

## Female directors, financial reporting quality and audit fees

Ghasem Ghasemi<sup>1</sup>

Received: July 30, 2024

Accepted: September 21, 2024

### Abstract

**Purpose:** The purpose of this study is to determine the impact of female managers, the quality of financial reporting on auditing fees on the Tehran Stock Exchange. Today, to improve the quality of financial reporting in the market and obtain sustainable competitive advantages, survival and progress, the monitoring mechanisms in the organization must be improved to prevent stagnation and destruction. The auditor, the board of directors and their type and behavior have been taken into consideration to align the interests so that the main goals of any corporate governance system, which is the accountability of the internal officials, are realized.

**Methodology:** This research was conducted for a period of 5 years in the years 2018 to 2022. Sample data of the companies studied were analyzed by analyzing their availability by classifying them using Excel and analyzing them using EViews.

**Findings:** The research results showed that there is a positive relationship between the presence of women in the board of directors or the audit committee and the quality of financial reporting and this relationship is also significant. Also, the quality of financial reporting modulates the relationship between the presence of a woman on the board of directors or the audit committee and the audit fee, and the relationship is negative and significant.

**Originality:** Although due to the characteristics of women which is always associated with conservatism, and since the criterion for the quality of financial reporting is earnings management, so there was an expectation of a negative relationship between these two variables, but perhaps due to specific characteristics in the Tehran Stock Exchange. It became positive and significant.

**Keywords:** Audit committee, audit fees, board of directors, earning management, female managers, quality of financial reporting.

**JEL Classification:** G10, G30.

---

1. Department of Accounting, Faculty of Management & Accounting, Islamic Azad University, Sabzevar Branch, Sabzevar, Iran. (Corresponding Author). (ghasem\_ghasemi1981@yahoo.com)

**Cite this paper:** Ghasemi, G. (2024). Female directors, financial reporting quality and audit fees. *Journal of Accounting & Financial Transparency*, 2(2), 67-81. [In Persian]

 <https://doi.org/00.00000/aft.0000.0000000.0000>



## مدیران زن، کیفیت گزارشگری مالی و حق الزحمه‌ی حسابرسی

قاسم قاسمی<sup>۱</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۵/۰۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۶/۳۱

## چکیده

**هدف:** هدف این پژوهش، تعیین تاثیر مدیران زن، کیفیت گزارشگری مالی بر حق الزحمه‌ی حسابرسی در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. امروزه به منظور بالا بردن کیفیت گزارشگری مالی در بازار و کسب مزیت رقابتی پایدار، بقا و پیشرفت باید مکانیزم‌های نظارتی را در سازمان بهبود بخشید تا از رکود و نابودی ممانعت شود. حسابرسان، هیئت‌مدیره و نوع و رفتار آن‌ها به منظور هم‌جهت شدن منافع مورد توجه قرار گرفته تا اهداف اصلی هر سیستم حاکمیت شرکتی که پاسخگویی مسئولان درون‌سازمانی است، تحقق یابد.

**روش‌شناسی:** این پژوهش برای یک دوره ۵ ساله در سال‌های ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۱ انجام شد. اطلاعات شرکت‌های مورد مطالعه پس از بررسی و در دسترس بودن آن‌ها به کمک نرم‌افزار اکسل طبقه‌بندی و به کمک نرم‌افزار ایویوز مورد آنالیز و تحلیل واقع شدند.

**یافته‌ها:** نتایج پژوهش نشان داد که بین حضور زن در هیات‌مدیره یا کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت وجود داشته و این رابطه معنادار نیز می‌باشد. همچنین کیفیت گزارشگری مالی ارتباط بین حضور زن در هیات‌مدیره یا کمیته‌ی حسابرسی با حق الزحمه‌ی حسابرسی را تعدیل می‌کند، ارتباط نیز منفی و معنادار می‌باشد.

**دانش افزایی:** هر چند که با توجه به خصوصیات زنان که همواره با محافظه‌کاری همراه می‌باشد، از آن‌جا که معیار کیفیت گزارشگری مالی مدیریت سود است، لذا انتظار رابطه منفی بین این دو متغیر وجود داشت ولی شاید به دلیل ویژگی‌های خاص در بازار اوراق بهادار تهران این رابطه به صورت مثبت و معنادار گردید.

