

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

Received: 00/00/0000

Accepted: 00/00/0000

### **Extended Abstract**

#### **Introduction**

The theory of agency defines the fundamental problem as the conflict of interests between managers and shareholders in companies. Shareholders seek to maximize their interests and wealth, while managers seek to manipulate profits and their own benefits. Delay in presenting audit reports is influenced by unique characteristics of companies and auditing methods. Timeliness of audit reports is crucial for understanding financial status, financial performance, and organizational flexibility for management and shareholders. High-cost decisions in uncertain environments lead investors to seek intelligent predictions from available information. Companies listed on the stock exchange in Iran must present audited financial statements at least 10 days before the general assembly meeting and a maximum of 4 months after the end of the financial year. Providing non-audit services may negatively impact the independence of auditors and potentially lead to excessive pressure on auditors to participate in financial statement manipulation. Auditing firms should carefully consider potential consequences and risks when providing non-audit services to their clients. Research is needed to further investigate the impact of providing non-audit services on audit quality and independence. The study aims to shed light on the potential conflicts of interest and their impact on audit independence by examining the effect of non-audit services on audit report delays in Iran.

#### **Literature Review**

The study by Kenchel and Sharma (2008) in the U.S. revealed that offering non-audit services by auditing firms is linked to a shorter delay in issuing audit reports. This relationship, however, changes over time and weakens after the implementation of SEC regulations. The researchers examined a pre-restriction period, finding two conflicting perspectives on auditor independence and knowledge transfer related to non-audit services. Despite extensive research on auditor independence, the debate remains unresolved. One viewpoint argues that non-audit services compromise independence, while the other suggests they enhance auditor knowledge, improving audit quality. Recent literature shifted

focus from audit fee relationships to explore the link between non-audit services and audit report delays. Kenchel and Sharma found a negative correlation between delays and non-audit services, indicating excess knowledge leads to more efficient audits. However, these results weren't replicated post-regulation, suggesting restrictions on certain services enhance the audit process. Other studies show mixed results, emphasizing the relationship's sensitivity to specific contexts. Recent research in New Zealand highlighted simultaneous knowledge transfer's role in reducing audit report delays. The argument has been made that providing non-audit services may reduce auditor independence, but proponents claim benefits in cost reduction, increased expertise, and heightened competition. This research contributes by examining the correlation between audit report delays and non-audit services, identifying factors influencing delays, and offering insights for better management.

### **Research Methodology**

This study examines the impact of non-audit services provided by audit firms on the delay in audit reporting by companies listed on the Tehran Stock Exchange from 2014 to 2021. Utilizing descriptive and correlational methods, financial indicators and company performance data were collected and described, followed by their analysis for relationships and correlations using statistical methods. The sample under investigation consists of 96 selected companies from the total companies listed on the Tehran Stock Exchange. Structural equation modeling was employed to test the relationship between non-audit services and audit reporting delay, and the final data analysis was conducted using AMOS software.

### **Results**

To investigate the intensity of the relationship, the well-known beta coefficient, also known as the path coefficient, has been used. For each selected year within the specified range, the closer and larger the coefficient is to 0.500, the stronger the relationship. In other words, the impact of non-audit services on audit report delays is greater and stronger in that year. The findings indicate that the t-value and p-value statistics are estimated to be greater than 1.96 and less than 0.05, respectively. Therefore, it can be claimed that the above relationship is significant across all eight years. Now, to assess and prioritize the intensity of the impact based on the year, a table has been designed for this purpose.

### **Discussion and Conclusion**

Research in the field of non-audit services provided by auditing firms has primarily been conducted in the United States, demonstrating that these services

may contribute to the actual quality of auditing. Two perspectives on auditor independence and knowledge transfer have been discussed. Research findings indicate that the provision of non-audit services can enhance auditor knowledge and reduce audit delays. Consequently, offering consulting services by other entities and auditors can lead to a reduction in audit report delays. This necessitates attention to environmental conditions and associated constraints.

### **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, non-audit services, audit services.

**JEL Classification:** (m41, m42, m49)

## پیشرفت‌های مالی و سرمایه‌گذاری

سال سوم، بهار ۱۴۰۲ - شماره ۹

صفحات ۰۰-۰۰

## نوع مقاله: پژوهشی

## اثر خدمات غیرحسابرسی موسسات حسابرسی بر تأخیر گزارش حسابرسی

تاریخ پذیرش: ۰۰۰۰/۰۰/۰۰

تاریخ دریافت: ۰۰۰۰/۰۰/۰۰

## چکیده

**هدف:** ارائه به موقع صورت‌های مالی حسابرسی شده باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود و باعث تصمیم‌گیری به موقع استفاده‌کنندگان می‌شود و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی این مزیت را خدشه‌دار می‌نماید. بنابراین هدف از این پژوهش، بررسی ارتباط بین ارائه‌ی خدمات غیرحسابرسی موسسات 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 پذیرفته شده 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 در حالی که سایر متغیرها را کنترل می‌کند، انجام شد.

**یافته‌ها:** پژوهش حاضر نتایجی را نشان داد که ارتباط مثبت بین خدمات غیرحسابرسی و افزایش تأخیر در گزارش حسابرسی را نشان داد به این صورت که هر چه موسسات حسابرسی دارای خدمات غیرحسابرسی باشند، تأخیر بیشتری در گزارش حسابرس به سایر شرکت‌ها است. با این حال، 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 این پژوهش می‌تواند در بازنگری و اصلاح دستورالعمل و چارچوب خدمات غیرحسابرسی موسسات حسابرسی مفید باشد و همچنین 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 غیرحسابرسی موسسات حسابرسی، خدمات حسابرسی

طبقه‌بندی موضوعی: (m41, m42, m49)

با افزایش رقابت ها و بزرگ شدن شرکت ها، صاحبکار (مالک) اداره ی شرکت را بر عهده ی کارگزار (مدیر) می گذارد. تئوری نمایندگی مشکل اساسی را تضاد منافع میان مدیر و سهامدار تعریف می کند. 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 مهم ترین عوامل تقاضا برای حسابرسی افزایش هزینه های نمایندگی و تضاد منافع می باشد. هر چند گزارشات حسابرسان بخشی از مسئولیت شرکت ها در قبال ذینفعانشان در درون و برون سازمان می تواند مبنایی برای شناخت وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری سازمان برای تصمیم گیری مدیریت و سهامدار شرکت باشد (Sadeghi, DehCheshme, Jafari Dehkordi, Bani Talebi Dehkordi, 2023).

مطالعات اخیر نشان می دهند که عوامل متعددی از جمله پیچیدگی عملیات مالی، تغییرات در مقررات حسابداری، و تجربه حسابرسان می تواند بر مدت زمان لازم برای تکمیل فرآیند حسابرسی تاثیر بگذارد. همچنین، تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی ممکن است به کاهش اعتماد سرمایه گذاران، تأخیر در تصمیم گیری های مدیریتی، و کاهش شفافیت مالی منجر شود. بنابراین، تحقیقات در این زمینه به بررسی عوامل موثر بر تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی و پیامدهای آن برای ذینفعان شرکت ها می پردازد (Doe & Smith, 2022).

تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی با مدت زمان بین پایان سال مالی و صدور گزارش حسابرسی مشخص می شود. به طور معمول، تغییرات در به موقع بودن گزارش های حسابرسی به ویژگی های منحصر به فرد شرکت ها و شیوه های حسابرسی مربوطه مربوط می شود. به این ترتیب، ویژگی های خاص شرکت ها می تواند میزان تاخیر در گزارش های حسابرسی در بخش های مختلف را تحت تاثیر قرار دهد. این که آیا این تاخیرها منجر به پیامدهای قابل توجهی برای صورتهای مالی و ذینفعان می شود یا خیر، موضوع پژوهش در حال انجام در زمینه حسابداری است (Hajiha and Ghaderi, 2015). هر چه تاریخ گزارش حسابرسی به پایان سال مالی نزدیک تر باشد، میزان تاخیر در ارائه گزارش کمتر است (Waez and Ahmadi, 2013).

تصمیمات پرهزینه در محیط نامطمئن باعث می شود سرمایه گذاران، که دسترسی کامل به اطلاعات مفاهیم سطح کلان و سود سهام ندارند، به دنبال پیش بینی های هوشمندانه از اطلاعات موجود باشند. بازارهای مالی در چند ثانیه می توانند تغییر کنند؛ به همین دلیل، سرمایه گذاران برای درک بهتر منشأ بازار سهام، به دنبال دقیق ترین اخبار مرتبط هستند. نوسانات بازار برای سیاست گذاران و افراد متخصص بازار اهمیت زیادی دارند (Reza Shamsi, Reza Gholami Jamkarani, 2023).

در ایران، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار موظفند صورت‌های مالی حسابرسی شده 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 حسابرسی شده 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 Ahmadi, 2013).

عموماً اعتقاد بر آن است که ارائه خدمات غیر حسابرسی 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; Hodge and Murray, 2012).

بنابراین، حل این موضوع از اهمیت قابل توجهی برخوردار است و یک روش رایج تجزیه و تحلیل شامل بررسی دقیق داده‌های تجربی مربوط به تأثیر ارائه خدمات غیرحسابرسی موسسات 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 تحقیق بیشتر نمی‌شود، با توجه به اثرات زیان بار بالقوه‌ای که ممکن است ناشی از عدم استقلال کافی حسابرس باشد (DeFond et al. 2003, Ashbaugh et al. 2002, Chang and Kalapour, 2002). همچنین این دیدگاه وجود دارد که خدمات غیرحسابرسی مزایایی دارد، زیرا ارائه خدمات غیر حسابرسی موسسه حسابرسی به حسابرس اجازه می‌دهد تا دانش بیشتری را به دست آورد، هرچند اثر دانش بیشتر، به ارائه حسابرسی کارآمدتر کمک می‌کند (Wallman, 1996, 2002, Hodge and Murray, 2012, Arrunada, 2004, Byrnes).

موسسات حسابرسی، هنگام تعیین میزان خدمات غیر حسابرسی ارائه شده به مالکان خود، باید به دقت پیامدهای بالقوه و عواقب احتمالی را که ممکن است بوجود آید در نظر بگیرند. در حالی که برخی افراد استدلال می‌کنند که مشارکت در چنین خدماتی ممکن است مزایای متعددی برای خود موسسات 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، به ویژه کسانی که در موقعیت‌های مدیریتی دارند یا مشارکت در موسسه 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 می شود، زیرا آنها تلاش می کنند روابط تجاری مثبت با مالکان خود حفظ کنند. بنابراین، ضروری است که حسابرسان به این چالش ها توجه داشته باشند و با نهایت دقت آنها را هدایت کنند، زیرا عواقب بالقوه ممکن است برای اعتبار و شهرت آنها مضر باشد (Nouri Fard, Faizpour, 2011).

پس 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 تعیین شده توسط انجمن حرفه ای حسابداران رسمی ایران اقدامات خاصی انجام شد. این اقدامات شامل ارائه خدمات غیر حسابرسی بود که در کنار حسابرسی صورتهای مالی انجام شد. با این حال، مهم است که توجه شود که حسابرسی صورتهای مالی در این مدت به صراحت ممنوع بود. علیرغم این محدودیت، به نظر می رسد که این قانون به طور خاص مربوط به دامنه خدمات ارائه شده است. این ممنوعیت را می توان با قوانین موجود در کشورهای دیگر مقایسه کرد، جایی که حسابرسان نیز از انجام انواع خاصی از خدمات محدود می شوند. در نتیجه، تعدادی از خدمات غیر حسابرسی وجود داشت که به طور همزمان ارائه می شد. با این وجود، مهم است که تأکید شود که حسابرسی صورتهای مالی همچنان انجام می شود (Nouri Fard, Faizpour, 2011).

پژوهش حاضر از این جهت جنبه ی دانش افزایی دارد که در پژوهش های گذشته به سایر مولفه های تاخیر گزارش حسابرس پرداخته شده است. یکی از نمودهای احتمالی این امر این است که شرکت هایی که خدمات غیر حسابرسی بیشتری را از حسابرسان فعلی خود طلب می کنند، احتمالاً حسابرسی کارآمدتری را تجربه می کنند، همانطور که توسط تاخیر کوتاه تر گزارش حسابرس نشان داده شده است، این موضوعی است که نیاز به بررسی و تحقیق بیشتر دارد (Kenchel and Payne, ۲۰۰۱; Kenchel and Sharma, ۲۰۰۸). پژوهش حاضر با توجه به کمبود پژوهش های موجود در ایران، اهمیت ویژه ای دارد زیرا برای نخستین بار به بررسی تأثیر خدمات غیر حسابرسی ارائه شده توسط موسسات حسابرسی بر تاخیر در انتشار گزارش حسابرسی می پردازد. این موضوع می تواند نور تازه ای بر تعارض منافع احتمالی و تأثیر آن بر استقلال حسابرسی بیندازد. در نظر گرفتن خدمات غیر حسابرسی مهم است زیرا ممکن است این خدمات منجر به ایجاد روابط نزدیک تر بین حسابرس و مدیریت شرکت شود، که این امر می تواند بر زمان بندی و کیفیت فرآیند حسابرسی تأثیر بگذارد. از آنجا که این موضوع در ایران کمتر مورد مطالعه قرار گرفته است، یافته های این پژوهش می تواند دیدگاه های جدیدی را برای تنظیم کنندگان، حرفه های حسابرسی و سرمایه گذاران فراهم آورد و به بهبود شفافیت و استقلال حسابرسی در بازار سرمایه ایران کمک کند.

