

## بررسی تأثیر تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

محمد ایمانی برندق<sup>۱</sup>، مصطفی عبدی<sup>۲</sup>، مهدی کاظمی علوم<sup>۳</sup>

**چکیده:** تنوع جنسیتی به افزایش ارتباطات، به کارگیری دیدگاه های متنوع و اثربخشی در هیئت مدیره و کمیته حسابرسی منجر می شود. مسئولیت پذیری زیاد زنان و حضور بهتر آنها در جلسه ها در مقایسه با مردان، ممکن است رفتار و اثربخشی جلسه ها را بهبود دهد. براساس مطالعات، حضور نماینده زن در کمیته حسابرسی می تواند به اثربخشی آن کمک کرده و به بهبود فعالیت های نظارتی بینجامد و به دنبال آن حق الزحمه حسابرسی را نیز تعدیل کند. بدین منظور، پژوهش حاضر به بررسی تأثیر حضور حداقل یک نماینده زن در کمیته حسابرسی، بر حق الزحمه حسابرسی می پردازد. داده های ۱۳۶ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران (۵۴۴ مشاهده) طی سال های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۴ با استفاده از تحلیل رگرسیون با رویکرد داده های ترکیبی آزمون شد. یافته ها حاکی از آن است، حضور حداقل یک نماینده زن در کمیته حسابرسی می تواند حق الزحمه حسابرسی را کاهش دهد که مطابق با دیدگاه عرضه در این زمینه است.

**واژه های کلیدی:** تنوع جنسیتی، حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی، کمیته حسابرسی، نظام راهبری.

۱. دانشیار حسابداری، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه زنجان، زنجان، ایران

۲. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران

۳. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران

تاریخ دریافت مقاله: ۱۳۹۵/۱۲/۱۰

تاریخ پذیرش نهایی مقاله: ۱۳۹۶/۰۴/۰۴

نویسنده مسئول مقاله: محمد ایمانی برندق

E-mail: imani\_barandagh@znu.ac.ir

### مقدمه

ادبیات روان‌شناسی، علوم اجتماعی و مدیریت، تفاوت‌های موجود در جنسیت را تأیید می‌کنند که عملکرد شناختی<sup>۱</sup>، مهارت‌های ارتباطی، تصمیم‌گیری، تشریح مساعی، فرایندمحوری و سبک‌های رهبری از جمله آنهاست. مطالعات اخیر نظام راهبری با لحاظ این تفاوت‌ها و بررسی تأثیر حضور نماینده زن در هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی نشان داده‌اند که تنوع جنسیتی<sup>۲</sup> کاربردهایی برای نظام راهبری داشته و می‌تواند عامل بالقوه‌ای در پویایی و استقلال هیئت‌مدیره باشد (هامبریک، چو و چن، ۱۹۹۶؛ کارتر، سیمکینز و سیمپسون، ۲۰۰۳؛ هاس و سالبرگ، ۲۰۰۶؛ آدامز و فریرا، ۲۰۰۹؛ راس، ۲۰۰۷؛ هاس، نیلسن و هگن، ۲۰۰۹؛ هیلمن، شراپشیر و کانالا، ۲۰۰۷؛ ابوت، پارکر و پرسلی، ۲۰۱۲). بر اساس دیدگاه نظریه‌پردازان نمایندگی، اثربخشی کمیته حسابرسی به انسجام گروهی وابسته است و تنوع جنسیتی ممکن است پویایی گروه کوچک را که موجب تشکیل اکثریت و اقلیت در گروه می‌شود، از بین ببرد. ولی، مخالفان تئوری یاد شده معتقدند که تنوع جنسیتی در ترکیب کمیته حسابرسی و حضور افراد با تجربه و دارای دیدگاه‌های مختلف، می‌تواند کمیته حسابرسی را در مجموعه وسیعی از موضوعات حسابداری کمک کند (گال، سیریندی و اینجی، ۲۰۱۱).

در سال‌های اخیر، محققانی چون وافیز و ویگیلین (۲۰۰۷)، گودوین و کنت (۲۰۰۶) و ابوت، پارکر، پیترز و راناندان (۲۰۰۳) رابطه بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی را بررسی کرده و دریافته‌اند که ویژگی‌های کمیته حسابرسی عامل مهمی در تعیین حق الزحمه حسابرسی است. با این حال در اغلب این پژوهش‌ها، ویژگی‌های استقلال، اندازه، تخصص و تعداد جلسات کمیته حسابرسی بررسی شده و ویژگی تنوع جنسیتی کمتر در کانون توجه قرار گرفته است. در این رابطه، یافته‌های ایتونن، میتینن و واهاما (۲۰۱۰) حاکی از آن است که حضور زنان در کمیته حسابرسی موجب کاهش حق الزحمه حسابرسی شده و حق الزحمه حسابرسی رابطه مثبتی با اندازه، تخصص، استقلال و تعداد جلسات کمیته حسابرسی دارد و بر اساس دیدگاه تقاضا، مدیران و اعضای کمیته حسابرسی زن، نیاز به اطمینان‌بخشی ارائه شده توسط حسابرسان مستقل را کاهش می‌دهد و در مقابل، بر اساس دیدگاه عرضه، مدیران زن ممکن است حق الزحمه حسابرسی را با تأثیرگذاری بر ارزیابی حسابرسان از ریسک حسابرسی (با بهبود ارتباط با حسابرسان یا اثربخشی نظارت داخلی و صحت فرایند گزارشگری مالی) کاهش دهند. اگر نماینده زن ریسک ذاتی حسابرسی را کاهش دهد، تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی ممکن

1. Cognitive functioning  
2. Gender Diversity

است حق الزحمه حسابرسی را کاهش دهد. مطالعه ژبانگ، کین و پترسون (۲۰۱۵) نیز این موضوع را تأیید می کند.

به اختصار می توان گفت بر اساس مطالعه ایتون و همکارانش (۲۰۱۰)، حضور نماینده زن در کمیته حسابرسی می تواند به اثربخشی آن کمک کند و ممکن است موجب بهبود فعالیت های نظارتی آن شود. با وجود این، به موضوع تنوع جنسیتی در ادبیات حسابداری و به ویژه ادبیات حسابرسی، توجه کمی شده است.

اگرچه مطالعات بسیار زیادی در زمینه عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی انجام شده (خدادای، قربانی و خوانساری، ۱۳۹۳)، تأثیر تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی، در داخل کشور مطالعه نشده است. در این رابطه، صالحی، اورادی و سالاری فورگ (۱۳۹۵) در بررسی تأثیر ویژگی های کمیته حسابرسی بر تأخیر گزارش حسابرسی، بین تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه معناداری مشاهده نکردند. شایان ذکر است که اغلب پژوهش های داخلی در این زمینه، به بررسی تأثیر مسائل ریسک حسابرسی و سازوکارهای نظام راهبری و بر حق الزحمه حسابرسی (حساس یگانه، برزیده، تقوی فرد و فرهنگ، ۱۳۹۵؛ پورحیدری و گل محمدی، ۱۳۹۴) پرداخته اند و کمتر موضوع تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی را بررسی کرده اند. برای نمونه، نیکبخت و تنانی (۱۳۸۹) نشان دادند اندازه شرکت، پیچیدگی عملیات شرکت، نوع مؤسسه حسابرسی و تورم، ارتباط معناداری با حق الزحمه حسابرسی دارند. همچنین حساس یگانه، حسنی القار و مرفوع (۱۳۹۴)، تأثیر بیش اطمینانی مدیریت را به عنوان یکی از مهم ترین ویژگی های شخصیتی مدیران بر حق الزحمه حسابرسی مطالعه کردند و دریافتند که بین بیش اطمینانی مدیریت و حق الزحمه حسابرسی رابطه منفی معناداری برقرار است. لاری دشت بیاض و اورادی (۱۳۹۶) نیز نشان دادند شرکت هایی که مدیرعامل آنها از دانش مالی برخوردار است، نسبت به سایر شرکت ها حق الزحمه حسابرسی کمتری پرداخت می کنند. بر این اساس، مطالعه حاضر اولین مطالعه در این زمینه است و هدف آن، بررسی تأثیر حضور حداقل یک نماینده زن در کمیته حسابرسی (تنوع جنسیتی) بر حق الزحمه حسابرسی است. به بیانی، پژوهش حاضر به دنبال پاسخ به این سؤال است که آیا حضور نماینده زن در کمیته حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی را تحت تأثیر قرار می دهد؟ اگر جواب مثبت است، این تأثیر چگونه است؟ نتایج این پژوهش می تواند به گسترش ادبیات مباحث جنسیتی، رفتاری و شخصیتی، در ارتباط با نظام راهبری، کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی بینجامد. در ادامه، مبانی نظری و تجربی پژوهش، فرضیه پژوهش، روش شناسی و یافته های پژوهش ارائه می شود.

