



تنوع جنسیت حسابرسان و کیفیت خدمات حسابداری

دکتر رضا جامعی^۱

حسابدار رسمی و عضو هیات علمی، گروه حسابداری، دانشگاه کردستان، سنندج، ایران

علی حیدری

کارشناس ارشد، حسابداری، دانشگاه کردستان، سنندج، ایران

(تاریخ دریافت: ۹ تیر ۱۴۰۰؛ تاریخ پذیرش: ۸ آذر ۱۴۰۰)

هدف: خدمات حسابداری باکیفیت، به سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان فرصت می‌دهد که با اطمینان بیشتری وضعیت مالی و نتایج عملکرد شرکت‌ها را مورد بررسی قرار دهند و این امر اعتبار صورت‌های مالی شرکت‌ها را نزد استفاده‌کنندگان بهبود می‌بخشد. علی‌رغم بررسی متغیرهای متعدد موثر بر کیفیت خدمات حسابداری در پژوهش‌های گذشته، یکی از عوامل رونشناختی تأثیرگذار بر این موضوع، تنوع جنسیتی حسابرسان می‌باشد. لذا در این پژوهش تأثیر این عامل بر کیفیت خدمات حسابداری برای اولین بار در ایران مورد بررسی قرار گرفته است. در این پژوهش از دو شاخص، تعهدات اختیاری و تجدید ارائه صورت‌های مالی برای اندازه‌گیری کیفیت خدمات حسابداری استفاده، و در این راستا داده‌های ۱۸۰ شرکت برای دوره ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷ آزمون و به منظور برازش مدل رگرسیون فرضیه اول از روش حداقل مربعات تعمیم یافته و برای برازش مدل رگرسیون فرضیه دوم از روش رگرسیون لجیت استفاده شده است. یافته‌ها نشان می‌دهد که بین جنسیت حسابرسان و تعهدات اختیاری رابطه مثبت و معنادار و همچنین بین جنسیت حسابرسان و تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه مثبت و معنادار وجود دارد. نتایج حاکی از آن است حسابرسانی صورت‌های مالی توسط حسابرسان زن باعث افزایش تعهدات اختیاری و تجدید ارائه صورت‌های مالی می‌شود که این امر باعث کاهش کیفیت خدمات حسابداری می‌شود. به عبارت دیگر، زمانی که حسابرسانی توسط حسابرسان زن انجام می‌شود احتمال دستکاری حسابداری زیاد است که این امر نتیجه کیفیت پایین خدمات حسابداری می‌باشد و یکی از دلایل مهم تجدید ارائه صورت‌های مالی علاوه بر مقایسه پذیری، تعدیلات سنواتی می‌باشد که این مورد در اکثر شرکت‌های مورد رسیدگی قابل مشاهده است و احتمال دارد نتیجه کیفیت پایین خدمات حسابداری باشد.

واژه‌های کلیدی: جنسیت، خدمات حسابداری، صورت‌های مالی تجدید ارائه شده.

مقدمه

کیفیت خدمات حسابرسی مهمترین هدف موسسات حسابرسی است در همین راستا موسسات حسابرسی در تلاش هستند با برنامه ریزی دقیق حسابرسی و همچنین استفاده بهینه از منابع مصرفی خود برای اجرای کار حسابرسی خصوصاً نیروی انسانی، حسابرسی با کیفیت تری نسبت به دیگر موسسات حسابرسی در بازار رقابتی به مشتریان خود ارائه نمایند همانطور که فی نفسه پردازش اطلاعات مالی وظیفه ذاتی حسابرسی است [۳۰]. حسابرسان با مهارت بالا در پردازش اطلاعات احتمالاً کیفیت بالای خدمات حسابرسی را فراهم می‌کنند. در این پژوهش برای اندازه‌گیری کیفیت خدمات حسابرسی از تعهدات اختیاری و تجدید ارائه صورت‌های مالی استفاده شده است. از آنجایی که در مبنای حسابداری تعهدی، معمولاً اقلام تعهدی باعث می‌شود سود عملیاتی با جریان‌های نقدی عملیاتی تفاوت داشته باشد و اقلام تعهدی به دو جزء اختیاری و غیر اختیاری قابل تفکیک است، مدیران با استفاده از اقلام تعهدی اختیاری در صدد این هستند که سود را مدیریت نمایند که این امر باعث افزایش تعدیلات سنواتی در دوره‌های بعد، کاهش قابلیت اتکای صورت‌های مالی نزد استفاده کنندگان و در نتیجه کاهش اعتماد استفاده کنندگان به گزارشات حسابرسی و کاهش کیفیت خدمات حسابرسی خواهد شد. با توجه به مسئولیت حسابرسان در برابر گزارشات حسابرسی و تعهد آنها در مورد کیفیت خدمات حسابرسی ارائه شده، آنان با بررسی اقلام تعهدی با اهمیت در صدد این هستند با کاهش مدیریت سود در شرکت‌های صاحبکار و در نتیجه عدم افزایش تعدیلات سنواتی در سال‌های آینده باعث کاهش تجدید ارائه صورت‌های مالی و افزایش کیفیت خدمات حسابرسی و اعتبار خود نزد صاحبکاران شوند گارسیا و همکاران، (۲۰۱۹) [۲۴]. عمدتاً در زمینه‌های حسابداری که ریسک‌گریزی یک مسئله مهم می‌باشد، تفاوت جنسیت می‌تواند با تاثیر گذاشتن بر عواملی از جمله: پردازش اطلاعات، پشتکار، محافظه‌کاری، اعتماد به نفس، بر کیفیت خدمات حسابرسی تاثیر بگذارد. تنوع جنسیتی حسابرسان بر کیفیت خدمات حسابرسی در پژوهش‌های گذشته مورد بررسی قرار گرفته است، به عنوان نمونه واتسون و مک نوتون^۱، (۲۰۰۷) نشان دادند که تفاوت‌های جنسیتی در پردازش اطلاعات ممکن است بر فرآیند حسابداری و حسابرسی تاثیر بگذارد [۳۲]، چانگ و مونرو^۲، (۲۰۰۱) نشان دادند که حسابرسان زن در پردازش اطلاعات در طول کارهای حسابرسی پیچیده دقیق‌تر و کارآمدتر عمل خواهند کرد [۲۱]. تحلیل متا در حوزه‌ی محافظه‌کاری در ۱۵۰ مطالعه نشان داده است که زنان نسبت به مردان محافظه‌کارتر هستند. در این راستا با تمرکز بر ریسک‌مالی اتفاق نظرهایی در این زمینه وجود داشته است از جمله: (۱) زنان نسبت به مردان خیلی ریسک‌گریزتر هستند [۲۰]. (۲) مردان اعتماد به نفس بیشتری نسبت به زنان دارند [۱۷]. (۳) مهارت پردازش اطلاعات زنان از مردان بیشتر است [۲۳]. در مجموع محافظه‌کاری، مهارت‌های پردازش اطلاعات و رفتار اخلاقی تاثیر مثبت، اعتماد به نفس بیش از حد تاثیر منفی بر کیفیت خدمات حسابرسی خواهد داشت. اینتن

^۱ Watson & McNaughton

^۲ Monroe & chung

هما و هاما نشان دادند شرکت‌هایی که توسط حسابرسان زن مورد حسابرسی قرار گرفته‌اند دارای کیفیت حسابرسی بالاتری هستند. از آنجائیکه که زنان نسبت به مردان مهارت‌های بیشتری در حوزه‌ی حسابرسی دارند، در موقعیت‌های مشارکتی شایستگی بیشتری از خود نشان می‌دهند. براین اساس انتظار می‌رود که شرکای حسابرس زن به‌طور متوسط خدمات با کیفیت‌تری نسبت به مردان ارائه دهند [۲۸]. اندرسون و همکاران^۱، (۲۰۰۵) نشان داده‌اند که زنان برای بدست آوردن موقعیت‌های برجسته در حرفه حسابرسی با مشکلات زیادی مواجه هستند زیرا ارزیابی فرصت‌های شغلی نه تنها شامل مهارت‌های فنی و مدیریتی است بلکه فرآیندهای رسمی و غیررسمی سازمانی، بطور سیستماتیک حسابرسان زن را در شرایط نامساعدتری قرار می‌دهد [۱۶]. هینس^۲، (۲۰۱۷) موارد زیر را به عنوان چالش در این زمینه مطرح نموده است: ۱- سلسله مراتب جنسیتی شغلی. ۲- مسائل مربوط به شرایط کاری. ۳- فمینیسم و تقسیم بندی در حرفه [۲۷]. در دهه‌های اخیر زنان در حرفه حسابداری به صورت چشم‌گیری ورود کرده‌اند و شرکت‌های حسابداری نیز سیاست‌های هدفمند برای حمایت از زنان اتخاذ نموده اندولی همچنان شرایط جنسیت در رتبه‌های بالای حسابرسی بدون تغییر مانده است [۱۸]. باتوجه به مطالب فوق الذکر و همچنین رقابتی بودن فضای کسب و کار موسسات حسابرسی و نیز تاثیر کیفیت خدمات بر قیمت‌گذاری، کیفیت خدمات حسابرسی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. از آنجایی که ارزیابی این خدمات در مرحله پایان کار قابل انجام بوده و قبل یا حین خدمات ملاک تصمیم‌گیری نمی‌باشد و نیز تاکید پژوهش‌های اخیر مبنی بر تاثیر کیفیت این خدمات بر کیفیت گزارشگری مالی، در همین راستا باید کلیه عوامل تاثیرگذار بر خدمات حسابرسی شناسایی و مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرد. یکی از این عوامل مهم و موثر، تنوع جنسیتی حسابرس است. بنابراین در این پژوهش تاثیر تنوع جنسیتی حسابرس بر کیفیت خدمات حسابرسی، برای اولین بار در ایران مورد بررسی قرار گرفته است.

