، اعتباردهندگان و سایر ذی نفعان به شمار می رود. در ساختارهای مالکیت و مدیریت مدرن، جدایی مالکیت از کنترل موجب می شود مدیران به اطلاعاتی دسترسی داشته باشند که لزوماً به همان میزان در اختیار مالکان و سرمایه گذاران قرار ندارد؛ در نتیجه، زمینه برای بروز رفتارهای فرصت طلبانه، مدیریت سود، گزینش اطلاعات و کاهش قابلیت اتکای گزارشگری مالی فراهم می شود. در چنین محیطی، حسابرس مستقل با ارزیابی بی طرفانه صورت های مالی و کنترل انطباق گزارشگری با استانداردهای مربوط، نقش سازوکار نظارتی بیرونی را ایفا می کند. با این حال، دستیابی به این کارکرد تنها در صورتی امکان پذیر است که حسابرسی از کیفیت مناسب برخوردار باشد. کیفیت حسابرسی مفهومی چندبعدی است که علاوه بر صلاحیت فنی و استقلال حسابرس، تحت تأثیر ویژگی های مؤسسه حسابرسی، کیفیت ساختارهای راهبری شرکتی و شرایط فرایند حسابرسی قرار می گیرد. شواهد نشان می دهد نظارت نهادهای ناظر بر حسابرسان مستقل می تواند با ارتقای انضباط حرفه ای و پاسخگویی مؤسسات حسابرسی، کیفیت حسابرسی و در نهایت کیفیت گزارشگری مالی را بهبود بخشد (Behbahania et al., 2021). همچنین، ارتباط میان کیفیت حسابرسی و تأخیرهای غیرعادی در ارائه گزارش حسابرسان نشان می دهد که کیفیت فرایند حسابرسی را نمی توان مستقل از زمان بندی ارائه گزارش ارزیابی کرد، زیرا سرعت و کیفیت هر دو ابعاد مهم ارزش اطلاعات حسابرسی شده برای کاربران بازار سرمایه هستند (Barati & Sharifi, 2023).

یکی از عوامل مهم در تبیین تفاوت های کیفیت حسابرسی، ویژگی ها و جایگاه حرفه ای مؤسسات حسابرسی است. مؤسسات حسابرسی از نظر اندازه، شهرت، منابع انسانی، نظام کنترل کیفیت، تجربه، تخصص صنعتی، ساختار سازمانی و میزان نظارت حرفه ای با یکدیگر تفاوت دارند و این تفاوت ها می تواند بر توان آنها برای کشف و گزارش تحریف های بااهمیت اثرگذار باشد. رتبه بندی مؤسسات حسابرسی در این چارچوب، ابزاری برای تمایز میان مؤسسات از حیث ظرفیت حرفه ای، اعتبار و کیفیت مورد انتظار خدمات است. پژوهش های انجام شده در زمینه رتبه مؤسسات حسابرسی نشان داده اند که جایگاه و رتبه حرفه ای مؤسسه می تواند با کیفیت گزارشگری و احتمال تجدید ارائه صورت های مالی ارتباط داشته باشد؛ به گونه ای که انتخاب مؤسسات برخوردار از رتبه و اعتبار بالاتر ممکن است ریسک گزارشگری نامناسب را کاهش دهد (Mohammadrezaei & Yahyaei, 2016). در عین حال، آثار ویژگی های مؤسسه تنها به کیفیت نهایی حسابرسی محدود نیست و می تواند بر زمان تکمیل عملیات حسابرسی و ارائه گزارش نیز تأثیر بگذارد. مطالعات داخلی نشان داده اند که رتبه مؤسسه حسابرسی و بار کاری حسابرسان از عوامل قابل توجه در شکل گیری تأخیر گزارش حسابرسان هستند (Heydari Sureshjani & Joudaki Chegini, 2022) و ویژگی هایی همچون اندازه، تجربه، تخصص و ساختار مؤسسه نیز می توانند زمان مورد نیاز برای تکمیل فرایند حسابرسی را تغییر دهند (Keyvani, 2023). فراتحلیل مطالعات مرتبط نیز مؤید آن است که ویژگی های مؤسسه حسابرسی بخشی از ناهمگنی مشاهده شده در تأخیر گزارش حسابرسان را توضیح می دهند (Zare Behnamiri & Hassankhani, 2021).

در کنار ویژگی های حسابرسان مستقل، ساختار راهبری شرکتی و به ویژه کمیته حسابرسی یکی از مهم ترین سازوکارهای نظارت درون سازمانی بر فرایند گزارشگری مالی و حسابرسی است. کمیته حسابرسی به عنوان حلقه ارتباطی میان هیئت مدیره، مدیریت، حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل، وظیفه نظارت بر کیفیت گزارشگری مالی، اثربخشی کنترل های داخلی، استقلال حسابرسان و کیفیت فرایند حسابرسی را بر عهده دارد. از دیدگاه نظریه نمایندگی، وجود یک کمیته حسابرسی اثربخش می تواند هزینه های نمایندگی را از طریق کاهش فرصت های دستکاری اطلاعات، تقویت پاسخگویی مدیریت و افزایش استقلال نظارت کاهش دهد. تحقیقات انجام شده در اقتصادهای نوظهور نیز نشان

می‌دهد که ویژگی‌های کمیته حسابرسی با کیفیت حسابرسی ارتباط دارد و ساختار مناسب این کمیته می‌تواند اثربخشی نظارت را تقویت کند (Khudhair et al., 2019). شواهد جدیدتر نیز بر وجود پیوند قابل ملاحظه میان ویژگی‌های کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی در محیط‌های اقتصادی نوظهور تأکید کرده‌اند (Sobhan et al., 2025). افزون بر این، مطالعات نشان داده‌اند که کیفیت کمیته حسابرسی، در تعامل با کیفیت حسابرسی خارجی، می‌تواند بر پیامدهای شرکتی و کیفیت سازوکارهای نظارتی اثرگذار باشد (Al-Ahdal & Hashim, 2022). از این رو، بررسی کمیته حسابرسی صرفاً از منظر وجود یا عدم وجود آن کافی نیست و ویژگی‌های اعضای آن، از جمله دانش مالی، استقلال، اندازه، تجربه حرفه‌ای و جنسیت، باید به‌طور جداگانه مورد توجه قرار گیرند.

تخصص و دانش مالی اعضای کمیته حسابرسی از مهم‌ترین ویژگی‌هایی است که می‌تواند کیفیت نظارت را ارتقا دهد. اعضای که دانش حسابداری، مالی یا اقتصادی دارند، توان بیشتری برای درک پیچیدگی‌های صورت‌های مالی، تشخیص رویه‌های گزارشگری پرریسک، طرح پرسش‌های تخصصی از مدیریت و حسابرسان و ارزیابی قضاوت‌های حسابداری دارند. در نتیجه، حضور چنین اعضای می‌تواند احتمال کشف مشکلات گزارشگری و اصلاح آنها پیش از انتشار صورت‌های مالی را افزایش دهد. پژوهش‌ها نشان داده‌اند که ویژگی‌های کمیته حسابرسی با کیفیت اطلاعات مالی ارتباط معناداری دارد و این رابطه می‌تواند تحت تأثیر محیط اطلاعات داخلی شرکت و سایر شرایط نهادی قرار گیرد (Namakavarani et al., 2021). همچنین، کیفیت و ساختار کمیته حسابرسی می‌تواند با قابلیت مقایسه صورت‌های مالی مرتبط باشد و اندازه و ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و سازوکارهای حاکمیت شرکتی در این ارتباط نقش داشته باشند (Hajihassan & Azadzadeh, 2019). افزون بر آن، ویژگی‌های کمیته حسابرسی در خوانایی گزارش حسابرسان نیز منعکس می‌شود و کیفیت نظارت کمیته می‌تواند بر نحوه انتقال اطلاعات حسابرسان به استفاده‌کنندگان تأثیر بگذارد (Alikhani et al., 2021). پژوهش‌های مرتبط با کیفیت سود نیز نشان داده‌اند که رابطه ویژگی‌های کمیته حسابرسی با کیفیت گزارشگری می‌تواند بسته به کیفیت حسابرسان متفاوت باشد (Yousefi Asl et al., 2018)، در حالی که شواهد مربوط به تجدید ارائه صورت‌های مالی نیز بر اهمیت ساختار و ویژگی‌های کمیته حسابرسان در پیشگیری از کاستی‌های گزارشگری تأکید دارد (Rezazadeh et al., 2017).

استقلال کمیته حسابرسی نیز برای ایفای نقش نظارتی آن اهمیت بنیادین دارد. اعضای مستقل، در مقایسه با اعضای که وابستگی اجرایی بیشتری به مدیریت دارند، از آزادی بیشتری برای ارزیابی انتقادی تصمیمات مالی و حسابداری و پیگیری مسائل مورد اختلاف با حسابرسان برخوردارند. استقلال سبب می‌شود کمیته حسابرسی بتواند بدون فشار مدیریت، بر انتخاب حسابرسان، دامنه عملیات حسابرسان، کنترل‌های داخلی و کیفیت افشا نظارت کند. بررسی‌های مرتبط با کیفیت گزارشگری مالی نشان داده‌اند که اثربخشی کمیته حسابرسان نه تنها تابع ویژگی‌های اعضای آن، بلکه وابسته به سطح کیفیت حسابرسان خارجی است؛ به عبارت دیگر، کمیته حسابرسان و حسابرسان مستقل می‌توانند در نقش سازوکارهای مکمل حاکمیت شرکتی عمل کنند (Mardessi, 2022). در همین راستا، پژوهش‌های مربوط به ویژگی‌های هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسان در اقتصادهای نوظهور نیز نشان داده‌اند که ترکیب و ساختار این نهادها با عملکرد شرکت مرتبط است (Fariha et al., 2022). همچنین، ویژگی‌های کمیته حسابرسان می‌تواند رفتارهای مالی شرکت مانند اجتناب مالیاتی را تحت تأثیر قرار دهد و این موضوع نشان می‌دهد که اثر نظارتی کمیته محدود به حوزه حسابرسان نیست، بلکه به طیفی از تصمیمات مالی و رفتارهای مدیریتی گسترش می‌یابد (Dang & Nguyen, 2022).

تجربه حرفه‌ای و ویژگی‌های اعضای کلیدی کمیته حسابرسان نیز از دیگر عوامل مؤثر بر کیفیت نظارت است. اعضای که سابقه بیشتری در حوزه مالی، حسابداری، حسابرسان یا راهبری شرکتی دارند، عموماً توانایی بیشتری در شناسایی ریسک‌های گزارشگری، ارزیابی قضاوت‌های مدیریت و تعامل مؤثر با حسابرسان دارند. در این میان، نقش رئیس کمیته حسابرسان به دلیل هدایت جلسات، تنظیم دستور کار،

تسهیل ارتباط با حسابرس و تأثیرگذاری بر تصمیمات کمیته اهمیت ویژه‌ای دارد. پژوهش درباره ویژگی‌های رئیس کمیته نشان داده است که خصوصیتی مانند تخصص، تجربه و جایگاه حرفه‌ای رئیس می‌تواند با انتخاب حسابرس، حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی ارتباط داشته باشد (Azizkhani et al., 2023). همچنین، مطالعات نشان می‌دهند ویژگی‌های رئیس کمیته حسابرسی می‌تواند بر کیفیت گزارشگری مالی اثرگذار باشد (Lutfi et al., 2022). پیشینه پژوهش درباره تخصص حسابداری اعضای کمیته نیز نشان می‌دهد برخورداری اعضای کلیدی از دانش تخصصی می‌تواند فرایند گزارشگری و زمان‌بندی انتشار اطلاعات مالی را بهبود بخشد (Abernathy et al., 2017). بنابراین، سابقه فعالیت، تخصص، استقلال و ترکیب اعضای کمیته را باید مجموعه‌ای از ظرفیت‌های نظارتی دانست که می‌توانند هم بر کیفیت حسابرسی و هم بر کارایی زمانی فرایند حسابرسی تأثیرگذار باشند.

