

Research Article

A Study of the Relationship between Women's Presence in Corporations' Managerial Pyramid, Financial Reporting Quality, and Accountancy Wage¹

Somayeh Rahimi¹, Ghodratollah Talebnia²

¹Master, Department of Accounting, Faculty of Management, Accounting and Economics, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran (**Corresponding author**), sm.rahimi@yahoo.com

²Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Management, Accounting and Economics, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. ghodrat.talebniat8213@yahoo.com

Abstract

Purpose: Accountancy wage is one of the components in the analysis of accountancy quality under the influence of different factors such as features of the employee and auditor as well as the procedure of accountancy. Thus, searching for the causes that are effective on accountancy wage is very important. This study deals with the relationship between women's presence in corporations' managerial pyramid, financial reporting quality, and accountancy wage.

Methods: The research statistical population consisted of corporations accepted in Tehran Stock Exchange in 2020. Based on the conditions for sample extraction, 115 stock exchange corporations from different industries were analyzed during a 7-year period. The research purpose was practical and in terms of method, it was considered descriptive and retrospective. For data collection, the financial statements of corporations and the information existing in the database of the Stock Exchange, Codal website, and Rah Avard-e Novin software were applied. Excel software was used for saving, classification, and calculation of the variables and for statistical analysis of the data, E-Views software was applied.

Results: The results showed that there is a significantly positive relationship between women's presence in corporations' managerial pyramid and profit management through real activities as a criterion for decreasing financial reporting quality. Furthermore, there is a significantly positive relationship between profit management through real activities as a criterion decreasing the quality of financial reporting quality and accountancy wage. However, women's presence in corporations' managerial pyramid has no significant impact on the relationship between profit management through real activities as a criterion decreasing financial reporting quality and accountancy wage.

Keywords: Women, Managerial Pyramid, Corporations, Financial Reporting, Accountancy Wage, Tehran Stock Exchange.

<http://sebar.journal.qom-iau.ac.ir/>

1. **Received:** 2022/04/28 ; **Revised:** 2022/06/08 ; **Accepted:** 2022/07/20 ; **Published online:** 2022/09/28

© the authors

Publisher: Qom Islamic Azad University



مطالعه روابط میان حضور زنان در هرم مدیریتی شرکت‌ها، کیفیت گزارشگری مالی و حق الزحمه حسابرسي^۱

سمیه رحیمی^۱، قدرت‌اله طالب‌نیا^۲

^۱ کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، حسابداری و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

(نویسنده مسئول)، sm.rahimi@yahoo.com

^۲ دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، حسابداری و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

ghodrat.talebniia8213@yahoo.com

چکیده

هدف: حق الزحمه حسابرسي یکی از عوامل ارزیابی کیفیت حسابرسي است که می‌تواند تحت تأثیر عوامل مختلفی از جمله ویژگی‌های صاحبکار و ویژگی‌های حسابرسي و فرآیند حسابرسي قرار گیرد. از این‌رو بررسی عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسي اهمیت زیادی دارد. در این تحقیق روابط میان حضور زنان در هرم مدیریتی شرکت‌ها، کیفیت گزارشگری مالی و حق الزحمه حسابرسي مورد بررسی قرار گرفته است.

روش: جامعه آماری تحقیق، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۹۹ است. براساس شرایط استخراج نمونه، تعداد ۱۱۵ شرکت بورسي از صنایع مختلف طی دوره ۷ ساله مورد تحلیل قرار گرفتند. هدف پژوهش کاربردی بوده و از نظر روش توصیفی و از نوع پس‌رویدادی است. برای گردآوری داده‌ها از صورت‌های مالی حسابرسي شده و اطلاعات موجود در سامانه اطلاعاتی سازمان بورس، سایت کدال و نرم‌افزار رهاورد نوین استفاده شده است. جهت ذخیره‌سازی، طبقه‌بندی و محاسبه متغیرها از نرم‌افزار اکسل و جهت اجرای تحلیل آماری داده‌ها از نرم‌افزار ایوبوز استفاده گردید.

یافته‌ها: نتایج نشان داد که بین حضور زنان در هرم مدیریتی شرکت‌ها و مدیریت سود از طریق فعالیت‌های واقعی به عنوان معیار کاهنده کیفیت گزارشگری مالی، رابطه معنادار منفی وجود دارد. از طرفی، بین حضور زنان در هرم مدیریتی شرکت‌ها و حق الزحمه حسابرسي رابطه معنادار مثبتی وجود دارد. همچنین، بین مدیریت سود از طریق فعالیت‌های واقعی به عنوان معیار کاهنده کیفیت گزارشگری مالی و حق الزحمه حسابرسي، رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد. با این حال، حضور زنان در هرم مدیریتی شرکت‌ها بر رابطه بین مدیریت سود از طریق فعالیت‌های واقعی به عنوان معیار کاهنده کیفیت گزارشگری مالی و حق الزحمه حسابرسي تأثیر معناداری ندارد.

کلیدواژه‌ها: زنان، هرم مدیریتی، شرکت‌ها، گزارشگری مالی، حق الزحمه حسابرسي، بورس اوراق بهادار تهران.

۱. مقدمه

با مطرح شدن بحث جدایی مالکیت از مدیریت، مشکلات نمایندگی به واسطه تضاد منافع بین مدیران و مالکان نمود پیدا خواهد کرد و سهامداران به‌طور غیر مؤثر بر کار مدیران نظارت خواهند نمود (جنسن و مک‌لینگ^۱، ۱۹۷۶). حق‌الزحمه حسابرسی معیاری از فعالیت‌ها و رفتار مدیریت و اطلاعات درون‌سازمانی است که در شرایط بحران مالی، به‌دلیل امکان وجود رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیران و نیاز به افزایش حجم عملیات حسابرسی، افزایش می‌یابد (بیسلی و همکاران^۲، ۲۰۱۰). در این شرایط به‌دلیل تغییر محسوس ریسک حسابرسی در نتیجه ایجاد انگیزه تقلب توسط مدیریت، خدمات حسابرسی با قیمت بالاتری ارائه می‌گردد. در شرایطی که کیفیت اطلاعات ارائه شده توسط شرکت‌ها در نتیجه کاربرد بیش از اندازه اقلام تعهدی در بازارهای معاملاتی ضعیف باشد، ریسک افزایش هزینه سرمایه و گزینش نادرست محتمل می‌شود که در مقابل، ریسک عدم کشف حسابرسی و از بین رفتن اعتبار مؤسسات حسابرسی افزایش می‌یابد. در این شرایط، حسابرس به‌منظور کاهش ریسک و کاهش خطرات ناشی از دعاوی حقوقی، اقدام به افزایش دامنه رسیدگی‌ها و تغییر سطح ریسک در سطح حساب می‌کند که در نتیجه افزایش هزینه‌ها و دوره رسیدگی، حق‌الزحمه درخواستی نیز افزایش می‌یابد (گول و همکاران^۳، ۲۰۱۸).

مطالعات متعددی نشان داده‌اند که مدیران به علل گوناگونی سود را دستکاری می‌کنند. به علت مشکلات عدم تقارن اطلاعاتی ناشی از مدیریت سود که می‌تواند ارزش سهامداران را کاهش دهد، هم فعالان بازار و هم سیاست‌گذاران در قبال مدیریت سود نگرانی دارند. مدیران می‌توانند به‌منظور دستیابی به مقدار سود هدف، با دگرگون‌سازی سطح و یا ماهیت فعالیت‌های اقتصادی، دست به مدیریت سود بزنند و یا با گزینش سیاست‌های حسابداری و برآورد اقلام تعهدی، دست به مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی بزنند (هیلی و والن^۴، ۱۹۹۹؛ رویچادوری^۵، ۲۰۰۶).

حسابرسی، اعمال‌نظر مغرضانه مدیران در گزارش‌های مالی را کاهش می‌دهد و زمینه ایجاد سلامت عملکرد شرکت و بهبود تخصیص منابع کمیاب اقتصادی را فراهم می‌آورد (چن و همکاران^۶، ۲۰۱۶).

1. Jensen & Mcleang
2. Beasley
3. Gul
4. Healy
5. Rouichudry
6. Chen

چندین مطالعه، رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و کیفیت سود را بررسی کرده‌اند (اترج و همکاران^۱، ۲۰۱۴؛ بالا و همکاران^۲، ۲۰۱۸). در مواردی نیز مشاهده شده که کیفیت اقلام تعهدی، رابطه مثبتی با حق الزحمه حسابرسی دارد و تلاش حسابرسی بالاتر، سبب افزایش کیفیت سود می‌شود (بالا و همکاران، ۲۰۱۸).

در سال‌های اخیر، وقوع برخی رسوایی‌های مالی سبب شده است ضرورت وجود مکانیزم نظارتی نظام‌مندی که بر گزارشگری مالی شرکت‌ها و همچنین بر کارکرد ارکان مختلف آن نظارت داشته باشد، بسیار احساس شود. در این زمینه، معیارهای مختلف درون‌سازمانی و برون‌سازمانی مورد توجه قرار گرفته‌اند. از میان معیارهای درون‌سازمانی، توجه خاصی به هیأت مدیره و کمیته‌های زیرمجموعه آن از جمله کمیته حسابرسی شده است.

هیأت مدیره شرکت‌ها یکی از این سازوکارها است و نقش مرکزی در راهبری شرکت ایفا می‌نماید. هیأت مدیره شرکت‌ها متضمن مهار دستکاری فرصت طلبانه سود هستند. به همین دلیل، بسیاری از جنبه‌های مختلف نظام راهبری شرکت‌ها در بحث هیأت مدیره آن، مورد پژوهش محققان قرار گرفته است (یانگ و همکاران^۳، ۲۰۰۹).

مطالعات اخیر حوزه نظام راهبری شرکتی نشان داده‌اند که تنوع جنسیتی، کاربردهایی برای نظام راهبری داشته و می‌تواند عامل بالقوه‌ای در پویایی هیأت مدیره باشد (کارتر و همکاران، ۲۰۰۳؛ هاس و سالبرگ، ۲۰۰۶؛ راس، ۲۰۰۷؛ هیلمن و همکاران، ۲۰۰۷؛ آدامز و فریرا، ۲۰۰۹؛ هاس و همکاران، ۲۰۰۹؛ ابوت و همکاران، ۲۰۱۲).

براساس نظریه نهادی، هیأت مدیره‌های دارای تنوع جنسیتی، مشورت‌های آگاهانه بیشتری را انجام می‌دهند و اغلب موضوعاتی که در هیأت مدیره‌های متشکل از مردان بی‌اهمیت شمرده می‌شوند، در هیأت مدیره‌های دارای تنوع جنسیتی، مورد توجه قرار می‌گیرند (هاس و سالبرگ، ۲۰۰۶). مشارکت زنان در هیأت مدیره، اثربخشی ارتباط هیأت مدیره با سرمایه‌گذاران را بهبود می‌بخشد (جوی^۴، ۲۰۰۸). همچنین بحث‌های آگاهانه‌تر هیأت مدیره و مهارت‌های ارتباطی بهتر، توانایی نظارتی هیأت مدیره را بهبود می‌بخشد (ترجسن و همکاران^۵، ۲۰۰۹).

1. Etrege
2. Bala
3. Yang
4. Joy
5. Turjsten

براساس مطالعات پیشین، مشارکت زنان در هیأت مدیره و کمیته‌های حسابرسی و تنوع جنسیتی در مدیریت، موجب بهبود پاسخگویی مدیران مالی (آدامز و فریرا، ۲۰۰۹)، افزایش پویایی و استقلال هیأت مدیره (ابوت و همکاران، ۲۰۱۲)، افزایش تلاش حسابرسان (گول و همکاران، ۲۰۰۸)، افزایش افشاء و بهبود رفتار مدیریتی (کردر و همکاران^۱، ۲۰۱۶)، بهبود گزارشگری مالی و افزایش اطمینان‌بخشی اطلاعات مالی (سرینیدی و همکاران^۲، ۲۰۱۱)، افزایش کیفیت سود و کاهش مدیریت سود می‌شود (کریشان و پارسونز^۳، ۲۰۰۸؛ آرون و همکاران^۴، ۲۰۱۵؛ گول و همکاران، ۲۰۱۸).

وجود تنوع جنسیتی در تصمیم‌گیری‌های گروهی، دیدگاه‌ها و علایق متنوع‌تری ارائه می‌کند که در نهایت ممکن است به تصمیم‌های بهتری بیانجامد (هیلمن و همکاران، ۲۰۰۷). تنوع اجتماعی (جنسیت، سن و گروه‌های قومی) ممکن است ارتباطات درون‌گروهی را کاهش داده و تضاد نظرها و عدم توافق‌ها را افزایش دهد و به افزایش اثربخشی تصمیم‌گیری گروهی منجر شود (ایتون و همکاران، ۲۰۱۰). بنابراین براساس ادبیات اخیر نظام راهبری، تنوع جنسیتی ممکن است وظیفه‌گرایی و کارایی هیأت مدیره و کمیته حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد (جین و همکاران، ۱۹۹۹؛ کارتر و همکاران، ۲۰۰۳؛ راس، ۲۰۰۷؛ آدامز و فریرا، ۲۰۰۹؛ هاس و همکاران، ۲۰۰۹).

مطالعات نشان داده‌اند که زنان ممکن است اثربخشی و فعالیت‌های نظارتی هیأت مدیره را بهبود بخشند. پویایی گروه، ویژگی مناسب و ضروری در بررسی نقش نظارت و نظام راهبری مبتنی بر گروه است که در حوزه تفاوت‌های جنسیتی کمتر به بحث گذاشته شده است. سطح بالای مسئولیت‌پذیری زنان در مقایسه با مردان، آن‌ها را به تلاش بیشتری در انجام وظایف خود وادار می‌کند (فونداس و ساسالو^۵، ۲۰۰۰). همچنین با در نظر گرفتن پدیده خودنمایی، زنان برای بدست آوردن موقعیت‌های مدیریتی باید صلاحیت بیشتری از خود نشان دهند (ایگلی و کارلی^۶، ۲۰۰۳).

در ضمن زنان در مقایسه با مردان، حضور بهتری در جلسات هیأت مدیره دارند. بنابراین ممکن است نمایندگان زن، رفتار و اثربخشی هیأت مدیره را بهبود بخشند (هاس و سالبرگ، ۲۰۰۶).