## پیشینه پژوهش

### کمیته حسابرسی و حسابرسی مستقل

در سال‌های اخیر، نقش و اهمیت کمیته حسابرسی در نظام راهبری توسط نهادهای قانون‌گذار افزایش یافته است. براساس بند ب ماده ۴ دستورالعمل کنترل‌های داخلی سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۹۱) هیئت مدیره ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران، باید کمیته حسابرسی و سایر کمیته‌های تخصصی لازم را تشکیل دهند و تمهیداتی فراهم کنند که با تعامل کمیته‌ها و واحد حسابرسی داخلی، از استقرار و اجرای کنترل‌های داخلی مناسب و اثربخش اطمینان حاصل شود (صالحی و همکاران، ۱۳۹۵). قوانین فعلی (قانون بورس اوراق بهادار<sup>۱</sup>، ۲۰۰۳؛ قانون ساربینز - آکسلی، ۲۰۰۲ و قانون بی. آر. سی، ۱۹۹۹) به نقش فعالیت‌های نظارتی کمیته حسابرسی در اطمینان بخشی فرایند گزارشگری مالی اشاره دارند. در میان سایر الزامات، این قوانین، کمیته حسابرسی را به‌طور مستقیم مسئول انتخاب، جبران خدمت و نظارت بر حسابرسان مستقل کرده است. با افزایش قوانین مرتبط با کمیته حسابرسی، پژوهش‌های شایان توجهی بر ویژگی‌های کمیته حسابرسی تمرکز کردند که براساس یافته‌های این پژوهش‌ها، کمیته حسابرسی می‌تواند نقش مهمی در بهبود کیفیت حسابرسی داشته باشد (ایتونن و همکاران، ۲۰۱۰). در این راستا، ترولی و زمان (۲۰۰۴) نشان دادند که کمیته حسابرسی ممکن است از چند جنبه کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد. اولاً، ممکن است از شرکت بخواهد که حسابرسان با دانش بیشتر و مشهورتری را به‌کار گیرد (چن، مورنی و هاگتن، ۲۰۰۵؛ ابوت، پارک و پارکر، ۲۰۰۰). ثانیاً، ممکن است با تقاضای اقدامات و تلاش‌های بیشتر از حسابرس، کیفیت حسابرسی را افزایش دهد (گودوین و کنت، ۲۰۰۶؛ ابوت و همکاران، ۲۰۰۳). ثالثاً، استقلال حسابرسان مستقل را با حمایت از آنها هنگام بروز ناهماهنگی با مدیریت صاحبکار افزایش دهد (دزورت و سالتریو، ۲۰۰۱). علاوه بر این، کمیته حسابرسی ممکن است واحد حسابرسی داخلی را تقویت کند و در نتیجه نیاز برای اطمینان ارائه شده توسط حسابرسان داخلی کاهش یابد (ترولی و زمان، ۲۰۰۴). در نهایت، کمیته حسابرسی ممکن است صحت گزارش‌های حسابرسان را از طریق کاهش مخاطرات بالقوه جایگزینی حسابرس که مبتنی بر انگیزه‌های مدیران است، افزایش دهد (کارسلو و نیل، ۲۰۰۰).

براساس پژوهش‌های گودوین و کنت (۲۰۰۶)، ترولی و زمان (۲۰۰۴) و ابوت و همکاران (۲۰۰۳)، رابطه بین کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی تحت تأثیر تقاضای صاحبکار برای خدمات حسابرسی و عرضه چنین خدماتی توسط حسابرسان قرار می‌گیرد. 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 می شود. از طرفی، در دیدگاه عرضه دخالت کمیته حسابرسی مؤثر، به تقویت کنترل های داخلی مؤثر محدود است. به دلیل فعالیت های 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 می شود (ایتون و همکاران، ۲۰۱۰).

به طور کلی مطالعات، شواهد بیشتری دال بر رویکرد تقاضا دارند و به نظر می رسد با افزایش اثربخشی کمیته حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی نیز افزایش یابد (ایتون و همکاران، ۲۰۱۰). در این رابطه، مطالعه کارسلو، هرمانسون، نیل و ریلی (۲۰۰۲) حاکی از وجود رابطه بین ویژگی های هیئت مدیره و حق الزحمه حسابرسی است. البته یافته آنان تحت تأثیر این واقعیت قرار گرفت که تا اوایل دهه ۱۹۹۰، هیئت مدیره سازوکار اصلی نظام راهبری بوده است. از آن زمان به بعد، محیط نظارتی (قانون بورس اوراق بهادار، ۲۰۰۳؛ قانون ساربینز - آکسلی، ۲۰۰۲ و قانون بی. آر. سی، ۱۹۹۹) بر نقش کمیته حسابرسی در نظارت مالی متمرکز بوده است (ایتون و همکاران، ۲۰۱۰). یافته های وافیز و ویگلین (۲۰۰۷)، گودوین و کنت (۲۰۰۶) و ابوت و همکاران (۲۰۰۳) نیز این موضوع را تأیید می کند؛ زیرا بر اساس آن، حق الزحمه حسابرسی رابطه مثبتی با استقلال و تعداد جلسات کمیته حسابرسی دارد. در ضمن حق الزحمه حسابرسی توسط اندازه کمیته حسابرسی افزایش یافته و ویژگی های کمیته حسابرسی به افزایش حق الزحمه حسابرسی تمایل دارند.

### تنوع جنسیت و نظام راهبری

بر اساس مطالعات، زنان قابلیت های ارتباطی بهتری دارند؛ از این رو، در انجام وظایفی که مستلزم رابطه در داخل و میان گروه های مختلف است، در مقایسه با مردان به نسبت مزیت های بیشتری دارند (ابوت و همکاران، ۲۰۱۲؛ اسپوبرت، ۲۰۰۶). به این دلیل که زنان با اثربخشی بیشتری ارتباط برقرار می کنند و انتظار می رود که آنان در حل مشکلات گروهی و وظایف تصمیم گیری که مستلزم بحث و توجه باشد، نسبت به مردان بهتر عمل کنند (دالاس، ۲۰۰۲؛ روینسون و دچانت، ۱۹۹۷). از نظر استوارت و مونرو (۲۰۰۷) حضور زنان در کمیته های حسابرسی موجب ارتقای مهارت های ارتباطی و در نتیجه آمادگی بهتر برای جلسات کمیته حسابرسی می شود. در این مسیر، چن، اشلمان و سویلا (۲۰۱۶) دریافتند که در هیئت مدیره با تنوع جنسیتی نسبت به هیئت مدیره متشکل از مردان، موضوعات مهم و حساس بیشتری به بحث گذاشته می شود. تنوع جنسیتی، فضایی ایجاد می کند که موجب افزایش ارتباطات و

