



The role of audit report lag on the relationship between auditor industry specialization and audit fees

Gholamreza Soleimani Amiri¹ , Neda Pourgholamreza^{2✉} 

1. Department of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran. E-mail: gh.soleymani@alzahra.ac.ir.
2. Corresponding author, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran. E-mail: n.pourgholamreza@alzahra.ac.ir

Article Info

ABSTRACT

Article type:
Research Article

Article history:
Received 27 January 2025
Received in revised form 26 February 2025
Accepted 10 July 2025
Available online 23 September 2025

Keywords:

1. Audit Pricing
2. Auditor Specialization
3. Audit Report Lag

Objective: The purpose of this study is to investigate the effect of auditor industry specialization on audit fees and audit report lag. Additionally, this study examines the impact of audit report lag on the relationship between auditor industry specialization and audit fees.

Method: In this research, the data of 132 companies admitted to the Tehran Stock Exchange during the period from 2014 to 2023 were used. Also, in this research, the Standard Audit Fee Model and multivariate linear regression with fixed effects have been used.

Results: The results showed that the auditor industry specialization does not affect the audit fee. However, the auditor industry specialization has a significant effect on the audit fees by mediating the audit report lag. Also, the results have shown a significant negative effect of the auditor's specialization in the industry on the audit report lag.

Conclusions: In general, this research shows that companies that contract with audit firms with specialization in the industry pay less due to the expertise of the audit firm and the timeliness and brevity of their audit reports.

Cite this article: Soleimani Amiri, G., & Pourgholamreza, N. (2025). The role of audit report lag on the relationship between auditor industry specialization and audit fees. *Operational and Performance Research in Accounting and Auditing*, 5 (3), 107-129. <http://doi.org/00000000000000000000>



© The Author(s).

DOI: <http://doi.org/00000000000000000000000000000000>

Publisher: Khatam University.

Introduction

The financial auditing industry is an essential component of corporate governance and accountability, influencing stakeholders' trust in the financial markets. In this context, audit firms are tasked with the critical responsibility of providing unbiased and comprehensive assessments of a company's financial health. One of the fundamental factors that can influence audit outcomes is the industry-specific specialization possessed by the audit firm. Industry specialization allows auditors to apply specialized knowledge, which may improve the quality and efficiency of the audit process, thereby potentially affecting the fees they charge. However, a relatively underexplored area in the literature is how this specialization interacts with the timeliness of audit reports and its potential moderating role in influencing audit fees.

This study delves into this gap in the existing literature by investigating the moderating effect of audit report delay on the relationship between an audit firm's industry specialization and the fees charged for auditing services. The research aims to broaden the understanding of audit pricing by exploring how audit firm specialization and the timeliness of audit reports affect the cost of audits. The motivation for this study arises from the growing recognition of the importance of high-quality audits, the pressure on audit firms to deliver services efficiently, and the increasing focus on reducing delays in audit processes. This research not only provides insights into how specialized knowledge impacts audit fees but also offers practical guidance for audit firms, clients, and regulatory bodies, particularly in emerging markets like Iran.

Method

This study is applied in nature and employs a post-event research design. It focuses on examining practical implications for audit firms and their clients, particularly within the Iranian context. The research adopts a correlational approach to analyze the relationships between the independent and dependent variables without manipulating any of them. Data for the study were collected from two primary sources: the Tehran Stock Exchange website and Harvard Gavin software. The study's time frame spans from 2014 to 2023. The sample consists of 132 companies listed on the Tehran Stock Exchange, selected based on specific criteria, including the availability of financial data, consistent fiscal year-end, and the exclusion of companies in the investment, banking, and financial intermediary sectors.

Data processing and sorting were conducted using Microsoft Excel, while statistical analyses were performed using Views software. To test the hypotheses and ensure robust and reliable results, the study employed multivariate linear regression with fixed effects. This analytical approach accounts for both the observed and unobserved heterogeneity across the companies in the sample.

Results

The results of the research are organized according to the three hypotheses formulated for the study. The first hypothesis tests the direct relationship between an auditor's industry specialization and audit fees. The findings suggest that there is no significant relationship between the auditor's industry specialization and audit fees, indicating that, in isolation,

industry specialization does not necessarily lead to either higher or lower audit fees. This result contrasts with some previous studies, which argue that greater specialization leads to higher fees due to the added value provided by auditors in complex audits. However, in this study, the absence of a direct effect points to other intervening factors, such as audit quality and the firm's internal processes, which may play a more significant role in determining the final fees. The second hypothesis investigates the relationship between an auditor's industry specialization and the timeliness of audit reports. The results reveal a significant inverse relationship between the two, meaning that auditors with industry-specific knowledge can complete audits more efficiently, leading to shorter delays in the issuance of audit reports. This finding aligns with the theoretical premise that industry specialization enhances auditors' understanding of client operations, thereby streamlining the audit process and reducing delays. Finally, the third hypothesis examines the moderating effect of audit report delay on the relationship between industry specialization and audit fees. The results indicate that audit report delays significantly moderate this relationship, meaning that when audit delays are minimized, auditors with industry specialization can charge lower fees. This suggests that efficiency gains, driven by the auditor's specialized knowledge, not only improve the timeliness of the audit but also reduce costs. These findings align with the notion that quicker audits are less expensive for both audit firms and their clients, reinforcing the idea that a reduction in audit duration may result in lower overall fees.

Conclusion

The results of this research carry significant implications for audit firms, their clients, and regulatory bodies. The study illustrates that companies engaging audit firms with industry specialization benefit from reduced audit fees due to the efficiency and promptness of the audit process. This indicates that the specialized knowledge of audit firms allows them to complete audits more swiftly, minimizing both the time and costs associated with the audit process. As a result, audit firms with industry specialization can provide cost-effective services without compromising audit quality.

Furthermore, the research underscores the importance of industry specialization in enhancing audit quality and efficiency, especially in complex audits. Auditors with knowledge of specific industries can utilize this specialization to identify potential risks and anomalies more rapidly, leading to quicker and more accurate audit outcomes. This, in turn, facilitates reduced delays in audit reports, which are a critical factor in determining the cost of audit services.

In practical terms, this research suggests several key considerations for audit firms and regulatory authorities. Regulatory bodies should promote the development and strengthening of industry-specific specialization among audit firms, as it can lead to more efficient audits and lower audit fees. Additionally, audit firms should invest in training and development programs to enhance their industry knowledge, which can boost their competitiveness and ability to deliver high-quality, cost-effective services. Finally, companies seeking audit services should

take into account the industry specialization of their auditors, as this can result in faster, more efficient audits and ultimately lower costs.

Author Contributions

All authors contributed equally to the conceptualization of the article and writing of the original and subsequent drafts.

Data Availability Statement

Data available on request from the authors.

Acknowledgements

The authors thank all participants in this study.

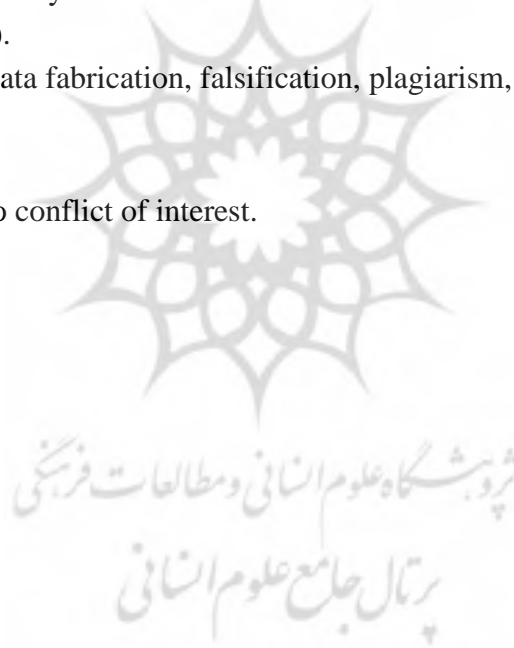
Ethical Considerations

The study was approved by the Ethics Committee of the University of ABCD (Ethical code: IR.UT.RES.2024.500).

The authors avoided data fabrication, falsification, plagiarism, and misconduct.

Conflict of Interest

The authors declare no conflict of interest.





نقش تأخیر گزارش حسابرسی بر رابطه بین تخصص حسابرسی در صنعت با حق الزحمه حسابرسی

غلامرضا سلیمانی امیری^۱، ندا پورغلامرضا^۲ ✉

۱. گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران. رایانامه: gh.soleymani@alzahra.ac.ir

۲. نویسنده مسئول، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران. رایانامه: n.pourgholamreza@alzahra.ac.ir

اطلاعات مقاله	چکیده
<p>نوع مقاله: مقاله پژوهشی</p> <p>تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۱/۰۸</p> <p>تاریخ بازنگری: ۱۴۰۳/۱۲/۰۸</p> <p>تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۴/۱۹</p> <p>تاریخ انتشار: ۱۴۰۴/۰۷/۰۱</p> <p>کلیدواژه‌ها: حق الزحمه حسابرسی، تخصص حسابرسی، تأخیر گزارش حسابرسی.</p>	<p>هدف: این مطالعه با هدف بررسی تأثیر تخصص حسابرسی در صنعت بر حق الزحمه حسابرسی و تأخیر زمانی حسابرسی و همچنین بررسی نقش تأخیر زمانی گزارش حسابرسی در رابطه بین تخصص حسابرسی در صنعت و حق الزحمه حسابرسی انجام شده است.</p> <p>روش‌شناسی: جهت آزمون فرضیه‌ها، از مجموعه داده‌های ۱۳۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۲ استفاده گردید. نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها مطابق با مدل استاندارد حق الزحمه حسابرسی و با استفاده از رگرسیون خطی چندمتغیره با اثرات ثابت نشان داد که تخصص حسابرسی در صنعت به طور مستقیم تأثیری بر حق الزحمه حسابرسی ندارد. با این حال، تخصص حسابرسی در صنعت با تعدیل‌گری تأخیر گزارش حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی تأثیر معنی‌داری داشته است.</p> <p>نتیجه‌گیری: نتایج تأثیر منفی قابل توجه تخصص حسابرسی در صنعت بر تأخیر زمانی گزارش حسابرسی را نشان داده است. به طور کلی، این پژوهش نشان می‌دهد شرکت‌هایی که با مؤسسات حسابرسی با تخصص در صنعت قرارداد می‌بندند، به دلیل تخصص مؤسسه حسابرسی و کوتاه بودن زمان گزارش حسابرسی آن‌ها، هزینه کمتری پرداخت می‌کنند.</p>

استناد: سلیمانی امیری، غلامرضا؛ و پورغلامرضا، ندا (۱۴۰۴). نقش تأخیر گزارش حسابرسی بر رابطه بین تخصص حسابرسی در صنعت با حق الزحمه حسابرسی.

پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی عملیاتی و عملکرد، ۵ (۳)، ۱۰۷-۱۲۹.

<http://doi.org/00000000000000000000000000000000>



© نویسندگان.

ناشر: دانشگاه خاتم.