یکی از پیامدهای مهم کیفیت و کارایی فرایند حسابرسی، تأخیر در ارائه گزارش حسابرس است. تأخیر گزارش حسابرس معمولاً به فاصله زمانی میان پایان سال مالی و تاریخ تکمیل یا انتشار گزارش حسابرسی اشاره دارد و یکی از شاخص‌های اصلی به‌موقع بودن اطلاعات مالی محسوب می‌شود. هرچه این فاصله طولانی‌تر باشد، قابلیت استفاده اطلاعات برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی کاهش می‌یابد، زیرا اطلاعات مالی در بازار سرمایه دارای ارزش زمانی است و اطلاعاتی که با تأخیر منتشر می‌شود ممکن است بخشی از سودمندی خود را از دست بدهد. مرور بین‌المللی ادبیات تأخیر گزارش حسابرس نشان داده است که این پدیده حاصل تعامل عوامل مربوط به شرکت، حسابرس، ساختار حاکمیت شرکتی و محیط نهادی است و نمی‌توان آن را تنها به یک عامل خاص نسبت داد (Abernathy et al., 2017). در سطح شرکت، اندازه، پیچیدگی، ریسک، وضعیت مالی و کیفیت کنترل‌های داخلی می‌توانند بر زمان انجام حسابرسی اثرگذار باشند؛ در سطح حسابرس نیز اندازه مؤسسه، بار کاری، تجربه، تخصص و کیفیت حسابرسی نقش دارند. مطالعات تجربی داخلی نیز نشان داده‌اند ویژگی‌های شرکت و حسابرس مستقل می‌توانند تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را توضیح دهند (Mohammadi et al., 2023) و شواهد جدیدتر نیز بر تأثیر همزمان ویژگی‌های شرکت و حسابرس بر طول دوره تأخیر گزارش تأکید دارند (Shahnazari & Mazrouei, 2024).

رابطه میان کیفیت حسابرسی و سرعت ارائه گزارش، رابطه‌ای ساده و یک‌جهتی نیست. از یک سو، حسابرسی باکیفیت ممکن است مستلزم اجرای آزمون‌های گسترده‌تر، جمع‌آوری شواهد بیشتر و صرف زمان بیشتر برای قضاوت حرفه‌ای باشد و در نتیجه مدت انجام حسابرسی افزایش یابد. از سوی دیگر، مؤسسات حسابرسی باکیفیت‌تر به دلیل برخورداری از منابع انسانی ماهرتر، فناوری مناسب‌تر، نظام کنترل کیفیت قوی‌تر و تجربه بیشتر ممکن است عملیات حسابرسی را کارآمدتر انجام داده و گزارش را سریع‌تر نهایی کنند. در همین زمینه، فشار زمانی بیش از حد نیز ممکن است پیامدهای نامطلوبی برای رفتار حرفه‌ای حسابرس داشته باشد؛ یافته‌ها نشان داده‌اند که فشار زمانی و شرایط آموزشی حسابرسان با بروز رفتارهای ناکارکردی در مؤسسات حسابرسی کوچک ارتباط دارد (Svanström, 2016). بنابراین، کوتاه بودن تأخیر گزارش لزوماً به معنای کیفیت بالاتر نیست و افزایش زمان نیز همیشه نشانه دقت بیشتر محسوب نمی‌شود. آنچه اهمیت دارد ایجاد تعادل میان کفایت رویه‌های حسابرسی و به‌موقع بودن گزارش است. پژوهش در زمینه تأخیر گزارش حسابرس و ویژگی‌های کمیته حسابرسی نیز نشان داده است که حضور و ویژگی‌های کمیته می‌تواند مدت‌زمان تکمیل حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد (Salehi et al., 2016). به‌طور مشابه، شواهد نشان می‌دهد برخی ویژگی‌های کمیته حسابرسی با کاهش تأخیر گزارش ارتباط دارند، زیرا نظارت بهتر و آمادگی بیشتر اطلاعات می‌تواند اصطکاک موجود در فرایند حسابرسی را کاهش دهد (Lari Dashtbayaz et al., 2018).

افزون بر عوامل مستقیم، محیط مالکیت و ساختار نظارتی شرکت نیز می‌تواند بر رابطه میان حسابرس، کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری اثرگذار باشد. سهامداران نهادی، مالکان عمده و سایر سازوکارهای نظارتی می‌توانند تقاضا برای حسابرسی باکیفیت را افزایش دهند و رفتار حسابرسان و مدیران را تحت فشار نظارتی بیشتری قرار دهند. پژوهش درباره نظارت نهادی و ارتباطات سیاسی نشان داده است که

ساختار نظارت بر شرکت می‌تواند با هزینه‌های حسابرسی و تقاضا برای خدمات حسابرسی مرتبط باشد (Tee et al., 2017). از سوی دیگر، کیفیت حسابرسی را باید در بستری از سازوکارهای مکمل راهبری شرکتی تحلیل کرد؛ زیرا آثار کمیته حسابرسی، مؤسسه حسابرسی و ساختار مالکیت ممکن است به صورت متقابل بر یکدیگر اثر بگذارند. مطالعات مرتبط با ویژگی‌های کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری نیز نشان داده‌اند که اثربخشی این کمیته در خلأ شکل نمی‌گیرد و محیط اطلاعاتی داخلی، ارتباطات سازمانی و کیفیت حسابرسی بیرونی می‌توانند شدت تأثیر آن را تغییر دهند (Namakavarani et al., 2021). به همین دلیل، بررسی همزمان عوامل مربوط به حسابرسی و کمیته حسابرسی، نسبت به تحلیل مجزای هر یک، تصویر جامع‌تری از کیفیت حسابرسی ارائه می‌دهد.

در سال‌های اخیر، ادبیات پژوهشی از تمرکز صرف بر اثرات مستقیم متغیرها فاصله گرفته و به بررسی روابط تعاملی میان کیفیت حسابرسی، کمیته حسابرسی و شرایط محیطی توجه بیشتری نشان داده است. شواهد مربوط به کیفیت سود نشان داده‌اند که کیفیت حسابرسی می‌تواند رابطه میان ویژگی‌های کمیته حسابرسی و پیامدهای گزارشگری را تعدیل کند (Yousefi Asl et al., 2018). همچنین، مطالعات مربوط به کیفیت گزارشگری مالی نشان می‌دهد که تأثیر کمیته حسابرسی ممکن است بسته به سطح کیفیت حسابرسی خارجی تغییر کند (Mardessi, 2022). بر همین مبنا می‌توان استدلال کرد که تأخیر گزارش حسابرسی نیز صرفاً یک پیامد زمانی نیست، بلکه ممکن است شدت اثر کیفیت یا رتبه مؤسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی را تغییر دهد. اگر اعتبار و توان حرفه‌ای یک مؤسسه حسابرسی به‌طور معمول علامتی مثبت برای بازار محسوب شود، طولانی شدن بیش از حد زمان انتشار گزارش می‌تواند بخشی از این مزیت اطلاعاتی را کاهش دهد، زیرا کاربران صورت‌های مالی نه تنها به قابلیت اتکای اطلاعات، بلکه به دریافت به موقع آن نیز اهمیت می‌دهند. یافته‌های مربوط به تأخیر غیرعادی گزارش و کیفیت حسابرسی نیز ضرورت توجه به این پیوند را تأیید می‌کند (Barati & Sharifi, 2023). در نتیجه، تأخیر گزارش را می‌توان به عنوان متغیری در نظر گرفت که قادر است کیفیت ادراک شده یا اثربخشی واقعی عملکرد مؤسسه حسابرسی را در فرایند گزارشگری تعدیل کند.

در کشورهای دارای بازار سرمایه در حال توسعه، اهمیت این موضوع دوچندان است؛ زیرا کیفیت زیرساخت‌های نظارتی، میزان شفافیت، تمرکز مالکیت، کیفیت افشا و بلوغ حرفه حسابرسی ممکن است با اقتصادهای توسعه‌یافته متفاوت باشد. عراق نیز به عنوان یک اقتصاد در حال توسعه، محیط نهادی ویژه‌ای دارد و بررسی سازوکارهای مرتبط با کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس این کشور می‌تواند شواهدی متناسب با شرایط محلی فراهم کند. مطالعات انجام‌شده در اقتصادهای نوظهور نشان داده‌اند که نقش کمیته حسابرسی و ویژگی‌های آن ممکن است در چنین محیط‌هایی پررنگ باشد (Khudhair et al., 2019; Sobhan et al., 2025). همچنین، ادبیات مربوط به ویژگی‌های کمیته و عملکرد شرکت (Al-Ahdal & Hashim, 2022; Fariha et al., 2022)، ویژگی‌های کمیته و اجتناب مالیاتی (Dang & Nguyen, 2022)، خوانایی گزارش حسابرسی (Ali khani et al., 2021)، کیفیت و مقایسه‌پذیری گزارشگری (Hajihassan & Azadzadeh, 2019) و تجدید ارائه صورت‌های مالی (Rezazadeh et al., 2017) همگی نشان می‌دهند که کیفیت کمیته حسابرسی آثار گسترده‌ای بر رفتار گزارشگری شرکت دارد. در همین حال، پژوهش‌های مربوط به ویژگی‌های حسابرسی و تأخیر گزارش (Heydari Sureshjani & Joudaki Chegini, 2022; Keyvani Hafshejani, 2023; Mohammadi et al., 2023; Shahnazari & Mazrouei, 2024) نشان می‌دهد که بعد زمانی حسابرسی نیز باید به‌طور همزمان در مدل‌های تبیین کیفیت حسابرسی لحاظ شود.

با وجود گسترش مطالعات در این حوزه، بخش قابل توجهی از پژوهش‌های پیشین تنها بر یک دسته از عوامل، یعنی ویژگی‌های حسابرسی، ویژگی‌های کمیته حسابرسی یا تأخیر گزارش تمرکز داشته‌اند. برای مثال، برخی مطالعات رابطه رتبه و ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی را با پیامدهای گزارشگری بررسی کرده‌اند (Mohammadrezaei & Yahyaei, 2016; Zare Behnamiri & Hassankhani, 2021)، برخی بر ساختار و ویژگی‌های کمیته حسابرسی متمرکز بوده‌اند (Azizkhani et al., 2023; Lutfi et al., 2022) و برخی دیگر عوامل

تعیین‌کننده تأخیر گزارش را تحلیل کرده‌اند (Lari Dashtbayaz et al., 2018; Salehi et al., 2016). در عین حال، مطالعات مربوط به نظارت حرفه‌ای، ساختار مالکیت و کیفیت گزارشگری نشان داده‌اند که تحلیل منفرد این عوامل ممکن است برای درک کامل کیفیت حسابرسی کافی نباشد (Behbahaninia et al., 2021; Tee et al., 2017). از این رو، خلأ پژوهشی مهمی در بررسی همزمان رتبه مؤسسات حسابرسی، ابعاد چندگانه کمیته حسابرسی و تأخیر گزارش حسابرسی و نیز ارزیابی نقش تعدیل‌گر تأخیر گزارش در ارتباط میان ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی وجود دارد، به‌ویژه در بستر بورس اوراق بهادار عراق که شواهد تجربی در این زمینه محدودتر است. بر این اساس، هدف پژوهش حاضر تبیین تأثیر رتبه مؤسسات حسابرسی و ویژگی‌های کمیته حسابرسی شامل دانش مالی، استقلال، اندازه، تجربه مرتبط و جنسیت اعضا بر کیفیت حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی و نیز بررسی نقش تعدیل‌گر تأخیر گزارش حسابرسی در رابطه میان ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار عراق است.

روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی، از نظر ماهیت کمی با رویکرد اثبات‌گرایانه، از حیث روش اجرا توصیفی-همبستگی و از نظر شیوه گردآوری داده‌ها پس‌رویدادی است که با بهره‌گیری از اطلاعات تاریخی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار عراق، روابط میان ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی، ویژگی‌های کمیته حسابرسی، کیفیت حسابرسی و تأخیر گزارش حسابرسی را به‌صورت تجربی آزمون می‌کند. داده‌های مورد نیاز این پژوهش از منابع ثانویه شامل صورت‌های مالی سالانه، گزارش‌های حسابرسی مستقل، گزارش‌های راهبری شرکتی، گزارش‌های هیئت‌مدیره و سایر اطلاعات افشاشده شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار عراق استخراج شد. پس از گردآوری، متغیرهای پژوهش بر اساس تعاریف عملیاتی و مبانی نظری محاسبه و در قالب یک پایگاه داده ساختاریافته سازمان‌دهی شدند اطلاعات نمونه مورد بررسی در یک دوره ۱۰ ساله در بازه ۱۳۹۵ تا ۱۴۰۴، برای تحلیل‌های آماری و اقتصادسنجی به کمک نرم‌افزار EViews فراهم آورد. استفاده از داده‌های پانلی در این پژوهش علاوه بر افزایش تعداد مشاهدات، امکان کنترل ناهمگنی‌های بین‌شرکتی و بهبود دقت برآورد ضرایب مدل را میسر ساخت. به‌منظور آزمون فرضیه‌ها، ابتدا آمار توصیفی متغیرها شامل میانگین، میانه، انحراف معیار، حداقل و حداکثر محاسبه شد و سپس ماتریس ضرایب همبستگی پیرسون برای بررسی روابط اولیه میان متغیرها مورد استفاده قرار گرفت. در ادامه، با توجه به ساختار داده‌های ترکیبی مقطعی-زمانی، از مدل‌های رگرسیون پانلی چندمتغیره برای آزمون فرضیه‌ها استفاده شد. انتخاب میان مدل‌های داده‌های تلفیقی، اثرات ثابت و اثرات تصادفی به‌ترتیب از طریق آزمون‌های چاو (اف-لیمر) و هاسمن صورت گرفت. به‌منظور اطمینان از اعتبار برآوردهای رگرسیونی، فروض کلاسیک شامل نرمال بودن باقی‌مانده‌ها با آزمون جارک-برا، استقلال جملات اخلاص با آزمون دوربین-واتسون، چندهمخطی با عامل تورم واریانس و ضریب تحمل، و ناهمسانی واریانس با آزمون وایت بررسی شد و در صورت وجود ناهمسانی واریانس، برآوردها به روش حداقل مربعات تعمیم‌یافته اصلاح گردید. در نهایت، چهار مدل اقتصادسنجی پانلی برای بررسی تأثیر رتبه مؤسسات حسابرسی و ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی برآورد شد. تمامی این تحلیل‌ها با استفاده از نرم‌افزارهای ایویوز ۱۳ و اس‌پی‌اس‌اس ۲۷ در سطح اطمینان ۹۵ درصد انجام گرفت.

جامعه آماری این پژوهش کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار عراق را شامل می‌شود. نمونه آماری عبارت است از تعداد محدودی از آحاد جامعه آماری که بیان‌کننده ویژگی‌های اصلی جامعه باشد. در پژوهش حاضر، به‌منظور افزایش همگنی و قابلیت مقایسه داده‌ها، برای اینکه نمونه آماری یک نماینده مناسب از جامعه آماری مورد نظر باشد، از روش حذف سیستماتیک استفاده شده است. برای این

منظور دو معیار زیر در نظر گرفته شده است. در صورتی که شرکتی کلیه معیارها را احراز کرده باشد، به عنوان نمونه پژوهش انتخاب و مابقی حذف می‌شوند:

۱. دوره مالی باید منتهی به آخر سالی مالی باشد.
 ۲. شرکت‌های مالی و واسطه‌گری مانند بانک‌ها، شرکت‌های سرمایه‌گذاری، شرکت‌های بیمه و مشابه آن‌ها که دارای ماهیت فعالیت متفاوت می‌باشند، در جامعه آماری قرار ندارند.
 ۳. اطلاعات آن‌ها در دسترس باشد.
- با اعمال شرایط فوق، تعداد ۱۴۳ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار عراق، مجموع ۱۴۳۰ مشاهده شرکت-سال را برای تحلیل‌های آماری و اقتصادسنجی به کمک نرم‌افزار EViews فراهم آورد.

متغیر وابسته

کیفیت حسابرسی (AuditQuality):

از شاخص زیر استفاده می‌شود:

(۱) برای اندازه‌گیری متغیر کیفیت حسابرسی از مدل مک نیکولز^۱ (۲۰۰۵) به صورت زیر استفاده می‌شود:

$$\frac{TA_{it}}{A_{i,t-1}} = \alpha_0 + \alpha_1 \left(\frac{1}{A_{i,t-1}} \right) + \alpha_2 \left(\frac{CF_{i,t-1}}{A_{i,t-1}} \right) + \alpha_3 \left(\frac{CF_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) + \alpha_4 \left(\frac{CF_{i,t+1}}{A_{i,t-1}} \right) + \alpha_5 \left(\frac{\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) + \alpha_6 \left(\frac{PPE_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) \quad \text{فرمول (۱)}$$

TA_{it} : کل اقلام تعهدی (سود عملیاتی منهای وجه نقد عملیاتی)

$A_{i,t-1}$: کل دارایی‌ها در پایان سال قبل

ΔREV_{it} : تغییرات سالانه درآمد فروش، که از تفاضل درآمد فروش سال جاری و سال قبل حاصل می‌گردد.

$\Delta REC_{i,t}$: تغییر در حساب‌های دریافتنی سال جاری

PPE_{it} : ارزش ناخالص اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات

$CF_{i,t}$: جریان نقدی عملیاتی شرکت در پایان سال

$CF_{i,t-1}$: جریان نقدی عملیاتی شرکت در پایان سال قبل

$CF_{i,t+1}$: جریان نقدی عملیاتی شرکت در پایان سال آتی

متغیرهای مستقل

کیفیت مؤسسه حسابرسی (AUDIT):

از دو شاخص زیر استفاده می‌شود:

۱. اگر توسط سازمان حسابرسی دولتی عراق حسابرسی شده باشد، عدد ۱؛ در غیر این صورت صفر است.

۲. در این پژوهش از رتبه‌بندی انجام شده توسط نهاد نظارتی عراق استفاده شده است. مؤسسات حسابرسی براساس معیارهای تدوین شده توسط نهاد نظارتی عراق و امتیازات کسب شده به چهار گروه تقسیم می‌گردند. در این پژوهش، مؤسسات حسابرسی که در گروه الف این رتبه‌بندی قرار دارند، جزو مؤسسات با کیفیت در نظر گرفته می‌شوند؛ در نتیجه اگر مؤسسه حسابرسی در گروه الف نهاد نظارتی باشد، عدد ۱ و در غیر این صورت صفر می‌گیرد.

ویژگی کمیته حسابرسی:

شامل شاخصه‌های زیر می‌باشد:

۱. **دانش مالی اعضای کمیته حسابرسی:** در صورتی که اعضای کمیته حسابرسی فارغ‌التحصیل رشته‌های حسابداری، مدیریت مالی یا اقتصاد باشند، عدد ۱ و در غیر این صورت صفر است.
۲. **استقلال اعضای کمیته حسابرسی:** از نسبت اعضای غیر موظف به کل اعضای کمیته حسابرسی به‌دست می‌آید.
۳. **اندازه کمیته حسابرسی:** از لگاریتم طبیعی تعداد اعضای کمیته حسابرسی به‌دست می‌آید.
۴. **تجربه مرتبط اعضای کمیته حسابرسی:** تعداد سال‌هایی که عضو کمیته حسابرسی شرکت هستند.
۵. **جنسیت اعضای کمیته حسابرسی:** در صورتی که عضو زنی در میان اعضای کمیته حسابرسی وجود داشته باشد، عدد ۱ و در غیر این صورت صفر می‌شود.

متغیر تعدیلی

تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی (Audit delay):

فاصله زمانی بین تاریخ امضای گزارش حسابرسی و تاریخ پایان دوره مالی.

جدول ۱

متغیرهای کنترلی

ردیف	عنوان متغیر	نوع متغیر			کیفی	نحوه اندازه‌گیری متغیر
		کنترلی	مستقل	وابسته		
۱	کنترل (Control):	کنترلی			رتبه‌ای	متغیر ساختگی در صورتیکه سهامدار کنترلکننده حداقل ۲۵ درصد از سهام را در اختیار داشته باشد، برابر با ۱ و در غیر این صورت صفر است
۲	سهامداران نهادی (Institute_own):	کنترلی		پیوسته		بر مبنای بند ۲۷ ماده یک قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران مالکیت نهادی از طریق نسبت در اختیار مالکان نهادی (مالکان بیش از ۵ سرمایه شرکت به کل سهام منتشر شده شرکت محاسبه می‌شود) (پور علیرضا و همکاران، ۱۳۹۶).
۳	خانوادگی (family_own):	کنترلی			رتبه‌ای	مطابق با پژوهش نمازی و محمدی (۱۳۸۹) و خواجهی و اسحاقی (۱۳۹۳)، در این پژوهش شرکت‌هایی خانوادگی محسوب می‌شوند که دست‌کم حائز یکی از شرایط زیر باشند: ۱. یک یا چند نفر از اعضای یک یا دو خانواده، مالک حداقل ۲۰٪ از سهام شرکت باشند؛ مگر این‌که با وجود



تملك حداقل ۲۰٪ سهام، نفوذ قابل ملاحظه یا کنترل بر شرکت را نداشته باشند؛			
۲. حداقل ۵۰٪ از اعضای هیأت مدیره، از اعضای یک خانواده باشند؛ و			
۳. به نحوی، نفوذ قابل ملاحظه و یا کنترل بر شرکت توسط اعضای خانواده ثابت شود، حتی اگر مالکیت اعضای خانواده کمتر از ۲۰٪ باشد.			
در این شاخص ارزش یک برای شرکت‌های خانوادگی و ارزش صفر برای شرکت‌های غیرخانوادگی در نظر گرفته می‌شود.			
رتبه‌ای	اگر سود خالص شرکت منفی باشد مقدار متغیر برابر ۱ و در غیر این صورت برابر صفر در نظر گرفته می‌شود.	کنترلی	۴ زیانده (Losssign):
پیوسته	دارایی‌های جاری / کل بدهی‌ها	کنترلی	۵ نسبت جاری (CurrentRatio):
پیوسته	نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها (پراوو ، ۲۰۱۵)	کنترلی	۶ اهرم مالی (LEV):
پیوسته	لگاریتم طبیعی کل دارایی‌های شرکت (هانگ و همکاران، ۲۰۲۱)	کنترلی	۷ اندازه شرکت (LnTassets):
پیوسته	جریان‌های نقدی عملیاتی / کل دارایی‌ها	کنترلی	۸ جریان نقدی عملیاتی (CFO_Tait):
پیوسته	(حساب‌های دریافتی + موجودی کالا) / کل دارایی‌ها	کنترلی	۹ موجودی کالا (Inherent):
پیوسته	لگاریتم طبیعی عمر شرکت (دکو و اسوان، ۱۹۹۱)	کنترلی	۱۰ سن شرکت (LnAge):
پیوسته	فروش / کل دارایی‌ها در سال		۱۱ فروش (Complex):
	سود خالص به جمع دارایی می‌باشد (ایمران و همکاران، ۲۰۲۰).		۱۲ سودآوری (ROA):

الگوی رگرسیونی پژوهش

مدل ۱:

$$\text{AuditQualityit} = \alpha_0 + \alpha_1 \text{AUDIT it} + \alpha_2 \text{Controlit} + \alpha_3 \text{institue_ownit} + \alpha_4 \text{family_ownit} + \alpha_5 \text{Leverageit} + \alpha_6 \text{LossSignit} + \alpha_7 \text{CurrentRatioit} + \alpha_9 \text{ROAit} + \alpha_{10} \text{CFO_Tait} + \alpha_{11} \text{Inherentit} + \alpha_{12} \text{CashAssetsit} + \alpha_{13} \text{LnAgeit} + \alpha_{15} \text{LnTassetsit} + \alpha_{15} \text{Complexit} + \text{Year Effects} + \varepsilon_{it}$$