1. Kreder
2. Srindi
3. Krishnan & parsons
4. Aron
5. Fondas & Sasalo
6. Eagly & Karly

براساس مطالعات، زنان قابلیت‌های ارتباطی بهتری دارند؛ از این رو، در انجام وظایفی که مستلزم رابطه در داخل و میان گروه‌های مختلف است، در مقایسه با مردان به نسبت مزیت‌های بیشتری دارند (ابوت و همکاران، ۲۰۱۲). به دلیل اینکه زنان با اثربخشی بیشتری ارتباط برقرار می‌کنند، انتظار می‌رود آن‌ها در حل مشکلات گروهی و وظایف تصمیم‌گیری که مستلزم بحث و توجه باشد، نسبت به مردان بهتر عمل کنند (دالاس^۱، ۲۰۰۲).

در هیأت مدیره با تنوع جنسیتی نسبت به هیأت مدیره متشکل از مردان، موضوعات مهم و حساس بیشتری به بحث گذاشته می‌شود (چن و همکاران، ۲۰۱۶). اعضای زن هیأت مدیره احتمالاً دارای برخی مهارت‌های مدیریتی بالاتر از قبیل آشنایی با مسائل قانونی، منابع انسانی، ارتباطات و روابط عمومی نسبت به بازاریابی و بهره‌برداری از خط تولید، در مقایسه با مردان هستند. تحقیقات اخیر، بر تأثیر مثبت وجود اعضای زن هیأت مدیره بر عملکرد شرکت‌ها اشاره داشته‌اند. اعضای زن هیأت مدیره، موجب ایجاد تنوع در نقطه‌نظرات هیأت مدیره و انجام گفتگوهای جذاب‌تر می‌گردند. ممکن است زنان ابعاد و ارزش‌های متفاوتی در ارتباط با نظراتشان بیان کنند (باتیولا، ۲۰۰۸). به‌عنوان یک نتیجه، احتمال آنکه اعضای زن هیأت مدیره در خصوص موضوعات متفاوت یا یک تصمیم مدیریتی خاص، با سؤالات خود موضوع را به چالش کشیده و باعث باز شدن بحث شوند، زیاد است (فونداس و ساسالو، ۲۰۰۰؛ هاس و سالبرگ^۲، ۲۰۰۶).

حتی اگر تنوع جنسیت باعث بروز عدم توافق گردد، این عدم توافق ارزشمند است، زیرا منتهی به تصمیمات بهتر و هیأت مدیره پویاتر می‌شود (فونداس و ساسالو، ۲۰۰۰؛ هاس و سالبرگ، ۲۰۰۶).

حضور زنان در کمیته‌های حسابرسی، موجب ارتقای مهارت‌های ارتباطی و در نتیجه آمادگی بهتر برای جلسات کمیته حسابرسی می‌شود. تنوع جنسیتی، فضایی را ایجاد می‌کند که موجب افزایش ارتباطات و به‌کارگیری دیدگاه‌های متنوع می‌شود. این فضا موجب بحث‌های بیشتر و در نتیجه ارائه راه‌حل‌های متنوع درباره موضوعات شده و در نهایت به اخذ تصمیمات باکیفیت منجر می‌گردد. گروه‌های دارای تنوع جنسیتی، فرآیند تصمیم‌گیری و مشارکت زیادی دارند (کوکس و همکاران^۳، ۱۹۹۱؛ ابوت و همکاران، ۲۰۱۲).

کمیته حسابرسی ممکن است از چند جنبه کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد (ترولی و

1. Dalas
2. Heaus & Salburg
3. Koks

زمان، ۲۰۰۴). اولاً، کمیته حسابرسی ممکن است از شرکت بخواهد که حسابرسان با دانش بیشتر و مشهورتری را به کار گیرد (ابوت و همکاران، ۲۰۰۰؛ چن و همکاران، ۲۰۰۵). ثانیاً، ممکن است با تقاضای اقدامات و تلاش‌های بیشتر از حسابرس، کیفیت حسابرسی را افزایش دهد (ابوت و همکاران، ۲۰۰۳؛ گودوین و کنت، ۲۰۰۶). ثالثاً، استقلال حسابرسان مستقل را با حمایت از آن‌ها هنگام بروز ناهماهنگی با مدیریت صاحبکار، افزایش دهد (دیزورت و سالتربو، ۲۰۰۱). به علاوه، کمیته حسابرسی ممکن است واحد حسابرسی داخلی را تقویت کند و نیاز برای اطمینان ارائه شده توسط حسابرسان داخلی کاهش یابد (ترولی و زمان، ۲۰۰۴).

طبق دیدگاه تقاضا، کمیته حسابرسی مؤثر ممکن است به منظور دستیابی به کیفیت حسابرسی بهتر، تقاضای اقدامات حسابرسی بیشتر و سطح اطمینان بالاتری داشته باشد. این تقاضا به حق الزحمه بیشتر حسابرسی منجر می‌شود. از طرفی در دیدگاه عرضه، دخالت کمیته حسابرسی مؤثر به تقویت کنترل‌های داخلی مؤثر محدود است. به دلیل فعالیت‌های نظارتی کمیته حسابرسی، ممکن است حسابرسان سطح ارزیابی ریسک کنترلی را کاهش دهند و در نتیجه، از مدت زمان حسابرسی بکاهند. از این رو، دیدگاه عرضه، به حق الزحمه کمتر حسابرسی منجر می‌شود (ابوت و همکاران، ۲۰۰۳؛ ترولی و زمان، ۲۰۰۴؛ گودوین و کنت، ۲۰۰۶؛ ایتون و همکاران، ۲۰۱۰).

با توجه به توضیحات ارائه شده، تحقیق حاضر در پی پاسخ به این سؤالات است که آیا بین حضور زنان در هرم مدیریتی شرکت‌ها و کیفیت گزارشگری مالی، رابطه معنادار وجود دارد؟ آیا بین حضور زنان در هرم مدیریتی شرکت‌ها و حق الزحمه حسابرسی، رابطه معنادار وجود دارد؟ آیا بین کیفیت گزارشگری مالی و حق الزحمه حسابرسی، رابطه معنادار وجود دارد؟ و آیا حضور زنان در هرم مدیریتی شرکت‌ها، بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و حق الزحمه حسابرسی تأثیر معنادار دارد؟ در تحقیق حاضر، با توجه به شرایط و ماهیت شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، جنبه‌های مختلف موضوع تحقیق مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد. بحث کیفیت ارائه خدمات حسابرسی از منظر عرضه ارائه این خدمات در تقابل با تقاضای ارائه خدمات حسابرسی، توجه بسیاری را در سال‌های اخیر به خود معطوف نموده است. این توجه منجر به تمرکز بر هزینه ارائه خدمات حسابرسی شده و موضوع حق الزحمه حسابرسی را در کانون توجه قرار داده است. از آنجا که حق الزحمه حسابرسی تحت تأثیر عوامل مختلفی مرتبط با ویژگی‌های صاحبکار و ویژگی‌های حسابرس و فرآیند حسابرسی است، از این رو، بررسی عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی از اهمیت

بسیار برخوردار می‌باشد. در این تحقیق، روابط میان حضور زنان در هرم مدیریتی شرکت‌ها، کیفیت گزارشگری مالی و حق الزحمه حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است. هرچند در مطالعاتی در داخل کشور به برخی از جنبه‌های این موضوع پرداخته شده، اما جستجوی موضوعی از مراجع معتبر مانند ایران داک، سیکا و سیویلیکا نشان داد که پژوهشی با حیظه موضوعی تحقیق حاضر، چندان مورد توجه قرار نگرفته و توجه به نقش حضور زنان در هرم مدیریتی شرکت‌ها از جمله هیأت مدیره‌ها و کمیته‌های حسابرسی در ارتباط با بحث کیفیت گزارشگری مالی و ارتباط آن‌ها با حق الزحمه حسابرسی در تحقیق حاضر، از جنبه‌های نوآوری این تحقیق محسوب می‌شود.

۲. مبانی نظری

۲-۱. کیفیت گزارشگری مالی

طبق بیانیه مفهومی شماره یک هیأت استانداردهای حسابداری مالی، هدف گزارشگری مالی فراهم کردن اطلاعات سودمندی است که سرمایه‌گذاران بالفعل و بالقوه را در انجام تصمیم‌گیری‌های منطقی یاری رساند. مفهوم کیفیت گزارشگری مالی به میزان دقیقی گفته می‌شود که در گزارش مالی اطلاعات مربوط به عملیات شرکت اعمال گردد. نکته بااهمیت در این خصوص، امکان وقوع عدم تقارن اطلاعاتی در توزیع اطلاعات بین گروه‌های مختلف ذینفع است.

۲-۲. حق الزحمه حسابرسی

حسابرسی، یک فعالیت اقتصادی است که سود معقولی از آن انتظار می‌رود. اینکه چگونه و با چه مبلغی می‌توان یک کار حسابرسی را انجام داد تا هم اطمینان معقولی برای ذینفعان حاصل شود و هم بازده لازم از آن کسب گردد، چالشی است که ذهن محققان زیادی را به خود مشغول کرده است. در چنین وضعیتی، حسابرسی موفق است که بتواند با توجه به ویژگی‌های واحد مورد رسیدگی، بهترین برآورد را از حق الزحمه خود داشته باشد تا ضمن حفظ کیفیت کار، آن را با حداقل هزینه انجام دهد. منافع اقتصادی حسابرس از طریق حق الزحمه حسابرسی تأمین می‌شود که از انعقاد قرارداد مشخص با صاحبکاران عاید می‌گردد. حسابرسان برای قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، از عوامل گوناگونی بهره می‌جویند که پژوهش‌های متعددی در رابطه با شناسایی و ارزیابی نقش این عوامل صورت پذیرفته است.

حق الزحمه حسابرسی شامل وجوهی است که بابت خدمات حسابرسی، طبق قرارداد و یا توافق به مؤسسه حسابرسی پرداخت می‌شود. حق الزحمه حسابرسی، انعکاسی از هزینه‌های اقتصادی حسابرسان است. حسابرسان به دنبال حداقل کردن هزینه‌ها از طریق موازنه هزینه‌های منابع و کار

حسابرسی بیشتر و زیان‌های آتی قانونی هستند. تلاش بیشتر حسابرسی، احتمال اینکه حساب‌برسان متحمل زیان‌های آتی شوند را کاهش می‌دهد و حساب‌برس حجم کار را با هدف حداقل‌سازی هزینه‌ها ارائه می‌کند (کارسلو و همکاران، ۲۰۰۲). حساب‌برسان جهت کاهش ریسک تقلب، شواهد حسابرسی بیشتری را جمع‌آوری می‌کنند که این امر بهای حسابرسی را افزایش می‌دهد. البته می‌توان این افزایش هزینه را براساس رقابت بازار حسابرسی و تعادل قدرت چانه‌زنی بین حساب‌برس و مشتری، به تأیید مشتری رساند (هوگان و ویلکینز، ۲۰۰۸).

حق‌الزحمه حسابرسی، توسط حساب‌برس و با توجه به ارزیابی حجم و ریسک کار حسابرسی تعیین می‌شود. حساب‌برس حرفه‌ای، کسی است که ریسک نرخ نامشخص بازده را برآورد کرده و آن را به‌عنوان قیمت‌گذاری حسابرسی منعکس نماید. حق‌الزحمه حسابرسی به صورت قرارداد بین حساب‌برس و صاحبکار، پیش از آغاز کار حسابرسی تعیین می‌شود. با وجود این، بندهای فرار داخل قرارداد گنجانده می‌شود که به حساب‌برس اجازه انجام کارهای اضافی و دریافت هزینه اضافه‌کاری را در وضعیت غیرقابل مشاهده از جمله وجود مشکل تداوم فعالیت یا عوامل مؤثر بر ریسک حسابرسی می‌دهد. قراردادهای حسابرسی مختص به رویدادهای غیرمترقبه‌ای که سبب کاهش حق‌الزحمه حسابرسی شوند، نیست. توافقی‌های قراردادی و سایر موارد، منجر به افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شوند. بازارهای رقابتی، قیمت‌گذاری را به واقعیت نزدیک‌تر می‌کند و فروشندگان را به کاهش قیمت‌ها در طول زمان وادار می‌سازد. از دیدگاه حساب‌برسان، اگر آن‌ها زمان انجام کار را بیش از اندازه برآورد کنند، حق‌الزحمه‌های حسابرسی در دوره جاری بالاتر است، اما در دوره‌های بعدی اصلاح می‌شود (رشیدی باغی، ۱۳۹۸).

۲-۳. حضور زنان در هرم مدیریتی شرکت‌ها

تنوع جنسیتی، کاربردهایی برای نظام راهبری داشته و می‌تواند عامل بالقوه‌ای در پویایی هیأت مدیره و کمیته‌های حسابرسی باشد. طبق نظریه پویایی گروه، حضور زنان در هیأت مدیره و کمیته حسابرسی می‌تواند سبب غیرهمگنی گردد. غیرهمگنی موجب بهبود کار گروهی و ایجاد تفکر گروهی می‌شود (آدامز و فریرا، ۲۰۰۹). حضور زنان در ارکان راهبری می‌تواند گروه‌های به شدت همگن (اعضای هیأت مدیره و کمیته حسابرسی که تماماً از مردان تشکیل شده‌اند) را از بین ببرد (ابوت و همکاران، ۲۰۱۲). علاوه بر پویایی گروه و تفکر گروهی که سبب اثربخشی تصمیمات گروهی می‌شوند، تفاوت‌های اخلاقی و رفتاری نیز در این حوزه مدنظر است، زیرا زنان و مردان دارای اخلاق متفاوتی هستند که برای تبیین آن می‌توان به نظریه جامعه‌پذیری جنسیت اشاره نمود (داوسون، ۱۹۹۷). تفاوت‌های جنسیت ممکن است پویایی گروه کوچک را که منجر به تشکیل

اکثریت و اقلیت در گروه می‌شود، از بین ببرد.

ادبیات حوزه راهبری شرکتی، به موضوع افزایش عدم تجانس اعضای هیأت مدیره و کمیته‌های حسابرسی می‌پردازد (آدامز و فریرا، ۲۰۰۹؛ آرون و همکاران، ۲۰۱۵). تنوع در ویژگی‌ها از قبیل جنسیت، قومیت، شغل و سابقه می‌تواند عملکرد کلی مدیریت را تحت تأثیر قرار دهد. براساس ادبیات اخیر نظام راهبری، تنوع جنسیتی می‌تواند کارایی و اثربخشی هیأت مدیره و کمیته حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد (جین و همکاران، ۱۹۹۹؛ کارتر و همکاران، ۲۰۰۳؛ راس، ۲۰۰۷؛ آدامز و فریرا، ۲۰۰۹؛ هاس و همکاران، ۲۰۰۹).

