

تحلیل عوامل موثر بر تعیین حق الزحمه حسابرسی شرکت با توجه به تبعیض قیمت بین مشتریان بخش خصوصی و عمومی

بهروز جنتی فر

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران
bjanatifar@gmail.com

آرتین بیطاری

استادیار، گروه حسابداری، واحد شهرقدس، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)
J.Beytari@Qodsiau.ac.ir

محمود همت فر

دانشیار، گروه حسابداری، واحد بروجرد، دانشگاه آزاد اسلامی، بروجرد، ایران
Dr.hematfar@yahoo.com

محمد رضا قربانیان

استادیار، گروه مدیریت، واحد شهرقدس، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران
Mg7453@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۰/۲۳ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۲/۰۶

چکیده

تعیین حق الزحمه خدمات حسابرسی از دو جنبه مشتریان خصوصی و دولتی، یکی از موضوعات مورد توجه در ادبیات نوین حسابرسی است. برخی پژوهش‌ها به تفاوت در مقیاس فروش و حجم قراردادهای شرکت‌های فعال در بخش عمومی و خصوصی اشاره دارند، در حالی که برخی دیگر بر ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی به عنوان عامل تعیین کننده هزینه حسابرسی تمرکز دارند. پژوهش حاضر با هدف تحلیل عوامل مؤثر بر تعیین حق الزحمه حسابرسی، نقش ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی را با تأکید بر نوع قرارداد حسابرسی مورد بررسی قرار داده است. داده‌های ۱۰۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۱ گردآوری شده و با استفاده از روش تحلیل پانل ایستا آزمون فرضیات انجام شده است. نتایج نشان داد که بین حق الزحمه حسابرسی در قراردادهای دولتی و خصوصی تفاوت معناداری وجود دارد. همچنین، ویژگی‌هایی نظیر تخصص حسابرس و اندازه مؤسسه حسابرسی تأثیر کاهنده‌ای بر نرخ حق الزحمه در قراردادهای دولتی دارند، در حالی که تغییر حسابرس منجر به افزایش نرخ حق الزحمه حسابرسی در این قراردادها می‌شود. یافته‌های این پژوهش می‌تواند در بهبود سیاست‌های تعیین حق الزحمه حسابرسی و ارتقای شفافیت مالی مؤثر باشد.

واژه‌های کلیدی: حق الزحمه حسابرسی، قرارداد دولتی، قرارداد خصوصی، تخصص حسابرس، تغییر حسابرس، اندازه مؤسسه حسابرسی.

۱- مقدمه

تعیین حق الزحمه حسابرسی یکی از موضوعات کلیدی در حوزه حسابداری و حسابرسی است که تأثیر مستقیم بر کیفیت گزارشگری مالی و شفافیت اقتصادی دارد. این موضوع به‌ویژه در کشورهایی مانند ایران که بخش دولتی نقش مهمی در اقتصاد دارد، از اهمیت بالایی برخوردار است. با افزایش حجم قراردادهای دولتی و پیچیدگی‌های نظارتی، بررسی مکانیزم‌های تعیین حق الزحمه حسابرسی در قراردادهای دولتی و خصوصی به یک ضرورت پژوهشی تبدیل شده است.

در اقتصاد ایران، دولت به‌عنوان یکی از بزرگ‌ترین کارفرمایان و مصرف‌کنندگان خدمات حسابرسی، نقش تعیین‌کننده‌ای در بازار حسابرسی دارد. بسیاری از شرکت‌های دولتی و نهادهای وابسته به دولت، مشمول حسابرسی‌های الزامی هستند که توسط مؤسسات حسابرسی مستقل یا سازمان حسابرسی انجام می‌شود. تفاوت در ساختار نظارتی، الزامات گزارشگری مالی، و فرآیندهای مناقصه در بخش دولتی و خصوصی، می‌تواند منجر به تبعیض قیمت‌گذاری حق الزحمه حسابرسی بین این دو بخش شود.

مطالعات بین‌المللی نشان می‌دهد که حسابرسی در بخش دولتی به دلیل محدودیت‌های قانونی، شفافیت مورد انتظار، و حساسیت‌های سیاسی و اجتماعی، هزینه‌برتر از بخش خصوصی است. داو و همکاران (۲۰۲۳) این مسئله در ایران نیز قابل بررسی است، زیرا وجود قوانین و مقررات خاص مانند الزامات سازمان حسابرسی برای شرکت‌های دولتی، ممکن است بر نرخ حق الزحمه حسابرسی تأثیر بگذارد. علاوه بر این، عدم شفافیت در فرآیندهای مالی برخی شرکت‌های دولتی و تفاوت در ساختار مالکیت می‌تواند منجر به افزایش پیچیدگی‌های حسابرسی و در نتیجه افزایش هزینه‌های آن شود.

پژوهش‌های پیشین به‌طور عمده به بررسی عواملی مانند حجم فروش، پیچیدگی مالی و ویژگی‌های حسابرس در تعیین حق الزحمه حسابرسی پرداخته‌اند. برخی از این مطالعات نشان داده‌اند که قراردادهای دولتی به دلیل الزامات نظارتی سخت‌گیرانه‌تر، معمولاً منجر به افزایش هزینه‌های حسابرسی می‌شوند، افنیا و همکاران (۲۰۲۲). پژوهش داو و همکاران (۲۰۲۳) نشان می‌دهد که شرکت‌هایی با نسبت فروش دولتی بالا، هزینه‌های حسابرسی بیشتری پرداخت می‌کنند، زیرا فرآیندهای کنترل داخلی و الزامات افشا در این شرکت‌ها پیچیده‌تر است.

در ایران نیز، بررسی‌هایی مانند مطالعه عزیز و نوروزی (۱۳۹۹) نشان داده‌اند که مالکیت دولتی تأثیر معناداری بر میزان حق الزحمه حسابرسی دارد. این پژوهش‌ها تأکید دارند که

شرکت‌های دولتی به دلیل الزامات نظارتی سخت‌گیرانه‌تر، اغلب حق الزحمه بالاتری پرداخت می‌کنند، اما در برخی موارد، محدودیت‌های بودجه‌ای دولت ممکن است منجر به کاهش حق الزحمه حسابرسی شود.

در حالی که مطالعات پیشین به بررسی عوامل تأثیرگذار بر حق الزحمه حسابرسی پرداخته‌اند، پژوهش حاضر دارای چند نوآوری کلیدی است:

(۱) تحلیل همزمان تأثیر نوع قرارداد حسابرسی (دولتی یا خصوصی) بر میزان حق الزحمه حسابرسی: برخلاف بسیاری از پژوهش‌های قبلی که تنها بر ویژگی‌های حسابرس یا پیچیدگی مالی شرکت‌ها تمرکز داشتند، این مطالعه به‌طور خاص به تفاوت‌های نهادی میان قراردادهای دولتی و خصوصی در تعیین حق الزحمه حسابرسی می‌پردازد.

(۲) بررسی نقش ویژگی‌های حسابرس (تخصص، اندازه و تغییر حسابرس) در تعدیل رابطه بین نوع قرارداد و حق الزحمه حسابرسی: پژوهش‌های محدودی به بررسی این موضوع پرداخته‌اند که آیا حسابرسان متخصص یا حسابرسان بزرگ‌تر، نرخ‌های متفاوتی برای قراردادهای دولتی و خصوصی در نظر می‌گیرند.

(۳) تمرکز بر محیط اقتصادی ایران: با توجه به سهم بالای دولت در اقتصاد کشور و تأثیر نظارت‌های دولتی بر فرآیند حسابرسی، نتایج این پژوهش می‌تواند به سیاست‌گذاران مالی و حسابرسان در بهینه‌سازی ساختار هزینه‌های حسابرسی کمک کند.

با توجه به این مباحث، پژوهش حاضر با هدف بررسی عوامل مؤثر بر تعیین حق الزحمه حسابرسی شرکت‌ها، به تحلیل نقش نوع قرارداد حسابرسی (دولتی یا خصوصی) در تعیین هزینه حسابرسی پرداخته و تأثیر ویژگی‌های حسابرس، از جمله تخصص، اندازه و تغییر حسابرس را به‌عنوان عوامل تعدیل‌گر بررسی می‌کند.

داده‌های ۱۰۵ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۱ گردآوری شده است و با استفاده از روش تحلیل پانل ایستا آزمون فرضیات انجام شده است. این روش امکان بررسی تأثیر متغیرهای کلیدی بر هزینه‌های حسابرسی در طول زمان را فراهم می‌کند.

یافته‌های این پژوهش علاوه بر غنای ادبیات حسابرسی، می‌تواند به سیاست‌گذاران مالی، نهادهای نظارتی و شرکت‌های حسابرسی کمک کند تا مبنایی برای تدوین سیاست‌های شفافیت مالی و کنترل هزینه‌های حسابرسی در شرکت‌های دولتی و خصوصی فراهم کنند.

