

The effect of non-audit services of audit institutions on the audit report lag

Sadegh Sadeghi Dehcheshmeh¹, Hamid Reza Jafari Dehkordi²,
Bahareh Banitalebi Dehkordi³

Received: 19/11/2023

Accepted: 11/09/2024

Extended Abstract

Introduction

The agency theory identifies the core issue as the conflict of interest between managers and shareholders within companies. While shareholders aim to maximize their wealth and long-term interests, managers may seek to manipulate earnings and prioritize personal gains. The timeliness of audit report submission is influenced by the distinct characteristics of firms and the audit methodologies employed. Timely audit reports are essential for both management and shareholders, as they facilitate accurate assessments of financial position, performance and organizational flexibility.

In high-cost decision-making environments marked by uncertainty, investors increasingly rely on informed forecasts derived from available financial data. According to Iranian regulations, companies listed on the stock exchange are required to submit their audited financial statements no later than ten days prior to their general assembly meeting and within a maximum of four months following the end of the fiscal year.

The provision of non-audit services by auditing firms may compromise auditor independence and subject auditors to undue pressure, potentially increasing the risk of financial statement manipulation. Therefore, audit firms must exercise caution and thoroughly evaluate the implications and risks associated with offering such services to their clients. Further empirical research is warranted to explore the influence of non-audit services on audit quality and auditor independence.

1. Department of Accounting, ShK.C., Islamic Azad University, Shahrekord, Iran.

2. Department of Accounting, ShK.C., Islamic Azad University, Shahrekord, Iran. (Corresponding Author).
h.jafari@iaushk.ac.ir

3. Department of Accounting, ShK.C., Islamic Azad University, Shahrekord, Iran.

How to cite this paper: Sadeghi Dehcheshmeh, S., Jafari Dehkordi, H. R., & Banitalebi Dehkordi, B. (2025). The effect of non-audit services of audit institutions on the audit report lag. *Advances in Finance and Investment*, 6(1), 23-48. [In Persian]

 <https://doi.org/10.71729/afi.2025.1088583>

This study seeks to elucidate the potential conflicts of interest arising from non-audit services and to assess their impact on the timeliness of audit reports in the context of Iranian capital markets.

Literature Review

The study conducted by [Knechel and Sharma \(2008\)](#) in the United States revealed that the provision of non-audit services by audit firms is associated with a reduction in audit report delay. However, this relationship evolves over time and diminishes following the implementation of U.S. Securities and Exchange Commission (SEC) regulations. The researchers analyzed a pre-regulation period and identified two competing perspectives regarding auditor independence and the knowledge transfer effects of non-audit services. Despite extensive scholarly inquiry into auditor independence, the debate remains unresolved. One school of thought contends that non-audit services impair auditor independence, whereas another posits that such services enhance auditors' knowledge, thereby improving audit quality.

Recent literature has shifted from examining audit fee relationships to investigating the link between non-audit services and audit report timeliness. [Knechel and Sharma \(2008\)](#) observed a negative correlation between audit delays and the provision of non-audit services, suggesting that enhanced auditor knowledge contributes to more efficient audits. However, these findings were not replicated in the post-regulation period, implying that restrictions on certain services may, in fact, strengthen the audit process.

Other empirical studies present mixed findings, underscoring the context-specific nature of the relationship between non-audit services and audit outcomes. For instance, recent research in New Zealand emphasized the role of simultaneous knowledge transfer in mitigating audit report delays. While critics argue that non-audit services undermine auditor independence, proponents highlight their advantages in reducing costs, increasing technical expertise and fostering market competition.

This study contributes to the ongoing discourse by examining the correlation between audit report delays and the provision of non-audit services. It aims to identify key factors influencing audit timeliness and to offer practical insights for improving audit quality and managerial decision-making.

Research Methodology

This study investigates the impact of non-audit services provided by audit firms on the delay in audit reporting among companies listed on the Tehran Stock Exchange during the period from 2014 to 2021. Employing a descriptive-correlational research design, the study involved the collection and presentation of financial indicators and firm performance data, followed by statistical analysis to identify relationships and correlations. The research sample comprises 96 companies selected from the population of firms listed on the Tehran Stock Exchange. To assess the relationship between non-audit services and audit

reporting delay, structural equation modeling (SEM) was applied and the final data analysis was performed using AMOS software.

Results

To assess the strength of the relationship, the standardized beta coefficient also referred to as the path coefficient has been employed. For each year within the study period, the closer the coefficient is to 0.500, the stronger the relationship between non-audit services and audit report delay. In other words, a higher coefficient value indicates a more substantial influence of non-audit services on audit reporting timeliness in that particular year.

The results reveal that the estimated t-values exceed 1.96 and the p-values are below 0.05, confirming the statistical significance of the relationship across all eight years of the study. To facilitate year-by-year comparison and prioritization of the impact intensity, a dedicated table has been constructed for this purpose.

Discussion and Conclusion

Research on non-audit services provided by auditing firms has been predominantly conducted in the United States, where findings suggest that such services may positively contribute to the actual quality of audits. Two primary perspectives have emerged in the literature: one concerning auditor independence and the other focused on knowledge transfer. Empirical evidence indicates that the provision of non-audit services can enhance auditors' domain-specific knowledge and subsequently reduce audit reporting delays. As a result, the involvement of auditors or affiliated entities in consulting services may contribute to more timely audit report issuance. However, these outcomes underscore the importance of considering contextual factors and regulatory constraints specific to the operating environment.

Conflict of Interest

The authors of this article declared no conflict of interest regarding the authorship or publication of this article.

Keywords: Audit Report Delay, Audit Services, Non-audit Services.

JEL Classification: M41, M42, M49.

پیشرفت‌های مالی و سرمایه‌گذاری

سال ششم، بهار ۱۴۰۴ - شماره ۱

صفحات ۲۳-۴۸

نوع مقاله: پژوهشی

اثر خدمات غیرحسابرسی مؤسسات حسابرسی بر تأخیر گزارش حسابرس

صادق صادقی ده‌چشمه^۱، حمیدرضا جعفری دهکردی^۲، بهاره بنی‌طالبی دهکردی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۸/۲۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۶/۲۱

چکیده

هدف: ارائه به‌موقع صورت‌های مالی حسابرسی‌شده باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود و باعث تصمیم‌گیری به‌موقع استفاده‌کنندگان تبدیل شده و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی این مزیت را خدشه‌دار می‌نماید؛ بنابراین هدف از این پژوهش، بررسی ارتباط بین ارائه خدمات غیرحسابرسی مؤسسات حسابرسی بر تأخیر گزارش حسابرسی با استفاده از مدل معادلات ساختاری می‌باشد.

روش‌شناسی پژوهش: روش مورد استفاده پژوهش در مجموع ۶۲۴ مشاهدات سالانه شرکت از گزارش‌های مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار در طی سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۰ به دست آمد و یک آزمون برای بررسی همبستگی بین خدمات غیرحسابرسی و تأخیر گزارش حسابرسی درحالی‌که سایر متغیرها را کنترل می‌کند، انجام شد.

یافته‌ها: ارتباط مثبت بین خدمات غیرحسابرسی و افزایش تأخیر در گزارش حسابرسی را نشان داد؛ به این صورت که هرچه مؤسسات حسابرسی دارای خدمات غیرحسابرسی باشند، تأخیر بیش‌تری در گزارش حسابرس به سایر شرکت‌ها است. بااین‌حال، این همبستگی در دوره‌های بعدی نقش کم‌تری را ایفا می‌کند و در دوره‌های بعد باعث کاهش تأخیر در گزارش حسابرس می‌شود.

اصالت / ارزش افزوده علمی: نتایج می‌تواند کیفیت اطمینان و اعتماد عمومی جامعه نسبت به صورت‌های مالی شرکت‌ها را افزایش داده و بهبود روند تصمیم‌گیری را تسهیل کند.

کلیدواژه‌ها: تأخیر گزارش حسابرسی، خدمات حسابرسی، خدمات غیرحسابرسی مؤسسات حسابرسی.
طبقه‌بندی موضوعی: M41, M42, M49.

۱. گروه حسابداری، واحد شهرکرد، دانشگاه آزاد اسلامی، شهرکرد، ایران.

۲. گروه حسابداری، واحد شهرکرد، دانشگاه آزاد اسلامی، شهرکرد، ایران. (نویسنده مسئول). h.jafari@iaushk.ac.ir

۳. گروه حسابداری، واحد شهرکرد، دانشگاه آزاد اسلامی، شهرکرد، ایران.

استناد: صادقی ده‌چشمه، صادق؛ جعفری دهکردی، حمیدرضا؛ بنی‌طالبی دهکردی، بهاره. (۱۴۰۴). اثر خدمات غیرحسابرسی مؤسسات حسابرسی بر تأخیر گزارش حسابرس. *پیشرفت‌های مالی و سرمایه‌گذاری*، ۶(۱)، ۲۳-۴۸.

۱- مقدمه

با افزایش رقابت‌ها و بزرگ‌شدن شرکت‌ها، صاحب‌کار (مالک)، اداره شرکت را بر عهده کارگزار (مدیر) می‌گذارد. نظریه نمایندگی مشکل اساسی را تضاد منافع میان مدیر و سهامدار تعریف می‌کند. سهامدار به دنبال حداکثر نمودن منافع و ثروت خویش است و مدیر به دنبال دستکاری سود و منافع خویش است؛ بنابراین، احتمال اینکه مدیر در راستای منافع سهامدار عمل نکند، وجود دارد و موجب متضرر شدن سهامدار شود. یکی از مهم‌ترین عوامل تقاضا برای حسابرسی افزایش هزینه‌های نمایندگی و تضاد منافع می‌باشد. هرچند گزارش‌های حسابرسان بخشی از مسئولیت شرکت‌ها در قبال ذی‌نفعان آن‌ها در درون و برون سازمان می‌تواند مبنایی برای شناخت وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری سازمان برای تصمیم‌گیری مدیریت و سهامدار شرکت باشد (Sadeghi Dehcheshmeh et al., 2025).