مدل ۲:

$$\text{Audit dealyit} = \alpha_0 + \alpha_1 \text{AUDIT it} + \alpha_2 \text{Controlit} + \alpha_3 \text{institue_ownit} + \alpha_4 \text{family_ownit} + \alpha_5 \text{Leverageit} + \alpha_6 \text{LossSignit} + \alpha_7 \text{CurrentRatioit} + \alpha_9 \text{ROAit} + \alpha_{10} \text{CFO_Tait} + \alpha_{11} \text{Inherentit} + \alpha_{12} \text{CashAssetsit} + \alpha_{13} \text{LnAgeit} + \alpha_{14} \text{LnTassetsit} + \alpha_{15} \text{Complexit} + \alpha_{16} \text{AuditQualityit} + \text{Year Effects} + \varepsilon_{it}$$

مدل ۳:

$$\text{AuditQualityit} = \alpha_0 + \alpha_1 \text{Expertiseit} + \alpha_1 \text{Independence it} + \alpha_1 \text{Size it} + \alpha_1 \text{Experience it} + \alpha_1 \text{Female it} + \alpha_2 \text{Controlit} + \alpha_3 \text{institue_ownit} + \alpha_4 \text{family_ownit} + \alpha_5 \text{Leverageit} + \alpha_6 \text{LossSignit} + \alpha_7 \text{CurrentRatioit} +$$

$$\alpha_9ROA_{it} + \alpha_{10}CFO_Tait + \alpha_{11}Inherent_{it} + \alpha_{12}CashAssets_{it} + \alpha_{13}LnAge_{it} + \alpha_{15}LnTassets_{it} + \alpha_{15}Complexit + Year\ Effects + \epsilon_{it}$$

مدل ۴:

$$Audit\ dealty_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 Expertise_{it} + \alpha_1 Independence_{it} + \alpha_1 Size_{it} + \alpha_1 Experience_{it} + \alpha_1 Female_{it} + \alpha_2 Control_{it} + \alpha_3 institute_own_{it} + \alpha_4 family_own_{it} + \alpha_5 Leverage_{it} + \alpha_6 LossSign_{it} + \alpha_7 CurrentRatio_{it} + \alpha_9 ROA_{it} + \alpha_{10} CFO_Tait + \alpha_{11} Inherent_{it} + \alpha_{12} CashAssets_{it} + \alpha_{13} LnAge_{it} + \alpha_{15} LnTassets_{it} + \alpha_{15} Complexit + Year\ Effects + \epsilon_{it}$$

یافته‌ها

نتایج آمار توصیفی نشان می‌دهد که میانگین کیفیت حسابرسی شرکت‌های نمونه برابر با ۰.۰۶۵ بوده که بیانگر سطحی نسبتاً مطلوب از کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار عراق است. همچنین میانگین تأخیر گزارش حسابرس حدود ۶۵ روز برآورد شد که نشان می‌دهد گزارش‌های حسابرسی به‌طور متوسط نزدیک به دو ماه پس از پایان سال مالی منتشر شده‌اند. از سوی دیگر، میانگین متغیر کیفیت مؤسسات حسابرسی برابر با ۰.۴۸۷ است که بیانگر آن است که تقریباً نیمی از شرکت‌های نمونه توسط مؤسسات حسابرسی با رتبه حرفه‌ای بالا مورد حسابرسی قرار گرفته‌اند.

بررسی ویژگی‌های کمیته حسابرسی نیز نشان می‌دهد که حدود ۶۰ درصد شرکت‌ها حداقل یک عضو دارای تخصص مالی در کمیته حسابرسی خود دارند و میانگین استقلال اعضای کمیته حسابرسی برابر با ۰.۶۹۴ است که از سطح نسبتاً مطلوب استقلال این کمیته‌ها حکایت دارد. علاوه بر این، اعضای کمیته حسابرسی به‌طور متوسط نزدیک به هشت سال سابقه فعالیت حرفه‌ای داشته و در حدود ۳۷ درصد شرکت‌ها حداقل یک عضو زن در ترکیب کمیته حسابرسی حضور داشته است. همچنین متغیرهای کنترلی نشان می‌دهند که نسبت بدهی به دارایی شرکت‌ها به‌طور متوسط حدود ۵۵ درصد و میانگین بازده دارایی‌ها نزدیک به ۷.۷ درصد بوده است. مقادیر انحراف معیار متغیرها نیز بیانگر وجود پراکندگی مناسب داده‌ها و برخورداری آن‌ها از تنوع کافی برای انجام تحلیل‌های اقتصادسنجی است.

جدول ۲

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین	میانه	حداقل	حداکثر	انحراف معیار
کیفیت حسابرسی	۰.۰۶۵۱۷۵	۰.۰۶۴۹۱۲	۰.۰۱۶۴۱۰	۰.۱۱۶۵۹۰	۰.۰۱۷۸۷۹
تأخیر گزارش حسابرس	۶۵.۰۹۹۳	۶۴.۰۰۰۰	۴۰.۰۰۰۰	۹۵.۰۰۰۰	۹.۴۱۵۲
رتبه مؤسسات حسابرسی	۰.۴۸۶۷	۰.۰۰۰۰	۰.۰۰۰۰	۱.۰۰۰۰	۰.۵۰۰۱
تخصص مالی کمیته حسابرسی	۰.۶۰۲۸	۱.۰۰۰۰	۰.۰۰۰۰	۱.۰۰۰۰	۰.۴۸۹۶
استقلال کمیته حسابرسی	۰.۶۹۳۸	۰.۷۰۰۰	۰.۳۰۰۰	۱.۰۰۰۰	۰.۱۵۷۹
اندازه کمیته حسابرسی	۱.۴۸۱۸	۱.۴۹۱۷	۱.۰۹۸۶	۱.۷۹۱۷	۰.۲۵۸۶
تجربه اعضای کمیته حسابرسی	۷.۸۶۷۱	۸.۰۰۰۰	۲.۰۰۰۰	۱۵.۰۰۰۰	۳.۷۸۶۰
حضور عضو زن در کمیته	۰.۳۷۰۶	۰.۰۰۰۰	۰.۰۰۰۰	۱.۰۰۰۰	۰.۴۸۳۳
اهرم مالی	۰.۵۴۸۵	۰.۵۴۷۰	۰.۱۰۰۰	۰.۸۹۰۰	۰.۱۴۸۶
بازده دارایی‌ها	۰.۰۷۷۰	۰.۰۷۱۴	-۰.۲۸۳۷	۰.۳۹۲۱	۰.۱۱۲۶

نتایج ماتریس همبستگی پیرسون نشان می‌دهد که الگوی روابط اولیه میان متغیرهای پژوهش با مبانی نظری و انتظارات پژوهش سازگار است. بیشترین ضریب همبستگی بین متغیرهای بازده دارایی‌ها و جریان نقدی عملیاتی مشاهده شد که با ضریب ۰.۹۱۵ بیانگر ارتباط بسیار قوی میان دو شاخص عملکرد مالی است. با وجود این، بررسی همزمان شاخص‌های تشخیصی نشان داد که شدت این همبستگی منجر به بروز مشکل چندهمخطی در مدل‌های رگرسیونی نشده است. همچنین نتایج نشان می‌دهد که شاخص کیفیت حسابرسی با کیفیت مؤسسات حسابرسی، تخصص مالی و استقلال کمیته حسابرسی دارای همبستگی اولیه قابل توجهی است؛ موضوعی که با مبانی نظری حاکمیت شرکتی، نظریه نمایندگی و ادبیات کیفیت حسابرسی همخوانی دارد. علاوه بر این، تأخیر گزارش حسابرس با برخی متغیرهای ریسک مالی از جمله اهرم مالی رابطه مثبت نشان می‌دهد که بیانگر پیچیدگی بیشتر فرآیند حسابرسی در شرکت‌های دارای ریسک مالی بالاتر است. به‌طور کلی، پایین بودن ضرایب همبستگی میان اغلب متغیرهای مستقل نشان می‌دهد که ساختار داده‌ها برای برآورد هم‌زمان مدل‌های رگرسیونی مناسب بوده و روابط خطی شدید میان متغیرهای توضیحی وجود ندارد.

جدول ۳

ماتریس همبستگی، متغیرهای پژوهش (ضریب همبستگی، پیرسون)

متغیر	(۱)	(۲)	(۳)	(۴)	(۵)	(۶)	(۷)	(۸)	(۹)	(۱۰)	(۱۱)	(۱۲)	(۱۳)	(۱۴)
(۱) کیفیت حسابرسی	۱	۰.۲۸۵	-۰.۳۹۹	-۰.۲۷۴	-۰.۱۸۷	۰.۰۵۳	۰.۰۷۱	-۰.۰۴۱	۰.۱۲۹	-۰.۱۷۰	-۰.۱۶	۰.۰۳۸	۰.۰۴	-۰.۰۰۶
(۲) تأخیر گزارش حسابرس	۱	-۰.۲۵۹	۰.۰۱۳	-۰.۰۳۳	-۰.۰۵۵	-۰.۰۲۴	۰.۰۶۷	۰.۱۳۸	-۰.۰۶۰	-۰.۰۷۵	۰.۰۲۹	۰.۰۲۷	-۰.۰۴۹	
(۳) رتبه مؤسسات حسابرسی	۱	۰.۰۱۳	۰.۰۲۳	۰.۰۲۷	-۰.۰۲۹	۰.۰۰۶	-۰.۰۶۱	-۰.۰۲۲	۰.۰۰۲	-۰.۰۶۶	-۰.۰۰۶	-۰.۰۱۹		
(۴) تخصص مالی کمیته	۱	-۰.۰۰۳	-۰.۰۳۴	۰.۰۰۰	-۰.۰۰۴	-۰.۰۲۷	-۰.۰۵۹	-۰.۰۷۴	-۰.۰۰۷	-۰.۰۰۶	-۰.۰۰۸			
(۵) استقلال کمیته حسابرسی	۱	-۰.۰۵۹	۰.۰۶۷	۰.۰۱۲	۰.۰۰۷	-۰.۰۲۰	-۰.۰۱۶	-۰.۰۲۳	۰.۰۶۴	۰.۰۳۳				
(۶) اندازه کمیته حسابرسی	۱	۰.۰۳۶	-۰.۰۰۵	-۰.۰۱۰	-۰.۰۱۴	-۰.۰۰۶	۰.۰۱۴	۰.۰۰۷						
(۷) تجربه اعضای کمیته حسابرسی	۱	-۰.۰۳۴	-۰.۰۱۵	-۰.۰۱۴	-۰.۰۶۵	۰.۰۴۲	۰.۰۱۳							
(۸) حضور عضو زن در کمیته	۱	-۰.۰۴۱	-۰.۰۱۴	-۰.۰۱۵	۰.۰۲۴	-۰.۰۳۶	-۰.۰۵۴							
(۹) اهرم مالی	۱	۰.۰۰۶	-۰.۰۱۳	-۰.۰۶۷	۰.۰۸۶	-۰.۰۲۸								
(۱۰) بازده دارایی‌ها	۱	۰.۹۱۵	-۰.۱۱۳	۰.۰۴۱	۰.۰۰۵									
(۱۱) جریان نقد عملیاتی	۱	-۰.۰۹۵	۰.۰۴۰	-۰.۰۱۳										
(۱۲) سن شرکت				۱	-۰.۰۷۴	-۰.۰۴۷								
(۱۳) اندازه شرکت					۱	۰.۰۷۳								
(۱۴) پیچیدگی عملیات							۱							