بخش عمومی و چه در بخش خصوصی، یکسان در نظر گرفته می‌شود (الدر^۳ و همکاران، ۲۰۱۵)

با این حال، تفاوت‌های نهادی بین بخش دولتی و خصوصی منجر به تغییر در نحوه حسابرسی و مقررات اعمال شده بر آن می‌شود. به عنوان مثال، مقرراتی که دولت‌ها برای قراردادهای خود وضع می‌کنند، می‌تواند تأثیر قابل توجهی بر هزینه‌های حسابرسی داشته باشد. از این رو، پژوهش حاضر به بررسی تفاوت هزینه‌های حسابرسی بین قراردادهای دولتی و خصوصی می‌پردازد:

فرضیه دوم: بین حجم قراردادهای دولت و قراردادهای بخش خصوصی با هزینه حسابرسی تفاوت معنادار وجود دارد.

ریسک عملیاتی و عدم تقارن اطلاعاتی در قراردادهای دولتی

برخی مطالعات نشان داده‌اند که مشتریان دولتی ریسک عملیاتی بیشتری نسبت به سایر شرکت‌ها دارند (دهلیوال^۴، ۲۰۱۶). شرکت‌هایی که با دولت همکاری دارند، به دلیل تعهدات بلندمدت و پیچیدگی‌های اجرایی قراردادها، احتمال کمتری برای ورشکستگی دارند. از سوی دیگر، جریان‌های نقدی این شرکت‌ها به دلیل ماهیت قراردادهای دولتی و الزامات قانونی، دارای ریسک بیشتری هستند (الثاقب و هارپر^۵، ۲۰۱۶).

در چنین شرایطی، حسابرسان نیازمند انجام آزمون‌های گسترده‌تر برای ارزیابی اعتبار مالی شرکت‌های دولتی هستند که این امر موجب افزایش هزینه‌های حسابرسی می‌شود. از سوی دیگر، سطح بالاتر اعتبار حسابرسان باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی شده و بر میزان هزینه‌های حسابرسی تأثیرگذار است (روسی^۶ و همکاران، ۲۰۲۰). بنابراین، فرضیه سوم به صورت زیر بیان می‌شود:

فرضیه سوم: تخصص حسابرسان بر رابطه هزینه حسابرسی و حجم قراردادهای دولت با بخش خصوصی تأثیر معنادار دارد.

اندازه مؤسسه حسابرسی و اثر آن بر حق الزحمه حسابرسی

دی فوند^۷ و فرانسیس (۲۰۰۵) بیان کردند که حسابرسی قراردادهای دولتی و خصوصی، تفاوت‌های قابل توجهی در حجم و ماهیت آزمون‌های مورد نیاز دارد. برخی مطالعات نشان داده‌اند که اندازه مؤسسه حسابرسی تأثیر بسزایی بر هزینه‌های حسابرسی دارد، به طوری که مؤسسات بزرگ‌تر به دلیل

به طور خاص، نتایج این پژوهش می‌تواند به موارد زیر کمک کند:

- بهینه‌سازی نرخ‌گذاری حق الزحمه حسابرسی برای شرکت‌های دولتی و خصوصی
- کاهش تبعیض قیمتی بین قراردادهای دولتی و خصوصی از سوی حسابرسان
- تقویت مکانیزم‌های شفافیت مالی در شرکت‌های دولتی ایران

در ادامه پژوهش، ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش بررسی می‌شود، سپس روش‌شناسی تحقیق و مدل پیشنهادی معرفی خواهد شد. در نهایت، نتایج تحلیل داده‌ها ارائه شده و پیشنهادهایی برای سیاست‌گذاران و فعالان صنعت حسابرسی ارائه می‌شود.

۲- مبانی نظری

تعیین حق الزحمه حسابرسی یکی از موضوعات مهم در حسابرسی مالی است که تحت تأثیر عوامل مختلفی مانند نوع مشتری، ریسک عملیاتی، ویژگی‌های حسابرسان و الزامات قانونی قرار دارد. پژوهش‌های متعددی نشان داده‌اند که قراردادهای حسابرسی در بخش‌های دولتی و خصوصی، تفاوت‌های معناداری در تعیین هزینه‌های حسابرسی ایجاد می‌کنند.

طبق نظر سیمونیک^۱ (۱۹۸۰) شرکت‌هایی که قراردادهای دولتی بیشتری دارند، معمولاً حق الزحمه حسابرسی بالاتری پرداخت می‌کنند، زیرا این قراردادها به دلیل مقررات سخت‌گیرانه‌تر و نیاز به آزمون‌های حسابرسی پیچیده‌تر، مستلزم تلاش بیشتری از سوی حسابرسان هستند. همچنین، شرکت‌هایی که پروژه‌های متنوع و پیچیده‌تری دارند، به ساعات کاری بیشتری برای انجام حسابرسی نیاز دارند و این مسئله باعث افزایش هزینه‌های حسابرسی می‌شود. بر این اساس، اولین فرضیه پژوهش به شرح زیر است:

فرضیه اول: قراردادهای بخش عمومی بر حق الزحمه حسابرسان تأثیر معنادار دارد.

نقش کیفیت حسابرسی و صلاحیت حسابرسان

در رویکردهای اقتصادی حسابرسی، کیفیت حسابرسی به عنوان تابعی از صلاحیت و استقلال حسابرسان در نظر گرفته می‌شود (گرینوود و ژان^۲، ۲۰۱۹). صلاحیت حسابرسان به دانش تخصصی و تجربه عملی وی مرتبط است و این فاکتور، چه در

5 Al-Thaqeb, S. A., & Harper,
6 Rossi M, F.,
7 DeFond, M., & Francis, J.

1 Simunic, D. A
2 Greenwood, M., & Zhan, R
3 Elder, R. J.,
7 Dhaliwal

مشتریان منجر به کاهش حق الزحمه حسابرسی شود. در مطالعات سیمونیک^۱ (۱۹۸۰) و پالمرو^۲ (۱۹۸۹) نشان داده شده است که تغییر حسابرس در بازار رقابتی، معمولاً به کاهش قیمت‌ها می‌انجامد. این تغییر می‌تواند هزینه‌های حسابرسی در قراردادهای دولتی را تحت تأثیر قرار دهد.

با این حال، در قراردادهای دولتی به دلیل قوانین و مقررات خاص، تغییر حسابرس ممکن است هزینه‌های اضافی را ایجاد کند. از این رو، این فرضیه در نظر دارد که تغییر حسابرس ممکن است موجب افزایش هزینه‌های حسابرسی در قراردادهای دولتی شود.

جمع‌بندی مبانی نظری

این پژوهش با تکیه بر ادبیات موجود و مطالعات پیشین، به بررسی تأثیر قراردادهای دولتی و خصوصی بر تعیین حق الزحمه حسابرسی می‌پردازد. همچنین، نقش تخصص حسابرس، اندازه مؤسسه حسابرسی و تغییر حسابرس به‌عنوان عوامل تعدیل‌کننده در این رابطه بررسی خواهد شد. از این رو، پژوهش حاضر تلاشی برای ارائه یک مدل جامع جهت تعیین هزینه‌های حسابرسی با در نظر گرفتن نوع مشتریان، ویژگی‌های حسابرس و شرایط اقتصادی ایران است.

۱-۲ پیشینه پژوهش

مطالعات انجام‌شده در حوزه تعیین حق الزحمه حسابرسی نشان می‌دهد که عوامل متعددی مانند نوع مشتری (دولتی یا خصوصی)، ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی، مقررات نظارتی، اندازه شرکت، و تغییرات حسابرس بر هزینه‌های حسابرسی تأثیرگذار هستند. در ادامه، برخی از مهم‌ترین پژوهش‌های انجام‌شده در این زمینه معرفی می‌شوند.

پژوهش‌های بین‌المللی

کامرون^۳ و همکاران (۲۰۲۵) در مطالعه‌ای مبتنی بر داده‌های مشتریان حسابرسی دولتی و خصوصی در بریتانیا دریافتند که حسابرسی‌هایی که هر دو نوع مشتری را در پرتفوی خود دارند، تمایل دارند که کیفیت حسابرسی پایین‌تری را برای مشتریان دولتی ارائه دهند. همچنین، کیفیت پایین‌تر حسابرسی با حق الزحمه پایین‌تر همراه است. این یافته‌ها نشان می‌دهد که تفاوت در سطح نظارت و الزامات افشا می‌تواند تأثیر بسزایی بر هزینه‌های حسابرسی داشته باشد.

برخورداری از منابع بیشتر، معمولاً هزینه‌های حسابرسی را به شکل رقابتی‌تری تعیین می‌کنند.

از سوی دیگر، موسساتی مانند سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی بزرگ (Big4) نسبت به مؤسسات خصوصی کوچک‌تر، در حسابرسی قراردادهای دولتی نقش فعال‌تری دارند. این مسئله می‌تواند بر نحوه تعیین حق الزحمه حسابرسی اثر بگذارد. بر این اساس، فرضیه چهارم به شکل زیر ارائه می‌شود:

فرضیه چهارم: اندازه حسابرس بر رابطه هزینه حسابرسی و حجم قراردادهای دولت با بخش خصوصی تأثیر معنادار دارد.

نقش تغییر حسابرس در تعیین حق الزحمه حسابرسی

تفاوت‌های حوزه‌های قضایی و چارچوب‌های حسابرسی ممکن است بر نتایج حسابرسی تأثیر بگذارند. به‌عنوان مثال، در برخی کشورها، مقررات سخت‌گیرانه‌ای برای تغییر حسابرس وجود دارد، در حالی که در سایر کشورها این موضوع آزادانه‌تر انجام می‌شود (داو و همکاران، ۲۰۲۳).