مبانی نظری و پیشینه

در بازار سرمایه اطلاعات حسابداری از مهمترین منبع اطلاعاتی است و با منعکس نمودن نتایج عملکرد، وضعیت مالی و جریان‌ات نقدی واحد تجاری به دنبال کمک به سرمایه‌گذاران است و باعث می‌شود این اشخاص تصمیمات آگاهانه‌ای داشته باشند به عنوان مثال در مورد تقسیم سود به اهمیت اطلاعات حسابداری به‌خصوص سود و زیان پی می‌بریم یعنی سودی که در نتیجه تصمیمات مجمع عمومی به سهامداران پرداخت می‌شود بیانگر این است که مبلغی وجه نقدی از شرکت خارج و به سهامداران پرداخت می‌شود اگر این مبلغ سود درست نباشد سهامدار کنونی ممکن است متضرر یا صاحب منافع غیرمنصفانه‌ای شوند [۱۳]. امروزه به دلیل تعدیلات سنواتی ناشی از اصلاح اشتباهات مربوط به تحریف با اهمیت یا اساسی در صورتهای مالی گذشته و وجود اشتباه در صورتهای مالی، احتمالاً بیانگر مدیریت سود باشد که معمولاً از طریق مدیریت اقلام تعهدی اعمال می‌شود جزء مهمترین چالش‌های گزارشگری مالی است

^۱ Anderson et al

^۲ haynes

[۲]. اقلام تعهدی زمانی مطرح می‌شود که مبنای حسابداری تعهدی باشد و معمولاً استفاده از مبنای تعهدی موجب متفاوت بودن میزان سود عملیاتی گزارش شده با جریان نقدی عملیاتی و گزارش یک سری اقلام تعهدی در صورتهای مالی خواهد شد و این تعهدات شامل بخشی از درآمدها و هزینه‌های ارائه شده در صورت سود و زیان می‌باشد ولی در صورت جریان وجه نقد نشان داده نمی‌شود. معمولاً اقلام تعهدی در تحقیقات مدیریت سود به دو گروه اختیاری و غیراختیاری تقسیم می‌شود. دسته غیراختیاری به واسطه مقررات سازمان‌ها و دیگر عوامل خارجی محدود می‌شوند در حالیکه گروه اختیاری قابل اعمال نظر توسط مدیریت می‌باشند. جزء اختیاری اقلام تعهدی به عنوان شاخصی در جهت کشف مدیریت سود در واحدهای تجاری در مطالعات حسابداری به کار گرفته می‌شود و شاخصی معمول جهت سنجش کیفیت خدمات حسابرسی است. گارسیا و همکاران^۱، (۲۰۱۹) به این نتیجه رسیدند که بین جنسیت حسابرس با اقلام تعهدی اختیاری ارتباط منفی و معناداری وجود دارد بدین معنا که حسابرسان زن با کاهش اقلام تعهدی اختیاری باعث افزایش کیفیت خدمات حسابرسی می‌شود. بر این اساس فرضیه اول پژوهش به شرح ذیل تدوین می‌شود [۲۴].

فرضیه اول: بین جنسیت حسابرس و تعهدات اختیاری رابطه معناداری وجود دارد.

طبق استانداردهای حسابداری ایران، شرکت‌هایی که، تغییر در رویه حسابداری و اصلاح اشتباهات با اهمیت در دوره‌های قبل دارند، تجدید ارائه اقلام مقایسه‌ای صورتهای مالی انجام می‌دهند و تغییر در رویه، زمانی قابل توجیه است که رویه جدید از لحاظ مطلوبیت صورتهای مالی بر رویه قبلی ارجحیت داشته باشد یا اینکه تغییر به موجب قوانین آمره یا استانداردهای حسابداری جدید الزامی شود [۶]. تجدید ارائه صورتهای مالی به معنی ارائه مجدد اطلاعات مالی سال گذشته به منظور اصلاح اطلاعات نادرست یا افزایش قابلیت مقایسه به یکی از ویژگی‌های کیفیت گزارشگری در ایران بدل شده است [۱۵]. تجدید ارائه صورتهای مالی می‌تواند برای سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان تبعات منفی متعددی به همراه داشته باشد. در واقع واحد تجاری، صورتهای مالی خود را تجدید ارائه می‌کند بدین معنا که اطلاعات صحیح را حداقل یک سال پس از اخذ تصمیمات اقتصادی مربوط در اختیار استفاده‌کنندگان قرار خواهد داد و این تاخیر زمانی، باعث کاهش ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و تاییدکنندگی اطلاعات می‌شود، بنابراین مربوط بودن اطلاعات را خدشه دار می‌کند و تکرار تجدید ارائه طی سنوات مختلف این ذهنیت را ایجاد می‌کند که اطلاعات از تمایلات جانبدارانه مبرا نمی‌باشد و باعث کاهش قابلیت اتکای صورتهای مالی می‌شود. [۴]. تجدید ارائه صورتهای مالی به عنوان یکی از شاخص‌های کیفیت گزارشگری در نظر گرفته می‌شود [۲۶]. این تجدید اغلب به دلیل اصلاح اشتباهات در صورتهای مالی دوره گذشته رخ می‌دهد. اثر انباشته اصلاح اشتباهات از طریق گزارش رقم تعدیلات سنواتی در تجدید ارائه صورتهای مالی، باعث می‌شود مدیران با استفاده از بخش اختیاری اقلام تعهدی که تحت کنترل آنها می‌باشد، صورتهای مالی را دستکاری کنند و سپس در دوره‌های بعد اثر آن را با گزارش رقم تعدیلات سنواتی، تعدیل کنند [۱۴]. گارسیا و همکاران،

^۱ Garcia et al

(۲۰۱۹) به این نتیجه رسیدند که بین جنسیت حسابرِس با تجدید ارائه صوت‌های مالی ارتباط منفی و معناداری وجود دارد و حسابرسان زن با کاهش تجدید ارائه صورت‌های مالی باعث افزایش کیفیت گزارشگری مالی خواهند شد. پس می‌توان فرضیه دوم پژوهش را این گونه مطرح کرد.

فرضیه دوم: بین جنسیت حسابرِس و تجدید ارائه صورتهای مالی رابطه معناداری وجود دارد.