پیش از برآورد مدل‌های اقتصادسنجی، فروض کلاسیک رگرسیون به‌طور کامل مورد بررسی قرار گرفت. نتایج آزمون جاک-برا نشان داد که مقدار این آماره برابر با ۲۰۱۸۴ و سطح معناداری آن ۰.۳۳۵ است؛ از این‌رو فرض نرمال بودن باقی‌مانده‌های مدل رد نشد و توزیع جملات اخلال از نرمالیت قابل قبولی برخوردار بود. همچنین نتایج آزمون چندمخطی نشان داد که مقادیر عامل تورم واریانس تمامی متغیرها در دامنه ۱.۲۸ تا ۴.۱۲ قرار دارد که به‌مراتب کمتر از آستانه بحرانی ۱۰ است و مقادیر شاخص تحمل نیز بین ۰.۲۴۳ تا ۰.۷۸۱ قرار دارد؛ بنابراین شواهدی از وجود چندمخطی مؤثر میان متغیرهای مستقل مشاهده نشد. افزون بر این، مقادیر آماره دوربین-واتسون در چهار مدل پژوهش به‌ترتیب ۱.۹۱، ۱.۸۸، ۱.۹۵ و ۱.۹۰ به دست آمد که همگی به عدد دو نزدیک بوده و بیانگر عدم وجود خودهمبستگی سریالی در جملات اخلال هستند. نتایج آزمون وایت نیز با آماره F برابر با ۱.۲۷ و سطح معناداری ۰.۱۴۸، فرض همسانی واریانس خطاها را تأیید کرد و نشان داد که مشکل ناهمسانی واریانس در مدل‌ها وجود ندارد. در ادامه، به‌منظور انتخاب مناسب‌ترین روش برآورد داده‌های تابلویی، آزمون F لیمر انجام شد که با آماره ۴.۶۳ و سطح معناداری کمتر از ۰.۰۰۱، برتری مدل داده‌های پانلی نسبت به مدل تلفیقی را تأیید کرد. سپس آزمون هاسمن با آماره کای‌دو ۱۸.۵۲ و سطح معناداری ۰.۰۱۲ نشان داد که مدل اثرات ثابت نسبت به مدل اثرات تصادفی از برازش مناسب‌تری برخوردار است؛ بنابراین تمامی فرضیه‌های پژوهش بر اساس رگرسیون داده‌های تابلویی با اثرات ثابت برآورد شدند. نتایج آزمون‌های تشخیصی حاکی از آن بود که تمامی فروض اساسی رگرسیون رعایت شده و مدل‌های برآوردی از اعتبار آماری و قابلیت استنباط مناسبی برای آزمون فرضیه‌های پژوهش برخوردارند.

جدول ۴

نتایج آزمون فرضیه‌های مدل اول؛ تأثیر رتبه مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی

متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری	ضریب تعیین	آماره فیشر	نتیجه فرضیه
کیفیت حسابرسی	۰.۰۰۴۸۲۳	۳.۹۱	۰.۰۰۰۱			تأیید
کنترل	۰.۰۰۱۱۴۲	۱.۰۵	۰.۲۹۳۰			معنادار نیست
مالکیت نهادی	۰.۰۰۳۵۱۴	۱.۶۶	۰.۰۹۷۵	۰.۴۱	۱۵.۶۲	معنادار در سطح ۱۰٪
مالکیت خانوادگی	-۰.۰۰۲۱۰۸	-۲.۰۶	۰.۰۳۹۸			معنادار
اهرم مالی	-۰.۰۰۶۵۱۴	-۲.۴۱	۰.۰۱۶۲			معنادار
وضعیت زیان‌ده	-۰.۰۰۳۱۱۸	-۲.۲۲	۰.۰۲۶۸			معنادار
نسبت جاری	۰.۰۰۰۸۱۴	۲.۰۷	۰.۰۳۸۹			معنادار
بازده دارایی‌ها	۰.۰۱۲۳۷۴	۲.۹۸	۰.۰۰۳۰			معنادار
جریان نقد عملیاتی به کل دارایی‌ها	۰.۰۰۹۲۱۷	۲.۶۴	۰.۰۰۸۵			معنادار
ریسک ذاتی	-۰.۰۰۴۸۷۶	-۲.۴۲	۰.۰۱۵۷			معنادار
نسبت وجه نقد به دارایی‌ها	۰.۰۰۶۱۱۴	۱.۴۵	۰.۱۴۸۲			معنادار نیست
لگاریتم طبیعی عمر شرکت	۰.۰۰۱۹۷۴	۲.۲۳	۰.۰۲۶۰			معنادار
لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها	۰.۰۰۲۱۱۶	۲.۳۲	۰.۰۲۰۶			معنادار
پیچیدگی عملیاتی	۰.۰۰۱۳۸۹	۱.۸۶	۰.۰۶۳۵			معنادار در سطح ۱۰٪



نتایج مدل اول نشان داد که مدل از برازش مناسبی برخوردار است؛ به گونه‌ای که مقدار ضریب تعیین 0.41 بیانگر تبیین 41 درصد از تغییرات کیفیت حسابرسی توسط متغیرهای مدل بوده و آماره فیشر 15.62 در سطح معناداری کمتر از 0.001 معنادار است. مهم‌ترین یافته این مدل، تأثیر مثبت و معنادار رتبه مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی است؛ به این معنا که استفاده از مؤسسات حسابرسی با رتبه حرفه‌ای بالاتر، کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشد. در میان متغیرهای کنترلی نیز مالکیت خانوادگی، اهرم مالی، زیان‌ده بودن شرکت و ریسک ذاتی تأثیر منفی و معنادار بر کیفیت حسابرسی داشتند. در مقابل، نسبت جاری، بازده دارایی‌ها، جریان نقد عملیاتی، سن شرکت و اندازه شرکت تأثیر مثبت و معنادار بر کیفیت حسابرسی نشان دادند. با این حال، متغیر کنترل و نسبت وجه نقد نگهداری‌شده به دارایی‌ها از نظر آماری معنادار نبودند.

جدول ۵

نتایج آزمون فرضیه‌های مدل دوم؛ تأثیر رتبه مؤسسات حسابرسی بر تأخیر گزارش حسابرسی

متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری	ضریب تعیین	آماره فیشر	نتیجه فرضیه
رتبه مؤسسات حسابرسی	-3.2714	-4.18	0.0000			تأیید
کیفیت حسابرسی	-5.6132	-3.02	0.0026	0.46	18.41	تأیید
اهرم مالی	4.2276	3.16	0.0017			تأیید
زیان‌ده بودن شرکت	2.8845	3.06	0.0023			تأیید
بازده دارایی‌ها	-6.7143	-2.24	0.0254			تأیید

نتایج مدل دوم نیز نشان‌دهنده برازش مناسب آن است؛ به طوری که مقدار ضریب تعیین 0.46 بیان می‌کند 46 درصد از تغییرات تأخیر گزارش حسابرسی توسط متغیرهای پژوهش تبیین می‌شود و آماره اف با مقدار 18.41 در سطح معناداری کوچک‌تر از 0.001 ، معناداری کلی مدل را تأیید می‌کند. یافته اصلی این مدل نشان داد که رتبه مؤسسات حسابرسی تأثیر منفی و معنادار بر تأخیر گزارش حسابرسی دارد (ضریب بتای -3.2714 و سطح معناداری کوچک‌تر از 0.001)؛ بدین معنا که مؤسسات حسابرسی معتبرتر گزارش‌های خود را در مدت زمان کوتاه‌تری منتشر می‌کنند. همچنین کیفیت حسابرسی (ضریب بتای -5.6132 و سطح معناداری 0.0026) و بازده دارایی‌ها (ضریب بتای -6.7143 و سطح معناداری 0.0254) موجب کاهش تأخیر گزارش حسابرسی شدند، در حالی که اهرم مالی (ضریب بتای 4.2276 و سطح معناداری 0.0017) و زیان‌ده بودن شرکت (ضریب بتای 2.8845 و سطح معناداری 0.0023) با افزایش تأخیر گزارشگری همراه بودند.

جدول ۶

نتایج آزمون فرضیه‌های مدل سوم؛ تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر کیفیت حسابرسی

متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری	ضریب تعیین	آماره فیشر	نتیجه فرضیه
تخصیص مالی	0.003914	3.11	0.0019			تأیید
استقلال کمیته حسابرسی	0.006247	2.54	0.0113			تأیید
اندازه کمیته حسابرسی	0.001128	0.84	0.4018	0.44	17.20	رد
تجربه اعضای کمیته حسابرسی	0.000412	2.07	0.0387			تأیید
حضور اعضای زن در کمیته حسابرسی	0.001082	0.91	0.3614			رد

بر اساس نتایج برآورد مدل سوم، مقدار ضریب تعیین ۰.۴۴ و آماره اف برابر با ۱۷.۲۰ در سطح معناداری کوچکتر از ۰.۰۰۱، نشان‌دهنده قدرت توضیحی مناسب مدل است. یافته‌های این مدل نشان داد که تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی (ضریب بتای ۰.۰۰۳۹۱۴ و سطح معناداری ۰.۰۰۰۱۹)، استقلال اعضا (ضریب بتای ۰.۰۰۶۲۴۷ و سطح معناداری ۰.۰۰۱۱۳) و تجربه حرفه‌ای آنان (ضریب بتای ۰.۰۰۰۴۱۲ و سطح معناداری ۰.۰۰۳۸۷) تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارند. در مقابل، اندازه کمیته حسابرسی (سطح معناداری ۰.۴۰۱۸) و حضور اعضای زن در کمیته (سطح معناداری ۰.۳۶۱۴) تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی نشان ندادند. این نتایج حاکی از آن است که کیفیت سرمایه انسانی و استقلال کمیته حسابرسی، بیش از ابعاد کمی و ویژگی‌های ساختاری آن، در ارتقای کیفیت حسابرسی نقش ایفا می‌کند.

جدول ۷

نتایج آزمون فرضیه‌های مدل چهارم؛ تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر تأخیر گزارش حسابرس

متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری	ضریب تعیین	آماره فیشر	نتیجه فرضیه
تخصص مالی	-۲.۱۱۸۴	-۳.۰۲	۰.۰۰۲۶			تأیید
استقلال کمیته حسابرسی	-۱.۸۷۴۵	-۲.۶۶	۰.۰۰۸۱			تأیید
اندازه کمیته حسابرسی	۰.۷۴۲۶	۱.۳۱	۰.۱۹۰۷	۰.۴۸	۱۹.۰۸	رد
تجربه اعضای کمیته حسابرسی	-۰.۲۸۷۴	-۲.۱۴	۰.۰۳۲۸			تأیید
حضور اعضای زن در کمیته حسابرسی	۰.۶۳۱۵	۱.۰۸	۰.۲۸۰۹			رد

جدول ۸

نتایج آزمون فرضیه تعدیلی؛ نقش تعدیلی تأخیر گزارش حسابرس

متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری	ضریب تعیین	فیشر	نتیجه فرضیه
رتبه مؤسسات حسابرسی	۰.۰۰۵۱۱۲	۳.۸۱	۰.۰۰۰۲			معنادار
تأخیر گزارش حسابرس	-۰.۰۰۰۷۴۲	-۲.۴۹	۰.۰۱۳۱	۰.۴۷	۱۸.۷۳	معنادار
رتبه مؤسسات × تأخیر گزارش	-۰.۰۰۰۹۱۳	-۲.۴۷	۰.۰۱۴۰			تأیید نقش تعدیلی

یافته‌های مدل تعدیلی با برخورداری از برازش مناسب (ضریب تعیین برابر با ۰.۴۷، آماره اف برابر با ۱۸.۷۳ و سطح معناداری کوچکتر از ۰.۰۰۱) نشان داد که رتبه مؤسسات حسابرسی همچنان تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد، در حالی که تأخیر گزارش حسابرس به‌تنهایی تأثیر منفی و معناداری بر کیفیت حسابرسی می‌گذارد. مهم‌ترین یافته این مدل، معنادار بودن تأثیر متغیر تعاملی رتبه مؤسسات حسابرسی و تأخیر گزارش حسابرس است که نقش تعدیلی تأخیر را تأیید می‌کند؛ بدین معنا که افزایش تأخیر در انتشار گزارش،



تأثیر مثبت رتبه بالای مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی را تضعیف کرده و اهمیت هم‌زمان کیفیت و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را برجسته می‌سازد.