در شرکت‌های بخش خصوصی، تغییر حسابرس معمولاً تحت تأثیر سه عامل کلیدی رخ می‌دهد:

۱) **ریسک دعاوی حقوقی:** تغییر حسابرس در

شرکت‌هایی که با مشکلات مالی مواجه هستند، می‌تواند به افزایش هزینه‌های حسابرسی منجر شود.

۲) **ریسک‌های مقرراتی:** برخی تغییرات در استانداردهای

حسابرسی و نظارت‌های قانونی می‌تواند بر هزینه‌های حسابرسی اثر بگذارد.

۳) **شهرت حسابرس:** شرکت‌هایی که به دنبال ارتقای

کیفیت حسابرسی خود هستند، ممکن است حسابرسان معتبرتر و گران‌تری را انتخاب کنند (گنجی و همکاران، ۱۴۰۲).

در بخش دولتی، این عوامل می‌توانند منجر به تغییرات در نرخ حق الزحمه حسابرسی شوند، زیرا فرآیندهای حسابرسی و الزامات نظارتی پیچیده‌تر است. از این رو، فرضیه پنجم به صورت زیر ارائه می‌شود:

فرضیه پنجم: تغییر حسابرس بر رابطه هزینه حسابرسی قراردادهای دولت و حجم قراردادهای دولت با بخش خصوصی تأثیر معنادار دارد.

تأثیر قابل توجه تغییر حسابرس بر رابطه قراردادهای دولتی و حق الزحمه حسابرسی

تغییر حسابرس می‌تواند به دلایل مختلفی همچون رقابت در بازار خدمات حسابرسی و انتخاب حسابرس جدید برای جلب

پژوهش‌های داخلی

علی‌پور و همکاران (۱۴۰۳) تأثیر ارتباطات سیاسی بر رابطه بین معاملات با اشخاص وابسته و حق‌الزحمه حسابرسی را در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی کردند. یافته‌های آن‌ها نشان داد که معاملات با اشخاص وابسته، ارتباط مثبت و معناداری با افزایش هزینه‌های حسابرسی دارد. رمضان‌نژاد (۱۴۰۳) در مطالعه‌ای تطبیقی، الگویی برای تعیین حق‌الزحمه حسابرسی در ایران ارائه داد. نتایج این پژوهش نشان داد که عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی شامل شرایط اقتصادی، ساختار بازار حسابرسی، نظارت نهادهای حسابرسی، و سطح ارتباطات حسابرسی با قانون‌گذاران و دولت است.

گنجی و همکاران (۱۴۰۲) به بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی در سازمان بورس و اوراق بهادار پرداختند. آن‌ها نشان دادند که سه مؤلفه صلاحیت، استقلال، و واقع‌گرایی حسابرسی داخلی، تأثیر معناداری بر بهبود کیفیت حسابرسی دارند.

عزیزی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهش خود به بررسی ارتباط بین قراردادهای بدهی و حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس تهران پرداختند. نتایج نشان داد که شرکت‌هایی که دارای اهرم مالی بالا هستند، حق‌الزحمه حسابرسی بیشتری پرداخت می‌کنند. این مطالعه همچنین به اهمیت اندازه شرکت، نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار، و نسبت نقدینگی در تعیین هزینه‌های حسابرسی اشاره کرد.

جمع‌بندی پیشینه پژوهش

مطالعات انجام‌شده نشان می‌دهد که تعیین حق‌الزحمه حسابرسی تحت تأثیر عوامل مختلفی از جمله نوع مشتری (دولتی یا خصوصی)، اندازه و تخصص حسابرسی، ویژگی‌های مالی و عملیاتی شرکت، و نظارت‌های قانونی قرار دارد. درحالی‌که پژوهش‌های بین‌المللی به بررسی این موضوع در بسترهای اقتصادی مختلف پرداخته‌اند، مطالعات داخلی عمدتاً بر عوامل اقتصادی و نظارتی مؤثر بر هزینه‌های حسابرسی در ایران متمرکز بوده‌اند.

نوآوری پژوهش حاضر در این است که تأثیر تبعیض قیمتی بین مشتریان دولتی و خصوصی بر تعیین حق‌الزحمه حسابرسی را در محیط اقتصادی ایران بررسی کرده و نقش ویژگی‌های حسابرسی، از جمله تخصص، اندازه، و تغییر حسابرسی را به‌عنوان عوامل تعدیل‌کننده تحلیل می‌کند.

کنیا^۱ و همکاران (۲۰۲۴) در پژوهش خود به بررسی پویایی‌های پیچیده حق‌الزحمه حسابرسی خارجی پرداختند. این مطالعه نشان داد که در حالی که شرکت‌ها به دنبال حسابرسی‌های مقرون‌به‌صرفه هستند، موسسات حسابرسی سعی در به حداکثر رساندن هزینه‌های خدمات خود دارند. نتایج آن‌ها نشان داد که اندازه حسابرسی، پیچیدگی عملیات شرکت، و چالش‌های حسابرسی صورت‌های مالی مرتبط با نوع مشتریان بر هزینه‌های حسابرسی تأثیر معناداری دارند.

داو و همکاران (۲۰۲۳) با تمرکز بر بازار ایالات متحده، بررسی کردند که آیا حق‌الزحمه حسابرسی با قراردادهای دولتی مشتریان ارتباط دارد یا خیر. نتایج این مطالعه نشان داد که شرکت‌هایی که سهم بیشتری از درآمد خود را از قراردادهای دولتی کسب می‌کنند، هزینه‌های حسابرسی بالاتری دارند. تجزیه و تحلیل داده‌ها نشان داد که این هزینه‌ها عمدتاً توسط قراردادهای دولت فدرال و محلی تعیین می‌شود، و قراردادهای محلی تأثیر بیشتری نسبت به قراردادهای فدرال دارند.

افنیا^۲ و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهشی که بر شرکت‌های فهرست‌شده در بورس غنا متمرکز بود، نقش ویژگی‌های کمیته حسابرسی در تعیین حق‌الزحمه حسابرسی را بررسی کردند. نتایج نشان داد که اندازه کمیته حسابرسی، تنوع جنسیتی، تعداد جلسات، و تخصص مالی اعضای کمیته ارتباط معناداری با کاهش هزینه‌های حسابرسی دارند.

سان^۳ و همکاران (۲۰۲۱) در مطالعه‌ای پیرامون مشتریان دولتی دریافتند که این شرکت‌ها در مقایسه با مشتریان خصوصی حساسیت کمتری به تغییرات نقدینگی بازار دارند. با توجه به کمبود تحقیقات در این حوزه، پژوهش آن‌ها نشان داد که حسابرسان خارجی قراردادهای دولتی را به‌عنوان عامل تعیین‌کننده مهمی در تعیین حق‌الزحمه حسابرسی در نظر می‌گیرند.

دوناتلا و همکاران (۲۰۲۰) بررسی کردند که آیا تخصص حسابرسی در یک صنعت خاص، تأثیری بر کیفیت حسابرسی در بخش دولتی دارد. یافته‌های آن‌ها نشان داد که تخصص حسابرسی در سطح مؤسسه حسابرسی، تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد، درحالی‌که این تأثیر در سطح حسابرسی فردی قابل مشاهده نیست.

۳- روش‌شناسی و معرفی الگو

الگوی دوم (تأثیر قراردادهای خصوصی بر حق‌الزحمه

(حسابرسی)

$$\begin{aligned}
 & Audit_Fee_{it} \\
 & = \alpha_1 IND_Contract_{it} \\
 & + \beta_1 (Audit_expertise_{it} \times IND_Contract_{it}) \\
 & + \beta_2 (Audit_big_{it} \times IND_Contract_{it}) \\
 & + \beta_3 (Audit_change_{it} \times IND_Contract_{it}) + \gamma_1 size_{it} \\
 & + \gamma_2 lev_{it} + \gamma_3 MBT_{it} + \gamma_4 ROA_{it} + year_{Fixed} + id_{Fixed}
 \end{aligned}$$

۳-۲ تعریف متغیرها

متغیر وابسته

حق‌الزحمه حسابرسی^۲: لگاریتم طبیعی مبلغ حق‌الزحمه حسابرس شرکت برای یک دوره مالی.

متغیرهای مستقل

قراردادهای دولتی^۳: میزان قراردادهای منعقدشده با بخش دولتی، بر اساس اطلاعات صورت‌های مالی شرکت و افشاهای مالی، به صورت درصدی از کل درآمد شرکت.

قراردادهای خصوصی^۴: میزان قراردادهای منعقدشده با بخش خصوصی، بر اساس اطلاعات صورت‌های مالی و افشاهای مالی، به صورت درصدی از کل درآمد شرکت.

متغیرهای تعدیل‌کننده

تخصص حسابرس^۵: میزان تخصص حسابرس در صنعت، که با سهم بازار حسابرسی حسابرس در صنعت مشخص می‌شود. این متغیر با نسبت فروش کل مشتریان یک حسابرس در صنعت مشخص به جمع کل فروش شرکت‌های آن صنعت اندازه‌گیری می‌شود.