هاردیس و بریچ^۱ (۲۰۱۰)، نشان دادند مردان نسبت به زنان در حل مساله بهتر عمل می‌کنند و همچنین زنان بطور میانگین ریسک‌گریزتر از مردان هستند [۲۵]. نتایج پژوهش ایتنن هما و هاما (۲۰۱۳)، حاکی از آن است که تعهدات غیر عادی در شرکت‌هایی که توسط حسابرسان زن ارزیابی می‌شوند کم بوده و باعث کاهش مدیریت سود گردیده است و بطور کلی یافته‌ها نشان می‌دهند تفاوت‌های رفتاری بین حسابرسان زن و مرد ممکن است تاثیر چشم‌گیری بر کیفیت خدمات حسابرِس داشته باشد [۲۸]. هاردیس و همکاران (۲۰۱۶)، نشان داده‌اند کیفیت حسابرِس در شرکت‌هایی که توسط حسابرسان زن ارزیابی می‌شوند بالاتر بوده است [۲۶]. بوشی و همکاران^۲ (۲۰۱۸)، نشان داده‌اند که زنان نسبت به مردان گزارش حسابرِس محافظه‌کارانه تری صادر می‌کنند و اگر یک اظهار نظر تعدیل شده در سال قبل صادر شود و شرکای حسابرِس تغییر کرده باشد اظهار نظر شرکای حسابرِس زن خیلی محافظه‌کارانه‌تر می‌باشد [۱۹]. گارسیا و همکاران (۲۰۱۹)، نشان داده‌اند انتخاب حسابرِس زن بر کیفیت خدمات حسابرِس تاثیر مثبت داشته است. علوی طبری و همکاران (۱۳۸۸)، نشان داده‌اند تفاوت‌های جنسیتی بر رابطه بین کیفیت حسابرِس و توانایی حل مساله تاثیرگذار است [۸]. مرادی و همکاران (۱۳۸۸)، بیان کرده‌اند خصوصیات زنانه حسابرِس نسبت به سایر زنان بطور معناداری کمتر است که نشان می‌دهد زنان با ورود به حرفه حسابرِس خصوصیات زنانگی آنها کمتر شده و روبه خصوصیات مردانه می‌آیند و ریسک‌پذیری آنها بیشتر، توانایی حل مسائل بالاتر، و موارد اشتباه بیشتری را نسبت به مردان کشف و گزارش می‌نمایند [۱۲]. خادم (۱۳۹۰)، نتایج تحقیق حاکی از آن است که تفاوت معناداری بین خصوصیات مردان و زنان شاغل در حرفه حسابرِس وجود ندارد، لذا نمی‌توان انتظار داشت که تفاوت معناداری بین کیفیت کار زنان و مردان حسابرِس وجود داشته باشد [۴]. نتایج پژوهش لطفی و جهان‌شاد (۱۳۹۸)، حاکی از آن است که کیفیت حسابرِس بر تجدید ارائه صورت‌های مالی تاثیر منفی می‌گذارد در حالیکه مدیریت سود تعهدی و واقعی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی تاثیر مثبت دارد به عبارتی در صورت بالا رفتن کیفیت حسابرِس، احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی کاهش می‌یابد و در صورت افزایش مدیریت سود تعهدی و واقعی احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی نیز افزایش می‌یابد [۱۱]. تحریری و همکاران (۱۳۹۸)، نشان داده‌اند شرکت‌های با ارزش بر وضعیت عملکرد آتی خود اطمینان داشته و در نتیجه تلاش نمی‌کنند تا با استفاده از اقلام تعهدی اختیاری اقدام به مدیریت سود

^۱ Hardys & breech

^۲ bushee et al

نمایند و بعلاوه حسابرسی با کیفیت بیشتر نیز اثر کاهشی معناداری بر سطح مدیریت سود این شرکت‌ها ندارد [۳].

روش پژوهش

نحوه جمع آوری داده‌ها، جامع آماری، نمونه آماری و باز زمانی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از نظر ماهیت و روش، توصیفی - همبستگی است همچنین از لحاظ زمان انجام پژوهش از نوع پژوهش‌های پس رویدادی (غیر تجربی) است و از لحاظ نوع استدلال برای نتیجه‌گیری، جزء پژوهش‌های استقرایی تلقی می‌شود. داده‌های مورد نیاز این پژوهش از اطلاعات واقعی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران گردآوری و با استفاده از روش حذف سیستماتیک حجم نمونه بر اساس معیارهای زیر تعیین شده است:

- ۱- از ابتدای سال ۱۳۹۱ یا قبل از آن تا پایان سال ۱۳۹۷ در بورس پذیرفته شده باشد.
 - ۲- برای رعایت قابلیت مقایسه پذیری سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه هر سال باشد.
 - ۳- جزء شرکت‌های (مانند بانک‌ها و موسسات مالی) و شرکت‌های سرمایه‌گذاری یا واسطه‌گری مالی نباشند.
 - ۴- اطلاعات مالی آن‌ها قابل دسترس باشد.
 - ۵- در طی قلمرو زمانی پژوهش تغییر سال مالی نداشته باشد.
 - ۶- اطلاعات مورد نیاز مربوط به متغیرها در دسترس باشد.
- لازم به ذکر است به محاسبه برخی از متغیرهای پژوهش نیاز به اطلاعات مالی سال ۱۳۸۹ و ۱۳۹۰ بوده است. با توجه به شرایط ذکر شده نمونه آماری این پژوهش شامل ۱۸۰ شرکت به عبارتی ۱۲۶۰ سال - شرکت می‌باشد.

مدل‌های اصلی پژوهش و نحوه آزمون فرضیه‌ها

به منظور آزمون فرضیه اول و دوم پژوهش از مدل رگرسیون زیر بهره گرفته شده است گارسیا و همکاران (۲۰۱۹):

رابطه (۱) مدل فرضیه اول

$$\text{Discretionary accruals} = \beta_0 + \beta_1 \text{female}_{i,t} + \beta_2 \text{big}^4_{i,t} + \beta_3 \text{sales}_{i,t} + \beta_4 \text{cfo}_{i,t} + \beta_5 \text{lev}_{i,t} + \beta_6 \text{lag_loss}_{i,t} + \beta_7 \text{growth}_{i,t} + \beta_8 \Delta \text{ppe}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

رابطه (۲) مدل فرضیه دوم

$$\text{restate}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{female}_{i,t} + \beta_2 \text{big}^4_{i,t} + \beta_3 \text{sales}_{i,t} + \beta_4 \text{growth}_{i,t} + \beta_5 \text{cfo}_{i,t} + \beta_6 \text{lev}_{i,t} + \beta_7 \text{lag_loss}_{i,t} + \beta_8 \Delta \text{ppe}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

در مدل‌های فوق متغیرهای وابسته (accruals) تعهدات اختیاری و صورتهای مالی تجدید ارائه شده (restate) معیارهای سنجش کیفیت خدمات حسابرسی می‌باشند و جنسیت حسابرس (female) به عنوان متغیر مستقل در نظر گرفته شده است. علاوه بر این متغیرهای، نوع موسسه حسابرسی (big⁴)؛

لگاریتم فروش‌های مشتریان (**lsales**)؛ جریان وجه نقد عملیاتی (**cf**)؛ اهرم مالی (**lev**)؛ زیان قبل از اقلام غیرمترقبه (**lag_loss**)؛ رشد فروش‌ها (**growth**)؛ نرخ رشد اموال و ماشین‌آلات و تجهیزات ناخالص (**Δppe**) به عنوان متغیرهای کنترلی در نظر گرفته شده است در ادامه تعریف عملیاتی متغیرهای پژوهش ارائه گردیده است.

جدول ۱. تعریف عملیاتی متغیرهای پژوهش

| نوع متغیر | تعریف متغیر | نام اختصار متغیر |
|-----------|--|-------------------------------|
| وابسته | <p>شرکت‌ها با عملکرد ضعیف تجاری، به منظور گمراه نمودن بازار و یا دلایل دیگر سود گزارش شده خود را از طریق افزایش اقلام تعهدی اختیاری افزایش می‌دهند. و یکی از رایجترین معیارهای استفاده شده برای تعیین کیفیت خدمات حسابرسی، تعهدات اختیاری می‌باشد که به شرح رابطه (۳) محاسبه گردیده است.</p> <p>رابطه (۳)</p> <p>Discretionary accruals = total accruals – predicted accruals</p> <p>Discretionary accruals (بیانگر تعهدات اختیاری می‌باشد)</p> <p>total accruals_t (بیانگر کل تعهدات می‌باشد).</p> <p>predicted accruals (بیانگر تعهدات پیش بینی شده است).</p> <p>کل تعهدات به شرح رابطه (۴) محاسبه گردیده است.</p> <p>رابطه (۴)</p> <p>total accruals = (operating net income – cash flows from operations) / lagged total assets</p> <p>total accruals (کل تعهدات).</p> <p>operating net income (بیانگر سود خالص عملیاتی می‌باشد).</p> <p>cash flows from operations (بیانگر جریانهای وجه نقد عملیاتی می‌باشد).</p> | Discretionary accruals |