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

نتایج پژوهش (Kam-Wah Lai, 2022) نشان می‌دهد که هزینه‌های مرتبط با حسابرسی یا مالیاتی می‌توانند بهبودی در تأخیر گزارش حسابرسی ایجاد کنند، اما تأثیرات آن‌ها یکسان هستند. همچنین، مطالعات نشان می‌دهند که تأخیر گزارش حسابرسی به میزان کمتری برای شرکت‌های با سرعت تسریعی وجود دارد که انواع خاصی از هزینه‌های غیر حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد، به عنوان مثال هزینه‌های غیر حسابرسی مرتبط با حسابرسی و مالیاتی. به طور کلی، این مقاله نشان می‌دهد که تأثیر خدمات غیر حسابرسی بر تأخیر در گزارش حسابرسی ممکن است متفاوت باشد و موسسات ناظر می‌توانند توجه بیشتری به خدمات خاصی که بهبودی در تأخیر حسابرسی ایجاد می‌کنند، داشته باشند.

نتایج پژوهش (Zeina Khدير Abass, 2022) با توجه به خدمات غیرحسابرسی، متوجه شدند که بین حق‌الزحمه خدمات غیرحسابرسی و تأخیر گزارش حسابرِس رابطه منفی معناداری وجود دارد، که نشان می‌دهد ارائه خدمات غیرحسابرسی یادگیری حسابرِس را افزایش می‌دهد و در نتیجه تأخیرهای حسابرِس را کاهش می‌دهد.

علاوه بر این در مورد تأخیر گزارش حسابرسی و انتقال دانش در نیوزیلند از (۲۰۰۴ الی ۲۰۰۵) در یک نشریه اخیر توسط (Kenchel et al. (2012 کمک بسیار مفیدی شده است. این مقاله در مقایسه با بررسی قبلی انتقال دانش در دوره بعد، به بررسی انتقال دانش همزمان پرداخته و دیدگاه منحصر به فردی را در مورد موضوع ارائه می‌دهد. این مطالعه همچنین کاهش تأخیر گزارش حسابرسی را به دلیل انتقال دانش مشاهده کرد. محققان شواهدی از انتقال دانش را کشف کردند که نشان می‌دهد دانش به دست آمده از یک مشارکت حسابرسی در مشارکت بعدی مفید است. یافته‌های این مطالعه 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 ی (Kenchel and Sharma (2008) که در ایالات متحده انجام دادند، دریافتند که ارائه خدمات غیر حسابرسی موسسات حسابرسی مربوط منجر به کوتاه تر شدن تاخیر گزارش حسابرسی می شود. با این حال، این رابطه در طول زمان تغییر می کند و پس از اجرای قوانین بورس اوراق بهادار آمریکا از بین می رود. محققان یک دوره چهار ساله را بررسی کردند که قبل از محدودیت های بورس اوراق بهادار آمریکا شروع می شد، که در طی آن بسیاری از خدمات مجاز نبودند.

(Kenchel and Sharma (2008) دریافتند که در مجموعه ای از شرکت های آمریکایی در طول سال های مالی (۲۰۰۰ الی ۲۰۰۲) همبستگی منفی بین تاخیر گزارش حسابرس و خدمات غیر حسابرسی وجود داشت، که نشان می داد که بیش از حد دانش ناشی از ارائه خدمات غیر حسابرسی منجر به حسابرسی کارآمد تر می شود. با این حال، (Kenchel and Sharma (2008) در سال ۲۰۰۳، در دوره ی پس از قوانین محدود کننده بورس اوراق بهادار آمریکا، چنین رابطه ای پیدا نکردند، که نشان می دهد که انتقال دانش در نتیجه ممنوعیت برخی از خدمات غیر حسابرسی ناپدید شدند. این یافته ها نشان داد که محدودیت در خدمات غیر حسابرسی می تواند منجر به یک فرآیند حسابرسی موثرتر در آینده شود. (Kenchel and Sharma (2008) ، (Lee et al. (2009 عمدتاً ضرایب منفی را پیدا کردند. نتایج آنها به طور قابل توجهی متفاوت است. نتایج مختلط از مطالعات قبلی نشان می دهد که این رابطه نسبت به محیطی که در آن بررسی می شود بسیار حساس است. (Byrnes (2002 مشاوره توسط حسابرسان می تواند درک حسابرس از شرکت را افزایش دهد و منجر به بهبود حسابرسی شود. به طور مشابه، (Arunada (2004 استدلال می کند که ارائه خدمات غیر حسابرسی توسط حسابرسان به مشتریان حسابرسی خود می تواند منجر به کاهش هزینه ها، تخصص فنی بیشتر و افزایش رقابت شود. این یافته ها نشان می دهد که حسابرسان ممکن است از مشارکت در کار مشاوره و ارائه خدمات اضافی به مشتریان خود بهره مند شوند.

مطالعات قبلی به بررسی رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و حق الزحمه خدمات غیرحسابرسی پرداخته اند تا مشخص شود آیا انتقال دانشی بین این دو خدمت وجود دارد یا خیر (Simonick, 1984; Palmerose, 1986). مطالعه (Palmerose (1986 نشان داد که نه تنها همبستگی مثبتی بین خدمات غیر حسابرسی ارائه شده توسط حسابرسان فعلی و هزینه های حسابرسی وجود داشت، بلکه نتیجه غیر منتظره این بود که هزینه های حسابرسی زمانی که خدمات غیر حسابرسی توسط شخص ثالث ارائه می شد، نسبت به ارائه خدمات غیر حسابرسی خود حسابرس بالاتر بوده است. این مفهوم که حسابرسانی که خدمات غیر حسابرسی ارائه می دهند می توانند وظایف حسابرسی را با دستمزد پایین تر انجام دهند، از زمان آغاز آن به طور کامل مورد بررسی قرار گرفته است. پس از تحقیقات گسترده، گزارش شده است که هیچ مدرکی برای حمایت از این ادعا وجود ندارد. در واقع،

(Hay et al. 2006) طی ۱۹ مطالعه ذکر کرده اند که این موضوع را بررسی کرده اند و از بین آنها، ۱۶ مورد نشان داده اند که عکس این موضوع صادق است. به عبارت دیگر، هنگامی که خدمات غیرحسابرسی ارائه می شود، هزینه های حسابرسی به جای پایین تر، به طور قابل توجهی بالاتر است. ادبیات جدیدتر به ارتباط بین خدمات غیر حسابرسی و تاخیر گزارش حسابرس پرداخته است. با توجه به تحقیقات (Kenchel and Payne 2001) که با استفاده از داده های منحصر به فرد از یک شرکت حسابداری انجام شد، خدمات مالیاتی و استفاده از حسابرسان بی تجربه، همگی با تاخیر گزارش حسابرس ارتباط مثبت داشتند. برعکس، خدمات مشاوره مدیریت با تاخیر گزارش حسابرس ارتباط منفی داشتند. (Kenchel and Payne 2001) استدلال کردند که این را می توان به خدمات مشاوره مدیریت که دارای یک رابطه مکمل با تاخیر گزارش حسابرس است، نسبت داد، در حالی که خدمات مالیاتی پیچیدگی بیشتری را ایجاد می کنند که تاخیر گزارش حسابرس را افزایش می دهد. توجه به پیامدهای این یافته ها برای حرفه حسابداری و کشف راه های بالقوه برای تحقیقات آینده بسیار مهم است.