مقدمه

حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌ها هم در اقتصادهای توسعه‌یافته و هم در اقتصادهای در حال توسعه، دوباره به پژوهش‌های مالی و دانشگاهی راه پیدا کرده است که می‌توان دلیل آن را در رسوایی‌های برخی شرکت‌های بزرگ و شناخته شده از جمله انرون-آرتور اندرسن^۱ دانست، به طوری که این رسوایی‌ها در دو دهه گذشته بدترین رسوایی‌های حسابداری تاریخ بوده‌اند. در واقع، رسوایی‌های اخیر موجب توجه بیشتر به حرفه حسابرسی و کیفیت آن و به دنبال آن تغییر در حق‌الزحمه حسابران شده است (پترا و اسپیلر^۲، ۲۰۲۰). مطالعات گسترده گذشته جهت دستیابی به پاسخ در خصوص معمای قیمت‌گذاری و حق‌الزحمه حسابرسی، اغلب بر اندازه حسابرسی، رقابت صنعت، ویژگی‌های هیئت مدیره، ویژگی‌های کمیته حسابرسی، اقالام تعهدی حسابداری اختیاری، انگیزه‌های مدیریتی و حق‌الزحمه حسابرسی تمرکز نموده‌اند (ایوانا و همکاران^۳، ۲۰۱۹، چن و همکاران^۴، ۲۰۲۰). جریان دیگری از مطالعات استدلال می‌کنند که حق‌الزحمه حسابرسی تابعی از تخصص حسابرسی در صنعت و یا تأخیر گزارش حسابرسی است (زرنی^۵، ۲۰۱۲؛ بدوی و آلی^۶، ۲۰۱۸). افزایش پورتفولیوی مشتریان عمومی، بزرگ، پیچیده و پرمخاطب، دانش و تخصص حرفه‌ای کارکنان حسابرسی و شرکای ارشد این واحدها را افزایش می‌دهد (زرنی، ۲۰۱۲)، که به نوبه خود کیفیت حسابرسی بالاتری را تضمین می‌کنند. افزون بر این، انباشت دانش و تخصص از یک صنعت تخصصی توسط حسابرسی، تأثیر مثبتی بر سرمایه با ارزش شرکت حسابرسی دارد (بدوی و آلی، ۲۰۱۸). بر این اساس، مؤسسات حسابرسی پرمخاطب، با سرمایه با ارزش و شهرت بالا، احتمال بیشتری برای کاهش وابستگی درآمد به مشتریان با گزارشگری مالی جسورانه دارند. به عبارت دیگر، تخصص صنعت مؤسسه حسابرسی، حسابرسان را به تجربه، تخصص و مهارت‌های لازم برای عملکرد برتر از جمله حل مسائل پیچیده گزارشگری مالی در بین مشتریان با تقاضای محافظه‌کاری بیشتر و صورت‌های مالی با کیفیت بالا مجهز می‌کند (جانستون و همکاران^۷، ۲۰۰۱). در مجموع، شواهد تجربی تأیید کرده‌اند که گزارش مالی و حسابرسی با کیفیت بالاتر تابعی از تخصص صنعت حسابرسی است (بالسام و همکاران^۸، ۲۰۰۳). با این حال، در مورد تخصص شرکت حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی، نتایج مهم و نامشخص است.

از دیدگاه طرف عرضه، تخصص مؤسسه حسابرسی با توجه به تخصص حسابرسی و عوامل ریسک درک شده توسط حسابرسی، در تلاش حسابرسی و قیمت‌گذاری بسیار مهم است. از دیدگاه طرف تقاضا نیز شواهد نشان می‌دهد که مدیران با درخواست حسابرسی با کیفیت بالا، هزینه‌های حسابرسی بالاتری را پرداخت می‌کنند. به طور کلی، نتایج مطالعات پیشین بیان می‌کند که مؤسسات حسابرسی به منظور دریافت مزیت رقابتی و حق‌الزحمه بیشتر به کسب تخصص در صنعت روی می‌آورند (یبوا و همکاران^۹، ۲۰۲۳). بر همین اساس، در این مطالعه تأثیر تعدیل‌کننده تأخیر زمانی حسابرسی بر رابطه بین تخصص صنعت مؤسسه حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی مورد بررسی قرار می‌گیرد که می‌تواند ادبیات مرتبط با حق‌الزحمه حسابرسی را گسترش دهد.

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

۱. تخصص حسابرسی در صنعت

طبق نظر آرنس و همکاران^{۱۰} (۲۰۰۷)، تخصص حسابرسی عبارت است از داشتن درک عمیق (دانش) و تجارب طولانی از تجارت و صنعت خاص مشتری، داشتن دانش در مورد عملیات شرکت و راهنمایی خاص حسابداری و حسابرسی که برای انجام یک حسابرسی با کیفیت بالا ضروری است.

¹Enron-Arthur Andersen

²Petra & Spieler

³Evana et al

⁴Chen et al

⁵Zerni

⁶Badawy & Aly

⁷Johnstone et al

⁸Balsam et al

⁹Yeboah et al

¹⁰Arens et al

تواناکوتا^۱ (۲۰۱۱) تخصص حسابرس در صنعت را اینگونه تعریف می‌کند: حسابرس متخصص صنعت دارای تجربیات طولانی و درک عمیق از نحوه اعمال راهنمایی‌های عمومی و خاص حسابداری در صنعت مشتری خاص و شامل درک چالش‌های عملیاتی و تفاوت‌های ظریف در آن صنعت است.

با توجه به ادبیات موجود در مورد تخصص مؤسسه حسابرسی در صنعت، عبارات مختلفی در مورد تعریف آن وجود دارد، اما این عبارات دارای تفاوتی اصولی و اساسی نمی‌باشند و محتوای آن‌ها منسجم است. بر اساس تخصص حسابداران رسمی در صنعت، مؤسسات حسابرسی که بر روی یک صنعت خاص تمرکز می‌کنند و دانش صنعت را که آشکارا با سایر مؤسسات حسابرسی متفاوت است انباشته می‌کنند، به تدریج در آن صنعت متخصص خواهند شد. تخصص در صنعت نوعی استراتژی تجاری و استراتژی رقابت در بازار است که توسط مؤسسات حسابرسی بر اساس تأکید آن‌ها بر دانش خاص صنعت و تجربه حسابرسی صنعت اتخاذ می‌شود (پیوا و همکاران، ۲۰۲۳).

۲. دانش حسابرس در صنعت

دی آنجلو^۲ (۱۹۸۱) اظهار می‌دارد که دانش مورد استفاده حسابداران رسمی در فرآیند حسابرسی شامل: (۱) دانش عمومی، یعنی دانش قابل اجرا در حسابرسی همه مشتریان، (۲) دانش خاص صنعت، یعنی دانش قابل استفاده برای حسابرسی مشتریان در صنایع خاص و (۳) دانش خاص مشتری، یعنی دانشی که فقط برای حسابرسی مشتریان خاص قابل استفاده است، می‌باشد. دانش عمومی حسابداری و حسابرسی برای شناسایی تمام تحریف‌های بااهمیت کافی نیست، چرا که داشتن دانش خاص در صنعت برای شناسایی تحریف‌های بااهمیت، مهم‌تر تلقی می‌شود. پانجایتان و چیری^۳ (۲۰۱۴) استدلال می‌کنند که حسابرسان دارای تخصص در صنعت در مقایسه با حسابرسان بدون تخصص در صنعت، دانش و درک بهتری از ویژگی‌های تجاری مشتری دارند. از نظر آن‌ها دانش کلیدی صنعت مورد نیاز برای مؤسسات حسابرسی با تخصص در صنعت عمدتاً شامل: (۱) ویژگی‌های اساسی صنعت، مانند تکنولوژی تولید، فرآیند فن آوری، فرآیند معامله، فصلی و دوره‌ای بودن تولید و عملیات؛ (۲) شاخص‌های کلیدی و داده‌های آماری صنعت، از قبیل تقاضای بازار و ظرفیت کل تولید صنعت، نرخ ورودی و خروجی محصولات، قیمت بازار و روند تغییر محصولات و سهم بازار و موقعیت رقابتی مشتریان مرتبط با آن؛ (۳) استانداردهای حسابداری خاص صنعت، سیستم‌های حسابداری و شیوه‌های خاص صنعت، مانند الزامات افشای اطلاعات برای امور مالی، بیمه، کشاورزی و سایر صنایع؛ (۴) محیط قانونی و نظارتی مهم مرتبط، مانند مقررات و استانداردهای مهم ملی برای صنعت؛ (۵) تغییرات در محیط کسب و کار صنعت در داخل و خارج از کشور، مانند انتشار قوانین و مقررات جدید زیست محیطی، و اجرای کنترل ارز و حمایت از تجارت توسط مقاصد تجاری مهم شرکت‌های صادرات محور.

—تجربه حسابرس در صنعت

رتینکینگ و رایت^۴ (۱۹۹۷) معتقدند که انواع مختلفی از تجربه وجود دارد، از جمله: (۱) تجربه عمومی؛ (۲) تجربه کاری خاص و (۳) تجربه در صنعت. تجربه عمومی و تجربه در وظایف خاص، پیش نیاز حسابداران رسمی برای شرکت در کار حسابرسی است. اما در فرآیند حسابرسی، تجربه حسابرسی در صنعت خاص تأثیر مهمی بر توانایی مؤسسات حسابرسی برای ارزیابی مقبولیت مشتریان، توسعه برنامه‌های حسابرسی، ارزیابی ریسک‌ها، پاسخ به ریسک‌ها و صدور گزارش حسابرسی مناسب دارد. ارزش مهم تجربه حسابرسی صنعت ابتدا در ارزیابی مقبولیت مشتریان منعکس می‌شود. در این مرحله، مؤسسات حسابرسی بر شاخص‌های اقتصادی عادی و متوسط صنعت مشتری و تغییرات فضای کسب و کار داخلی و خارجی تسلط دارند. همچنین، در تهیه برنامه حسابرسی، تجربه حسابرسی صنعت برای حسابداران رسمی برای ایجاد استراتژی کلی حسابرسی و برنامه حسابرسی خاص مفید است. در این رابطه، نشان داده شده که حسابرسان با تخصص در صنعت، کیفیت حسابرسی بالاتری را ارائه می‌دهند. افزون بر این،

¹ Tuanakotta

² DeAngelo

³ Panjaitan and Chariri

⁴ Rethinking and Wright

در ارزیابی ریسک، تجربه حسابرسی خاص صنعت به حسابداران رسمی کمک می‌کند تا سطح صورت مالی مشتریان را بهتر ارزیابی کنند و سطح ریسک تحریف بااهمیت را شناسایی کنند (یبوا و همکاران، ۲۰۲۳).

حسابرسان با تخصص در صنعت، تجربیات طولانی و درک عمیقی از نحوه اعمال راهنمایی‌های عمومی و اختصاصی حسابداری در صنعت مشتری خاص دارند که شامل درک چالش‌های عملیاتی و تفاوت‌های ظریف این صنعت می‌باشد. علاوه بر این، در آزمون کنترل و رویه‌های اساسی، تجربه حسابرسی صنعت به شناسایی بهتر زمینه‌های تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی کمک می‌کند. در این خصوص، اسحاق^۱ و همکاران (۲۰۱۵) معتقدند که حسابرسان متخصص بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارند، چرا که حسابرسان متخصص به دلیل سطح تجربه آن‌ها در صنعت، احتمال بیشتری برای کشف خطاها و بی‌نظمی‌ها دارند.

۳. تخصص حسابرسی در صنعت و حق‌الزحمه حسابرسی

در ادبیات دو نظریه متضاد وجود دارد که رابطه بین حق‌الزحمه حسابرسی و تخصص حسابرسان در صنعت را توضیح می‌دهد. یکی به کیفیت حسابرسی مربوط می‌شود که هزینه بیشتر را بر اساس خدمات متمایز از کیفیت ارائه شده توسط حسابرسان توضیح می‌دهد. موضوع این است که مؤسسات حسابرسی بزرگ که کیفیت حسابرسی بالاتری نیز خواهند داشت، به احتمال زیاد وابستگی کمتری نیز دارند، چرا که درصد کمتری از کل درآمد شرکت را از مشتری معین و خاص دریافت می‌کنند. این نشان می‌دهد که مؤسسات حسابرسی بزرگ می‌توانند از نظر کیفیت متمایز شوند. حسابرسان با تخصص در پردازش اطلاعات و آگاهی از شرایط صنعت، احتمال بیشتری دارد که خدمات متمایز از کیفیت را برای کاهش ریسک اطلاعات ارائه دهند. مؤسسه حسابرسی در نتیجه خدمات حسابرسی با کیفیت بالا و نیاز مشتری، حق‌الزحمه حسابرسی اضافه‌ای را دریافت می‌کند. همچنین، هنگامی که مشتری یک مؤسسه حسابرسی با تخصص صنعت را انتخاب می‌کند، مایل به پرداخت هزینه‌های حسابرسی بالاتر است (یبوا و همکاران، ۲۰۲۳).