طی سال‌های اخیر، تنوع جنسیتی در هرم مدیریتی شرکت‌ها با تمرکز بر حضور زنان، منجر به تحول در نظام راهبری شرکتی شده و به‌عنوان عامل بالقوه‌ای در پویایی کارکرد هرم مدیریتی شرکت‌ها مطرح است (آدامز و فریرا، ۲۰۰۹؛ ابوت و همکاران، ۲۰۱۲). این موضوع همچنین با کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها و احتمال به‌کارگیری رویه‌های مدیریت سود در گزارشگری مالی آن‌ها، در ارتباط است (سریندهی و همکاران، ۲۰۱۱). در عین حال، چگونگی نقش مدیران دارای تنوع جنسیتی در زمینه گزارشگری مالی حاکی از شواهد متناقضی است؛ برخی مطالعات نشان داده‌اند که مدیریت زنان، تقویت نظارت بر شرکت را به‌دنبال دارد (آدامز و فریرا، ۲۰۰۹). همچنین مدیران زن در ترکیب هرم مدیریتی اثربخش‌تر بوده‌اند. تنوع جنسیتی می‌تواند نقش نظارتی هیأت مدیره و کمیته حسابرسی را بهبود بخشد. همچنین محافظه‌کاری و ریسک‌گریزی زنان می‌تواند به صحت فرآیند گزارشگری مالی کمک کند (ایتون و همکاران، ۲۰۱۰). برخی شواهد نشان داده‌اند که کیفیت سود، ارتباط مثبتی با تنوع جنسیتی در پست‌های مدیریتی دارد (کریشان و پارسونز، ۲۰۰۸). از طرفی، برخی شواهد نشان داده‌اند در شرکت‌های مشمول تقلب، مدیران زن تمایل بیشتری به مشارکت در فرآیند متقلبانه دارند.

حق‌الزحمه حسابرسی از مهم‌ترین شاخص‌ها در ارزیابی معیارهای مبتنی بر خروجی فرآیند حسابرسی است. حق‌الزحمه حسابرسی بالا، محصول راهبری شرکتی قوی است که علامتی برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان مبنی بر قابل‌تکاء بودن صورت‌های مالی و پایین بودن ریسک می‌باشد (کارسلو و همکاران، ۲۰۰۲). عوامل مختلفی ممکن است بر حق‌الزحمه حسابرسی اثرگذار باشند که طبق مبانی نظری، این عوامل شامل ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و ویژگی‌های صاحبکار هستند. در این تحقیق، تأثیر دو بُعد از ویژگی‌های صاحبکار شامل حضور زنان در هرم مدیریتی شرکت‌ها و کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها، بر حق‌الزحمه حسابرسی بررسی می‌شود. تمرکز بر نظریه نمایندگی سبب شده جنبه‌های نظری مفید راهبری شرکتی بیشتر مورد پذیرش قرار

گیرد. هیأت مدیره شرکت‌ها و کمیته‌های آن‌ها، بخش مهمی از نظام راهبری شرکتی هستند و از این رو، بررسی ساختار و چگونگی عملکرد آن‌ها دارای اهمیت است.

بنابراین فرضیه اول تحقیق به شرح زیر می‌باشد:

فرضیه اول: بین حضور زنان در هرم مدیریتی شرکت‌ها و کیفیت گزارشگری مالی، رابطه معنادار

وجود دارد.

طبق استدلال برخی مطالعات، حضور زنان در هیأت مدیره و کمیته حسابرسی شرکت‌ها سبب افزایش تقاضا برای حسابرسی باکیفیت شده و این رویه بر حق الزحمه حسابرسی اثرگذار است (لای و همکاران^۱، ۲۰۱۷).

همچنین مدیریت سود در شرکت‌هایی که از کیفیت گزارشگری مالی کمتری برخوردارند، ریسک حسابرسی شرکت‌ها را تحت الشعاع قرار داده و لازم است حسابرسان در تعیین حق الزحمه، به این نوع ریسک‌ها توجه داشته باشند. همچنین مدیریت سود به‌ویژه از طریق فعالیت‌های واقعی، با ضعف در کنترل‌های داخلی صاحبکار مرتبط است و این موضوع ضمن تأثیر بر اظهارنظر حسابرس در خصوص تداوم فعالیت، بر حق الزحمه حسابرسی نیز اثر دارد (چوی و همکاران^۲، ۲۰۱۰).

بنابراین فرضیه دوم تحقیق به شرح زیر می‌باشد:

فرضیه دوم: بین حضور زنان در هرم مدیریتی شرکت‌ها و حق الزحمه حسابرسی، رابطه معنادار

وجود دارد.

اکبریان مهر و نوری (۱۴۰۱) در پژوهشی به بررسی چگونگی دستیابی مدیران زن به پست‌های مدیریتی در شرکت‌های کوچک واقع در شهرک‌های صنعتی کرج پرداختند تا بتوانند چگونگی عملکرد زنان مدیر و موفق را تحلیل نمایند. این پژوهش از نظر هدف، بنیادی و از لحاظ روش جمع‌آوری داده‌ها، کیفی (مصاحبه نیمه‌ساختاریافته) می‌باشد که با استفاده از روش نمونه‌گیری هدفمند و طبقه‌ای با تعداد ۱۳ مصاحبه انجام شده است. برای تجزیه و تحلیل محتوای مصاحبه‌ها و احصای مفاهیم و مقولات، از روش کدگذاری باز استفاده شده است. جامعه آماری این پژوهش مشتمل بر مدیران زن شرکت‌های کوچک در شهرک‌های صنعتی کرج بوده که در حوزه فنی خود تخصص دارند. نتایج پژوهش حاکی از شناسایی ۳۰ مفهوم و ۸ مقوله به‌عنوان عوامل موفقیت زنان در پست‌های مدیریتی است.

به علاوه طبق دیدگاه تقاضا، حضور زنان در هرم مدیریتی شرکت‌ها منجر به افزایش تقاضا برای خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتر شده و این موضوع ضمن اینکه به افزایش حق الزحمه حسابرسی منجر می‌شود، بهبود کیفیت گزارشگری مالی را نیز به دنبال دارد (لای و همکاران، ۲۰۱۷).

با این حال، چگونگی نقش مدیران دارای تنوع جنسیتی در زمینه گزارشگری مالی حاکی از شواهد متناقضی است، زیرا برخی شواهد نشان داده‌اند در شرکت‌های مشمول تقلب، مدیران زن، مدیرانی که دارای سهام مدیریتی هستند و مدیرانی که از نقش‌های مدیریتی چندگانه در شرکت‌های مختلف برخوردارند، تمایل بیشتری به مشارکت در فرآیند متقلبانه دارند.

بنابراین فرضیه سوم تحقیق به شرح زیر است:

فرضیه سوم: بین کیفیت گزارشگری مالی و حق الزحمه حسابرسی، رابطه معنادار وجود دارد.

تنوع جنسیتی ممکن است وظیفه‌گرایی و کارایی هیأت مدیره و کمیته حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد (جین و همکاران، ۱۹۹۹؛ کارتر و همکاران، ۲۰۰۳؛ راس، ۲۰۰۷؛ آدامز و فریرا، ۲۰۰۹؛ هاس و همکاران، ۲۰۰۹). حضور زنان در کنار مردان در هرم مدیریتی ممکن است کاربرد راهبری شرکتی، نقش هیأت مدیره و عملکرد شرکت‌ها را تحت الشعاع قرار دهد (آدامز و فریرا، ۲۰۰۹).

مطالعات متعددی نشان داده‌اند که تنوع جنسیتی در هرم مدیریتی شرکت‌ها، سبب افزایش سطح نظارت مدیران شرکت‌ها شده و باعث ایجاد ارتباطات مؤثر و قوی‌تر بین ارکان راهبری و مدیریت شرکت‌ها می‌شود (هاس و سالبرگ، ۲۰۰۶). برخی محققان شواهدی از تأثیر مثبت حضور زنان در هیأت مدیره و کمیته حسابرسی شرکت‌ها بر کیفیت سود در گزارشگری مالی را تأیید کرده‌اند.

تحقیقات مرتبط با تنوع جنسیتی بیان داشته‌اند که زنان در مقایسه با مردان، ریسک‌گریزتر هستند و رفتار محافظه‌کارانه‌تری در حوزه افشای اطلاعات شرکت‌ها و نظارت مؤثرتر بر مدیریت داشته و مشارکت کمتری در ترفند مدیریت سود برای انگیزه‌های فرصت‌طلبانه دارند (بوئیان و همکاران، ۲۰۲۰). زنان در هرم مدیریتی شرکت‌ها به‌ویژه کمیته‌های حسابرسی، تلاش بیشتری در راستای گزارشگری مالی با کیفیت بالاتر دارند (سریندهی و همکاران، ۲۰۱۱).

بنابراین فرضیه چهارم تحقیق به شرح زیر است:

فرضیه چهارم: حضور زنان در هرم مدیریتی شرکت‌ها بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و حق الزحمه حسابرسی، تأثیر معنادار دارد.

۳. روش‌شناسی تحقیق

این تحقیق از نظر هدف، از نوع کاربردی است. آنچه که این تحقیق را به سوی تحقیق کاربردی سوق می‌دهد، این است که نتایج آن می‌تواند مورد استفاده اعضای هیأت مدیره، مدیران، سازمان

حسابرسی، مؤسسات حسابرسی، سرمایه‌گذاران، سهامداران، اعتباردهندگان، تحلیل‌گران بازار سرمایه، محققان و دانشجویان قرار گیرد. روش انجام تحقیق، توصیفی است و تحقیق از نظر روش، به بررسی رابطه بین متغیرها می‌پردازد و از نوع همبستگی و تحلیل رگرسیون است. انجام تحقیق در چارچوب استدلال قیاسی - استقرایی است؛ بدین معنی که مبانی نظری و پیشینه، از راه مطالعات کتابخانه‌ای و مقالات به صورت قیاسی استنتاج می‌شوند و همچنین تجزیه و تحلیل داده‌ها و جمع‌بندی و تحلیل اطلاعات برای بررسی فرضیه‌ها، در قالب استقرایی انجام می‌گیرد. داده‌های تحقیق، تاریخی و پس‌رویدادی هستند.

در این تحقیق برای جمع‌آوری اطلاعات در زمینه مبانی نظری، پیشینه‌ها و سوابق موضوعی تحقیق، از روش کتابخانه‌ای استفاده می‌شود. همچنین برای جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌ها، از روش اسنادکاوی و نرم‌افزارهای ره‌آورد نوین و شبکه کدال سازمان بورس استفاده می‌گردد. داده‌های موردنظر پس از جمع‌آوری، از طریق نرم‌افزار اکسل دسته‌بندی و تلخیص شده و سپس متغیرهای تحقیق از طریق نرم‌افزار ای‌ویوز مورد پردازش و تجزیه و تحلیل آماری قرار می‌گیرند. در این راستا، تحلیل‌ها در دو بخش آمار توصیفی و آمار استنباطی انجام می‌شوند و شرح این تحلیل‌ها و آزمون‌ها به تفکیک در بخش‌های آتی تشریح می‌گردد. در عین حال، از تحلیل رگرسیون چندمتغیره در بررسی روابط بین متغیرها استفاده می‌شود و با استناد به نتایج خروجی مدل‌های به‌کار گرفته شده، فرضیه‌های تحقیق آزمون می‌گردند.

جامعه آماری تحقیق، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران هستند. این تحقیق براساس داده‌های شرکت‌های مورد بررسی در دوره زمانی سال‌های ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۰ اجرا می‌گردد. جهت تعیین حجم نمونه، از روش حذفی سیستماتیک استفاده می‌شود. از بین شرکت‌های بورسی، شرکت‌هایی براساس معیارهای زیر انتخاب می‌شوند:

- شرکت قبل از شروع تحقیق، در بورس پذیرفته شده و تا پایان تحقیق، در بورس حضور فعال داشته باشد.

- به دلیل ماهیت برخی متغیرها و لزوم استفاده از برخی ارقام خاص، شرکت مورد بررسی جزء بانک‌ها، بیمه‌ها، لیزینگ‌ها، سرمایه‌گذاری‌ها و هلدینگ‌ها نباشد.

- شرکت مورد بررسی در دوره مورد مطالعه، سال مالی خود را تغییر نداده باشد.

- سال مالی شرکت‌های مورد بررسی به اسفندماه ختم شود.

- اطلاعات مورد نیاز تحقیق در شرکت‌های مورد بررسی، در دسترس باشد.

پس از اعمال شرایط مذکور، تعداد ۱۱۵ شرکت از ۲۳ صنعت مختلف، به‌عنوان نمونه آماری

انتخاب شدند.

- مدل اول (رابطه بین حضور زنان در هرم مدیریتی و مدیریت سود):

$$REM_{i,t} = \alpha + \beta_1 FMD_{i,t} + \beta_2 INDDIR_{i,t} + \beta_3 BDSIZE_{i,t} + \beta_4 AUDIT_{i,t} + \beta_5 SIZE_{i,t} + \beta_6 LEV_{i,t} + \beta_7 GROWTH_{i,t} + \beta_8 ROA_{i,t} + \beta_9 OCF_{i,t} + \beta_{10} DAC_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

- مدل دوم (رابطه بین حضور زنان در هرم مدیریتی و حق الزحمه حسابرسی):

$$AFEE_{i,t} = \alpha + \beta_1 FMD_{i,t} + \beta_2 INDDIR_{i,t} + \beta_3 BDSIZE_{i,t} + \beta_4 AUDIT_{i,t} + \beta_5 SIZE_{i,t} + \beta_6 LEV_{i,t} + \beta_7 GROWTH_{i,t} + \beta_8 ROA_{i,t} + \beta_9 ARINV_{i,t} + \beta_{10} LOSS_{i,t} + \beta_{11} SALEGR_{i,t} + \beta_{12} FINANCE_{i,t} + \beta_{13} REPLAG_{i,t} + \beta_{14} ICW_{i,t} + \beta_{15} REST_{i,t} + \beta_{16} DAC_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

- مدل سوم (رابطه بین مدیریت سود و حق الزحمه حسابرسی):

$$AFEE_{i,t} = \alpha + \beta_1 REM_{i,t} + \beta_2 INDDIR_{i,t} + \beta_3 BDSIZE_{i,t} + \beta_4 AUDIT_{i,t} + \beta_5 SIZE_{i,t} + \beta_6 LEV_{i,t} + \beta_7 GROWTH_{i,t} + \beta_8 ROA_{i,t} + \beta_9 ARINV_{i,t} + \beta_{10} LOSS_{i,t} + \beta_{11} SALEGR_{i,t} + \beta_{12} FINANCE_{i,t} + \beta_{13} REPLAG_{i,t} + \beta_{14} ICW_{i,t} + \beta_{15} REST_{i,t} + \beta_{16} DAC_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

- مدل چهارم (تأثیر حضور زنان در هرم مدیریتی بر رابطه بین مدیریت سود و حق الزحمه حسابرسی):

$$AFEE_{i,t} = \alpha + \beta_1 FMD_{i,t} + \beta_2 REM_{i,t} + \beta_3 FMD_{i,t} * REM_{i,t} + \beta_4 INDDIR_{i,t} + \beta_5 BDSIZE_{i,t} + \beta_6 AUDIT_{i,t} + \beta_7 SIZE_{i,t} + \beta_8 LEV_{i,t} + \beta_9 GROWTH_{i,t} + \beta_{10} ROA_{i,t} + \beta_{11} ARINV_{i,t} + \beta_{12} LOSS_{i,t} + \beta_{13} SALEGR_{i,t} + \beta_{14} FINANCE_{i,t} + \beta_{15} REPLAG_{i,t} + \beta_{16} ICW_{i,t} + \beta_{17} REST_{i,t} + \beta_{18} DAC_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

$REM_{i,t}$: متغیر وابسته مدل اول تحقیق و همچنین متغیر تعدیل گر مدل چهارم تحقیق است که در

این تحقیق، مبنای اندازه گیری کیفیت گزارشگری مالی براساس مدیریت سود در شرکت ها می باشد.

