

Humanities and Educational
Sciences Journal

ISSN: 2617-5908 (print)



مجلة العلوم التربوية
والدراسات الإنسانية

ISSN: 2709-0302 (online)

تأثير تفاعل العلاقة بين توقيت إصدار تقرير
وأتعب المدقق الخارجي على جودة التدقيق
دراسة تطبيقية في القطاع المصرفي العراقي(*)

<https://doi.org/10.55074/hesj.vi56.1941>

الباحثة/ غليشان محسن حامد

مدرس بقسم تقنيات المحاسبة

كلية التقنية الإدارية بجامعة دهوك التقنية - العراق

guleshan.hamid@dpu.edu.krd

د/ إيناس عبدالله حسن

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة

كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة دهوك - العراق

enas.hassan@uod.ac

تاريخ قبوله للنشر 5/8/2026

<http://hesj.org/ojs/index.php/hesj/index>

(*) تاريخ تسليم البحث 31/5/2025

(*) موقع المجلة:

تأثير تفاعل العلاقة بين توقيت إصدار تقرير وأتعب المدقق الخارجي على جودة التدقيق دراسة تطبيقية في القطاع المصرفي العراقي

الباحثة/ كليشان محسن حامد

مدرس بقسم تقنيات المحاسبة

كلية التقنية الادارية بجامعة دهوك التقنية - العراق

د/ إيناس عبدالله حسن

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة

كلية الادارة والاقتصاد بجامعة دهوك - العراق

الملخص

هدفت الدراسة إلى تحليل تأثير تفاعل العلاقة بين توقيت إصدار تقرير وأتعب المدقق على جودة عملية التدقيق (معيّراً عنها بمجودة الاستحقاقات مقاسة بنموذج (Dechow and Dichev (2002) من خلال اعتماد منهجية علمية حديثة تعرف باسم Interaction effects، فبالمقارنة بالدراسات السابقة في الفكر المحاسبي التي ركزت على دراسة تأثير مؤشرات ومحددات جودة التدقيق الخارجي من خلال تحليل تأثير كل مؤشر بشكل منفرد تظهر أهمية الدراسة الحالية في استخدام منهجية تسمح بالوصول إلى نتائج أكثر وضوحاً ودقة خاصة في حالة وجود تأثير ضعيف أو (عدم وجود تأثير) للمؤشر في بيانات اقتصادية مختلفة أو ظروف شركات خاصة، مما يجعل منهج التفاعل قادر على إظهار تأثير المؤشر بشكل أكثر وضوحاً ودقة، وشملت الدراسة عينة مكونة من (19) مصرفاً من المصارف الخاصة المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية للفترة من (2016) ولغاية (2023)، وقد أكدت النتائج وجود تأثير لتفاعل العلاقة بين توقيت إصدار تقرير وأتعب المدقق على جودة عملية التدقيق، بعبارة أخرى أكدت منهجية التفاعل أنه على الرغم من أن متغير أتعب التدقيق منفرداً أظهر تأثيراً ضعيفاً على جودة التدقيق في المصارف عينة الدراسة، إلا أنه عند تفاعله مع متغير توقيت إصدار تقرير المدقق أظهر تأثيراً قوياً على جودة وفعالية عملية التدقيق في المصارف العراقية عينة الدراسة، وتأسيساً على هذه النتائج توصي الدراسة بأهمية إعادة النظر في أساليب تحديد أتعب المدقق وفقاً للتشريعات العراقية، كما توصي بضرورة تشجيع المصارف العراقية على تقليل عدد أيام تأخير إصدار تقرير المدقق، مع تعزيز دور الجهات الرقابية مثل هيئة الأوراق المالية والبنك المركزي العراقي في مراقبة جودة التقارير المالية وتوقيتها.

الكلمات المفتاحية: جودة التدقيق، توقيت تقرير المدقق، أتعب التدقيق، جودة الاستحقاقات، المصارف العراقية.

The Interaction Effects of Audit Report Timing and Audit Fees on Audit Quality: An Applied Study in the Iraqi Banking Sector

Guleshan Mohsin Hamid

Lecturer in Accounting Techniques

Technical College of Administration in Duhok Polytechnic University, Iraq

Dr. Enas Abdullah Hassan

Assistant professor in Accounting Department

College of Administration & Economics in Duhok University, Iraq

Abstract

This study aims to analyze the impact of integrating the relationship between audit report lag and audit fees on audit quality (measured by accruals quality using the Dechow and Dichev model, 2002) employing a modern methodology known as Interaction Effects. Given that previous accounting studies have focused on examining the impact of external audit quality indicators and determinants by analyzing the effect of each indicator separately, the current study is significant in its use of a methodology that allows for clearer and more accurate results, especially when an indicator has a weak (or no) effect in different economic environments or specific company circumstances. Thus, this integration enables the indicator's impact to be revealed more clearly and accurately. A sample of 19 private banks that were listed on the Iraq Stock Exchange between 2016 and 2023 were included in the study. The results confirmed the integration methodology that while the audit fee variable by itself had a negligible effect on audit quality in the study sample's banks, when it interacted with the audit report lag variable, it had a significant impact on the efficacy and quality of the audit process. Accordingly, and based on these results, the study recommends the significance of reevaluating the procedures for determining auditor's fees in accordance with Iraqi legislation. It also suggests encouraging Iraqi banks to reduce the number of days required to issue the auditor's report, while strengthening the role of regulatory bodies such as the Securities Commission and the Central Bank of Iraq in monitoring the quality and timeliness of financial reports.

Keywords: Audit Quality, Audit Report Lag, Audit Fees, Accruals quality, Iraqi Banks.

مقدمة الدراسة:

شهدت مهنة التدقيق خلال العقود الأخيرة تحولاً جوهرياً في طبيعة الدور الذي يؤديه المدقق الخارجي داخل بيئة الأعمال الحديثة، إذ لم تعد وظيفة التدقيق تقتصر على التحقق من صحة السجلات المالية فقط، بل أصبحت جزءاً أساسياً من منظومة حوكمة الشركات التي تهدف إلى تعزيز الشفافية وتقليل مخاطر المعلومات غير المتماثلة في الأسواق المالية (بن شهيدة، 2018)، وقد أدى هذا التطور إلى إعادة صياغة مفهوم جودة التدقيق (Audit Quality) بوصفه أحد أهم المؤشرات التي تعكس مدى موثوقية التقارير المالية وقدرة المدقق الخارجي على اكتشاف الأخطاء الجوهرية والإبلاغ عنها في الوقت المناسب (محمود، 2025)، وفي هذا السياق، تشير العديد من الأدبيات المحاسبية (Habib et al., 2018; Egbunike & Asuzu, 2020)، أنه لا يمكن قياس جودة التدقيق بشكل مباشر، مما دفع الباحثين إلى استخدام بعض المؤشرات البديلة (Proxies) التي يمكن أن تعكس هذا المفهوم بشكل غير مباشر، ومن أهم وأكثر هذه المؤشرات تأثيراً في جودة وفعالية التدقيق؛ أتعاب التدقيق (Audit fees)، وتوقيت إصدار تقرير المدقق الخارجي (Audit Report Lag).

إذ تُشير الدراسات المحاسبية إلى وجود ارتباط وثيق بين أتعاب المدقق، وتوقيت إصدار تقريره مثل دراسة Son (2010) ودراسة Lai (2019)، غير أن اتجاه هذه العلاقة لا زال محل جدل في الأدبيات المحاسبية، فعندما يتقاضى المدقق أتعاباً مرتفعة، غالباً ما يوظف ذلك لتخصيص ساعات عمل أطول ومراجعة عينات أكبر واستخدام خبراء متخصصين، إن هذا التوسع في إجراءات الفحص والتقصي للمخاطر يعكس جودة تدقيق عالية، ولكنه في الوقت نفسه يؤدي منطقياً إلى تأخير توقيت إصدار التقرير النهائي (Ezat, 2015)، ومن جهة أخرى قد يلجأ المدققون الذين يتقاضون أتعاباً منخفضة إلى تأجيل مهمة التدقيق للعملاء ذوي الأتعاب المنخفضة لإنجاز أعمال أخرى ذات عائد أعلى مما يؤدي إلى تأخير توقيت إصدار التقرير النهائي (Lai, 2019)، وعليه يمكن القول إن العلاقة بين أتعاب المدقق، وتوقيت إصدار تقريره ليست علاقة طردية مطلقة أو عكسية مطلقة بل يمكن أيضاً أن تكون علاقة شرطية قائمة على أساس التفاعل باعتبارها أهم وأكثر المؤشرات المؤثرة في جودة وفعالية التدقيق الخارجي.

مشكلة الدراسة:

على الرغم من كثرة الأدبيات المحاسبية التي تناولت بالدراسة مؤشرات ومحددات جودة التدقيق الخارجي في الدول العربية مثل دراسة إبراهيم؛ البراك (2018)، ودراسة محموري؛ خالد (2023)، ودراسة Alrabba (2024)، إلا أن غالبية هذه الدراسات ركزت على تحليل تأثير هذه المؤشرات بشكل منفرد لكل مؤشر في جودة عملية التدقيق دون التحقيق في احتمالية وجود تفاعل في علاقة الارتباط بين هذه المؤشرات بما يسمح بوجود علاقة تفاعلية في التأثير بدلا من وجود علاقة سببية (طردية أو عكسية)، وعليه تسعى الدراسة الحالية إلى ملئ

هذه الفجوة مع الاخذ بنظر الاعتبار خصوصية البيانات الناشئة مثل العراق، حيث تختلف طبيعة السوق المالية ومستوى الإفصاح والرقابة المؤسسية، إلى جانب خصوصية القطاع المصرفي.