شرکت‌های خواهان خدمات با کیفیت بالاتر، حاضر هستند برای یک مؤسسه حسابرسی متخصص در صنعت هزینه بیشتری نمایند. مشتریان و شرکت‌ها به سادگی نمی‌توانند خدمات با کیفیت مؤسسات متخصص در صنعت را جایگزین کنند. مؤسسه حسابرسی که بتواند خود را از رقبای جدا کند، با افزایش سهم بازار خود، از مزایای حق‌الزحمه بیشتر برخوردار خواهد شد. با این حال، مشتریان می‌توانند با تهدید به استفاده از شرکت حسابرسی دیگری با سهم بازار مشابه، برای بخشی از صرفه‌جویی در هزینه چانه بزنند، به این معنا که حسابرسان با سهم بازار مشابه خدمات با کیفیت مشابهی خواهند داشت و به دلیل رقابت قیمتی مجبور خواهند شد منافع هزینه خود را با مشتریان به اشتراک بگذارند. از طرفی دیگر، زمانی که یک مؤسسه حسابرسی بتواند با افزایش ارزش نسبی خود از رقبای خود جلوتر بماند، می‌تواند صرفه‌جویی در هزینه‌های خود را حفظ کرده و احتمالاً برای خدمات خود حق‌الزحمه اضافه‌ای دریافت کند. توسعه تخصص صنعت توسط مؤسسات حسابرسی نیز برای افزایش ارزش آن‌ها و متمایز ساختن آن‌ها از سایر مؤسسات است (مایو و ویلکینز^۲، ۲۰۰۳). بنابراین، شرکت حسابرسی متخصص در صنعت ممکن است هزینه‌های حسابرسی بالاتری را بر اساس تخصص دریافت کند.

تئوری دیگر در خصوص تأثیر تخصص در صنعت بر حق‌الزحمه حسابرسی مبتنی بر صرفه‌جویی در مقیاس است که تخفیفات حق‌الزحمه حسابرسی را در بازه عملیاتی حسابرسان توضیح می‌دهد. مؤسسات حسابرسی با سهم بازار بالاتر می‌توانند هزینه‌های سرمایه‌گذاری خاص صنعت را به مشتریان بیشتری در صنعت تخصیص دهند و در نتیجه دارای مزیت هزینه پایین هستند. چنین مؤسسات حسابرسی با دریافت هزینه‌های حسابرسی کمتر از مشتریان، مزیت رقابتی کسب می‌کنند. هزینه‌های حسابرسی برای متخصصان صنعت با سهم بازار بالا ممکن است به دلیل سرمایه‌گذاری در دانش خاص صنعت مرتبط با محیط نظارتی، کمتر باشد. یک توضیح عملی برای اینکه چرا مشتریان، متخصصان در صنعت را انتخاب می‌کنند این است که حسابرسان متخصص در صنایع، صرفه‌جویی در مقیاس را تجربه می‌کنند و ممکن است بخشی از این صرفه‌جویی را به شرکت‌های مشتری خود منتقل کنند. در

¹ Ishak

² Mayhew & Wilkins

این حالت، مشتریان ممکن است با استخدام حسابرس متخصص بدون پرداخت هزینه اضافی، سود ببرند و از تخفیف در حق الزحمه برخوردار شوند (دیفوند و همکاران^۱، ۲۰۰۰).

بر اساس این تئوری، شرکت حسابرسی متخصص صنعت ممکن است هزینه‌های حسابرسی کمتری را بر اساس صرفه‌جویی در مقیاس دریافت کند. بنابراین، فرضیه اول پژوهش به شرح زیر تدوین می‌گردد:

فرضیه اول: تخصص مؤسسات حسابرسی در صنعت تأثیر معنی‌داری بر حق الزحمه حسابرس دارد.

۴. تخصص حسابرس در صنعت و تأخیر گزارش حسابرس

گزارش مالی یک ابزار بسیار مهم در یک شرکت است، زیرا به عنوان فرآیندی برای ارزیابی و اندازه‌گیری عملکرد شرکت استفاده می‌شود. اگر گزارشگری مالی در یک شرکت مناسب و با کیفیت باشد، فرآیند تصمیم‌گیری شرکت نیز به خوبی اجرا خواهد شد. مقررات پیچیده استانداردهای حسابداری عمومی که بیان می‌کند حسابرسی باید با دقت کامل انجام شود، شرکت‌ها را در ارائه به موقع گزارش‌های مالی با مشکل مواجه می‌کند (پوترو و ساسونگکو^۲، ۲۰۲۳).

به موقع بودن گزارش‌های مالی سالانه شرکت، عنصری حیاتی و مهم در نظر گرفته می‌شود که بر سودمندی اطلاعات در دسترس کاربران خارجی تأثیر می‌گذارد. این اطلاعات برای کاربران و استفاده‌کنندگان برای ارزیابی توان مالی و عملکرد شرکت‌های مرتبط ضروری است. یکی از اهداف اصلی گزارش‌دهی شرکتی ارائه اطلاعاتی است که کاربران خارجی را در تصمیم‌گیری راهنمایی کند. با این حال، لازم است که گزارشات ظرف مدت کوتاهی از پایان دوره گزارش در دسترس قرار گیرد، در غیر این صورت گزارشات مقداری از ارزش اقتصادی خود را از دست می‌دهد. بنابراین، بهنگام بودن به یکی از مهمترین عناصر کیفیت اطلاعات حسابداری مالی برای حرفه حسابداری می‌باشد. به موقع بودن همچنین می‌تواند به عنوان راهی برای کاهش عدم تقارن اطلاعاتی از طریق بهبود قیمت‌گذاری اوراق بهادار، کاهش معاملات داخلی و کاهش فرصت انتشار شایعات در مورد عملکرد سلامت مالی شرکت‌ها در نظر گرفته شود. با این حال، طبق قوانین و مقررات، یک شرکت تنها می‌تواند صورت‌های مالی را پس از تأیید حسابرس خارجی منتشر کند. در نتیجه، انتشار صورت‌های مالی برای استفاده‌کنندگان به طور قابل توجهی توسط حسابرسان تعیین می‌شود (العجمی^۳، ۲۰۰۸).

برخی از مطالعات نشان می‌دهد که مؤسسات حسابرسی با تخصص در صنعت در خصوص به حداقل رساندن تأخیر گزارشگری، قابل اعتمادتر و واجد شرایط هستند، و بر وجود رابطه معنی‌داری بین به موقع بودن و تخصص مؤسسه حسابرسی تأکید کرده‌اند، زیرا حسابرس می‌تواند با تجربه‌ای که در این دوره به دست آورده در زمان صرفه‌جویی کند (پیتزینی و همکاران^۴، ۲۰۱۵). آنادا و همکاران^۵ (۲۰۲۵) معتقدند حسابرسان متخصص در صنایع خاص، اعتبار بالاتر، بینش عمیقتر و درک بهتری از ویژگی‌ها و سیستم‌های عملیاتی صنعت دارند که می‌تواند آن‌ها را قادر سازد تا حسابرسی‌ها را سریعتر تکمیل کرده و تأخیر گزارش را کاهش دهند.

پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که تأخیر گزارش حسابرسی برای شرکت‌هایی که توسط حسابرسان متخصص در صنعت حسابرسی می‌شوند کوتاه‌تر است. آن‌ها دانش و تخصص خاص صنعت را توسعه می‌دهند و به سرعت با عملیات تجاری مشتریان آشنا می‌شوند. بنابراین، آن‌ها به احتمال زیاد حسابرسی را زودتر از همتایان غیرمتخصص خود تکمیل می‌کنند (حبیب و بهویان^۶، ۲۰۱۱). بنابراین، فرض بر این است که مؤسسات حسابرسی با تخصص در صنعت توانایی بیشتری برای تکمیل ماموریت حسابرسی و افشای به موقع دارند و شرکت حسابرسی متخصص در صنعت ممکن است زمان کمتری را برای افشای گزارش مالی بر اساس تخصص صرف کند. بر همین اساس، فرضیه دوم پژوهش به شرح زیر تدوین می‌شود:

¹ DeFond et al

² Putro & Sasongko

³ Al-Ajmi

⁴ Pizzini et al

⁵ Anada & et al

⁶ Habib & Bhuiyan

فرضیه دوم: تخصص حسابرس در صنعت تأثیر معنی‌داری بر تأخیر گزارش حسابرسی دارد.

۵. تعامل تأخیر گزارش حسابرس و تخصص صنعت حسابرس در تعیین حق‌الزحمه حسابرس

مطالعات گذشته نشان می‌دهد که حسابرسان متخصص صنعت دارای تخصص و تجربه بیشتری در تشخیص خطاها در حوزه تخصصی خود هستند. حسابرسان متخصص در صنعت ظرفیت کسب دانش و تخصص خاص صنعت را دارند تا به سرعت با عملیات تجاری مشتریان آشنا شوند و بنابراین احتمالاً حسابرسی را زودتر از همتایان غیرمتخصص تکمیل می‌کنند. علاوه بر این، حسابرسان متخصص صنعت دسترسی بیشتری به فناوری‌ها، امکانات فیزیکی، پرسنل و سیستم‌های کنترل سازمانی دارند که منجر به بهره‌وری حسابرسی و کیفیت حسابرسی بالاتر می‌شود (اووسو و همکاران، ۲۰۰۲).

در همین حال، پیش‌بینی می‌شود که به موقع بودن گزارش حسابرسی با تخصص حسابرسی منجر به کاهش هزینه‌های حسابرسی شود. با توجه به مطالب بیان شده و مطالعات قبلی در مورد تأثیر تخصص حسابرس در صنعت، منطقی بنظر می‌رسد که تخصص حسابرس در صنعت می‌تواند هزینه‌های حسابرسی ناشی از تخصص حسابرسان را کاهش دهد و آن‌ها را به انجام سریع‌تر حسابرسی سوق دهد. به طور خلاصه، مؤسسات حسابرسی با تخصص در صنعت به دلیل تخصص خود ممکن است هزینه حسابرسی بالایی را دریافت کنند. با این حال، زمانی که به موقع بودن در نظر گرفته شود، تأثیر تخصص صنعت حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی را تعدیل می‌شود. با وجود این که شرکت‌های تخصصی حق‌الزحمه تخصص خود را دریافت می‌کنند، سطح کارایی آن‌ها به نوبه خود تعداد روزهایی را که صرف حسابرسی می‌شود، کاهش می‌دهد. با توجه به اینکه تعداد روزهای حسابرسی صرف شده برای حسابرسی یکی از مؤلفه‌های اصلی در تعیین حق‌الزحمه حسابرسی است، زمان کمتری که برای حسابرسی توسط متخصص صرف شود، حق‌الزحمه دریافتی را کاهش می‌دهد. به این ترتیب، تأثیر تخصص صنعت حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی با به موقع بودن تعدیل می‌شود. بر همین اساس، فرضیه سوم پژوهش به شرح زیر تدوین می‌گردد:

فرضیه سوم: تأخیر در گزارش حسابرسی نقش تعدیلی معنی‌داری در رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت و حق‌الزحمه حسابرس دارد.

پیشینه پژوهش

۱. پیشینه داخلی

معصومی و یارائی (۲۰۲۴) در پژوهشی تأثیر تمرکز بازار بر حق‌الزحمه‌های حسابرسی و کیفیت حسابرسی را مورد ارزیابی قرار داده و دریافتند که تمرکز بازار حسابرس دارای رابطه مثبت و معناداری هم با حق‌الزحمه‌های حسابرسی و هم کیفیت حسابرسی شرکت‌ها است. افسای (۲۰۲۴) طی مطالعه‌ای رابطه بین تخصص مالی و تجربه رئیس کمیته حسابرسی با انتخاب حسابرس، حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج آن‌ها نشان داد که تخصص مالی رؤسای کمیته حسابرسی منجر به افزایش حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی می‌شود، با این حال، تجربه رئیس کمیته حسابرسی تأثیر معناداری بر حق‌الزحمه حسابرسی نداشته است.