به کارگیری دیدگاه‌های متنوع می‌شود. این فضا موجب بحث‌های بیشتر و در نتیجه ارائه راه‌حل‌های متنوع درباره موضوعات شده و در نهایت به اخذ تصمیمات با کیفیت منجر می‌شود (یومانس کولین و تاگسن، ۲۰۰۸). یافته‌های کوکس، لابل و مکلود (۱۹۹۱) نیز نشان می‌دهد گروه‌های دارای تنوع جنسیتی، فرایند تصمیم‌گیری و مشارکت زیادی دارند (ابوت و همکاران، ۲۰۱۲). وجود تنوع جنسیتی در تصمیم‌گیری‌های گروهی، دیدگاه‌ها و علائق متنوع‌تری ارائه می‌کند که در نهایت ممکن است به تصمیم‌های بهتری بینجامد (هیلمن و همکاران، ۲۰۰۷). براساس یافته‌های ایتون و همکارانش (۲۰۱۰)، تنوع اجتماعی (جنسیت، سن و گروه‌های قومی) ممکن است ارتباطات درون گروهی را کاهش داده و تضاد نظرها و عدم توافق‌ها را افزایش دهد و در نتیجه به افزایش اثربخشی تصمیم‌گیری گروهی منجر شود. بنابراین بر اساس ادبیات اخیر نظام راهبری، تنوع جنسیتی ممکن است وظیفه‌گرایی و کارایی هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد (هاس و همکاران، ۲۰۰۹؛ آدامز و فریرا، ۲۰۰۹؛ راس، ۲۰۰۷؛ کارتر و همکاران، ۲۰۰۳ و جین، نورسکرفت و نیاله، ۱۹۹۹).

در ادامه باید گفت که زنان از لحاظ مالی محافظه‌کارتر و از لحاظ اخلاقی موظف‌تر و ریسک‌گریزتر از مردان هستند (صالحی و همکاران، ۱۳۹۵). آنها سعی می‌کنند که از زیان اجتناب کرده و ریسک‌های زیاد را کمتر بپذیرند (اسچوبارت، ۲۰۰۶). این موضوع شاید بتواند به هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی کمک کند تا از پذیرش ریسک بیش از حد اجتناب کنند. اگرچه اشتیاق برای پذیرش ریسک، نوعی نیاز مدیریتی برای ارزش‌افزایی سهامداران است، از دیدگاه نظام راهبری، تفاوت‌های جنسیتی در ریسک‌گریزی می‌تواند خبر خوبی باشد. برای مثال، حضور نماینده زن می‌تواند به درک بهتر تعصبات بالقوه در ساختار بندی استراتژی و ارزیابی ریسک کمک کند. بنابراین تنوع جنسیتی می‌تواند نقش نظارتی هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی را بهبود بخشد. همچنین محافظه‌کاری و ریسک‌گریزی زنان می‌تواند به صحت فرایند گزارشگری مالی کمک کند (ایتون و همکاران، ۲۰۱۰). یافته کریشان و پارسون (۲۰۰۸) نیز در این راستاست؛ زیرا آنها دریافتند که کیفیت سود ارتباط مثبت و معناداری با تنوع جنسیتی در پست‌های مدیریتی دارد.

در ادبیات حسابداری و حسابرسی، پژوهش‌های کمی درباره تنوع جنسیتی وجود دارد، با این حال، مطالعات جالبی در این باره انجام گرفته است. برای نمونه، سیراوادی و هوانگ (۲۰۱۱) نشان دادند حضور زنان در کمیته حسابرسی، مدیریت سود را محدود می‌کند. همچنین اسماعیل و عبدالله (۲۰۱۳) نیز به نتایج مشابهی دست یافته و نشان دادند حضور زنان هم در هیئت‌مدیره و هم در کمیته حسابرسی، مدیریت سود را محدود می‌کند. ایتون و همکارانش (۲۰۱۰) دریافتند

که تنوع جنسیتی تأثیر مثبتی بر نظام راهبری، عملکرد مالی و ارزش شرکت دارد. مشاهدات کارتر و همکاران (۲۰۰۳) نیز گویای رابطه مثبت و معناداری بین نمایندگان زن در هیئت‌مدیره و عملکرد شرکت است. در این رابطه، ادوارد، وربل و شرودر (۲۰۰۳) دریافته‌اند که شرکت‌های با تنوع جنسیتی بیشتر، سودآوری بالاتری دارند. در نهایت یافته‌های هاس و همکاران (۲۰۰۹) و آدامز و فریرا (۲۰۰۹) حاکی از وجود رابطه مثبت بین تنوع جنسیتی با اثربخشی و فعالیت‌های نظارتی هیئت‌مدیره است. با این حال، سپاسی و عبدلی (۱۳۹۴) شواهد مستقیمی به‌دست نیاورند که نشان دهد وجود یک نماینده زن در هیئت‌مدیره، به‌طور مستقیم بر ارزش شرکت اثر می‌گذارد، بلکه به آثار غیرمستقیمی اشاره کردند؛ بدین ترتیب که زنان در هیئت‌مدیره به‌طور مثبت بر عملکرد مالی و به‌دنبال آن بر ارزش شرکت تأثیر می‌گذارند.

به‌طور کلی، مطالعات نشان داده‌اند که نماینده زن ممکن است اثربخشی و فعالیت‌های نظارتی هیئت‌مدیره را بهبود بخشد. از دیدگاه کوهن، کریشناامورسی و رایت (۲۰۰۸) 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. در این حوزه می‌توان گفت که سطح بالای مسئولیت‌پذیری زنان در مقایسه با مدیران، آنها را به تلاش‌های بیشتری در انجام وظایف خود وادار می‌کند (فونداس و ساسالو، ۲۰۰۰). در ضمن زنان در مقایسه با مردان حضور بهتری در جلسات هیئت‌مدیره دارند. بنابراین ممکن است نمایندگان زن، رفتار و اثربخشی هیئت‌مدیره را بهبود بخشند (هاس و سولبرگ، ۲۰۰۶). همچنین با در نظر گرفتن پدیده خودنمایی<sup>۱</sup>، زنان برای به‌دست آوردن موقعیت‌های مدیریتی باید صلاحیت بیشتری نشان دهند (ایگلی و کارلی، ۲۰۰۳). علاوه بر این، تحلیلگران مالی زن نسبت به تحلیلگران مرد با صلاحیت‌ترند (کومار، ۲۰۱۰ و گرین، ژگادیش و تانگ، ۲۰۰۹) در نتیجه، به‌صورت ساده با این پیش‌فرض که زنان شایستگی و سخت‌کوشی بیشتری دارند، تنوع جنسیتی و نمایندگان زن، می‌تواند اثربخشی هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی را افزایش دهد.

### فرضیه پژوهش

با در نظر گرفتن مرتبط بودن ویژگی‌های کمیته حسابرسی با حق‌الزحمه حسابرسی (وافیز و ویگیلین، ۲۰۰۷؛ گودوین و کنت، ۲۰۰۶؛ ابوت و همکاران، ۲۰۰۳)، تأثیر تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی (ژیانگ و همکاران، ۲۰۱۵؛ ایتون و همکاران، ۲۰۱۰) و همچنین تأثیر تنوع جنسیتی بر عملکرد هیئت‌مدیره (هاس و همکاران، ۲۰۰۹؛ آدامز و فریرا،

۲۰۰۹؛ هاس و سولبرگ، ۲۰۰۶؛ ادوارد و همکاران، ۲۰۰۳؛ کارتر و همکاران، ۲۰۰۳)، هدف این پژوهش، بررسی تأثیر حضور نماینده زن در کمیته حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی است. بر اساس مطالعات و ادبیات نظام راهبری، فرض می‌شود که نمایندگان زن، وظیفه‌گرایی و فعالیت‌های نظارتی کمیته حسابرسی را بهبود می‌بخشند. اگرچه رابطه بین اثربخشی کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی، موضوع پیچیده‌ای است، بر اساس دیدگاه تقاضا، حق الزحمه حسابرسی با افزایش اثربخشی کمیته حسابرسی، افزایش می‌یابد؛ در حالی که دیدگاه عرضه بر رابطه معکوسی تأکید دارد. با این حال، احتمال وجود هر دو دیدگاه در عمل ممکن است. به همین منظور، فرضیه دوطرفه زیر تدوین می‌شود:

حضور نماینده زن در کمیته حسابرسی، تأثیر معناداری بر حق الزحمه حسابرسی دارد.