وتأسيساً على ما تقدم تسعى الدراسة الحالية إلى تحليل تأثير تفاعل العلاقة بين كل من توقيت إصدار تقرير وأتعاب المدقق الخارجي على جودة عملية التدقيق، من خلال طرح الاسئلة البحثية الآتية:

- 1- ما هو تأثير توقيت إصدار المدقق الخارجي على جودة التدقيق؟
- 2- ما هو تأثير أتعاب المدقق الخارجي على جودة التدقيق؟
- 3- هل يوجد تأثير تفاعلي بين توقيت إصدار تقرير وأتعاب المدقق الخارجي على جودة التدقيق؟

أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة الحالية إلى:

- 1- دراسة وتحليل الإطار المفاهيمي لدور كل من أتعاب التدقيق وتوقيت إصدار تقرير المدقق الخارجي في تفسير جودة عملية التدقيق.
- 2- بيان تأثير توقيت إصدار تقرير المدقق الخارجي في تفسير جودة عملية التدقيق في القطاع المصرفي العراقي.
- 3- بيان تأثير أتعاب التدقيق في تفسير جودة عملية التدقيق في القطاع المصرفي العراقي.
- 4- اختبار وجود علاقة التفاعل بين كل من توقيت إصدار تقرير وأتعاب المدقق الخارجي في التأثير على جودة التدقيق في القطاع المصرفي العراقي.

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة الحالية من **الناحية الأكاديمية** من الأهمية المتزايدة التي تحتلها جودة عملية التدقيق في البيئات الاقتصادية المعاصرة، لما لها من دور أساسي في تعزيز مصداقية التقارير المالية وزيادة ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح بالمعلومات المحاسبية المنشورة، فكلما زادت جودة التدقيق، زادت معها قدرة القوائم المالية على عكس الواقع المالي الحقيقي للوحدات الاقتصادية، الأمر الذي يسهم في ترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية، كما تبرز أهمية الدراسة الحالية من خلال تناولها لمتغيرين يعدان من أهم وأكثر المؤشرات المعتمدة في الدراسات السابقة في تفسير جودة التدقيق، وهما أتعاب التدقيق وتوقيت إصدار تقرير المدقق الخارجي.

أما من **الناحية التطبيقية** فتتجلى أهمية الدراسة الحالية من خلال قيامها على تقديم تحليل للبيئة الاقتصادية العراقية، وبالتحديد القطاع المصرفي، وذلك بالنظر إلى الدور الحيوي الذي تضطلع به المصارف في تنشيط الاقتصاد الوطني وجذب المدخرات وتمويل مختلف الأنشطة الاقتصادية، الأمر الذي يجعل توفر معلومات مالية موثوقة وشفافة ضرورة ملحة، كما تسهم الدراسة في معالجة جانب من القصور في الدراسات المحاسبية العربية التي درست العلاقة التفاعلية بين مؤشرات جودة التدقيق عمومًا، وكل من أتعاب التدقيق وتوقيت إصدار التقرير على وجه

الخصوص، بما يتيح إمكانية استفادة الجهات التشريعية والمهنية الدولية والمحلية في العراق على نحو خاص، ودول المنطقة على نحو عام بما يدعم تطوير الممارسات المهنية ويرفع كفاءة وفاعلية عملية التدقيق.

فرضيات الدراسة:

على الرغم من أن الدراسة الحالية تطرح تساؤل رئيسي واحد إلا أنه للإجابة عليه لابد من اختبار التأثير المنفرد لكل متغير ثم التحقق من وجود تأثير لتفاعل العلاقة بين المتغيرين أتعاب وتوقيت إصدار تقرير المدقق وعليه تسعى الدراسة الحالية إلى اختبار الفرضيات الآتية:

- 1- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتوقيت إصدار تقرير المدقق الخارجي على جودة التدقيق.
- 2- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لا أتعاب التدقيق على جودة التدقيق.
- 3- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتفاعل بين توقيت إصدار تقرير وأتعاب المدقق الخارجي على جودة عملية التدقيق.

منهج الدراسة:

تعتمد الدراسة الحالية على تبني المنهج الوصفي (Positivism) كمنهج علمي لقراءة وتفسير الآراء والحقائق المعروضة في الدراسات المحاسبية السابقة التي تم الاطلاع عليها خلال فترة اعداد الدراسة الحالية بما يحقق الامانة العلمية في نقل اراء الباحثين حول موضوع الدراسة بحيادية، كما اعتمدت الدراسة الاسلوب الكمي (Quantitative Research Method) لجمع التقارير المالية للمصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بالرجوع إلى الموقع الإلكتروني للسوق، استخدام الانحدار من نوع المربعات الصغرى (Ordinary Least Squares-OLS) فضلاً عن استخدام الانحدار من نوع المربعات الصغرى المعممة (Generalized least squares (GLS واختبار التباين ثنائي الاتجاه (Two-way ANOVA with Interaction) لتحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي R-Studio بعد التحقق إحصائياً من صحة البيانات وتوفر شروط الانحدار.

المبحث الأول: الدراسات السابقة والفجوة البحثية

أولاً: الدراسات السابقة

1- دراسات سابقة اهتمت بتوقيت إصدار تقرير المدقق وجودة التدقيق:

هناك مجموعة من الدراسات المحاسبية التي تناولت تأثير توقيت إصدار تقرير المدقق على جودة وفاعلية التدقيق (مقاسة بجودة الأرباح) ومنها:

دراسة (Asthana, 2014) التي شملت عينة مكونة من (5.298) مشاهدة من الشركات العاملة في الولايات المتحدة الأمريكية للفترة من (2000 إلى 2006)، وتوصلت هذه الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين تأخير إصدار تقرير المدقق وجودة الأرباح، حيث كلما زاد التأخير، انخفضت جودة الأرباح.

وفي دراسة أخرى قام بها (إبراهيم والبراك، 2018) تناولت تحليل تأثير العلاقة بين التخصص الصناعي وتوقيت إصدار تقرير التدقيق على جودة الأرباح المحاسبية (معيّراً عنها بجودة الاستحقاقات) لعينة (110) من الشركات غير المالية المدرجة في سوق الأسهم السعودي للفترة من (2013 إلى 2016)، توصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية ومعنوية لطول فترة إصدار تقرير المدقق وتخصص شركة التدقيق، في حين أظهرت النتائج علاقة ارتباط عكسية ومعنوية للتخصص الصناعي لشركة التدقيق وجودة الاستحقاقات.

وفي دراسة حديثة قام بها (Duah, 2022) شملت عينة (33) شركة من الشركات مدرجة في بورصة غانا للأوراق المالية للفترة من (2009 إلى 2019)، أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة إيجابية معنوية بين فترة تأخير توقيت إصدار تقرير التدقيق وجودة الأرباح.

2- دراسات سابقة اهتمت بأتعب المدقق الخارجي وجودة التدقيق:

تناولت دراسات أخرى تأثير اتعب التدقيق على جودة وفاعلية عملية التدقيق (مقاسة بجودة الأرباح) ومنها: دراسة (Mitra et al., 2009) التي ركزت على دراسة هذا التأثير في ظل تطبيق قانون ساربنز - أوكسلي SOX حيث شملت عينة مكونة من (1142) من الشركات العاملة في الولايات المتحدة الأمريكية وتحديداً تلك التي تتعامل مع شركات التدقيق "Big 4" خلال الفترة من (2000 إلى 2005)، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة وجود علاقة سلبية بين الاتعب (المتوقعة وغير المتوقعة) والتعديلات في الأرباح التقديرية، مما يشير إلى أن زيادة اتعب التدقيق تدل على تحسّن جودة الأرباح، وتحديداً في الفترة بعد تطبيق قانون SOX، مما يشير إلى الدور الإيجابي للقوانين في تعزيز دور التدقيق الخارجي وتأثيره في جودة الأرباح.

أما دراسة (Muzatko & Teclezion, 2016) فقد أظهرت نتائج معاكسة في عينة مكونة من (5644) مشاهدة في الشركات المالية الأمريكية للفترة من (2006 إلى 2014)، حيث أكدت أن البنوك التي تدفع اتعب تدقيق أعلى تظهر جودة أرباح أقل حيث يميل المدققون إلى منح العملاء مزيداً من الحرية في الإبلاغ عن الأرباح عندما يتلقون اتعب تدقيق مرتفعة.

أما دراسة (Chen et al., 2018) فقد ركزت على دراسة هذا التأثير خلال الأزمة المالية العالمية لعينة مكونة من (5778) مشاهدا في الشركات غير المالية في الولايات المتحدة الأمريكية، للفترة من 2005 ولغاية 2009)، وقد أظهرت النتائج عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية في جودة الأرباح بين الشركات التي حصلت على تخفيض في الاعتاب خلال الأزمة والشركات التي لم تحصل على تخفيضات أو التي حصلت على تخفيضات قبل الأزمة.

وفي دراسة حديثة قام بها (Alrabba, 2024) لعينة مكونة من (50) شركة من الشركات المدرجة في سوق عمان المالي (الأردن) للفترة من (2018 إلى 2022)، أظهرت النتائج أن حجم الاعتاب يؤثر إيجابياً في جودة الأرباح خاصة في الشركات الصغيرة.