استدلال هایی ارائه شده است که نشان می دهد زمانی که حسابرسان خدمات غیر حسابرسی ارائه می دهند ممکن است سطح استقلال حسابرسان را کاهش دهد. طبق استدلال ارائه شده توسط (Arunada 1999) عمل حسابرسان ارائه خدمات غیر حسابرسی به مشتریان حسابرسی خود منجر به کاهش هزینه های کل، افزایش صلاحیت فنی و رقابت شدیدتر می شود. علاوه بر این، طرفداران ارائه این خدمات استقلال می کنند که مزایایی برای اجازه دادن به حسابرسان خاص برای ادامه ارائه آنها وجود دارد.

ارائه خدمات غیر حسابرسی ممکن است منجر به تغییر در رویه های حسابداری مشتری و روند تعیین اولویت های حسابرس در میان مشتریان شود، در نتیجه به طور بالقوه سرعت حسابرسی را تسریع یا کاهش می دهد. پژوهش های قبلی نشان داده است که شرکت هایی که هم خدمات حسابرسی و هم خدمات غیر حسابرسی را از یک موسسه حسابرسی خارجی تهیه می کنند، اثر خارجی مطلوبی را در قالب انتقال دانش تجربه می کنند. این بدان معنی است که هرچه حسابرس در مورد شرکت و عملیات آن دانش بیشتری داشته باشد، حسابرسی سریعتر انجام می شود. با این وجود، استدلال های مخالفی وجود دارد که نشان می دهد این افزایش اثربخشی می تواند حسابرسی را در هر دو جهت تحت تأثیر قرار دهد و منجر به افزایش یا کاهش زمان انجام حسابرسی شود. این استدلال ها تعیین قطعی رابطه بین کسب خدمات غیر حسابرسی و کارایی حاصل از حسابرسی ها را به چالش می کشد. بنابراین، تحقیقات بیشتر در این زمینه ضروری است (Davis, B., & Whittred, 1980).

پژوهش حاضر با بررسی همبستگی بین تاخیر گزارش حسابرسی و خدمات غیر حسابرسی، به مجموعه مقالات موجود در مورد تاخیر گزارش حسابرس اضافه می‌کند. در بررسی تاثیرات خدمات غیر حسابرسی بر به موقع بودن گزارش‌های حسابرسی، خلاهای پژوهشی متعددی وجود دارد که نیازمند بررسی‌های بیشتر است. اگرچه مطالعاتی مانند مطالعه **Lai (2023)** نشان داده‌اند که تاثیرات مختلف خدمات غیر حسابرسی 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 قابل تعمیم‌تری ارائه دهند. بسیاری از پژوهش‌های موجود بیشتر بر تاثیرات کوتاه‌مدت خدمات غیر حسابرسی تمرکز دارند. لازم است تا پژوهش‌هایی انجام شود که اثرات بلندمدت این خدمات بر تاخیر 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 غیر حسابرسی، تاثیر 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 غیر حسابرسی موسسات حسابرسی

خدمات غیر حسابرسی ارائه شده توسط موسسات حسابرسی، می‌تواند به موقع بودن گزارش‌های انجام شده توسط حسابرس مستقل را تضعیف کند. خدمات غیر حسابرسی شامل طیف گسترده‌ای از خدمات مشاوره و مالی و همچنین سایر خدمات تکمیلی ارائه شده توسط موسسات حسابرسی است که علاوه بر مسئولیت اصلی آنها در تضمین سلامت مالی نهاد مورد حسابرسی، درآمد اضافی را برای موسسات حسابرسی ایجاد می‌کند. این خدمات اضافی، در حالی که از نظر تنوع بخشیدن 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 (**salami, 2007**). اما این تاثیرات پیچیده‌تر از آن چیزی است که در نگاه اول به نظر می‌رسد. نکته قابل توجه این است که خدمات غیر حسابرسی شامل مجموعه‌ای گسترده از خدمات مانند مشاوره مالی، مدیریت ریسک، و مشاوره مالیاتی می‌باشند. پژوهش‌های اخیر نشان داده‌اند که اثرات این خدمات بر به موقع بودن گزارش‌های حسابرسی متفاوت است. به عنوان مثال، برخی مطالعات نشان می‌دهند که خدمات مشاوره مالی و مدیریت ریسک می‌توانند با تسهیل فرآیندهای داخلی شرکت و افزایش بهره‌وری، به کاهش زمان تاخیر 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 غیر حسابرسی مانند مشاوره مالیاتی ممکن است باعث

افزایش زمان تاخیر در صدور گزارش‌های حسابرسی شوند. این مسئله به دلیل پیچیدگی و نیاز به بررسی‌های دقیق‌تر است که می‌تواند منابع و زمان بیشتری را از حساب‌برسان طلب کند. به طور کلی، خدمات غیر حسابرسی باید به دقت مورد بررسی قرار گیرند تا تأثیرات آنها بر کیفیت و به موقع بودن حسابرسی مشخص شود.

با توجه به مطالب مطرح شده فرضیه ی فوق ارائه می شود:

فرضیه پژوهش: بین خدمات غیر حسابرسی موسسات حسابرسی و تاخیر گزارش حساب‌برسان رابطه مثبت وجود دارد.

### ۳- روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر به بررسی ارتباطات و تأثیرات خدمات غیر حسابرسی موسسات حسابرسی بر تاخیر گزارش حساب‌برسان 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 غیر حسابرسی موسسات 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 به عنوان نمونه‌های اصلی مورد مطالعه قرار گرفته‌اند.

روش پژوهش از نوع توصیفی و همبستگی می باشد، 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.

با توجه به پژوهش داده‌ها از روی صورتهای مالی شرکتهای بورسی منتشره در سایت‌های کدال و اطلاعات اعلام شده درآمد موسسات حسابرسی از سوی جامعه حسابداران رسمی به صورت دستی جمع‌آوری شده است. داده‌های مربوط به درآمد موسسات حسابرسی سال ۱۴۰۱ هنوز منتشر نشده است. برای آزمون رابطه بین خدمات غیر حسابرسی موسسات حسابرسی از روش معادلات ساختاری استفاده شده است. همچنین تجزیه و تحلیل نهایی داده‌ها به کمک نرم افزار ام پلاس<sup>۱</sup> انجام گرفته است.

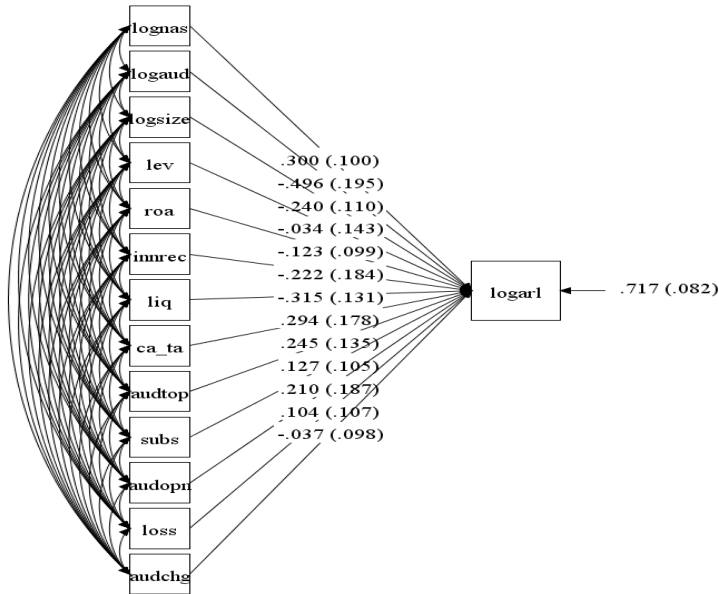
با توجه به نمونه (خدمات غیر حسابرسی موسسات حسابرسی) شامل موارد زیر می باشد:

- ۱- این شرکتها جزء شرکتهای هلدینگ، لیزینگ و مؤسسات اعتباری و بانکها نباشند.
- ۲- شرکت‌ها در دوره مورد بررسی، عضویت خود را در بورس اوراق بهادار تهران حفظ کرده باشند.