| | | |
|--|--|--|
| | <p>lagged total assets (بیانگر مجموع دارایی های ابتدای دوره می باشد).</p> <p>تعهدات پیش بینی شده به شرح رابطه (۵) محاسبه گردیده است.</p> <p>رابطه (۵)</p> $\text{Predicted accruals} = \{ (\text{sales}_t * (\text{current accruals}_{t-1} / \text{sales}_{t-1})) - (\text{gross ppe}_t * (\text{depreciation}_{t-1} / \text{gross ppe}_{t-1})) \} / \text{total assets}_{t-1}$ <p>Predicted accruals (تعهدات پیش بینی شده).</p> <p>Sales_t (بیانگر فروش های سال جاری می باشد).</p> <p>current accruals_{t-1} (بیانگر تعهدات جاری سال قبل می باشد).</p> <p>sales_{t-1} (بیانگر فروش های سال قبل می باشد).</p> <p>Gross ppe_t (بیانگر اموال و ماشین آلات و تجهیزات ناخالص می باشد).</p> <p>depreciation_{t-1} (بیانگر استهلاک در سال قبل می باشد).</p> <p>Gross ppe_{t-1} (بیانگر اموال و ماشین آلات و تجهیزات ناخالص در سال قبل می باشد).</p> <p>total assets_{t-1} (بیانگر مجموع دارایی های ابتدای دوره می باشد).</p> <p>تعهدات جاری به شرح رابطه (۶) محاسبه گردیده است.</p> <p>رابطه (۶)</p> $\text{Current accruals} = \{ (\Delta \text{ total current assets} - \Delta \text{ cash and short- term investments}) - (\Delta \text{ total current liabilities} - \Delta \text{ total amount of debt in current liabilities} - \Delta \text{ proposed dividends}) \} / \text{total assets}_{t-1}$ <p>Current accruals (تعهدات جاری).</p> <p>Δ total current assets (بیانگر تغییرات در مجموع دارایی های جاری می باشد).</p> <p>Δ cash and short- term investments (بیانگر تغییرات در وجه نقد و سرمایه گذاری کوتاه مدت می باشد).</p> | |
|--|--|--|

| | | |
|--------|--|-----------------|
| | <p>Δ total current liabilities (بیانگر تغییرات در مجموع بدهی‌های جاری می‌باشد).</p> <p>Δ total amount of debt in current liabilities (بیانگر تغییرات در تسهیلات دریافتی در بدهی جاری می‌باشد).</p> <p>Δ proposed dividends (بیانگر تغییرات در سود سهام پرداختنی می‌باشد).</p> <p>total assets (بیانگر مجموع دارایی‌های ابتدای دوره می‌باشد).</p> | |
| وابسته | اگر صورت‌های مالی در سال جاری تجدید ارائه شده‌اند عدد ۱ و در غیر اینصورت صفر . | Restate |
| مستقل | اگر شرکت حسابرسان حداقل یک حسابرسان زن داشته باشد عدد ۱ و در غیر اینصورت عدد صفر | Female |
| کنترلی | اگر حسابرسان توسط سازمان حسابرسان انجام شده باشد عدد ۱ و در غیر اینصورت عدد صفر. | big۴ |
| کنترلی | از طریق لگاریتم فروش‌های شرکت اندازه‌گیری می‌شود . | Lsales |
| کنترلی | جریان وجه نقد عملیاتی / مجموع دارایی‌های ابتدای دوره . | Cfo |
| کنترلی | اهرم مالی: از طریق نسبت مجموع بدهیها تقسیم بر مجموع دارایی‌های شرکت بدست می‌آید. | Lev |
| کنترلی | اگر شرکت در سال قبل زیان قبل از ارقام غیر مترقبه داشته باشد عدد ۱ و در غیر اینصورت عدد صفر . شرکت‌های متضرر برای دستکاری درآمد انگیزه قوی دارند. | lag_loss |
| کنترلی | (فروش‌های سال جاری - فروش‌های سال قبل) / فروش‌های سال قبل. | Growth |
| کنترلی | (اموال و ماشین‌آلات و تجهیزات ناخالص در سال جاری - اموال و ماشین‌آلات و تجهیزات ناخالص سال قبل) / اموال و ماشین‌آلات و تجهیزات ناخالص سال قبل. متغیرهای کنترل شامل رشد فروش و تغییر در اموال و ماشین‌آلات و تجهیزات ناخالص هر دو محرک‌هایی برای شناسایی تعهدات هستند . | Δppe |

یافته های توصیفی

در جدول (۲)، برخی از مفاهیم آمار توصیفی متغیرها، شامل میانگین، مد، حداقل مشاهدات، حداکثر مشاهدات، چولگی و انحراف معیار ارائه شده است. با توجه به نتایج بدست آمده میانگین تعهدات اختیاری برای شرکت های مورد مطالعه برابر با ۰/۰۶۳ و چولگی ۲/۵۹۶ است به دلیل مثبت بودن چولگی می توان نتیجه گرفت توزیع داده های مربوط به این متغیر تقریباً چولگی به سمت راست دارند. و انحراف معیار این متغیر برابر ۰/۲۹۹ است. میانگین صورتهای مالی تجدید ارائه شده برابر ۰/۷۸۱ و چولگی ۱/۳۶۴- است به دلیل منفی بودن چولگی می توان نتیجه گرفت که توزیع داده های مربوط به این متغیر چولگی به سمت چپ دارند. و انحراف معیار آن برابر ۰/۴۱۳ است. میانگین جنسیت حسابرس ۰/۱۱۱ و چولگی برابر ۲/۴۶۲ است و به دلیل مثبت بودن چولگی، می توان گفت توزیع داده های مربوط به این متغیر به سمت راست دارند. انحراف معیار آن برابر ۰/۳۱۵ است.

جدول ۲: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

| نام متغیر | تعداد مشاهدات | میانگین | مد | انحراف معیار | حداکثر | حداقل | معیار چولگی |
|--------------------------------|---------------|---------|-------|--------------|--------|--------|-------------|
| تعهدات اختیاری | ۱۲۶۰ | ۰/۰۶۳ | ندارد | ۲/۵۹۶ | ۳/۶۷۵ | -۱/۱۷۴ | ۰/۳۵۰ |
| صورتهای مالی تجدید ارائه شده | ۱۲۶۰ | ۰/۷۸۱ | ۱ | -۱/۳۶۴ | ۱ | ۰ | ۰/۴۱۳ |
| جنسیت حسابرس | ۱۲۶۰ | ۰/۱۱۱ | ۰ | ۲/۴۶۲ | ۱ | ۰ | ۰/۳۱۵ |
| اندازه موسسه حسابرسی | ۱۲۶۰ | ۰/۲۰۳ | ۰ | ۱/۴۶۹ | ۱ | ۰ | ۰/۴۰۳ |
| لگاریتم فروش | ۱۲۶۰ | ۶/۱۶۳ | ندارد | ۰/۴۷۵ | ۸/۶۵۶ | ۳/۶۹۳ | ۰/۷۳۱ |
| رشد فروش | ۱۲۶۰ | ۰/۲۴۲ | ندارد | ۱۲/۱۵۳ | ۱۵/۰۲۱ | -۰/۹۷۴ | ۰/۶۲۱ |
| رشد اموال ماشین آلات و تجهیزات | ۱۲۶۰ | ۰/۳۳۲ | ندارد | ۱۲/۷۲۹ | ۳۱/۰۹۶ | -۷/۸۹۲ | ۱/۳۹۲ |
| جریان وجه نقد عملیاتی | ۱۲۶۰ | ۰/۲۸۶ | ندارد | ۱/۸۰۱ | ۲/۸۲۸ | -۱/۲۲۵ | ۰/۳۴۷ |
| اهرم مالی | ۱۲۶۰ | ۰/۸۸۱ | ندارد | ۲/۵۰۶ | ۴/۷۷۶ | ۰/۰۷۶۰ | ۰/۴۸۲ |
| زیان قبل از اقلام غیر مترقبه | ۱۲۶۰ | ۰/۱۰۴ | ۰ | ۲/۵۸۱ | ۱ | ۰ | ۰/۳۰۶ |

آزمون مانایی (ایستایی) متغیرهای پژوهش

آزمون مانایی در پژوهش برای جلوگیری از رگرسیون کاذب متغیرهای پژوهش انجام می شود و در صورت وجود نامانایی باید از تفاضل متغیرهایی که مانا هستند در پژوهش استفاده شود. در این پژوهش با توجه

به اینکه نوع داده‌ها پانل است برای بررسی مانایی متغیرها از آزمون ریشه واحد لوین، لین و چو استفاده شده است. با توجه به نتایج حاصل، مطابق جدول (۳)، که سطح معناداری آماره لوین، لین و چو کم‌تر از ۰/۰۵ است نشان‌دهنده مانایی متغیرهای پژوهش است به عبارت دیگر استفاده از این متغیرها در مدل، رگرسیون کاذب ایجاد نمی‌کنند.