### روش‌شناسی پژوهش

برای آزمون فرضیه پژوهش، از تحلیل رگرسیون با داده‌های ترکیبی و نرم افزار STATA استفاده شده است. به این منظور، اطلاعات مورد نیاز از شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار تهران بر اساس شرایط خاص (۱۳۹۴-۱۳۹۱) جمع‌آوری شد:

- پایان سال مالی شرکت‌ها ۲۹ اسفند باشد؛
- نماد معاملاتی بیش از شش ماه توقف نداشته باشد؛
- اطلاعات مالی شرکت‌ها برای دوره زمانی پژوهش در دسترس باشد؛
- سال مالی طی دوره زمانی پژوهش تغییر نکرده باشد؛
- از شرکت‌های بیمه، سرمایه‌گذاری، بانک‌ها و لیزینگ نباشد.

بر این اساس، ۱۳۶ شرکت برای نمونه انتخاب شد.

### مدل آزمون فرضیه

آزمون فرضیه پژوهش بر اساس مدل ۱ (ایتونن و همکاران، ۲۰۱۰) برآورد شده است:

$$\begin{aligned} \ln AUDIT_{i,t} = & \beta_0 + \beta_1 FEMALE_{i,t} + \beta_2 C\_EXP_{i,t} \\ & + \beta_3 C\_SIZE_{i,t} + \beta_4 TA_{i,t} + \beta_5 S\_GROWTH_{i,t} \\ & + \beta_6 LEV_{i,t} + \beta_7 ROA_{i,t} + \beta_8 NEG\_ROA_{i,t} \\ & + \beta_9 AR\_INV_{i,t} + \beta_{10} RESTATE_{i,t} \\ & + \beta_{11} INITIAL_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \end{aligned} \quad (\text{مدل ۱})$$

جدول ۱ متغیرهای مدل را تشریح و نحوه اندازه‌گیری آنها را بیان کرده است.



جدول ۱. متغیرهای پژوهش

نام متغیر	نماد متغیر	نحوه اندازه‌گیری
حق‌الزحمه حسابرسی	LnAUDIT	لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه حسابرسی شرکت
نماینده زن در کمیته حسابرسی		اگر حداقل یک نماینده زن در کمیته حسابرسی وجود داشته باشد به آن عدد ۱ تعلق می‌گیرد و در غیر این صورت صفر است.
تخصص کمیته حسابرسی		اگر حداقل یک نماینده متخصص مالی در کمیته حسابرسی وجود داشته باشد به آن عدد ۱ اختصاص می‌یابد و در غیر این صورت صفر است. مطابق بند شش ماده ۱ منشور کمیته حسابرسی سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۹۱)، تخصص مالی اعضا، داشتن مدرک دانشگاهی یا مدرک حرفه‌ای داخلی یا معتبر بین‌المللی در امور مالی (حسابداری، حسابرسی، مدیریت مالی، اقتصاد، سایر رشته‌های مدیریت با گرایش مالی یا اقتصادی) تعریف می‌شود.
اندازه کمیته حسابرسی		تعداد اعضای کمیته حسابرسی
دارایی‌ها	TA	لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌ها
میزان رشد فروش	S_GROWTH	فروش در سال جاری منهای فروش در سال قبل تقسیم بر فروش در سال قبل
اهرم مالی	LEV	نسبت جمع بدهی‌ها به جمع دارایی‌ها
بازده دارایی‌ها	ROA	نسبت سود قبل از اقلام غیرعادی تقسیم بر جمع دارایی‌ها
شاخص بازده دارایی‌ها	NEG_ROA	اگر بازده دارایی‌ها منفی باشد عدد ۱ می‌گیرد و در غیر این صورت صفر است.
موجودی کالا و حساب‌های دریافتی	AR_INV	جمع موجودی کالا و حساب‌های دریافتی تقسیم بر جمع دارایی‌ها
تجدید ارائه صورت‌های مالی	RESTATE	اگر شرکت تجدید ارائه صورت‌های مالی داشته باشد ۱ در نظر گرفته می‌شود و در غیر این صورت صفر است.
اولین دوره حسابرسی	INITIAL	اگر اولین سالی باشد که حسابرس، واحد مورد رسیدگی را بررسی می‌کند، عدد ۱ منظور می‌شود و در غیر این صورت صفر است.

شایان ذکر است که متغیرهای کنترلی این پژوهش در سه گروه ویژگی‌های کمیته حسابرسی، ویژگی‌های صاحبکار و ریسک فرایند حسابرسی به صورت زیر تبیین می‌شوند:

- ویژگی‌های کمیته حسابرسی: تخصص مالی (C\_EXP) و اندازه کمیته حسابرسی (C\_SIZE)، در این بحث دو متغیر کنترلی در نظر گرفته شده‌اند؛ زیرا اعضای کمیته

حسابرسی که دارای تخصص مالی هستند، هنگام بحث یا مذاکره درباره موضوع‌های حسابرسی یا درباره دامنه حسابرسی، از حساب‌رسان مستقل حمایت بیشتری می‌کنند. چنین تخصص‌هایی موجب می‌شود اعضای کمیته حسابرسی درک بهتری از موضوع‌های حسابرسی، ریسک و روش‌های حسابرسی‌ای که حساب‌رسان برای مواجهه با این ریسک‌ها پیشنهاد می‌کنند، داشته باشند. از این رو تخصص کمیته حسابرسی به گسترش دامنه حسابرسی و در نهایت افزایش حق الزحمه حسابرسی منجر می‌شود (ابوت و همکاران، ۲۰۰۳). همچنین نتیجه مطالعات در ارتباط با اندازه کمیته حسابرسی، نشان می‌دهد احتمال افزایش نفوذ در سازمان و درخواست برای حسابرسی با کیفیت برای کمیته حسابرسی بزرگ‌تر، بیشتر است (کالبرز و فوگارتی، ۱۹۹۳) و می‌تواند به افزایش حق الزحمه حسابرسی منجر شود. یافته‌های وافیز و ویگلین (۲۰۰۷)، گودوین و کنت (۲۰۰۶) نیز این موضوع را تأیید می‌کند.