3- دراسات سابقة اهتمت بأتعاب المدقق الخارجي وتوقيت إصدار تقرير المدقق:

أظهرت دراسة (Son, 2010) التي تناولت العلاقة بين تأخير إصدار تقرير التدقيق واتعاب التدقيق المدفوعة لشركات التدقيق في الفترة التي تلت إصدار قانون (SOX) لعينة من الشركات العاملة في الولايات الأمريكية المتحدة للفترة من (2002 إلى 2006)، وجود علاقة إيجابية بين تأخير إصدار تقرير التدقيق وأتعاب التدقيق، مما يشير إلى أن تأخير إصدار تقرير التدقيق يعتبر من بين عوامل المخاطرة التي يأخذها المدققون بعين الاعتبار عند تحديد أتعابهم.

أما دراسة (Ezat, 2015) فقد ركزت على مجموعة من العوامل المؤثرة (منها التخصص الصناعي لشركة التدقيق، مدة علاقة الشركة المدققة بشركة التدقيق، أتعاب التدقيق) في تأخير توقيت إصدار تقرير التدقيق لعينة مكونة من (171) شركة من الشركات المدرجة في البورصة المصرية بالتركيز على القطاعات غير المالية خلال الفترة من (2011 إلى 2013)، وقد أظهرت النتائج وجود تأثير سلبي لا أتعاب التدقيق في المدة التي يستغرقها إصدار تقرير المدقق.

أما دراسة (Lai, 2019) وهي الأقرب للدراسة الحالية إلا أنها تناولت عينة ومنهجية مختلفة حيث أنها لم تحلل تفاعل العلاقة بين توقيت إصدار تقارير التدقيق وأتعاب التدقيق وقد ركزت على عينة من الشركات المدرجة في بورصة هونغ كونغ وتحديداً للفترة ما بعد اندماج شركتي Deloitte, Kwan Wong Tan & Fong (نيسان، 1997)، من خلال تحليل بيانات العملاء قبل وبعد الدمج، ومن أبرز النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي أن الاندماج أدى إلى انخفاض مدة إصدار التقرير بمعدل (19%)، مع عدم وجود ارتفاع في أتعاب تدقيق بعد الاندماج، فضلاً عن ذلك فإن جودة التدقيق لم تنخفض بعد الاندماج.

أما دراسة (Egbunike & Asuzu, 2020) فقد سعت إلى اختبار وتحديد ما إذا كانت أتعاب التدقيق عاملاً حاسماً في المدة التي يستغرقها المدققون في إعداد تقرير التدقيق لعينة مكونة من ثلاثة عشر شركة صناعية مدرجة في السوق المالي بنيجيريا للفترة من (2014 إلى 2018)، وتوصلت الدراسة إلى أن أتعاب

التدقيق لها تأثير سلبي في توقيت إصدار تقرير المدقق، مما يشير إلى أنه كلما زادت أتعاب التدقيق كلما قل بالمقابل الوقت المستغرق لإكمال عمليات التدقيق.

وفي نفس السياق أكدت دراسة (Asuzu et al., 2021) لعينة مكونة من (39) شركة من الشركات الصناعية النيجيرية للفترة من (2011 إلى 2019)، على أن حجم أتعاب التدقيق لها تأثير مباشر على تأخير تقرير التدقيق، لكنها اوصت بأن هذه الأتعاب تعتبر مطلباً قانونياً وليست دافعاً للمدققين لتسريع أو تقليل الوقت الذي يستغرقه جدول التدقيق.

وفي دراسة حديثة قام بها (Mubarok et al., 2022) تناولت اختبار تأثير مجموعة عوامل (منها أتعاب التدقيق، تعقيد عمليات الشركة، ومدة بقاء المدقق مع نفس العميل) في توقيت إصدار تقرير المدقق لعينة مكونة من (33) شركة من شركات القطاع الاستهلاكي المدرجة في بورصة إندونيسيا للفترة من (2018 إلى 2021)، أظهرت النتائج أن أتعاب التدقيق ليس لها تأثير مهم على تأخير تقرير التدقيق.

وقد أكدت هذه النتائج دراسة (محموري؛ خالند، 2023) التي تناولت تأثير مجموعة من العوامل (حجم مكتب التدقيق، تعليمات الإفصاح بحسب هيئة سوق الأوراق المالية العراقية، حجم أتعاب تدقيق الحسابات) في توقيت إصدار تقرير المدقق لعينة مكونة من (19) مصرفاً من المصارف العراقية منها 14 مصرف تجاري والباقي مصارف إسلامية) المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية للفترة المالية من (2012 إلى 2020).

ثانياً: الفجوة البحثية في الدراسات السابقة

في ضوء ما سبق يمكن الإشارة إلى أن أهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة أنها اعتمدت منهجية مختلفة؛ من خلال استخدام منهجية علمية حديثة تعرف باسم منهجية التفاعل (Interaction Effects)، وهي تمثل استحداث متغير جديد يدخل إلى نموذج الدراسة يتكون من تفاعل متغيرين من المتغيرات المستقلة هما؛ توقيت إصدار تقرير التدقيق، وأتعاب المدقق الخارجي، حيث يعتبر معامل هذا المتغير الجديد اختباراً لتأثير التفاعل بين كل من توقيت إصدار تقرير التدقيق، وأتعاب المدقق الخارجي معاً على جودة التدقيق (مقاسة بجودة الأرباح ومعبراً عن الأخيرة بجودة الاستحقاقات)، كما أن الدراسة الحالية تركز على القطاع المصرفي في حين استبعدت الدراسات السابقة (ماعدًا دراسة محموري؛ خالند، 2023) الشركات العاملة في القطاع المالي نظراً لخصوصية التشريعات وطبيعة النظام المحاسبي المطبق فيها، فضلاً عن ذلك، ركزت الدراسات السابقة (ماعدًا دراسة إبراهيم والبراك (2018) في السعودية، ودراسة محموري؛ خالند (2023) في العراق، ودراسة Alrabba (2024) في الاردن) على دول متقدمة ذات بيئات قانونية وثقافية واقتصادية تختلف بشكل كبير عن بيئة الدول العربية ومنها العراق، مما ينعكس بشكل مباشر على نتائج هذه الدراسات والتي قد لا تكون قابلة للتعميم على البيئة العربية، وعليه تأتي الدراسة الحالية لتعزيز هذا الجانب من خلال توفير دراسة تتماشى ومتطلبات البيئة القانونية والثقافية والاقتصادية للدول العربية بما يساعد الجهات التشريعية والاسواق العاملة فيها من الاستفادة من النتائج التي تقدمها.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للدراسة

جودة التدقيق:

وفقاً لنظرية الوكالة (Agency Theory)، يعد التدقيق الخارجي إحدى آليات الحوكمة الرئيسة التي تهدف إلى تقليل نسبة التضارب في المصالح بين الإدارة والمساهمين نتيجة الفصل بين الملكية والإدارة من خلال تعزيز مصداقية المعلومات المالية (Jensen & Meckling, 1976)، مما يساهم في تقليل حالة عدم تماثل المعلومات بين الطرفين وهو ما يظهر أهمية دور المدقق الخارجي كطرف ثالث (كمراقب للوكيل) (Yin, 2025)، حيث أكدت الدراسات أن جودة التدقيق تمثل أداة رقابية فعالة تحد من السلوك الانتهازي للإدارة وتقلل من عدم تماثل المعلومات، مما يعزز من شفافية التقارير المالية (Berisha, 2025)، فجودة التدقيق تعتمد على قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف الأخطاء الجوهرية والإفصاح عنها، وهي قدرة تتأثر بعدة عوامل (محددات أو مؤشرات) تم اعتمادها في الدراسات المحاسبية كمتغيرات تؤثر على فاعلية وجودة عملية التدقيق من أبرزها أتعاب التدقيق، تعقيد عمليات الشركة، التخصص الصناعي لشركة التدقيق، مدة علاقة الشركة المدققة بشركة التدقيق، حجم مكتب التدقيق، تأخير توقيت إصدار تقرير المدقق، خبرة المدقق، التدقيق المشترك، ومستوى المخاطر المرتبطة بالعميل (Mubarok et al., 2022; Ezat, 2015)، وهنا تجدر الإشارة إلى أنه على الرغم من كثرة الأدبيات المحاسبية التي تناولت بالدراسة هذه المؤشرات، إلا أن غالبيتها ركزت على تحليل تأثير هذه المؤشرات بشكل منفرد دون البحث في احتمالية وجود تفاعل في علاقة الارتباط بين هذه المؤشرات بما يسمح بوجود علاقة تفاعلية في التأثير بدلاً من وجود علاقة سببية (طردية أو عكسية) توضح تأثير كل مؤشر بشكل منفصل في جودة عملية التدقيق.

ويعتبر مؤشري أتعاب المدقق، وتوقيت إصدار تقريره من أكثر وأهم المتغيرات التي تم استخدامها في الأدبيات المحاسبية كمؤشرات تؤثر على فاعلية وجودة عملية التدقيق (Habib et al., 2018; Egbunike & Asuzu, 2020)، غير أن اتجاه العلاقة بين هاذين المتغيرين لازال محل جدل، فعندما يتقاضى المدقق أتعاباً مرتفعة، غالباً ما يوظف ذلك لتخصيص ساعات عمل أطول ومراجعة عينات أكبر واستخدام خبراء متخصصين، إن هذا التوسع في إجراءات الفحص والتقصي للمخاطر يعكس جودة تدقيق عالية، ولكنه في الوقت نفسه يؤدي منطقياً إلى تأخير توقيت إصدار التقرير النهائي (Ezat, 2015)، وفي المقابل قد يلجأ المدققون الذين يتقاضون أتعاباً منخفضة إلى تأجيل مهمة التدقيق للعملاء ذوي الأتعاب المنخفضة لإنجاز أعمال أخرى ذات عائد أعلى مما يؤدي إلى تأخير توقيت إصدار التقرير النهائي (Lai, 2019)، وعليه يمكن القول أن العلاقة بين أتعاب المدقق، وتوقيت إصدار تقريره وجودة التدقيق هي ليست علاقة طردية مطلقة أو عكسية مطلقة بل

يمكن أيضًا أن تكون علاقة شرطية قائمة على أساس التفاعل حيث يمكن أن يتفاعلًا معًا بطريقة تؤثر على جودة وفاعلية عملية التدقيق وفقًا لبيئات وظروف مختلفة.