جلالی (۲۰۲۳) در مقاله خود همبستگی اهمیت تخصص کمیته حسابرسی با تأخیر زمانی گزارش حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی در مؤسسات حسابرس گرید A را مورد ارزیابی قرار داد. نتایج تجربی حاصل از این مطالعه یک همبستگی مثبت و معناداری بین اهمیت تخصص کمیته حسابرسی با تأخیر زمانی گزارش حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی نشان داد.

مشایخ و همکاران (۲۰۲۲) مطالعه‌ای در بررسی این که حسابرسان صرف ریسکی را که به تلاش اضافی ارتباطی ندارد مورد مطالبه قرار می‌دهند یا اینکه به دلیل تلاش بیشتر، خود را محق به دریافت حق‌الزحمه بالاتر می‌دانند، انجام دادند و به این نتیجه رسیدند که رابطه بین نوسان‌پذیری سود و حق‌الزحمه حسابرسی در مواردی که گزارش حسابرسی با تأخیر صادر می‌شود، شدیدتر است. افزون بر این، آن‌ها نشان دادند که یک رابطه مثبت و معناداری نیز بین تأخیر گزارش حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی وجود دارد.

مطالعه وجودی نوبخت و همکاران (۲۰۲۲) نشان دادند که ارتباط مثبت و معناداری بین عدم رقابت در صنعت و حق الزحمه حسابرسی وجود دارد که تخصص حسابرس در صنعت موجب افزایش این رابطه مستقیم می‌گردد. جوادی و همکاران (۲۰۲۰) طی پژوهشی که رابطه حق الزحمه غیرنرمال حسابرسی با تأخیر غیرنرمال گزارش حسابرسی را مورد بررسی قرار داده، دریافته‌اند که رابطه مثبت و معناداری بین حق الزحمه غیرنرمال حسابرسی با تأخیر غیرنرمال گزارش حسابرسی وجود دارد و با افزایش غیرنرمال حق الزحمه حسابرسی، تأخیر غیرنرمال گزارش حسابرسی نیز افزایش می‌یابد.

پژوهش مومنی و حسینی^۱ (۲۰۲۰) در خصوص میزان تأثیر تأخیر در گزارش حسابرسی و حق الزحمه حسابرس بر کیفیت حسابرسی حاکی از آن بود که بین حق الزحمه حسابرسی و کیفیت خدمات حسابرسی رابطه مثبت وجود دارد، با این حال، این رابطه در شرکت‌هایی که از خدمات حسابرسان ادغام نشده استفاده نکرده‌اند، منفی است. در شرکت‌هایی که از خدمات حسابرسان ادغام شده استفاده کرده‌اند، بین تأخیر در گزارش حسابرسی و کیفیت خدمات حسابرسی رابطه منفی وجود دارد و در شرکت‌هایی که از خدمات حسابرسان ادغام نشده استفاده نکرده‌اند، بین تأخیر در گزارش حسابرسی و کیفیت خدمات حسابرسی رابطه مثبت وجود دارد.

حاجیها و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی تأثیر کیفیت کنترل‌های داخلی بر تأخیر گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. یافته‌های پژوهش بیانگر آن است که بین ضعف در کنترل‌های داخلی با تأخیر گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. به سخن دیگر، نبود ضعف در کنترل‌های داخلی با به‌موقع بودن گزارش حسابرسی همراه است. صالحی و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهشی به بررسی رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و عملکرد مالی شرکت‌ها پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که حق الزحمه حسابرسی با شاخص‌های عملکرد رابطه معناداری ندارد.

۲. پیشینه خارجی

آنادا و همکاران (۲۰۲۵) در تحقیقی به بررسی تأثیر اندازه شرکت، اندازه مؤسسه حسابداری دولتی و دوره تصدی حسابرسی بر تأخیر گزارش حسابرسی با تخصص حسابرس در صنعت به عنوان یک متغیر تعدیل‌کننده پرداختند. نتایج نشان داد که اندازه شرکت تأثیر منفی بر تأخیر گزارش حسابرسی دارد، اندازه کسب‌وکار تأثیر مطلوبی دارد و اندازه شرکت حسابرسی دولتی هیچ تأثیری ندارد. اگرچه تخصص در بخش حسابرسی می‌تواند تأثیر اندازه کسب‌وکار را بر تأخیر گزارش حسابرسی کاهش دهد، اما نمی‌تواند تأثیر اندازه شرکت حسابرسی دولتی و مدت زمان حسابرسی را به طور کلی جبران کند.

فیرداس و سابیانتو^۲ (۲۰۲۵) در مقاله‌ای با عنوان عوامل مؤثر بر تأخیر حسابرسی: نقدینگی، اهرم مالی، اندازه و تخصص حسابرس به این نتیجه رسیدند که نقدینگی و اهرم مالی تأثیر مثبت و معناداری بر تأخیر گزارش حسابرسی دارند، اما اندازه شرکت تأثیر معناداری بر تأخیر گزارش حسابرسی ندارد. در حالی که تخصص در صنعت، می‌تواند نقدینگی و اهرم مالی را بر تأخیر گزارش حسابرسی تعدیل کند اما در تعدیل اندازه شرکت بر تأخیر گزارش حسابرسی ناموفق باشد.

لی^۳ و همکاران (۲۰۲۴) در مطالعه‌ای به بررسی تأثیر اجرای الزامات افشای موضوعات کلیدی حسابرسی و رابطه متعاقب آن با تأخیر گزارش حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد که این مطالعه نشان داد که اجرای الزامات افشای موضوعات کلیدی حسابرسی باعث کاهش تأخیر گزارش حسابرسی می‌شود در حالی که تأثیر قابل توجهی بر حق الزحمه حسابرسی ندارد. بتوا^۴ و همکاران (۲۰۲۴) نیز در بررسی پیامدهای الزامات افشای موضوعات کلیدی حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی و تأخیر گزارش حسابرسی دریافته‌اند که حسابرسان حق الزحمه‌های خود را در طول دوره الزامات افشای موضوعات کلیدی حسابرسی افزایش داده، با این حال تأخیر گزارش حسابرسی را کاهش می‌دهند.

¹ Momeni and Hosseini

² Firdaus and Subiyanto

³ Lee

⁴ Baatwah

منیف و شریف^۱ (۲۰۲۳) رابطه بین تخصص صنعت حسابرِس و تأخیر گزارش حسابرسی را بررسی نموده و دریافتند که تأخیر گزارش حسابرسی برای شرکت‌هایی که توسط مؤسسه حسابرسی متخصص در صنعت حسابرسی می‌شوند کمتر است. یبوا^۲ و همکاران (۲۰۲۳) در تعیین عوامل موثر بر قیمت‌گذاری حسابرسی به این نتیجه رسیدند که تعامل بین تخصص صنعت مؤسسه حسابرسی و تأخیر گزارش حسابرسی ارتباط معکوسی با حق‌الزحمه حسابرسی دارند، به این معنی که تخصص به طور قابل توجهی تلاش اضافی را کاهش می‌دهد، مشروط بر اینکه حسابرسان گزارش خود را در مدت زمان کوتاهی تهیه کنند.

نیسرینا^۳ (۲۰۲۱) در مطالعه‌ای که با هدف بررسی تأثیر رقابت بازار محصول بر حق‌الزحمه حسابرسی و نقش تخصص در صنعت حسابرِس به عنوان متغیر تعدیل‌کننده انجام داد، نشان می‌دهد رقابت در بازار محصول بر حق‌الزحمه حسابرسی اثر منفی و معناداری دارد، در حالی که تخصص در صنعت حسابرِس دارای تأثیر مثبتی است و رابطه بین رقابت بازار محصول و حق‌الزحمه حسابرسی را تضعیف می‌کند. به اعتقاد آن‌ها، تخصص حسابرِس در صنعت باعث افزایش حق‌الزحمه حسابرسی حتی در بازار رقابتی می‌شود.

کانکریه^۴ (۲۰۲۰) در مطالعه‌ای به بررسی عواملی که بر حق‌الزحمه حسابرسی خارجی تأثیر می‌گذارد، پرداخت. نتایج تجربی به دست آمده از این مطالعه نشان داد مهمترین عواملی که بر حق‌الزحمه حسابرسی تأثیر دارند عبارتند از: تأخیر گزارش حسابرسی، ریسک، اندازه مشتری، وضعیت مؤسسه حسابرسی و پیچیدگی شرکت. پرادپتا و زالوخو^۵ (۲۰۲۰) دریافتند که حسابرسان متخصص، استقلال هیئت مدیره، تمرکز مالکیت و کیفیت حسابرِس همگی بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر دارند. در همین حال، دوره تصدی حسابرسی و کمیته حسابرسی تأثیری بر تأخیر گزارش حسابرسی ندارند.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش به لحاظ هدف از نوع پژوهش‌های کاربردی است. همچنین، با توجه به این که از طرح پس از واقعه استفاده می‌کند و متغیرهای مستقل یا علت آن قابل دستکاری نمی‌باشند، پژوهش حاضر از لحاظ روش نیز از نوع روش علی (پس از وقوع) و همبستگی می‌باشد. بعد از جمع‌آوری داده‌ها از طریق سایت بورس و نرم‌افزار ره‌آورد نوین، با ورود داده‌ها به نرم‌افزار اکسل محاسبه متغیرهای پژوهش و مرتب‌سازی داده‌ها انجام می‌گردد. پس از آن، نتایج حاصل از اندازه‌گیری متغیرها جهت محاسبات آماری وارد نرم‌افزار ایویوز شده و با استفاده از این نرم‌افزار، رابطه بین متغیرها مورد بررسی قرار می‌گیرد.

جامعه آماری

جامعه آماری این پژوهش شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، و برای دوره زمانی ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۲ می‌باشد. جدول شماره ۱ مربوط به غربال جامعه آماری، در زیر ارائه شده است:

جدول شماره ۱: نحوه غربالگری جامعه آماری

۵۰۶	جامعه آماری در سال ۱۴۰۲
(۸۴)	شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بانک‌ها و واسطه‌گری مالی، هلدینگ‌ها، لیزینگ‌ها و بیمه‌ها.
(۱۵۶)	سال مالی آن‌ها منتهی به ۱۲/۲۹ نباشد.
(۵۴)	در بازه زمانی پژوهش، تغییر سال مالی داشته باشد.
(۸۰)	در بازه زمانی ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۲ اطلاعات مالی آن‌ها در دسترس نباشد
۱۳۳	جامعه آماری غربال شده

مدل آزمون فرضیه‌ها

¹ Mnif and Cherif

² Yeboah

³ Nisrina

⁴ Kanakriyah

⁵ Pradipta and Zalukhu

در این پژوهش مطابق با مدل استاندارد حق الزحمه حسابرسی (کراسول و فرانسیس^۱، ۱۹۹۹؛ چن و همکاران^۲، ۲۰۰۷؛ ییوا و همکاران، ۲۰۲۳)، با استفاده از روش‌های رگرسیون خطی چندمتغیر، از مدل زیر برای بررسی تأثیر تخصص حسابرس در صنعت بر حق الزحمه حسابرس استفاده می‌گردد:

$$FEE_{it} = \beta_0 + \beta_1 SPEC_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 ROA_{it} + \beta_4 LEV_{it} + \beta_5 OPR_{it} + \beta_6 CFO_{it} + \beta_7 REC_{it} + \beta_8 BIG_{it} + \beta_9 LOSS_{it} + \varepsilon_{it}$$

که در آن FEE حق الزحمه حسابرس، SPEC تخصص حسابرس در صنعت، Size اندازه شرکت، ROA بازده دارایی‌ها، Lev، اهرم مالی، OPR ریسک عملیاتی، CFO جریان نقدی عملیاتی، Loss زیان، Rec مطالبات شرکت، BIG نشان دهنده مؤسسه حسابرسی بزرگ می‌باشد.

همچنین، جهت بررسی تأثیر تخصص حسابرس بر تأخیر گزارش حسابرسی مطابق با مطالعه ییوا و همکاران (۲۰۲۳) از مدل زیر استفاده می‌شود:

$$ARL_{it} = \beta_0 + \beta_1 SPEC_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 ROA_{it} + \beta_4 LEV_{it} + \beta_5 OPR_{it} + \beta_6 GROWTH_{it} + \beta_7 BIG_{it} + \beta_8 LOSS_{it} + \varepsilon_{it}$$

که در آن ARL تأخیر گزارش حسابرسی و Growth رشد شرکت می‌باشد.