- **ویژگی‌های صاحبکار:** در این گروه متغیرهای کنترلی، پیچیدگی محیط فعالیت صاحبکار و ریسک ذاتی و تجاری آن بررسی می‌شوند. پیچیدگی زیاد محیط تجاری صاحبکار به پیچیدگی فرایند حسابرسی (در نتیجه حق الزحمه حسابرسی) منجر می‌شود (سن کاراگورو سومی و ویسنات، ۲۰۰۴). این وضعیت به احتمال زیاد برای شرکت‌های بزرگ از لحاظ اندازه دارایی‌ها (TA) و رشد فروش (S\_GROWTH)، پیچیده‌تر می‌شود. همچنین بر اساس یافته‌های نیکبخت و تنانی (۱۳۸۹) اندازه شرکت، پیچیدگی عملیات شرکت، نوع مؤسسه حسابرسی و تورم، ارتباط معناداری با حق الزحمه حسابرسی دارند. در زمینه متغیرهای مرتبط با ریسک ذاتی و تجاری صاحبکار باید گفت که ریسک حسابرسی در شرکت‌های دارای ریسک بالا، افزایش می‌یابد و به افزایش حق الزحمه حسابرسی منجر می‌شود. در ضمن شرکت‌های دارای اهرم مالی بالا (LEV)، نسبت‌های سودآوری (ROA) کم و بازده منفی دارایی‌ها (NEG\_ROA)، احتمالاً ریسک نقدینگی زیادی دارند که در نهایت به افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌انجامد. همچنین موجودی کالا، ریسک معیوب شدن و حساب‌های دریافتنی، ریسک عدم وصول را به همراه دارند. از این رو نسبت بالای (AR\_INV) آنها نشان‌دهنده ریسک زیاد است که در نهایت آن نیز موجب حق الزحمه حسابرسی بیشتر می‌شود (لی، لی و سامی، ۲۰۱۵).

- **ریسک فرایند حسابرسی:** این ریسک، از متغیرهای مهم دیگر است که باید به گونه‌ای کنترل شود. تجدید ارائه صورت‌های مالی (RESTATE) اولین دوره حسابرسی (INITIAL) در این راستا قرار دارند. لی، لی و سامی (۲۰۱۵)، بیان کردند که تجدید ارائه بیشتر

صورت‌های مالی و تأخیر زیاد در گزارشگری مالی، احتمالاً به دلیل پیچیدگی زیاد فرایند حسابرسی یا وجود مشکلات پیش‌بینی نشده توسط حسابرس یا عدم توافق حسابرس و صاحبکار است که به افزایش حق‌الزحمه حسابرسی دامن می‌زند. در ارتباط با اولین دوره حسابرسی، سن کاراگوروسومی و ویسنات (۲۰۰۴) اشاره می‌کنند که ممکن است، به‌منظور افزایش احتمال جذب و پذیرش صاحبکار، در اولین دوره حسابرسی به صاحبکار در حق‌الزحمه حسابرسی تخفیف داده شود. بنابراین می‌توان انتظار وجود ارتباط منفی بین اولین دوره حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی را داشت.

## یافته‌های پژوهش

### آمار توصیفی داده‌ها

ویژگی‌های کلی متغیرهای کمی پژوهش در جدول ۲ به نمایش درآمده است. در ۵۴۴ مشاهده پژوهش، میانگین و میانه لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه حسابرسی به ترتیب برابر با ۶/۶۹۱ و ۶/۵۷۹ به دست آمده که نشان‌دهنده چولگی خفیف پراکندگی توزیع این متغیر است. در شرکت‌های نمونه، بیشترین تعداد اعضای کمیته حسابرسی ۵ و کمترین آن ۳ نفر است. حداقل متغیر میزان رشد فروش مشاهده شده (۰/۶۰۱-) گویای آن است که بین شرکت‌های نمونه، شرکت‌هایی بوده‌اند که در سال جاری نسبت به سال قبل کاهش فروش داشته‌اند. همچنین حداقل متغیر بازده دارایی‌ها (۰/۲۲۵-) گویای وجود شرکت‌های زیان‌ده در نمونه است.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای کمی پژوهش

نام متغیر	نماد متغیر	میانگین	میانه	بیشترین مقدار	کمترین مقدار	انحراف معیار	تعداد مشاهدات
حق‌الزحمه حسابرسی	LnAUDIT	۶/۶۹۱	۶/۵۷۹	۹/۵۰۸	۴/۶۷۷	۰/۱۸۶۱	۵۴۴
اندازه کمیته حسابرسی	C-SIZE	۳/۲۹۹	۳/۰۰۰	۵/۰۰۰	۳/۰۰۰	۱/۵۲۱	۵۴۴
دارایی‌ها	TA	۱۳/۵۳۱	۱۳/۵۱۰	۱۸/۱۱۵	۱۰/۱۶۶	۱/۲۲۷	۵۴۴
میزان رشد فروش	S-GROWTH	۰/۲۴۹	۰/۲۰۴	۰/۴۹۸	-۰/۶۰۱	۰/۳۶۶	۵۴۴
اهرم مالی	LEV	۰/۶۱۵	۰/۶۲۳	۰/۷۱۴	۰/۱۴۵	۰/۲۰۷	۵۴۴
بازده دارایی‌ها	ROA	۰/۱۱۹	۰/۰۹۳	۰/۵۶۰	-۰/۲۲۵	۰/۱۳۸	۵۴۴
موجودی کالا و حساب‌های دریافتی	AR-INV	۰/۴۷۸	۰/۴۸۶	۰/۸۱۹	۰/۰۵۲	۰/۲۰۱	۵۴۴

جدول ۳ آمار توصیفی متغیرهای کیفی (دارای دو ارزش صفر و یک) را نشان می‌دهد. به‌طور کلی در ۶۲ مشاهده، نماینده زن در کمیته حسابرسی حضور داشته که برابر با ۱۱/۳۹ درصد کل مشاهدات است. همچنین در ۲۲۳ مشاهده، کمیته حسابرسی حداقل دارای یک متخصص مالی (دارای مدرک دانشگاهی یا مدرک حرفه‌ای داخلی یا معتبر بین‌المللی در امور مالی، حسابداری، حسابرسی، مدیریت مالی، اقتصاد، سایر رشته‌های مدیریت با گرایش مالی یا اقتصادی) بوده است. حدود ۲۳/۳۵ درصد مشاهدات، صورت‌های مالی خود را تجدید ارائه کرده‌اند. همچنین در ۶۳ مشاهده، حسابرس اولین سالی بوده که مسئولیت حسابرسی را بر عهده داشته است.

جدول ۳. آمار توصیفی متغیرهای کیفی پژوهش

نام متغیر	نماد متغیر	وجود		عدم وجود		جمع	
		تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد
نماینده زن در کمیته حسابرسی	FEMALE	۶۲	۱۱/۳۹	۴۸۲	۸۸/۶۰	۵۴۴	۱۰۰
تخصص کمیته حسابرسی	C – EXP	۲۲۳	۴۰/۹۹	۳۲۱	۵۹/۰۱	۵۴۴	۱۰۰
تجدید ارائه صورت‌های مالی	RESTATE	۱۲۷	۲۳/۳۵	۴۱۷	۷۶/۶۵	۵۴۴	۱۰۰
اولین دوره حسابرسی	INITIAL	۶۳	۱۱/۵۸	۴۸۱	۸۸/۴۲	۵۴۴	۱۰۰

## آزمون استنباطی

### آزمون مانایی و هم‌خطی متغیرها

یکی از فرض‌های اولیه مدل‌های رگرسیون چند متغیره، عدم وجود همبستگی خطی بین متغیرهای توضیحی است که برای بررسی آن، آزمون عامل تورم واریانس و برای پایایی، آزمون لوین، لین و چو اجرا شده است (جدول ۴). علاوه بر این، برای بررسی هم‌انباشتگی از آزمون کائو<sup>۱</sup> استفاده شده که نتیجه آن در جدول ۵ درج شده است.

ستون VIF در جدول ۵ نتایج بررسی هم‌خطی بین متغیرهای توضیحی پژوهش را نشان می‌دهد. به‌طور کلی چنانچه مقدار عامل تورم واریانس برای هر یک از ضرایب کمتر از ۱۰ باشد، می‌توان از مشکل هم‌خطی چشم‌پوشی کرد (بنی‌مهد، عربی و حسن‌پور، ۱۳۹۵). نتایج این آزمون نشان می‌دهد که بین متغیرهای توضیحی هم‌خطی شدیدی وجود ندارد. با توجه به نتایج آزمون لوین، لین و چو، چون مقدار احتمال آماره LLC برای تمام متغیرها کمتر از ۰/۰۵ است، می‌توان گفت متغیرهای بررسی شده طی دوره پژوهش در سطح پایا بوده و استفاده از این متغیرها در مدل باعث به‌وجود آمدن رگرسیون کاذب نمی‌شود.