أتعب التدقيق:

تُعد أتعاب التدقيق من الجوانب الأساسية في عملية التدقيق، فهي تتضمن مبالغ مالية يتقاضاها المدققون مقابل تقديم خدماتهم المهنية في فحص القوائم المالية والتحقق من مدى التزام الشركة محل التدقيق بالمعايير المحاسبية المعتمدة (Nelson & Mohamed-Rusdi, 2015)، غير أن مفهوم أتعاب التدقيق قد تطور ليصبح مفهومًا متعدد الأبعاد، فهو لم يعد يقتصر على كونه مقابلًا ماليًا يحصل عليه المدقق، بل يُنظر إليه أيضًا كمؤشر يعكس حجم الجهد المبذول ومستوى المخاطر (مثل مخاطر الأخطاء الجوهرية أو عمليات الاحتيال) وتعقيد البيئة المحاسبية للشركة محل التدقيق، بعبارة أخرى هي تُعد انعكاسًا مباشرًا لتكاليف الوكالة وعليه فهي لا تغطي فقط تكلفة الخدمة، بل تعكس أيضًا القيمة المهنية والخبرة الفنية التي يقدمها المدقق لضمان موثوقية التقارير المالية (Abbott et al., 2017; Leidner & Lenz, 2017)، وفي هذا الإطار، تشير الأدبيات المحاسبية إلى أن ارتفاع أتعاب التدقيق غالبًا ما يرتبط بزيادة حجم العمل التدقيقي، سواء من خلال توسيع نطاق الاختبارات والعينة، أو زيادة الوقت المستغرق، أو الحاجة إلى موارد بشرية وتقنية إضافية، وهو ما ينعكس في النهاية على جودة وفاعلية عملية التدقيق، كما أن تحديد الأتعاب يتم عادةً بالاتفاق بين المدقق والعميل ضمن العقد المبرم، مع مراعاة طبيعة العمل والجهد المبذول، وغالبًا ما يتم تحديدها مسبقًا لضمان وضوح الالتزامات بين الأطراف (El-Gammal, 2012).

تأخير توقيت إصدار تقرير المدقق:

يُعد هذا المتغير من المؤشرات الزمنية المهمة التي تعكس كفاءة عملية التدقيق وجودة الأداء المهني للمدقق، وهو يمثل الفترة الزمنية الممتدة بين نهاية السنة المالية وتاريخ إصدار التقرير أو توقيعه، وكلما طالَت هذه الفترة، زادت احتمالية وجود تأخير في إنجاز إجراءات التدقيق أو ضعف في كفاءة جمع وتقييم أدلة الإثبات، مما قد ينعكس سلبًا على جودة التقرير وملاءمته لمستخدميه (راشد، 2023)، وتشير الأدبيات المحاسبية إلى أن التقارير المالية تمثل الوسيلة الأساسية التي تعكس نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي، حيث يعتمد عليها المستخدمون الداخليون والخارجيون في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية (حمد، 2010)، وبما أن تقرير المدقق الخارجي يُعد الجزء المكمل لهذه التقارير، فإنه يشكل أداة اتصال رسمية تُعبر عن رأي مهني محايد حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية، بما يعزز ثقة المستخدمين بها (مجدي وسلمان، 2021: 133)، وفي هذا السياق، فإن تأخر إصدار تقرير المدقق لا يُنظر إليه فقط كفصل زمني، بل كمؤشر على جودة وفاعلية عملية التدقيق، وقد أشار Ashton et al. (1987) إلى أن زيادة فترة إصدار التقرير قد ترتبط بارتفاع درجة تعقيد النظام الحاسبي، وزيادة حجم العمل

التدقيقي، وضعف كفاءة بعض الإجراءات، وهو ما يؤدي إلى إطالة زمن الإنجاز النهائي للتقرير، وبذلك فإن طول فترة التأخير قد يعكس وجود صعوبات في الحصول على أدلة كافية وملائمة، أو وجود مخاطر تدقيقية أعلى تتطلب وقتاً إضافياً للفحص والتقييم، وبناءً على ذلك، فإن تقليل فترة إصدار تقرير المدقق يُعد هدفاً مهنيًا مهمًا، لأنه يساهم في تحسين توقيت التقارير المالية وزيادة موثوقيتها، ويحد من الآثار السلبية الناتجة عن التأخير مثل انخفاض ثقة المستثمرين أو لجوئهم إلى مصادر معلومات غير رسمية مما يتسبب بخلق فجوة معلوماتية غير عادلة بين المستخدمين نتيجة زيادة عدم تماثل المعلومات في السوق (راشد، 2023).

المبحث الثالث: الدراسة التطبيقية

وصف مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من جميع المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والبالغ عددها (49) مصرفاً، حيث تم استبعاد (24) مصرفاً إسلامياً نظراً لخصوصية نشاطها وخضوعها لتشريعات قانونية إضافية مختلفة عن المصارف التجارية، كما تم استبعاد (6) مصارف أخرى نظراً لكونها خاضعة للعقوبات الأمريكية، وعليه تكونت عينة الدراسة من (19) مصرفاً من المصارف التجارية، وهي شركات مساهمة خاصة، وشملت مدة العينة الفترة من 2016 لغاية 2023، حيث تضمنت فترة الدراسة (8) سنوات بواقع (8) مشاهدات ونسبة (5.298%) لكل مصرف ضمن عينة الدراسة، وتم الحصول على البيانات الخاصة بالدراسة من التقارير المالية المنشورة للمصارف والمتاحة على موقع سوق العراق للأوراق المالية (www.isx-iq.net) جدول (1) يظهر ملخصاً عن المصارف عينة الدراسة.

جدول (1)

المصارف عينة الدراسة

اسم المصرف	الكود	تاريخ التأسيس	تاريخ الإدراج	موقع المركز	رأس المال
مصرف بغداد	BBOB	1992\02\18	2004\06\15	بغداد	400,000,000,000
مصرف الاستثمار العراقي	BIBI	1993\07\13	2004\06\15	بغداد	257,147,995,943
مصرف الاهلي العراقي	BNOI	1995\01\02	2004\07\08	بغداد	400,000,000,000
مصرف بابل	BBAY	1999\04\06	2004\07\08	بغداد	250,000,000,000
مصرف الخليج التجاري	BGUC	1999\10\20	2004\07\25	بغداد	300,000,000,000
مصرف الشرق الاوسط العراقي للاستثمار	BIME	1993\07\07	2004\08\07	بغداد	250,000,000,000
مصرف الائتمان العراقي	BROI	1998\07\25	2004\08\07	بغداد	319,870,000,000
مصرف سومر التجاري	BSUC	1999\05\26	2004\09\04	بغداد	250,000,000,000
مصرف الاقتصاد للاستثمار والتمويل	BEFI	1999\03\22	2005\02\01	بغداد	260,900,000,000
مصرف الموصل للتنمية والاستثمار	BMFI	2001\08\23	2005\09\01	بغداد	252,500,000,000
مصرف الشمال للتمويل والاستثمار	BNOR	2003\10\07	2006\09\01	بغداد	300,000,000,000
مصرف الاتحاد العراقي	BUOI	2002\09\23	2006\10\30	بغداد	252,000,000,000
مصرف اشور الدولي للاستثمار	BASH	2005\04\25	2007\11\11	بغداد	250,000,000,000
مصرف المنصور للاستثمار	BMNS	2005\09\13	2008\07\01	بغداد	351,000,000,000
مصرف المتحد للاستثمار	BUND	1994\08\20	2009\02\03	بغداد	300,000,000,000
مصرف عبر العراق للاستثمار	BTRI	2005\01\08	2015\02\15	بغداد	264,000,000,000
مصرف التنمية الدولي للاستثمار والتمويل	BIDB	2011\01\11	2017\05\02	بغداد	400,000,000,000
مصرف الاقليم التجاري للاستثمار والتمويل	BRTB	2006\11\23	2017\09\13	اربيل	350,000,000,000
مصرف اربيل للاستثمار والتمويل	BERI	2009\04\20	2018\03\06	اربيل	260,000,000,000

نماذج ومتغيرات الدراسة:

أولاً: متغير جودة التدقيق

تم قياس متغير جودة التدقيق Audit Quality وهو يمثل المتغير التابع في هذه الدراسة باستخدام جودة الارباح معبراً عنها بجودة الاستحقاقات بوصفها أحد المقاييس غير المباشرة الشائعة في الأدبيات المحاسبية للحكم على جودة التدقيق، إذ يصعب قياس جودة التدقيق بصورة مباشرة، لذلك يلجأ الباحثون إلى استخدام مؤشرات بديلة تعكس مدى موثوقية الأرقام المحاسبية ودقة تطبيق أساس الاستحقاق (Francis et al., 2004)، وفي هذا السياق، تم اعتماد الاستحقاقات الاختيارية المطلقة (Absolute_DACC) كمؤشر لقياس جودة التدقيق، وقد جرى احتساب هذا المقياس بالاعتماد على نموذج (Dechow and Dichev (2002، نظراً لكونه الأكثر ملاءمة لطبيعة نشاط المصارف مقارنة بالنماذج الأخرى إذ يقوم هذا النموذج على أساس تحليل العلاقة بين الاستحقاقات والتدفقات النقدية التشغيلية، من خلال تقدير الجزء غير المفسر من الاستحقاقات (Residuals) الناتج عن نموذج الانحدار، وتم احتسابه حسب المعادلة الآتية:

$$\Delta WC_t = \beta_0 + \beta_1 CFO_{t-1} + \beta_2 CFO_t + \beta_3 CFO_{t+1} + \varepsilon_t$$

حيث أن:

ΔWC_t : التغير في رأس المال العامل في السنة t .