در این زمینه، از یکی از مدل های مطرح شده در مبانی نظری و مطالعات تحقیقاتی در حوزه

مدیریت سود ناشی از فعالیت های واقعی، به عنوان معیار معکوس کیفیت گزارشگری مالی استفاده

می شود. اگر شرکتی مدیریت سود بیشتری انجام دهد، کیفیت گزارشگری مالی آن کاهش می یابد.

مدیریت سود از طریق فعالیت های واقعی طبق مقادیر باقیمانده مدل رویچادوری^۱ (۲۰۰۶)،

برحسب تحلیل مدل های رگرسیون زیر قابل اندازه گیری است:

$$CFO_{i,t} / TA_{i,t-1} = \alpha(1/TA_{i,t-1}) + \beta_1(SALES_{i,t} / TA_{i,t-1}) + \beta_2(\Delta SALES_{i,t} / TA_{i,t-1}) + \varepsilon_{i,t}$$

$$DISEX_{i,t} / TA_{i,t-1} = \alpha(1/TA_{i,t-1}) + \beta_1(SALES_{i,t-1} / TA_{i,t-1}) + \varepsilon_{i,t}$$

$$PROD_{i,t} / TA_{i,t-1} = \alpha(1/TA_{i,t-1}) + \beta_1(SALES_{i,t} / TA_{i,t-1}) + \beta_2(\Delta SALES_{i,t} / TA_{i,t-1}) +$$

$$\beta_3(\Delta SALES_{i,t-1} / TA_{i,t-1}) + \varepsilon_{i,t}$$

$CFO_{i,t}$: نسبت جریان نقد عملیاتی به دارایی‌های اول دوره؛

$PROD_{i,t}$: نسبت بهای تمام شده کالای ساخته شده طی دوره به دارایی‌های اول دوره؛

$DISEX_{i,t}$: نسبت مخارج و هزینه‌های اختیاری (شامل هزینه‌های تحقیق و توسعه، عمومی، اداری و فروش) به دارایی‌های اول دوره؛

$SALES_{i,t}$: نسبت درآمد فروش دوره موردنظر به دارایی‌های اول دوره؛

$SALES_{i,t-1}$: نسبت درآمد فروش دوره قبل به دارایی‌های اول دوره؛

$\Delta SALES_{i,t}$: نسبت تغییر درآمد فروش دوره موردنظر در مقایسه با دوره قبل به دارایی‌های اول دوره؛

$\Delta SALES_{i,t-1}$: نسبت تغییر درآمد فروش دوره قبل در مقایسه با دو دوره قبل به دارایی‌های اول دوره؛

$TA_{i,t-1}$: کل دارایی‌های اول دوره؛

$\varepsilon_{i,t}$: خطای مدل، بیانگر اقلام غیرعادی به‌عنوان رویکرد مدیریت سود از طریق فعالیت‌های واقعی است.

جدول ۱- متغیرهای تحقیق

متغیرها	علائم اختصاری	شرح
کیفیت گزارشگری مالی	$REM_{i,t}$	معیار معکوس مدیریت سود از طریق فعالیت‌های واقعی طبق مقادیر باقیمانده مدل رویچادوری (۲۰۰۶)
حق الزحمه حسابرسی	$AFEE_{i,t}$	لگاریتم طبیعی حق الزحمه پرداختی به حسابرس مستقل
حضور زنان در هرم مدیریتی	$FMD_{i,t}$	حضور زن در هیأت مدیره یا کمیته حسابرسی شرکت، با کد یک و در غیر این صورت، با کد صفر
استقلال هیأت مدیره	$INDDIR_{i,t}$	نسبت تعداد مدیران مستقل غیرموظف به تعداد اعضای هیأت مدیره
اندازه هیأت مدیره	$BDSIZE_{i,t}$	لگاریتم طبیعی تعداد کل اعضای هیأت مدیره
نوع حسابرس	$AUDIT_{i,t}$	حسابرسی شرکت توسط سازمان بزرگ حسابرسی، با کد یک و در غیر این صورت، با کد صفر
اندازه	$SIZE_{i,t}$	لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها
اهرم مالی	$LEV_{i,t}$	نسبت بدهی‌ها به کل دارایی‌ها
رشد	$GROWTH_{i,t}$	نسبت ارزش بازار سهام به کل حقوق صاحبان سهام
بازده دارایی‌ها	$ROA_{i,t}$	نسبت سود به کل دارایی‌ها
زیان‌دهی	$LOSS_{i,t}$	گزارش زیان شرکت، با کد یک و در غیر این صورت، با کد صفر
رشد فروش	$SALEGR_{i,t}$	نسبت تغییر درآمد فروش دوره در مقایسه با دوره قبل
تأمین مالی	$FINANCE_{i,t}$	تأمین مالی از طریق انتشار سهام یا بدهی جدید، با کد یک و در غیر این صورت، با کد صفر
دریافتی‌ها و موجودی‌ها	$ARINV_{i,t}$	نسبت جمع حساب‌های دریافتی‌ها و موجودی‌ها به کل دارایی‌ها

متغیرها	علامت اختصاری	شرح
تأخیر گزارش حسابرسی	REPLAG _{i,t}	لگاریتم طبیعی فاصله روزهای بین تاریخ پایان سال مالی و تاریخ ارائه گزارش حسابرسی
ضعف کنترل داخلی	ICW _{i,t}	وجود ضعف کنترل داخلی، با کد یک و در غیر این صورت، با کد صفر
تجدید ارائه صورت‌های مالی	REST _{i,t}	تجدید ارائه صورت‌های مالی، با کد یک و در غیر این صورت، با کد صفر
جریان نقد	OCF _{i,t}	نسبت جریان نقد فعالیت‌های عملیاتی به کل دارایی‌ها
اقدام تعهدی اختیاری	DAC _{i,t}	مدیریت سود از طریق اقدام تعهدی

۴. یافته‌ها

۴-۱. آمار توصیفی

جدول ۲ - آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

متغیرها	میانگین	میانه	پیشینه	کمینه	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	مشاهده‌ها
AFEE	20.618	20.5886	22.73683	18.60300	0.80534	0.18425	2.55337	805
REM	0.01424	0.01002	0.218519	0.000061	0.01621	4.59232	43.1152	805
INDDIR	0.66348	0.60000	1.000000	0.000000	0.19203	-0.26903	2.75738	805
BDSIZE	1.61445	1.60944	1.945910	1.609438	0.04080	8.00615	65.0985	805
SIZE	27.5717	27.5364	32.42166	22.82251	1.41163	0.29852	3.76194	805
LEV	0.59729	0.60239	1.567291	0.090164	0.19660	0.23422	4.03643	805
GROWTH	3.65983	2.80446	95.33333	-113.2821	8.45950	-1.34240	86.6683	805
ROA	0.10325	0.08300	0.631343	-0.400316	0.13277	0.63744	4.55086	805
OCF	0.11357	0.09702	0.642432	-0.460088	0.12367	0.52992	5.22076	805
ARINV	0.51132	0.51000	0.920000	0.050000	0.19401	-0.03771	2.19399	805
SALEGR	0.20684	0.16114	4.651397	-0.739613	0.40515	3.58369	31.4053	805
REPLAG	4.78777	4.74493	5.883322	3.465736	0.56745	0.19694	1.71557	805
DAC	0.04987	0.04226	0.232962	0.004221	0.03222	1.65925	6.89554	805

حق الزحمه حسابرسی در واقع متغیر وابسته در مدل‌های دوم، سوم و چهارم تحقیق است. طبق نتایج ارائه شده در جدول آمار توصیفی، لگاریتم طبیعی هزینه‌های حسابرسی پرداخت شده به حساب‌رسان مستقل که معرف حق الزحمه حسابرسی^۱ است، به‌طور میانگین ۲۰/۶۲ واحد لگاریتمی می‌باشد. از آنجا که متغیر دارای چولگی نزدیک به صفر و کشیدگی نزدیک به عدد ۳ است، از توزیع

نرمال برخوردار می‌باشد.

جدول ۲- فراوانی متغیرهای تحقیق

متغیر	کد صفر		کد یک		کل مشاهده‌ها	
	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد
FMD	616	76.52	189	23.48	805	100
AUDIT	640	79.50	165	20.50	805	100
LOSS	701	87.08	104	12.92	805	100
FINANCE	372	46.21	433	53.79	805	100
ICW	428	53.17	377	46.83	805	100
REST	657	81.61	148	18.39	805	100

متغیر مستقل و تعدیل‌گر، حضور زنان در هرم مدیریتی^۱ می‌باشد. نتایج نشان داده است از بین ۸۰۵ مشاهده شرکت- سال مورد بررسی، تعداد ۱۸۹ مشاهده برابر با ۲۳/۴۸ درصد مشاهده‌ها، از حضور زنان در هرم مدیریتی شامل هیأت مدیره و کمیته حسابرسی بهره برده‌اند. از سویی، در ۶۱۶ مشاهده برابر با ۷۶/۵۲ درصد مشاهده‌ها، هیأت مدیره و کمیته حسابرسی تنها شامل مردان بوده‌اند و در این موارد، تنوع جنسیتی وجود ندارد.

سایر متغیرهای مندرج در جدول (۳)، متغیرهای کنترلی هستند که شامل نوع حسابرس، زیان‌دهی، تأمین مالی جدید، ضعف در کنترل‌های داخلی و تجدید ارائه صورت‌های مالی می‌باشند. نتایج نشان داده است در مورد نوع حسابرس^۲، از بین ۸۰۵ مشاهده شرکت- سال مورد بررسی، تعداد ۱۶۵ مشاهده برابر با ۲۰/۵۰ درصد مشاهده‌ها، توسط سازمان حسابرسی کشور (حسابرس بزرگ دولتی) حسابرسی شده‌اند، اما سایر مشاهده‌ها توسط مؤسسات حسابرسی دیگر مانند مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی یا مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس، حسابرسی شده‌اند.

در مورد زیان‌دهی^۳، تعداد ۱۰۴ مشاهده برابر با ۱۲/۹۲ درصد مشاهده‌ها، با شناسایی زیان در گزارش مالی مواجه شده و از کسب سودآوری ناتوان بوده‌اند، اما سایر مشاهده‌ها در روال عملکرد، سود شناسایی کرده‌اند. در مورد تأمین مالی جدید^۴، تعداد ۴۳۳ مشاهده برابر با ۵۳/۷۹ درصد

1. FMD
2. AUDIT
3. LOSS
4. FINANCE

مشاهده‌ها، افزایش ساختار سرمایه و تأمین مالی از طریق انتشار سهام یا بدهی جدید داشته‌اند، اما در سایر مشاهده‌ها، شواهدی از تأمین مالی جدید وجود نداشته است.

در مورد ضعف در کنترل‌های داخلی،^۱ تعداد ۳۷۷ مشاهده برابر با ۴۶/۸۳ درصد مشاهده‌ها، با وقوع ضعف در کنترل‌های داخلی مواجه شده‌اند که توسط حساب‌رسان شناسایی شده‌اند، اما در سایر مشاهده‌ها، شواهدی از وقوع ضعف در کنترل‌های داخلی وجود نداشته و این موضوع بیانگر کیفیت کنترل‌های داخلی در این موارد است.

در مورد تجدید ارائه صورت‌های مالی،^۲ تعداد ۱۴۸ مشاهده برابر با ۱۸/۳۹ درصد مشاهده‌ها، مشمول تجدید ارائه صورت‌های مالی شده‌اند، اما در سایر موارد، تجدید ارائه صورت‌های مالی در شرکت‌ها رخ نداده است.