1. Kao Test

جدول ۴. آزمون لوین، لین و چو و آزمون هم خطی

نام متغیر	نماد متغیر	تعداد وقفه	LLC	P-value	VIF
حق الزحمه حسابداری	LnAUDIT	(10)	-۲۲/۳۷۰۰	۰/۰۰۰۰	متغیر وابسته
نماینده زن در کمیته حسابداری	FEMALE	(10)	-۱/۹۰۱۴	۰/۰۰۰۰	۱/۰۸۷
تخصص کمیته حسابداری	C_EXP	(10)	-۶/۷۰۱۳	۰/۰۰۰۰	۱/۰۲۲
اندازه کمیته حسابداری	C - SIZE	(10)	-۴/۴۰۱۴	۰/۰۰۰۰	۱/۰۹۹
دارایی‌ها	TA	(12)	-۵/۱۰۱۴	۰/۰۰۰۰	۱/۱۴۳
میزان رشد فروش	S-GROWTH	(10)	-۲/۴۰۱۴	۰/۰۰۰۰	۱/۱۶۰
اهرم مالی	LEV	(10)	-۳/۴۰۱۲	۰/۰۰۰۰	۱/۲۳۴
شاخص بازده دارایی‌ها	NEG-ROA	(10)	-۱۰/۰۷۹۸	۰/۰۰۰۰	۱/۱۲۲
بازده دارایی‌ها	ROA	(10)	-۲/۳۳۸۸	۰/۰۰۸۵	۱/۰۶۷
موجودی کالا و حساب‌های دریافتی	AR-INV	(10)	-۳/۳۴۵۲	۰/۰۰۰۰	۱/۵۱۳
تجدید ارائه صورت‌های مالی	RESTATE	(10)	-۱/۸۱۴۲	۰/۰۰۰۰	۱/۴۱۵
اولین دوره حسابداری	INITIAL	(10)	-۱/۴۲۱۵	۰/۰۰۰۰	۲/۱۲۳

جدول ۵. آزمون هم‌انباشتگی داده‌های ترکیبی

احتمال	آماره t	مدل
۰/۰۰۰۰	-۹/۲۹۹۲	مدل ۱

از آنجا که سطح احتمال به دست آمده در جدول، ۵ کمتر از ۰/۰۵ است، فرض صفر این آزمون تأیید نمی‌شود؛ به این معنا که ترکیب خطی متغیرها هم‌انباشتگی دارد.

### نتایج آزمون فرضیه پژوهش

برای بررسی تأثیر حضور زن در کمیته حسابداری بر حق الزحمه حسابداری، مدل ۱ برآورد شد که نتایج آن در جدول ۶ ارائه شده است.

بر اساس جدول ۶، سطح معناداری آزمون چاو برابر با ۰/۰۰۰ است که نشان از برتری استفاده از روش داده‌های تابلویی در مقابل داده‌های تلفیقی دارد. بر اساس نتیجه آزمون هاسمن، باید برای برآورد مدل از روش اثرات ثابت در مقابل روش اثرات تصادفی استفاده شود. همچنین نتیجه آزمون‌های بروش پاگان و وولدریج<sup>۱</sup> نشان دادند که مشکل ناهمسانی واریانس و

1. Breusch – Pagan & Wooldridge Test

خودهمبستگی سریالی در مدل پژوهش وجود ندارد که برای رفع این مشکل، مدل پژوهش با استفاده از روش حداقل مربعات تعمیم یافته، برآورد شد.

جدول ۶. تأثیر حضور زن در کمیته حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی

$\begin{aligned} LnAUDIT_{i,t} = & \beta_0 + \beta_1 FEMALE_{i,t} + \beta_2 C\_EXP_{i,t} + \beta_3 C\_SIZE_{i,t} + \beta_4 TA_{i,t} \\ & + \beta_5 S\_GROWTH_{i,t} + \beta_6 LEV_{i,t} + \beta_7 ROA_{i,t} \\ & + \beta_8 NEG\_ROA_{i,t} + \beta_9 AR\_INV_{i,t} + \beta_{10} RESTATE_{i,t} \\ & + \beta_{11} INITIAL_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \end{aligned}$					
متغیر توضیحی	نماد متغیر	علامت پیش‌بینی شده	ضریب برآورده شده	آماره t	معناداری
نماینده زن در کمیته حسابرسی	FEMALE	-	-۰/۴۷۵	-۳/۷۲۳	۰/۰۰۰۲
تخصص کمیته حسابرسی	C - EXP	+	۰/۴۵۳	۱/۸۰۴	۰/۰۷۲۲
اندازه کمیته حسابرسی	C - SIZE	+	-۰/۰۴۷	-۰/۵۷۸	۰/۵۶۳۵
دارایی‌ها	TA	+	-۰/۴۶۲	۹/۶۳۴	۰/۰۰۰۰
میزان رشد فروش	S-GROWTH	+	-۰/۰۵۰	-۰/۸۶۸	۰/۳۸۵۹
اهرم مالی	LEV	+	-۰/۴۵۴۳	-۱/۷۶۲۱	۰/۰۷۹۱
بازده دارایی‌ها	ROA	-	-۰/۰۲۳	-۰/۲۸۰	۰/۷۷۹۳
شاخص بازده دارایی‌ها	NEG-ROA	+	-۰/۳۷۵۷	-۰/۸۷۵۲	۰/۳۸۲۱
موجودی کالا و حساب‌های دریافتی	AR-INV	+	-۰/۲۱۹	-۱/۰۴۶	۰/۲۹۳۶
تجدید ارائه صورت‌های مالی	RESTATE	+	-۰/۰۱۹	-۰/۲۹۱	۰/۷۷۱۰
اولین دوره حسابرسی	INITIAL	-	-۰/۱۳۴	-۲/۰۶۹	۰/۰۳۹۴
مقدار ثابت	C	?	۰/۷۶۲	۱/۳۰۵	۰/۱۹۲۸
آماره آزمون چاو	۶/۰۵۸۳	سطح معناداری آزمون چاو	۰/۰۰۰۰	نتیجه آزمون چاو	تابلویی (اثرات ثابت یا تصادفی)
آماره آزمون هاسمن	۱۵/۴۵۹۰	سطح معناداری آزمون هاسمن	۰/۱۶۳۴	نتیجه آزمون هاسمن	اثرات تصادفی
آماره آزمون پادگان	۷۲/۵۷	احتمال بروز پادگان	۰/۰۰۰۰	نتیجه آزمون بروز پادگان	عدم وجود ناهمسانی واریانس
آماره وولدریج	۵/۱۲۱	آماره وولدریج	۰/۰۴۳۰	نتیجه آزمون وولدریج	وجود خود همبستگی سریالی
ضریب تعیین	-۰/۶۲۱۴	ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۵۵۷۶	آماره دوربین واتسون	۱/۷۴۸۶
آماره F	۱۷/۵۰۶۵		معناداری آماره F		۰/۰۰۰۰

در ضمن آماره دوربین - واتسون (۱/۷۴۸۶) در بازه استاندارد ۱/۵ تا ۲/۵ قرار گرفته و گویای عدم وجود خودهمبستگی در مدل و حالت مطلوب در فرضیه‌های اصلی مربوط به باقی‌مانده‌ها در تحلیل رگرسیون است. ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل شده برای مدل به ترتیب برابر با ۰/۶۲۱۴ و ۰/۵۵۷۶ به دست آمد، بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که در مدل پژوهش حدود ۵۶ درصد از تغییرات متغیر وابسته (حق‌الزحمه حسابرسی) توسط متغیرهای توضیحی مدل تبیین می‌شوند. معناداری آماره F با مقدار ۰/۰۰۰ بیان‌کننده معناداری کل مدل است.