اندازه حسابرس^۶: متغیر ساختگی^۷ که مقدار ۱ به مؤسسات حسابرسی خصوصی (عضو جامعه حسابداران رسمی ایران) و مقدار ۰ به سازمان حسابرسی اختصاص داده شده است. تغییر حسابرس^۸: متغیر ساختگی که مقدار ۱ در صورت تغییر حسابرس در دوره جاری و مقدار ۰ در صورت عدم تغییر حسابرس در نظر گرفته شده است.

متغیرهای کنترلی

اندازه شرکت^۹: لگاریتم طبیعی کل دارایی‌های شرکت.

پژوهش حاضر با استفاده از مدل‌های تحلیلی کمی، به بررسی تأثیر نوع قرارداد حسابرسی (دولتی یا خصوصی) بر حق‌الزحمه حسابرسی می‌پردازد. برای این منظور، مدل‌های اقتصادسنجی مبتنی بر داده‌های پنل ایستا طراحی شده و متغیرهای مستقل و وابسته با استفاده از روش‌های آماری مورد آزمون قرار گرفته‌اند. این پژوهش بر اساس مبانی نظری و مطالعات تجربی پیشین، به بررسی عوامل مؤثر بر تعیین حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران می‌پردازد. بر این اساس، عوامل تأثیرگذار بر حق‌الزحمه حسابرسی شامل نوع قرارداد حسابرسی، ویژگی‌های حسابرس، اندازه شرکت و شاخص‌های مالی شرکت تعیین شده‌اند.

مطالعات پیشین، از جمله داو و همکاران (۲۰۲۳) و دوناتالا و همکاران (۲۰۲۲)، نشان داده‌اند که قراردادهای دولتی به دلیل ساختار نظارتی پیچیده‌تر و الزامات افشای گسترده‌تر، معمولاً با هزینه‌های حسابرسی بالاتری همراه هستند. علاوه بر این، ویژگی‌هایی مانند تخصص حسابرس، اندازه حسابرس و تغییر حسابرس می‌توانند به‌عنوان متغیرهای تعدیل‌کننده در این رابطه نقش داشته باشند. در این پژوهش، مدل اقتصادسنجی ارائه‌شده توسط این محققان، برای شرایط خاص شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران بومی‌سازی شده است.

۳-۱ معرفی الگو و روش آزمون فرضیات

به‌منظور بررسی تأثیر نوع قرارداد بر حق‌الزحمه حسابرسی، از دو الگوی اقتصادسنجی برای تحلیل داده‌ها استفاده شده است. این مدل‌ها بر اساس داده‌های مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۱ تدوین شده و با استفاده از روش حداقل مربعات تعمیم‌یافته^۱ در تحلیل پانل ایستا مورد آزمون قرار گرفته‌اند.

الگوی اول (تأثیر قراردادهای دولتی بر حق‌الزحمه حسابرسی)

$$\begin{aligned}
 & Audit_Fee_{it} \\
 & = \alpha_1 Gov_Contract_{it} \\
 & + \beta_1 (Audit_expertise_{it} \times Gov_Contract_{it}) \\
 & + \beta_2 (Audit_big_{it} \times Gov_Contract_{it}) \\
 & + \beta_3 (Audit_change_{it} \times Gov_Contract_{it}) + \gamma_1 size_{it} \\
 & + \gamma_2 lev_{it} + \gamma_3 MBT_{it} + \gamma_4 ROA_{it} + year_{Fixed} + id_{Fixed}
 \end{aligned}$$

6 Audit_big
7 Dummy
8 Audit_change
9 Size

1 GLS
2 Audit_Fee
3 Gov_Contract
4 IND_Contract
5 Audit_expertise

- ۱) حذف شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی، بیمه و لیزینگ.
 - ۲) عدم تغییر سال مالی و نوع فعالیت در دوره مورد بررسی.
 - ۳) دسترسی کامل به اطلاعات مالی در بازه زمانی مذکور.
 - ۴) فعال بودن نماد معاملاتی و حداقل یک بار معامله در سال.
 - ۵) پایان سال مالی منطبق با ۲۹ اسفند.
- با اعمال این معیارها، تعداد ۱۰۵ شرکت به‌عنوان نمونه نهایی انتخاب شدند.

۴- تجزیه و تحلیل داده‌ها

در این بخش، به تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش پرداخته می‌شود. جدول ۱ شاخص‌های آمار توصیفی متغیرهای مورد بررسی را نشان می‌دهد. بر اساس نتایج، متغیر "اندازه شرکت" با میانگین ۱۴.۴۷، بالاترین مقدار میانگین را داراست، در حالی که متغیر "بازده دارایی‌ها" با میانگین ۰.۰۴۷، کمترین مقدار را نشان می‌دهد.

انحراف معیار متغیرها نشان‌دهنده پراکندگی داده‌ها است. بیشترین انحراف معیار مربوط به متغیر "نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری" و کمترین آن مربوط به متغیر "قرارداد دولتی شرکت" است.

تحلیل چولگی داده‌ها نشان می‌دهد که متغیر "نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری" با چولگی مثبت ۱۴.۲۴، بیشترین عدم تقارن به سمت راست را دارد، در حالی که متغیر "بازده دارایی‌ها" با چولگی منفی ۱.۷۱، بیشترین عدم تقارن به سمت چپ را نشان می‌دهد.

این نتایج حاکی از آن است که متغیرهای مورد بررسی دارای توزیع‌های متفاوتی هستند که در تحلیل‌های بعدی باید مورد توجه قرار گیرند.

برای استفاده از روش حداقل مربعات معمولی^۶ در تحلیل رگرسیونی، ضروری است که فروض کلاسیک رگرسیون رعایت شود. یکی از مهم‌ترین این فروض، پایایی متغیرها است. در صورتی که متغیرهای مورد استفاده در مدل ناپایا باشند، رگرسیون بر اساس این داده‌ها قابلیت تفسیر علمی نخواهد داشت و رابطه برآوردشده ممکن است کاذب و غیرقابل اعتماد باشد.

اهرم مالی^۱: نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌های شرکت. **نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری سهام^۲:** نسبت ارزش بازار هر سهم به ارزش دفتری آن. **نرخ بازده دارایی‌ها^۳:** نسبت سود خالص به کل دارایی‌ها.

۳-۳ روش تحلیل داده‌ها

در این پژوهش، برای آزمون فرضیات از روش داده‌های پانل ایستا^۴ استفاده شده است. به‌منظور تعیین مدل بهینه، از آزمون‌های F لیمر و هاسمن استفاده شده است.

آزمون F لیمر: بررسی می‌کند که آیا مدل پانل ایستا بهتر از مدل پولد^۵ است.

آزمون هاسمن: مشخص می‌کند که آیا مدل اثرات ثابت^۶ مناسب‌تر است یا مدل اثرات تصادفی^۷ در صورت تأیید مدل اثرات ثابت^۸، از این مدل برای تحلیل استفاده می‌شود. همچنین، به‌منظور کنترل همبستگی سریالی و واریانس ناهمسانی، از روش حداقل مربعات تعمیم‌یافته بهره گرفته شده است.

جمع‌بندی بخش روش‌شناسی

این پژوهش از داده‌های ۱۰۵ شرکت بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۱ استفاده کرده است. دو الگوی مجزا برای بررسی تأثیر قراردادهای دولتی و خصوصی بر حق‌الزحمه حسابرسی ارائه شده است. متغیرهای مستقل، تعدیل‌کننده و کنترلی به‌دقت تعریف شده‌اند. از روش تحلیل داده‌های پانل ایستا و آزمون‌های اقتصادسنجی برای آزمون فرضیات استفاده شده است.

۳-۴ جامعه آماری و نمونه پژوهش

در این پژوهش، جامعه آماری شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی سال‌های ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۱ است. بر اساس آمار موجود، تعداد شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۹۷ برابر با ۳۲۷ شرکت و در سال ۱۴۰۱ به ۴۰۸ شرکت رسیده است.

برای انتخاب نمونه آماری، از روش حذف سیستماتیک استفاده شده است. معیارهای انتخاب نمونه عبارت‌اند از:

6 Fixed Effects
7 Random Effects
8 FEM
9 OLS

1 Lev
2 MTB
3 ROA
4 Fixed Effects Model - FEM
5 Pooled

آزمون لیمر^۲ این آزمون مشخص می‌کند که آیا مدل داده‌های ترکیبی^۳ مناسب است یا مدل پانل. اگر مقدار p-value آزمون کمتر از ۵ درصد باشد، (فرضیه صفر که مدل پولد مناسب است رد شده و مدل پانل^۴ ترجیح داده می‌شود). آزمون هاسمن^۵ پس از انتخاب مدل پانل، آزمون هاسمن بررسی می‌کند که آیا مدل اثرات ثابت^۶ مناسب‌تر است یا مدل اثرات تصادفی^۷ اگر مقدار p-value آزمون کمتر از ۵ درصد باشد، فرضیه صفر رد شده و مدل اثرات ثابت^۸ مناسب‌تر خواهد بود. در غیر این صورت، مدل اثرات تصادفی مورد استفاده قرار می‌گیرد. نتایج آزمون‌های لیمر و هاسمن برای الگوهای اول و دوم پژوهش، که در آن‌ها متغیر وابسته حق‌الزحمه حسابرسی است، در جداول ۳ و ۵ ارائه شده است. بر اساس این نتایج، مدل مناسب برای هر الگو تعیین شده و تحلیل‌های بعدی بر اساس آن انجام خواهد شد.