۲-۴. نرمال بودن متغیرهای تحقیق

جدول ۴ - بررسی نرمال بودن متغیرهای تحقیق

متغیرها	جارکو- برا ^۳	معناداری
AFEE	0.85648	0.65165
REM	568.057	0.00000
INDDIR	11.6851	0.00290
BDSIZE	137.944	0.00000
SIZE	31.4291	0.00000
LEV	43.3903	0.00000
GROWTH	235.047	0.00000
ROA	135.190	0.00000
OCF	203.095	0.00000
ARINV	21.9811	0.00002
SALEGR	287.865	0.00000
REPLAG	60.5400	0.00000
DAC	87.8379	0.00000

۳-۴. مانایی متغیرهای تحقیق

جدول ۵- مانایی متغیرهای تحقیق

متغیرها	آماره تی	معناداری
AFEE	-12.6839	0.0000
REM	-17.9997	0.0000
INDDIR	-2.05635	0.0000
BDSIZE	-47.0256	0.0000
SIZE	-3.99754	0.0000
LEV	-8.15933	0.0000
GROWTH	-144.664	0.0000
ROA	-9.86511	0.0000
OCF	-21.4952	0.0000
ARINV	-8.12422	0.0000
SALEGR	-22.0379	0.0000
REPLAG	-25.6561	0.0000
DAC	-13.2215	0.0000

۴-۴. همبستگی متغیرهای تحقیق

جدول ۶- همبستگی متغیرهای تحقیق

همبستگی احتمال آماره تی	REM	FMD	INDR	BFSIZE	AUD	SIZE	LEV	GRO	ROA	OCF	ARIV	LOSS	SGR	FIN	RLG	ICW	REST	DAC
REM	1.0000																	
FMD	-0.0643 0.0682	1.0000																
INDDIR	0.0442 0.2102	-0.2275 0.0000	1.0000															
BDSIZE	-0.0030 0.9318	0.0286 0.4177	0.0288 0.4153	1.0000														
AUDIT	-0.0863 0.0143	0.1108 0.0016	-0.1407 0.0001	-0.0625 0.0765	1.0000													
SIZE	-0.0925 0.0087	0.0004 0.9918	-0.1243 0.0004	0.1024 0.0036	0.1794 0.0000	1.0000												
LEV	-0.0588 0.0954	0.0946 0.0073	-0.1994 0.0000	0.0247 0.4846	0.1508 0.0000	0.0917 0.0092	1.0000											
GROWTH	0.0002 0.9954	-0.0356 0.3125	-0.0224 0.5262	-0.0063 0.8582	0.0623 0.0772	-0.0191 0.5885	0.0230 0.5149	1.0000										
ROA	-0.0339 0.3373	-0.0624 0.0770	0.1289 0.0002	-0.0205 0.5612	0.0318 0.3674	0.1760 0.0000	-0.6030 0.0000	-0.0137 0.6977	1.0000									
OCF	-0.0957 0.0066	0.0234 0.5080	0.0082 0.8153	-0.0057 0.8709	0.0253 0.4733	0.2181 0.0000	-0.2419 0.0000	0.0100 0.7761	0.4713 0.0000	1.0000								
ARINV	-0.0495 0.1608	0.0486 0.1682	-0.0762 0.0307	-0.0060 0.8642	0.1136 0.0012	-0.0620 0.0790	0.1680 0.0000	-0.0751 0.0331	-0.0825 0.0193	-0.1931 0.0000	1.0000							
LOSS	0.0357 0.3122	-0.0036 0.9177	-0.1428 0.0000	0.0137 0.6970	-0.0304 0.3886	-0.1114 0.0015	0.3477 0.0000	0.0357 0.3123	-0.5414 0.0000	-0.1598 0.8537	0.0065 0.0000	1.0000						
SALEGR	-0.0195 0.5810	-0.0312 0.3769	0.0566 0.1084	-0.0381 0.2798	-0.0079 0.8224	0.0620 0.0787	-0.0890 0.0116	0.0455 0.1974	0.2466 0.0000	0.0382 0.2787	-0.1167 0.0009	-0.1591 0.0000	1.0000					
FINANCE	-0.0243 0.4920	-0.0450 0.2018	-0.0063 0.8581	0.0935 0.0080	0.0201 0.5700	0.1634 0.0000	0.2501 0.0000	0.0155 0.6605	-0.1221 0.0005	-0.1017 0.0039	0.0448 0.2040	0.0970 0.0059	-0.0492 0.1630	1.0000				
REPLAG	-0.0029 0.9338	-0.0188 0.5945	0.0150 0.6717	0.0052 0.8820	0.0198 0.5756	-0.1037 0.0032	0.0088 0.8022	-0.0432 0.2204	0.0249 0.4805	0.0398 0.2595	-0.0863 0.0143	-0.0017 0.9619	-0.0115 0.7453	0.0105 0.7656	1.0000			
ICW	-0.1319 0.0002	-0.0089 0.8012	0.0178 0.6150	-0.0949 0.0070	0.0045 0.8990	-0.0402 0.2543	-0.0871 0.0135	-0.0294 0.4052	0.1879 0.0000	0.1517 0.4930	0.0242 0.0004	-0.1240 0.6316	-0.0169 0.0953	-0.0588 0.0050	-0.0989 0.0050	1.0000		
REST	-0.0214 0.5442	0.0270 0.4447	0.0142 0.6877	-0.0070 0.8422	-0.1190 0.0007	-0.0823 0.0196	0.0117 0.7397	-0.0842 0.0169	0.0091 0.7963	0.0406 0.2502	-0.0897 0.0109	-0.0347 0.3260	0.0505 0.1525	-0.0391 0.2684	0.3381 0.0000	-0.0021 0.9521	1.0000	
DAC	0.0902 0.0104	0.0937 0.0078	-0.0421 0.2326	-0.0496 0.1596	0.0504 0.1532	-0.1203 0.0006	0.1006 0.0043	-0.0214 0.5449	-0.1225 0.0005	-0.1435 0.0000	0.0822 0.0197	0.1370 0.0001	-0.0156 0.6586	0.0677 0.0548	0.0557 0.1142	-0.1465 0.0000	0.0851 0.0158	1.0000

طبق نتایج ارائه شده، معناداری آماره تی آزمون همبستگی برخی از زوج متغیرها کمتر از سطح خطای ۵ درصد است؛ از این رو، همبستگی معنادار بین برخی متغیرها وجود دارد. قابل ذکر است اگر متغیرهای توضیحی مستقل و کنترلی همبستگی شدید با یکدیگر داشته باشند، احتمال ایجاد رگرسیون کاذب وجود دارد و ممکن است تفسیر نتایج دارای ابهام باشد. در عین حال، نتایج ارائه شده بیانگر آن هستند که به طور کلی همبستگی بین متغیرهای توضیحی شدید و قوی نیست، در نتیجه مشکل هم خطی بین متغیرها وجود ندارد. با این حال، در مرحله برآورد مدل‌های رگرسیون در بخش‌های بعدی، عامل تورم واریانس متغیرهای توضیحی نیز برای بررسی هم خطی ارزیابی شده است.

۴-۵. آزمون مدل‌های رگرسیون تحقیق

جدول ۳- نتایج آزمون‌های تشخیص الگوی مدل فرضیه اول تحقیق

آزمون	آماره	مقدار	معناداری	نتیجه
چاو	اف لیمر (F)	2.82163	0.0000	روش داده‌های ترکیبی
هاسمن	کای دو (χ^2)	22.1558	0.0143	روش اثرات ثابت
بروش - پاگان - گادفری	اف (F)	2.61722	0.0039	روش حداقل مربعات تعمیم یافته

جدول ۴- نتایج آزمون‌های تشخیص الگوی مدل فرضیه دوم تحقیق

آزمون	آماره	مقدار	معناداری	نتیجه
چاو	اف لیمر (F)	6.37857	0.0000	روش داده‌های ترکیبی
هاسمن	کای دو (χ^2)	72.3709	0.0000	روش اثرات ثابت
بروش - پاگان - گادفری	اف (F)	2.42379	0.0014	روش حداقل مربعات تعمیم یافته

جدول ۵- نتایج آزمون‌های تشخیص الگوی مدل فرضیه سوم تحقیق

آزمون	آماره	مقدار	معناداری	نتیجه
چاو	اف لیمر (F)	6.49507	0.0000	روش داده‌های ترکیبی
هاسمن	کای دو (χ^2)	72.2431	0.0000	روش اثرات ثابت
بروش - پاگان - گادفری	اف (F)	2.50171	0.0010	روش حداقل مربعات تعمیم یافته

جدول ۶- نتایج آزمون‌های تشخیص الگوی مدل فرضیه چهارم تحقیق

آزمون	آماره	مقدار	معناداری	نتیجه
چاو	اف لیمر (F)	6.45965	0.0000	روش داده‌های ترکیبی
هاسمن	کای دو (χ^2)	72.1641	0.0000	روش اثرات ثابت
بروش - پاگان - گادفری	اف (F)	2.42552	0.0008	روش حداقل مربعات تعمیم یافته

طبق آماره اف لیمر (F) در آزمون چاو و سطح معناداری آن که کمتر از خطای ۵ درصد است، فرض مربوط به عرض از مبدأ متفاوت در تمام مقاطع پذیرفته شده و در نتیجه از روش داده‌های ترکیبی (در مقایسه با داده‌های تلفیقی) استفاده می‌شود.

طبق آماره کای دو (Chi-Sq.) در آزمون هاسمن و سطح معناداری آن که کمتر از خطای ۵ درصد است، فرض مربوط به وجود همبستگی بین اثرات فردی و متغیرهای توضیحی پذیرفته شده و در نتیجه برای آزمون این مدل‌ها بهتر است از روش اثرات ثابت (در مقایسه با اثرات تصادفی) استفاده شود. طبق نتایج آماره اف (F) در آزمون بروش - پاگان - گادفری و معناداری آن که کمتر از خطای ۵ درصد است، مشکل ناهمسانی واریانس در باقیمانده‌ها وجود دارد. از این رو جهت حل مشکل، برای آزمون مدل از روش حداقل مربعات تعمیم یافته (در مقایسه با روش حداقل مربعات معمولی) استفاده می‌شود.

نتایج برآورد مدل اول، دوم، سوم و چهارم تحقیق طبق الگوی داده‌های ترکیبی با اثرات ثابت و روش حداقل مربعات تعمیم یافته، در جداول زیر ارائه شده است.

طبق آماره فیشر (F) و معناداری آن که کمتر از خطای ۵ درصد است، روابط خطی معناداری بین متغیرها وجود دارد.

طبق آماره دوربین - واتسون^۱ که میزان آن در محدوده مناسب بین ۱/۵ تا ۲/۵ است، باقیمانده‌ها مستقل از هم هستند و مشکل خودهمبستگی ندارند.

طبق عامل تورم واریانس متغیرها که کمتر از عدد ۵ هستند، مشکل هم خطی بین متغیرهای توضیحی وجود ندارد.

طبق ضریب تعیین تعدیل شده،^۲ متغیرهای توضیحی مدل توانایی تعیین حدود ۳۶ درصد تغییرات متغیر وابسته را دارند.

فرضیه اول تحقیق:

فرض صفر: بین حضور زنان در هرم مدیریتی شرکت‌ها و کیفیت گزارشگری مالی، رابطه معنادار وجود ندارد.

فرض یک: بین حضور زنان در هرم مدیریتی شرکت‌ها و کیفیت گزارشگری مالی، رابطه معنادار وجود دارد.

1. D.W

2. Adj.R2

جدول ۷- نتایج آزمون نهایی مدل فرضیه اول تحقیق

متغیر وابسته: REM					
متغیرهای توضیحی	ضرایب (β)	خطای استاندارد (Std.Error)	آماره تی (t)	معناداری (prob)	عامل تورم واریانس (VIF)
C	0.166336	0.168350	0.988032	0.3235	-
FMD	-0.023045	0.004364	-5.280850	0.0000	1.080582
INDDIR	0.045561	0.012883	3.536630	0.0004	1.119719
BDSIZE	-0.119239	0.089288	-1.335448	0.1822	1.024715
AUDIT	0.008804	0.044100	0.199639	0.8418	1.101437
SIZE	0.006536	0.001916	3.411689	0.0007	1.191202
LEV	0.043693	0.024086	1.814029	0.0701	1.756735
MTB	0.000505	0.000490	1.032501	0.3022	1.009023
ROA	0.216984	0.051425	4.219386	0.0000	2.036179
OCF	0.082711	0.032343	2.557325	0.0108	1.336091
DAC	0.725380	0.278933	2.600554	0.0095	1.051282
ضریب تعیین تعدیل شده (Adj.R ²)	0.362766	آماره فیشر (F)	4.691153		
آماره دوربین-واتسون (D.W)	2.185804	معناداری آماره فیشر (F)	0.000000		

براساس نتایج مدل، حضور زنان در هرم مدیریتی شرکت‌ها^۱ طبق آماره تی (t) و معناداری آن که کمتر از سطح خطای ۵ درصد است، در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه معنادار و منفی با مدیریت سود از طریق فعالیت‌های واقعی^۲ دارد. از این رو، فرضیه اول تحقیق رد نشد. لازم به ذکر است از آنجا که شاخص مدیریت سود از طریق فعالیت‌های واقعی به عنوان معیار کاهنده کیفیت گزارشگری مالی تلقی می‌شود و با آن رابطه معکوس دارد، در نتیجه می‌توان اظهار داشت که افزایش حضور زنان در هرم مدیریتی شرکت‌ها سبب کاهش مدیریت سود از طریق فعالیت‌های واقعی از یک سو و افزایش کیفیت گزارشگری مالی از سوی دیگر شده است؛ از طرفی، کم‌رنگ شدن حضور زنان در هرم مدیریتی شرکت‌ها سبب افزایش مدیریت سود از طریق فعالیت‌های واقعی از یک سو و کاهش کیفیت گزارشگری مالی از سوی دیگر شده است. این موضوع بیانگر اهمیت تمرکز بر تنوع و ترکیب جنسیتی اعضای هیأت مدیره و کمیته حسابرسی به عنوان یکی از کمیته‌های فعال هیأت مدیره در ساختار

1. FMD

2. REM

سازمانی شرکت‌ها است تا از این طریق، مسیر بهبود کیفیت اطلاعات در گزارشگری مالی فراهم گردد.

جدول ۸- نتایج آزمون نهایی مدل فرضیه دوم تحقیق

متغیر وابسته: AFEE					
متغیرهای توضیحی	ضرایب (β)	خطای استاندارد (Std.Error)	آماره تی (t)	معناداری (prob)	عامل تورم واریانس (VIF)
C	15.06278	0.373241	40.35674	0.0000	-
FMD	0.094951	0.029558	3.212293	0.0014	1.089531
INDDIR	-0.079169	0.019611	-4.036859	0.0001	1.143312
BDSIZE	0.143130	0.158942	0.900519	0.3682	1.041331
AUDIT	0.382331	0.133128	2.871903	0.0042	1.116827
SIZE	0.205704	0.019756	10.41219	0.0000	1.248027
LEV	-0.523509	0.086278	-6.067698	0.0000	1.902371
MTB	-0.004184	0.001142	-3.662075	0.0003	1.028340
ROA	-1.110083	0.127469	-8.708643	0.0000	2.285865
ARINV	0.446455	0.083863	5.323606	0.0000	1.098221
LOSS	0.026658	0.056103	0.475160	0.6348	1.457211
SALEGR	-0.015685	0.040791	-0.384526	0.7007	1.101144
FINANCE	0.025045	0.025352	0.987872	0.3236	1.119038
REPLAG	0.062250	0.029195	2.132209	0.0334	1.070898
ICW	0.157121	0.072955	2.153676	0.0316	1.101363
REST	-0.009515	0.036870	-0.258061	0.7964	1.047894
DAC	0.636163	0.230262	2.762775	0.0059	1.083282
ضریب تعیین تعدیل شده ($Adj.R^2$)	0.853555	آماره فیشر (F)	37.04700		
آماره دوربین- واتسون (D.W)	1.705932	معناداری آماره فیشر (F)	0.000000		

طبق آماره فیشر (F) و معناداری آن که کمتر از خطای ۵ درصد است، روابط خطی معناداری بین متغیرها وجود دارد.

طبق آماره دوربین- واتسون که میزان آن در محدوده مناسب بین ۱/۵ تا ۲/۵ است، باقیمانده‌ها مستقل از هم هستند و مشکل خودهمبستگی ندارند.

طبق عامل تورم واریانس متغیرها که کمتر از عدد ۵ هستند، مشکل هم خطی بین متغیرهای توضیحی وجود ندارد.