مطالعات اخیر نشان می‌دهند که عوامل متعددی از جمله پیچیدگی عملیات مالی، تغییرات در مقررات حسابداری و تجربه حسابرسان می‌تواند بر مدت‌زمان لازم برای تکمیل فرآیند حسابرسی تأثیر بگذارد. همچنین، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی ممکن است به کاهش اعتماد سرمایه‌گذاران، تأخیر در تصمیم‌گیری‌های مدیریتی و کاهش شفافیت مالی منجر شود؛ بنابراین، پژوهش‌ها در این زمینه به بررسی عوامل مؤثر بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی و پیامدهای آن برای ذی‌نفعان شرکت‌ها می‌پردازد (Warming-Rasmussen and Quick, 2003).

تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی با مدت‌زمان بین پایان سال مالی و صدور گزارش حسابرسی مشخص می‌شود. به طور معمول، تغییرات در به‌موقع‌بودن گزارش‌های حسابرسی به ویژگی‌های منحصر به فرد شرکت‌ها و شیوه‌های حسابرسی مربوطه مربوط می‌شود. به این ترتیب، ویژگی‌های خاص شرکت‌ها می‌تواند میزان تأخیر در گزارش‌های حسابرسی در بخش‌های مختلف را تحت تأثیر قرار دهد. اینکه آیا این تأخیرها منجر به پیامدهای قابل توجهی برای صورت‌های مالی و ذی‌نفعان می‌شود یا خیر، موضوع پژوهش در حال انجام در زمینه حسابداری است (Hajiha, 2016). هرچه تاریخ گزارش حسابرسی به پایان سال مالی نزدیک‌تر باشد، میزان تأخیر در ارائه گزارش کم‌تر است (Vaez and Ahmadi, 2014).

تصمیمات پرهزینه در محیط نامطمئن باعث می‌شود سرمایه‌گذاران که دسترسی کامل به اطلاعات مفاهیم سطح کلان و سود سهام ندارند، به دنبال پیش‌بینی‌های هوشمندانه از اطلاعات موجود باشند. بازارهای مالی در چند ثانیه می‌توانند تغییر کنند؛ به همین دلیل، سرمایه‌گذاران برای درک بهتر منشأ

بازار سهام، به دنبال دقیق‌ترین اخبار مرتبط هستند. نوسانات بازار برای سیاست‌گذاران و افراد متخصص بازار اهمیت زیادی دارند (Shamsi and Gholami Jamkarani, 2023).

در ایران، شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار موظف هستند صورت‌های مالی حسابرسی‌شده خود را برای شرکت اصلی و تلفیقی گروه حداقل ۱۰ روز قبل از جلسه مجمع عمومی و حداکثر ۴ ماه پس از پایان سال مالی مطابق با قوانین و مقررات بازار سرمایه ارائه دهند. در نتیجه هرچه زمان بیشتری برای گزارش صورت‌های مالی حسابرسی‌شده به دلیل تأخیر در حسابرسی لازم باشد، اطلاعات به موقع در دسترس قرار نمی‌گیرد؛ بنابراین، ضروری است که اطمینان حاصل شود که صورت‌های مالی در اسرع وقت اعلام می‌شود تا به موقع بودن اطلاعات حفظ شود. این می‌تواند تا حد زیادی به اعتبار و شفافیت شرکت و همچنین اعتماد به نفس ذی‌نفعان آن کمک کند (Bayat and Aliahmadi, 2014).

عموماً اعتقاد بر آن است که ارائه خدمات غیرحسابرسی معمولاً تأثیر منفی بر استقلال حسابرسان دارد و می‌تواند ارتباط اقتصادی بین حسابرس و صاحب‌کار ایجاد کند که به طور بالقوه منجر به فشار بیش از حد بر حسابرس برای مشارکت در دستکاری صورت‌های مالی می‌شود (Hodge and Murray, 2012). این مفهوم که حسابرسان باید از ارائه این خدمات منع شوند، مطرح شده است و گفتمان جامع در مورد این موضوع وجود داشته است (Ashbaugh et al., 2003 and Hodge and Murray, 2012).

بنابراین، حل این موضوع از اهمیت قابل‌توجهی برخوردار است و یک روش رایج تجزیه و تحلیل شامل بررسی دقیق داده‌های تجربی مربوط به تأثیر ارائه خدمات غیرحسابرسی مؤسسات حسابرسی بر کار حسابرسی است. در حال حاضر، شواهد موجود حاکی از آن نیست که ارائه خدمات غیرحسابرسی با کاهش استقلال حسابرس ارتباط دارد. با این حال، این امر مانع از نیاز به پژوهش بیشتر نمی‌شود، با توجه به اثرات زیان‌بار بالقوه‌ای که ممکن است ناشی از عدم استقلال کافی حسابرس باشد (DeFond et al., 2002; Ashbaugh et al., 2003 and Chung and Kallapur, 2003). همچنین این دیدگاه وجود دارد که خدمات غیرحسابرسی مزایایی دارد؛ زیرا ارائه خدمات غیرحسابرسی مؤسسه حسابرسی به حسابرس اجازه می‌دهد تا دانش بیشتری را به دست آورد، هرچند اثر دانش بیشتر، به ارائه حسابرسی کارآمدتر کمک می‌کند (Byrnes et al., 2002; Wallman, 1996; Hodge and Murray, 2012 and Aruñada, 2004).

مؤسسات حسابرسی، هنگام تعیین میزان خدمات غیرحسابرسی ارائه‌شده به مالکان خود، باید به دقت پیامدهای بالقوه و عواقب احتمالی را که ممکن است به وجود آید در نظر بگیرند. درحالی که برخی افراد

استدلال می‌کنند که مشارکت در چنین خدماتی ممکن است مزایای متعددی برای خود مؤسسات منجر شود، به طور گسترده‌ای اعتقاد بر این است که قراردادهای مشاوره سودآور با مالکان آن‌ها ممکن است در نهایت عینی و استقلال آن‌ها را به خطر بیندازد. این وضعیت فشار قابل توجهی را بر حسابرسان به‌ویژه کسانی که در موقعیت‌های مدیریتی دارند یا مشارکت در مؤسسه دارند، وارد می‌کند. در نتیجه، نگرانی‌هایی در مورد تأثیر بالقوه بر بی‌طرفی و استقلال حسابرسان مطرح شده است. علاوه بر این، این مسئله با فشارهای اقتصادی که این نهادها با آن مواجه هستند تشدید می‌شود؛ زیرا آن‌ها تلاش می‌کنند روابط تجاری مثبت با مالکان خود حفظ کنند؛ بنابراین، ضروری است که حسابرسان به این چالش‌ها توجه داشته باشند و با نهایت دقت آن‌ها را هدایت کنند؛ زیرا عواقب بالقوه ممکن است برای اعتبار و شهرت آن‌ها مضر باشد (Noorifard and Faizpor Aghdam, 2012).

نهادهای مالی در طی سالیان متمادی سعی کردند ارائه این نوع خدمات را هم‌زمان با حسابرسی صورت‌های مالی ممنوع کنند تا در نهایت بتوانند استقلال حسابرس را در حد معقولی حفظ نمایند. در سال ۱۳۸۲ طبق مقررات تعیین‌شده توسط انجمن حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران اقدامات خاصی انجام شد. این اقدامات شامل ارائه خدمات غیرحسابرسی بود که در کنار حسابرسی صورت‌های مالی انجام شد. با این حال، مهم است توجه شود که حسابرسی صورت‌های مالی در این مدت به‌صراحت ممنوع بود. علی‌رغم این محدودیت، به نظر می‌رسد که این قانون به طور خاص مربوط به دامنه خدمات ارائه شده است. این ممنوعیت را می‌توان با قوانین موجود در کشورهای دیگر مقایسه کرد؛ جایی که حسابرسان نیز از انجام انواع خاصی از خدمات محدود می‌شوند. در نتیجه، تعدادی از خدمات غیرحسابرسی وجود داشت که به طور هم‌زمان ارائه می‌شد. با این وجود، مهم است که تأکید شود که حسابرسی صورت‌های مالی همچنان انجام می‌شود (Noorifard and Faizpor Aghdam, 2012).