مقدار ضریب برآورد شده متغیر حضور نماینده زن در کمیته حسابرسی (۰/۴۷۵-) نشان‌دهنده رابطه عکس آن با متغیر وابسته (حق‌الزحمه حسابرسی) است. همچنین مقدار این ضریب، شدت تأثیر معکوس متغیر مستقل (حضور نماینده زن در کمیته حسابرسی) بر متغیر وابسته (حق‌الزحمه حسابرسی) را نشان می‌دهد. مقدار احتمال این متغیر (۰/۰۰۰۲) نشان‌دهنده معناداری این رابطه معکوس است. بنابراین، فرضیه پژوهش مبنی بر تأثیر معنادار حضور نماینده زن در کمیته حسابرسی، بر حق‌الزحمه حسابرسی، تأیید می‌شود. همچنین نتایج برآورد مدل نشان می‌دهد رابطه مثبت و معناداری بین دارایی‌های صاحبکار و حق‌الزحمه حسابرسی وجود دارد. مقدار ضریب برآوردی برای لگاریتم دارایی‌ها (۰/۴۶۲) گویای این است که با افزایش یک واحد در دارایی‌های صاحبکار، حق‌الزحمه حسابرسی به میزان ۰/۴۶۲ واحد افزایش می‌یابد. همچنین نتایج حاکی از تأثیر منفی و معنادار اولین دوره حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی است. به بیان دیگر، حسابرسان در اولین سال حسابرسی، تقاضای حق‌الزحمه کمتری از صاحبکار دارند.

### نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در سال‌های اخیر، الزاماتی مبنی بر استقرار کمیته حسابرسی و ترکیب این کمیته‌ها (در ایران ۳ تا ۵ نفر) توسط مراجع حرفه‌ای در کشورهای مختلف، تدوین شده است، اما این نهادهای حرفه‌ای تنوع جنسیتی را در ترکیب کمیته‌های حسابرسی الزامی نکرده‌اند. از این رو در پژوهش حاضر، به بررسی یک معیار تنوع در کمیته حسابرسی (حضور حداقل یک نماینده زن در کمیته حسابرسی) بر اساس ادبیات مرتبط با تفاوت‌های رفتاری بین زنان و مردان و حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شده است. بر اساس نتایج، تنوع جنسیتی به افزایش ارتباطات و به‌کارگیری دیدگاه‌های متنوع و اثربخشی هیئت‌مدیره و نیز، بهبود نقش نظارتی کمیته حسابرسی و در نهایت ارتقای اطمینان‌بخشی فرایند گزارشگری مالی منجر می‌شود.

در این رابطه، یافته‌های پژوهش حاضر نشان داد حضور نماینده زن در کمیته حسابرسی تأثیر معنادار و معکوسی بر حق الزحمه حسابرسی دارد. از این رو، شرکت‌هایی که در ترکیب اعضای کمیته حسابرسی خود از زنان استفاده می‌کنند، نسبت به سایر شرکت‌ها حق الزحمه حسابرسی کمتری پرداخت می‌نمایند که مطابق با نتایج پژوهش ایتونن و همکاران (۲۰۱۰) و ژیانگ و همکاران (۲۰۱۵) است؛ زیرا آنها نیز نشان دادند شرکت‌های دارای تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی، به‌طور معناداری حق الزحمه حسابرسی کمتری دارند. همچنین نتایج این پژوهش هم‌راستا با نتایج وافیز و ویگلین (۲۰۰۷)، گودوین و کنت (۲۰۰۶) و ابوت و همکاران (۲۰۰۳) است؛ زیرا آنها نیز دریافتند که ویژگی‌های کمیته حسابرسی تأثیر معناداری بر حق الزحمه حسابرسی دارد، هرچند تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی را بررسی نکرده بودند. همچنین می‌توان نتایج این پژوهش را به پژوهش‌های صورت گرفته در زمینه تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی مرتبط دانست. برای نمونه، سیراوادی و هوانگ (۲۰۱۱) و اسماعیل و عبدالله (۲۰۱۳) نشان دادند حضور زنان در کمیته حسابرسی، مدیریت سود را محدود می‌کند.

محدودیت اصلی در این پژوهش، عدم دستیابی به داده‌های مربوط به متغیر کمیته حسابرسی در سال‌های قبل از بازه زمانی این پژوهش است؛ زیرا طبق منشور کمیته حسابرسی بورس و اوراق بهادار تهران، شرکت‌های پذیرفته شده نزد این سازمان بعد از سال ۱۳۹۱ ملزم به استقرار و توسعه کمیته حسابرسی شده‌اند و در نتیجه قبل از آن سال، اغلب شرکت‌ها کمیته حسابرسی نداشتند یا اطلاعات مربوط به این کمیته در دسترس محقق نبوده است. همچنین جدید بودن موضوع تنوع جنسیتی در ادبیات حسابداری و به‌ویژه حسابرسی و رجوع به مبانی نظری دانش مدیریت و روان‌شناسی، از سایر محدودیت‌های این پژوهش است.

دستاورد‌های این پژوهش می‌تواند به گسترش ادبیات مربوط به سازوکار نظام راهبری و نیز ارائه نگرش جدیدی نسبت به قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی منجر شود. از طرفی بر اساس نتایج این پژوهش می‌توان پیشنهاد داد که شرکت‌ها برای کنترل حق الزحمه حسابرسی یا کاهش آن، از تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی استفاده کنند. همچنین برای پژوهش‌های آتی می‌توان پیشنهاد داد که با استفاده از روش تحلیل مسیر، تأثیر تنوع جنسیتی بر حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی را بیازمایند. در سطح اجرایی نیز نتایج این پژوهش می‌تواند برای تدوین‌کنندگان قوانین سازمان بورس و اوراق بهادار تهران کاربردی باشد.

## فهرست منابع

بنی‌مهد، ب، عربی، م، حسن‌پور، ش. (۱۳۹۵). پژوهش‌های تجربی و روش‌شناسی در حسابداری. تهران: انتشارات ترمه.



پورحیدری، ا.، گل محمدی شورکی، م. (۱۳۹۴). تأثیر ریسک وضعیت مالیاتی شرکت بر حق الزحمه حسابرسی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۲ (۳)، ۳۰۱-۳۱۸.

حساس یگانه، ی.، برزیده، ف.، تقوی فرد، م.، ت.، فرهنگ سیدآبادی، م. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی و رقابت در بازار حسابرسی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۳ (۳)، ۳۳۳-۳۵۲.

حساس یگانه، ی.، حسنی القار، م.، مرفوع، م. (۱۳۹۴). بیش اطمینانی مدیریت و حق الزحمه حسابرسی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۲ (۳)، ۳۶۳-۳۸۴.

خدادادی، و.، قربانی، ر.، خوانساری، ن. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر ساختار مالکیت بر حق الزحمه حسابرسی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۱ (۱)، ۵۷-۷۲.

سپاسی، س.، عبدلی، ل. (۱۳۹۵). تأثیرات حضور زنان در هیئت‌مدیره بر ارزش شرکت و عملکرد مالی. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۸ (۲۹)، ۵۸-۳۹.

صالحی، م.، اورادی، ج.، سالاری فورگ، ز. (۱۳۹۵). تأثیر وجود کمیته حسابرسی و ویژگی‌های آن بر تأخیر گزارش حسابرسی. *دانش حسابداری*، ۷ (۲۶)، ۸۳-۵۹.