β_0 : الثابت (Intercept) في المعادلة.

$\beta_1, \beta_2, \beta_3$: معاملات الانحدار التي تقيس أثر التدفقات النقدية التشغيلية السابقة والحالية واللاحقة.

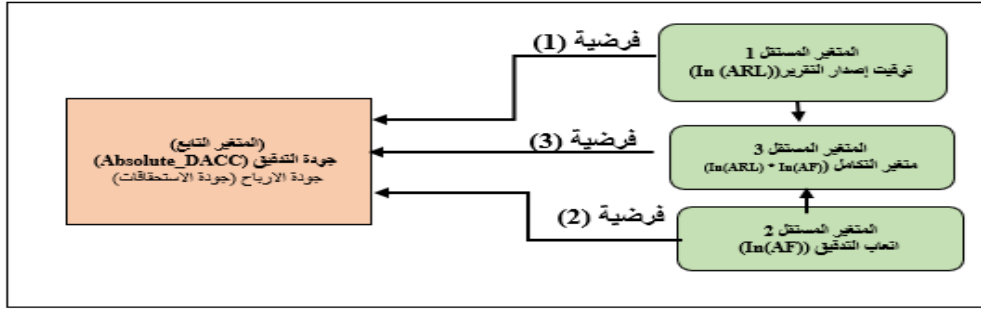
CFO_{t-1} : التدفقات النقدية التشغيلية للسنة السابقة.

CFO_t : التدفقات النقدية التشغيلية للسنة الحالية.

CFO_{t+1} : التدفقات النقدية التشغيلية للسنة اللاحقة.

ε_t : (البواقي) الخطأ العشوائي.

وتمثل قيمة البواقي (ε_t) أخطاء التقدير أو الانحرافات في تطبيق الاستحقاقات المحاسبية، والتي قد تنتج عن انخفاض جودة التقارير المالية أو بعبارة أخرى ضعف كفاءة عملية التدقيق (McNichols, 2002)، وعليه تم استخراج البواقي، تم أخذ القيمة المطلقة لها واستخدامها في الدراسة تحت الرمز (Absolute-DACC) كمؤشر لقياس جودة التدقيق، بحيث تشير القيم المرتفعة إلى ضعف جودة الاستحقاقات ومن ثم انخفاض جودة التدقيق، في حين تشير القيم المنخفضة إلى ارتفاع جودة الاستحقاقات ومن ثم تحسين جودة التدقيق، ويُعد هذا المقياس من أكثر المقاييس استخداماً في الدراسات التطبيقية، وقد اعتمدته العديد من الدراسات، لما يتمتع به من قدرة على عكس مدى جودة المعلومات المحاسبية وكفاءة التدقيق الخارجي بصورة غير مباشرة Francis et al., (2005; Almeida & Kale, 2024)، ويظهر الشكل (1) مخطط الدراسة الفرضي.



الشكل (1) مخطط الدراسة الفرضي

ثانيًا: المتغيرات المستقلة

المتغير المستقل الأول (توقيت إصدار تقرير المدقق)

تم قياس المتغير توقيت إصدار تقرير المدقق (ARL) باستخدام عدد الأيام الفعلية بين تاريخ نهاية السنة المالية وتاريخ توقيع تقرير المدقق، ثم تحويله إلى اللوغاريتم الطبيعي للمتغير $\ln(ARL)$ باستخدام خاصية القيمة المطلقة (Absolute Value) التي تأخذ بنظر الاعتبار الإشارة الموجبة والسالبة للقيمة في الحزمة الإحصائية R Studio، وذلك بهدف تحسين خصائص البيانات وتقليل التشبث والتباين، مما يؤدي إلى نتائج أكثر قوة ودقة وموثوقية، وقد تم اعتماد هذا المقياس في العديد من الدراسات التي تناولت تأخير إصدار تقرير المدقق، مثل دراسة (Asthana (2014)، Lai (2019)، و (Asuzu et al. (2021)، ويتم احتساب المتغير وفق المعادلة الآتية:

$$\ln(ARL) = \text{Audit Report Date} - \text{Financial Statement Date}$$

حيث أن:

ARL: يمثل عدد الأيام بين نهاية السنة المالية وتاريخ إصدار تقرير المدقق، ثم بعد ذلك يتم تحويله إلى اللوغاريتم الطبيعي $\ln(ARL)$.

المتغير المستقل الثاني (أتعاب التدقيق):

تم قياس المتغير أتعاب التدقيق (AF) باستخدام إجمالي الأتعاب السنوية التي يتقاضاها المدقق مقابل قيامه بعملية التدقيق، وهي الطريقة الأكثر استخدامًا في الأدبيات المحاسبية الحديثة، مثل دراسة (Lai (2019)، Prasad et al. (2021)، و (Asuzu et al. (2021) ودراسة Mubarok et al. (2022)، ثم استخراج اللوغاريتم الطبيعي للمتغير $\ln(AF)$ باستخدام خاصية القيمة المطلقة (Absolute Value) التي تأخذ بنظر الاعتبار الإشارة الموجبة والسالبة للقيمة في الحزمة الإحصائية R Studio. المتغير المستقل الثالث (متغير التفاعل):

وهو المتغير $\ln(ARL) * \ln(AF)$ وهو ناتج عن حاصل ضرب المتغير $\ln(ARL)$ في المتغير $\ln(AF)$ ويعرف بمتغير التفاعل (Interaction Term)، ولضمان قابلية تفسير معامل التفاعل، تم إجراء

(mean center) للمتغيرين باعتبارهما من نوع المتغيرات المتصلة (Continuous Variables) كإجراء إحصائي يسهل معالجة البيانات للحصول على نتائج دقيقة وقابلة للتفسير.

الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة:

من أجل اختبار شروط تطبيق الانحدار الخطي المتعدد باستخدام طريقة المربعات الصغرى (OLS) تم أولاً اختبار شرط التوزيع الطبيعي للبواقي (Residuals) باستخدام اختبار (Anderson-Darling normality test) ضمن الحزمة الإحصائية (R Studio) مع مراعاة أن تكون القاعدة برفض الفرضية H_0 إذا كانت قيمة ($p\text{-value} < 0.05$) أي أن "البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي"، وقد أظهرت النتائج أن قيمة $p\text{-value}$ لبواقي نموذج الدراسة ($p\text{-value} = 0.000$) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05)، أي أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، ومع ذلك، وبلاستناد إلى أن حجم عينة الدراسة البالغ (109) مشاهدة، وهي أكبر من (30) مشاهدة، وبالتالي فإن مشكلة التوزيع الطبيعي للبيانات لن تؤثر بشكل جوهري على نموذج الدراسة وصحة النتائج.

كما تم اختبار مشكلة التداخل الخطي (Collinearity Test) من خلال استخدام ثلاثة اختبارات هي: التداخل الخطي التام، والغير تام، والارتباط الذاتي، حيث تم استخدام مصفوفة ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Matrix) لاختبار التداخل الخطي التام بين متغيرات الدراسة وفقاً للنموذج المعتمد، وذلك للتحقق من عدم وجود ارتباطات خطية تامة قد تؤثر على سلامة نتائج نموذج الانحدار، ويعرض جدول (2) مصفوفة الارتباط (بيرسون) بين متغيرات الدراسة، حيث أظهرت نتائج جدول (2) وجود علاقة ارتباط إيجابية غير ذات دلالة إحصائية بين ($\ln(AF)$) و ($Absolute_DACC$)، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط بيرسون ($r = 0.090$)، وبلغ مستوى المعنوية ($Sig. = 0.327$)، ويشير ذلك إلى أن ارتفاع أتعب التدقيق للمصارف عينة الدراسة لا يرتبط بشكل مباشر أو جوهري بجودة التدقيق (معبّرًا عنه بجودة الاستحقاقات)، مما يعني أن زيادة الجهد أو التكلفة المرتبطة بعملية التدقيق لا تنعكس بالضرورة في تحسن جودة التدقيق، في حين أظهرت النتائج وجود علاقة ارتباط سلبية وعند مستوى معنوية (1%) بين ($\ln(ARL)$) و ($Absolute_DACC$)، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط ($r = -0.290$) عند مستوى المعنوية ($Sig. = 0.002$)، ويشير ذلك إلى أن تأخر إصدار تقرير المدقق يرتبط ارتباطاً مباشراً بجودة وفاعلية عملية التدقيق، كما أظهرت النتائج وجود علاقة ارتباط سلبية وذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (1%) بين متغير التفاعل ($\ln(AF):\ln(ARL)$) و ($Absolute_DACC$) حيث بلغت قيمة معامل الارتباط ($r = -0.200$) عند ($Sig. = 0.042$) مما يشير إلى أنه على الرغم من عدم وجود ارتباط مباشر بين اتعب التدقيق وجودة عملية التدقيق إلا أن تفاعل الاتعب مع التوقيت اظهر العلاقة بينهما.