**کلیدواژه‌ها:** حق الزحمه‌ی حسابرسی، مدیران زن، کمیته حسابرسی، کیفیت گزارشگری مالی، مدیریت سود، هیات‌مدیره.

طبقه‌بندی موضوعی: G10, G30.

۱. گروه حسابداری، واحد سبزوار، دانشگاه آزاد اسلامی، سبزوار، ایران. (نویسنده مسئول). (ghasem\_ghasemi1981@yahoo.com)

استناد: قاسمی، قاسم. (۱۴۰۳). مدیران زن، کیفیت گزارشگری مالی و حق الزحمه‌ی حسابرسی. *حسابداری و شفافیت مالی*، ۲(۲)، ۸۱-۶۷.

## مقدمه

حسابرسان نقش غیر قابل انکاری در ارتقای کیفیت گزارشگری مالی به عهده دارند. وظیفه اعتبار بخشی حسابرسان در ارتقای قابلیت اعتماد و تایید اطلاعات حسابداری، وظیفه‌ای خطیر برای انعکاس سودمندی این اطلاعات جهت تصمیم‌گیری و ارزیابی وظیفه مباشرت مدیران محسوب شود. این وظیفه با تشکیل جامعه حسابداران رسمی و خصوصی سازی حرفه حسابرسی اهمیت ویژه‌ای در نظام مالی کشور به خود گرفته است. مدیران اغلب به‌منظور گمراه ساختن سهامداران نسبت به عملکرد اقتصادی واقعی شرکت، سود را مدیریت می‌کنند. تحقیقات اخیر نشان داده است که سود به دو شکل می‌تواند مدیریت شود. این امر در شیوه‌ی اول از طریق دست‌کاری اقلام تعهدی حسابداری (مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی) و در شیوه‌ی دیگر از طریق تغییر در رویدادهای اقتصادی (مدیریت سود واقعی) صورت می‌پذیرد.

مطابق قانون، حسابرسان بخش مهمی از مالکیت شرکت‌ها هستند. زیرا آن‌ها ابزار مهمی برای حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران به حساب می‌آیند. حسابرس، عملکرد هیئت مدیره را مورد بررسی قرار می‌دهد که حدود و میزان حق الزحمه‌ی حسابرسی را تعیین می‌کند. در مورد ویژگی‌های هیئت‌مدیره و حق الزحمه‌های حسابرسی دو استدلال وجود دارد. از یک نقطه‌نظر، هیئت مدیره با استقلال بیشتر و در نتیجه تمرکز مالکیت بیشتر، علاقه زیادی به تایید کارایی نقش نظارتی خودش دارد و از این رو کار حسابرسی خارجی بیشتر مورد تأیید قرار می‌گیرد. این باعث افزایش نقش نظارتی هیئت مدیره شده به وسیله افزایش دامنه حسابرسی می‌شود در نتیجه حق الزحمه حسابرسی افزایش می‌یابد. از نقطه نظر دیگر هیئت مدیره با استقلال بیشتر و تمرکز مالکیت بیشتر شرکت، بر کنترل محیط تأکید دارد در ارزیابی حسابرس از ریسک کنترل و همچنین وسعت روش‌های حسابرسی کاهش می‌یابد. بنابراین حق الزحمه حسابرسی کاهش خواهد یافت (سجادی و همکاران، ۱۳۹۴). از آن‌جا که سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان دو گروه اصلی استفاده‌کننده‌ی برون‌سازمانی از اطلاعات حسابداری به‌شمار می‌آیند، یکی از رسالت‌های اصلی گزارشگری مدیریت و سیستم‌های حسابداری، تهیه و ارائه‌ی اطلاعات مربوط، جهت فراهم کردن مبنایی برای تصمیم‌گیری منطقی سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان می‌باشد. بنابراین توجه ویژه به نیازهای اطلاعاتی این افراد برای ارائه دهندگان اطلاعات حائز اهمیت است. در فرهنگ حسابداری، کیفیت اطلاعات یک واژه‌ی فراگیر بوده که تمامی فرآیندهای با اهمیت مالی را در بر گرفته و بر کلیه‌ی جوانب مالی مؤثر می‌باشد. سهام‌داران جزء به عنوان افرادی که از اطلاعات درون شرکت آگاهی کافی ندارند، هر ساله توجه خود را به کیفیت اطلاعات افشا شده توسط شرکت‌ها به عنوان چشم‌اندازی برای آینده جلب می‌کنند. استفاده‌کنندگان با توجه به موارد کیفیت اطلاعات افشا شده در مورد سرمایه‌گذاری خود تصمیم‌گیری می‌نمایند. بر اساس نظر هیأت تدوین کننده استانداردهای حسابداری مالی<sup>۱</sup>، تصمیم‌های اعتباردهندگان و سرمایه‌گذاران و استفاده آن‌ها از اطلاعات، دارای گستردگی بیشتری نسبت به سایر گروه‌ها می‌باشد. به همین دلیل تصمیمات اتخاذ شده توسط آن‌ها بر اساس کیفیت اطلاعات افشا شده دارای تأثیری عمده‌ای در تخصیص منابع اقتصادی یک کشور می‌باشد. می‌توان گفت که افشای کامل، به موقع و با کیفیت عاملی است که باعث سالم سازی بازار سرمایه گشته و از معامله‌های افرادی که به نحوی به اطلاعات منتشر شده دسترسی دارند