جدول ۳. مانایی متغیرهای پژوهش

| نتایج | لوین، لین و چو ^۱ | | نماد | نام متغیر |
|-------|-----------------------------|----------|-------------------------------|---|
| | مقداره آماره | معناداری | | |
| مانا | ۰/۰۰۰ | -۲۲/۳۹۶ | Discretionary accruals | تعهدات اختیاری |
| مانا | ۰/۰۰۰ | -۶/۳۸۴ | Restate | تجدید ارائه صورت‌های مالی |
| مانا | ۰/۰۰۲۸ | -۲/۷۶۸ | Female | جنسیت حسابرِس |
| مانا | ۰/۰۲۶۶ | -۱/۹۳۳ | big4 | اندازه موسسه حسابرِس |
| مانا | ۰/۰۰۰ | -۱۵/۹۵۸ | Lsales | لگاریتم فروش |
| مانا | ۰/۰۰۰ | -۱۵۲/۹۴۵ | Cfo | جریان وجه نقد عملیاتی |
| مانا | ۰/۰۰۰ | -۴۷/۵۴۰ | Lev | اهرم مالی |
| مانا | ۰/۰۰۱۳ | -۳/۰۱۸ | lag_loss | زیان قبل از اقلام غیر مترقبه |
| مانا | ۰/۰۰۰ | -۵۹/۶۲۹ | Growth | رشد فروش |
| مانا | ۰/۰۰۰ | -۱۷۲/۲۲۹ | Δppe | نرخ رشد اموال و ماشین‌آلات و تجهیزات ناخالص |

آزمون فرضیه‌های

فرضیه (۱) : بین جنسیت حسابرِس و تعهدات اختیاری رابطه معناداری وجود دارد .

در ابتدا جهت انتخاب مدل رگرسیونی مناسب باید آزمون **F** لیمر و در صورت لزوم **H** هاسمن انجام می‌شود نتایج حاصل در جدول (۴)، ارائه شده است . همانگونه که ملاحظه می‌شود مقدار سطح معناداری محاسبه شده از آزمون **F** لیمر برابر با ۰/۰۱۰ و کوچکتر از ۵ درصد است. لذا فرض **H₀** رد شده و فرض **H₁** پذیرفته می‌شود . لذا از این رو باید از روش داده‌های تابلویی استفاده نمود. سطح معناداری برای **H** هاسمن نیز برابر با صفر و کوچکتر از ۵ درصد است . بنابراین فرض **H₀** رد می‌شود رد فرض **H₀** نشان می‌دهد که روش اثرات ثابت سازگار است و باید از روش اثرات ثابت استفاده شود.

^۱ Levin, lin & chu.

جدول ۴. آزمون F لیمر و H هاسمن فرضیه اول

| نام آزمون | مقدار آماره | درجه آزادی | معناداری | نتیجه آزمون |
|-----------|-------------|------------|----------|------------------|
| F لیمر | ۱/۲۸۷ | (۱۷۹/۱۰۷) | ۰/۰۱۰ | داده‌های تابلویی |
| H هاسمن | ۱۱۱/۴۳۹ | ۸ | ۰/۰۰۰ | اثرات ثابت |

آزمون همخطی

در پژوهش حاضر از روش عامل تورم واریانس برای بررسی مشکل همخطی متغیرها استفاده شده است. نتایج این آزمون در جدول (۵) و (۶) ارائه شده است. این نتایج نشان می‌دهد که مقدار آماره تورم واریانس برای هر یک از متغیرها کمتر از ۵ درصد می‌باشد بنابراین متغیرهای موجود در مدل‌های پژوهش مشکل همخطی ندارند.

برای بررسی فرضیه اول: تاثیر جنسیت حسابرس بر ارزش تعهدات اختیاری از مدل رگرسیونی حداقل مربعات تعمیم یافته (GLS) روش داده تابلویی با اثرات ثابت استفاده می‌شود که نتایج آن به شرح جدول (۵)، است. در این بررسی به منظور معنادار بودن مدل رگرسیونی از احتمال آماره F در سطح خطای ۵ درصد استفاده شده است. با توجه به آماره F بدست آمده ۳/۱۴۲ و نیز سطح معناداری (۰,۰۰) با فرض اطمینان ۹۵ درصد می‌توان بیان کرد که مدل در کل از معناداری خوبی برخوردار است؛ همچنین به منظور بررسی معنادار بودن ضرایب همبستگی از احتمال آماره T در سطح ۵ درصد استفاده شده است. ضریب تعیین نشان داده شده در جدول (۵)، در مدل رگرسیونی برابر با ۰/۳۵۴ است. برای اطمینان بیشتر نسبت به معنادار بودن ضریب تعیین به ضریب تعیین تعدیل شده نیاز داریم با توجه به اینکه ضریب تعیین تعدیل شده برابر ۰/۲۴۱ است و اختلاف آن با ضریب تعیین بسیار کم است نشان می‌دهد که متغیرهای انتخابی برای تخمین مدل به درستی انتخاب شده‌اند. آماره دوربین واتسون در مدل رگرسیون برابر با ۲/۳۰۸ است که نشان می‌دهد بین باقیمانده‌های مدل همبستگی متوالی وجود ندارد. نتایج تخمین مدل اول گویای این است جنسیت حسابرس با تعهدات اختیاری، دارای رابطه مثبت و معنادار است.

جدول ۵. نتایج حاصل از تخمین مدل اول تحقیق

| Discretionary accruals $i,t = \beta_0 + \beta_1 \text{female}_{i,t} + \beta_2 \text{big}4_{i,t} + \beta_3 \text{lsales}_{i,t} + \beta_4 \text{cfo}_{i,t} + \beta_5 \text{lev}_{i,t} + \beta_6 \text{lag_loss}_{i,t} + \beta_7 \text{growth}_{i,t} + \beta_8 \Delta \text{ppe}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$ | | | | | |
|---|---|---------|-------|---------|--------------|
| (Discretionary accruals) متغیر: وایسته تعهدات اختیاری | | | | | |
| نوع واریانس ^۱ | روش تخمین: حداقل مربعات تعمیم یافته (GLS) | | | نماد | نام متغیر |
| | معناداری | آماره T | ضریب | | |
| — | ۰/۰۰۰ | ۱۱/۵۲۳ | ۰/۱۶۳ | β | عرض از مبدا |
| ۱/۰۱۸ | ۰/۰۱۲ | ۲/۵۱۱ | ۰/۰۵۸ | Female | جنسیت حسابرس |

^۱ Variance inflation factor(vif)

| | | | | | |
|--------------------------------------|-------|---------|---|---------------------|----------------------------------|
| ۱/۰۲۷ | ۰/۱۳۶ | ۱/۴۸۸ | ۰/۰۴۳ | big ۴ | نوع موسسه حسابرسی |
| ۱/۲۸۹ | ۰/۰۸۵ | ۱/۷۱۹ | ۰/۰۶۱ | Lsales | لگاریتم فروشها |
| ۱/۰۵۰ | ۰/۰۰۰ | -۱۵/۷۴۳ | -۰/۴۶۳ | Cfo | جریان وجه نقد عملیاتی |
| ۱/۰۸۰ | ۰/۰۵۹ | -۱/۸۸۴ | -۰/۰۵۰ | Lev | اهرم مالی |
| ۱/۱۰۳ | ۰/۰۰۰ | -۵/۶۷۲ | -۰/۱۶۵ | lag_loss | زیان قبل از اقلام غیرمترقبه |
| ۱/۱۵۲ | ۰/۰۰۰ | ۱۱/۵۲۳ | ۰/۱۶۳ | Growth sales | رشد فروشها |
| ۱/۰۰۴ | ۰/۰۰۰ | ۳/۸۷۴ | ۰/۰۳۱ | Δppe | نرخ رشد اموال و ماشینآلات ناخالص |
| R^2 (ضریب تعیین) تعدیل شده = ۰/۲۴۱ | | | R^2 (ضریب تعیین) = ۰/۳۵۴ | | |
| دوربین واتسون = ۲/۳۰۸ | | | آماره F (معناداری) = ۳/۱۴۲ (۰/۰۰۰) | | |