<sup>1</sup>Mplus

۳- داده های مورد نیاز این پژوهش برای شرکت های نمونه در دسترس باشند.

۴- مشاهداتی که سازمان حسابرسی آنان را حسابرسی کرده است، نباشند (موسسات حسابرسی سازمان حسابرسی، خدمات غیر حسابرسی انجام نمی دهند).



شکل شماره ۱ مدل مفهومی پژوهش

Figure (1) Conceptual model of research

همانطور که در شکل شماره (۱) مشاهده می شود در محیط نرم افزار ام پلاس، مدل تحقیقاتی را که برای بررسی ارائه می شود را نشان می دهد. این نمایش بصری به عنوان یک چارچوب جامع عمل می کند که پژوهش پیشنهادی و اجزای مختلف آن را در بر می گیرد. با استفاده از این نرم افزار، محققان قادر به بررسی پیچیدگی ها و تفاوت های ظریف مدل به شیوه ای سیستماتیک و کارآمد هستند و امکان تجزیه و تحلیل دقیق تر و عمیق تری را فراهم می کنند.

متغیر وابسته

logARL: تاخیر گزارش حسابرس، لگاریتم طبیعی تاخیر گزارش حسابرس (به فاصله زمانی بین

پایان سال مالی با تایید صورت های مالی تاخیر گزارش گفته می شود)

متغیرهای مستقل

LogNAS: درآمد های خدمات غیر حسابرسی موسسات حسابرسی، لگاریتم طبیعی درآمد های

غیر حسابرسی

جامعه ی حسابداران رسمی ایران سالانه مجموع درآمد شرکت های حسابرسی را افشا می کند، در نتیجه شفافیت و پاسخگویی به عموم مردم را فراهم می کند. با این حال، قابل توجه است که

مؤسسات حسابرسی صورتهای مالی خود را منتشر نمی‌کنند. در نتیجه، به منظور تعیین نسبت درآمدهای حسابرسی نشده، یک نظرسنجی جامع انجام شد که شامل پرسشنامه‌هایی که از طریق تلفن، شبکه‌های اجتماعی اینترنت، مراجعه‌ی حضوری بود که در مجموع به ۷۴ موسسه حسابرسی عمومی در سراسر کشور منتشر شد. این رویکرد، اگرچه در گرفتن داده‌ها موثر است، اما از نظر پژوهش محدودیت‌هایی را ارائه می‌دهد. یکی از این محدودیت‌ها در این واقعیت نهفته است که در دسترس بودن خدمات غیر حسابرسی صرفاً بر اساس اطلاعات ارائه شده در پرسشنامه‌ها است، بنابراین به طور بالقوه درجه‌ای از ذهنیت و تعصب را در یافته‌ها وارد می‌کند.

نحوه‌ی محاسبه‌ی درآمد‌های غیر حسابرسی:

درآمد غیر حسابرسی مؤسسات حسابرسی = کل درآمد حسابرسی \* درصد بدست آمده در پرسشنامه

متغیرهای کنترل

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 دریافتی 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 مشاهداتی 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: زیانده 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 شاخص های تناسب و مطابقت مدل با اهداف پژوهش و چارچوب نظری هدف در **جدول شماره (۱)** هدایت شود. برای این منظور از شاخص های کیفی مدل که به ترتیب باید مقدار بالای (۰/۹۰) برای دو شاخص (CFI)، (TLI)، و مقدار زیر (۰/۰۸) برای دو شاخص (SRMR) و (RMSEA) و مقدار پایین ۳ برای شاخص (CMIN/DF) حاصل گردد، تامین شود. دو مقدار (CFI) و (TLI) به ترتیب به (۰/۹۹۹) و (۰/۹۹۸) از سوی نرم افزار محاسبه شدند. یکی دیگر از شاخص های برازش مدل (CMIN/DF) بوده که مقدار ۲/۳۰۴ (مقدار ۲۳۹/۶۰۵ تقسیم بر ۱۰۴) برای این شاخص حاصل گردید. همچنین برای دو شاخص (SRMR) و (RMSEA) به ترتیب مقادیر (۰/۰۰۱) و (۰/۰۰۵) حاصل شد. خلاصه ای از شاخص های برازش مدل در جدول گزارش شده است.

جدول (۱) شاخص های برازش مدل در نرم افزار Mplus  
Table (1) Model fit indices in Mplus software

شاخص های برازش	مقدار محاسبه شده	آستانه قابل قبول	تفسیر مرحله نهایی
Chi-square (CMIN)	۲۳۹/۶۰۵	--	--
DF	۱۰۴	--	--
CMIN/DF	۲/۳۰۴	بین ۱ و ۳	قابل قبول
CFI	۰/۹۹۹	> ۰/۹۰	قابل قبول
TLI	۰/۹۹۸	> ۰/۹۰	قابل قبول
SRMR	۰/۰۰۱	< ۰/۰۸	قابل قبول
RMSEA	۰/۰۰۵	< ۰/۰۸	قابل قبول

براساس یافته های جدول فوق، مقدار قابل قبول برای همه شاخص های برازش مدل از جمله CFI، TLI، CMIN/DF، SRMR و RMSEA در بازه قابل قبول خود قرار دارند که از این رو می توانیم برازش بسیار مطلوب سازه های پژوهش را تایید کنیم.  
جدول آماره های توصیفی:

در **جدول شماره (۲)** 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 ۱-آماره های میانگین، انحراف استاندارد متغیرهای پژوهش  
Table (2) Descriptive statistics of quantitative variables of research model

متغیرهای پژوهش	میانگین	انحراف استاندارد
تاخیر گزارش حسابرس	۴/۳۰۷۹	۰/۴۰۲۶۲
خدمات غیر حسابرسی موسسات حسابرسی	۰/۴۵۳۳	۰/۴۹۸۱۵
درآمد موسسات حسابرسی	۱۰/۹۰۴۸	۸/۲۰۷۷۳
اندازه شرکت	۱۴/۵۷۵۸	۱/۳۲۷۵۸
اهرم مالی	۰/۵۶۸۲	۰/۲۳۵۶۹
دارایی بازده نسبت	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 موسسات 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
زیانده بودن شرکت	۰/۱۰۰۰	۰/۳۰۰۲۰
تغییر حسابرس	۰/۲۵۶۰	۰/۴۳۶۷۱

### جدول ضریب تعیین

در جدول شماره (۳) ضریب تعیین برای متغیر مستقل و هر یک از متغیرهای کنترل در رابطه با متغیر وابسته مستند شده است. این ضریب تعیین که به عنوان R-square نیز شناخته می شود،



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 اندازه گیری کنیم. علاوه بر این، ضریب تعیین بینش ارزشمندی در مورد قدرت پیش بینی متغیرهای مستقل و کنترلی فراهم می کند و محققان را قادر می سازد تا در مورد تأثیر این متغیرها بر متغیر وابسته به نتیجه گیری آگاهانه ای داشته باشند. بنابراین، گزارش جامع ضریب تعیین برای هر متغیر در جدول در تسهیل تجزیه و تحلیل کامل و تفسیر داده ها از اهمیت بالایی برخوردار است.