پژوهش حاضر از این جهت جنبه دانش‌افزایی دارد که در پژوهش‌های گذشته به سایر مؤلفه‌های تأخیر گزارش حسابرس پرداخته شده است. یکی از نمودهای احتمالی این امر این است که شرکت‌هایی که خدمات غیرحسابرسی بیشتری را از حسابرسان فعلی خود طلب می‌کنند، احتمالاً حسابرسی کارآمدتری را تجربه می‌کنند، همان‌طور که توسط تأخیر کوتاه‌تر گزارش حسابرس نشان داده شده است؛ بنابراین، این موضوعی است که نیاز به بررسی و پژوهش بیشتر دارد (Knechel and Payne, 2001 and Knechel and Sharma, 2008). پژوهش حاضر با توجه به کمبود پژوهش‌های موجود در ایران، اهمیت ویژه‌ای دارد؛ زیرا برای نخستین بار به بررسی تأثیر خدمات غیرحسابرسی ارائه‌شده توسط مؤسسات حسابرسی بر تأخیر در انتشار گزارش حسابرسی می‌پردازد. این موضوع می‌تواند نور تازه‌ای بر تعارض منافع احتمالی و تأثیر آن بر استقلال حسابرسی بیندازد. در نظر گرفتن خدمات غیرحسابرسی مهم

است؛ زیرا ممکن است این خدمات منجر به ایجاد روابط نزدیک‌تر بین حسابرس و مدیریت شرکت شود که این امر می‌تواند بر زمان‌بندی و کیفیت فرآیند حسابرسی تأثیر بگذارد. از آنجاکه این موضوع در ایران کم‌تر مورد مطالعه قرار گرفته است، یافته‌های این پژوهش می‌تواند دیدگاه‌های جدیدی را برای تنظیم‌کنندگان، حرفه‌های حسابرسی و سرمایه‌گذاران فراهم آورد و به بهبود شفافیت و استقلال حسابرسی در بازار سرمایه ایران کمک کند.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

اعتبار اطلاعات به توانایی حسابرس برای تحت تأثیر قراردادن موقعیت استفاده‌کنندگان از اطلاعات صورت‌های مالی مربوط می‌شود (Bakhshian et al., 2024). دو دیدگاه متفاوت عدم استقلال حسابرس و انتقال دانش حسابرس در خصوص خدمات غیرحسابرسی توسط حسابرسان مستقل به مشتریان خود وجود داشته است. علی‌رغم مطالعات فراوانی که در مورد نداشتن استقلال حسابرس انجام شده است، بحث هنوز حل نشده است. دیدگاه عدم استقلال حسابرس بیان می‌کند که ارائه خدمات غیرحسابرسی عینی بودن و استقلال حسابرس را تضعیف می‌کند؛ درحالی‌که دیدگاه انتقال دانش استدلال می‌کند که خدمات غیرحسابرسی می‌تواند دانش و تخصص حسابرس را در مورد شرکت افزایش دهد و در نتیجه کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد (DeFond et al., 2002; Frankel et al., 2002; Krishnan et al., 2005 and Hay et al., 2006).

نتایج پژوهش لی (Lai, 2023) نشان می‌دهد که هزینه‌های مرتبط با حسابرسی یا مالیاتی می‌توانند بهبودی در تأخیر گزارش حسابرسی ایجاد کنند؛ اما تأثیرات آن‌ها یکسان هستند. همچنین، نشان می‌دهند که تأخیر گزارش حسابرسی به میزان کم‌تری برای شرکت‌های با سرعت تسریعی وجود دارد که انواع خاصی از هزینه‌های غیرحسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد؛ به‌عنوان مثال، هزینه‌های غیرحسابرسی مرتبط با حسابرسی و مالیاتی. به‌طور کلی، نشان می‌دهد که تأثیر خدمات غیرحسابرسی بر تأخیر در گزارش حسابرسی ممکن است متفاوت باشد و مؤسسات ناظر می‌توانند توجه بیش‌تری به خدمات خاصی که بهبودی در تأخیر حسابرسی ایجاد می‌کنند، داشته باشند.

نتایج پژوهش عباس و همکاران (Abass et al., 2022) باتوجه به خدمات غیرحسابرسی، متوجه شدند که بین حق‌الزحمه خدمات غیرحسابرسی و تأخیر گزارش حسابرس رابطه منفی معناداری وجود دارد که نشان می‌دهد ارائه خدمات غیرحسابرسی یادگیری حسابرس را افزایش می‌دهد و در نتیجه تأخیرهای حسابرسی را کاهش می‌دهد.

علاوه بر این، در مورد تأخیر گزارش حسابرسی و انتقال دانش در نیوزیلند از ۲۰۰۴ الی ۲۰۰۵ توسط کنچل و همکاران (Knechel et al., 2012) کمک بسیار مفیدی شده است و در مقایسه با بررسی قبلی انتقال دانش در دوره بعد، به بررسی انتقال دانش همزمان پرداخته و دیدگاه منحصربه‌فردی را در مورد موضوع ارائه می‌دهد؛ همچنین کاهش تأخیر گزارش حسابرسی را به دلیل انتقال دانش مشاهده کردند و شواهدی از انتقال دانش را کشف کردند که نشان می‌دهد دانش به‌دست‌آمده از یک مشارکت حسابرسی در مشارکت بعدی مفید است. یافته‌ها از آن جهت حائز اهمیت است که نشان می‌دهد انتقال می‌تواند منجر به حسابرسی‌های کارآمدتر و در نتیجه ارائه سریع‌تر گزارش‌های حسابرسی شود؛ بنابراین، درک اثرات انتقال دانش بر تأخیر گزارشگری حسابرسی برای افزایش کارایی فرآیند حسابرسی بسیار مهم است.

در مطالعه کنچل و شارما (Knechel and Sharma, 2008) که در ایالات متحده انجام دادند، دریافتند که ارائه خدمات غیرحسابرسی مؤسسات حسابرسی مربوط منجر به کوتاه‌تر شدن تأخیر گزارش حسابرسی می‌شود. با این حال، این رابطه در طول زمان تغییر می‌کند و پس از اجرای قوانین بورس اوراق بهادار آمریکا از بین می‌رود و همچنین یک دوره چهارساله را بررسی کردند که قبل از محدودیت‌های بورس اوراق بهادار آمریکا شروع می‌شد که در طی آن بسیاری از خدمات مجاز نبودند.

کنچل و شارما (Knechel and Sharma, 2008) دریافتند که در مجموعه‌ای از شرکت‌های آمریکایی در طول سال‌های مالی ۲۰۰۰ الی ۲۰۰۲ همبستگی منفی بین تأخیر گزارش حسابرس و خدمات غیرحسابرسی وجود داشت که نشان می‌داد که بیش از حد دانش ناشی از ارائه خدمات غیرحسابرسی منجر به حسابرسی کارآمدتر می‌شود. با این حال، در سال ۲۰۰۳، در دوره پس از قوانین محدودکننده بورس اوراق بهادار آمریکا، چنین رابطه‌ای پیدا نکردند که نشان می‌دهد انتقال دانش در نتیجه ممنوعیت برخی از خدمات غیرحسابرسی ناپدید شدند. این یافته‌ها نشان داد که محدودیت در خدمات غیرحسابرسی می‌تواند منجر به یک فرآیند حسابرسی مؤثرتر در آینده شود. کنچل و شارما (Knechel and Sharma, 2008) و لی و همکاران (Lee et al., 2009) عمدتاً ضرایب منفی را پیدا کردند. نتایج به طور قابل توجهی متفاوت است. نتایج مختلط از مطالعات قبلی نشان می‌دهد که این رابطه نسبت به محیطی که در آن بررسی می‌شود بسیار حساس است.

برنز و همکاران (Byrnes et al., 2002) بیان کرد مشاوره توسط حسابرسان می‌تواند درک حسابرس از شرکت را افزایش دهد و منجر به بهبود حسابرسی شود. به طور مشابه، آرونادا (Aruñada, 2004) استدلال می‌کند که ارائه خدمات غیرحسابرسی توسط حسابرسان به مشتریان حسابرسی خود می‌تواند منجر به کاهش هزینه‌ها، تخصص فنی بیش‌تر و افزایش رقابت شود. این یافته‌ها نشان می‌دهد

که حسابرسان ممکن است از مشارکت در کار مشاوره و ارائه خدمات اضافی به مشتریان خود بهره‌مند شوند.

مطالعات قبلی به بررسی رابطه بین حق‌الزحمه حسابرسی و حق‌الزحمه خدمات غیرحسابرسی پرداخته‌اند تا مشخص شود آیا انتقال دانشی بین این دو خدمت وجود دارد یا خیر (Simunic, 1984 and Palmrose, 1986). مطالعه پالمروز (Palmrose, 1986) نشان داد که نه‌تنها همبستگی مثبتی بین خدمات غیرحسابرسی ارائه‌شده توسط حسابرسان فعلی و هزینه‌های حسابرسی وجود داشت؛ بلکه نتیجه غیرمنتظره این بود که هزینه‌های حسابرسی زمانی که خدمات غیرحسابرسی توسط شخص ثالث ارائه می‌شد، نسبت به ارائه خدمات غیرحسابرسی خود حسابرس بالاتر بوده است. این مفهوم که حسابرسانی که خدمات غیرحسابرسی ارائه می‌دهند می‌توانند وظایف حسابرسی را با دستمزد پایین‌تر انجام دهند، از زمان آغاز آن به طور کامل مورد بررسی قرار گرفته است. پس از پژوهش‌های گسترده، گزارش شده است که هیچ مدرکی برای حمایت از این ادعا وجود ندارد. در واقع، هی و همکاران (Hay et al., 2006) طی ۱۹ مطالعه ذکر کرده‌اند که این موضوع را بررسی کرده‌اند و از بین آن‌ها، ۱۶ مورد نشان داده‌اند که عکس این موضوع صادق است. به عبارت دیگر، هنگامی که خدمات غیرحسابرسی ارائه می‌شود، هزینه‌های حسابرسی به جای پایین‌تر، به طور قابل توجهی بالاتر است.

ادبیات جدیدتر به ارتباط بین خدمات غیرحسابرسی و تأخیر گزارش حسابرس پرداخته است. باتوجه‌به پژوهش کنچل و پین (Knechel and Payne, 2001) که با استفاده از داده‌های منحصربه‌فرد از یک شرکت حسابداری انجام شد، خدمات مالیاتی و استفاده از حسابرسان بی‌تجربه، همگی با تأخیر گزارش حسابرس ارتباط مثبت داشتند. برعکس، خدمات مشاوره مدیریت با تأخیر گزارش حسابرس ارتباط منفی داشتند و همچنین استدلال کردند که این را می‌توان به خدمات مشاوره مدیریت که دارای یک رابطه مکمل با تأخیر گزارش حسابرس است، نسبت داد؛ درحالی‌که خدمات مالیاتی پیچیدگی بیش‌تری را ایجاد می‌کنند که تأخیر گزارش حسابرس را افزایش می‌دهد. توجه به پیامدهای این یافته‌ها برای حرفه حسابداری و کشف راه‌های بالقوه برای پژوهش‌های آینده بسیار مهم است.