فرضیه ۲) بین جنسیت حسابرس و تجدید ارائه صورتهای مالی رابطه معناداری وجود دارد. با توجه به اینکه فرضیه دوم این پژوهش متغیر وابسته پیوسته نیست و فقط یکی از دو ارزش صفر و یک را اختیار می کند برای آزمون این فرضیه از مدل رگرسیون لجیست استفاده شده است. مهمترین ویژگی مدل رگرسیون لجیست این است که نیازی به برقراری فرضهای نرمال بودن و همسانی ماتریس کواریانس ندارد برای بررسی اعتبار و قدرت نیکویی برازش در مدل های رگرسیونی با متغیر وابسته دو جمله ای می توان آزمون ها و معیارهای مختلفی همچون راست نمایی، ضریب تعیین مک - فادن، آزمون هاسمر و لمشو، درصد صحت پیش بینی، مادلا، استرلا، چاو و غیره ... استفاده کرد (قدیم پور و همکاران، ۱۳۹۵) [۱۰]. در پژوهش حاضر برای بررسی اعتبار و قدرت نیکویی برازش مدل از رایج ترین تکنیکها (آزمون نسبت راست نمایی، ضریب تعیین مک - فادن، آزمون هاسمر و لمشو) استفاده شده است. آزمون نسبت راست نمایی

جدول ۶. نتایج حاصل از تخمین مدل دوم تحقیق

| | | | | | |
|---|--------------------------|-----------|-------|----------|-------------|
| $\text{restate}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{female}_{i,t} + \beta_2 \text{big4}_{i,t} + \beta_3 \text{lsales}_{i,t} + \beta_4 \text{growth}_{i,t} + \beta_5 \text{cfo}_{i,t} + \beta_6 \text{lev}_{i,t} + \beta_7 \text{lag_loss}_{i,t} + \beta_8 \Delta \text{ppe}_{i,t} + \varepsilon_{i,t} + \beta_9$ | | | | | |
| متغیر وابسته: تجدید ارائه صورتهای مالی (restate) | | | | | |
| نوع واریانس | روش تخمین: رگرسیون لجیست | | | نماد | متغیرها |
| | سطح معناداری | آماره - Z | ضرایب | | |
| — | ۰/۲۸۳ | ۱/۰۷۲ | ۰/۶۷۱ | c | عرض از مبدا |

| | | | | | |
|--|-------|--|--------|--------------------------|---|
| ۱/۰۴۸ | ۰/۰۳۹ | ۲/۰۵۷ | ۰/۵۰۶ | female | جنسیت حسابرِس |
| ۱/۱۱۱ | ۰/۰۰۶ | -۲/۷۰۵ | -۰/۴۶۲ | Big^۴ | نوع موسسه حسابرسی |
| ۱/۱۱۹ | ۰/۱۹۹ | -۱/۲۸۳ | -۰/۲۵۹ | cfo | جریان وجه نقد عملیاتی |
| ۱/۰۳۰ | ۰/۹۰۷ | -۰/۱۱۵ | -۰/۰۱۲ | growthsales | رشد فروشها |
| ۱/۱۳۴ | ۰/۱۸۸ | ۱/۳۱۶ | ۰/۳۵۰ | lag_loss | زیان قبل از اقلام غیرمترقبه |
| ۱/۰۸۴ | ۰/۳۰۲ | ۱/۰۳۱ | ۰/۱۶۱ | Lev | اهرم مالی |
| ۱/۱۶۸ | ۰/۳۵۱ | ۰/۹۳۲ | ۰/۰۹۵ | Lsales | لگاریتم فروشها |
| ۱/۰۱۳ | ۰/۰۶۴ | -۱/۸۴۸ | -۰/۰۸۳ | Appe | نرخ رشد اموال ماشین آلات و تجهیزات خالص |
| سطح معناداری LR = ۰/۰۱۷ | | آماره R^۲ مک - فادن = ۰/۰۱۴ | | آماره LR = ۱۸/۶۰۲ | |
| آماره هاسمر - لمشو = ۵/۷۷۸ و کای دو با درجه آزادی ۸ (سطح معناداری) = ۰/۶۷۲ | | | | | |
| آماره اندروز = ۶/۰۰۰ و کای دو با درجه آزادی ۱۰ (سطح معناداری) = ۰/۸۱۵ | | | | | |

در مدل ها از نوع رگرسیون لجیست برای آزمون معنی دار بودن کل مدل اغلب از شاخص نسبت راست نمایی (**LR**) با توجه به نتایج جدول (۶)، احتمال معناداری محاسبه شده برای آماره نسب راست نمایی کمتر از ۰/۰۵ می باشد بنابراین نتایج بدست آمده بیانگر معنادار بودن کل مدل می باشد. نتیجه تخمین مدل دوم؛ جنسیت حسابرِس بر تجدید ارائه صورتهای مالی با توجه به جدول (۶)، ضریب متغیر جنسیت ۰/۵۰۶ و سطح معناداری ۰/۰۳۹ است. به دلیل اینکه سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می باشد می توان نتیجه گرفت بین دو متغیر رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

ضریب تعیین مک - فادن

در رگرسیون های لجیست دو جمله ای برای بیان اینکه متغیرهای توضیحی چند درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح می دهند از ضریب تعیین مک - فادن استفاده می شود (قدیم پور و همکاران، ۱۳۹۵). طبق اطلاعات جدول (۶)، مقدار این ضریب ۰/۰۱۴ می باشد چنین مقداری بیانگر این موضوع است که متغیرهای توضیحی این پژوهش تقریباً ۱/۴ درصد تغییرات متغیر وابسته را توضیح می دهند

آزمون خوبی برازش هاسمر - لمشو

آزمون هاسمر - لمشو مشاهدات واقعی و برآورد شده متغیر وابسته را به طبقاتی رده بندی کرده و در هر طبقه میزان برابری مقادیر پیش بینی شده و واقعی را مقایسه می کند و براساس این مقایسه ها دو آماره با نام های هاسمر - لمشو و آماره اندروز ارائه می نماید در هر دو آماره مذکور فرضیه صفر مبتنی بر برابری مشاهدات پیش بینی شده و واقعی متغیر وابسته می باشد که بیانگر بالا بودن قدرت نیکویی برازش مدل

است در این پژوهش جدول (۷)، نتایج آزمون های هاسمر - لمشو مدل فرضیه دوم را نشان می‌دهد. آزمون هاسمر - لمشو و اندروز با استفاده از آماره کای دو با درجه آزادی ۸ و ۱۰ انجام گرفته است. اگر مقدار معناداری مربوط به آماره های کای دو آزمون از ۰,۰۵ کمتر باشد. مدل با مشاهدات واقعی برازش ندارد اما اگر مقدار معناداری بیش از ۰,۰۵ نشان‌دهنده نیکویی برازش مدل است. که طبق اطلاعات جدول (۷)، از آنجایی که این مقادیر بزرگتر از ۰,۰۵ است بنابراین فرضیه صفر در آزمون هاسمر - لمشو پذیرفته می‌شود چنین پذیرشی بیانگر بالا بودن قدرت نیکویی برازش مدل لوجیت پژوهش است.

جدول ۷. خوبی برازش فرضیه دوم

| h-l value | حالتی که متغیر وابسته برابر یک است | | حالتی که متغیر وابسته برابر صفر است | | R ² |
|--|------------------------------------|-------------|-------------------------------------|-------------|----------------|
| | مقدار پیش بینی | مقدار واقعی | مقدار پیش بینی | مقدار واقعی | |
| ۰,۰۵۲۹۵ | ۸۵,۷۹۶۰ | ۸۷ | ۴۰,۲۰۴۰ | ۳۹ | ۱ |
| ۰,۰۰۲۶۴ | ۹۲,۲۵۵۲ | ۹۲ | ۳۳,۷۴۴۸ | ۳۴ | ۲ |
| ۰,۱۴۵۴۶ | ۹۶,۱۸۰۴ | ۹۸ | ۲۹,۸۱۹۶ | ۲۸ | ۳ |
| ۱,۰۴۵۸۷ | ۹۷,۷۸۵۵ | ۹۳ | ۲۸,۲۱۴۵ | ۳۳ | ۴ |
| ۱,۵۸۳۵۸ | ۹۸,۸۱۰۸ | ۹۳ | ۲۷,۱۸۹۲ | ۳۳ | ۵ |
| ۰,۹۵۰۶۰ | ۹۹,۵۴۲۵ | ۱۰۴ | ۲۶,۴۵۷۵ | ۲۲ | ۶ |
| ۰,۶۶۵۰۹ | ۱۰۰,۳۱۲ | ۱۰۴ | ۲۵,۶۸۸۱ | ۲۲ | ۷ |
| ۰,۲۵۱۶۵ | ۱۰۱,۲۳۸ | ۹۹ | ۲۴,۷۶۲۴ | ۲۷ | ۸ |
| ۰,۸۲۵۱۷ | ۱۰۴,۱۳۹ | ۱۰۸ | ۲۱,۸۶۱۳ | ۱۸ | ۹ |
| ۰,۲۵۵۵۳ | ۱۰۸,۹۴۱ | ۱۰۷ | ۱۷,۰۵۸۶ | ۱۹ | ۱۰ |
| آماره هاسمر - لمشو = ۵,۷۷۸۵ و کای دو با درجه آزادی ۸ (سطح معناداری) = ۰,۶۷۲۰ | | | | | |
| آماره اندروز = ۶,۰۰۰۸ و کای دو با درجه آزادی ۱۰ (سطح معناداری) = ۰,۸۱۵۲ | | | | | |