جدول (۳) مقدار ضریب تعیین سازه های پژوهش به تفکیک سال

Table (3) The coefficient of determination of research structures by year

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

جدول فوق نتایج ضریب تعیین برای متغیر تأخیر گزارش حسابرسی به تفکیک سال های ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۰، برای ۸ سال متوالی در حضور متغیرهای کنترل گر و مستقل نشان می دهد. 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 می دهد که تأثیر متغیر اصلی پژوهش یعنی خدمات غیر حسابرسی پیش بینی بهتری برای متغیر تأخیر گزارش حسابرسی در حضور متغیرهای کنترل گر به شمار می رود. مقادیر ضریب تعیین کمتر ضعیف بودن پیش بینی مدل وابسته از سوی متغیر مستقل را نشان می دهد.

جدول همبستگی بین خدمات غیر حسابرسی موسسات حسابرسی:

همان طور که در **جدول شماره (۴)** مشاهده می شود، اهمیت و مرتبط بودن تعامل بین خدمات غیر حسابرسی و جنبه زمانی تأخیر گزارش های حسابرسی را که به طور دقیق طبقه بندی شده و به صورت سالانه مشخص می شود، نشان می دهد.

جدول فوق یافته های قابل توجه مربوط به همبستگی بین خدمات غیر حسابرسی و تأخیر در صدور گزارش حسابرسی در بازه زمانی ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۰ را نشان می دهد. 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 می‌کند و در نتیجه ارزیابی جامع تأثیر خدمات غیر حسابرسی بر تأخیر زمانی در انتشار گزارش‌های حسابرسی را تسهیل می‌کند.

جدول (۴) معناداری رابطه بین خدمات غیر حسابرسی روی تأخیر گزارش حسابرسی به تفکیک هر سال

Table (4) The significance of the relationship between non-audit services on the delay of the audit report by year

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

\*p<.10(90%), \*\*p<.05(95%), \*\*\*p<0.001(99%)

جدول فوق نتایج معناداری رابطه بین خدمات غیر حسابرسی روی تأخیر گزارش حسابرسی را از سال ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۰ نشان می‌دهد. برای بررسی شدت رابطه به تفکیک هر سال، از شاخص بتا معروف به ضریب مسیر استفاده شده است. هریک از سال‌های منتخب بین بازه ذکر شده هرچقدر بزرگتر و نزدیک تر به ۰/۵۰۰ باشد، بیانگر قوی بودن آن رابطه است. به عبارت دیگر، تأثیر خدمات غیر حسابرسی روی تأخیر گزارش حسابرسی در آن سال بیشتر و قوی تر است. یافته‌ها حاکی از آن است که مقدار آماره تی و لویو t-value و p-value بترتیب بزرگتر از ۱/۹۶ و کوچکتر از ۰/۰۵ برآورد شده است. در نتیجه می‌توانیم ادعا کنیم که رابطه فوق در بین همه ۸ سال معنی دار است. حال برای اینکه به تفکیک شدت تأثیر بر اساس سال رابطه فوق را ارزیابی و اولویت بندی کنیم، در ادامه جدولی به این منظور طراحی شده است.

اولویت بندی

همان طور که در جدول شماره (۵) مشاهده می‌شود این جدول نحوه ی تنظیم اولویت بندی

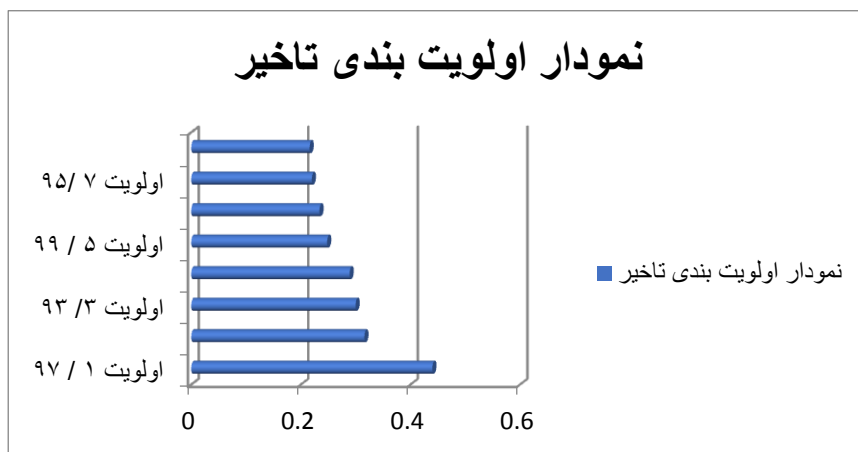
خدمات غیر حسابرسی موسسات حسابرسی را نشان می‌دهد.

جدول (۵) اولویت بندی شدت تأثیر رابطه خدمات غیر حسابرسی روی تأخیر گزارش حسابرسی به تفکیک سال

Table (5) Prioritizing the severity of the impact of non-audit services on the delay of the audit report by year

اولویت	ضریب مسیر	سال
اولویت اول	۰/۴۴۰	۱۳۹۷
اولویت دوم	۰/۳۱۶	۱۳۹۴
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 فوق اولویت بندی تاثیر متغیر خدمات غیر حسابرسی روی تأخیر گزارش حسابرسی براساس ضریب مسیر اولویت بندی کرده است. هرچه مقدار ضریب هر سالی بالاتر نسب به سال دیگر باشد، در آن سال منتخب تاثیر خدمات غیر حسابرسی روی تأخیر گزارش حسابرسی قوی تر و شدیدتر است. یافته ها حاکی از آن است که بالاترین شدت تاثیر 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 سال های دیگر مقدار ضریب مسیر گزارش شده است. یافته ها حاکی از آن است که بیشترین تاثیر رابطه خدمات غیر حسابرسی روی تأخیر گزارش حسابرسی در سال ۱۳۹۷ با کسب ضریب مسیر ۰/۴۴۰ مشاهده شده است. این درحالی است که کمترین شدت تاثیر مربوط به سال ۱۴۰۰ است که مقدار ضریب تعیین برابر با ۰/۲۱۶ را به خود اختصاص داده است.