در نهایت به منظور بررسی نقش تعدیلی تأخیر در گزارش حسابرسی بر رابطه بین تخصص حسابرس و حق الزحمه حسابرس، از مدل زیر استفاده خواهد شد:

$$FEE_{it} = \beta_0 + \beta_1 SPEC_{it} + \beta_2 ARL_{it} + \beta_3 SPEC_{it} \times ARL_{it} + \beta_4 SIZE_{it} + \beta_5 ROA_{it} + \beta_6 LEV_{it} + \beta_7 OPR_{it} + \beta_8 CFO_{it} + \beta_9 REC_{it} + \beta_{10} BIG_{it} + \beta_{11} LOSS_{it} + \varepsilon_{it}$$

متغیرهای پژوهش

۱. متغیر وابسته اصلی

حق الزحمه حسابرس (FEE): حق الزحمه حسابرسی از طریق لگاریتم طبیعی هزینه‌های حسابرسی پرداخت شده توسط مشتریان (شرکت) اندازه‌گیری می‌شود.

۲. متغیر مستقل اصلی

تخصص حسابرس در صنعت (SPEC): در این پژوهش از سهم بازار به عنوان شاخصی برای اندازه‌گیری تخصص صنعت حسابرس استفاده می‌شود. زیرا اولویت صنعت را نسبت به سایر حسابرسان نشان می‌دهد. هرچه سهم بازار حسابرس بیشتر باشد، تخصص صنعت و تجربه حسابرس نسبت به سایر رقبا بالاتر است. سهم بازار حسابرسان نیز به شرح زیر محاسبه می‌شود:

$$\text{سهم بازار حسابرس} = \frac{\text{مجموع فروش های تمام صاحبکاران یک مؤسسه حسابرسی خاص در یک صنعت خاص}}{\text{مجموع فروش های صاحبکاران کل آن صنعت}}$$

پس از محاسبه سهم بازار حسابرس، مؤسسه‌ای که سهم بازار آن‌ها بیشتر از معکوس دو برابر تعداد شرکت‌ها $\left(\frac{1}{2 \times N}\right)$ باشد، به عنوان مؤسسه متخصص در صنعت در نظر گرفته می‌شود (عرب‌زاده و پرویزلو، ۱۳۹۹).

۳. متغیر تعدیلی

¹ Craswell & Francis

² Chen et al

تأخیر گزارش حسابرس (ARL): تأخیر گزارش حسابرس از طریق لگاریتم طبیعی تعداد روزهای سپری شده بین تاریخ امضای گزارش حسابرس و پایان سال مالی اندازه‌گیری می‌شود (مشایخ و همکاران، ۱۴۰۱؛ حیدری سورشجانی و جودکی چگنی، ۱۴۰۱؛ العجمی، ۲۰۰۸).

۴. متغیرهای کنترلی

اندازه شرکت (Size): برابر است با لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها.
 بازده دارایی (ROA): برابر است با نسبت سود قبل از کسر مالیات به کل دارایی‌ها.
 اهرم مالی (Lev): برابر با نسبت بدهی‌ها به کل دارایی‌ها.
 ریسک عملیاتی مشتری (OPR): برابر است با نسبت هزینه‌های عملیاتی به کل درآمد (یبوا و همکاران، ۲۰۲۳).
 جریان نقدی عملیاتی (CFO): خالص جریان نقدی حاصل از فعالیت‌های عملیاتی شرکت تقسیم بر جمع دارایی‌ها (مرادی و تحقیقی حاجی قربانی، ۱۴۰۰).
 زیان (Loss): زیان یک شاخص مجازی است که در صورت گزارش زیان در سال جاری مقدار ۱ و در غیر این صورت ۰ می‌گیرد.

اندازه مؤسسه حسابرسی (BIG): اندازه مؤسسه حسابرسی نیز یک متغیر مجازی است و در صورتی که حسابرسی توسط سازمان حسابرسی صورت گرفته باشد مقدار ۱ و در غیر این صورت می‌گیرد (حساس یگانه و آذین‌فر، ۱۳۸۹).
 رشد شرکت (Growth): رشد شرکت از طریق رشد دارایی‌های شرکت اندازه‌گیری می‌شود.
 مطالبات (Rec): برابر است با نسبت مطالبات به دارایی‌های شرکت.

یافته‌های پژوهش

جدول شماره ۲ شاخص‌های توصیفی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد:

جدول شماره ۲: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

شاخص‌ها	میانگین	میانه	بیشترین	کمترین	انحراف معیار	چولگی	کشدگی
حق‌الزحمه حسابرس	۷/۵۸	۷/۸۳	۱۰/۴۸	۴/۸۱	-۰/۸۷	-۰/۰۳	-۰/۱۸
تأخیر گزارش حسابرسی	۵/۲۷	۵/۲۳	۵/۳۵	۳/۸۹	-۰/۲۶	-۰/۲۱	۲/۱۷
بازده دارایی	۱۴/۸۸	۱۱/۰۳	۶۷/۳۲	-۵۷/۲۱	۱۴/۹۴	۰/۶۰	۴/۳۸
اندازه شرکت	۱۴/۴۸	۱۴/۲۷	۲۰/۷۷	۱۰/۷۷	۱/۷۳	۰/۸۱	۴/۱۷
اهرم مالی	۰/۵۶	۰/۵۶	۱/۸۲	۰/۰۳	-۰/۲۰	۰/۰۸	۴/۰۷
ریسک عملیاتی	۰/۷۲	۰/۷۴	۱/۲۸	۰/۱۰	-۰/۱۹	۰/۰۳	-۰/۴۶
جریان نقد عملیاتی	۰/۱۳	۰/۱۱	۰/۷۳	-۰/۴۶	-۰/۱۴	۰/۵۰	۴/۳۳
رشد شرکت	۰/۳۰	۰/۱۸	۲۰/۲۵	-۰/۶۴	-۰/۶۹	۱۹/۸۴	۵۱۲/۹۶
مطالبات	۰/۰۰۶	۰/۰۰	۰/۶۸	۰/۰۰	-۰/۰۳	۱۳/۷۸	۲۳۸/۸۸

در جدول فوق؛

- اصلی‌ترین شاخص مرکزی، میانگین است که نشان دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است. مقدار میانگین برای متغیر حق‌الزحمه حسابرس برابر با ۷/۵۸ می‌باشد که نشان می‌دهد بیشتر داده‌ها حول این نقطه تمرکز یافته‌اند. همچنین میانگین متغیر تأخیر گزارش حسابرسی برابر با ۵/۲۷ می‌باشند.

- میانه متغیر حق‌الزحمه حسابرس برابر با ۷/۸۳ است که نشان می‌دهد نیمی از داده‌ها کمتر از این مقدار و نیمی دیگر بیشتر از این مقدار هستند. همچنین، میانه برای متغیر تأخیر گزارش حسابرسی برابر با ۵/۲۳ می‌باشد.

- مقادیر انحراف معیار متغیرهای پژوهش نشان می‌دهد که در بین دو متغیر اصلی حق الزحمه حسابرس و تأخیر گزارش حسابرسی به ترتیب دارای بیشترین میزان پراکندگی می‌باشند.
 - با توجه به اینکه ضریب چولگی هر دو متغیر اصلی پژوهش منفی می‌باشند. بنابراین، توزیع دارای چوله به چپ است که از نظر قرینگی دارای تفاوت کمی با توزیع نرمال.
 - با توجه به اینکه ضرایب کشیدگی تمامی متغیرهای اصلی مثبت می‌باشند، می‌توان چنین اظهار نمود که توزیع متغیرها از توزیع نرمال بلندتر بوده و داده‌ها حول میانگین متمرکزتر شده‌اند.
- همچنین نتایج مربوط به توزیع فراوانی متغیرهای گسسته پژوهش به شرح جدول شماره ۳ می‌باشد:

جدول شماره ۳: توزیع فراوانی متغیرهای گسسته پژوهش

متغیر	شاخص	تعداد	درصد
تخصص حسابرس در صنعت	حسابرس متخصص در صنعت	۸۴۸	۶۴ درصد
	حسابرس بدون تخصص در صنعت	۴۷۲	۳۶ درصد
زیان	شرکت‌های زیان‌ده	۱۲۱	۹ درصد
	شرکت‌های سودده	۱۱۹۹	۹۱ درصد
بزرگی مؤسسه حسابرسی	حسابرسی توسط سازمان حسابرسی	۲۷۲	۲۱ درصد
	حسابرسی توسط سایر مؤسسات حسابرس	۱۰۴۸	۷۹ درصد

مطابق به جدول فوق، در حدود ۶۴ درصد موارد، حسابرسان دارای تخصص در صنعت می‌باشند. همچنین، در حدود ۹ درصد از موارد شاهد زیان برای شرکت‌ها بوده‌ایم. در نهایت، در حدود ۲۰ درصد مواقع از سازمان حسابرسی جهت حسابرسی شرکت‌ها استفاده شده است.

آزمون مانایی (ایستایی) متغیرهای پژوهش

برای بررسی مانایی (پایایی) متغیرهای پیوسته پژوهش، از آزمون لیون، لین و چوی است، که جدول شماره ۴ مانایی تمامی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول شماره ۴: نتایج آزمون مانایی متغیرهای پژوهش

شاخص‌ها	آماره آزمون	احتمال	تشخیص
حق الزحمه حسابرس	-۱۰/۸۴	۰/۰۰	مانا
تأخیر گزارش حسابرسی	-۹۱۱۳	۰/۰۰	مانا
بازده دارایی	-۳/۶۸	۰/۰۰	مانا
اندازه شرکت	-۱/۷۹	۰/۰۳۸	مانا
اهرم مالی	-۵/۸۲	۰/۰۰	مانا
ریسک عملیاتی	-۱۲/۹۸	۰/۰۰	مانا
جریان نقد عملیاتی	-۱۳/۰۱	۰/۰۰	مانا
رشد شرکت	-۴/۸۶	۰/۰۰	مانا
مطالبات	-۷/۰۲	۰/۰۰	مانا

در جدول فوق، با توجه به اینکه احتمال متغیرهای پژوهش در آزمون لیون، لین و چوی کمتر از ۵ درصد است. بنابراین، تمامی متغیرهای پژوهش مانا می‌باشند؛ این بدان معنی است که میانگین و واریانس متغیرها در طول زمان و کوواریانس متغیرها بین سال‌های مختلف ثابت بوده است. در نتیجه شرکت‌های مورد بررسی تغییرات ساختاری نداشته و استفاده از این متغیرها در مدل باعث به وجود آمدن رگرسیون کاذب نمی‌شود.