بحث و نتیجه گیری

در بررسی های انجام شده در این پژوهش مشاهده گردید که زنان در سطح شرکای حسابرسی خیلی کم هستند اگرچه در طول دوره تحقیق گزارش های حسابرسی که توسط حسابرسان زن صادر شده تغییر آنچنانی به لحاظ اسم شرکای زن حسابرس نکرده است. چنین وضعیتی نامتعادل اگر چه تعجبی ندارد اما در حرفه حسابرسی نامطلوب به نظر می‌رسد زیرا ادبیات اقتصاد رفتاری نشان می‌دهد زنان بعضی از مهارت‌ها که برای حرفه حسابداری خیلی ضروری است دارند و دارای مزایای قوی هستند. تفاوت های جنسیتی در پردازش اطلاعات شناختی، پشتکار، محافظه کاری، اعتماد به نفس و تفاوت ریسک ممکن است بر تصمیمات حسابرس تاثیر بگذارد و نتیجه نهایی کیفیت خدمات حسابرسی و سپس گزارشگری مالی است ایتنن هما و وهما (۲۰۱۳). پژوهشگران تاثیر جنسیت حسابرس بر تعهدات اختیاری به عنوان

یک شاخص معمول بر کیفیت خدمات حسابرسی را مورد بررسی قرار داده و نشان داده‌اند، تعهدات اختیاری در شرکت‌هایی که توسط حسابرسان زن ارزیابی می‌شوند بیشتر از ارزش مطلق است. بنابراین به این نتایج رسیده‌اند که تخلفات حسابداری بیشتر و کیفیت خدمات حسابرسی پایین می‌باشد. نیسکنن و همکاران^۱، (۲۰۱۱) [۳۱]. نتایج این پژوهش با توجه به آزمون فرضیه اول نشان می‌دهد، بین جنسیت حسابرس و تعهدات اختیاری رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. براین اساس حسابرسان زن با تعهدات اختیاری بیشتری ارتباط دارند بنابراین باعث کاهش کیفیت خدمات حسابرسی می‌شوند این نتایج از تاثیر مثبت حسابرسان زن بروی کیفیت خدمات حسابرسی حمایت نمی‌کند که این نتایج با یافته‌های گارسیا و همکاران، ۲۰۱۹ مطابق ندارد ولی با نتایج نیسکنن و همکاران، (۲۰۱۱) منطبق بوده است. کلیه متغیرهای کنترل در رابطه (۱) (به استثنای نوع موسسه حسابرسی و لگاریتم فروش‌ها و اهرم مالی) شامل: جریان وجه نقد، زبان قبل از اقلام غیرمترقبه با متغیر وابسته، رابطه منفی و معناداری دارند و همچنین رشد فروش‌ها، تغییرات در اموال و ماشین‌آلات و تجهیزات ناخالص با متغیر وابسته رابطه مثبت و معناداری دارند. در این پژوهش با توجه به رابطه (۲) برای بررسی کیفیت خدمات حسابرسی از صورت‌های مالی تجدید ارائه شده استفاده شده است و می‌توان گفت علاوه بر مقایسه نمودن صورت‌های مالی یکی از عواملی که باعث انتشار صورت‌های مالی سال گذشته در سال جاری می‌شود، تعدیلات سنواری می‌باشد. این امر باعث کاهش کیفیت خدمات حسابرسی می‌شود؛ نتایج فرضیه دوم نشان می‌دهد، بین جنسیت حسابرس و تجدید ارائه صورتهای مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد بدین معنا انجام حسابرسی صورت‌های مالی توسط حسابرسان زن، باعث افزایش احتمال تجدید ارائه صورتهای مالی و به دنبال آن کاهش کیفیت خدمات حسابرسی می‌شود که این یافته‌ها با نتایج کینی و همکاران^۲ (۲۰۰۴) [۲۹]، هماهنگ است ولی با نتایج گارسیا و همکاران (۲۰۱۹)، مطابقت ندارد. کلیه متغیرهای کنترل در رابطه (۲) (به استثنای نوع موسسه حسابرسی) با متغیر وابسته، رابطه معناداری نداشته‌اند ولی نوع موسسه حسابرسی با متغیر وابسته رابطه منفی و معناداری داشته است.

پیشنهادها

با توجه به نتایج این تحقیق که بیانگر افزایش تعهدات اختیاری و تجدید ارائه صورت‌های مالی و به دنبال آن کاهش کیفیت خدمات حسابرسی در شرکت‌هایی که توسط حسابرسان زن مورد ارزیابی قرار گرفته‌اند می‌باشد، به موسسات حسابرسی پیشنهاد می‌گردد در صورت استفاده از خدمات حسابرسان زن و در جهت ارتقاء مهارت‌های شغلی آنان، تحلیل فرآیندهای پیچیده و ارتقاء کیفیت خدمات حسابرسی اقدام به برگزاری دوره‌های آموزشی مرتبط جهت این قشر از حسابرسان نمایند. در کارهای حسابرسی که ریسک مدیریت سود از طریق اقلام تعهدی در آن‌ها بالا می‌باشد خصوصاً در سال‌های اولیه پذیرش صاحبکار که شناخت کافی از فعالیت‌های صاحبکار ندارند پیشنهاد می‌گردد برای افزایش کیفیت خدمات

^۱ Niskanen & et al.

^۲ kinney & et al.

حسابرسی حتی المقدور از به کارگیری حسابرسان زن خودداری نمایند. در صورت لزوم به کارگیری این قشر، پیشنهاد می‌گردد یک نفر حسابرس مرد با تجربه در کنار آنها به کار گمارده شود. با توجه به نتایج تحقیق که بیانگر این است حسابرسان زن در زمینه مواردی که تعهدات اختیاری در صورت‌های مالی یا صورت‌های مالی تجدید ارائه شده را افزایش می‌دهد قدرت تجزیه و تحلیل و شناسایی کمتری دارند لذا به صاحبکاران پیشنهاد می‌شود اطلاعات شفافی در اختیار این نوع از حسابرسان قرار دهند، به عبارتی با کاهش عدم تقارن اطلاعاتی خود باعث افزایش کیفیت خدمات حسابرسی و افزایش قابلیت اتکاء صورت‌های مالی خود، نزد استفاده کنندگان شوند. در انتها به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود این تحقیق را در دوره‌های طولانی‌تر و بر اساس صنایع مورد بررسی قرار دهند و با نتایج پژوهش مقایسه کنند.

فهرست منابع

۱. ایمانی برندقی، محمد؛ کاظمی علوم، مهدی؛ عبدی، مصطفی. (۱۳۹۷)، "بررسی تاثیر تنوع جنسیتی در هیئت‌مدیره بر احتمال وجود ضعف در کنترل‌های داخلی"، **دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری** دانشگاه خوارزمی، شماره پنجم، سال سوم، ۲۶۳-۲۸۵.
۲. بزرگ اصل، موسی و دهقانی فیروزآبادی، مریم. (۱۳۹۴)، "بررسی رابطه اقلام تعهدی اختیاری با تعدیلات سنواتی و نوع اظهارنظر حسابرسی"، **دانش حسابداری مالی**، دوره دوم، ۸۹-۱۰۳.
۳. تحریری، آرش؛ رسولی، مریم و ولی، الهام (۱۳۹۸)، "رابطه بین کیفیت حسابرسی و اقلام تعهدی اختیاری در شرکت‌های با ارزش بالا"، **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، ۱۱(۴۲)، ۱۴۳-۱۵۸.
۴. جامعی، رضا و نصیری، بهنام (۱۳۹۸)، "نقش جنسیت مدیران ارشد بر محافظه کاری شرطی و غیر شرطی با تاکید بر ریسک تجاری و مالی"، **پژوهشنامه زنان**، ۹(۲۷)، ۱۱۰-۱۲۸.
۵. خادم، محمد. (۱۳۹۰)، "تجزیه و تحلیل تفاوت‌های جنسیتی در بین حسابرسان"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشگاه فردوسی مشهد.
۶. سازمان حسابرسی. (۱۳۸۸). **استاندارد حسابداری ایران**. سازمان حسابرسی. نشریه ۱۶۰.
۷. ساعی، محمد جواد؛ باقرپور و لاشانی، محمد علی؛ موسوی بایگی، سیدناصر. (۱۳۹۲)، "بررسی فراوانی و اهمیت تجدید صورتهای مالی"، **پژوهش‌های حسابداری**، شماره اول، سال پنجم، ۶۷-۸۶.
۸. علوی طبری، سیدحسین؛ خلیفه سلطانی، سیداحمد؛ شهبندیان، ندا. (۱۳۸۸)، "کیفیت حسابرسی و پیش بینی سود"، **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۳، ۲۲-۳۵.
۹. فرج‌زاده دهکردی، حسن. (۱۳۹۸)، "رابطه ویژگی‌های شخصیتی و جنسیت با قضاوت اخلاقی حسابداران"، **دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری** دانشگاه خوارزمی، سال چهارم، شماره هفتم، ۱۸۱-۲۰۸.