طبق ضریب تعیین تعدیل شده، متغیرهای توضیحی مدل توانایی تعیین حدود ۸۵ درصد تغییرات متغیر وابسته را دارند.

فرضیه دوم تحقیق:

فرض صفر: بین حضور زنان در هرم مدیریتی شرکت‌ها و حق الزحمه حسابرسی، رابطه معنادار وجود ندارد.

فرض یک: بین حضور زنان در هرم مدیریتی شرکت‌ها و حق الزحمه حسابرسی، رابطه معنادار وجود دارد.

براساس نتایج مدل، حضور زنان در هرم مدیریتی شرکت‌ها (FMD) طبق آماره تی (t) و معناداری آن که کمتر از خطای ۵ درصد است، در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه معنادار و مثبتی با حق الزحمه حسابرسی^۱ دارد. از این رو، فرضیه دوم تحقیق رد نشد. در نتیجه می‌توان اظهار داشت افزایش حضور زنان در هرم مدیریتی شرکت‌ها سبب افزایش حق الزحمه حسابرسی شده و از طرفی، کاهش تعداد زنان در هرم مدیریتی شرکت‌ها سبب کاهش حق الزحمه حسابرسی شده است. این موضوع بیانگر جایگاه زنان در ترکیب جنسیتی اعضای هیأت مدیره و کمیته حسابرسی به‌عنوان یکی از کمیته‌های فعال ساختار سازمانی شرکت‌ها جهت بهره‌گیری از حساب‌برسان با سطح تلاش بالاتر و پرداخت‌های بالاتر حق الزحمه حسابرسی می‌باشد.

همچنین نتایج مربوط به نقش متغیرهای کنترلی نشان دادند معناداری آماره‌های تی استقلال هیأت مدیره، نوع حسابرس، اندازه، اهرم مالی، رشد، بازده دارایی‌ها، دریافتی‌ها و موجودی‌ها، تأخیر در ارائه گزارش حسابرس، ضعف کنترل داخلی و اقلام تعهدی اختیاری، کمتر از خطای ۵ درصد هستند. با توجه به علامت ضرایب متغیرها در سطح اطمینان ۹۵ درصد، نوع حسابرس، اندازه، دریافتی‌ها و موجودی‌ها، تأخیر در ارائه گزارش حسابرس، ضعف کنترل داخلی و اقلام تعهدی اختیاری، رابطه معنادار و مثبتی با حق الزحمه حسابرسی دارند، اما استقلال هیأت مدیره، اهرم مالی، رشد و بازده دارایی‌ها، رابطه معنادار و منفی با حق الزحمه حسابرسی دارند. این بدان معنا است که افزایش (کاهش) متغیرهای کنترلی معنادار دارای ضرایب مثبت، به‌طور مستقیم منجر به تغییر میزان حق الزحمه حسابرسی می‌شود و از طرفی، افزایش (کاهش) متغیرهای کنترلی معنادار دارای ضرایب منفی، به‌طور معکوس منجر به تغییر میزان حق الزحمه حسابرسی می‌شود. در عین حال، معناداری آماره تی اندازه هیأت مدیره، زیان‌دهی، رشد فروش، تأمین مالی جدید و تجدید ارائه صورت‌های مالی، بیشتر از خطای ۵ درصد است و این متغیرها در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه معناداری با حق الزحمه حسابرسی ندارند.

جدول ۹- نتایج آزمون نهایی مدل فرضیه سوم تحقیق

متغیر وابسته: AFEE					
متغیرهای توضیحی	ضرایب (β)	خطای استاندارد (Std.Error)	آماره تی (t)	معناداری (prob)	عامل تورم واریانس (VIF)
C	15.24417	0.379896	40.12720	0.0000	-
REM	2.049193	0.447580	4.578386	0.0000	1.047234
INDDIR	-0.121623	0.016870	-7.209203	0.0000	1.087554
BDSIZE	0.147928	0.184090	0.803562	0.4219	1.037991
AUDIT	0.395558	0.132087	2.994671	0.0028	1.132290
SIZE	0.199753	0.022102	9.037752	0.0000	1.250267
LEV	-0.538585	0.086532	-6.224144	0.0000	1.905213
MTB	-0.004589	0.001201	-3.820690	0.0001	1.027412
ROA	-1.163482	0.139425	-8.344843	0.0000	2.285230
ARINV	0.479284	0.086219	5.558878	0.0000	1.100971
LOSS	0.028807	0.062753	0.459055	0.6463	1.454232
SALEGR	0.002509	0.041553	0.060373	0.9519	1.103869
FINANCE	0.030208	0.024365	1.239784	0.2155	1.114272
REPLAG	0.066056	0.031246	2.114040	0.0349	1.177828
ICW	0.167735	0.076574	2.190483	0.0288	1.115976
REST	-0.004315	0.036491	-0.118248	0.9059	1.183655
DAC	0.600413	0.214222	2.802764	0.0052	1.089959
ضریب تعیین تعدیل شده (Adj.R ²)	0.844540	آماره فیشر (F)	34.59801		
آماره دوربین-واتسون (D.W)	1.717819	معناداری آماره فیشر (F)	0.000000		

فرضیه سوم تحقیق:

فرض صفر: بین کیفیت گزارشگری مالی و حق الزحمه حسابرسی، رابطه معنادار وجود ندارد.

فرض یک: بین کیفیت گزارشگری مالی و حق الزحمه حسابرسی، رابطه معنادار وجود دارد.

براساس نتایج مدل ارائه شده، مدیریت سود از طریق فعالیت‌های واقعی به‌عنوان معیار کاهنده کیفیت گزارشگری مالی (REM) طبق آماره تی (t) و معناداری آن که کمتر از سطح خطای ۵ درصد است، در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه معنادار و مثبتی با حق الزحمه حسابرسی (AFEE) دارد. از این رو، فرضیه سوم تحقیق رد نشد. در نتیجه می‌توان اظهار داشت افزایش مدیریت سود از طریق فعالیت‌های واقعی به دلیل وقوع ریسک اطلاعاتی و کاهش سطح کیفیت گزارشگری مالی، سبب افزایش حق الزحمه حسابرسی شده است و از طرفی، کاهش مدیریت سود از طریق فعالیت‌های واقعی به دلیل کاهش ریسک اطلاعاتی و افزایش سطح کیفیت گزارشگری مالی، سبب کاهش

حق الزحمه حسابرسی شده است. این موضوع بیانگر آن است که ترنفندهای مدیران شرکت‌ها جهت اعمال نظر در میزان و زمانبندی فعالیت‌هایی مانند مخارج اختیاری، فرآیند تولید و جریان‌های نقد عملیاتی ناشی از فروش، به دلیل اینکه کیفیت اطلاعات مالی گزارش شده را به مخاطره می‌اندازد، سبب افزایش ریسک در فرآیند حسابرسی شده و این موضوع مستلزم تلاش بیشتر حسابرسان است که خود منجر به افزایش سطح حق الزحمه حسابرسی می‌شود.

نتایج برآورد مدل سوم تحقیق طبق الگوی داده‌های ترکیبی با اثرات ثابت و روش حداقل مربعات تعمیم‌یافته، در جدول (۱۳) ارائه شده است. طبق آماره فیشر (F) و معناداری آن که کمتر از خطای ۵ درصد است، روابط خطی معناداری بین متغیرها وجود دارد. طبق آماره دوربین-واتسون (D.W) که میزان آن در محدوده مناسب بین ۱/۵ تا ۲/۵ است، باقیمانده‌ها مستقل از هم هستند و مشکل خودهمبستگی ندارند. طبق عامل تورم واریانس متغیرها که کمتر از عدد ۵ هستند، مشکل هم خطی بین متغیرهای توضیحی وجود ندارد. طبق ضریب تعیین تعدیل شده ($Adj.R^2$)، متغیرهای توضیحی مدل توانایی تعیین حدود ۸۴ درصد تغییرات متغیر وابسته را دارند.

جدول ۱۰- نتایج آزمون نهایی مدل فرضیه چهارم تحقیق

متغیر وابسته: AFEE					
متغیرهای توضیحی	ضرایب (β)	خطای استاندارد (Std.Error)	آماره تی (t)	معناداری (prob)	عامل تورم واریانس (VIF)
C	15.15544	0.350024	43.29834	0.0000	-
REM	1.954726	0.509620	3.835652	0.0001	1.218054
FMD	0.095333	0.047503	2.006887	0.0452	2.130611
REM*FMD	0.185759	1.821045	0.102007	0.9188	2.236217
INDDIR	-0.094207	0.020410	-4.615710	0.0000	1.137678
BDSIZE	0.120091	0.176754	0.679426	0.4971	1.043353
AUDIT	0.393342	0.133809	2.939571	0.0034	1.140815
SIZE	0.203172	0.019461	10.43979	0.0000	1.262356
LEV	-0.522920	0.081249	-6.435992	0.0000	1.913521
MTB	-0.004177	0.001213	-3.442724	0.0006	1.029185
ROA	-1.108699	0.130895	-8.470164	0.0000	2.288293
ARINV	0.456169	0.081292	5.611524	0.0000	1.106943
LOSS	0.033566	0.056737	0.591604	0.5543	1.462547
SALEGR	-0.002086	0.041403	-0.050388	0.9598	1.104449
FINANCE	0.032209	0.024604	1.309077	0.1910	1.118401
REPLAG	0.066430	0.029979	2.215855	0.0270	1.180136

متغیر وابسته: AFEE					
متغیرهای توضیحی	ضرایب (β)	خطای استاندارد (Std.Error)	آماره تی (t)	معناداری (prob)	عامل تورم واریانس (VIF)
ICW	0.161146	0.073236	2.200379	0.0281	1.118192
REST	-0.003910	0.036858	-0.106095	0.9155	1.187762
DAC	0.587944	0.227726	2.581800	0.0100	1.098365
ضریب تعیین تعدیل‌شده ($Adj.R^2$)	0.845733	آماره فیشر (F)	34.39203		
آماره دوربین-واتسون (D.W)	1.721902	معناداری آماره فیشر (F)	0.000000		

فرضیه چهارم تحقیق:

فرض صفر: حضور زنان در هرم مدیریتی شرکت‌ها بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و حق‌الزحمه حسابرسی، تأثیر معنادار ندارد.

فرض یک: حضور زنان در هرم مدیریتی شرکت‌ها بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و حق‌الزحمه حسابرسی، تأثیر معنادار دارد.

براساس نتایج ارائه شده، طبق آماره تی (t) و معناداری آن که کمتر از سطح خطای ۵ درصد است، در سطح اطمینان ۹۵ درصد حضور زنان در هرم مدیریتی شرکت‌ها (FMD) بر رابطه بین مدیریت سود از طریق فعالیت‌های واقعی به‌عنوان معیار کاهنده کیفیت گزارشگری مالی (REM) و حق‌الزحمه حسابرسی (AFEE)، تأثیر معناداری ندارد. از این‌رو، فرضیه چهارم تحقیق رد شد. در نتیجه، طبق شواهد می‌توان اظهار داشت هرچند مدیریت سود از طریق فعالیت‌های واقعی به‌عنوان معیار کاهنده کیفیت گزارشگری مالی رابطه معناداری با حق‌الزحمه حسابرسی دارد و از طرفی، حضور زنان در هرم مدیریتی شرکت‌ها رابطه معناداری با حق‌الزحمه حسابرسی دارد، با این حال، رابطه بین مدیریت سود از طریق فعالیت‌های واقعی به‌عنوان معیار کاهنده کیفیت گزارشگری مالی و حق‌الزحمه حسابرسی، تحت تأثیر حضور زنان در هرم مدیریتی شرکت‌ها قرار نگرفته است و این موضوع نتوانسته نقش تعدیل‌گری ایفا کند.

۵. نتیجه‌گیری

ارائه نتایج، بحث و تفسیر یافته‌های تحقیق، مهم‌ترین بخش پژوهش‌های علمی است و همه تلاش‌ها در فرآیند تحقیق به‌منظور دستیابی به نتایج و آزمون فرضیه‌ها، براساس اصول و روش‌های علمی انجام می‌گیرد.

فرضیه اول: طبق نتایج مدل اول، بین حضور زنان در هرم مدیریتی شرکت‌ها و مدیریت سود از طریق فعالیت‌های واقعی به‌عنوان معیار کاهنده کیفیت گزارشگری مالی، رابطه معنادار منفی وجود

دارد و فرضیه اول تحقیق رد نشد. نظام‌الدین و همکاران^۱ (۲۰۲۱) نشان دادند تخصص اعضای زن کمیته حسابرسی سبب افزایش کیفیت گزارشگری مالی می‌شود. بوئیان و همکاران^۲ (۲۰۲۰) نشان دادند افزایش حضور زنان در هیأت مدیره و کمیته‌های حسابرسی که در سال قبل درگیر قصور مالی بوده‌اند، منجر به افزایش مدیریت سود و کاهش کیفیت گزارشگری مالی شده است. گونزالوز و همکاران^۳ (۲۰۱۹) نشان دادند شرکت‌های دارای مدیر مالی زن، مدیریت سود کمتری انجام می‌دهند. زالاتا و همکاران^۴ (۲۰۱۸) دریافتند نسبت کارشناسان مالی زن در کمیته حسابرسی به طور قابل توجهی با مدیریت سود کمتر، ارتباط دارد. فاضلی و نیاکان (۱۴۰۰) نشان دادند بین حضور زنان در هیأت مدیره و مدیریت سود، رابطه منفی وجود دارد. کاظمی علوم و همکاران (۱۳۹۸) دریافتند حضور زنان در کمیته حسابرسی بر کیفیت سود تأثیر دارد، اما در مقابل، تنوع جنسیتی در هیأت مدیره تأثیر معناداری بر کیفیت سود شرکت‌ها ندارد. دارابی و اژدری (۱۳۹۷) دریافتند بین حضور زنان در بین اعضای هیأت مدیره و مدیریت واقعی سود، رابطه مثبت وجود دارد.