استدلال‌هایی ارائه شده است که نشان می‌دهد زمانی که حسابرسان خدمات غیرحسابرسی ارائه می‌دهند ممکن است سطح استقلال حسابرسان را کاهش دهد. طبق استدلال ارائه‌شده توسط آرونادا (Arruñada, 1999)، عمل حسابرسان ارائه خدمات غیرحسابرسی به مشتریان حسابرسی خود منجر به کاهش هزینه‌های کل، افزایش صلاحیت فنی و رقابت شدیدتر می‌شود. علاوه بر این، طرفداران ارائه این خدمات استدلال می‌کنند که مزایایی برای اجازه‌دادن به حسابرسان خاص برای ادامه ارائه آن‌ها وجود دارد.

ارائه خدمات غیرحسابرسی ممکن است منجر به تغییر در رویه‌های حسابداری مشتری و روند تعیین اولویت‌های حسابرس در میان مشتریان شود؛ در نتیجه به طور بالقوه سرعت حسابرسی را تسریع یا کاهش می‌دهد. پژوهش‌های قبلی نشان داده است شرکت‌هایی که هم خدمات حسابرسی و هم خدمات غیرحسابرسی را از یک مؤسسه حسابرسی خارجی تهیه می‌کنند، اثر خارجی مطلوبی را در قالب انتقال دانش تجربه می‌کنند. این بدان معنا است که هرچه حسابرس در مورد شرکت و عملیات آن دانش بیشتری داشته باشد، حسابرسی سریع‌تر انجام می‌شود. با این وجود، استدلال‌های مخالفی وجود دارد که نشان می‌دهد این افزایش اثربخشی می‌تواند حسابرسی را در هر دو جهت تحت تأثیر قرار دهد و منجر به افزایش یا کاهش زمان انجام حسابرسی شود. این استدلال‌ها تعیین قطعی رابطه بین کسب خدمات غیرحسابرسی و کارایی حاصل از حسابرسی‌ها را به چالش می‌کشد؛ بنابراین، پژوهش‌های پیش‌تر در این زمینه ضروری است (Davies and Whittred, 1980).

پژوهش حاضر با بررسی همبستگی بین تأخیر گزارش حسابرسی و خدمات غیرحسابرسی، به مجموعه مقالات موجود در مورد تأخیر گزارش حسابرس اضافه می‌کند. در بررسی تأثیرات خدمات غیرحسابرسی بر به‌موقع‌بودن گزارش‌های حسابرسی، خلأهای پژوهشی متعددی وجود دارد که نیازمند بررسی‌های بیشتر است. اگرچه مطالعاتی مانند لی (Lai, 2023) نشان داده‌اند که تأثیرات مختلف خدمات غیرحسابرسی مانند مشاوره مالی و مشاوره مالیاتی متفاوت است؛ اما همچنان پژوهش‌های جامع‌تری نیاز است تا این تفاوت‌ها به طور دقیق‌تر و گسترده‌تر بررسی شوند. این پژوهش‌ها باید شامل نمونه‌های بزرگ‌تر و متنوع‌تری از شرکت‌ها و صنایع مختلف باشند تا نتایج قابل‌تعمیم‌تری ارائه دهند. بسیاری از پژوهش‌های موجود بیش‌تر بر تأثیرات کوتاه‌مدت خدمات غیرحسابرسی تمرکز دارند. لازم است تا پژوهش‌هایی انجام شود که اثرات بلندمدت این خدمات بر تأخیر گزارش حسابرس را بررسی کنند. این موضوع می‌تواند به درک بهتر از پایداری اثرات مثبت یا منفی این خدمات کمک کند. یکی از مسائل مهم در ارائه خدمات غیرحسابرسی، تأثیر این خدمات بر ادراک استقلال حسابرس توسط ذی‌نفعان است. اگرچه مطالعاتی در این زمینه انجام شده است؛ اما همچنان نیاز به پژوهش‌های بیشتری وجود دارد که به طور دقیق‌تر این ادراکات را بررسی کنند و راهکارهایی برای حفظ و بهبود اعتماد ذی‌نفعان ارائه دهند.

خدمات غیرحسابرسی ارائه‌شده توسط مؤسسات حسابرسی، می‌تواند به‌موقع‌بودن گزارش‌های انجام‌شده توسط حسابرس مستقل را تضعیف کند. خدمات غیرحسابرسی شامل طیف گسترده‌ای از خدمات مشاوره و مالی و همچنین سایر خدمات تکمیلی ارائه‌شده توسط مؤسسات حسابرسی است که علاوه بر مسئولیت اصلی آن‌ها در تضمین سلامت مالی نهاد مورد حسابرسی، درآمد اضافی را برای

مؤسسات حسابرسی ایجاد می‌کند. این خدمات اضافی، درحالی‌که از نظر تنوع‌بخشیدن به جریان درآمد شرکت‌های حسابرسی سودمند است؛ اما این پتانسیل را دارند که بر کارایی کلی و سرعت فرآیند گزارشگری حسابرسی تأثیر بگذارند و در نتیجه نیاز به بررسی دقیق پیامدهای آن‌ها است؛ اما این تأثیرات پیچیده‌تر از آن چیزی است که در نگاه اول به نظر می‌رسد. نکته قابل‌توجه این است که خدمات غیرحسابرسی شامل مجموعه‌ای گسترده از خدمات مانند مشاوره مالی، مدیریت ریسک و مشاوره مالیاتی می‌باشند. پژوهش‌های اخیر نشان داده‌اند که اثرات این خدمات بر به‌موقع‌بودن گزارش‌های حسابرسی متفاوت است. به‌عنوان مثال، برخی مطالعات نشان می‌دهند که خدمات مشاوره مالی و مدیریت ریسک می‌توانند با تسهیل فرآیندهای داخلی شرکت و افزایش بهره‌وری، به کاهش زمان تأخیر در گزارش‌های حسابرسی کمک کنند. این خدمات می‌توانند با استفاده از دانش اضافی کسب‌شده در فرآیند مشاوره، کارایی حسابرسی را افزایش دهند (Lai, 2023). برخی دیگر از خدمات غیرحسابرسی مانند مشاوره مالیاتی ممکن است باعث افزایش زمان تأخیر در صدور گزارش‌های حسابرسی شوند. این مسئله به دلیل پیچیدگی و نیاز به بررسی‌های دقیق‌تر است که می‌تواند منابع و زمان بیشتری را از حسابرسان طلب کند. به‌طورکلی، خدمات غیرحسابرسی باید به‌دقت مورد بررسی قرار گیرند تا تأثیرات آن‌ها بر کیفیت و به‌موقع‌بودن حسابرسی مشخص شود.

باتوجه به مطالب مطرح‌شده، این فرضیه ارائه می‌شود:

بین خدمات غیرحسابرسی مؤسسات حسابرسی و تأخیر گزارش حسابرس رابطه مثبت وجود دارد.

۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر به بررسی ارتباطات و تأثیرات خدمات غیرحسابرسی مؤسسات حسابرسی بر تأخیر گزارش حسابرس در بورس اوراق بهادار تهران در طول دوره زمانی ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۰ می‌پردازد. این پژوهش با هدف ارائه راهکارهایی برای بهبود عملکرد شرکت‌ها و افزایش ارزش سهام آن‌ها انجام شده است.

جامعه آماری (خدمات غیرحسابرسی مؤسسات حسابرسی) شامل کلیه شرکت‌های حاضر در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی مورد نظر است. پس از اعمال محدودیت‌هایی، ۹۶ شرکت با ۶۲۴ مشاهده سال از مجموع شرکت‌های موجود در بورس انتخاب شده‌اند که به‌عنوان نمونه‌های اصلی مورد مطالعه قرار گرفته‌اند.

روش پژوهش از نوع توصیفی و همبستگی می‌باشد؛ به این معنا که ابتدا اطلاعات مربوط به شاخص‌های مالی و عملکرد شرکت‌ها جمع‌آوری و توصیف شده؛ سپس ارتباطات و همبستگی‌های میان آن‌ها به وسیله روش‌های آماری مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است.

داده‌ها از روی صورت‌های مالی شرکت‌های بورسی منتشره در سایت‌های کدال و اطلاعات اعلام‌شده درآمد مؤسسات حسابرسی از سوی جامعه حسابداران رسمی به صورت دستی جمع‌آوری شده است. داده‌های مربوط به درآمد مؤسسات حسابرسی سال ۱۴۰۱ هنوز منتشر نشده است. برای آزمون رابطه بین خدمات غیرحسابرسی مؤسسات حسابرسی از روش معادلات ساختاری استفاده شده است. همچنین تجزیه و تحلیل نهایی داده‌ها به کمک نرم‌افزار ام‌پلاس^۱ انجام گرفته است.