۱۰. قدیم پور، جواد؛ دستگیر، محسن؛ ایزدی‌نیا، ناصر. (۱۳۹۵)، "بررسی ارتباط بین عوامل موثر بر ریسک دادخواهی حسابرسان و اظهار نظر تعدیل شده"، **دانش حسابرسی**، شماره ۶۵، ۷۷-۹۶.
۱۱. لطفی، علی؛ جهانشاد، آزیتا. (۱۳۹۸)، "تاثیر کیفیت حسابرسی و مدیریت سود تعهدی و واقعی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی"، **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، ۱۱(۴۴)، ۶۳-۹۰.
۱۲. مرادی، مهدی؛ باقرپور ولاشانی، محمد علی؛ سپهری شاملو، زهره؛ خادم، حمید. (۱۳۸۸)، "تجزیه و تحلیل تفاوت‌های جنسیتی مرتبط با کیفیت حسابرسی"، **دانش حسابرسی**، دوره نهم، شماره ۴۷، ۶۷-۷۸.
۱۳. مشایخ، شهناز و اوشیانی، مریم. (۱۳۹۳)، "ارتباط هزینه سرمایه و پذیرش استانداردهای حسابداری ملی و تاثیر نقد شوندگی سهام روی این رابطه"، **پژوهش‌های تجربی حسابداری**، ۴(۲): ۱۲۵-۱۴۲.
۱۴. موسوی، سیدرضا؛ جباری، حسین؛ طالب بیدختی، عباس. (۱۳۹۴)، "حاکمیت شرکتی و تجدید ارائه صورت‌های مالی"، **پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی**، دوره ۷ (۲۵) ۱۰۳-۱۲۶.
۱۵. نیکبخت، محمدرضا و رفیعی، افسانه. (۱۳۹۱)، "تدوین الگوی عوامل موثر بر تجدید ارائه صورت‌های مالی در ایران"، **دانش حسابداری**، شماره ۹، سال سوم، ۱۶۷-۱۹۴.
۱۶. Anderson-Gough, F., Grey, C., & Robson, K. (2005). "Helping them to forget.": the organizational embedding of
۱۷. Bengtsson, C., Persson, M., & Willenag, P. (2005). "Gender and overconfidence". **Economics letters**, 86(2), 199-203.
۱۸. Broadbent, J., & Kirkham, L. (2008). "Glass ceilings, glass cliffs or new worlds? Revisiting gender and accounting". **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, 21(4), 465-473.
۱۹. Bushee, B. J., Goodman, T. H., & Sunder, S. V. (2018). "Financial Reporting Quality, Investment Horizon, and Institutional Investor Trading Strategies". **The Accounting Review**.
۲۰. Charness, G., & Gneezy, U. (2012). "Strong evidence for gender differences in risk taking". **Journal of Economic Behavior & Organization**, 83(1), 50-58.
۲۱. Chung, J., & Monroe, G. S. (2001). "A research note on the effects of gender and task complexity on an audit judgment". **Behavioral Research in Accounting**, 13(1), 111-125.
۲۲. Croson, R., & Gneezy, U. (2009). "Gender differences in preferences". **Journal of Economic Literature**, 47 (2), 1-27.
<https://doi.org/10.1257/jel.47.2.448>.

۲۳. Darley, W. K., & Smith, R. E. (1995). "Gender differences in information processing strategies: An empirical test of the selectivity model in advertising response". **Journal of advertising**, 24(1), 41-56.
۲۴. Garcia-Blandon, J., Argilés-Bosch, J. M., & Ravenda, D. (2019). "Is there a gender effect on the quality of audit services?". **Journal of Business Research**, 96, 238-249.
۲۵. Hardies, K., Breesch, D., & Branson, J. (2010). "Are female auditors still women? Analyzing the sex differences affecting audit quality. Analyzing the Sex Differences Affecting Audit Quality" (January 14, 2010).
۲۶. Hardies, K., Breesch, D., & Branson, J. (2016). "Do (fe) male auditors impair audit quality? Evidence from going-concern opinions". **European Accounting Review**, 25(1), 7-34.
۲۷. Haynes, K. (2017). "Accounting as gendering and gendered: A review of 25 years of critical accounting research on gender". **Critical Perspectives on Accounting**, 43, 110-124.
۲۸. Ittonen, K., Vähämaa, E., & Vähämaa, S. (2013). "Female auditors and accruals quality". **Accounting Horizons**, 27(2), 205-228.
۲۹. Kinney, W.R., Palmrose, Z.V., & Scholz, S. (2004). "Auditor independence, non-audit services, and restatements: Was the U.S. Government right?", **Journal of Accounting Research**
۳۰. Maletta, M. J., & Kida, T. (1993). "The effect of risk factors on auditors' configural information processing". **Accounting Review**, 681-691.
۳۱. Niskanen, J., Karjalainen, J., Niskanen, M., & Karjalainen, J. (2011). "Auditor gender and corporate earnings management behavior in private Finnish firms". **Managerial Auditing Journal**, 26, 778-793. <https://doi.org/10.1108/02686901111171448>.
۳۲. Watson, J., & McNaughton, M. (2007). "Gender differences in risk aversion and expected retirement benefits". **Financial Analysts Journal**, 63(4), 52-62.



The Auditor Gender Diversity on Audit Services Quality

Reza Jamei (PhD&ICPA)¹©

Faculty Member of Accounting, University of Kurdistan, Sanandaj, Iran

Ali Heydari

MSc of Accounting, University of Kurdistan, Sanandaj, Iran

(Received: June 30, 2021; Accepted: November 29, 2021)

Objective: High quality audit services, gives investors and other stakeholders the opportunity that examine with more confident financial status and performance results of companies. A performed audit improves financial statements the reliability of accounting information provided by companies and enhances the quality of financial reporting. Since the quality of audit services is very important to users and auditing can help, it is necessary to carry out this research. Despite examining several variables affecting the quality of audit services in previous research, one of the psychological factors influencing this issue is the gender diversity of auditors. Therefore, in this study, the effect of this factor on the quality of audit services has been investigated for the first time in Iran.

Methods: In this study, two indicators of discretionary accruals and restatement of financial statements are used to measure the quality of audit services, and in this regard, the data of 180 companies for the period 2012 to 2019 are tested and in order to fit the regression model of the first hypothesis, the least squares method is generalized Logit regression has been used to fit the regression model of the second hypothesis.

Results: In examining the auditor's gender and discretionary accruals, the auditor's gender coefficient is 0.058 and its significance is 0.012. As a result, a positive coefficient of less than 0.05 indicates that there is a positive and significant relationship between the auditor's gender and discretionary accruals. Auditor's gender and restatement of financial statements, Auditor gender ratio is 0.506 and its significance is 0.039. Therefore, it can be said that there is a positive and significant relationship between auditor gender and restatement of financial statements.

Conclusion: In the study conducted in this study, it was observed that women are very few in the level of auditing partners in Iranian auditing companies and such an unbalanced situation in the unbalanced auditing profession seems to be gender differences in information processing, perseverance, conservatism, self-confidence. And the difference in risk may affect the auditor's decisions. The results of the study according to the test of the first hypothesis indicate that there is a positive and significant relationship between the gender of the auditor and discretionary accruals. And the results according to the test of the second hypothesis show that there is a positive and significant relationship between the gender of the auditor and the restatement of financial statements, and this indicates that when auditing financial statements by female auditors is very likely to restate. The financial statements are increasing and because one of the important reasons for submitting financial statements is the annual adjustments and this has been observed in most of the financial statements of the companies under study, it is likely that this is one of the consequences of poor service quality.

Keywords: Gender, Audit Services, restatements Financial Statements.

¹ r.jamei@uok.ac.ir © (Corresponding Author)