فرضیه دوم: براساس نتایج مدل دوم، بین حضور زنان در هرم مدیریتی شرکت‌ها و حق الزحمه حسابرسی، رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد و فرضیه دوم تحقیق رد نشد. آلکبسی و همکاران^۵ (۲۰۲۱) نشان دادند حضور مدیران زن در کمیته حسابرسی، نظارت و ارتباطات داخلی را بهبود می‌بخشد و این موضوع سبب می‌شود ریسک حسابرسی و نیاز به حسابرسان خارجی کاهش یافته و کاهش حق الزحمه حسابرس را به دنبال داشته باشد. اما زمانی که شرکت پیچیده‌تر و دارای ریسک بیشتر باشد، مدیران زن ممیزی‌های با کیفیت بالا و اطمینان بیشتری را از حسابرسان خارجی طلب می‌کنند که در چنین شرایطی، حق الزحمه حسابرسی افزایش می‌یابد. نخیل و همکاران^۶ (۲۰۲۰) نشان دادند افزایش حضور زنان مستقل در هیأت مدیره و حضور زنان در کمیته‌های حسابرسی، سبب کاهش حق الزحمه حسابرسی شده است. بوئیان و همکاران^۷ (۲۰۲۰) نشان دادند افزایش حضور زنان در هیأت مدیره و کمیته‌های حسابرسی که در سال قبل درگیر قصور مالی بوده‌اند، منجر به افزایش مدیریت سود به‌عنوان یکی از جنبه‌های ناخوشایند کیفیت گزارشگری مالی شده و زمینه

1. Nizam Ud Din
2. Bhuiyan, Rahman & Sultana
3. Gonçalves, Gaio & Santos
4. Zalata, Tauringana & Tingbani
5. Alkebsee
6. Nakhil, Gull, Chtioui & Radhouane
7. Bhuiyan, Rahman & Sultana

افزایش حق الزحمه حسابرسی را فراهم آورده است. همچنین در شرکت‌هایی که زنان دارای قصور مالی در هرم هیأت مدیره و کمیته‌های حسابرسی حضور دارند، رابطه بین مدیریت سود و حق الزحمه حسابرسی بیشتر است. لای و همکاران^۱ (۲۰۱۷) دریافتند هیأت مدیره و کمیته‌های حسابرسی متشکل از زنان، به کیفیت حسابرسی بالاتری نیاز دارند و هزینه حسابرسی بالاتری می‌پردازند. ژیانگ و همکاران^۲ (۲۰۱۵) دریافتند حضور زنان در کمیته حسابرسی که زمینه‌ساز تنوع جنسیتی شده، موجب کاهش حق الزحمه حسابرسی شده است. ایتونن و همکاران^۳ (۲۰۱۰) دریافتند حضور زنان در کمیته حسابرسی سبب کاهش حق الزحمه حسابرسی شده است. حاجیها و همکاران (۱۳۹۸) نشان دادند شرکت‌هایی که در ترکیب اعضای کمیته حسابرسی خود از زنان استفاده می‌کنند، نسبت به سایر شرکت‌ها حق الزحمه حسابرسی کمتری پرداخت کرده‌اند. اکبرخانی و همکاران (۱۳۹۸) نشان دادند بین وجود زن در اعضای هیأت مدیره و حق الزحمه حسابرسی، رابطه وجود دارد. ایمانی برندق و همکاران (۱۳۹۶) دریافتند حضور حداقل یک نماینده زن در کمیته حسابرسی می‌تواند حق الزحمه حسابرسی را کاهش دهد.

فرضیه سوم: براساس نتایج مدل سوم، بین مدیریت سود از طریق فعالیت‌های واقعی به‌عنوان معیار کاهنده کیفیت گزارشگری مالی و حق الزحمه حسابرسی، رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد و فرضیه سوم تحقیق رد نشد. گاندیا و هوگوت^۴ (۲۰۲۰) دریافتند در شرایطی که حساب‌رسان رویه محافظه‌کارانه دارند و صاحبکار رویه مدیریت سود روبه بالا اعمال می‌کند، حق الزحمه حسابرسی رابطه منفی با مدیریت سود دارد. الهادب^۵ (۲۰۱۸) نشان داد بین حق الزحمه غیرعادی حسابرسی و مدیریت سود تعهدی، رابطه مثبت و بین حق الزحمه غیرعادی حسابرسی و مدیریت سود واقعی، رابطه منفی وجود دارد. بالا و همکاران^۶ (۲۰۱۸) دریافتند کیفیت اقلام تعهدی رابطه مثبتی با حق الزحمه حسابرسی دارد. چواین ارجاع در منابع پایانی یافت نشد (۲۰۱۷) دریافتند هنگام کاهش کیفیت اقلام تعهدی، حساب‌رسان حق الزحمه بیشتری مطالبه می‌کنند. اترج و همکاران^۷ (۲۰۱۴) نشان دادند تخفیف حق الزحمه حسابرسی، ارتباط مثبتی با تحریفات سود و کیفیت پایین حسابرسی دارد. کریشتان و

1. Lai
2. Xiang, Qin & Peterson
3. Ittonen, Miettinen & Vahamaa
4. Gandia & Huguet
5. Alhadab
6. Bala, Amran & Shaa
7. Ettredge, Li & Emeigh

همکاران (۲۰۱۳) دریافتند حق الزحمه حسابرس رابطه مثبتی با مدیریت سود دارد. گوپتا و همکاران^۱ (۲۰۱۲) نشان دادند حق الزحمه غیرعادی منفی با مدیریت سود در ارتباط است. آلالی^۲ (۲۰۱۱) نشان داد بین اقلام تعهدی اختیاری و حق الزحمه حسابرسی، ارتباط مثبت وجود دارد. چوی و همکاران^۳ (۲۰۱۰) دریافتند حسابرسان وقتی مشتریان شان حق الزحمه بیشتری نسبت به سطح عادی به آن‌ها پرداخت می‌کنند، مدیریت سود را نادیده می‌گیرند. لونتیس و دمیتروپولس^۴ (۲۰۱۰) نشان دادند رابطه مثبتی بین حق الزحمه حسابرسی و مدیریت سود وجود دارد. آنتل و همکاران^۵ (۲۰۰۶) دریافتند رابطه مثبتی بین مدیریت سود و حق الزحمه حسابرسی وجود دارد. گول و همکاران^۶ (۲۰۰۳) دریافتند مدیریت سود رابطه مثبتی با حق الزحمه حسابرسی دارد. فرانکل و همکاران^۷ (۲۰۰۲) دریافتند شرکت‌هایی که حق الزحمه حسابرسی بیشتری پرداخت می‌کنند، سطح پایین‌تری از مدیریت سود دارند. سرلک و همکاران (۱۳۹۹) دریافتند تخفیف حق الزحمه حسابرسی، کاهش کیفیت سود را به دنبال دارد. خوشکار و همکاران (۱۳۹۸) دریافتند بین حق الزحمه حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی، رابطه منفی وجود دارد. جبارزاده کنگرلوئی و دمیرچی (۱۳۹۸) نشان دادند مدیریت سود بر حق الزحمه حسابرسی شرکت‌ها تأثیر ندارد. عمادالدینی و سعیدی (۱۳۹۸)، بین حق الزحمه غیرعادی حسابرسی با مدیریت سود تعهدی و مدیریت سود واقعی، رابطه مثبتی مشاهده کردند. جامعی و نصرتی (۱۳۹۸) نشان دادند الزام آیین‌نامه حق الزحمه پایه خدمات حسابرسی جامعه حسابداران رسمی ایران، تأثیر منفی بر مدیریت سود بر مبنای قدرمطلق اقلام تعهدی اختیاری و اقلام تعهدی اختیاری مثبت دارد. فخاری و همکاران (۱۳۹۷) دریافتند بین جهش در حق الزحمه غیرعادی حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی، رابطه مثبت وجود دارد؛ همچنین بین میانگین بلندمدت (پایداری) حق الزحمه غیرعادی حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی دوره بعد، رابطه مثبت وجود دارد. رجبی و همکاران (۱۳۹۴) نشان دادند بین حق الزحمه حسابرسی و کیفیت سود رابطه معناداری وجود ندارد. داروغه حضرتی و پهلوان (۱۳۹۱) نشان دادند شرکت‌های با مدیریت سود بالا، حق الزحمه حسابرسی بیشتری پرداخت می‌کنند.

1. Gupta, Krishnan & Yu
2. Alali
3. Choi, Kim & Zang
4. Leventis & Dimitropoulos
5. Antle, Gordon, Narayanamoorthy & Zhou
6. Gul, Chen & Tsui
7. Frankel, Johnson & Nelson

فرضیه چهارم: براساس نتایج مدل چهارم، حضور زنان در هرم مدیریتی شرکت‌ها بر رابطه بین مدیریت سود از طریق فعالیت‌های واقعی به‌عنوان معیار کاهنده کیفیت گزارشگری مالی و حق‌الزحمه حسابرسی، تأثیر معناداری ندارد. از این‌رو، فرضیه چهارم تحقیق رد شد. بوئیان و همکاران^۱ (۲۰۲۰) نشان دادند در شرکت‌هایی که زنان دارای قصور مالی در هرم هیأت مدیره و کمیته‌های حسابرسی حضور دارند، رابطه مدیریت سود و حق‌الزحمه حسابرسی بیشتر است.

با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش مبنی بر وجود رابطه معنادار بین حضور زنان در هرم مدیریتی شرکت‌ها با کیفیت گزارشگری مالی، پیشنهاد می‌شود در ارکان راهبری شرکتی درون‌سازمانی شامل هیأت مدیره‌ها و کمیته‌های حسابرسی، از حضور زنان بیشتر بهره گرفته شود، زیرا حضور زنان در ارکان مدیریتی شرکت‌ها ضمن ایجاد نظارت بیشتر، سبب جلوگیری از وقوع مدیریت سود می‌شود و در این شرایط، زمینه بهبود کیفیت اطلاعات مالی فراهم می‌گردد. این موضوع همچنین بیانگر نقش تنوع جنسیتی اعضای مدیریتی است که از مزایای آن، ایجاد شفافیت اطلاعاتی و افزایش کیفیت گزارشگری مالی می‌باشد.

با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم پژوهش مبنی بر وجود رابطه معنادار بین حضور زنان در هرم مدیریتی شرکت‌ها با حق‌الزحمه حسابرسی، به نظر می‌رسد این تنوع جنسیتی با تمرکز بر حضور زنان، سبب افزایش تمایل در به‌کارگیری حسابرسان باکیفیت جهت اعمال نظارت بیشتر در شرکت شده و در نهایت تلاش بیشتر حسابرسان در انجام نظارت، سبب تأثیر بر حق‌الزحمه حسابرسان می‌شود. از این‌رو، پیشنهاد می‌گردد ضمن بهره‌گیری از حضور زنان در هرم مدیریتی شرکت‌ها که عامل مهمی در بهبود کیفیت اطلاعات مالی است، بر جنبه نظارت از جانب حسابرسان با توجه به افزایش سطح تلاش آن‌ها نیز تمرکز گردد؛ این موضوع هرچند سبب تحمیل هزینه‌های بیشتری بر شرکت‌ها از بابت پرداخت ناشی از ارائه خدمات حسابرسی می‌شود، در عین حال، به دلیل انگیزه مدیران زن در بهره‌گیری از حسابرسان با درجه کیفی بالاتر، تا حدی اطمینان‌دهی بالاتری نیز از جنبه نظارت حسابرسان باکیفیت ایجاد می‌نماید.

با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم پژوهش مبنی بر وجود رابطه معنادار بین کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها با حق‌الزحمه حسابرسی، پیشنهاد می‌شود شرکت‌ها با رعایت اصول اخلاقی، در چارچوب نظام راهبری شرکتی نسبت به ارائه اطلاعات مالی باکیفیت از طریق کاهش مدیریت سود اقدام نمایند، زیرا این اقدام ضمن کاهش ریسک‌های اطلاعاتی، سبب کاهش ریسک

حسابرسی و در نهایت کاهش حق الزحمه پرداختی به حسابرسان می‌شود و این موضوع در مجموع ضمن ایجاد نظارت از سوی حسابرسان، سبب کاهش هزینه‌های نمایندگی ناشی از تضاد منافع میان مدیران با سایر گروه‌های ذینفع از جمله سهامداران می‌گردد. از طرفی، اگر مدیریت سود افزایش یابد، چنین اقدامی ضمن افزایش سطح ریسک منجر به تحمیل هزینه‌های حسابرسی می‌شود و شرکت‌ها را متحمل پرداخت حق الزحمه بیشتری به حسابرسان می‌نماید.

با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم پژوهش مبنی بر عدم تأثیر معنادار حضور زنان در هرم مدیریتی شرکت‌ها بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی با حق الزحمه حسابرسی، هرچند شواهدی از نقش زنان در این زمینه مشاهده نشد، با این حال با توجه به نتایج برخی مطالعات، پیشنهاد می‌شود تنوع جنسیتی که حامی حضور زنان در ترکیب اعضای هیأت مدیره و کمیته حسابرسی است، در کانون توجه قرار گیرد.

به محققین و دانشجویان پیشنهاد می‌شود جنبه‌های مختلف مرتبط با موضوع را در مسیر تکمیل روند مطالعاتی، بررسی کنند:

* تأثیر رفتارهای ناکارآمد حسابرسان بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و حق الزحمه حسابرسی.
 * تأثیر رویه‌های مدیریت سود مانند تغییر طبقه‌بندی و مدیریت آرایشی سود بر حق الزحمه حسابرسی.
 * تأثیر ریسک‌های ذاتی، کنترل و عدم کشف در فرآیند حسابرسی بر رابطه بین حضور زنان در هرم مدیریتی و حق الزحمه حسابرسی.

* تأثیر تنوع جنسیتی ارکان مدیریتی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و نقش حسابرسان مستقل از ابعاد معیارهای اثربخشی و کارایی مانند نوع اظهارنظر، خرید اظهارنظر، چرخش و دوره تصدی.

* تأثیر هیأت مدیره‌ها و کمیته‌های حسابرسی با تمرکز بر معیارهای اندازه، استقلال، فعالیت، دوره تصدی و پاداش بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و حق الزحمه حسابرسی.

* تأثیر ساختار و ترکیب مالکیت سهام مانند مالکیت عمده، مدیریتی، دولتی، نهادی و خانوادگی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و حق الزحمه حسابرسی.

* تأثیر کیفیت کنترل‌های داخلی با تمرکز بر نقاط قوت و ضعف ساختار کنترلی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و حق الزحمه حسابرسی.

* تأثیر تحولات اقتصادی با تمرکز بر اقتصاد مقاومتی، تحریم‌ها، پولشویی، نوسان ارز و تورم بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و حق الزحمه حسابرسی.