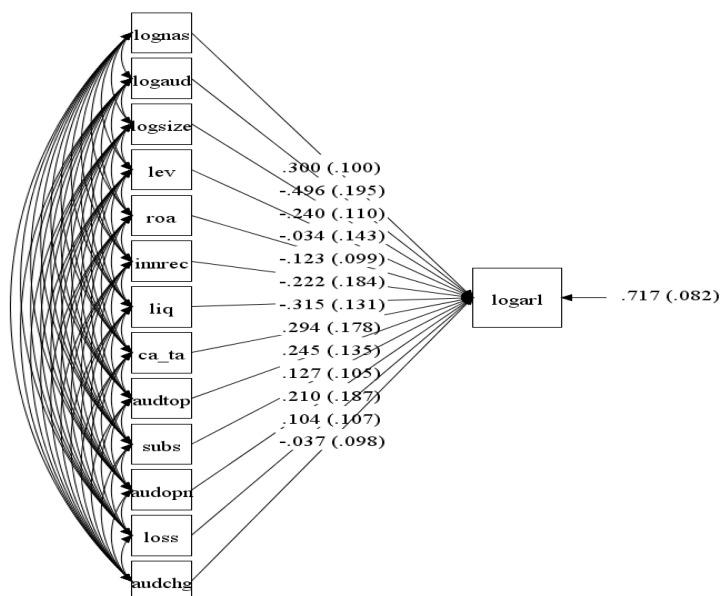
نمونه پژوهش (خدمات غیرحسابرسی مؤسسات حسابرسی) شامل این موارد و **جدول (۱)** می‌باشد:

- این شرکت‌ها جزء شرکت‌های هلدینگ، لیزینگ و مؤسسات اعتباری و بانک‌ها نباشند.
- شرکت‌ها در دوره مورد بررسی، عضویت خود را در بورس اوراق بهادار تهران حفظ کرده باشند.
- داده‌های مورد نیاز این پژوهش برای شرکت‌های نمونه در دسترس باشند.
- مشاهداتی که سازمان حسابرسی آن‌ها را حسابرسی کرده است، نباشند (مؤسسات حسابرسی سازمان حسابرسی، خدمات غیرحسابرسی انجام نمی‌دهند).

جدول (۱) انتخاب نمونه بر اساس محدودیت‌های پژوهش

Table (1) Sample selection based on research limitations

ردیف	شرایط و محدودیت‌ها	تعداد
۱	مشاهدات اولیه	۳۸۳
۲	شرکت‌هایی که اطلاعات آن‌ها به طور کامل در دسترس نبوده است.	(۴۱)
۳	شرکت‌هایی که جزء شرکت‌های هلدینگ، لیزینگ و مؤسسات اعتباری و بانک‌ها بودند.	(۲۱۲)
۴	مشاهداتی که سازمان حسابرسی آن‌ها را حسابرسی کرده است.	(۳۴)
۵	تعداد مشاهدات باقی‌مانده	۹۶



شکل (۱) مدل مفهومی پژوهش
Figure (1) Conceptual model of research

شکل (۱) در محیط نرم‌افزار ام‌پلاس، مدل پژوهشی که برای بررسی ارائه می‌شود را نشان می‌دهد. این نمایش بصری به‌عنوان یک چارچوب جامع عمل می‌کند که پژوهش پیشنهادی و اجزای مختلف آن را در بر می‌گیرد. با استفاده از این نرم‌افزار، پژوهشگران قادر به بررسی پیچیدگی‌ها و تفاوت‌های ظریف مدل به شیوه‌ای سیستماتیک و کارآمد هستند و امکان تجزیه و تحلیل دقیق‌تر و عمیق‌تری را فراهم می‌کنند.

متغیر وابسته پژوهش عبارت است از:

logARL: تأخیر گزارش حسابرس؛ لگاریتم طبیعی تأخیر گزارش حسابرس (به فاصله زمانی بین پایان سال مالی با تأیید صورت‌های مالی تأخیر گزارش گفته می‌شود).

متغیر مستقل پژوهش عبارت است از:

LogNAS: درآمدهای خدمات غیرحسابرسی مؤسسات حسابرسی؛ لگاریتم طبیعی درآمدهای غیرحسابرسی.

جامعه حسابداران رسمی ایران سالانه مجموع درآمد شرکت‌های حسابرسی را افشا می‌کند؛ در نتیجه شفافیت و پاسخگویی به عموم مردم را فراهم می‌کند. با این حال، قابل توجه است که مؤسسات حسابرسی صورت‌های مالی خود را منتشر نمی‌کنند؛ در نتیجه، به‌منظور تعیین نسبت درآمدهای

حسابرسی نشده، یک نظرسنجی جامع انجام شد که شامل پرسش نامه‌هایی که از طریق تلفن، شبکه‌های اجتماعی اینترنت و مراجعه حضوری بود که در مجموع به ۷۴ مؤسسه حسابرسی عمومی در سراسر کشور منتشر شد. این رویکرد، اگرچه در گرفتن داده‌ها مؤثر است؛ اما از نظر پژوهش محدودیت‌هایی را ارائه می‌دهد. یکی از این محدودیت‌ها در این واقعیت نهفته است که در دسترس بودن خدمات غیرحسابرسی صرفاً بر اساس اطلاعات ارائه شده در پرسش نامه‌ها است؛ بنابراین به طور بالقوه درجه‌ای از ذهنیت و تعصب را در یافته‌ها وارد می‌کند.

میزان درآمدهای غیرحسابرسی به صورت **رابطه (۱)** محاسبه می‌شود:

رابطه (۱) پرسش نامه در به دست آمده درصد $\times$ حسابرسی درآمد کل = حسابرسی مؤسسات غیرحسابرسی درآمد

متغیرهای کنترلی پژوهش عبارتند از:

LogAUD: درآمد مؤسسات حسابرسی؛ لگاریتم طبیعی مجموع درآمدهای حسابرسی مؤسسات

حسابرسی.

Size: اندازه شرکت؛ لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌ها.

Lev: نسبت بدهی؛ کل بدهی‌ها تقسیم بر جمع کل دارایی‌ها.

ROA: نسبت بازده دارایی؛ سود خالص بر جمع کل دارایی‌ها.

INVrec: نسبت جمع حساب‌های دریافتنی و موجودی‌ها به جمع کل دارایی‌ها.

LIQ: نسبت جاری؛ نسبت دارایی‌های جاری به بدهی‌های جاری.

Ca-ta: دارایی‌های جاری / کل دارایی‌ها؛ شرکت‌هایی که دارایی‌های جاری زیادی دارند، حسابرس را ملزم می‌کنند تا آزمایش‌های بیش‌تری را در پایان سال انجام دهد.

AudTOP: رتبه مؤسسات حسابرسی؛ اگر حسابرس جزء طبقه اول باشد عدد یک و در غیر این

صورت صفر. لازم به ذکر است مشاهدات مربوط به سازمان حسابرسی حذف گردید.

SUBS: شرکت مادر؛ اگر شرکت دارای شرکت فرعی باشد یک و در غیر این صورت صفر.

AudOPN: اظهارنظر تعدیل شده حسابرس؛ اگر گزارش حسابرس مشروط باشد عدد یک و در غیر

این صورت صفر.

LOSS: زیان ده بودن شرکت؛ اگر شرکت زیان گزارش کرده باشد عدد یک و در غیر این صورت

صفر.

AudChg: تغییر حسابرس؛ اگر حسابرس تغییر کرده باشد عدد یک و در غیر این صورت صفر.

BUSY: مطابق با پایان سال مالی؛ شرکت‌ها با پایان سال مالی ۲۹ اسفند عدد یک و در غیر این

صورت صفر.

۴- تجزیه و تحلیل داده‌ها

قبل از پرداختن به مرحله بررسی ارتباطات متغیرهای مختلف، ضروری است که ابتدا توجه خود را به ارزیابی دقیق مناسب بودن و سازگاری مدل پیشنهادی با تحلیل دقیق شاخص‌های تناسب و مطابقت مدل با اهداف پژوهش و چارچوب نظری هدف در **جدول (۲)** هدایت شود. برای این منظور از شاخص‌های کیفی مدل که به ترتیب باید مقدار بالای $0/90$ برای شاخص برازش مقایسه‌ای^۱ و شاخص تاکر - لوئیس^۲ و مقدار زیر $0/08$ برای شاخص جذر میانگین مربعات استاندارد شده باقی‌مانده^۳ و شاخص جذر میانگین مربعات خطای تقریب^۴ و مقدار پایین ۳ برای شاخص حداقل اختلاف خی^۵ حاصل گردد، تأمین شود. دو مقدار شاخص برازش مقایسه‌ای و شاخص تاکر - لوئیس به ترتیب به $0/999$ و $0/998$ از سوی نرم‌افزار محاسبه شدند. یکی دیگر از شاخص‌های برازش مدل شاخص حداقل اختلاف خی بوده که مقدار $2/304$ (مقدار $239/605$ تقسیم بر 104) برای این شاخص حاصل گردید. همچنین برای شاخص جذر میانگین مربعات خطای تقریب و شاخص جذر میانگین مربعات خطای تقریب به ترتیب مقادیر $0/001$ و $0/005$ حاصل شد. خلاصه‌ای از شاخص‌های برازش مدل در **جدول (۲)** گزارش شده است.

جدول (۲) شاخص‌های برازش مدل در نرم‌افزار امپلاس

Table (2) Model fit indices in Mplus software

شاخص‌های برازش	مقدار محاسبه شده	آستانه قابل قبول	تفسیر مرحله نهایی
CMIN	۲۳۹/۶۰۵	-	-
DF	۱۰۴	-	-
CMIN/DF	۲/۳۰۴	بین ۱ و ۳	قابل قبول
CFI	۰/۹۹۹	$0/90 >$	قابل قبول
TLI	۰/۹۹۸	$0/90 >$	قابل قبول
SRMR	۰/۰۰۱	$0/08 <$	قابل قبول
RMSEA	۰/۰۰۵	$0/08 <$	قابل قبول

بر اساس یافته‌های **جدول (۲)**، مقدار قابل قبول برای همه شاخص‌های برازش مدل از جمله شاخص برازش مقایسه‌ای، شاخص تاکر - لوئیس، شاخص حداقل اختلاف خی، شاخص جذر میانگین مربعات

1. Comparative Fit Index (CFI)

2. Tucker-Lewis Index (TLI)

3. Standardized Root Mean Square Residual (SRMR)

4. Root Mean Square Error of Approximation (RMSEA)

5. Chi Minimum Discrepancy (CMIN/DF)

استاندارد شده باقی مانده و شاخص جذر میانگین مربعات خطای تقریب در بازه قابل قبول خود قرار دارند که از این رو می توانیم برازش بسیار مطلوب سازه های پژوهش را تأیید کنیم.