جدول ۹

نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

فرضیه	متغیر مستقل	متغیر وابسته	مدل	ضریب (بتا)	آماره t	سطح معناداری	نتیجه آزمون	جهت تأثیر
۱	رتبه مؤسسات حسابرسی	کیفیت حسابرسی	۱	۰.۰۰۴۸۲۳	۳.۹۱	۰.۰۰۰۱	تأیید	مثبت
۲	رتبه مؤسسات حسابرسی	تأخیر گزارش حسابرسی	۲	-۳.۲۷۱۴	-۴.۱۸	۰.۰۰۰۰	تأیید	منفی
۳	دانش مالی	کیفیت حسابرسی	۳	۰.۰۰۳۹۱۴	۳.۱۱	۰.۰۰۱۹	تأیید	مثبت
۴	دانش مالی	تأخیر گزارش حسابرسی	۴	-۲.۱۱۸۴	-۳.۰۲	۰.۰۰۲۶	تأیید	منفی
۵	استقلال کمیته حسابرسی	کیفیت حسابرسی	۳	۰.۰۰۶۲۴۷	۲.۵۴	۰.۰۱۱۳	تأیید	مثبت
۶	استقلال کمیته حسابرسی	تأخیر گزارش حسابرسی	۴	-۱.۸۷۴۵	-۲.۶۶	۰.۰۰۸۱	تأیید	منفی
۷	اندازه کمیته حسابرسی	کیفیت حسابرسی	۳	۰.۰۰۱۱۲۸	۰.۸۴	۰.۴۰۱۸	رد	—
۸	اندازه کمیته حسابرسی	تأخیر گزارش حسابرسی	۴	۰.۷۴۲۶	۱.۳۱	۰.۱۹۰۷	رد	—
۹	تجربه اعضا	کیفیت حسابرسی	۳	۰.۰۰۰۴۱۲	۲.۰۷	۰.۰۳۸۷	تأیید	مثبت
۱۰	تجربه اعضا	تأخیر گزارش حسابرسی	۴	-۰.۲۸۷۴	-۲.۱۴	۰.۰۳۲۸	تأیید	منفی
۱۱	جنسیت اعضا	کیفیت حسابرسی	۳	۰.۰۰۱۰۸۲	۰.۹۱	۰.۳۶۱۴	رد	—
فرضیه ۱۲	جنسیت اعضا	تأخیر گزارش حسابرسی	۴	۰.۶۳۱۵	۱.۰۸	۰.۲۸۰۹	رد	—
فرضیه ۱۳	رتبه مؤسسات × تأخیر گزارش	کیفیت حسابرسی	تعدیلی	-۰.۰۰۰۹۱۳	-۲.۴۷	۰.۰۱۴۰	تأیید	تعدیل منفی

نتایج پژوهش نشان داد که بر اساس آزمون‌های چاو و هاسمن، مدل اثرات ثابت مقطعی مناسب‌ترین روش برآورد بوده و آزمون‌های تشخیصی نیز برازش مناسب مدل‌ها و نبود مشکلات معنادار آماری را تأیید کردند. یافته‌ها بیانگر آن است که رتبه مؤسسات حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی و تأثیر منفی و معناداری بر تأخیر گزارش حسابرسی دارد؛ بدین معنا که مؤسسات دارای رتبه بالاتر، به دلیل برخورداری از تخصص، شهرت حرفه‌ای و سازوکارهای کنترل کیفیت قوی‌تر، هم خدمات حسابرسی باکیفیت‌تری ارائه می‌کنند و هم گزارش‌های خود را سریع‌تر منتشر می‌سازند. همچنین، دانش مالی، استقلال و تجربه اعضای کمیته حسابرسی با افزایش کیفیت حسابرسی و کاهش تأخیر گزارش حسابرسی رابطه معنادار دارند که نقش تعیین‌کننده سرمایه انسانی و استقلال نظارتی این کمیته را نشان می‌دهد. در مقابل، اندازه کمیته حسابرسی و حضور اعضای زن در آن تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی و تأخیر گزارش حسابرسی نداشتند؛ بنابراین، کارایی کمیته بیش از ویژگی‌های کمی یا جمعیت‌شناختی، به تخصص، تجربه و استقلال اعضا وابسته است. افزون بر این، تأثیر منفی و معنادار

متغیر تعاملی تأخیر گزارش حسابرس نشان داد که افزایش تأخیر در انتشار گزارش، تأثیر مثبت رتبه بالای مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی را تضعیف می‌کند. در مجموع، یافته‌ها بر مکمل بودن کیفیت و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی تأکید دارد و نشان می‌دهد که ارتقای کیفیت حسابرسی مستلزم تقویت هم‌زمان ویژگی‌های حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی، سازوکارهای حاکمیت شرکتی و کاهش تأخیر در انتشار گزارش‌های حسابرسی است.

بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر با هدف تبیین تأثیر رتبه مؤسسات حسابرسی و ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرس در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار عراق انجام شد و همچنین نقش تعدیل‌گر تأخیر گزارش حسابرس در رابطه میان رتبه مؤسسات حسابرسی و کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت. نتایج مدل نخست نشان داد رتبه مؤسسات حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد؛ به‌گونه‌ای که استفاده از مؤسسات حسابرسی دارای رتبه حرفه‌ای بالاتر با افزایش کیفیت حسابرسی همراه بود. این نتیجه را می‌توان بر پایه نظریه نمایندگی و نظریه شهرت حرفه‌ای تبیین کرد. مؤسسات حسابرسی دارای رتبه بالاتر معمولاً از منابع انسانی متخصص‌تر، سازوکارهای کنترل کیفیت منسجم‌تر، تجربه بیشتر در رسیدگی به شرکت‌های پیچیده و انگیزه قوی‌تری برای حفظ اعتبار حرفه‌ای خود برخوردارند. از این‌رو، هزینه بالقوه ناشی از ارائه خدمات حسابرسی ضعیف برای چنین مؤسساتی بیشتر است و همین موضوع می‌تواند آنها را به اعمال مراقبت حرفه‌ای، اجرای آزمون‌های دقیق‌تر و رعایت سخت‌گیرانه‌تر استانداردهای حسابرسی ترغیب کند. این یافته با نتایج محمدرضایی و یحیایی درباره اهمیت رتبه مؤسسات حسابرسی در پیامدهای کیفیت گزارشگری و تجدید ارائه صورت‌های مالی همسو است (Mohammadrezaei & Yahyaei, 2016). همچنین یافته حاضر با دیدگاهی سازگار است که نظارت حرفه‌ای و کیفیت مؤسسات حسابرسی را از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی می‌داند (Behbahania et al., 2021). شواهد مربوط به کیفیت حسابرسی و تأخیر غیرعادی گزارش نیز نشان می‌دهد که سطح کیفیت مؤسسه و نحوه اجرای فرایند حسابرسی از عناصر مهم در تعیین پیامدهای حسابرسی هستند (Barati & Sharifi, 2023).

یافته دوم نشان داد که رتبه بالاتر مؤسسات حسابرسی تأثیر منفی و معناداری بر تأخیر گزارش حسابرس دارد؛ به‌طوری‌که ضریب این رابطه برابر با ۰.۲۷۱۴- و سطح معناداری کمتر از ۰.۰۰۱ بود. بنابراین، شرکت‌هایی که توسط مؤسسات حسابرسی دارای رتبه حرفه‌ای بالاتر حسابرسی شده‌اند، گزارش حسابرسی خود را در مدت کوتاه‌تری دریافت کرده‌اند. این نتیجه بیانگر آن است که کیفیت بالاتر مؤسسه حسابرسی الزاماً به طولانی‌شدن فرایند حسابرسی منتهی نمی‌شود، بلکه برخورداری از منابع انسانی بیشتر، تخصص بالاتر، تجربه انباشته، رویه‌های استاندارد شده و فناوری مناسب می‌تواند کارایی زمانی فرایند حسابرسی را نیز افزایش دهد. این یافته با نتایج پژوهش‌هایی که ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و رتبه آن را از عوامل تعیین‌کننده تأخیر گزارش دانسته‌اند، همسو است (Heydari Sureshjani & Joudaki, 2023; Keyvani Hafshejani, 2023; Chegini, 2022). همچنین یافته حاضر با نتایج فراتحلیل زارع بهنمیری و حسنخانی سازگار است که نشان دادند ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی در توضیح تفاوت‌های موجود در تأخیر گزارش حسابرس نقش دارد (Zare Behnamiri & Hassankhani, 2021). یافته‌های محمدی و همکاران و شهنازاری و مزروعی نیز بر تأثیر هم‌زمان ویژگی‌های شرکت و حسابرس بر مدت زمان ارائه گزارش حسابرسی تأکید کرده‌اند (Mohammadi et al., 2023; Shahnazari & Mazrouei, 2024). از این منظر، رتبه بالاتر مؤسسه را می‌توان نه تنها شاخصی از کیفیت فنی، بلکه نشانه‌ای از کارآمدی عملیاتی و توان مدیریت بهتر فرایند حسابرسی تلقی کرد.

در مدل مربوط به ویژگی‌های کمیته حسابرسی، نتایج نشان داد تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد؛ ضریب این رابطه برابر با ۰.۰۳۹۱۴ و سطح معناداری ۰.۰۰۱۹ بود. این یافته نشان می‌دهد حضور اعضای که دارای دانش مالی، حسابداری یا اقتصادی هستند، ظرفیت نظارتی کمیته را افزایش می‌دهد. اعضای دارای تخصص مالی توانایی بیشتری برای درک برآوردهای حسابداری پیچیده، ارزیابی ریسک تحریف بااهمیت، بررسی کفایت کنترل‌های داخلی، تشخیص مدیریت سود و تعامل مؤثر با حسابرسان مستقل دارند. در نتیجه، آنها می‌توانند مدیریت را برای ارائه اطلاعات شفاف‌تر تحت فشار قرار دهند و از حسابرس نیز انجام رسیدگی‌های دقیق‌تر را مطالبه کنند. این یافته با نتایج پژوهش نامک‌آورانی و همکاران درباره رابطه ویژگی‌های کمیته حسابرسی با کیفیت اطلاعات مالی سازگار است (Namakavarani et al., 2021). همچنین پژوهش‌های مربوط به ویژگی‌های رئیس کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری نشان داده‌اند که برخورداری اعضای کلیدی کمیته از دانش و شایستگی مالی می‌تواند کیفیت گزارشگری و فرایند حسابرسی را ارتقا دهد (Azizkhani et al., 2023; Lutfi et al., 2022). نتیجه حاضر با شواهدی که بر اهمیت کمیته حسابرسی در بهبود کیفیت حسابرسی در اقتصادهای نوظهور تأکید دارند نیز هماهنگ است (Khudhair et al., 2019; Sobhan et al., 2025).

استقلال اعضای کمیته حسابرسی نیز تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی داشت و ضریب آن برابر با ۰.۰۶۲۴۷ در سطح معناداری ۰.۰۱۱۳ بود. این نتیجه یکی از پیش‌بینی‌های اصلی نظریه نمایندگی را تأیید می‌کند؛ زیرا اعضای مستقل کمتر در معرض وابستگی مدیریتی قرار دارند و در نتیجه می‌توانند با آزادی بیشتری عملکرد مدیریت، گزارشگری مالی و فرایند حسابرسی را ارزیابی کنند. استقلال بیشتر احتمال پذیرش بدون نقد قضاوت‌های مدیریت را کاهش می‌دهد و شرایط مساعدتری برای تعامل مستقیم و مؤثر با حسابرس مستقل ایجاد می‌کند. از سوی دیگر، کمیته مستقل می‌تواند در انتخاب حسابرس، تعیین دامنه کار حسابرسی و پیگیری نقاط ضعف کنترل داخلی فعال‌تر عمل کند. این یافته با نتایج پژوهش‌های پیشین درباره نقش ویژگی‌های کمیته حسابرسی در کیفیت اطلاعات مالی، کیفیت گزارشگری و کیفیت حسابرسی همخوانی دارد (Al-Ahdal & Hashim, 2022; Mardessi, 2022; Sobhan et al., 2025). همچنین پژوهش‌های داخلی نشان داده‌اند که ویژگی‌های کمیته حسابرسی با کیفیت سود، قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و احتمال تجدید ارائه مرتبط است (Hajihias & Azadzadeh, 2019; Rezazadeh et al., 2017; Yousefi Asl et al., 2018). بنابراین، استقلال را می‌توان یکی از عناصر کلیدی اثربخشی واقعی کمیته حسابرسی دانست، نه صرفاً یک ویژگی ساختاری یا تشریفاتی.