وللتحقق من مدى وجود التداخل الخطي الغير تام فيما بين متغيرات الدراسة، تم احتساب معامل التباين المسموح به (Tolerance) لكل متغير من متغيرات الدراسة والتي جاءت لجميع المتغيرات أعلى من الحد الأدنى المسموح به والبالغ (0.10)، كما أن قيم معامل تضخم التباين (VIF) لم تتجاوز الحد المقبول إحصائياً (5) درجات، وتشير هذه النتائج إلى عدم وجود مشكلة التداخل (الازدواج) الخطي غير التام بين متغيرات النموذج، مما يعكس سلامة النموذج الإحصائي المستخدم ويعزز من موثوقية النتائج المستخلصة.

جدول (2)

مصفوفة الارتباط (بيرسون) ونتائج اختبار التداخل الخطي غير التام لمتغيرات الدراسة

			1	2	3	4	Tolerance	VIF
1	Absolute_DACC	Pearson	1					
		Sig.						
2	In(AF)	Pearson	0.090	1			0.905	1.103
		Sig.	0.327					
3	In(ARL)	Pearson	-0.290	-0.040	1		0.988	1.011
		Sig.	0.002	0.687				
4	In(AF) :In(ARL)	Pearson	-0.200	0.310	-0.110	1	0.896	1.115
		Sig.	0.042	0.001	0.262			

كما تم استخدام اختبار (Wooldridge test) للتأكد من عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي (Autocorrelation) في البيانات نظراً لاعتماد (panel data) حيث اظهرت النتائج أن قيمة P-Value) لنموذج الدراسة أصغر من (0.05)، مما يشير إلى وجود مشكلة الارتباط الذاتي بين الأخطاء ونظراً لذلك سوف يتم استخدام الانحدار الخطي المتعدد من نوع المربعات الصغرى المعممة Generalized least squares (GLS) في التحليلات الإضافية كأسلوب للتحقق من صحة النتائج،

ويظهر جدول (3) وصفاً لمتغيرات الدراسة، حيث بلغت أعلى قيمة لمتغير جودة التدقيق معبراً عنه بجودة الاستحقاقات (Absolute DACC) لدى مصرف المنصور للاستثمار (1.31)، في حين سجلت أدنى مستوى له لدى مصرف الشمال للتمويل والاستثمار (0.0508)، كما بلغت أعلى أتعاب تدقيق (AF) لدى مصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار بقيمة (257.912.833) دينار عراقي، وأقل مستوى بقيمة (55.175.000) دينار عراقي لدى مصرف الائتمان العراقي، كما اظهرت النتائج أعلى مستوى لعدد أيام التأخير لإصدار تقرير التدقيق (ARL) والذي بلغ (540) يوماً لدى مصرف الاقتصاد للاستثمار والتمويل، وأقل مستوى له (30) يوماً لدى مصرف المنصور للاستثمار، والجدير بالذكر أنه حسب قانون هيئة الأوراق المالية العراقي رقم: (8) لسنة 2010 يفترض عدم تأخير إصدار تقرير المدقق أكثر من (150) يوم بعد انتهاء السنة المالية غير أنه وفقاً لبيانات العينة أتضح أن (11) مصرفاً من أصل (19) مصرف من عينة الدراسة قد تجاوزوا المدة القانونية المشار إليها، كما بلغ متوسط عدد أيام التأخير على مستوى المصارف عينة الدراسة (190) يوماً.

جدول (3)

الإحصاء الوصفي للمتغيرات الدراسة على مستوى كل مصرف

ARL	AF	Absolute_DACC	Code	اسم المصرف
204	77171667	0.205	BASH	مصرف اتور الدولي للاستثمار
363	65814167	0.162	BBAY	مصرف بابل
88.8	158048000	0.260	BBOB	مصرف بغداد
540	75000000	0.144	BEFI	مصرف الاقتصاد للاستثمار والتمويل
192	72021250	0.0982	BERI	مصرف اربيل للاستثمار والتمويل
140	76058333	0.287	BGUC	مصرف الخليج التجاري
163	75822833	0.266	BIBI	مصرف الاستثمار العراقي
176	125542833	0.0683	BIDB	مصرف التنمية الدولي للاستثمار والتمويل
227	257912833	0.487	BIME	مصرف الشرق الاوسط العراقي للاستثمار
142	60650000	0.104	BMFI	مصرف الموصل للتنمية والاستثمار
30	80105096	1.31	BMNS	مصرف المنصور للاستثمار
45.7	87708333	0.272	BNOI	مصرف الاهلي العراقي
430	67100959	0.0508	BNOR	مصرف الشمال للتمويل والاستثمار
110	55175000	0.364	BROI	مصرف الائتمان العراقي
186	87955833	0.532	BRTB	مصرف الاقليم التجاري للاستثمار والتمويل
105	63283333	0.124	BSUC	مصرف سومر التجاري
36	64816667	0.186	BTRI	مصرف عبر العراق للاستثمار
202	74107333	0.251	BUND	مصرف المتحد للاستثمار
235	72058833	0.139	BUOI	مصرف الاتحاد العراقي

تحليل ومناقشة نتائج اختبار فرضيات الدراسة:

لاختبار فرضيات الدراسة تم استخدام الانحدار الخطي المتعدد بطريقة المربعات الصغرى (OLS) وفق معادلة

الانحدار الآتية:

Absolute_DACC

$$= \beta_0 + \beta_1 \ln(ARL) + \beta_2 \ln(AF) + \beta_3 (\ln(ARL) * \ln(AF)) + \varepsilon_t$$

حيث أن (β_1) يمثل معامل المتغير $(\ln(ARL))$ ويستخدم في اختبار الفرضية الأولى، أما (β_2) فيمثل معامل المتغير $(\ln(AF))$ ويستخدم لاختبار الفرضية الثانية، أما (β_3) فيمثل معامل متغير التفاعل $(\ln(ARL) * \ln(AF))$ ويستخدم لاختبار الفرضية الثالثة، ويظهر جدول (4) نتائج اختبار فرضيات الدراسة باستخدام انحدار OLS.

يتضح من جدول (4) أن قيمة معامل انحدار المتغير $(\ln(ARL))$ سالبة (-0.183) عند مستوى دلالة إحصائية (1%)، أي أن هناك تأثير (قوي) لتأخير توقيت إصدار تقرير المدقق على جودة التدقيق (معبّر عنها بجودة الاستحقاقات) بما يشير إلى أنه كلما زاد عدد الايام اللازمة لإصدار تقرير المدقق الخارجي أدى ذلك إلى زيادة جودة وفعالية عملية التدقيق (انخفاض القيمة المطلقة للاستحقاقات الاختيارية) في المصارف العراقية عينة الدراسة، وهو ما يتفق مع نتائج دراسات سابقة مثل دراسة (Duah, 2022)، إن هذه النتيجة تؤكد صحة الفرضية الأولى "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتوقيت إصدار تقرير المدقق الخارجي على جودة التدقيق".

جدول (4)

نتائج اختبار فرضيات الدراسة باستخدام انحدار OLS

Variable	Parameter Estimate	Std. Error	T-Value	P-Value
Intercept	-2.561	2.101	-1.219	0.225
In(ARL)	-0.183	0.052	-3.527	0.000***
In(AF)	0.206	0.115	1.796	0.075*
In(ARL):In(AF)	-0.469	0.157	-2.982	0.004**
المتغير التابع جودة التدقيق (معبّرًا عنه بالقيمة المطلقة للاستحقاقات الاختيارية <i>Absolute_DACC</i>) معامل الارتباط المعدل $R^2 = 0.139$ قيمة اختبار (F) = 16.35 $<0.0001 = F. sig$				

أما قيمة معامل المتغير (In(AF)) فظهرت موجبة (0.206) عند مستوى دلالة إحصائية (10%)، أي أن هناك تأثير (ضعيف) لزيادة أتعب التدقيق على جودة التدقيق (معبّرًا عنها بجودة الاستحقاقات) بما يشير إلى أنه كلما زادت قيمة أتعب المدقق الخارجي كلما أدى ذلك إلى انخفاض في جودة التدقيق (زيادة في القيمة المطلقة للاستحقاقات الاختيارية) في المصارف العراقية عينة الدراسة، وهو ما يتعارض مع فكرة أن زيادة الأتعب قد تعطي حافز أكبر للمدقق لبذل جهد وكفاءة وفاعلية مهنية بما يضمن زيادة قدرته على اكتشاف الأخطاء والتلاعب في التقارير المالية وبما ينعكس في النهاية على تحسين جودة الأرباح، إن هذه النتائج تتفق مع نتائج دراسات سابقة مثل دراسة (Muzatko & Teclezion, 2016) ولكنه يتعارض مع دراسة (Alrabba, 2024)، إن هذه النتيجة تؤكد صحة الفرضية الثانية "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لا أتعب التدقيق على جودة التدقيق".