در **جدول (۳)** می توان مجموعه جامعی از داده های آماری مربوط به مقدار متوسط و سطح پراکندگی که به عنوان انحراف معیار شناخته می شود، یافت. این اطلاعات ارزشمند با دقت جمع آوری، تجزیه و تحلیل شده و متعاقباً به شیوه ای مختصر و سازمان یافته ارائه شده است که امکان درک عمیق تری از موضوع مورد نظر را فراهم می کند.

جدول (۳) آماره های توصیفی متغیرهای پژوهش
Table (3) Descriptive statistics of research variables

متغیرهای پژوهش	میانگین	انحراف استاندارد
تأخیر گزارش حسابرس	۴/۳۰۷۹	۰/۴۰۲۶۲
خدمات غیرحسابرسی مؤسسات حسابرسی	۰/۴۵۳۳	۰/۴۹۸۱۵
درآمد مؤسسات حسابرسی	۱۰/۹۰۴۸	۸/۲۰۷۷۳
اندازه شرکت	۱۴/۵۷۵۸	۱/۳۲۷۵۸
اهرم مالی	۰/۵۶۸۲	۰/۲۳۵۶۹
نسبت بازده دارایی	۰/۱۴۰۷	۰/۲۴۵۱۲
نسبت جمع موجودی ها به کل دارایی	۰/۵۵۰۵	۰/۳۶۵۳۹
نسبت جاری	۱/۸۱۱۰	۱/۹۴۲۲۶
دارایی جاری / کل دارایی	۰/۶۹۵۴	۰/۴۴۴۰۸
رتبه مؤسسات حسابرسی	۰/۵۰۸۰	۳/۶۶۹۸۶
فصل شلوغی	۰/۸۵۸۷	۳/۶۵۲۲۸
شرکت اصلی	۰/۳۱۳۳	۳/۶۶۵۱۱
اظهار نظر تعدیل شده	۶/۷۱۷۳	۱۶/۶۶۹۳۴
زیان ده بودن شرکت	۰/۱۰۰۰	۰/۳۰۰۲۰
تغییر حسابرس	۰/۲۵۶۰	۰/۴۳۶۷۱

در **جدول (۴)** ضریب تعیین^۱ برای متغیر مستقل و هر یک از متغیرهای کنترل در رابطه با متغیر وابسته مستند شده است. ضریب تعیین، نسبت واریانس در متغیر وابسته را که می توان آن را با متغیرهای مستقل و کنترلی توضیح داد، کمی می کند. با بررسی مقدار این ضریب برای هر متغیر، می توانیم میزان مشارکت این متغیرها در تنوع کلی متغیر وابسته را ارزیابی کنیم. این اطلاعات برای درک رابطه بین متغیرهای مستقل و کنترلی و متغیر وابسته بسیار مهم است؛ زیرا به ما امکان می دهد قدرت و اهمیت

این روابط را اندازه‌گیری کنیم. علاوه بر این، ضریب تعیین بینش ارزشمندی در مورد قدرت پیش‌بینی متغیرهای مستقل و کنترلی فراهم می‌کند و پژوهشگران را قادر می‌سازد تا در مورد تأثیر این متغیرها بر متغیر وابسته به نتیجه‌گیری آگاهانه‌ای برسند؛ بنابراین، گزارش جامع ضریب تعیین برای هر متغیر در **جدول (۴)** نشان داده شده است که در تسهیل تجزیه و تحلیل کامل و تفسیر داده‌ها از اهمیت بالایی برخوردار است.

جدول (۴) مقدار ضریب تعیین سازه‌های پژوهش به تفکیک سال

Table (4) The R-square of research structures by year

سال‌های پژوهش	ضریب تعیین
۱۳۹۳	۰/۲۸۳
۱۳۹۴	۰/۲۸۸
۱۳۹۵	۰/۲۴۶
۱۳۹۶	۰/۳۶۳
۱۳۹۷	۰/۳۲۶
۱۳۹۸	۰/۲۲۳
۱۳۹۹	۰/۲۰۲
۱۴۰۰	۰/۲۹۱

جدول (۴) نتایج ضریب تعیین برای متغیر تأخیر گزارش حسابرسی به تفکیک سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۰، برای ۸ سال متوالی در حضور متغیرهای کنترلی و مستقل نشان می‌دهد. نتایج حاکی از آن است که بیش‌ترین مقدار ضریب تعیین مربوط به سال ۱۳۹۶ برابر با مقدار ۰/۳۶۳ و از سوی دیگر، کم‌ترین مقدار ضریب تعیین مربوط به سال ۱۳۹۹ بالغ بر ۰/۲۰۲ محاسبه شده است. هر چقدر این عدد بزرگ‌تر باشد، نشان می‌دهد که تأثیر متغیر اصلی پژوهش یعنی خدمات غیرحسابرسی پیش‌بینی بهتری برای متغیر تأخیر گزارش حسابرسی در حضور متغیرهای کنترلی به شمار می‌رود. مقادیر ضریب تعیین کم‌تر، ضعیف‌بودن پیش‌بینی مدل وابسته از سوی متغیر مستقل را نشان می‌دهد.

همان‌طور که در **جدول (۵)** مشاهده می‌شود، اهمیت و مرتبط‌بودن تعامل بین خدمات غیرحسابرسی و جنبه زمانی تأخیر گزارش‌های حسابرسی را که به طور دقیق طبقه‌بندی شده و به‌صورت سالانه مشخص می‌شود، نشان می‌دهد.

جدول (۵) یافته‌های قابل‌توجه مربوط به همبستگی بین خدمات غیرحسابرسی و تأخیر در صدور گزارش حسابرسی در بازه زمانی ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۰ را نشان می‌دهد. برای سنجش بزرگی این ارتباط، داده‌های هر سال با دقت تجزیه و تحلیل شد و ضریب مسیر، یک معیار آماری با عنوان شاخص بتا،

استفاده شد. این ضریب مسیر به عنوان شاخصی از شدت رابطه مورد بررسی عمل می کند و در نتیجه ارزیابی جامع تأثیر خدمات غیرحسابرسی بر تأخیر زمانی در انتشار گزارش های حسابرسی را تسهیل می کند.

جدول (۵) معناداری رابطه بین خدمات غیرحسابرسی روی تأخیر گزارش حسابرسی به تفکیک سال
Table (5) The significance of the relationship between non-audit services on the delay of the audit report by year

مسیر رابطه	تفکیک سال	شدت تأثیر	خطای استاندارد	t-value	آماره معناداری	p-value	وضعیت رابطه
	۱۳۹۳	۰/۳۰۰	۰/۱۰۰	۳/۰۱۵	۰/۰۰۳	قابل قبول	
	۱۳۹۴	۰/۳۱۶	۰/۰۹۶	۳/۲۸۳	۰/۰۰۱	قابل قبول	
	۱۳۹۵	۰/۲۲۰	۰/۱۰۰	۲/۲۲۲	۰/۰۲۶	قابل قبول	تأثیر خدمات
	۱۳۹۶	۰/۲۸۹	۰/۰۹۷	۲/۹۸۸	۰/۰۰۳	قابل قبول	غیرحسابرسی ←
	۱۳۹۷	۰/۴۴۰	۰/۰۸۵	۵/۲۰۶	۰/۰۰۱	قابل قبول	تأخیر گزارش
	۱۳۹۸	۰/۲۳۴	۰/۰۹۹	۲/۳۵۳	۰/۰۱۹	قابل قبول	حسابرس
	۱۳۹۹	۰/۲۴۸	۰/۱۰۱	۲/۴۵۲	۰/۰۱۴	قابل قبول	
	۱۴۰۰	۰/۲۱۶	۰/۰۹۸	۲/۲۱۴	۰/۰۲۷	قابل قبول	

*p < ۰/۱۰ (۹۰٪), **p < ۰/۰۵ (۹۵٪), ***p < ۰/۰۰۱ (۹۹٪)

جدول (۵) نتایج معناداری رابطه بین خدمات غیرحسابرسی روی تأخیر گزارش حسابرسی را از سال ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۰ نشان می دهد. برای بررسی شدت رابطه به تفکیک سال، از شاخص بتا معروف به ضریب مسیر استفاده شده است. هر یک از سال های منتخب بین بازه ذکر شده هر چقدر بزرگ تر و نزدیک تر به ۰/۵۰۰ باشد، بیانگر قوی بودن آن رابطه است. به عبارت دیگر، تأثیر خدمات غیرحسابرسی روی تأخیر گزارش حسابرس در آن سال بیش تر و قوی تر است. یافته ها حاکی از آن است که مقدار آماره t-value و p-value به ترتیب بزرگ تر از ۱/۹۶ و کوچک تر از ۰/۰۵ برآورد شده است. در نتیجه می توانیم ادعا کنیم که رابطه مذکور، در بین همه ۸ سال معنادار است. حال برای اینکه به تفکیک شدت تأثیر بر اساس سال رابطه مذکور را ارزیابی و اولویت بندی کنیم، در ادامه **جدول (۶)** به این منظور طراحی شده است.

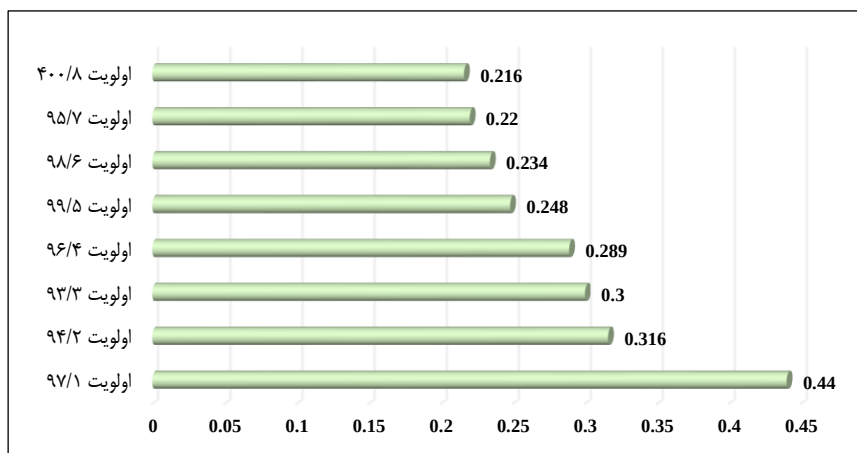
جدول (۶) نحوه تنظیم اولویت بندی خدمات غیرحسابرسی مؤسسات حسابرسی را نشان می دهد.