تجربه حرفه‌ای اعضای کمیته حسابرسی نیز با کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معناداری داشت؛ به‌طوری‌که ضریب آن ۰.۰۰۰۴۱۲ و سطح معناداری ۰.۰۳۸۷ بود. هرچند اندازه ضریب نسبت به برخی سایر متغیرها کوچک‌تر است، معناداری آن نشان می‌دهد تجربه انباشته اعضا در شناخت ساختار شرکت، ریسک‌های گزارشگری، رفتار مدیریت و نحوه تعامل با حسابرسان اهمیت دارد. اعضای باتجربه معمولاً در تشخیص مسائل غیرعادی و طرح پرسش‌های هدفمند توانمندترند و می‌توانند پیچیدگی‌های گزارشگری مالی را بهتر مدیریت کنند. این نتیجه با یافته‌های عزیزخانی و همکاران درباره اهمیت ویژگی‌ها و تجربه رئیس کمیته حسابرسی در انتخاب حسابرس و کیفیت حسابرسی سازگار است (Azizkhani et al., 2023). همچنین با یافته‌های لوتفی و همکاران درباره نقش ویژگی‌های رئیس کمیته در کیفیت گزارشگری مالی همخوانی دارد (Lutfi et al., 2022). به‌طور کلی، این یافته نشان می‌دهد تجربه حرفه‌ای را باید بخشی از سرمایه انسانی کمیته دانست که می‌تواند کیفیت نظارت و کارایی ارتباط با حسابرس را افزایش دهد.

نتایج مدل چهارم نشان داد تخصص مالی، استقلال و تجربه اعضای کمیته حسابرسی نه‌تنها کیفیت حسابرسی را افزایش می‌دهند، بلکه تأخیر گزارش حسابرس را نیز به‌طور معناداری کاهش می‌دهند. ضرایب تخصص مالی، استقلال و تجربه به‌ترتیب ۰.۱۱۸۴، ۰.۸۷۴۵ و ۰.۲۸۷۴ بود و هر سه رابطه از نظر آماری معنادار بودند. این یافته نشان می‌دهد یک کمیته حسابرسی شایسته می‌تواند از طریق آماده‌سازی

بهتر اطلاعات، شناسایی سریع‌تر مشکلات، بهبود ارتباط میان مدیریت و حسابر و نظارت مستمر بر فرایند گزارشگری، مدت زمان مورد نیاز برای تکمیل حسابرسی را کاهش دهد. اعضای متخصص می‌توانند مسائل حسابداری را پیش از ورود به مراحل پایانی حسابرسی حل‌وفصل کنند و اعضای مستقل نیز می‌توانند مدیریت را به همکاری به‌موقع با حسابر و پاسخگویی سریع‌تر ملزم سازند. این نتیجه با مطالعاتی که ویژگی‌های کمیته حسابرسی را با کاهش تأخیر گزارش مرتبط دانسته‌اند همسو است (Lari Dashtbayaz et al., 2018; Salehi et al., 2016). مرور بین‌المللی ادبیات تأخیر گزارش حسابر نیز نشان داده است که ساختار حاکمیت شرکتی و ویژگی‌های کمیته حسابرسی از عوامل مؤثر بر زمان‌بندی تکمیل فرایند حسابرسی هستند (Abernathy et al., 2017). از این منظر، کمیته حسابرسی کارآمد علاوه بر ارتقای محتوای نظارت، می‌تواند هماهنگی میان بازیگران فرایند گزارشگری را نیز بهبود دهد.

در مقابل، اندازه کمیته حسابرسی تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی یا تأخیر گزارش حسابر نداشت. سطح معناداری این متغیر در مدل کیفیت حسابرسی ۰.۴۰۱۸ و در مدل تأخیر گزارش حسابر ۰.۱۹۰۷ بود. این یافته نشان می‌دهد افزایش تعداد اعضای کمیته به‌تنهایی نمی‌تواند تضمین‌کننده نظارت مؤثرتر باشد. ممکن است کمیته بزرگ‌تر از تنوع مهارتی بیشتری برخوردار باشد، اما همزمان هزینه هماهنگی، پراکندگی مسئولیت و دشواری دستیابی به اجماع را نیز افزایش دهد. بنابراین، ترکیب کیفی اعضا مهم‌تر از تعداد آنهاست. این نتیجه با مطالعاتی سازگار است که تأکید کرده‌اند ویژگی‌های کیفی کمیته، مانند تخصص و استقلال، نسبت به ویژگی‌های صرفاً ساختاری اهمیت بیشتری دارد (Alikhani et al., 2021; Hajihassan & Azadzadeh, 2019). همچنین نتایج پژوهش‌های مرتبط با عملکرد شرکت نشان می‌دهد اثر ویژگی‌های کمیته حسابرسی وابسته به کیفیت واقعی ترکیب و عملکرد آن است و صرف اندازه کمیته الزاماً پیامد مطلوبی ایجاد نمی‌کند (Al-Ahdal & Hashim, 2022; Fariha et al., 2022).

حضور اعضای زن در کمیته حسابرسی نیز رابطه معناداری با کیفیت حسابرسی یا تأخیر گزارش حسابر نشان نداد و سطح معناداری آن به ترتیب ۰.۳۶۱۴ و ۰.۲۸۰۹ بود. این نتیجه نباید به معنای بی‌اهمیت بودن تنوع جنسیتی به‌طور کلی تفسیر شود، بلکه نشان می‌دهد در نمونه شرکت‌های عراقی مورد مطالعه، صرف حضور حداقل یک عضو زن برای ایجاد تفاوت قابل مشاهده در کیفیت حسابرسی یا سرعت انتشار گزارش کافی نبوده است. ممکن است اثر واقعی تنوع جنسیتی به میزان مشارکت اعضای زن، نقش آنها در تصمیم‌گیری، جایگاه آنان در کمیته، تخصص مالی و استقلال حرفه‌ای آنان وابسته باشد. در بازارهایی که حضور زنان در ساختارهای راهبری هنوز محدود است، شاخص دوحالتی حضور یا عدم حضور ممکن است نتواند عمق مشارکت واقعی آنان را اندازه‌گیری کند. این نتیجه با این دیدگاه سازگار است که کیفیت عملکرد کمیته بیشتر از ویژگی‌های جمعیت‌شناختی، تحت تأثیر سرمایه انسانی، استقلال و ظرفیت حرفه‌ای اعضاست (Al-Ahdal & Hashim, 2021; Alikhani et al., 2022). همچنین مطالعات مربوط به ویژگی‌های هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی نشان داده‌اند که اثر ساختار جمعیت‌شناختی می‌تواند به زمینه نهادی و سایر ویژگی‌های راهبری وابسته باشد (Fariha et al., 2022).

یکی دیگر از یافته‌های مهم پژوهش، تأیید نقش تعدیل‌گر تأخیر گزارش حسابر بود. مدل تعدیلی با ضریب تعیین ۰.۴۷ و آماره اف ۱۸.۷۳ از برازش مناسبی برخوردار بود و نشان داد رتبه مؤسسات حسابرسی همچنان اثر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد، اما اثر تعاملی رتبه مؤسسات حسابرسی و تأخیر گزارش منفی و معنادار است. بنابراین، هرچه تأخیر در ارائه گزارش افزایش یابد، اثر مثبت رتبه بالای مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تضعیف می‌شود. این نتیجه اهمیت مفهوم «کیفیت همراه با به‌موقع بودن» را برجسته می‌کند. یک مؤسسه معتبر ممکن است از نظر فنی خدمات حسابرسی با کیفیتی ارائه کند، اما اگر نتیجه حسابرسی با تأخیر طولانی در اختیار بازار قرار گیرد، بخشی از ارزش اطلاعاتی آن کاهش می‌یابد. تأخیر می‌تواند عدم تقارن اطلاعاتی را افزایش دهد، تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران را به تعویق اندازد و حتی این برداشت را ایجاد کند که فرایند حسابرسی با مشکلاتی مواجه بوده است. این یافته با نتایج براتی و شریفی درباره پیوند میان

کیفیت حسابرسی و تأخیر غیرعادی گزارش همسو است (Barati & Sharifi, 2023) و با پژوهش‌های مربوط به تأثیر ویژگی‌های مؤسسه بر تأخیر گزارش نیز سازگاری دارد (Heydari Sureshjani & Joudaki Chegini, 2022; Keyvani Hafshejani, 2023). همچنین مرور ابرنشی و همکاران نشان می‌دهد تأخیر گزارش حسابرسی باید به‌عنوان یک پیامد چندعاملی و بخشی از کارایی کلی فرایند گزارشگری در نظر گرفته شود (Abernathy et al., 2017).

از سوی دیگر، نتایج نشان داد کیفیت حسابرسی خود با کاهش تأخیر گزارش حسابرسی مرتبط بود، در حالی که اهرم مالی و زیان‌ده بودن شرکت موجب افزایش تأخیر شدند. این الگو بیانگر آن است که پیچیدگی و ریسک مالی شرکت می‌تواند حجم رسیدگی‌های حسابرسی را افزایش دهد و فرایند نهایی‌سازی گزارش را طولانی کند. در شرکت‌های زیان‌ده یا دارای بدهی بالا، حسابرسی ناگزیر است موضوعاتی مانند تداوم فعالیت، ریسک نکول، ارزش‌گذاری دارایی‌ها و کفایت افشا را با دقت بیشتری ارزیابی کند. در مقابل، کیفیت حسابرسی بالاتر می‌تواند با برنامه‌ریزی بهتر، سازماندهی مناسب کار و کاهش دوباره‌کاری‌ها همراه باشد. این تفسیر با مطالعاتی که ویژگی‌های شرکت و حسابرسی را از عوامل تعیین‌کننده تأخیر گزارش دانسته‌اند همسو است (Mohammadi et al., 2023; Shahnazari & Mazrouei, 2024). همچنین یافته‌ها با این دیدگاه سازگار است که فشار زمانی اگر به‌صورت نامناسب مدیریت شود ممکن است رفتارهای ناکارکردی حسابرسی را افزایش دهد، از این‌رو کاهش تأخیر باید از طریق افزایش کارایی و نه کاهش دامنه یا کیفیت رسیدگی حاصل شود (Svanström, 2016).

در مجموع، یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد کیفیت حسابرسی در بازار سرمایه عراق حاصل تعامل چند سطح از سازوکارهای نظارتی است. در سطح بیرونی، رتبه و کیفیت حرفه‌ای مؤسسه حسابرسی نقش مهمی در ارتقای کیفیت و کاهش تأخیر دارد و در سطح درونی، تخصص مالی، استقلال و تجربه اعضای کمیته حسابرسی مؤثرترین ویژگی‌ها محسوب می‌شوند. این نتایج از دیدگاه مکمل بودن سازوکارهای حاکمیت شرکتی حمایت می‌کند؛ یعنی حسابرسی مستقل و کمیته حسابرسی هنگامی بیشترین اثربخشی را دارند که هر دو از کیفیت و ظرفیت حرفه‌ای کافی برخوردار باشند. همچنین یافته‌های مرتبط با ساختار مالکیت و نظارت نهادی نشان داده‌اند که تقاضا برای حسابرسی و کیفیت نظارت می‌تواند تحت تأثیر محیط مالکیت و سازوکارهای نظارتی گسترده‌تر نیز قرار گیرد (Tee et al., 2017). نتایج پژوهش‌های مربوط به اجتناب مالیاتی نیز نشان می‌دهد آثار کمیته حسابرسی می‌تواند فراتر از گزارشگری مالی باشد و بر رفتارهای مدیریتی و تصمیمات مالی شرکت نیز اثر بگذارد (Dang & Nguyen, 2022). بنابراین، تقویت حسابرسی در بورس عراق نباید صرفاً به مقررات مربوط به حسابرسی مستقل محدود شود، بلکه مستلزم بهبود کیفیت واقعی کمیته‌های حسابرسی، تقویت استقلال آنها و توجه جدی به زمان‌بندی انتشار گزارش‌هاست.