آزمون فرضیه اول پژوهش

تخصص مؤسسات حسابرسی در صنعت تأثیر معنی‌داری بر حق‌الزحمه حسابرس دارد. نتایج آزمون رگرسیون خطی چندمتغیره برای فرضیه اول پژوهش در جدول شماره ۵ ارائه شده است:

جدول ۵: خلاصه نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش

متغیر	ضریب	انحراف استاندارد	آماره t	احتمال	نتیجه	عامل تورم واریانس
تخصص حسابرس در صنعت	۰/۰۴	۰/۰۴	۰/۹۵	۰/۳۴	رد	۴/۸۲
اندازه شرکت	۰/۷۱	۰/۰۳	۲۶/۹۷	۰/۰۰	تأیید	۱/۸۲
بازده دارایی	۰/۰۰۹	۰/۰۰۶	۱/۹۸	۰/۰۴۶	تأیید	۳/۵۳
اهرم مالی	۰/۲۶	۰/۱۶	۱/۹۷	۰/۰۴۸	تأیید	۴/۴۸
ریسک عملیاتی	۰/۴۴	۰/۲۵	۱/۹۵	۰/۰۵	تأیید	۲/۲۳
جریان نقدی عملیاتی	۰/۲۶	۰/۲۴	۱/۱۰	۰/۳۱	رد	۱/۹۸
مطالبات	۰/۲۱	۰/۷۳	۰/۲۷	۰/۷۶	رد	۱/۳۷
بزرگی مؤسسه حسابرسی	۰/۱۹	۰/۰۹	۲/۴۱	۰/۰۱	تأیید	۱/۳۲
زیان	۰/۱۴	۰/۰۶	۱/۷۴	۰/۰۹	رد	۱/۸۷
عرض از مبدا	-۳/۱۴	۰/۴۵	-۷/۰۳	۰/۰۰	تأیید	-
آماره F (احتمال) = ۳۰/۹۶ = (۰/۰۰)			ضریب تعیین (ضریب تعیین تعدیل شده) = ۰/۸۳ = (۰/۸۱)			
آماره آزمون F لیمر (احتمال) = ۲/۰۳ = (۰/۰۰)			آماره هاسمن (احتمال) = ۲۵۹/۹۷ = (۰/۰۰)			
آماره دوربین واتسون = ۱/۶۴			آماره آزمون وایت (احتمال) = ۱/۲۱ = (۰/۱۰)			

همان‌طور که در جدول فوق ملاحظه می‌شود؛

- یکی از شروط استفاده از رگرسیون، استقلال باقیمانده‌ها است. از آنجایی که آماره دوربین- واتسون در بازه ۱/۵ تا ۲/۵ قرار دارد، بنابراین فرض عدم همبستگی بین خطاها پذیرفته می‌شود. ضریب تعیین مدل بیانگر این است که حدود ۸۳ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترل قابل توجیه است. آماره F نیز حاوی تحلیل واریانس رگرسیون به منظور بررسی قطعیت وجود رابطه خطی بین دو متغیر است. با توجه به این که مقدار احتمال مدل کمتر از ۰/۰۵ است که مدل کلی رگرسیون معنادار می‌باشد. همچنین، با توجه به مقدار احتمال آزمون ناهمسانی واریانس که با استفاده از آزمون وایت مورد ارزیابی قرار گرفته، بیشتر از ۰/۰۵ است. بنابراین، فرض ناهمسانی واریانس جملات اخلال رد می‌شود. مقدار احتمال آزمون F لیمر نیز کمتر از ۰/۰۵ است، از این رو، از روش داده‌های تابلویی استفاده می‌گردد. مقدار احتمال آزمون هاسمن کمتر از ۰/۰۵ بوده و در نتیجه از اثرات ثابت استفاده شده است. در نهایت، آزمون عامل تورم واریانس نیز نشان می‌دهد که با توجه به این که آماره آزمون برای همه متغیرها کمتر از ۵ می‌باشد؛ که این آزمون نیز مورد تأیید قرار می‌گیرد.

- با توجه به سطح معناداری و ضریب رگرسیون ارائه شده برای متغیر مستقل پژوهش (تخصص حسابرس در صنعت)، می‌توان بیان نمود که بین تخصص حسابرس در صنعت و حق‌الزحمه حسابرس رابطه معنی‌داری وجود ندارد. علاوه بر این، نتایج نشان می‌دهد که در بین متغیرهای کنترلی، متغیرهای اندازه شرکت، بازده دارایی، اهرم مالی، ریسک عملیاتی و بزرگی مؤسسه حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرس تأثیر معنی‌داری داشته و تأثیر متغیرهای و جریان نقدی عملیاتی، مطالبات و زیان بر حق‌الزحمه حسابرس مورد تأیید قرار نگرفته است.

آزمون فرضیه دوم پژوهش

تخصص حسابرس در صنعت تأثیر معنی‌داری بر تأخیر گزارش حسابرسی دارد. نتایج آزمون رگرسیون خطی چندمتغیره برای فرضیه دوم پژوهش در جدول شماره ۶ ارائه شده است:

جدول ۶: خلاصه نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش (متغیر وابسته: تأخیر گزارش حسابرس)

متغیر	ضریب	انحراف استاندارد	آماره t	احتمال	نتیجه	عامل تورم واریانس
تخصص حسابرس در صنعت	-۰/۰۳	۰/۰۰۳	-۳/۵۳	۰/۰۰	تأیید	۴/۷۸
اندازه شرکت	۰/۰۴	۰/۰۲	۵/۷۸	۰/۰۰	تأیید	۱/۴۲
بازده دارایی	-۰/۰۰۵	۰/۰۰۰۳	-۰/۰۹	۰/۹۱	رد	۳/۰۸
اهرم مالی	۰/۱۶	۰/۰۴	۵/۳۶	۰/۰۰	تأیید	۴/۵۹
ریسک عملیاتی	۰/۰۰۰۵	۰/۰۵	۰/۰۱	۰/۹۹	رد	۲/۲۰
رشد شرکت	-۰/۰۰۲	۰/۰۰۵	-۰/۲۰	۰/۷۸	رد	۱/۲۸
بزرگی مؤسسه حسابرسی	-۰/۰۳	۰/۰۱	-۱/۳۲	۰/۲۳	رد	۱/۲۳
زبان	۰/۰۱	۰/۰۱	۰/۶۸	۰/۴۹	رد	۱/۷۷
عرض از مبدا	۴/۰۷	۰/۰۹	۴۶/۹۹	۰/۰۰	تأیید	-
آماره F (احتمال) = ۵۸/۰۵ = (۰/۰۰)		ضریب تعیین (ضریب تعیین تعدیل شده) = (۰/۸۶) (۰/۸۸)				
آماره آزمون F لیمر (احتمال) = ۱۸/۸۸ = (۰/۰۰)		آماره هاسمن (احتمال) = ۲۵/۳۲ = (۰/۰۰)				
آماره دوربین واتسون = ۱/۶۳		آماره آزمون وایت (احتمال) = ۰/۹۲ = (۰/۱۷)				

همان‌طور که در جدول فوق ملاحظه می‌شود؛

- در این مدل نیز، با توجه به آماره دوربین-واتسون که در بازه ۱/۵ تا ۲/۵ قرار دارد، فرض عدم همبستگی بین خطاها پذیرفته می‌شود. ضریب تعیین مدل دوم پژوهش نیز بیانگر این است که حدود ۸۸ درصد از تغییرات متغیر وابسته (تأخیر گزارش حسابرس) توسط متغیرهای مستقل و کنترل قابل توجیه است. با توجه به آماره F که نشان می‌دهد مقدار احتمال آن کمتر از ۰/۰۵ است؛ که مدل کلی رگرسیون معنادار می‌باشد. همچنین، با توجه به مقدار احتمال آزمون ناهمسانی واریانس که بیشتر از ۰/۰۵ است، فرض ناهمسانی واریانس جملات اخلال رد می‌شود. مقدار احتمال آزمون F لیمر کمتر از ۰/۰۵ بوده؛ که از روش داده‌های تابلویی استفاده شده است. مقدار احتمال آزمون هاسمن کمتر از ۰/۰۵ بوده و در نتیجه از اثرات ثابت استفاده شده است. در نهایت، آزمون عامل تورم واریانس نیز نشان می‌دهد که با توجه به این که آماره آزمون برای همه متغیرها کمتر از ۵ می‌باشد، این آزمون نیز مورد تأیید قرار می‌گیرد.

- همچنین، نتایج نشان می‌دهد که با توجه به سطح معناداری و ضریب رگرسیون متغیر مستقل پژوهش (تخصص حسابرس در صنعت)، می‌توان بیان نمود که بین تخصص حسابرس در صنعت و تأخیر گزارش حسابرسی رابطه معکوس و معنی‌داری وجود دارد. به عبارتی دیگر، هر چه تخصص حسابرس در صنعت بیشتر باشد، تأخیر گزارش حسابرسی کاهش خواهد یافت. علاوه بر این، نتایج نشان می‌دهد که در بین متغیرهای کنترلی، متغیرهای اندازه شرکت و اهرم مالی تأثیر معنی‌داری بر تأخیر گزارش حسابرسی داشته و متغیرهای بازده دارایی، ریسک عملیاتی و بزرگی مؤسسه حسابرسی تأثیر معنی‌داری بر تأخیر گزارش حسابرسی نداشته‌اند.

آزمون فرضیه سوم پژوهش

تأخیر در گزارش حسابرسی نقش تعدیلی معنی‌داری در رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت و حق الزحمه حسابرس دارد. نتایج آزمون رگرسیون خطی چندمتغیره برای فرضیه سوم پژوهش در جدول شماره ۷ ارائه شده است:

جدول ۷: خلاصه نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش (متغیر وابسته: حق الزحمه حسابرس)

متغیر	ضریب	انحراف استاندارد	آماره t	احتمال	نتیجه
تخصص حسابرس در صنعت	-۱/۴۸	۰/۷۱	-۱/۶۹	۰/۰۹	تأیید
تأخیر گزارش حسابرسی	۰/۴۴	۰/۲۶	۲/۵۹	۰/۰۱	تأیید
تخصص حسابرس در صنعت × تأخیر گزارش حسابرسی	۰/۳۴	۰/۱۵	۱/۸۹	۰/۰۵	تأیید
بازده دارایی	۰/۰۱	۰/۰۱	۲/۰۳	۰/۰۴	تأیید
اهرم مالی	-۰/۳۶	۰/۲۴	-۱/۳۵	۰/۱۸	رد

رد	۰/۳۴	-۰/۹۶	۰/۵۱	-۰/۴۹	ریسک عملیاتی
رد	۰/۰۷	-۱/۷۹	۰/۲۳	-۰/۴۱	جریان نقدی عملیاتی
تأیید	۰/۰۶	۱/۸۹	۰/۷۹	۱/۵۶	مطالبات
رد	۰/۶۹	۰/۴۴	۰/۰۹	۰/۰۵	بزرگی مؤسسه حسابرسی
تأیید	۰/۰۱	۲/۵۶	۰/۱۱	۰/۳۲	زیان
تأیید	۰/۰۰	۵/۲۴	۰/۹۷	۵/۰۹	عرض از مبدا
ضریب تعیین (ضریب تعیین تعدیل شده) = $(۰/۶۰) \cdot ۰/۶۶$					آماره F (احتمال) = $۱۲/۴۱ (۰/۰۰)$
آماره آزمون وایت (احتمال) = $۱/۲۲ (۰/۱۳)$					آماره دوربین واتسون = $۱/۵۸$
آماره هاسمن (احتمال) = $۳۱/۰۳ (۰/۰۰)$					آماره آزمون F لیمر (احتمال) = $۹/۶۵ (۰/۰۰)$

همان‌طور که در جدول فوق ملاحظه می‌شود؛

- با توجه به آماره دوربین - واتسون در بازه $۱/۵$ تا $۲/۵$ قرار دارد. بنابراین، فرض عدم همبستگی بین خطاها در مدل سوم نیز پذیرفته می‌شود. ضریب تعیین در این مدل بیانگر این است که حدود ۶۶ درصد از تغییرات متغیر وابسته (حق‌الزحمه حسابرس) توسط متغیرهای مستقل و کنترل قابل توجیه است. همچنین، با توجه به این که مقدار احتمال آماره F مدل کمتر از $۰/۰۵$ است؛ بنابراین مدل کلی رگرسیون معنادار می‌باشد. در رابطه با واریانس همسانی نیز، با توجه به مقدار احتمال آزمون وایت که بیشتر از مقدار $۰/۰۵$ است، بنابراین، فرض ناهمسانی واریانس جملات اخلال رد می‌شود. با توجه به مقدار احتمال آزمون F لیمر که کمتر از $۰/۰۵$ است، بنابراین، از روش داده‌های تابلویی در این مدل استفاده می‌گردد. مقدار احتمال آزمون هاسمن کمتر از $۰/۰۵$ بوده و در نتیجه از اثرات ثابت استفاده شده است. در نهایت، مطابق با مدل اول و با توجه به یکسان بودن متغیرهای مستقل در هر دو مدل، عامل تورم واریانس در این مدل نیز مورد تأیید خواهد بود.