جدول (۶) اولویت بندی شدت تأثیر رابطه خدمات غیرحسابرسی روی تأخیر گزارش حسابرسی به تفکیک سال
Table (6) Prioritizing the severity of the impact of the relationship between non-audit services on audit report delays by year

سال	ضریب مسیر	اولویت
۱۳۹۷	۰/۴۴۰	اولویت اول
۱۳۹۴	۰/۳۱۶	اولویت دوم

اولویت سوم	۰/۳۰۰	۱۳۹۳
اولویت چهارم	۰/۲۸۹	۱۳۹۶
اولویت پنجم	۰/۲۴۸	۱۳۹۹
اولویت ششم	۰/۲۳۴	۱۳۹۸
اولویت هفتم	۰/۲۲۰	۱۳۹۵
اولویت هشتم	۰/۲۱۶	۱۴۰۰

جدول (۶) اولویت‌بندی تأثیر متغیر خدمات غیرحسابرسی را روی تأخیر گزارش حسابرسی بر اساس ضریب مسیر اولویت‌بندی کرده است. هر چقدر مقدار ضریب هر سالی بالاتر از سال دیگر باشد، در آن سال منتخب تأثیر خدمات غیرحسابرسی روی تأخیر گزارش حسابرسی قوی‌تر و شدیدتر است. یافته‌ها حاکی از آن است که بالاترین شدت تأثیر در سال ۱۳۹۷ مشاهده شده است. پس از آن سال ۱۳۹۴ با کسب ضریب مسیر ۰/۳۱۶ در رتبه دوم قرار گرفته و اولویت سوم مربوط به سال ۱۳۹۳ است. برای هر یک از سال‌های دیگر مقدار ضریب مسیر گزارش شده است. یافته‌ها حاکی از آن است که بیش‌ترین تأثیر رابطه خدمات غیرحسابرسی روی تأخیر گزارش حسابرسی در سال ۱۳۹۷ با کسب ضریب مسیر ۰/۴۴۰ مشاهده شده است. این در حالی است که کم‌ترین شدت تأثیر مربوط به سال ۱۴۰۰ است که مقدار ضریب تعیین برابر با ۰/۲۱۶ را به خود اختصاص داده است.



شکل (۲) اولویت‌بندی تأثیر خدمات غیرحسابرسی بر تأخیر گزارش حسابرسی

Figure (2) Prioritizing the impact of non-auditing services on the delay of the auditor's report

همان‌طور که در **شکل (۲)** مشاهده می‌شود، برای سال‌های ۱۳۹۷، ۱۳۹۴، ۱۳۹۳ و ۱۳۹۶ خدمات غیرحسابرسی مؤسسات حسابرسی اثر مثبت قابل‌توجهی برای شرکت‌ها داشته است به عبارتی خدمات غیرحسابرسی مؤسسات حسابرسی باعث افزایش تأخیر گزارش حسابرس طی این سال‌ها شده است. به

عبارتی دیگر برای سال‌های ۱۳۹۹، ۱۳۹۸، ۱۳۹۵ و ۱۴۰۰ این تأخیر با افزایش دانش شرکت‌ها و افزایش کنترل داخلی شرکت‌ها به مراتب کمتر شده است.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش‌ها در حوزه خدمات غیرحسابرسی مؤسسات حسابرسی به طور معمول بیش‌تر در ایالات متحده آمریکا انجام شده است و مدارک موجود نشان داده است که این خدمات ممکن است تأثیر مثبت بر کیفیت واقعی حسابرسی بگذارند. این پژوهش‌ها بیش‌تر بر روی تصمیمات گزارشگران حسابرسی تمرکز دارند و تأثیرات ریسک دعاوی حقوقی نقش مهمی در آن‌ها ایفا می‌کند. به‌عنوان مثال، پژوهش‌های انجام‌شده در آلمان نشان داد که چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ به احتمال کم‌تری به صدور گزارش مربوط به تداوم فعالیت برای صاحبان کار با حقالزحمه‌های بالا بابت خدمات غیرحسابرسی می‌پردازند؛ این امر به دلیل ریسک دعاوی حقوقی در آلمان است. درحالی‌که بیش‌تر پژوهش‌ها از داده‌های آمریکایی استفاده می‌کنند، انجام این پژوهش‌ها در سطح بین‌المللی می‌تواند مفید باشد. از آنجاکه محیط حقوقی در آمریکا بسیار پیچیده است، بررسی حوزه‌های قضایی دیگر می‌تواند شرایط بهتری را برای کاهش ریسک‌های حقوقی فراهم کند (Khorramabadi, 2021). در نتیجه پژوهش‌های مذکور نشان می‌دهد که خدمات غیرحسابرسی می‌توانند کیفیت حسابرسی را بهبود بخشند؛ اما تحت تأثیر ریسک‌های حقوقی در محیط‌های مختلف مانند آمریکا و آلمان قرار دارند. در صورتی که مقاله حاضر تأکید می‌کند که تأثیر خدمات غیرحسابرسی بر تأخیر گزارش‌ها به شرایط محیطی و فرهنگی سازمان‌ها بستگی دارد و می‌تواند به افزایش دانش حسابرسان و بهبود فرآیند حسابرسی منجر شود. همچنین، بر نقش مهم شرایط محیطی و قانونی در تعیین تأثیرات خدمات غیرحسابرسی تأکید دارند. دو دیدگاه متفاوت درباره عدم استقلال حسابرس و انتقال دانش حسابرس در خصوص ارائه خدمات غیرحسابرسی توسط حسابرسان مستقل به مشتریان آن‌ها بحث شده است. یک دیدگاه عدم استقلال حسابرس، خدمات غیرحسابرسی را به‌عنوان عاملی معین برای تضعیف استقلال حسابرسان توصیف می‌کند؛ درحالی‌که دیدگاه انتقال دانش، ارائه این خدمات را به‌عنوان یک راه برای افزایش دانش و تخصص حسابرسان درباره شرکت‌های مورد حسابرسی و بهبود کیفیت حسابرسی مطرح می‌کند. مقالات قبلی نشان داده‌اند که تأثیر خدمات غیرحسابرسی بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی ممکن است متفاوت باشد و قانون‌گذاران می‌توانند به خدمات خاصی که بهبودی در تأخیر حسابرسی ایجاد می‌کنند، توجه بیش‌تری داشته باشند (DeFond et al., 2002; Ashbaugh et al., 2003 and Chung and Kallapur, 2003). در مقاله حاضر تأثیرات متفاوت خدمات غیرحسابرسی بر تأخیر در صدور

گزارش حسابرسی را نشان می‌دهند و براین اساس، بر لزوم توجه به شرایط محیطی و فرهنگی سازمان‌ها و مدیریت مناسب این خدمات برای بهبود فرآیند حسابرسی تأکید دارد و نیازمند مدیریت دقیق است و موجب تضعیف استقلال نخواهد شد.

نتایج پژوهش عباس و همکاران (Abass et al., 2022) نشان داد که بین حق الزحمه خدمات غیرحسابرسی و تأخیر در صدور گزارش حسابرسی رابطه منفی و معنادار وجود دارد که نشان داد ارائه خدمات غیرحسابرسی می‌تواند دانش حسابرس را افزایش داده و در نتیجه تأخیرهای حسابرسی را کاهش دهد. همچنین، کنچل و همکاران (Knechel et al., 2012) نشان داده‌اند که تأثیر خدمات غیرحسابرسی بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی با تغییرات در زمان و شرایط مختلف متفاوت است که این امر نشان‌دهنده حساسیت این رابطه به شرایط محیطی مختلف است. مقاله حاضر نیز هم‌راستای پژوهش‌های مذکور می‌باشد و نشان داد باتوجه به شرایط مختلف و تغییرات در زمان به موقع بودن اطلاعات می‌تواند تحت تأثیر قرار بگیرد.

در ادامه، پژوهش‌ها از دیگر کشورها نیز برای بررسی رابطه بین خدمات غیرحسابرسی و تأخیر در صدور گزارش حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته‌اند. به عنوان مثال، مطالعه کنچل و همکاران (Knechel et al., 2012) نشان داد که در یک دوره زمانی مشخص، این رابطه معکوس بوده و با محدودیت برخی از خدمات غیرحسابرسی، تأخیر در صدور گزارش حسابرسی کاهش یافته است. در یک نتیجه کلی، مقاله حاضر نشان می‌دهد خدمات غیرحسابرسی مؤسسات حسابرسی بر تأخیر گزارش حسابرس مستقل تأثیر مثبت دارد؛ به عبارت دیگر در کوتاه مدت با افزایش خدمات غیرحسابرسی تأخیر گزارش حسابرس افزایش می‌یابد و همچنین این امر می‌تواند در بلندمدت با افزایش خدمات مشاوره‌ای شرکت‌ها از سایر نهادهای مالی و مؤسسات حسابرسی منجر به کاهش تأخیر در گزارش حسابرس مستقل شود. همچنین، تأثیر خدمات غیرحسابرسی بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی بستگی به شرایط و محیط مورد بررسی دارد و ممکن است در مواقع مختلف متفاوت باشد. به علاوه، محدودیت‌هایی در ارائه خدمات غیرحسابرسی ممکن است منجر به یک فرآیند حسابرسی مؤثرتر شود؛ اما این امر نیازمند بررسی دقیق‌تر و توجه به شرایط محیطی مختلف است.