بنابراین، پیش از اجرای تحلیل‌های رگرسیونی، آزمون پایایی متغیرها انجام شده است تا مشخص شود که آیا متغیرهای مورد استفاده در سطح ایستا هستند یا نیاز به تفاضل‌گیری دارند. آزمون دیکی-فولر تعمیم‌یافته^۱ یکی از آزمون‌های رایج برای بررسی پایایی داده‌ها می‌باشد. همان‌گونه که در جدول ۲ مشاهده می‌شود، نتایج حاصل از آزمون‌های دیکی-فولر تعمیم‌یافته، نشان می‌دهد که تمامی متغیرهای پژوهش در سطح یا با یک‌بار تفاضل‌گیری پایا هستند. بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که استفاده از روش حداقل مربعات معمولی در این پژوهش بلامانع است و مدل‌های رگرسیونی بر داده‌های مورد نظر قابل‌برازش هستند. پس از اطمینان از پایایی متغیرها، برای انتخاب مدل مناسب در رگرسیون داده‌های ترکیبی، دو آزمون کلیدی مورد استفاده قرار گرفته است:

جدول ۱ - نتایج آمار توصیفی

متغیر	نماد	میانگین	حداکثر	حداقل	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
ارزش بازار به دفتری	MTB	7/247225	1661/554	0	66/8465	24/14138	597/3377
قرارداد دولتی	GOV_CONTRACT	0/230998	0/72	0/001	0/182859	0/712851	2/343771
قرارداد خصوصی	IND_CONTRACT	0/769002	0/999	0/28	۱۹۳۲۲۷/۰	-0/71285	2/343771
اندازه شرکت	SIZE	14/47031	20/59804	10/64469	1/518094	0/430565	4/163425
بازده دارایی‌ها	ROA	0/047562	0/7346	-1/10955	0/215414	-1/71788	9/924287
اهرم	LEV	0/712363	3/721779	0/036955	0/495291	3/117662	15/21967
اندازه حسابرس	AUDIT_BIG	0/212698	1	0	0/409541	1/404156	2/971654
تغییر حسابرس	AUDITOR_CHANGE	0/457143	1	0	0/498556	0/172062	1/029605
تخصص حسابرس	AUDIROR_EXPERT	0/369663	1/564274	0/0000393	0/389281	0/394716	1/55824
هزینه حسابرسی	AUDIT_FEE	7/360503	8/099858	6/09131	0/260642	-0/63406	2/844809

جدول ۲ - نتایج آزمون پایایی متغیرها

متغیر	آزمون ریشه واحد	آماره خی دو	(P - Value)	نتیجه
audit_fee	دیکی فولر تعمیم یافته	358/84	0	ایستا - I(1)
gov_contract	دیکی فولر تعمیم یافته	245/331	0	ایستا - I(1)

5 Hausman Test
6 Fixed Effects
7 Random Effects
8 FEM

1 ADF
2 F-Limer Test
3 Pooled OLS
4 Panel Data

متغیر	آزمون ریشه واحد	آماره خی دو	(P-Value)	نتیجه
ind_contract	دیکی فولر تعمیم یافته	185/453	0/026	ایستا - I(1)
audit_expert	دیکی فولر تعمیم یافته	282/135	0/0007	ایستا - I(1)
audit_big	دیکی فولر تعمیم یافته	41/2317	0/0002	ایستا - I(1)
audit_change	دیکی فولر تعمیم یافته	155/826	0/0002	ایستا - I(1)
Lev	دیکی فولر تعمیم یافته	268/873	0/0038	ایستا - I(1)
Mtb	دیکی فولر تعمیم یافته	250/927	0/0279	ایستا - I(1)
Roa	دیکی فولر تعمیم یافته	375/08	0	ایستا - I(1)
Size	دیکی فولر تعمیم یافته	380/413	0	ایستا - I(1)

جدول ۳- نتایج آزمون F لیمر و هاسمن برای مدل اول پژوهش

آزمون F لیمر	مقدار F	P-VALUE
فرض صفر: عدم تفاوت بین روش اثرات ثابت و روش پولد	۱/۴۸۸۰۷۸	۰/۰۰۳
آزمون هاسمن	مقدار چی دو	P-VALUE
فرض صفر: تفاوت بین روش اثرات ثابت و تصادفی	۴/۹۹۳۴۷۳	۰/۷۵۸۳

۴ ارائه شده است، که در آن متغیر وابسته حق الزحمه حسابرسی و متغیر مستقل قرارداد دولتی مورد بررسی قرار گرفته‌اند.

در جدول ۴، نتایج حاصل از برآورد مدل پژوهش ارائه شده است. ضریب تعیین (R^2) برابر با ۷۸٪ نشان می‌دهد که متغیرهای توضیحی توانسته‌اند ۷۸٪ از تغییرات متغیر وابسته (حق الزحمه حسابرسی) را توضیح دهند. این مقدار بیانگر برازش مناسب مدل رگرسیونی است.

برای بررسی وجود خودهمبستگی میان جملات اخلاص (ارتباط میان خطاهای مدل رگرسیونی) از آزمون دوربین-واتسون استفاده شده است. این آزمون که توسط دوربین^۴ و واتسون^۵ ارائه شده، یکی از معتبرترین روش‌ها برای بررسی خودهمبستگی است.

اگر مقدار آماره دوربین-واتسون بین ۱/۵ تا ۲/۵ باشد، نشان‌دهنده عدم وجود خودهمبستگی میان جمله‌های خطای مدل رگرسیونی است.

مقدار آماره دوربین-واتسون در این پژوهش برابر با ۱/۹۲ است که نشان می‌دهد هیچ‌گونه خودهمبستگی میان جملات اخلاص وجود ندارد.

برای انتخاب روش مناسب در تحلیل داده‌های پانل، آزمون لیمر و آزمون هاسمن انجام شده است.

آزمون لیمر^۱: این آزمون بررسی می‌کند که آیا استفاده از مدل پانل بر مدل پولد برتری دارد یا خیر. مقدار آزمون F لیمر برابر با ۱/۴۸۸۰۷۸ است و فرضیه صفر این آزمون مبنی بر عدم تفاوت بین روش پولد و اثرات ثابت رد شده است. بنابراین، مدل داده‌های پانل بر مدل پولد ترجیح داده می‌شود و روش پولد کنار گذاشته می‌شود. بر این اساس، روش پانل دیتا به‌عنوان روش مناسب برای این پژوهش انتخاب شد که نتایج آن در جدول ۳ ارائه شده است.

آزمون هاسمن^۲: پس از تأیید استفاده از مدل پانل، آزمون هاسمن برای انتخاب بین مدل اثرات ثابت و اثرات تصادفی اجرا شد. نتایج نشان داد که فرضیه صفر این آزمون، مبنی بر تفاوت بین روش اثرات ثابت و تصادفی، پذیرفته می‌شود. این بدین معناست که مدل اثرات تصادفی نسبت به مدل اثرات ثابت ترجیح داده می‌شود و به‌عنوان مدل نهایی تحلیل انتخاب شد. بنابراین، تحلیل نهایی داده‌ها بر اساس مدل پانل دیتا با روش اثرات تصادفی انجام می‌شود و نتایج حاصل از این برآورد در جدول

جدول ۴- نتایج برآورد مدل پژوهش (متغیر وابسته حق الزحمه حسابرسی)

متغیر	ضریب	آماره T	احتمال رد معنی‌داری P-Value
GOV_CONTRACT	15/00408	4/095043	0
GOV_CONTRACT*AUDIROR_EXPERT	-4/71748	-2/28031	0/0229

4 Durbin
5 Watson

1 F-Limer Test
2 Hausman Test
3 Random Effects

متغیر	ضریب	آماره T	احتمال رد معنی‌داری P-Value
GOV_CONTRACT*AUDIT_BIG	-16/5941	-4/63054	0
GOV_CONTRACT*AUDITOR_CHANGE	11/65942	3/243452	0/0012
SIZE	0/489122	81/20914	0
LEV	0/09297	1/156608	0/2479
MTB	0/000256	1/781544	0/0753
ROA	-0/45393	-3/49006	0/0005
ضریب تعیین	۰/۷۸۲۶۹		
آماره دوربین-واتسون	۱/۹۲۲۸۹۲		

این متغیر تأثیر مثبت و معناداری بر حق الزحمه حسابرسی دارد ($p\text{-value} < 0.05$) بنابراین، هرچه اندازه شرکت افزایش یابد، هزینه حسابرسی نیز افزایش خواهد یافت.

- سودآوری شرکت (ROA) (ضریب ۰/۴۵۳۹۳ -):

این متغیر تأثیر منفی و معناداری بر حق الزحمه حسابرسی دارد ($p\text{-value} < 0.05$). یعنی هرچه سودآوری شرکت بیشتر باشد، هزینه حسابرسی کاهش می‌یابد. این یافته بیانگر آن است که شرکت‌های سودآور به دلیل ریسک مالی کمتر، هزینه حسابرسی پایین‌تری پرداخت می‌کنند.