- با توجه به سطح معناداری و ضریب رگرسیون متغیر تعاملی پژوهش (تخصص حسابرس در صنعت \times تأخیر گزارش حسابرسی)، می‌توان بیان نمود که تأخیر گزارش حسابرس رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت و حق‌الزحمه حسابرس را به طور معنی‌داری تعدیل می‌کند. علاوه بر این، نتایج نشان می‌دهد که در این مدل، تخصص حسابرس در صنعت در سطح اطمینان ۹۰ درصد تأثیر معنی‌داری بر حق‌الزحمه حسابرس دارد. علاوه بر این، نتایج تأثیر تأخیر گزارش حسابرس بر حق‌الزحمه حسابرس را نیز تأیید نموده است. افزون بر این، در بین متغیرهای کنترلی، متغیرهای بازده دارایی، مطالبات و زیان بر حق‌الزحمه حسابرس تأثیر معنی‌داری داشته و تأثیر متغیرهای اهرم مالی، ریسک عملیاتی و جریان نقدی عملیات، و بزرگی مؤسسه حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرس مورد تأیید قرار نگرفته است.

بحث و نتیجه‌گیری

این مطالعه تأثیر تخصص حسابرس در صنعت بر حق‌الزحمه حسابرسی و تأخیر زمانی حسابرسی و همچنین نقش تأخیر زمانی گزارش حسابرسی را در رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت و حق‌الزحمه حسابرسی بررسی نمود. برای این منظور، این پژوهش از مجموعه داده‌های ۱۳۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از سال ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۲ استفاده کرده است. نتایج تجزیه و تحلیل رگرسیون خطی چند متغیره مبتنی بر داده‌های پانل با اثرات ثابت، تأثیر مستقیم تخصص حسابرس در صنعت بر حق‌الزحمه حسابرسی را تأیید نمی‌کند، به این معنی که تخصص حسابرس در صنعت، بر هزینه‌های حسابرسی پرداخت شده تأثیری ندارد. این نتیجه می‌تواند نشان‌دهنده ویژگی‌های خاص ساختار بازار حسابرسی در ایران، محدودیت‌های قیمت‌گذاری خدمات، یا تفاوت در نحوه اندازه‌گیری تخصص باشد که مانع از آن می‌شود تخصص به شکل کاملاً مستقیم بر هزینه‌های حسابرسی اثرگذار باشد. این نتیجه با مطالعه مشایخ^۱ و همکاران (۲۰۲۲) همسو است ولی با پژوهش تقی‌پور^۲ (۲۰۱۵) همسو نیست. از دلایل عدم همسویی می‌توان به الزام مقرراتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس‌ها برای تصویب حق‌الزحمه حسابرس توسط مجمع

^۱ Mashaikh

^۲ Taghipour

عمومی صاحبان سهام و موارد روش‌شناسی از جمله متفاوت بودن دوره زمانی پژوهش یا متفاوت بودن نحوه محاسبه تخصص در صنعت اشاره کرد. با این حال، با حضور زمان گزارش حسابرسی در مدل، این تأثیر مثبت و معنی‌دار خواهد بود. این نتایج همسو با مطالعات نیسرینا (۲۰۲۱) و ییوا و همکاران (۲۰۲۳) است که رابطه مثبت و مستقیمی بین تخصص حسابرسان در صنعت و حق‌الزحمه حسابرس را نشان دادند.

همچنین، نتایج تأثیر منفی قابل توجهی از تخصص حسابرس در صنعت را بر تأخیر زمانی گزارش حسابرسی نشان می‌دهد، به این معنی که تخصص حسابرس در صنعت تعداد روزهای مورد استفاده برای پوشش و نهایی کردن حسابرسی را کاهش می‌دهد. این نتایج نیز همسو با مطالعات جوادی^۱ و همکاران (۱۳۹۹)، منیف و شریف (۲۰۲۳) و ییوا و همکاران (۲۰۲۳) است که رابطه‌ای منفی و معکوس بین تخصص حسابرس در صنعت و تأخیر گزارش حسابرسی را نشان دادند، چراکه حسابرسان متخصص در صنعت در مقایسه با حسابرسان غیرمتخصص به دلیل دانش و تجربه بالاتر در حوزه خاص، قادر به شناخت سریع‌تر عملیات شرکت و انجام فرآیند حسابرسی در مدت زمان کوتاه‌تری هستند و در تضاد با مطالعات کانگریه (۲۰۲۰) و پرادیپتا و زالوخو (۲۰۲۰) است که رابطه‌ای مستقیم و مثبت بین تخصص حسابرس در صنعت و تأخیر گزارش حسابرسی را نشان داده‌اند. در توضیح این رابطه مثبت و مستقیم آن‌ها بیان کردند که مؤسسات حسابرسی متخصص در صنعت احتمالاً با افزایش تقاضا احتمالاً با حجم کاری بالایی روبرو بوده که منجر به تأخیر در گزارش حسابرسی بیشتر می‌شود.

نقش تعدیل‌گر تأخیر گزارش حسابرس در این رابطه بسیار مهم و معنادار بود. بدین معنا که تأثیر بالقوه تخصص حسابرس بر حق‌الزحمه، تحت تأثیر میزان تأخیر در ارائه گزارش حسابرس قرار می‌گیرد. این یافته، اهمیت دو بعد کیفیت تخصص و به موقع بودن ارائه گزارش را در تعیین ارزش اقتصادی خدمات حسابرسی برجسته می‌سازد. به عبارت دیگر، تخصص حسابرس زمانی می‌تواند ارزش مالی واقعی برای شرکت و حسابرس ایجاد کند که همراه با بهنگام بودن گزارش‌دهی باشد و تأخیرها می‌توانند این ارزش را تعدیل کنند. این نتایج نیز همسو با مطالعه ییوا و همکاران (۲۰۲۳) است که نقش تعدیلی تأخیر در گزارش حسابرسی را بر رابطه بین تخصص حسابرس و حق‌الزحمه حسابرس تأیید نموده‌اند.

به طور کلی، این پژوهش نشان می‌دهد شرکت‌هایی که با مؤسسات حسابرسی با تخصص در صنعت قرارداد می‌بندند، به دلیل تخصص مؤسسه حسابرسی و از طریق کوتاه نمودن زمان گزارش حسابرسی، هزینه کمتری پرداخت می‌کنند. زمان کوتاه برای تکمیل حسابرسی باعث می‌شود شرکت‌ها به دلیل دانش مؤسسه حسابرسی در صنعت، از کاهش حق‌الزحمه پرداختی به مؤسسه حسابرسی برخوردار شوند. یافته‌ها همچنین تأکید می‌کند که عوامل ساختاری، رقابتی و نظارتی بازار حسابرسی، به ویژه در فضای خاص ایران، پیچیدگی‌های خاصی به فرآیند قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی افزوده‌اند که مانع از آشکار شدن ساده رابطه تخصص و حق‌الزحمه می‌شود. در کنار این موضوع، متغیرهای کنترل مانند اندازه شرکت نیز به طور معنی‌داری بر حق‌الزحمه حسابرس اثرگذار بودند که با ادبیات موضوع همخوانی دارد. از طرفی این تحقیق به دانش حسابرسی کمک می‌کند تا نشان دهد ارزش تخصص تنها به صورت مستقیم قابل سنجش نیست و در تعامل با سایر عوامل از جمله زمان‌بندی ارائه گزارش حسابرسی می‌تواند معنی‌دار شود. همچنین، نتایج می‌تواند برای مدیران شرکت‌ها، حسابرسان و نهادهای نظارتی اهمیت داشته باشد و به بهبود فرآیندهای حسابرسی و سیاست‌گذاری‌های مرتبط منجر شود.

بر اساس یافته‌های پژوهش، پیشنهاد می‌شود نهادهای نظارتی با تدوین سیاست‌های تشویقی برای حسابرسان متخصص در صنعت، از جمله ارائه معافیت‌های مالیاتی و امتیازات اعتباری، حسابرسان را به فعالیت در حوزه‌های تخصصی ترغیب کنند. همچنین، نهادهای نظارتی باید سیاست‌هایی را برای تشویق تخصص‌گرایی در مؤسسات حسابرسی تدوین کنند و با ایجاد بانک اطلاعاتی از تخصص حسابرسان، انتخاب آگاهانه‌تری را برای شرکت‌ها فراهم آورند. همچنین، برگزاری دوره‌های آموزشی و کارگاه‌های تخصصی می‌تواند به ارتقای دانش حسابرسان کمک کند. مؤسسات حسابرسی نیز باید بر توسعه تخصص در صنایع خاص تمرکز کنند و با سرمایه‌گذاری در آموزش کارکنان و استفاده از فناوری‌های پیشرفته، مانند داده‌کاوی و هوش مصنوعی برای کاهش زمان

^۱ Javadi

گزارش‌دهی و افزایش کارایی، فرآیندهای حسابرسی را بهبود بخشند. در سطح شرکت‌های تحت حسابرسی، انتخاب حسابرسان متخصص در صنعت می‌تواند منجر به کاهش هزینه‌های حسابرسی و بهبود کیفیت خدمات شود.

این مطالعه یافته‌های قابل توجهی را در خصوص تأثیر تخصص حسابرس در صنعت بر حق‌الزحمه و همچنین، تأخیر گزارش حسابرس نشان داد که مستلزم پژوهش‌های بیشتر برای گنجاندن سایر ویژگی‌های شرکت‌ها می‌باشد. بر همین اساس، و با توجه به نتایج متفاوتی که ممکن است در تأثیر گزارش حسابرس داشته باشد، پیشنهاد می‌شود که این رابطه در بین شرکت‌های دولتی و غیردولتی نیز مورد مطالعه قرار گیرد.

علاوه بر این، اندازه شرکت نیز ممکن است در این رابطه اثرگذار باشد. بنابراین، پیشنهاد می‌شود که نقش تأخیر گزارش حسابرسی بر رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت و حق‌الزحمه حسابرس در بین شرکت‌های کوچک و متوسط و همچنین شرکت‌های بزرگ نیز مورد بررسی قرار گرفته تا بتوان به نتایج و تحلیل مناسب‌تری دست یافت. در نهایت، این مطالعه می‌تواند زمینه‌ساز پژوهش‌های آتی در حوزه بررسی عوامل مؤثر بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی در بازارهای مشابه با ویژگی‌های خاص شود.

ملاحظات اخلاقی

پیروی از اصول اخلاق پژوهش

نویسندگان اصول اخلاقی را در انجام و انتشار این پژوهش علمی رعایت نموده‌اند و این موضوع مورد تأیید همه آن‌هاست.

مشارکت نویسندگان

همه نویسندگان در جمع‌آوری داده‌ها؛ تهیه گزارش پژوهش و تحلیل داده‌ها مشارکت داشته‌اند.

تعارض منافع

بنا بر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

سپاسگزاری

نویسندگان از همه شرکت‌کنندگان در این مطالعه تشکر می‌کنند.

منابع

- افخمی، محمد و فاضلی، نقی (۱۴۰۲). تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل بر حق‌الزحمه حسابرسی و تأخیر در صدور گزارش حسابرس. *پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای*، ۴ (۱۵)، ۸-۲۹.
- افسای، اکرم (۱۴۰۳). تأثیر تخصص مالی و تجربه رئیس کمیته حسابرسی بر انتخاب حسابرس، حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۲۱ (۸۱)، ۲۷۳-۳۰۶.
- جلالی، بهاره (۱۴۰۲). بررسی همبستگی اهمیت تخصص کمیته حسابرسی با تأخیر زمانی گزارش حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی در موسسات حسابرس گرید A. *اولین همایش بین‌المللی علوم سیاسی، مدیریت، اقتصاد و حسابداری*، همدان.
- جوادی، نوید؛ یعقوب نژاد، احمد؛ رهنمای رودپشتی، فریدون و بنی مهد، بهمن (۱۳۹۹). بررسی رابطه حق‌الزحمه غیرنرمال حسابرسی با تأخیر غیر نرمال گزارش حسابرسی. *دانش حسابرسی*، ۲۰ (۸۰)، ۱۴۷-۱۷۴.
- حاجیها، زهره، اورادی، جواد و صالح آبادی، مهری (۱۳۹۶). ضعف در کنترل‌های داخلی و تأخیر گزارش حسابرسی. *حسابداری مالی*، ۹ (۳۳) ۷۸-۹۶:
- حساس یگانه، یحیی و آذین‌فر، کاوه (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*. ۱۷ (۳) ۸۵-۹۸.
- حیدری سورشجانی، زهرا و جودکی چنگی، زهرا (۱۴۰۱). تأخیر در گزارش حسابرسی: مشغله کاری حسابرس و رتبه موسسات حسابرسی. *دانش حسابداری مالی* ۹ (۱)، ۱۱۳-۱۳۳.