نمودار شماره ۱- اولویت بندی تاثیر خدمات غیر حسابرسی بر تأخیر گزارش حسابرس

Diagram (1) Prioritizing the impact of non-auditing services on the delay of the auditor's report

همان طور که در نمودار بالا مشاهده می شود، برای سال های ۱۳۹۷، ۱۳۹۴، ۱۳۹۳، ۱۳۹۶ خدمات غیر حسابرسی موسسات حسابرسی اثر مثبت قابل توجهی برای شرکت ها داشته است به

عبارتی خدمات غیر حسابرسی موسسات حسابرسی باعث افزایش تاخیر گزارش حسابرس طی این سال‌ها شده است. به عبارتی دیگر برای سال‌های ۱۳۹۹، ۱۳۹۸، ۱۳۹۵، ۱۴۰۰ این تاخیر با افزایش دانش شرکت‌ها و افزایش کنترل داخلی شرکت‌ها به مراتب کمتر شده است.

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

تحقیقات در حوزه خدمات غیر حسابرسی موسسات حسابرسی به طور معمول بیشتر در ایالات متحده آمریکا انجام شده است و مدارک موجود نشان داده است که این خدمات ممکن است تاثیر مثبت بر کیفیت واقعی حسابرسی بگذارند. این تحقیقات بیشتر بر روی تصمیمات گزارشگران حسابرسی تمرکز دارند و تاثیرات ریسک دعاوی حقوقی نقش مهمی در آنها ایفا می‌کند. به عنوان مثال، تحقیقات انجام شده در آلمان نشان داد که چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ به احتمال کمتری به صدور گزارش مربوط به تداوم فعالیت برای صاحبان کار با حق الزحمه‌های بالا بابت خدمات غیر حسابرسی می‌پردازند، این امر به دلیل ریسک دعاوی حقوقی در آلمان است. در حالی که بیشتر تحقیقات از داده‌های آمریکایی استفاده می‌کنند، انجام این تحقیقات در سطح بین‌المللی می‌تواند مفید باشد. از آنجا که محیط حقوقی در آمریکا بسیار پیچیده است، بررسی حوزه‌های قضایی دیگر می‌تواند شرایط بهتری را برای کاهش ریسک‌های حقوقی فراهم کند (Khorram Abadi, 2020). در نتیجه پژوهش‌های بالا نشان می‌دهد که خدمات غیر حسابرسی می‌توانند کیفیت حسابرسی را بهبود بخشند، اما تحت تاثیر ریسک‌های حقوقی در محیط‌های مختلف مانند آمریکا و آلمان قرار دارند. در صورتی که مقاله حاضر تاکید می‌کند که تاثیر خدمات غیر حسابرسی بر تاخیر 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 تاثیرات خدمات غیر حسابرسی تاکید دارند.

دو دیدگاه متفاوت درباره عدم استقلال حسابرس و انتقال دانش حسابرس در خصوص ارائه خدمات غیر حسابرسی توسط حسابرسان مستقل به مشتریان شان بحث شده است. یک دیدگاه عدم استقلال حسابرس، خدمات غیر حسابرسی را به عنوان عاملی معین برای تضعیف استقلال حسابرسان توصیف می‌کند، در حالی که دیدگاه انتقال دانش، ارائه این خدمات را به عنوان یک راه برای افزایش دانش و تخصص حسابرسان درباره شرکت‌های مورد حسابرسی و بهبود کیفیت حسابرسی مطرح می‌کند. مقالات قبلی نشان داده‌اند که تاثیر خدمات غیر حسابرسی بر تاخیر در صدور گزارش حسابرسی ممکن است متفاوت باشد و قانون‌گذاران می‌توانند به خدمات خاصی که بهبودی در تاخیر حسابرسی ایجاد می‌کنند، توجه بیشتری داشته باشند (DeFond et al. 2003, Ashbaugh et al. 2002, Chang and Kalapour, 2002). در مقاله حاضر تاثیرات متفاوت خدمات غیر حسابرسی بر تاخیر در صدور گزارش حسابرسی را نشان می‌دهند و بر این اساس، بر لزوم توجه به

شرایط محیطی و فرهنگی سازمان‌ها و مدیریت مناسب این خدمات برای بهبود فرآیند حسابرسی تاکید دارد و نیازمند مدیریت دقیق است و موجب تضعیف استقلال نخواهد شد.

نتایج پژوهش (Zeina Khdiar Abass, 2022) نشان داد که بین حق‌الزحمه خدمات غیرحسابرسی و تاخیر 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 تاخیرهای حسابرسی را کاهش دهد. همچنین، (Kenchel et al. (2012 نشان داده‌اند که تأثیر خدمات غیر حسابرسی بر تاخیر 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 هم راستای پژوهش‌های فوق می‌باشد و نشان داد با توجه به شرایط مختلف و تغییرات در زمان بهنگام بودن اطلاعات می‌تواند تحت تأثیر قرار بگیرد.

در ادامه، پژوهش‌ها از دیگر کشورها نیز برای بررسی رابطه بین خدمات غیر حسابرسی و تاخیر در صدور گزارش حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته‌اند. به عنوان مثال، مطالعه‌ای از نیوزیلند (Kenchel et al. (2012 نشان داد که در یک دوره زمانی مشخص، این رابطه معکوس بوده و با محدودیت برخی از خدمات غیر حسابرسی، تاخیر در صدور گزارش حسابرسی کاهش یافته است.

در یک نتیجه کلی، مقاله حاضر نشان می‌دهد خدمات غیر حسابرسی موسسات حسابرسی بر تاخیر گزارش حسابرس مستقل تأثیر مثبت دارد به عبارت دیگر در کوتاه مدت با افزایش خدمات غیر حسابرسی تاخیر گزارش حسابرس افزایش می‌یابد و همچنین این امر می‌تواند در بلند مدت با افزایش خدمات مشاوره‌ای شرکت‌ها از سایر نهاد‌های مالی و موسسات حسابرسی منجر به کاهش تاخیر در گزارش حسابرس مستقل شود. همچنین، تأثیر خدمات غیر حسابرسی بر تاخیر 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 غیر حسابرسی ممکن است منجر به یک فرآیند حسابرسی موثرتر شود، اما این امر نیازمند بررسی دقیق‌تر و توجه به شرایط محیطی مختلف است.

در مقاله حاضر، بررسی‌های جامعی درباره تأثیر خدمات غیر حسابرسی بر تاخیر در صدور گزارش حسابرسی ارائه شد. نتایج مطالعات نشان داده است که وجود یا عدم وجود ارتباط مثبت بین ارائه خدمات غیر حسابرسی و تاخیر در صدور گزارش حسابرسی به طور واضح به شرایط محیطی و فرهنگی هر سازمان بستگی دارد. در برخی موارد، خدمات غیر حسابرسی می‌توانند بهبودی در تاخیر 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 غیر حسابرسی بر تاخیر در صدور گزارش حسابرسی می‌تواند تحت تأثیر محدودیت‌ها و مقررات متفاوتی قرار گیرد.

در ادامه، لازم است که نهاد های قانون گذار و مدیران سازمان‌ها بر ارائه خدمات غیر حسابرسی توجه داشته باشند که چگونه این خدمات می‌تواند تأثیر مختلفی بر تاخیر حسابرسی داشته باشند و چگونه می‌توانند با مدیریت مناسب، بهبودی در فرآیند حسابرسی و افزایش کیفیت خدمات ارائه شده دست یابند.