<sup>۱</sup>. Financial Accounting standards Board (FASB)

جلوگیری می‌نماید. همچنین باعث آشکار شدن گزینه‌های جدید و یا حذف گزینه‌های ضعیف می‌شود و سرانجام افراد را تحت تأثیر قرار داده و آنان را به سمت اتخاذ تصمیم صحیح سوق می‌دهد (حسینی و بشیرحسینی، ۲۰۱۱).

با توجه به پیچیدگی مسئله‌ی مدیریت زنان، تاکنون بررسی‌های گوناگونی در زمینه‌ی مدیریت و جنسیت انجام شده است و صاحب‌نظران تلاش نموده‌اند تا این مقوله را از جنبه‌های مدیریتی، فرهنگی، سازمانی و مانند این‌ها تجزیه و تحلیل کنند؛ بنابراین، در این بخش از پژوهش تلاش شده است تا مسئله‌ی مدیریت زنان از دیدگاه صاحب‌نظران بررسی شود. مساله اساسی این پژوهش بررسی جنسیت در هیات‌مدیره یا کمیته‌ی حسابرسی و انتظار کاهش بر رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیران و به تبع آن افزایش حق‌الزحمه‌ی حسابرسی به دلیل دقت بیش‌تر حساب‌رسان و صرف بیش‌تر زمان حسابرسی می‌باشد و انتظار می‌رود که حضور زن به دلیل خاصیت محافظه‌کاری در آن‌ها باعث بهبود فرآیند گزارشگری مالی گردد. در ادامه این مقاله به مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه‌های پژوهش، روش‌شناسی پژوهش، یافته‌ها و بحث و نتیجه‌گیری پرداخته خواهد شد.

### مبانی نظری و پیشینه پژوهش

پیدا کردن روش اثربخش برای کنترل کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن اهمیت خدمات حسابرسی به‌عنوان راهکاری کارآمد برای محدود کردن اختیارات مدیران در روابط قراردادی و عدم امکان مشاهده مستقیم کیفیت حسابرسی، امری ضروری است. حق‌الزحمه حسابرسی شرط ضروری برای اطمینان نسبت به کیفیت حسابرسی است. اگرچه حق‌الزحمه بیشتر خدمات حسابرسی همیشه بیانگر هزینه‌ی حسابرسی باکیفیت بالاتر نیست، اما علاوه بر داشتن کیفیت حسابرسی مناسب، موسسات حسابرسی هزینه‌ی استاندارد را برای انجام کار خود در نظر می‌گیرند که به‌طور طبیعی حق‌الزحمه دریافتی آن‌ها بیشتر از هزینه‌ها است (برادران حسن‌زاده و همکاران، ۱۳۹۵).

وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل اتکا که محصول یک سیستم گزارش‌گری جامع و مناسب می‌باشد، از ارکان ارزیابی وضعیت و عملکرد یک شرکت و تصمیم‌گیری در مورد سرمایه‌گذاری در شرکت به حساب می‌آید. در هر رویداد اقتصادی، سرمایه‌گذاران برای تصمیم‌گیری نیازمند اطلاعات قابل اتکا هستند. از دیدگاه سرمایه‌گذاران، اطلاعاتی قابل اتکا تلقی می‌شود که یک سازمان مستقل بر فرآیند گزارش‌گری شرکت‌ها و مرکز ثقل این فرآیند یعنی صورت‌های مالی، نظارت نمایند. نمونه‌ای از این‌گونه سازمان‌ها مستقل، موسسات حسابرسی می‌باشند. برای صورت‌های مالی گزارش شده ارزش افزوده فراهم می‌کنند، زیرا نتایج بررسی مربوط بودن و قابلیت اتکا محتوای صورت‌های مالی را گزارش می‌دهد. با توجه به جایگاه و نقش موسسات حسابرسی در تصمیمات استفاده‌کنندگان، کیفیت حسابرسی به عنوان عامل کلیدی در تهیه گزارش‌های حسابرسی، مورد توجه استفاده‌کنندگان قرار می‌گیرد. قابلیت اتکا صورت‌های مالی گزارش شده می‌تواند در برآورد بازده مورد انتظار سهامداران موثر است. از طرف دیگر، قابلیت اتکا صورت‌های مالی با انجام حسابرسی امکان پذیر خواهد بود (بهویان<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۲۰).

امروزه صاحب‌نظران به سازمان‌ها از زوایای مختلفی می‌نگرند. با توجه به نگرش آنان به سازمان‌ها نقش زنان نیز در سازمان‌ها متفاوت خواهد بود. برخی از صاحب‌نظران به سازمان همچون نظامی طبیعی می‌نگرند که در آن روابط

<sup>۱</sup>. Bhuayan

غیررسمی و قدرت و سیاست اهمیت بالایی دارد؛ برخی دیگر از صاحب‌نظران سازمان را نظامی عقلانی می‌دانند که در پی رسمیت‌سازمانی و دارای اهدافی مشخص است و برای دستیابی به این اهداف فعالیت می‌کند. وقتی سازمان‌ها را نظامی عقلانی بدانیم، انسان‌های شاغل در آن نیز انسان‌هایی اقتصادی و عقلانی خواهند بود؛ ولی اگر سازمان‌ها را نظامی طبیعی بدانیم، انسان‌های شاغل در آن انسان‌هایی سیاسی خواهند بود و سازمان نیز عرصه‌ای سیاسی دانست می‌شود. همواره مسئله‌ی مدیریت زنان توجه روان‌شناسان، جامعه‌شناسان و صاحب‌نظران مدیریت را به خود جلب نموده است. با اینکه زنان و مردان از لحاظ مدیریت رهبری با یک‌دیگر متفاوت‌اند، اما دلایل و شواهدی اندک برای این دیدگاه وجود دارد که هر یک از آن‌ها به صرف جنسیت، مدیران برتری باشند. بنابراین، بهتر است گفت شود که شیوه‌های مدیریتی بسیار خوب، متوسط و ضعیف را می‌توان هم در میان زنان و هم در میان مردان یافت و نمی‌توان درباره‌ی این موضوع کلی و قاطعانه داوری کرد (سپاسی و عبدلی، ۱۳۹۵).