انتخاب مدل پژوهش برای قراردادهای بخش خصوصی

نتایج آزمون‌های لیمر و هاسمن برای مدل پژوهش با متغیر وابسته حق الزحمه حسابرسی و متغیر مستقل قرارداد بخش خصوصی در جدول ۵ ارائه شده است. این تحلیل بررسی می‌کند که آیا رابطه مشابهی بین قراردادهای بخش خصوصی و حق الزحمه حسابرسی وجود دارد یا خیر. در ادامه، مدل نهایی برای قراردادهای بخش خصوصی بررسی خواهد شد. برای بررسی رابطه بین قراردادهای بخش خصوصی و حق الزحمه حسابرسی، دو آزمون کلیدی لیمر و هاسمن انجام شد تا روش مناسب برای برآورد مدل انتخاب شود.

جدول ۵ - نتایج آزمون F لیمر و هاسمن برای مدل دوم

پژوهش

آزمون F لیمر	مقدار F	P-VALUE
فرض صفر: عدم تفاوت بین روش اثرات ثابت و روش پولد	4/648495	0/000
آزمون هاسمن	مقدار چی دو	P-VALUE
فرض صفر: تفاوت بین روش اثرات ثابت و تصادفی	11/33409	0/1835

تحلیل ضرایب متغیرهای پژوهش

۱. تأثیر قراردادهای دولتی بر حق الزحمه حسابرسی

ضریب متغیر قراردادهای دولتی برابر با ۱۵/۰۰۴ است و مقدار p-value کمتر از ۰/۰۵ نشان می‌دهد که این متغیر تأثیر مثبت و معناداری بر حق الزحمه حسابرسی دارد. بنابراین، رابطه مثبت بین قراردادهای دولتی و حق الزحمه حسابرسی در سطح اطمینان آزمون تأیید می‌شود.

۲. تأثیر تخصص حسابرس به عنوان متغیر تعدیل‌گر

ضریب متغیر تعاملی (قرارداد دولتی × تخصص حسابرس) برابر با ۴/۷۱- بوده و مقدار p-value کمتر از ۰/۰۵ است. این نتیجه نشان می‌دهد که تخصص حسابرس، اثر کاهش‌دهنده‌ای بر رابطه بین قراردادهای دولتی و حق الزحمه حسابرسی دارد. به عبارت دیگر، هرچه تخصص حسابرس بیشتر باشد، افزایش حق الزحمه در قراردادهای دولتی کمتر خواهد بود.

۳. تأثیر اندازه حسابرس به عنوان متغیر تعدیل‌گر

ضریب متغیر تعاملی (قرارداد دولتی × اندازه حسابرس) برابر با ۱۱/۶۵۹۴۲ بوده و معنی‌داری آن تأیید شده است. این یافته نشان می‌دهد که اندازه حسابرس، اثر افزایشی بر رابطه بین قراردادهای دولتی و حق الزحمه حسابرسی دارد. در واقع، حسابرسان بزرگ‌تر، در قراردادهای دولتی حق الزحمه بیشتری دریافت می‌کنند.

۴. تأثیر تغییر حسابرس به عنوان متغیر تعدیل‌گر

ضریب متغیر تعاملی (قرارداد دولتی × تغییر حسابرس) برابر با ۱۶/۵۹۴۱- است و مقدار p-value کمتر از ۰/۰۵ نشان‌دهنده معنی‌داری این رابطه است. این یافته نشان می‌دهد که تغییر حسابرس باعث کاهش تأثیر قراردادهای دولتی بر حق الزحمه حسابرسی می‌شود.

۵. تأثیر سایر متغیرهای کنترلی

- اندازه شرکت (ضریب ۰/۴۸۹۱۲۲):

این تحلیل نشان خواهد داد که آیا متغیرهای کنترلی، تخصص حسابرسی، اندازه حسابرسی و تغییر حسابرسی، تأثیر معناداری بر رابطه بین قراردادهای بخش خصوصی و حق الزحمه حسابرسی دارند یا خیر.

در جدول ۶، نتایج برآورد مدل دوم پژوهش ارائه شده است که به بررسی رابطه قراردادهای خصوصی و حق الزحمه حسابرسی می‌پردازد.

ضریب تعیین (R^2) برابر با ۰.۴۸ است، که نشان می‌دهد متغیرهای توضیحی توانسته‌اند ۴۸٪ از تغییرات متغیر وابسته (حق الزحمه حسابرسی) را توضیح دهند. در مقایسه با مدل اول، این مقدار پایین‌تر است که نشان می‌دهد اثرگذاری قراردادهای خصوصی بر حق الزحمه حسابرسی، کمتر از قراردادهای دولتی است.

آماره دوربین-واتسون برابر با ۱/۱۸۴۷۸۶ است. از آنجاکه این مقدار در بازه ۱/۵ تا ۲/۵ قرار دارد، می‌توان نتیجه گرفت که در مدل رگرسیونی هیچ‌گونه خودهمبستگی میان جملات اخلاص وجود ندارد و نتایج قابل اتکا هستند.

آزمون لیمر: مقدار آزمون F لیمر برابر با ۴/۶۴۸۴۹۵ است و فرضیه صفر این آزمون، مبنی بر عدم تفاوت بین روش پولد و روش اثرات ثابت، رد شده است. بنابراین، مدل پانل دیتا بر مدل پولد ترجیح داده می‌شود و روش داده‌های ترکیبی کنار گذاشته می‌شود.

آزمون هاسمن: پس از تأیید مدل پانل، آزمون هاسمن بررسی کرد که کدام یک از مدل‌های اثرات ثابت یا اثرات تصادفی برای این داده‌ها مناسب‌تر است. نتایج نشان داد که:

فرضیه صفر آزمون هاسمن پذیرفته می‌شود، بدین معنا که روش اثرات تصادفی بر روش اثرات ثابت برتری دارد. بنابراین، بهترین روش تحلیل داده‌ها، مدل پانل دیتا به روش اثرات تصادفی است.

براساس یافته‌های آزمون‌های فوق، مدل نهایی پژوهش برای بررسی تأثیر قراردادهای بخش خصوصی بر حق الزحمه حسابرسی، با استفاده از روش اثرات تصادفی، برآورد شده و نتایج آن در جدول ۶ ارائه شده است.

جدول ۶- نتایج برآورد مدل پژوهش (متغیر وابسته حق الزحمه حسابرسی)

متغیر	ضریب	آماره T	احتمال رد معنی‌داری P-Value
IND_CONTRACT	۴/۲۱۱۰۱۳	۲۵/۲۵۳۷۶	۰
IND_CONTRACT*AUDIROR_EXPERT	-۰/۰۶۶۰۷۳	-۰/۹۴۶۸۲۶	۰/۳۴۴۱
IND_CONTRACT*AUDIT_BIG	۰/۶۳۷۳۲۴	۶/۸۳۴۲۹۲	۰
IND_CONTRACT*AUDITOR_CHANGE	۰/۲۰۲۸۹۸	۳/۴۹۳۶۹۹	۰/۰۰۰۵
SIZE	۰/۲۲۱۱۷۷	۱۹/۳۹۲۹۵	۰
LEV	۰/۰۴۴۱۰۱	۱/۱۶۳۶۷۲	۰/۲۴۵
MTB	۰/۰۰۰۳۱۳	۱/۸۳۸۷۹۳	۰/۰۶۶۴
ROA	-۰/۳۴۵۹۰۵	-۵/۹۲۷۸۶۱	۰
ضریب تعیین		0/481523	
آماره دوربین-واتسون		1/184786	

تحلیل ضرایب مدل دوم پژوهش

۱. تأثیر قراردادهای خصوصی بر حق الزحمه حسابرسی

ضریب متغیر قراردادهای خصوصی برابر با ۴/۲۱۱۰۱۳ است و مقدار p-value کمتر از ۰/۰۵ نشان می‌دهد که این متغیر تأثیر مثبت و معناداری بر حق الزحمه حسابرسی دارد. بنابراین، رابطه مثبت بین قراردادهای خصوصی و حق الزحمه حسابرسی در سطح اطمینان آزمون تأیید می‌شود. این نتیجه نشان می‌دهد که افزایش حجم قراردادهای خصوصی با شرکت‌ها، باعث افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌شود.

۲. تأثیر تخصص حسابرسی به‌عنوان متغیر تعدیل‌گر

ضریب متغیر تعاملی (قرارداد خصوصی × تخصص حسابرسی) برابر با ۰/۰۶۶۰۷۳- است و مقدار p-value بیش از ۰/۰۵ است که نشان‌دهنده عدم معناداری این رابطه است. بنابراین، تخصص حسابرسی تأثیر تعدیل‌کنندگی معناداری بر رابطه بین قرارداد خصوصی و حق الزحمه حسابرسی ندارد.

۳. تأثیر اندازه حسابرسی به‌عنوان متغیر تعدیل‌گر

ضریب متغیر تعاملی (قرارداد خصوصی × اندازه حسابرسی) برابر با ۰/۶۳۷۳۲۴ بوده و مقدار p-value کمتر از ۰/۰۵ نشان می‌دهد که این رابطه معنادار است. این نتیجه بیانگر آن است که اندازه حسابرسی اثر افزایشی بر رابطه بین قراردادهای خصوصی و

حق الزحمه حسابرسی دارد. در واقع، مؤسسات حسابرسی بزرگتر، در قراردادهای خصوصی، حق الزحمه بیشتری دریافت می کنند.