منابع

- اکبرخانی، محمدعلی؛ نقش‌بندی، نادر؛ مرید احمدی‌یزدی، زهرا (۱۳۹۸)، بررسی رابطه تنوع جنسیتی مدیران، حق‌الزحمه حسابرس و انتخاب حسابرس. چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، ۲(۱۹)، ص ۱-۲۶.
- اکبری‌ان‌مهر، مهدیه؛ نوری، فریبا (۱۴۰۱)، تحلیل چگونگی موفقیت زنان در مدیریت، و غلبه بر موانع درک شده. در: سومین کنفرانس ملی پژوهش‌های سازمان و مدیریت.
- ایمانی‌پرنقد، محمد؛ عبدی، مصطفی؛ کاظمی‌علوم، مهدی (۱۳۹۶). بررسی تأثیر تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳(۳)، ص ۳۰۳-۳۲۲.
- جامعی، رضا؛ نصرتی، کاوه (۱۳۹۸). بررسی تأثیر الزام آیین‌نامه حق‌الزحمه پایه خدمات حسابرسی (جامعه حسابداران رسمی ایران) بر مدیریت سود بر مبنای اقلام تعهدی اختیاری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۸(۳۰)، ص ۷۵-۹۰.
- جبارزاده کنگرلونی، سعید؛ دمیچی، اصغر (۱۳۹۸). بررسی تأثیر نوع مالکیت شرکت بر رابطه بین مدیریت سود و حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۱(۴۲)، ص ۷۱-۸۸.
- حاجیه‌ها، زهره؛ سادات هاشمی، سمیرا؛ صبوری، امیر (۱۳۹۸). حضور زنان در کمیته حسابرسی: حق‌الزحمه حسابرسی و نوع اظهارنظر حسابرس مستقل. پژوهش در حسابداری و علوم اقتصادی، ۳(۶)، ص ۴۵-۵۶.
- خوشکار، فرزین؛ رستمی، سهیلا؛ خنده، مهناز (۱۳۹۸). رابطه حق‌الزحمه حسابرسی با کیفیت سود و کیفیت گزارشگری مالی. رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، ۳(۲۴)، ص ۳۵-۵۱.
- دارابی، رویا؛ اژدری، فاطمه (۱۳۹۷). بررسی رابطه نظام راهبری و ویژگی‌های حسابرسی با مدیریت سود واقعی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش حسابداری و حسابرسی، ۸(۲)، ص ۱-۲۱.
- داروغه حضرتی، فاطمه؛ پهلوان، زهرا (۱۳۹۱). تأثیر سطوح مدیریت سود بر هزینه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. حسابداری مدیریت، ۵(۴)، ص ۵۵-۶۷.
- رجبی، روح‌الله؛ قربانی، محمود؛ شعبانی، کیوان (۱۳۹۴). رابطه هزینه حسابرسی مستقل با کیفیت سود و استقلال هیئت مدیره در بازار بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابرسی، ۱۵(۵۹)، ص ۱۰۹-۱۲۶.
- رشیدی‌باغی، محسن (۱۳۹۸). نقش کیفیت گزارشگری مالی در تغییر اعتماد به نفس بیش از اندازه مدیران و حق‌الزحمه حسابرسی. دانش حسابرسی، ۱۹(۷۵)، ص ۲۵۱-۲۲۹.
- سرلک، نرگس؛ جودگی گنگنی، زهرا؛ حیدری سودشجانی، زهرا (۱۳۹۹). رابطه تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی با خطای حسابرسی و کیفیت سود در وضعیت رکود اقتصادی. بررسی‌های حسابرسی و حسابرسی، ۲۷(۳)، ص ۳۶۰-۳۸۰.
- عمادالدینی، امیر؛ سعیدی، پرویز (۱۳۹۸). بررسی رابطه بین حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی با مدیریت سود تعهدی و مدیریت سود واقعی. چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، ۲(۹)، ص ۷۸-۹۷.
- فاضلی، نقی؛ نیاکان، رعنا (۱۴۰۰). بررسی رابطه بین حضور مدیران زن و سواد مالی آنها در پیشگیری از مدیریت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۱۰(۳۷)، ص ۷۲-۵۹.

- فخاری، حسین؛ قربانی، هادی؛ رجب بیگی، محمدعلی (۱۳۹۷). پایداری و جهش در حق الزحمه غیرعادی حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی. *پیشرفت‌های حسابداری*، ۱۰(۲)، ص ۲۵۰-۲۲۱.
- کاظمی‌علوم، مهدی؛ ایمانی‌برندق، محمد؛ عبدی، مصطفی (۱۳۹۸). بررسی تأثیر تنوع جنسیتی در هیأت مدیره و کمیته حسابرسی بر کیفیت سود. *دانش حسابداری*، ۱۰(۱)، ص ۱۶۸-۱۳۷.
- Abbott, L., Park, Y. & Parker, S. (2000). The effects of audit committee activity and independence on corporate fraud. *Managerial Finance*, 26(11), p.55-67.
- Abbott, L., Parker, S. & Presley, T. (2012). Female Board Presence and the Likelihood of Financial Restatement. *Accounting Horizons*, 26(4), p.607-629.
- Abbott, L., Parker, S., Peters, G. & Raghunandan, K. (2003). The Association between Audit Committee Characteristics and Audit Fees. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 22(2), p.17- 32.
- Adams, R. & Ferreira, D. (2009). Women in the Boardroom and their Impact on Governance and Performance. *Journal of Financial Economics*, 94(2), p.291-309.
- Alali, F. (2011). Audit fees and discretionary accruals: Compensation structure effect. *Managerial Auditing Journal*, 26(2), p.90-113.
- Alhadab, M. (2018). Abnormal audit fees and accrual and real earnings management: evidence from UK. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 16(3), p.395-416.
- Alkebsee, R.H., Tian, G.-L., Usman, M., Siddique, M.A. & Alhebray, A.A. (2021). Gender diversity in audit committees and audit fees: evidence from China. *Managerial Auditing Journal*, 36(1), p.72-104.
- Antle, R., Gordon, E., Narayanamoorthy, G. & Zhou, L. (2006). The joint determination of audit fees, non-audit fees, and abnormal accruals. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 27(3), p.235-266.
- Arun, T.G., Almahrog, Y.E. & Aribi, Z.A. (2015). Female directors and earnings management: Evidence from UK companies. *International Review of Financial Analysis*, 39, p.137-146.
- Bala, H., Amran, N.A. & Shaar, H. (2018). Audit Fees and Financial Reporting Quality: Study of Listed Companies in Nigeria. *International Review of Management and Business Research*, 7(2), p.482- 489.
- Beasley, M.S., Carcello, J.V., Hermanson, D.R. & Neal, T. (2010). *Fraudulent Financial Reporting 1998-2007: An Analysis of U.S. Public Companies*. Durham, NC: COSO.
- Bhuiyan, B.U.M., Rahman, A. & Sultana, N. (2020). Female tainted directors, financial reporting quality and audit fees. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 16(2), p.100189.
- Carcello, J.V., Hermanson, D.R., Neal, T.L. & Riley, R.R. (2002). Board Characteristics and Audit Fees. *Contemporary Accounting Research*, 19(3), p.365-384.
- Carter, D., Simkins, B. & Simpson, W. (2003). Corporate Governance, Board Diversity, and Firm Value. *The Financial Review*, 38(1), p.33-53.
- Chen, M., Moroney, R. & Houghton, K. (2005). Audit Committee Composition and the Use of an Industry Specialist Audit Firm. *Accounting and Finance*, 45(2), p.217-239.
- Chen, Y., Eshleman, J. & Soileau, J. (2016). Board Gender Diversity and Internal Control Weaknesses. *Advances in Accounting incorporating advances in international accounting*, 32(1), p.1-9.

- Choi, J.H., Kim, J.B. & Zang, Y. (2010). Do Abnormally High Audit Fees Impair Audit Quality? *Auditing A Journal of Practice & Theory*, 29(2), p.73- 97.
- Choi, J.H., Kim, J.B. & Zang, Y. (2010). Do Abnormally High Audit Fees Impair Audit Quality? *Auditing A Journal of Practice & Theory*, 29(2), p.73- 97.
- Cox, T., Lobel, S. & McLeod, P. (1991). Effects of ethnic group cultural differences on cooperative and competitive behavior on a group task. *Academy of Management Journal*, 34(4), p.827–847.
- Dallas, L. (2002). The New Managerialism and Diversity on Corporate Boards of Directors. *Tulane Law Review*, 76(5-6), p.1363–1405.
- Dawson, L. (1997). Ethical Difference between Men and Women in Sales Profession. *Journal of Business Ethics*, 16(1), p.1143-1152.
- DeZoort, T. & Salterio, S. (2001). The Effects of Corporate Governance Experience and Financial Reporting and Audit Knowledge on Audit Committee Members' Judgments. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 20(2), p.31–47.
- Eagly, A. & Carli, L. (2003). The Female Leadership Advantage: An Evaluation of the Evidence. *The Leadership Quarterly*, 14(6), p.807–834.
- Ettredge, M., Li, C. & Emeigh, E. (2014). Fee pressure and audit quality. *Accounting, Organizations and Society*, 39, p.247–263.
- Fondas, N. & Salsalos, S. (2000). A Different voice in the Boardroom: How the Presence of Women Directors Affects Board Influence over Management. *Global Focus*, 12(2), p.13–22.
- Frankel, R.M., Johnson, M.F. & Nelson, K.K. (2002). The Relation between Auditors' Fees for Nonaudit Services and Earnings Management. *The Accounting Review*, 77, p.71-105.
- Gandía, J.L. & Hugué, D. (2020). Audit fees and earnings management: differences based on the type of audit. *Economic Research*. DOI: 10.1080/1331677X.2020.1836990
- Gonçalves, T., Gaio, C. & Santos, T. (2019). Women on the Board: Do They Manage Earnings? *Empirical Evidence from European Listed Firms*, *Review of Business Management*, 21(3), p.586-597.
- Goodwin, J. & Kent, P. (2006). Relation between External Audit Fees, Audit Committee Characteristics and Internal Audit. *Accounting and Finance*, 46(3), p.387–404.
- Gul, F.A., Chen, C.J. & Tsui, J.S. (2003). Discretionary accounting accruals, managers' incentives, and audit fees. *Contemporary Accounting Research*, 20(3), p.441-464.
- Gul, F.A., Khedmati, M., Lim, E.K.Y. & Navissi, F. (2018). Managerial Ability, Financial Distress, and Audit Fees. *Accounting Horizons*, 32 (1), p.29-51.
- Gull, A.A., Nekhili, M., Nagati, H. & Chtioui, T. (2008). Beyond gender diversity: How specific attributes of female directors affect earnings management. *The British Accounting Review*, 50(3), p.255-274.
- Gupta, P.P., Krishnan, G.V. & Yu, W. (2012). *Do auditors allow earnings management when audit fees are low?* Available at: <https://ssrn.com>
- Healy, P. & Wahlen, J. (1999). A review of the earnings management literature & its implications for standard setting. *Accounting Horizons*, 13, p.365-38.
- Hillman, A., Shropshire, C. & Cannella, A. (2007). Organizational Predictors of Women on Corporate Boards. *Academy of Management Journal*, 50(4), p.941-952.

- Hogan, C. & Wilkins, M. (2008). Evidence on the audit risk model: do auditors increase audit fees in the presence of internal control deficiencies? *Contemporary Accounting Research*, 25(1), p.219-242.
- Huse, M. & Solberg, A. (2006). Gender-related Boardroom Dynamics: How Scandinavian Women Make and can Make Contributions on Corporate Board. *Women in Management Review*, 21(2), p.113-130.
- Huse, M., Nielsen, S. & Hagen, I. (2009). Women and Employee-elected Board Members, and their Contributions to Board Control Tasks. *Journal of Business Ethics*, 89(4), p.581-597.
- Ittonen, K., Miettinen, J. & Vahamaa, S. (2010). Administration Does Female Representation on Audit Committees Affect Audit Fees. *Quarterly Journal of Finance and Accounting*, 49(3-4), p.113-139.
- Jehn, K., Northcraft, G. & Neale, M. (1999). Why Differences Make a Difference: A Field Study of Diversity, Conflict and Performance in Workgroups. *Administrative Science Quarterly*, 44(4), p.741-763.
- Jensen, M.C. & Meckling, W.H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3(10), p.305-360.
- Joy, L. (2008). *Women board directors in the United States: An eleven-year retrospective*. International Research and Practice.
- Kreder, R. & Evert, A. (2016). *Board diversity and earnings quality: The association between female board presence and the magnitude of discretionary revenue activities, evidence from US-listed firms*. A thesis for Accounting Auditing and Control, Erasmus University Rotterdam.
- Krishnan, G. & Parsons, L. (2008). Getting to the Bottom Line: An Exploration of Gender and Earnings Quality. *Journal of Business Ethics*, 78(1-2), p.65-76.
- Krishnan, G.V., Sun, L., Wang, Q. & Yang, R. (2013). Client risk management: A pecking order analysis of auditor response to upward earnings management risk. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(2), p.147-169.
- Lai, K.M.Y., Srinidhi, B., Gul, F.A. & Tsui, J.S.L. (2017). Board Gender Diversity, Auditor Fees, and Auditor Choice. *Contemporary Accounting Research*, 34(3), p.1681-1714.
- Leventis, S. & Dimitropoulos, P.E. (2010). Audit Pricing, quality of earning & board independence: The Cose of the Athens stock exchange. *International Journal of Cardiology*, 26, p.325-332.
- Nakhil, M., Gull, A.A., Chtioui, T. & Radhouane, I. (2020). Gender-diverse boards and audit fees: What difference does gender quota legislation make? *Journal of Business Finance & Accounting*, 47(1-2), p.52-99.
- Nizam Ud Din, & et al. (2021). Gender diversity in the audit committee and the efficiency of internal control & financial reporting quality. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 34(1), p.1170-1189.
- Rose, C. (2007). Does Female Board Representation Influence Firm Performance? The Danish Evidence. *Corporate Governance: An International Review*, 15(2), p.404-413.
- Roychowdhury, S. (2006). Earnings Management through Real Activities Manipulation. *Journal of Accounting and Economics*, 42(3), p.335-370.
- Srinidhi, B., Gul, F. & Tusi, J. (2011). Female directors and earnings quality. *Contemporary*

- Accounting Research*, 28(5), p.1610-1644.
- Terjesen, S., Sealy, R. & Singh, V. (2009). Women directors on corporate boards: A review and research agenda. *Corporate Governance: An International Review*, 17(3), p.320-337.
- Turley, S. & Zaman, M. (2004). The Corporate Governance Effects of Audit Committees. *Journal of Management and Governance*, 8(3), p.305-332.
- Xiang, R., Qin, M. & Peterson, C.A. (2015). Gender Diversity of Audit committee and Audit Fees: Evidence from Chinese Listed Companies. *Asian Journal of Finance & Accounting*, 7(2), p.239-254.
- Yang, W.S., Chun, S.L. & Ramadili, S.M. (2009). The effect of board structure and institutional ownership structure on earnings management. *International Journal of Economics and Management*, 3(2), p.332-353.
- Zalata, A.M., Taurigana, V. & Tingbani, I. (2018). Audit committee financial expertise, gender, and earnings management: Does gender of the financial expert matter? *Journal of International Review of Financial Analysis*, 55, p.170-183.