حسابرسان نقش غیر قابل انکاری در ارتقای کیفیت گزارش‌گری مالی به عهده دارند. وظیفه اعتبار بخشی حسابرسان در ارتقای قابلیت اعتماد و تایید اطلاعات حسابداری، وظیفه‌ای خطیر برای انعکاس سودمندی این اطلاعات جهت تصمیم‌گیری و ارزیابی وظیفه مباشرت مدیران محسوب شود. این وظیفه با تشکیل جامعه حسابداران رسمی و خصوصی سازی حرفه حسابرسی اهمیت ویژه‌ای در نظام مالی کشور به خود گرفته است. اندازه‌ی موسسه‌های حسابرسی کننده، قدمت و نام تجاری این موسسه‌ها نمونه‌ای از معیارهای متمایزکننده کیفیت موسسات حسابرسی و شهرت آنها می‌باشد. یعنی موسسات بزرگتر و همچنین موسساتی که دارای نام تجاری مشهورتری نسبت به موسسات دیگر هستند دارای کیفیت کاری بالاتری هستند. یکی از مهمترین عوامل اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی اندازه‌ی شرکت حسابرسی است که این دو با هم رابطه مستقیم دارند، به طوری که هر چه اندازه‌ی شرکت حسابرسی بزرگ‌تر باشد، کیفیت حسابرسی هم بالاتر خواهد بود. منظور از اندازه‌ی حسابرس، حسن شهرت حسابرس (نام تجاری) است. به دلیل حسن شهرت حسابرس، اعتبار اطلاعات صورت‌های مالی افزایش یافته و لذا کیفیت حسابرسی بالاتر خواهد بود (بهویان و همکاران، ۲۰۲۰).

پژوهش‌ها در حوزه‌ی روان‌شناسی اجتماعی و مدیریت با توجه به تفاوت تعامل و ارتباط زنان با زیردستان خود نسبت به مردان نشان می‌دهد زنان و مردان دارای سبک مدیریتی متفاوتی هستند، زنان غالباً افرادی کمتر جسور، کمتر تهاجمی، کمتر خودرایی، مضطرب‌تر، ریسک‌گریزتر و اخلاقی‌تر شرح داده می‌شوند که این‌ها همه خصوصیتی هستند که یک گرایش محافظه‌کارانه و تمایل کم‌تر به ارتکاب تقلب را نشان می‌دهد. با اینکه زنان و مردان از لحاظ مدیریت رهبری با یکدیگر متفاوت‌اند، اما دلایل و شواهدی اندک برای این دیدگاه وجود دارد که هر یک از آن‌ها به صرف جنسیت، مدیران برتری باشند. بنابراین، بهتر است گفت شود که شیوه‌های مدیریتی بسیار خوب، متوسط و ضعیف را می‌توان هم در میان زنان و هم در میان مردان یافت و نمی‌توان درباره‌ی این موضوع کلی و قاطعانه داوری کرد (سپاسی و عبدلی، ۱۳۹۵). ویژگی‌های شخصیتی مدیریت می‌توانند چگونگی مدیریت شرکت را تحت تاثیر قرار دهند. به عنوان مثال، با توجه به چارچوب یکپارچه‌ی کنترل داخلی، فلسفه و ارزش‌های اخلاقی مدیریت بر محیط کنترل تاثیر می‌گذارد. بر این اساس، گرایش محافظه‌کار و نوع رهبری مدیران زن می‌تواند به یک محیط کنترلی داخلی بهتر با تاکید بیشتری بر گزارشگری مالی محافظه‌کارانه‌تر کمک کنند. این موضوع بر ریسک کنترلی حسابرسی و ریسک کلی