وأخيرًا أظهرت نتائج معامل متغير التفاعل (In(ARL):In(AF)) وجود تأثير سلبي (قوي) (-0.469) عند مستوى دلالة (5%) للتفاعل بين مؤشر تأخير توقيت إصدار تقرير المدقق ومؤشر أتعبه على جودة التدقيق (معبّرًا عنها بجودة الاستحقاقات)، ويفهم من ذلك أنه عند زيادة أتعب المدقق وتأخر توقيت إصدار تقريره بما يعوض كل منهما الآخر، بهدف تحقيق تدقيق أعمق، مما يؤدي إلى تقليل الاستحقاقات الاختيارية ويعكس جودة تدقيق أعلى في المصارف العراقية بوصفها عينة الدراسة، ويتفق ذلك مع نتائج دراسات سابقة مثل دراسة (Son 2010) في الشركات الأمريكية، لكنه يتعارض مع نتائج دراسة (Ezat 2015) في مصر ودراسة (Egbunike and Asuzu 2020) في نيجيريا، ودراسة مخموري؛ خالد (2023) في المصارف العراقية، وتؤكد هذه النتيجة صحة الفرضية الثالثة "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتفاعل بين توقيت إصدار تقرير وأتعب المدقق الخارجي على جودة عملية التدقيق".

وللتحقق من الجودة الإحصائية لنموذج الانحدار يتضح من جدول (4) أن قيمة ($F=16.35$) بقيمة احتمالية ($F.sig<0.001$) مما يشير إلى أن النموذج عالي المعنوية، كما أن القيمة التفسيرية للنموذج R^2 Adjusted بلغت (0.139) مما يشير إلى أن المتغيرات المستقلة الثلاثة في النموذج قادر على تفسير ما نسبته (14%) من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع جودة التدقيق، وعلى الرغم من الانخفاض النسبي لهذه القيمة إلا أنها تعد مقبولة في العلوم الاجتماعية.

رابعاً: تحليلات إضافية

في خطوة إضافية للتأكد من وجود تأثير التفاعل بين المتغيرين توقيت إصدار تقرير وأتعب المدقق على جودة التدقيق تم إعادة صياغة نموذج الدراسة بعد استبعاد متغير التفاعل من النموذج كإجراء إحصائي للتأكد من أهمية وجود هذا المتغير في النموذج من حيث تأثيره على القيمة التفسيرية للنموذج حيث انخفضت قيمة معامل الارتباط المعدل R^2 Adjusted إلى (0.075) مما يؤكد أهمية وجود متغير التفاعل في نموذج الدراسة في زيادة القوة التفسيرية للنموذج.

جدول (5)

نتائج تحليل التباين ثنائي الاتجاه

Variable	Sum Sq	Mean Sq	F- value	P-value
In(ARL)	2.081	2.081	10.506	0.002**
In(AF)	0.223	0.223	1.124	0.291
In(ARL): In(AF)	1.761	1.761	8.893	0.004**
Residuals	20.794	0.198		

وكإجراء إضافي آخر تم استخدام تحليل التباين ثنائي الاتجاه (Two-way ANOVA with Interaction Effects) حيث اظهرت نتائج جدول (5) أن متغير أتعب التدقيق لم يظهر أي تأثير ذو دلالة إحصائية لوحده على جودة التدقيق في عينة الدراسة في حين عند تفاعله مع مؤشر (متغير) توقيت إصدار تقرير المدقق أظهر تأثيراً ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (5%) وهو ما يتفق مع نتائج جدول (4).
واخيراً ونظراً لوجود مشكلة الارتباط الذاتي بين الأخطاء في نموذج الدراسة وللتأكد من عدم تأثيرها على صحة النتائج التي تم التوصل إليها في جدول (4) تم استخدام الانحدار الخطي المتعدد من نوع المربعات الصغرى المعممة (GLS) وجدول (6) يظهر نتائج اختبار فرضيات الدراسة باستخدام انحدار GLS، حيث أكدت نتائج جدول (6) النتائج التي تم التوصل إليها في جدول (4).

جدول (6)

نتائج اختبار فرضيات الدراسة باستخدام اختبار GLS

Variable	Parameter Estimate	Std. Error	T-Value	P-Value
Intercept	-2.561	2.100	-1.219	0.225
In(ARL)	-0.183	0.052	-3.527	0.000***
In(AF)	0.206	0.114	1.796	0.075*
In(ARL):In(AF)	-0.469	0.157	-2.982	0.004***

الخاصة:

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل تأثير تفاعل العلاقة بين توقيت إصدار تقرير وأتعب المدقق على جودة عملية التدقيق من خلال اعتماد منهجية علمية حديثة تعرف باسم منهجية التفاعل Interaction Effects، حيث دأبت الدراسات السابقة في الفكر المحاسبي عند دراسة تأثير مجموعة من المتغيرات (المؤشرات) على جودة التدقيق الخارجي التركيز على تحليل تأثير كل مؤشر بشكل منفصل دون الأخذ بنظر الاعتبار احتمالية وجود تفاعل ما بين هذه المؤشرات في التأثير على جودة وفاعلية عملية التدقيق الخارجي، بعبارة أخرى إن التركيز على دراسة دور هذه المؤشرات بشكل منفصل قد يقود إلى نتائج غير دقيقة خاصة في حالة وجود تأثير ضعيف (أو عدم وجود تأثير) للمؤشر في نموذج الدراسة مقارنة بحالة افتراضه مع مؤشر آخر في بيئة اقتصادية معينة أو ظروف شركة خاصة مما يجعل التفاعل قادر على إظهار تأثير المتغير بشكل أكثر وضوحاً ودقة.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها:

- 1- وجود تباين في نتائج الدراسات السابقة حول طبيعة واتجاه العلاقة بين تأخير إصدار تقرير المدقق وجودة عملية التدقيق الخارجي (معبّر عنها بجودة الاستحقاقات).
- 2- عدم وجود اتفاق في نتائج الدراسات السابقة حول طبيعة واتجاه العلاقة بين أتعب المدقق وجودة عملية التدقيق الخارجي (معبّر عنها بجودة الاستحقاقات).
- 3- أن العلاقة بين أتعب المدقق، وتوقيت إصدار تقريره هي ليست علاقة طردية مطلقة أو عكسية مطلقة بل يمكن أيضاً أن تكون علاقة قائمة على أساس التفاعل معاً كسلاح فعال لزيادة وتحسين جودة عملية التدقيق الخارجي (معبّر عنها بجودة الاستحقاقات).
- 4- التأكيد على أهمية دور المدقق الخارجي كطرف ثالث (كمراقب للوكيل) باعتباره أداة رقابية فعالة في تقليل عدم تماثل المعلومات (من خلال تحسين جودة الاستحقاقات) للحد من التعارض بين الإدارة وأصحاب المصالح بما ينسجم مع نظرية الوكالة.

وشملت الدراسة الحالية عينة تتكون من (19) مصرفاً من المصارف الخاصة (شركات مساهمة) المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية للفترة من (2016) ولغاية (2023) حيث أظهرت النتائج مجموعة من النقاط أهمها:

- بلغت أعلى قيمة لمتغير جودة التدقيق معبراً عنه بجودة الاستحقاقات (Absolute DACC) لدى مصرف المنصور للاستثمار، كما بلغت أعلى أتعاب تدقيق لدى مصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار.
- إن أغلب المصارف العراقية (11) مصرفاً من أصل (19) من عينة الدراسة الحالية لا تلتزم بالمدة القانونية (150) يوماً المشار إليها في قانون هيئة الأوراق المالية العراقية رقم: (8) لسنة (2010) حيث تراوحت عدد الايام ما بين (162) يوماً لدى أغلب المصارف بمتوسط (190) يوماً وكحد أقصى (540) يوماً لدى مصرف الاقتصاد للاستثمار والتمويل.
- إن زيادة عدد الايام اللازمة لإصدار تقرير المدقق الخارجي أدى ذلك إلى زيادة جودة وفاعلية عملية التدقيق (انخفاض القيمة المطلقة للاستحقاقات الاختيارية) في المصارف العراقية عينة الدراسة.
- إن زيادة قيمة أتعاب المدقق الخارجي أدى إلى انخفاض في جودة التدقيق (زيادة في القيمة المطلقة للاستحقاقات الاختيارية) في المصارف العراقية عينة الدراسة.
- إن استخدام منهجية التفاعل (Interaction Effects) أكدت أنه عند زيادة أتعاب المدقق وتأخر توقيت إصدار تقريره بما يعوض كل منهما الآخر، بهدف تحقيق تدقيق أعمق، مما يؤدي إلى تقليل الاستحقاقات الاختيارية ويعكس جودة تدقيق اعلى في المصارف العراقية بوصفها عينة الدراسة.
- إن استخدام تحليل التباين ثنائي الاتجاه أكد نتائج منهجية التفاعل بين مؤشر أتعاب المدقق، ومؤشر توقيت إصدار تقريره حيث أن متغير أتعاب التدقيق منفرداً لم يظهر أي تأثير ذو دلالة إحصائية على جودة التدقيق في المصارف عينة الدراسة في حين عند تفاعله مع مؤشر (متغير) توقيت إصدار تقرير المدقق أظهر تأثيراً ذو دلالة إحصائية.