- صالحی، مهدی، موسوی شیری، محمود و سدیر نوغانی، حجت (۱۳۹۲). بررسی رابطه‌ی حق الزحمه حسابرس و عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *حسابداری مالی*، ۵ (۲۰): ۱-۲۱.
- عربزاده، سیامک و پرویزلو، ناصر (۱۳۹۹). تأثیر تخصص حسابرس در صنعت بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *چشم‌انداز حسابداری و مدیریت*، ۳ (۳۳): ۴۷-۵۸.
- مرادی، مهدی و تحقیقی حاج قربانی، مهدی (۱۴۰۰). تأثیر جریان نقد عملیاتی بر مخارج تحقیق و توسعه با تأکید بر نقش شایستگی مدیران. *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۱۳ (۴۹): ۸۱-۹۶.
- مشایخ، شهناز؛ حامدی، فاطمه و فرزانه کارگر، اسماعیل (۱۴۰۱). نقش تأخیر گزارش حسابرسی بر ارتباط بین نوسان‌پذیری سود و حق الزحمه حسابرسی. *دانش حسابداری مالی*، ۹ (۱): ۵۵-۷۷.
- مؤمنی، علیرضا و حسینی، سیده زهرا (۱۳۹۹). بررسی میزان تأثیر تأخیر در گزارش حسابرسی و حق الزحمه حسابرس بر کیفیت حسابرسی در پی ادغام مؤسسات حسابرسی خدمات دهنده به شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *نشریه علمی رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری*، ۴ (۱۳): ۴۸-۶۲.
- وجودی نوبخت، آرمین؛ حقیقت، حمید و یحیایی سهزایی، مهدی (۱۴۰۱). بررسی رابطه رقابت در صنعت و حق الزحمه حسابرسی با تأکید بر اثر تعدیلی تخصص حسابرس در صنعت و اندازه موسسه حسابرسی. *پژوهش‌های راهبردی بودجه و مالی*، ۳ (۱): ۴۵-۶۹.

References

- Afkhami, M., & Fazli, N. (2024). The effect of disclosing major audit issues in the independent auditor's report on the audit fee and the delay in issuing the auditor's report. *Professional Audit Research*, 4(15), 8-29 [In Persian].
- Afsay, A., (2024). The effect of financial expertise and experience of the audit committee chairman on auditor selection, audit fees and audit quality. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 21(81), 273-306. [In Persian].
- Al-Ajmi, J. (2008). Audit and reporting delays: Evidence from an emerging market. *Advances in Accounting*, 24(2), 217-226. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2008.08.002>
- Ananda, C. D., Abbas, D. S., & Hidayat, I. (2025). The effect of company size, public accounting firm size, and audit tenure on audit report lag with auditor industry specialization as a moderating variable. *EKOMBIS REVIEW: Jurnal Ilmiah Ekonomi dan Bisnis*, 13(3), 2749-2762.
- Arabzadeh, S., & Parvizlou, N. (2019). The effect of auditor expertise in industry on the quality of financial reporting of companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Accounting and Management Perspectives*, 3(23), 47-58. [In Persian].
- Arens, A. A., Best, P., Shailer, G., Fiedler, B., Elder, R. J., & Beasley, M. (2007). Auditing and assurance services in Australia: an integrated approach. *Pearson Education Australia*.
- Badawy, H., & Aly, A. (2018). The impact of auditor industry specialization, type of auditor and audit opinion on ARL: The Case of Egypt. *International Journal of Accounting Research*, 6(2), 184-192.
- Balsam, S., Krishnan, J., & Yang, J. S. (2003). Auditor industry specialization and earnings quality. *Auditing: A journal of practice & Theory*, 22(2), 71-97. <https://doi.org/10.2308/aud.2003.22.2.71>
- Chen, C. J., Su, X., & Wu, X. (2007). Market competitiveness and Big 5 pricing: Evidence from China's binary market. *The International Journal of Accounting*, 42(1), 1-24. <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2006.12.001>
- Chen, H., Xing, L., & Zhou, H. (2020). Product market competition and audit fees: evidence from an emerging market. *Asian Review of Accounting*, 28(1), 89-109.
- Craswell, A. T., & Francis, J. R. (1999). Pricing initial audit engagements: A test of competing theories. *The Accounting Review*, 74(2), 201-206. <https://doi.org/10.2308/accr.1999.74.2.201>
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3(3), 183-199.

- DeFond, M. L., Francis, J. R., & Wong, T. J. (2000). Auditor industry specialization and market segmentation: Evidence from Hong Kong. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19(1), 49-66. <https://doi.org/10.2308/aud.2000.19.1.49>
- Evana, E., Farichah, F., & Mirfazli, E. (2019). An analysis of the effect of corporate characteristics and auditor characteristics on audit fee. *International Journal of Economics, Business and Entrepreneurship*, 2(1), 13-26.
- Firdaus, R., & Subiyanto, B. (2025). Audit delay drivers: Liquidity, leverage, size & auditor specialization. *AKURASI: Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan*, 7(1), 121-136.
- Habib, A., & Bhuiyan, M. B. U. (2011). Audit firm industry specialization and the audit report lag. *Journal of international accounting, auditing and taxation*, 20(1), 32-44.
- Hajiha, Z., Oradi, J., & Salehabadi, M. (2017). Weakness in Internal Controls and Delay in Audit Reporting. *Financial Accounting*, 9(33), 78-96. [In Persian].
- Hasas Yeganeh, Y., & Azinfar, K. (2010). The Relationship Between Audit Quality and Audit Firm Size. *Accounting and Auditing Reviews*. 17(3). 85-98. [In Persian].
- Heydari Sureshjani, Z., & Jodakichengi, Z. (2012). Delay in Audit Reporting: Auditor Workload and Audit Firm Rankings. *Financial Accounting Knowledge*, 9(1), 113-132. [In Persian].
- Ishak, F. A. P., Perdana, H. D., & Widjajanto, A. (2015). Pengaruh rotasi audit, workload, dan spesialisasi terhadap kualitas audit pada perusahaan manufaktur yang terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Pada Tahun 2009-2013. *Jurnal Organisasi dan Manajemen*, 11(2), 183-194.
- Jalali, B. (2024). Investigating the correlation between the importance of the expertise of the audit committee with the time delay of the audit report and the audit fee in Grade A auditor institutions. *The first international conference of political science, management, economics and accounting Hamadan*, <https://civilica.com/doc/1738225> [In Persian].
- Javadi, N., Yaqub Nejad, A., Rahnamay poshti, F. & Bani Mahd, B. (2021). Examining the relationship between abnormal audit fee and abnormal delay of audit report Writers. *Auditing knowledge*, 20(80), 147-174 [In Persian].
- Johnstone, K. M., & Bedard, J. C. (2001). Engagement planning, bid pricing, and client response in the market for initial attest engagements. *The Accounting Review*, 76(2), 199-220.
- Kanakriyah, R. (2020). Model to determine main factors used to measure audit fees. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 24(2), 1-13.
- Mashaikh, SH., Hamedi, F., & Farzaneh Kargar, I. (2022). The role of audit report delay on the relationship between earnings volatility and audit fees. *Financial Accounting Knowledge*, 9(1), 55-77 [In Persian].
- Masoumi, S. S., & Yaraei, R. (2024). Market concentration, audit fees and audit quality. *6th International & 7th National Conference on New Findings in Management, Psychology and Accounting, Tehran*, <https://civilica.com/doc/2041878>
- Mayhew, B. W., & Wilkins, M. S. (2003). Audit firm industry specialization as a differentiation strategy: Evidence from fees charged to firms going public. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22(2), 33-52.
- Mnif, Y., & Cherif, I. (2023). Audit partner industry specialization and audit report lag: does changing in the audit reporting requirements matter? *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 25(2), 31-55.
- Momeni, A., & Hosseini, S. Z. (2019). Investigating the impact of the delay in the audit report and the auditor's fees on the quality of the audit following the merger of the audit institutions providing services to the companies admitted to the Tehran Stock Exchange. *New research approaches in management and accounting*, 4(13), 48-62 [In Persian].
- Moradi, M., & Taghahi Haj Ghorbani, M. (2022). Impact of Operating Cash Flow on Research and Development Costs with Emphasis on the Role of Managers' Competency. *Accounting and Auditing Research*, 13(49), 81-96 [In Persian].

- Nisrina, N. (2021). Product Market Competition and Audit Fees: Auditor Industry Specialization as A Moderating Variable. *Jurnal Dinamika Akuntansi dan Bisnis*, 8(1), 91-104.
- Owhoso, V. E., Messier, Jr, W. F., & Lynch, Jr, J. G. (2002). Error detection by industry-specialized teams during sequential audit review. *Journal of accounting research*, 40(3), 883-900.
- Panjaitan, C. M., & Chariri, A. (2014). Pengaruh Tenure, Ukuran KAP dan Spesialisasi Auditor terhadap Kualitas Audit. *Diponegoro Journal of Accounting*, 221-232.
- Petra, S., & Spieler, A. C. (2020). Accounting scandals: Enron, Worldcom, and global crossing. In Corporate fraud exposed (pp. 343-360). *Emerald Publishing Limited*.
- Pizzini, M., Lin, S., & Ziegenfuss, D. E. (2015). The impact of internal audit function quality and contribution on audit delay. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(1), 25-58.
- Pradipta, A., & Zalukhu, A. G. (2020). Audit report lag: Specialized auditor and corporate governance. *GATR Global Journal of Business & Social Sciences Review*, 8(1), 41-48.
- Putro, C. I., & Sasongko, N. (2023). Pengaruh Firm Size, Subsidiaries, Auditor Size, Loyalitas, dan External Audit Report Lag terhadap Audit Fee: Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Periode 2018-2020. *Studi Akuntansi, Keuangan, dan Manajemen*, 3(1), 35-48.
- Rethinking, O. A., & Wright, E. O. (1997). The Core of Marxian Class Analysis is the Claim That Class Is Aa fundamental determinant of social conflict and social change. In trying to defend and deepen this intuition, contemporary Marxist the-florists have been torn between two theoretical impulses. The first is to keep the concept of class structure as simple as possible, perhaps even. *Reworking Class*, 41.
- Salehi, M., Mousavi Shiri, M., & Sadir Noghani, H. (2013). Investigating the relationship between auditor fees and the performance of companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Financial Accounting*, 5(20): 1-21. [In Persian].
- Taghipour, Marjan. (2015). Investigating the effect of auditor expertise in industry on audit fees in homogeneous and heterogeneous industries in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Master's thesis, Islamic Azad University, Marvdasht*. [In Persian].
- Tuanakotta, T. M. (2011). Critical thinking in Auditing. *Jakarta: Salemba Empat*.
- Vojodi Nobakht, A., Haghghat, H., & Yahyai Sehzabi, M. (2022). Examining the relationship between competition in the industry and audit fees with an emphasis on the moderating effect of the auditor's expertise in the industry and the size of the audit firm. *Journal of Research in Budget and Finance*, 3(1), 45-69 [In Persian].
- Yeboah, E. N., Addai, B., & Appiah, K. O. (2023). Audit pricing puzzle: Do audit firm industry specialization and audit report lag matter? *Cogent Business & Management*, 10(1), 2172013.
- Zerni, M. (2012). Audit partner specialization and audit fees: Some evidence from Sweden. *Contemporary Accounting Research*, 29(1), 312-340.