حسابرسی اثرگذار خواهد بود که می‌تواند بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و انتخاب حسابرس اثرگذار باشد (بهویان و همکاران، ۲۰۲۰). در سال‌های اخیر مطالعات بسیار زیادی در زمینه‌ی بررسی کیفیت گزارشگری مالی یا سطوح افشاء در گزارش‌های سالانه انجام شده است. مبانی نظری حسابداری مالی به عنوان یک منشور، اهداف و مقاصد گزارشگری مالی، ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی و معیارهای شناخت و اندازه‌گیری در گزارش‌های مالی را تعیین می‌کند و به عنوان راهنمای تدوین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی محسوب می‌شود زیرا تدوین استانداردهای حسابداری بدون بهره‌مندی از مبانی نظری، در محیط پیچیده و چالش برانگیز امروز، بی‌محتوا، سلیقه‌ای، متناقض و غیرقابل دفاع خواهد بود. از زمان تدوین مبانی نظری گزارشگری مالی و استانداردهای حسابداری، پژوهش‌های متعددی درباره‌ی کیفیت اطلاعات مالی گزارش‌شده از طریق سیستم حسابداری انجام شده است. نتایج پژوهش‌های انجام شده توسط امیهود و مندلسون<sup>۱</sup> (۱۹۸۶) و وایسلی و اوهارا<sup>۲</sup> (۲۰۰۴) نشان می‌دهد که افزایش کیفیت اطلاعات مالی به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و در نتیجه، کاهش هزینه‌ی حق‌الزحمه‌ی حسابرسی منجر می‌شود، هم‌چنین با توجه به این که زنان ریزبین‌تر هستند، لذا عموماً انتظار می‌رود که کیفیت حسابرسی و دقت حسابرسی برای آن‌ها از اهمیت بیشتری برخوردار باشد و در نتیجه می‌تواند باعث افزایش حق‌الزحمه‌ی حسابرسی نیز گردد. حال سؤال اصلی این پژوهش آن است، که آیا کیفیت گزارشگری مالی رابطه بین حضور زن با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی را تعدیل می‌کند؟

فلاح و برکچی‌زاده (۱۴۰۱) در مطالعه‌ای تحت عنوان "تأثیر حضور زنان در کمیته حسابرسی بر کیفیت و حق‌الزحمه حسابرسی"، به بررسی این موضوع پرداختند. یافته‌های حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش نشان می‌دهد که حضور زنان در کمیته حسابرسی شرکت موجب کاهش اقلام تعهدی اختیاری و افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود. صالحی و همکاران (۱۳۹۸) در مطالعه‌ای تحت عنوان "تغییر مدیران و حق‌الزحمه حسابرسی"، به بررسی این موضوع پرداختند. در آزمون فرضیه اول پژوهش رابطه معناداری بین تغییر مدیرعامل شرکت و حق‌الزحمه حسابرسی مشاهده نشد. در ادامه و با آزمون فرضیه دوم پژوهش رابطه منفی و معناداری بین تغییر رئیس هیئت‌مدیره و حق‌الزحمه حسابرسی مشاهده گردید. ایمانی برندق و همکاران (۱۳۹۶) در مطالعه‌ای تحت عنوان "بررسی تأثیر تنوع جنسیتی در کمیته‌ی حسابرسی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی"، به بررسی این موضوع پرداختند. یافته‌ها حاکی از آن است، حضور حداقل یک نماینده‌ی زن در کمیته‌ی حسابرسی می‌تواند حق‌الزحمه‌ی حسابرسی را کاهش دهد که مطابق با دیدگاه عرضه در این زمینه است.

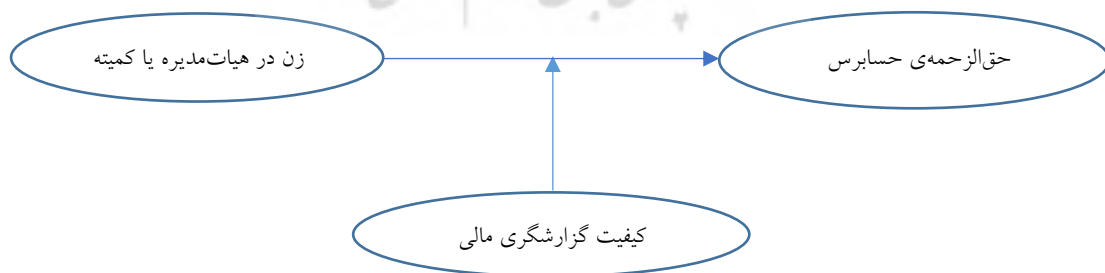
حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۵) در مطالعه‌ای تحت عنوان "تأثیر گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی و رقابت در بازار حسابرسی"، به بررسی این موضوع پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد حق‌الزحمه حسابرسی مستقل، به موجب گردش اجباری افزایش می‌یابد و این افزایش بیش از افزایش معمول در گردش اختیاری حسابرسان است و به شرکت‌ها هزینه‌ی اضافی تحمیل می‌کند. پورحیدری و گل‌محمدی شورکی (۱۳۹۴) در مطالعه‌ای با عنوان "سنجش رقابت در بازار خدمات حسابرسی از طریق بررسی چسبندگی حق‌الزحمه‌ی حسابرسی" به بررسی این موضوع پرداختند. شواهد تحقیق نشان می‌دهد که حق‌الزحمه‌های حسابرسی