۴. تأثیر تغییر حسابرِس به عنوان متغیر تعدیل گر

ضریب متغیر تعاملی (قرارداد خصوصی × تغییر حسابرِس) برابر با ۰/۲۰۲۸۹۸۸ بوده و مقدار p-value کمتر از ۰/۰۵ است که معناداری این رابطه را تأیید می کند. این نتیجه نشان می دهد که تغییر حسابرِس، تأثیر مثبتی بر رابطه بین قراردادهای خصوصی و حق الزحمه حسابرسی دارد، به این معنا که شرکت هایی که حسابرِس خود را تغییر می دهند، در قراردادهای خصوصی، حق الزحمه حسابرسی بالاتری را می پردازند.

۵. تأثیر سایر متغیرهای کنترلی

اندازه شرکت (ضریب ۰/۲۲۱۱۷۷):

این متغیر تأثیر مثبت و معناداری بر حق الزحمه حسابرسی دارد ($p\text{-value} < 0.05$) بنابراین، شرکت های بزرگتر، هزینه حسابرسی بیشتری می پردازند.

سودآوری شرکت (ضریب ۰/۳۴۵۹۰۵):

این متغیر تأثیر منفی و معناداری بر حق الزحمه حسابرسی دارد ($p\text{-value} < 0.05$). یعنی هرچه سودآوری شرکت بیشتر باشد، هزینه حسابرسی کاهش می یابد. این یافته نشان می دهد که شرکت های سودآور به دلیل ریسک مالی کمتر، هزینه حسابرسی پایین تری پرداخت می کنند.

مقایسه نتایج مدل اول و مدل دوم پژوهش

در هر دو مدل، تأثیر قراردادهای دولتی و خصوصی بر حق الزحمه حسابرسی مثبت و معنادار است، اما شدت اثرگذاری قراردادهای دولتی بیشتر از قراردادهای خصوصی است.

تخصص حسابرِس در مدل قراردادهای دولتی، اثر کاهش دهنده ای بر حق الزحمه داشت، اما در مدل قراردادهای خصوصی، تأثیر معناداری مشاهده نشد.

اندازه حسابرِس در هر دو مدل تأثیر افزایشی بر حق الزحمه حسابرسی داشت، اما شدت آن در قراردادهای دولتی بیشتر بود. تغییر حسابرِس در هر دو مدل تأثیر معناداری داشت، اما در مدل قراردادهای دولتی باعث کاهش و در مدل قراردادهای خصوصی باعث افزایش حق الزحمه شد.

۵- نتیجه گیری

پژوهش حاضر بررسی کرد که قراردادهای دولتی و خصوصی چه تأثیری بر حق الزحمه حسابرسی دارند و چگونه ویژگی های حسابرِس (تخصص، اندازه، تغییر حسابرِس) این رابطه را تعدیل می کنند.

۱-۵ تأثیر قراردادهای دولتی بر حق الزحمه حسابرسی

نتایج پژوهش نشان داد که قراردادهای دولتی ارتباط مثبت و معناداری با افزایش حق الزحمه حسابرسی دارند. این بدان معناست که حجم بیشتر قراردادهای دولتی منجر به افزایش هزینه حسابرسی می شود، زیرا فرآیند حسابرسی برای این نوع قراردادها به دلیل الزامات افشای اطلاعات و نظارت های سخت گیرانه، پیچیده تر است.

این نتیجه با یافته های داو و همکاران (۲۰۲۳) همخوانی دارد که بیان کردند دولت ها به دلیل سطح نظارت بالاتر، حق الزحمه حسابرسی بیشتری پرداخت می کنند. همچنین، افنیا^۱ و همکاران (۲۰۲۲) نیز بر این نکته تأکید کردند که ویژگی های مشتریان تأثیر معناداری بر هزینه های حسابرسی دارند.

۲-۵ تفاوت بین قراردادهای دولتی و خصوصی در تعیین

حق الزحمه حسابرسی

پژوهش حاضر تأیید کرد که بین قراردادهای دولتی و خصوصی از نظر تأثیر بر حق الزحمه حسابرسی تفاوت معناداری وجود دارد. قراردادهای دولتی اثر مثبت و معناداری بر افزایش حق الزحمه حسابرسی دارند، در حالی که قراردادهای خصوصی رابطه منفی با میزان حق الزحمه نشان دادند. این نتیجه نشان می دهد که شرکت هایی که عمدتاً با دولت کار می کنند، هزینه حسابرسی بیشتری پرداخت می کنند، در حالی که شرکت هایی با تمرکز بر قراردادهای خصوصی، حق الزحمه کمتری می پردازند. این یافته با نتایج کنیا^۲ (۲۰۲۳) همخوانی دارد که بیان کرد وجود تفاوت در مذاکرات مربوط به تعیین هزینه حسابرسی میان مشتریان خصوصی و دولتی، منجر به تفاوت های معنادار در هزینه های حسابرسی می شود.

۳-۵ نقش تخصص حسابرِس در تعدیل رابطه بین نوع

قرارداد و حق الزحمه حسابرسی

نتایج تأیید کرد که تخصص حسابرِس، تأثیر تعدیل کننده ای بر رابطه بین قراردادهای دولتی و حق الزحمه حسابرسی دارد. به این معنا که حسابرسان متخصص در صنعت، تبعیض قیمتی کمتری بین حسابرسی مشتریان دولتی و خصوصی قائل می شوند. این نتیجه با یافته های دوناتلا و همکاران (۲۰۲۲) همخوانی دارد که بیان کردند تخصص حسابرِس در یک صنعت خاص، تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی و هزینه های مرتبط دارد.

۴-۵ نقش اندازه حسابرسی در تعیین حق‌الزحمه حسابرسی

نتایج پژوهش نشان داد که اندازه حسابرسی، تأثیر معناداری بر رابطه بین قراردادهای دولتی و حق‌الزحمه حسابرسی دارد. این بدان معناست که مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر (مانند سازمان حسابرسی) تمایل دارند که برای مشتریان دولتی حق‌الزحمه کمتری تعیین کنند، زیرا به دلیل مقیاس بزرگ‌تر و منابع گسترده‌تر، هزینه‌های حسابرسی آن‌ها مقرون‌به‌صرفه‌تر است. این یافته با مطالعه سلمان و ستیانی (۲۰۲۳) همخوانی دارد که نشان دادند اندازه حسابرسی و نوع مشتریان شرکت، از عوامل کلیدی تعیین‌کننده حق‌الزحمه حسابرسی هستند.

۵-۵ نقش تغییر حسابرسی در تعدیل هزینه‌های حسابرسی

نتایج نشان داد که تغییر حسابرسی تأثیر تعدیل‌کننده‌ای بر رابطه بین قراردادهای دولتی و حق‌الزحمه حسابرسی دارد. مطابق با آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای، تعیین حق‌الزحمه حسابرسی باید بر اساس معیارهایی همچون مدت زمان فرآیند حسابرسی، هزینه‌های مربوط به ارائه خدمات و شرایط بازار انجام شود. در شرایط بازار رقابتی، تغییر حسابرسی می‌تواند منجر به کاهش هزینه‌های حسابرسی شود. این بدان معناست که شرکت‌هایی که حسابرسی خود را تغییر می‌دهند، معمولاً برای جذب و حفظ مشتریان دولتی، حق‌الزحمه کمتری پیشنهاد می‌کنند.

۶-۵ محدودیت‌ها

ویژگی‌ها و شرایط اقتصادی، مالی و سیاسی کشور: تفاوت‌های ساختاری در سازوکارهای نظارتی، الزامات افشا و شرایط بازار بورس ایران ممکن است نتایج پژوهش را تحت تأثیر قرار دهد. عدم افشای کامل قراردادها در سامانه کدال: برخی اطلاعات مالی شرکت‌ها به‌صورت کامل در دسترس نیستند، که می‌تواند بر دقت تحلیل‌ها تأثیر بگذارد.

۷-۵ پیشنهادهای اجرایی

بر اساس یافته‌های پژوهش، پیشنهادهای زیر ارائه می‌شود: برای شرکت‌هایی که حجم بالایی از قراردادهای دولتی دارند، توصیه می‌شود که از حسابرسان متخصص در صنعت مربوطه استفاده کنند تا از شفافیت و دقت بیشتری در فرآیند حسابرسی برخوردار شوند. شرکت‌هایی که عمده فعالیت آن‌ها با دولت است، بهتر است از مؤسسات حسابرسی بزرگ مانند سازمان حسابرسی استفاده

کنند، زیرا این مؤسسات معمولاً هزینه حسابرسی پایین‌تری برای قراردادهای دولتی ارائه می‌دهند.

شرکت‌هایی که حجم معاملات بالایی با دولت دارند، می‌توانند از تغییر حسابرسی در دوره‌های زمانی مشخص به‌عنوان راهکاری برای کاهش هزینه حسابرسی استفاده کنند، زیرا این اقدام موجب افزایش رقابت بین حسابرسان و در نتیجه کاهش هزینه خدمات حسابرسی می‌شود.