لاری دشت‌بیاض، م.، اورادی، ج. (۱۳۹۶). بررسی رابطه بین دوره تصدی و دانش مالی مدیرعامل با حق الزحمه حسابرسی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۴ (۱)، ۱۰۲-۸۱.

نیکبخت، م.، ر.، تنانی، م. (۱۳۸۹). آزمون عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی صورتهای مالی. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۲ (۲)، ۱۱۱-۱۳۲.

Abbott, L., Park, Y. & Parker, S. (2000). The effects of audit committee activity and independence on corporate fraud. *Managerial Finance*, 26(11), 55-67.

Abbott, L., Parker, S. & Presley, T. (2012). Female Board Presence and the Likelihood of Financial Restatement. *Accounting Horizons*, 26(4), 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), 17- 32.

Adams, R. & Ferreira, D. (2009). Women in the boardroom and their impact on governance and performance. *Journal of Financial Economics*, 94(2), 291-309.

Banimahd, B., Arabi, M. & Hassanpoor, SH. (2016). *Empirical research and methodology in accounting*. Tehran, Terme press. (in Persian)

Carcello, J. & Neal, T. (2000). Audit Committee Composition and Auditor Reporting. *The Accounting Review*, 75(4), 453-467.

Carcello, J., Hermanson, D., Neal, T. & Riley, R. (2002). Board Characteristics and Audit Fees. *Contemporary Accounting Research*, 19(3), 365-384.

- Carter, D., Simkins, B. & Simpson, W. (2003). Corporate Governance, Board Diversity, and Firm Value. *The Financial Review*, 38(1), 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), 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), 1-9.
- Cohen, J., Krishnamoorthy, G. & Wright, A. (2008). Form versus substance: The implications for auditing practice and research of alternative perspectives on corporate governance. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(2), 181–198.
- 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), 827–847.
- Dallas, L. (2002). The New Managerialism and Diversity on Corporate Boards of Directors. *Tulane Law Review*, 76(5-6), 1363–1405.
- 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), 31–47.
- Eagly, A. & Carli, L. (2003). The Female Leadership Advantage: An Evaluation of the Evidence. *The Leadership Quarterly*, 14(6), 807–834.
- Erhardt, N., Werbel, J. & Shrader, C. (2003). Board of Director Diversity and Firm Financial Performance. *Corporate Governance: An International Review*, 11(2), 102–110.
- 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), 13–22.
- Goodwin, J. & Kent, P. (2006). Relation between External Audit Fees, Audit Committee Characteristics and Internal Audit. *Accounting and Finance*, 46(3), 387–404.
- Green, C., Jegadeesh, N. & Tang, Y. (2009). Gender and Job Performance: Evidence from Wall Street. *Financial Analysts Journal*, 65(6), 78–91.
- Gul, F.A., Srinidhi, B. & Ng, A.C. (2011). Does gender diversity improve the informativeness of stock prices? *Journal of Accounting and Economics*, 51(3), 314-338.
- Hambrick, D., Cho, T. & Chen, M. (1996). The influence of top management team heterogeneity on firms' competitive moves. *Administrative Science Quarterly*, 41(4), 659–684.

- Hasas Yegane, Y., Barzide, F., Taghavi Fard, M.T. & Farahmand Seyedabadi, M. (2016). Investigating the impact of Mandatory Audit Firm Rotation on Audit Fee and Audit Market Competition. *Quarterly Journal of The Iranian Accounting and Auditing Review*, 23(3), 363–384. (in Persian)
- Hasas Yegane, Y., Hasani Alghar, M. & Marfoe, M. (2015). Overconfidence Management and Audit Fee. *Quarterly Journal of The Iranian Accounting and Auditing Review*, 22(3), 363–384. (in Persian)
- Hillman, A., Shropshire, C & Cannella, A. (2007). Organizational Predictors of Women on Corpo rate Boards. *Academy of Management Journal*, 50(4), 941–952.
- 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), 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), 581–597.
- Ismail, K, I, K. & Abdullah, S, N. (2013). Does Women Representation on Boards and Audit Committees Restrict Earnings Management? The Impact of Family Ownership in Malaysian Firms. *Proceedings of the First AARESOC International Conference on Business and Management*.
- 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), 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), 741–763.
- Kalbers, L. P. & T. J. Fogarty. (1993). Audit committee effectiveness: An empirical investigation of the contribution of power, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 12(1), 24-49.
- Khodadadi, V., Ghorbani, R. & Khonsari, N. (2014). The Effect of Ownership Structure on Audit Fee. *Quarterly Journal of The Iranian Accounting and Auditing Review*, 21(1), 57-72. (in Persian)
- Krishnan, G. & Parsons. L. (2008). Getting to the Bottom Line: An Exploration of Gender and Earnings Quality. *Journal of Business Ethics*, 78(1-2), 65–76.
- Kumar, A. (2010). Self-selection and the Forecasting Abilities of Female Equity Analysts. *Journal of Accounting Research*, 48(2), 393–435.
- Lari Dasht Beyaz, M. & Oradi, j. (2017). The Investigation of the Association between CEO Tenure and Financial Expertise to Audit Fee. *Quarterly Journal of The Iranian Accounting and Auditing Review*, 24(1), 81–102. (in Persian)

- Lee, H. S., Li, X. & Sami, H. (2015). Conditional Conservatism and Audit Fees. *Accounting Horizons*, 29 (1), 83–113.
- Nikbakht, M.R. & Tanani, M. (2010). Test of Factors Influencing Financial Audit Fee. *Journal of Financial Accounting Researches* 2(2), 111-132. (in Persian)
- Pourhaidari, O. & Golmohammadi Shouraki, M. (2015). The impact of corporate tax risk on audit fee. *Quarterly Journal of The Iranian Accounting and Auditing Review*, 22(3), 301–318. (in Persian)
- Robinson, G. & Dechant, K. (1997). Building a Business Case for Diversity. *Academy of Management Executive*, 11(3), 21-31.
- Rose, C. (2007). Does Female Board Representation Influence Firm Performance? The Danish Evidence. *Corporate Governance: An International Review*, 15(2), 404–413.
- Salehi, M., Ouradi, J. & Salari, Z. (2016). The effect of Audit Committee Characteristics and Audit Report Lag. *Journal of Accounting Knowledge*, 7(26), 59–83. (in Persian)
- Sankaraguruswamy, S. & Whisenant, S. (2004). Pricing Initial Audit Engagements: Empirical Evidence Following Public Disclosure of Audit Fees. *Working paper*, University of Houston.
- Schubert, R. (2006). Analyzing and Managing Risks On the Importance of Gender Difference in Risk Attitudes. *Managerial Finance*, 32(9), 706–715.
- Sepasi, S. & Abdoli, L. (2016). Women in The Boardroom and Their Impact on firm value and financial Performance. *Journal of Auditing and financial accounting researches*, 8(29), 58-39. (in Persian)
- Stewart, J. & Munro, L. (2007). The Impact of Audit Committee Existence and Audit Committee Meeting Frequency on the External Audit: Perceptions of Australian auditors. *International Journal of Auditing*, 11(1), 51-69.
- Thiruvadi, S. & Huang, H. (2011). Audit Committee Gender Differences and Earning Management. *International Journal*, 26(7), 483-498.
- Turley, S. & Zaman, M. (2004). The Corporate Governance Effects of Audit Committees. *Journal of Management and Governance*, 8(3), 305–332.
- Umans, T., Collin, S. & Tagesson, T. (2008). Ethnic and Gender Diversity, Process and Performance in Groups of Business Students in Sweden. *Working paper*, Kristianstad University.
- Vafeas, N. & Waagelein, J. (2007). The Association between Audit Committees, Compensation Incentives, and Corporate Audit Fees. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 28(3), 241–255.
- 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), 239-254.