<sup>۱</sup>. Amihud & Mendelson

<sup>۲</sup>t Ealley O O'Hara

دارای چسبندگی است. به عبارتی با تغییر شرایط، تغییر قابل ملاحظه و سریع در مبلغ حق الزحمه صورت نمی‌گیرد. به علاوه، تغییرات مثبت در حق الزحمه، بیشتر از تغییرات منفی رخ می‌دهد و این یعنی واکنش صاحبکاران نسبت به افزایش در مبلغ حق الزحمه، کمتر است. این نتایج حاکی از این موضوع است که بازار حق الزحمه حسابرسی در ایران غیررقابتی است و تعیین مبلغ آن بر مبنای تمام اطلاعات موجود انجام نمی‌شود.

بهویان و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی با عنوان "مدیران زن، کیفیت گزارشگری مالی و حق الزحمه‌ی حسابرسی" پرداختند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها نشان داد؛ بین مدیران زن (البته در این پژوهش مدیران زنی که قبلاً در شرکت‌هایی حضور داشته‌اند که منجر به ورشکستگی مالی شده است مورد بررسی قرار گرفت) و مدیریت سود رابطه‌ی مثبت و معناداری وجود دارد، هم‌چنین وجود مدیران زن باعث مطالبه‌ی حق الزحمه‌ی حسابرسی بیشتری گردید. مدیریت سود نیز رابطه‌ی بین مدیران زن و حق الزحمه‌ی حسابرسی را تعدیل می‌کند. لای و لیو<sup>۱</sup> (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان "تنوع در هیات مدیره، حق الزحمه‌ی حسابرسی و انتخاب حسابرِس" پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که بین وجود عضو زن در هیات مدیره و کمیته‌ی حسابرسی با کیفیت حسابرسی و انتخاب حسابرِس با کیفیت تر رابطه‌ی مستقیم و معناداری وجود دارد، از طرفی دیگر وجود عضو زن در ترکیب هیات مدیره و کمیته‌ی حسابرسی با حق الزحمه‌ی حسابرسی رابطه‌ی منفی و معناداری وجود دارد. کوربلا<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۱۵) در مطالعه‌ی ای با عنوان "ارتباط میان گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی با حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی روی شرکت‌های ایتالیایی" به بررسی این موضوع پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد کیفیت حسابرسی پس از گردش اجباری از مؤسسه‌های کوچک به مؤسسه‌های بزرگ، ارتقا یافته است. بر اساس نتیجه دیگر این پژوهش، حق الزحمه حسابرسی پس از گردش اجباری از مؤسسه‌های بزرگ به کوچک کاهش می‌یابد، اما از مؤسسه‌های کوچک به بزرگ تغییری نمی‌کند. کاسای<sup>۳</sup> (۲۰۱۳)، در مطالعه‌ی میان تحت عنوان "ساختار مالکیت، حق الزحمه حسابرسی، و کیفیت حسابرسی در ژاپن"، شواهدی را مبنی بر اینکه چگونه رابطه میان اقلام تعهدی حسابداری (توسط کیفیت اقلام تعهدی سنجیده می‌شود) و حق الزحمه‌های غیرعادی حسابرسی توسط ساختار مالکیت تعدیل می‌شود. نتایج نشان می‌دهد که حق الزحمه بالای حسابرسی، استقلال حسابرسان را به خطر می‌اندازد و در نتیجه منجر به کیفیت پایین حسابرسی می‌گردد. این نتایج نشان می‌دهد که وجود میزان بالای سهامداران نهادی، منجر به افزایش کیفیت اقلام تعهدی می‌شود. بعلاوه، در مورد رابطه میان کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی دریافتند که این رابطه بوسیله سهامداران نهادی تعدیل شده است. مدل مفهومی پژوهش به شرح شکل ۱ است:



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

<sup>۱</sup>. Lai & Liu

<sup>۲</sup>. Corbella

<sup>۳</sup>. Kasai

### فرضیه‌های پژوهش

فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر قابل تبیین است:

**فرضیه اول:** بین حضور زن در هیات‌مدیره یا کمیته‌ی حسابرسی با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی رابطه‌ی معنی‌داری وجود دارد.