پژوهش حاضر با چند محدودیت همراه بود که باید در تفسیر و تعمیم نتایج مدنظر قرار گیرد. نخست، نمونه پژوهش به شرکت‌های غیرمالی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار عراق محدود بود و بانک‌ها، مؤسسات مالی، بیمه و سایر شرکت‌های دارای ساختار گزارشگری متفاوت از نمونه کنار گذاشته شدند؛ بنابراین، تعمیم یافته‌ها به کل اقتصاد عراق باید با احتیاط صورت گیرد. دوم، بخشی از متغیرها، از جمله رتبه مؤسسه حسابرسی، تخصص مالی و حضور زنان در کمیته حسابرسی، با شاخص‌های دوحالتی اندازه‌گیری شدند که نمی‌توانند تمام ابعاد کیفی این مفاهیم را منعکس کنند. سوم، پژوهش بر داده‌های ثانویه و اطلاعات افشاشده شرکت‌ها متکی بود و کیفیت نتایج به کامل بودن و صحت این اطلاعات وابسته است. چهارم، ماهیت پس‌رویدادی مطالعه امکان استنباط علی قطعی را محدود می‌کند. افزون بر این، متغیرهایی نظیر شدت جلسات کمیته، کیفیت حسابرسی داخلی، حق‌الزحمه حسابرسی، تخصص صنعتی حسابرسی و میزان تعامل مستقیم کمیته حسابرسی با حسابرسی مستقل به دلیل محدودیت داده‌ها در مدل وارد نشدند.

پیشنهاد می‌شود مطالعات آتی این مدل را در سایر بازارهای سرمایه خاورمیانه و کشورهای دارای ساختارهای نهادی مشابه آزمون کنند تا امکان مقایسه بین‌کشوری و بررسی نقش محیط حقوقی و نظارتی فراهم شود. همچنین استفاده از سنجه‌های پیوسته و چندبعدی برای

کیفیت مؤسسه حسابرسی، میزان مشارکت زنان و تخصص کمیته حسابرسی می‌تواند دقت اندازه‌گیری را افزایش دهد. بررسی اثر متغیرهای واسطه‌ای یا تعدیل‌گر دیگری مانند کیفیت کنترل داخلی، پیچیدگی عملیات، تخصص صنعتی حسابرس، دوره تصدی حسابرس، حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی داخلی نیز می‌تواند به توسعه مدل کمک کند. استفاده از روش‌های اقتصادسنجی پویا، به‌ویژه روش گشتاورهای تعمیم‌یافته، برای کنترل درون‌زایی و علیت معکوس پیشنهاد می‌شود. همچنین انجام پژوهش‌های طولی و تحلیل پیامدهای اقتصادی کیفیت و تأخیر حسابرسی، از جمله هزینه سرمایه، نقدشوندگی سهام، ریسک ورشکستگی و واکنش بازار به انتشار گزارش حسابرس، می‌تواند ابعاد کاربردی موضوع را گسترش دهد.

نهادهای ناظر بازار سرمایه عراق می‌توانند نظام رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی را شفاف‌تر و مبتنی بر معیارهای قابل سنجش مانند کیفیت کنترل داخلی مؤسسه، سابقه تخلفات حرفه‌ای، تخصص کارکنان، ظرفیت اجرایی و به‌موقع بودن گزارش‌ها طراحی کنند. شرکت‌ها نیز بهتر است در انتخاب اعضای کمیته حسابرسی بیش از تعداد اعضا یا ویژگی‌های صوری، بر تخصص مالی، استقلال واقعی و تجربه حرفه‌ای تمرکز کنند. تعیین حداقل الزامات حرفه‌ای برای عضویت در کمیته، آموزش مستمر اعضا، ارزیابی دوره‌ای عملکرد کمیته و برقراری ارتباط مستقیم و منظم با حسابرس مستقل می‌تواند اثربخشی نظارت را افزایش دهد. همچنین لازم است شرکت‌ها و مؤسسات حسابرسی برنامه زمانی مشخصی برای تکمیل فرایند حسابرسی تدوین کنند، موانع ایجادکننده تأخیر را به‌طور مستمر پایش کنند و سازوکارهای پاسخگویی برای تأخیرهای غیرعادی ایجاد شود تا ارتقای کیفیت حسابرسی با حفظ به‌موقع بودن اطلاعات مالی همراه باشد.

تعارض منافع

در انجام مطالعه حاضر، هیچ‌گونه تضاد منافی وجود ندارد.

مشارکت نویسندگان

در نگارش این مقاله تمامی نویسندگان نقش یکسانی ایفا کردند.

موازن اخلاقی

در انجام این پژوهش تمامی موازن و اصول اخلاقی رعایت گردیده است.

شفافیت داده‌ها

داده‌ها و مآخذ پژوهش حاضر در صورت درخواست از نویسنده مسئول و ضمن رعایت اصول کپی رایت ارسال خواهد شد.

حامی مالی

این پژوهش حامی مالی نداشته است.

References

- Abernathy, J. L., Barnes, M., Stefaniak, C., & Weisbarth, A. (2017). An International Perspective on Audit Report Lag: A Synthesis of the Literature and Opportunities for Future Research. *International Journal of Auditing*, 21(1), 100-127. <https://doi.org/10.1111/ijau.12083>



- Al-Ahdal, W. M., & Hashim, H. A. (2022). Impact of Audit Committee Characteristics and External Audit Quality on Firm Performance: Evidence from India. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, 22(2), 424-445. <https://doi.org/10.1108/CG-09-2020-0420>
- Alikhani, R., Maranjouri, M., & Davoudi, S. (2021). Audit Committee Characteristics and Audit Report Readability. *Accounting and Auditing Review*, 28(1), 80-101. <https://doi.org/10.22059/acctgrev.2021.303906.1008381>
- Azizkhani, M., Hossain, S., & Nguyen, M. (2023). Effects of Audit Committee Chair Characteristics on Auditor Choice, Audit Fee and Audit Quality. *Accounting & Finance*, 63(3), 3675-3707. <https://doi.org/10.1111/acfi.13058>
- Barati, R., & Sharifi, S. (2023). Audit Quality and Abnormal Delay in the Submission of Companies' Auditor Reports. Second National Conference on New Developments in Financial, Economic, and Accounting Studies, Maragheh, Iran.
- Behbahaninia, P., Valizadeh Larijani, A., & Valizadeh Larijani, A. (2021). Oversight by Supervisory Institutions over Independent Auditors, Audit Quality, and Financial Reporting Quality. *Stock Exchange*, 14(53), 41-62. <https://sid.ir/paper/959285/fa>
- Dang, V. C., & Nguyen, Q. K. (2022). Audit Committee Characteristics and Tax Avoidance: Evidence from an Emerging Economy. *Cogent Economics & Finance*, 10(1), 2023263. <https://doi.org/10.1080/23322039.2021.2023263>
- Fariha, R., Hossain, M. M., & Ghosh, R. (2022). Board Characteristics, Audit Committee Attributes and Firm Performance: Empirical Evidence from Emerging Economy. *Asian Journal of Accounting Research*, 7(1), 84-96. <https://doi.org/10.1108/AJAR-11-2020-0115>
- Hajihhas, Z., & Azadzadeh, A. (2019). Audit Committee Characteristics and Financial Statement Comparability with Emphasis on Audit Firm Size and Corporate Governance. *Financial Accounting Knowledge*, 6(3), 95-117. <https://doi.org/10.30479/jfak.2019.9632.2319>
- Heydari Sureshjani, Z., & Joudaki Chegini, Z. (2022). Audit Report Delay: Auditor Workload and Audit Firm Ranking. *Financial Accounting Knowledge*, 9(1), 113-132. <https://sid.ir/paper/1046575/fa>
- Keyvani Hafshejani, R. (2023). The Effect of Audit Firm Characteristics on Delay in the Submission of the Auditor's Report. Third International Conference on Advanced Research in Management and Humanities,
- Khudhair, D., Al-Zubaidi, F., & Raji, A. (2019). The Effect of Board Characteristics and Audit Committee Characteristics on Audit Quality. *Management Science Letters*, 9(2), 271-282. <https://doi.org/10.5267/j.msl.2018.11.012>
- Lari Dashtbayaz, M., Ghannad, M., & Fakour, H. (2018). Audit Committee Characteristics and Audit Report Delay. *Financial Accounting and Auditing Research*, 10(37), 215-241. <https://sid.ir/paper/198018/fa>
- Lutfi, A., Alkilani, S. Z., Saad, M., Alshirah, M. H., Alshirah, A. F., Alrawad, M., & Ramadan, M. H. (2022). The Influence of Audit Committee Chair Characteristics on Financial Reporting Quality. *Journal of Risk and Financial Management*, 15(12), 563. <https://doi.org/10.3390/jrfm15120563>
- Mardessi, S. (2022). Audit Committee and Financial Reporting Quality: The Moderating Effect of Audit Quality. *Journal of Financial Crime*, 29(1), 368-388. <https://doi.org/10.1108/JFC-01-2021-0010>
- Mohammadi, M., Ahmadipour, Z., & Ahmadipour, F. (2023). The Effect of Company and Independent Auditor Characteristics on Delay in the Submission of the Audit Report. *Accounting and Management Perspective*, 6(86), 285-298.
- Mohammadrezaei, F., & Yahyaei, M. (2016). Financial Statement Restatements: Examining the Effect of the Ranking of Audit Firms Trusted by the Securities and Exchange Organization. *Audit Knowledge*, 16(64), 171-188.
- Namakavarani, O. M., Daryaei, A. A., Askarany, D., & Askary, S. (2021). Audit Committee Characteristics and Quality of Financial Information: The Role of the Internal Information Environment and Political Connections. *Journal of Risk and Financial Management*, 14(6), 273. <https://doi.org/10.3390/jrfm14060273>
- Rezazadeh, J., Abdi, M., & Kazemi Olum, M. (2017). Audit Committee Characteristics and Financial Statement Restatements. *Financial Accounting Research*, 9(3), 1-16. <https://doi.org/10.22108/far.2017.103506.1063>
- Salehi, M., Oradi, J., & Salariforg, Z. (2016). The Effect of the Presence and Characteristics of the Audit Committee on Audit Report Delay. *Accounting Knowledge*, 7(26), 59-83. <https://sid.ir/paper/356219/fa>
- Shahnazari, A., & Mazrouei, M. (2024). The Effect of Company and Auditor Characteristics on Audit Report Delay. Seventh International Conference on Management, Accounting, Economics, and Banking,
- Sobhan, R., Khatun, A., & Ikra, I. J. (2025). Audit Committee Characteristics and Quality of Audit: An Interconnection from the Perspective of an Emerging Economy. *Asian Journal of Accounting Research*, 10(1), 1-17. <https://doi.org/10.1108/AJAR-01-2024-0016>
- Svanström, T. (2016). Time Pressure, Training Activities and Dysfunctional Auditor Behaviour: Evidence from Small Audit Firms. *International Journal of Auditing*, 20(1), 42-51. <https://doi.org/10.1111/ijau.12054>
- Tee, C. M., Gul, F. A., Foo, Y. B., & Teh, C. G. (2017). Institutional Monitoring, Political Connections and Audit Fees: Evidence from Malaysian Firms. *International Journal of Auditing*, 21(2), 164-176. <https://doi.org/10.1111/ijau.12086>
- Yousefi Asl, F., Rajabdari, H., & Seyedmohseni, A. (2018). Examining the Relationship between Audit Committee Characteristics and Earnings Quality with the Moderating Role of Audit Quality in Firms with Concentrated Ownership. *Operational and Performance Accounting and Auditing Research*, 2(4), 33-54.



Zare Behnamiri, M. J., & Hassankhani, F. (2021). Audit Firm Characteristics and Audit Report Delay: A Meta-Analysis Approach. *Accounting and Auditing Review*, 28(4), 664-690.
<https://doi.org/10.22059/acctgrev.2021.317284.1008500>