در مقاله حاضر، بررسی‌های جامعی درباره تأثیر خدمات غیرحسابرسی بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی ارائه شد. نتایج مطالعات نشان داده است که وجود یا عدم وجود ارتباط مثبت بین ارائه خدمات غیرحسابرسی و تأخیر در صدور گزارش حسابرسی به طور واضح به شرایط محیطی و فرهنگی هر سازمان بستگی دارد. در برخی موارد، خدمات غیرحسابرسی می‌توانند بهبودی در تأخیر حسابرسی ایجاد

کنند؛ زیرا این خدمات می‌توانند دانش و تخصص حسابرسان را درباره شرکت‌های مورد حسابرسی افزایش دهند و در نتیجه، فرآیند حسابرسی را بهبود بخشند.

همچنین، تأثیر خدمات غیرحسابرسی بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی می‌تواند تحت تأثیر محدودیت‌ها و مقررات متفاوتی قرار گیرد.

در ادامه، لازم است که نهادهای قانون‌گذار و مدیران سازمان‌ها بر ارائه خدمات غیرحسابرسی توجه داشته باشند که چگونه این خدمات می‌توانند تأثیر مختلفی بر تأخیر حسابرسی داشته باشند و چگونه می‌توانند با مدیریت مناسب، بهبودی در فرآیند حسابرسی و افزایش کیفیت خدمات ارائه‌شده دست یابند. در کل، بررسی‌های انجام‌شده نشان می‌دهد که ارائه خدمات غیرحسابرسی می‌تواند نقش مهمی در فرآیند حسابرسی داشته باشد؛ اما نیاز توجه به شرایط محیطی، محدودیت‌ها و نیازهای مشتریان در نظر گرفته شده است. برای دستیابی به حسابرسی کارآمدتر و بهبود کیفیت خدمات، ارتباط مؤثر بین حسابرس و مشتریان و مدیریت مناسب خدمات غیرحسابرسی ضروری است.

باتوجه به اینکه پژوهش‌ها عمدتاً در ایالات متحده آمریکا انجام شده است، مطالعات آینده می‌توانند به بررسی تأثیر خدمات غیرحسابرسی در کشورهای مختلف با محیط‌های قانونی و فرهنگی متفاوت بپردازند. این بررسی‌ها می‌توانند به درک بهتر از تأثیرات محیطی و قانونی بر کیفیت و تأخیر گزارش‌های حسابرسی کمک کنند. تحلیل تأثیرات فرهنگی بر تأخیر گزارش‌های حسابرسی می‌تواند مورد بررسی قرار بگیرد.

پژوهش‌های آتی می‌توانند به بررسی دقیق‌تری از چگونگی تأثیر فرهنگ سازمانی و ملی بر رابطه بین خدمات غیرحسابرسی و تأخیر در صدور گزارش‌های حسابرسی بپردازند. این تحلیل‌ها می‌توانند نشان دهند که چگونه تفاوت‌های فرهنگی ممکن است بر استقلال حسابرس و انتقال دانش تأثیر بگذارند.

پژوهش‌های آینده می‌توانند به بررسی تأثیر انواع مختلف خدمات غیرحسابرسی (خدمات مشاوره مالی، مدیریت ریسک و فناوری اطلاعات) بر تأخیر در صدور گزارش‌های حسابرسی بپردازند. این بررسی‌ها می‌توانند مشخص کنند که کدام نوع از خدمات غیرحسابرسی بیش‌ترین تأثیر مثبت یا منفی را بر کیفیت و زمان‌بندی حسابرسی دارند.

بررسی تأثیر مقررات و محدودیت‌های قانونی مختلف بر ارائه خدمات غیرحسابرسی و تأثیر آن‌ها بر فرآیند حسابرسی می‌تواند به سیاست‌گذاران و نهادهای نظارتی در تدوین قوانین مؤثرتر کمک کند. این مطالعات می‌توانند نشان دهند که چگونه محدودیت‌ها و مقررات متفاوت می‌تواند به بهبود یا تضعیف کیفیت و به‌موقع‌بودن گزارش‌های حسابرسی منجر شوند.

۶- تعارض منافع

هیچ‌گونه تعارض منافع در این پژوهش وجود ندارد.

۷- منابع

- Abass, Z. K., Flayyih, H. H., & Hasan, S. I. (2022). The relationship between audit services and non-audit actuarial services in the auditor's report. *International Journal of Professional Business Review*, 7(2).
- Arruñada, B. (1999). The provision of non-audit services by auditors: Let the market evolve and decide. *International Review of Law and Economics*, 19(4), 513-31.
- Aruñada, B. (2004). Audit failure and the crisis of auditing. *European Business Organization Law Review (EBOR)*, 5(4), 635-643.
- Ashbaugh, H., LaFond, R., & Mayhew, B. W. (2003). Do nonaudit services compromise auditor independence? Further evidence. *The accounting review*, 78(3), 611-639.
- Bakhshian, A., Heyrani, F., & Taftiyan, A. (2024). Assessing the credibility of auditors using artificial neural network. *Advances in Finance and Investment*, 5(1), 1-28. [In Persian]
- Bayat, A., & Aliahmadi, S. (2014). A delay audit and timeliness of financial reporting. *Financial Accounting and Auditing Research*, 6(22), 97-121. [In Persian]
- Byrnes, N., McNamee, M., Brady, D., & Lavelle, L. (2002). The Enron scandal: accounting in crisis. *Business Week*.
- Chung, H., & Kallapur, S. (2003). Client importance, nonaudit services, and abnormal accruals. *The accounting review*, 78(4), 931-955.
- Davies, B., & Whittred, G. P. (1980). The association between selected corporate attributes and timeliness in corporate reporting: Further analysis. *Abacus*, 16(1), 48-60.
- DeFond, M. L., Raghunandan, K., & Subramanyam, K. R. (2002). Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions. *Journal of accounting research*, 40(4), 1247-1274.
- Frankel, R. M., Johnson, M. F., & Nelson, K. K. (2002). The relation between auditors' fees for nonaudit services and earnings management. *The accounting review*, 77(s-1), 71-105.
- Hajiha, Z. (2016). The Investigation effect of Investment Opportunities on Audit Report Lags. *Financial Accounting Knowledge*, 3(2), 91-107. [In Persian]
- Hay, D. C., Knechel, W. R., & Wong, N. (2006). Audit fees: A meta-analysis of the effect of supply and demand attributes. *Contemporary accounting research*, 23(1), 141-191.
- Hay, D., Knechel, R., & Li, V. (2006). Non-audit services and auditor independence: New Zealand evidence. *Journal of business finance & accounting*, 33(5-6), 715-734.
- Hodge, J., & Murray, Z. (2012). Assurance providers respond. *Chartered Accountants Journal of New Zealand*, 91(3), 28-31.

- Khorramabadi, M. (2021). A review of foreign researches in the field of auditor independence and audit quality. *Advances in Finance and Investment*, 2(4), 151-184. [In Persian]
- Knechel, W. R., & Payne, J. L. (2001). Additional evidence on audit report lag. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20(1), 137-146.
- Knechel, W. R., & Sharma, D. S. (2012). Auditor-provided nonaudit services and audit effectiveness and efficiency: Evidence from pre-and post-SOX audit report lags. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(4), 85-114.
- Knechel, W. R., Sharma, D. S., & Sharma, V. D. (2012). Non-audit services and knowledge spillovers: Evidence from New Zealand. *Journal of Business Finance & Accounting*, 39(1-2), 60-81.
- Krishnan, J., Sami, H., & Zhang, Y. (2005). Does the provision of nonaudit services affect investor perceptions of auditor independence? *Auditing: A journal of practice & theory*, 24(2), 111-135.
- Lai, K. W. (2023). Differential spillover effects of different non-audit fees on audit report lag. *Journal of Applied Accounting Research*, 24(1), 1-24.
- Lee, H. Y., Mande, V., & Son, M. (2009). Do lengthy auditor tenure and the provision of non-audit services by the external auditor reduce audit report lags? *International journal of auditing*, 13(2), 87-104.
- Noorifard, Y., & Faizpor Aghdam, H. (2012). Affect of nin-audit services of audit firms on types of audit reports. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 1(2), 1-14. [In Persian]
- Palmrose, Z. V. (1986). The effect of nonaudit services on the pricing of audit services: Further evidence. *Journal of accounting research*, 405-411.
- Sadeghi Dehcheshmeh, S., Jafari Dehkordi, H. R., & Banitalebi Dehkordi, B. (2025). Company characteristics and audit report lag: A meta-analysis. *International Journal of Nonlinear Analysis and Applications*, 16(2), 27-36.
- Shamsi, R., & Gholami Jamkarani, R. (2023). Disclosure of information in the capital market, challenges and harms. *Advances in Finance and Investment*, 4(1), 1-28. [In Persian]
- Simunic, D. A. (1984). Auditing, consulting, and auditor independence. *Journal of Accounting research*, 679-702.
- Vaez, S. A., & Ahmadi, V. (2014). Investigating the Relationship between Auditor Change and Audit Fee with Audit Report Lag of Pharmaceutical Companies Listed on the Tehran Stock Exchange. *Journal of Health Accounting*, 3(2), 77-95. [In Persian]
- Wallman, S. M. (1996). The future of accounting, part III: Reliability and auditor independence. *Accounting Horizons*, 10(4), 76-97.

Warming-Rasmussen, B., & Quick, R. (2003). The Impact of Non-audit Services on Auditor Independence. *FBK, 10*, 65-74.

COPYRIGHTS

© 2025 by the author. Published by Islamic Azad University, Esfarayen Branch. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY 4.0) (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).