وتأسيساً على ما تقدم توصلت الدراسات إلى مجموعة من التوصيات أهمها:

- 1- ضرورة إعادة النظر في أساليب تحديد أتعاب المدقق وفقاً للتشريعات العراقية حيث يتقاضى المدقق في المصارف أعلى أتعاب (فئة أ) مقارنة بالمدققين العاملين في القطاعات الأخرى دون أي مراعاة لعناصر تحديد الأتعاب المرتبطة بحجم الجهد والمخاطر، خاصة مع تأكيد الدراسات في الفكر المحاسبي على أن الارتفاع غير المبرر في الأتعاب قد لا ينعكس دائماً على تحسين جودة التدقيق، بل قد يرتبط بارتفاع الاستحقاقات الاختيارية إذا لم يقترن بكفاءة تنفيذ عالية.
 - 2- تشجيع المصارف العراقية على تقليل عدد أيام تأخير إصدار تقرير المدقق خاصة عندما لا تكون هناك مبررات تتعلق بتعقيد العمل، بما يساهم في تحسين جودة عملية التدقيق وتقليل مشكلة عدم تماثل المعلومات.
 - 3- تعزيز دور الجهات الرقابية مثل هيئة الأوراق المالية والبنك المركزي العراقي في مراقبة جودة التقارير المالية وتوقيتها، خاصة في ظل عدم الالتزام الواضح من قبل المصارف العراقية بعدد ايام تأخير إصدار تقرير المدقق.
- وأخيراً تقترح الدراسة الحالية دراسات مستقبلية تشمل ادخال مؤشر ثالث يتمثل بتعقيد العمل كونه يعتبر أيضاً من ضمن المتغيرات الأكثر ذكراً في الدراسات السابقة ومن اهم المؤشرات المحددة لا تعاب المدقق وتوقيت إصدار تقريره للتعرف على مدى تفاعل العلاقة بين هذه المؤشرات، فضلاً عن إمكانية إجراء مقارنة مع نتائج القطاعات الأخرى، كما يمكن

إعادة اختبار نموذج الدراسة الحالية بعد إضافة متغيرات ضابطة للنموذج مثل حجم الشركة وحجم مكاتب التدقيق للتأكد من استمرارية النتائج في ظل اختلاف ظروف الشركات في بيئات اقتصادية مختلفة.

المصادر والمراجع:

- إبراهيم، علاء الدين توفيق؛ البراك، هشام بن محمد. (2018). أثر العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع وتوقيت إصدار تقرير المراجعة على جودة الأرباح المحاسبية دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق الأسهم السعودية. *التجارة والتمويل*، 38(3)، 169-204. [10.21608/caf.2018.126269](https://doi.org/10.21608/caf.2018.126269)
- بن شهيدة، فضيلة. (2018). دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات: دراسة حالة الجزائر. [أطروحة دكتوراه]، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة بمستغانم، الجزائر.
- حسن، شلقامي محمود. (2025). تحليل أثر استخدام المنطق الغامض في تقدير الأهمية النسبية لمؤثرات تأخير تقرير المراجعة على تعظيم منفعة مراقب الحسابات: دليل تطبيقي من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية. *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية*، 6(1)، 95-195.
- حمد، مجيد عبد زيد. (2010). دور التقارير المالية المنشورة في تحسين قرارات الاستثمار في أسهم الشركات: من وجهة نظر المستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية. *مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية*، 12(4)، 191.
- راشد، محمد إبراهيم محمد. (2023). أثر تطبيق مستحدثات المعايير المحاسبية على العلاقة بين طول فترة ارتباط مراقب الحسابات ومكتبه بعمله وتأخير تقرير المراجعة: دليل من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، 7(1)، 283-352.
- مجدي، أحمد عبد الحسين؛ سلمان، عامر محمد. (2021). أنموذج مقترح لبرنامج تدقيق التكاليف المشتركة في صناعة الغاز وتأثيره في مصداقية تقرير المدقق. *مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية*، 11(2)، <https://doi.org/10.52113/6/2012-2-4/1-425>.
- محموري، عدنان نادر حامد؛ خالند، إسماعيل صالح. (2023). العوامل المؤثرة في توقيت إصدار تقرير المدقق الخارجي للحسابات: دراسة تطبيقية على عينة من المصارف العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية. *مجلة قهلاوى زانست العلمية*، 8(2)، 926-902. [Doi: 10.25212/lfu.qzj.8.2.34](https://doi.org/10.25212/lfu.qzj.8.2.34)
- Abbott, L. J., Gunny, K., & Pollard, T. (2017). The impact of litigation risk on auditor pricing behavior: Evidence from reverse mergers. *Contemporary Accounting Research*, 34, 1103-1127. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12300>.
- Almeida, J. E., & Kale, D. (2024). Firm life cycle and accrual quality. *Advances in Accounting*, 67, 100762. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2024.100762>.
- Alrabba, H. (2024). Effect of earning quality and board independence on audit fees: The case of the Amman Stock Exchange. *Corporate Board: Role, Duties and Composition*, 20(3), 85-90. doi.org/10.22495/cbv20i3art8

- Ashton, R. H., Willingham, J. J., & Elliott, R. K. (1987). An empirical analysis of audit delay. *Journal of Accounting Research*, 25(2), 275-292. <https://doi.org/10.2307/2491018>
- Asthana, S. (2014). Abnormal audit delays, earnings quality and firm value in the USA. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 12(1), 21-44. <http://dx.doi.org/10.1108/JFRA-09-2011-0009>.
- Asuzu, P. U., Ogbodo, O., Egbunike, F., & Nzeribe, G. E. (2021). Audit report lag: Implications of managerial stock ownership and audit fees in Nigerian manufacturing firms. *International Journal of Innovative Finance and Economics Research*, 9(1), 1-8.
- Berisha, B. I. (2025). Agency theory and audit quality. *International Journal of Business and Technology*, 11(5), <https://knowledgecenter.ubt-uni.net/ijbte/vol11/iss5/1>.
- Chen, L., Krishnan, G. V. & Yu, W., (2018). The relation between audit fee cuts during the global financial crisis and earnings quality and audit quality. *Advances in Accounting*, 43(C), 14-31. DOI: [10.1016/j.adiaac.2018.07.007](https://doi.org/10.1016/j.adiaac.2018.07.007).
- Dechow, P. M., & Dichev, I. D. (2002). The quality of accruals and earnings: The role of accrual estimation errors. *The Accounting Review*, 77(1), 35-59. <https://doi.org/10.2308/accr.2002.77.s-1.35>.
- Duah, O. B. (2022). Audit Report Lag and Earnings Quality of Listed Firms in Ghana (Doctoral dissertation, University of Cape Coast).
- Egbunike, P. A. & Asuzu, P. (2020). Audit Fees and Audit Report Lag. *EPRA International Journal of Research and Development*, 5(7), 181-187. <https://eprajournals.com/IJSR/article/2985>
- Egbunike, P., A., and Asuzu, P. (2020). Audit Fees and Audit Report lag. *EPRA International Journal of Research and Development*, 5(4), 181-187. Journal DOI: <https://doi.org/10.36713/epra2016>
- El-Gammal, W. (2012). Determinants of audit fees: Evidence from Lebanon. *International Business Research*, 5(11), 136. <http://dx.doi.org/10.5539/ibr.v5n11p136>.
- Ezat, A. N. (2015). The impact of audit- related factors on audit report lag for the Egyptian listed non-financial companies. *Managerial finance*, 34(12), 848-867.
- Francis, J., LaFond, R., Olsson, P., & Schipper, K. (2004). Costs of equity and earnings attributes. *The Accounting Review*, 79(4), 967-1010. <https://doi.org/10.2308/accr.2004.79.4.967>.
- Francis, J., LaFond, R., Olsson, P., & Schipper, K. (2005). The market pricing of accruals quality. *Journal of Accounting and Economics*, 39(2), 295-327. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2004.06.003>

- Habib, A., Bhuiyan, M. B. U., Huang, H. J. and Miah, M. S. (2018). Determinants of audit report lag: A meta-analysis. *International journal of auditing*, 23(1), 20-44. <https://doi.org/10.1111/ijau.12136>
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4). <https://doi.org/10.2139/ssrn.94043>.
- Lai, K.-W. (2019). Audit report lag, audit fees, and audit quality following an audit firm merger: Evidence from Hong Kong. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 36, 100271. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2019.100271>.
- Leidner, J. J., & Lenz, H. (2017). Client's business risk, public-interest entities, and audit fees: The case of German credit institutions. *International Journal of Auditing*, 21, 324-338. <https://doi.org/10.1111/ijau.12099>.
- McNichols, M. (2002). Discussion of the quality of accruals and earnings: The role of accrual estimation errors. *The Accounting Review*, 77(1), 61.
- Mitra, S., Deis, D. R., & Hossain, M. (2009). The association between audit fees and reported earnings quality in pre- and post-SOX regimes. *Review of Accounting and Finance*, 8(3), 232-252. <https://doi.org/10.1108/14757700910980840>.
- Mubarok, F., Pahala, I., & Perdana, P. N. (2022). The influence of audit fees, the complexity of the company's operations, and audit tenure on audit report lag. *Journal of Accounting, Perpajakan and Auditing*, 3(3), 697-719.
- Muzatko, S., & Teclezion, M. (2016). The relationship between audit fees and earnings quality of financial institutions. *Journal of Accounting & Finance*, 16(5).
- Nelson, S. P., & Mohamed-Rusdi, N. F. (2015). Ownership structures influence on audit fee. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 5(4), 457-478. <https://doi.org/10.1108/JAEE-05-2013-0027>.
- Prasad, N., Hay, D., & Chen, L. (2021). Internal audit use, earnings quality and external audit fees. *Pacific Accounting Review*, 33(4), 474-504. <https://doi.org/10.1108/PAR-04-2020-0050>.
- Son, M. (2010). A study of audit delays as a determinant of audit fees in the post-SOX period. *Yonsei Business Review*, 47(1), 1-20.
- Yin, Q., Wang, Q., & Fu, Y. (2025). Digital transformation and risk premium of audit fee: Exploring the mediating role of auditor effort. *Sage Open*, 15(4). <https://doi.org/10.1177/21582440251387842>.