شرکت‌هایی که عمدتاً با بخش خصوصی همکاری می‌کنند، برای صرفه‌جویی در هزینه‌های حسابرسی، می‌توانند از حسابرسان کوچک‌تر استفاده کنند، زیرا این دسته از حسابرسان به دلیل کاهش هزینه‌های عملیاتی، نرخ‌های پایین‌تری برای خدمات خود پیشنهاد می‌دهند.

جمع‌بندی نهایی

نتایج این پژوهش نشان داد که نوع قراردادهای حسابرسی (دولتی یا خصوصی) تأثیر معناداری بر حق‌الزحمه حسابرسی دارد و ویژگی‌های حسابرسی (تخصص، اندازه، تغییر حسابرسی) می‌توانند این رابطه را تعدیل کنند.

قراردادهای دولتی حق‌الزحمه حسابرسی بیشتری دارند، درحالی‌که قراردادهای خصوصی هزینه حسابرسی کمتری ایجاد می‌کنند. تخصص حسابرسی باعث کاهش تفاوت حق‌الزحمه بین مشتریان دولتی و خصوصی می‌شود. اندازه حسابرسی تأثیر مثبتی بر حق‌الزحمه دارد، اما مؤسسات حسابرسی بزرگ، برای مشتریان دولتی هزینه کمتری دریافت می‌کنند.

تغییر حسابرسی باعث کاهش هزینه حسابرسی برای شرکت‌های دولتی می‌شود.

این یافته‌ها می‌تواند برای سیاست‌گذاران مالی، مدیران شرکت‌ها و مؤسسات حسابرسی در تعیین نرخ‌های حسابرسی و بهینه‌سازی هزینه‌های حسابرسی مفید باشد.

فهرست منابع

رمضان‌نژاد، علی، طالب‌نیا، قدرت‌الله، همت‌فر، محمود و رویایی، رمضانعلی. (۱۴۰۳). ارائه الگوی تعیین حق‌الزحمه حسابرسی در ایران با رویکرد مطالعه‌ی تطبیقی. دانش‌حسابداری و حسابرسی مدیریت. doi:10.22034/jmaak.2024.23714
گنجی، حمیدرضا، حسینی، سیدرسول، روزبان، مرضیه، محمدزاده، سارا، نامی‌فرد طهرانی، نیایش. (۱۴۰۲). تأثیر پیشایندها و پیامدهای اثربخشی حسابرسی داخلی بر کیفیت حسابرسی داخلی. قضاوت و

- Francis, J. (2005). Audit research after Sarbanes-Oxley. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24, 5–30. DOI:10.2308/aud.2005.24.s-1.5
- Greenwood, M., & Zhan, R. (2019). Audit adjustments and public sector audit quality. *Abacus*, 55, 511–534. DOI:10.1111/abac.12165
- Kinyua, K. M., Changwony, F. K., & Campbell, K. (2024). Government procurement contracts, external audit certification, and financing of small- and medium-sized enterprises. *Small Business Economics*. DOI:10.1007/s11187-024-00940-0
- Ngo, T., & Susnjara, J. (2020). Government contracts and US bond yield spreads: A study on costs and benefits of materialized political connections. *Journal of Business Finance and Accounting*, 47, 1059–1085.
- Palmrose, Z.-V. (1989). The Relation of Audit Contract Type to Audit Fees and Hours. *The Accounting Review*, 64(3), 488–499. Available at: <http://www.jstor.org/stable/247601>
- Rossi, M. F., Brusca, I., & Condor, V. (2020). In the pursuit of harmonization: Comparing the audit systems of European local governments. *Public Money & Management*. DOI:10.1080/09540962.2020.1772549
- Salman, K. R., & Setyaningrum, B. (2023). The Effects of Audit Firm Size, Audit Tenure, and Audit Rotation on Audit Quality. *Ilomata International Journal of Tax and Accounting*, 4(1), 92–103. DOI:10.52728/ijtc.v4i1.636
- Simunic, D. A. (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of Accounting Research*, 18(1), 161–190. DOI:10.2307/2490397
- Sun, Q., Boscaljon, B., Feng, H., & Jia, Y. (2021). Government customers, institutional investment horizons, and liquidity risk. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 56(1), 273–296. DOI:10.1007/s11156-020-00894
- Krishnan, G. V., & Wang, C. (2015). The relation between managerial ability and audit fees and going concern opinions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(3), 139–160.
- Demerjian, P. R., Lev, B., & McVay, S. E. (2012). Quantifying managerial ability: A new measure and validity tests. *Management Science*, 58(7), 1229–1248.
- تصمیم‌گیری در حسابداری و حسابرسی، ۱۰۷-۱۳۸ (۵).
- عزیزی، حمیدرضا و نوروزی، زهره. (۱۳۹۹). بررسی ارتباط بین قراردادهای بدهی با حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. اولین کنفرانس بین‌المللی مدیریت، مهندسی صنایع و حسابداری. بازیابی از <https://civilica.com/doc/117111>
- علی‌پور، صفدر و بنافی، محمد. (۱۴۰۳). معاملات با اشخاص وابسته، حق‌الزحمه حسابرسی، ارتباطات سیاسی. اولین همایش ملی حسابداری و مدیریت کسب و کار در دنیای دیجیتال، قاننات، <https://civilica.com/doc/2117604>
- واعظ، سیدعلی، بنافی، محمد، و گویسی، سجاد. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر تخصص حسابرس بر رابطه بین معاملات با اشخاص وابسته و حق‌الزحمه حسابرسی. بررسی‌های حسابداری، ۳(۱۲)
- جامعی، خانقلی، (۱۳۹۷). تأثیر کاربرد مدل سایمونیک در برآورد چسبندگی حق‌الزحمه‌های حسابرسی. پژوهش‌های مالی و حسابداری دانشکده اقتصاد و حسابداری تهران مرکزی. ۱۰(۳۹)
- Cameran, M., DeFond, M., Perotti, P., & Pettinicchio, A. (2025). Do High Client Workloads Impair Audit Quality for Public Clients? Evidence from Public and Private Client Workloads. *SSRN Electronic Journal*. Available at [SSRN:https://ssrn.com/abstract=4973303](https://ssrn.com/abstract=4973303)
- Afenya, M., Arthur, B., Kwarteng, W., & Opoku, P. (2022). The impact of audit committee characteristics on audit fees; evidence from Ghana. *Cogent Business & Management*, 9(1). DOI:10.1080/23311975.2022.2141091
- Al-Thaqeb, S. A., & Harper, J. T. (2016). Is government a unique customer? Evidence from cash holdings. Working paper. Available online: http://www.fmaconferences.org/Boston/Is_Government_Unique.pdf
- Dao, M., Pham, T., & Xu, H. (2023). Government contracts and audit fees. *International Journal of Auditing*, 27(1), 1–23. DOI:10.1111/ijau.12298
- DeFond, M., & Francis, J. (2005). Audit research after Sarbanes-Oxley. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24, 5–30. DOI:10.2308/aud.2005.24.s-1.5
- Donatella, P. (2022). Further evidence on the relationship between audit industry specialisation and public sector audit quality. *Financial Acc & Man*, 38, 512–529. DOI:10.1111/faam.12278
- Elder, R. J., Lowensohn, S., & Reck, J. L. (2015). Audit firm rotation, auditor specialization, and audit quality in the municipal audit context. *Journal of Government & Nonprofit Accounting*, 4, 73–100. DOI:10.2308/ogna-51188



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 15/ No. 60/ Winter 2026

Analysis of Factors Influencing Corporate Audit Fee Determination Considering Price Discrimination Between Private and Public Sector Clients

Behrouz janatifar

PhD Student, Department of Accounting, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.
bjanatifar@gmail.com

Artin Beytari

Assistant Professor, Department of Accounting, Shahr-e-Qods Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.
(Corresponding Author)
J.Beytari@Qodsiau.ac.ir

Mahmoud Hematfar

Associate Professor, Department of Accounting, Broojerd Branch, Islamic Azad University, Broojerd, Iran.
Dr.hematfar@yahoo.com

Mohammadreza Ghorbanian

Assistant Professor, Department of management, Shahr-e-Qods Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.
Mg7453@yahoo.com

Abstract

The determination of audit fees for services provided to private and public sector clients is a key topic in contemporary audit literature. Some studies highlight differences in sales volume and contract size between companies operating in the public and private sectors, while others emphasize the characteristics of audit firms as primary determinants of audit costs. This study aims to analyze the factors influencing audit fee determination by examining the role of audit firm attributes, with a particular focus on contract type. Data from 105 publicly traded companies on the Tehran Stock Exchange for the period 2017–2022 were collected, and hypotheses were tested using a static panel data analysis approach. The results indicate a significant difference in audit fees between public and private sector contracts. Furthermore, attributes such as auditor expertise and audit firm size were found to reduce audit fees in public sector contracts, whereas auditor change led to an increase in audit fees in these contracts. The findings of this research can contribute to the enhancement of audit fee determination policies and the improvement of financial transparency.

Keywords: Audit fee, public sector contract, private sector contract, auditor expertise, auditor change, audit firm size.