در کل، بررسی‌های انجام شده نشان می‌دهد که ارائه خدمات غیر حسابرسی می‌تواند نقش مهمی در فرآیند حسابرسی داشته باشد، اما نیاز به توجه به شرایط محیطی، محدودیت‌ها و نیازهای مشتریان در نظر گرفته شده است. برای دستیابی به حسابرسی کارآمدتر و بهبود کیفیت خدمات، ارتباط موثر بین حسابرس و مشتریان و مدیریت مناسب خدمات غیر حسابرسی ضروری است.

#### پیشنهادات پژوهش‌های آتی

با توجه به اینکه تحقیقات عمدتاً در ایالات متحده آمریکا انجام شده است، مطالعات آینده می‌توانند به بررسی تأثیر خدمات غیر حسابرسی در کشورهای مختلف با محیط‌های قانونی و فرهنگی متفاوت بپردازند. این بررسی‌ها می‌توانند به درک بهتر از تأثیرات محیطی و قانونی بر کیفیت و تاخیر 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 غیر حسابرسی و تاخیر 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 غیر حسابرسی (مانند خدمات مشاوره مالی، مدیریت ریسک، و فناوری اطلاعات) بر تاخیر در صدور گزارش‌های حسابرسی بپردازند. این بررسی‌ها می‌توانند مشخص کنند که کدام نوع از خدمات غیر حسابرسی بیشترین تأثیر مثبت یا منفی را بر کیفیت و زمان‌بندی حسابرسی دارند.

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

#### ۶- تعارض منافع

هیچگونه تعارض منافع در این پژوهش وجود ندارد.

## ۷- منابع

- Arrunada, B. (1999), The provision of non-audit services by auditors - let the market evolve and decide. *International Review of Law and Economics*, 19(4): 513-531.
- Arrunada, B. (2004), Audit failure and the Crisis of Auditing. *European Business Organization Law Review* 5 (4): 635-643.
- Ashbaugh, H., LaFond, R. & Mayhew, B.W. (2003), Do nonaudit services compromise auditor independence? Further evidence, *Accounting Review*, 78 (3): 611-640.
- Bakhshian, Asal, Heyrani, Forough, Taftiyan, Akram, (2024), Assessing the credibility of auditors using artificial neural network, *Advances in Finance and Investment*, Issue 1 Vol. 5.
- Bayat, Ali, Ali Ahmadi, Saeed. (1393). A delay audit and timeliness of financial reporting. *The Financial Accounting and Auditing Research*, 6 (22): 97-121.
- Byrnes, N. (2002), Accounting in Crisis, *Business Week*, January 28.
- Chung, H. & Kallapur, S. (2003), Client importance, nonaudit services, and abnormal accruals, *Accounting Review*, 78 (4): 931-955.
- Davis, 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: 1247-1274.
- Doe, J., & Smith, A. (2022). *The impact of non-audit services on auditor independence and audit quality*. *Journal of Accounting and Finance*, 15(3), 45-60.
- 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: 71-105.
- Hajiha, zohreh; ghadri, Salahuddin. (2015). The Investigation effect of Investment Opportunities on Audit Report Lags. *financial accounting Knowledge*, number 2, pp. 91-107.
- Hay, D., Knechel, W. R. & Wong, N. (2006b), Audit Fees: A Meta-Analysis of the Effect of Supply and Demand Attributes. *Contemporary Accounting Research*, 23 (1):141-192.
- Hay, D., Knechel, W. R., & Li, V. (2006a), Non-audit services and auditor independence: New Zealand evidence, *Journal of Business Finance and Accounting*, 33: 715-734.
- Kam-Wah Lai. (2022). Differential spillover effects of different non-audit fees on audit report lag. *Journal of Applied Accounting Research* Vol. 24 No. 1, 2023 pp. 1-24

- Hodge, J. and Murray, Z. (2012), Assurance providers respond. *Chartered Accountants Journal of New Zealand*, April: 28-31.
- Knechel, W. R. & Sharma, D.S. (2008), Auditor provided non-audit services and audit effectiveness and efficiency, *Paper presented at the International Symposium on Audit Research*, Los Angeles.
- Knechel, W.R, Sharma, D. and Sharma, V. (2012), Non-audit services and knowledge spillovers: evidence from New Zealand. *Journal of Business Finance and Accounting*, 39(1 & 2): 60-81.
- Knechel, W.R. & Payne, J.L. (2001), Additional evidence on Audit Report Lag, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 20: 137-146.
- khorrab abadi, Mehdi. (2020), A review of foreign researches in the field of auditor independence and audit quality, *Advances in Finance and Investment*, **Issue 4 Vol. 2**.
- Krishnan, J., Sami, H. & Zhang, Y. (2005), Does the provision of nonaudit services affect investor perceptions of auditor independence? *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 24: 111-135.
- Lai, K. (2023). *Non-audit services (NAS) and their effects on auditor independence*. *International Journal of Auditing*, 28(2), 112-130.
- Lee, H.-Y., Mande, V. & Son, M. (2009), Do Lengthy Audit Tenure and the Provision of Non-Audit Services by the External Auditor Reduce Audit Report Lags? *International Journal of Auditing* 13 (2): 87-105.
- Nouri Fard, Yadaleh, Faizpour, Haider, 2013, Affect of nin-audit services of audit firms on types of audit reports, *knowledge of management accounting and auditing*, first year, second issue.
- Palmrose, Z. (1986), The effect of nonaudit services on the pricing of audit services: further evidence, *Journal of Accounting Research*, 34: 405-411.
- S. A. Vaez; V. Ahmadi. (2013). 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*, third year, second issue, pp. 77-95.
- Sadeghi DehCheshme, Sadegh, Jafari Dehkordi, Hamidreza, Bani Talebi Dehkordi, Bahare, (1402), Company characteristics and audit report lag: A meta-analysis, Semnan University International Journal of Analysis and Nonlinear Programs, number 16.
- Salimi, Maryam, (2007), Investigating the Relationship between Non-Audit Services and Auditor Independence, Master's Thesis, Allameh Tabataba'i University.
- Shamsi, Reza, Gholami, Reza, Jamkarani, (2023), Disclosure of information in the capital market, challenges and harms, *Journal of Advances in Finance and Investment*, Volume 4, Issue 1 , 2023, pp. 01-28.
- Simunic, D.A. (1984), Auditing, consulting and auditor independence, *Journal of Accounting Research*, 22: 679-702.



Wallman, S. M. H. (1996), The future of accounting, Part III: Reliability and auditor independence, *Accounting Horizons*, 10 (4): 76-97.

Zeina Khدير Abass, Hakeem Hammood Flayyih, Sarah Isam Hasan. (2022), The Relationship Between Audit Services and Non-Audit Actuarial Services in the Auditor's Report, Vol. 7 No. 2.

---

#### COPYRIGHTS

© 2023 by the authors. Licensee *Advances in Finance and Investment Journal*. 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/>).