**فرضیه دوم:** کیفیت گزارشگری مالی رابطه‌ی بین حضور زن در هیات‌مدیره یا کمیته‌ی حسابرسی با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی را تعدیل می‌کند.

### روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ هدف پژوهش، کاربردی، از لحاظ استنتاج، توصیفی تحلیلی (استقرایی) و از لحاظ طرح پژوهش، پس‌رویدادی است. برای جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات موردنیاز، ابتدا از روش کتابخانه‌ای و مطالعات اسنادی استفاده شده است. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از آمار توصیفی و آمار استنباطی استفاده خواهد شد. در بخش آمار توصیفی به ویژگی‌های کلی نمونه آماری از جمله میانگین، میانه، بیش‌ترین، کم‌ترین، انحراف استاندارد، کشیدگی و چولگی پرداخته می‌شود و در بخش آمار استنباطی ابتدا ضریب همبستگی پیرسون بین متغیرها بررسی می‌شود و پس از آن به مانایی متغیرها و ناهمسانی مدل پرداخته خواهد شد. هم‌چنین به منظور تشخیص نوع داده‌های ترکیبی مدل از آزمون‌های  $F$  لیمر و هاسمن استفاده خواهد شد. تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از نرم‌افزار آماری ایویوز انجام خواهد شد و تکنیک استفاده‌ای داده‌های پانل خواهد بود. پژوهش حاضر با استفاده از روش داده‌های ترکیبی در ۱۵۳ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران برآورد شده است.

مدل آزمون فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر است:

الگوی شماره (۱):

$$LNAUDIT_{it} = \mu_0 + \mu_1 FEMTD + \mu_2 REM + \mu_3 REM * FEMTD + \mu_4 SIZE + \mu_5 LEV + \mu_6 GROWTH + \mu_7 ROA + \varepsilon_0$$

*LNAUDIT*: حق‌الزحمه‌ی حسابرسی

*REM*: کیفیت گزارشگری مالی (مدیریت سود)

*FEMTD*: مدیران زن

*SIZE*: اندازه شرکت

*LEV*: اهرم مالی

*GROWTH*: رشد شرکت

*ROA*: نرخ بازده دارایی

$\varepsilon$ : جزء خطا



متغیر وابسته: در این پژوهش حق الزحمه‌ی حسابرسی (LAF) به عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شده است که برابر با لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی شرکت در سال مورد نظر می‌باشد (بهویان و همکاران، ۲۰۲۰).

متغیر مستقل: در این پژوهش یک متغیر مستقل تحت عنوان مدیران زن وجود دارد. به طوری که اگر در هیات مدیره یا کمیته‌ی حسابرسی تنها یک عضو زن وجود داشته باشد، یک و در غیر این صورت صفر خواهد گرفت (لای و لیو، ۲۰۱۷).

متغیر تعدیل‌گر: در این پژوهش یک متغیر تعدیل‌گر تحت عنوان کیفیت گزارشگری مالی وجود دارد، که برای اندازه‌گیری آن از مدیریت سود استفاده خواهد شد. در پژوهش حاضر مانند تحقیقات رویچاودری (۲۰۰۶) جهت اندازه‌گیری سطح دست‌کاری فعالیت‌های واقعی از معیار جریان نقدی عملیاتی غیر عادی<sup>۱</sup> استفاده می‌شود. برای اندازه‌گیری آن از مدل رگرسیون زیر به شرح الگوی شماره ۲ استفاده می‌شود که در آن جزء باقیمانده معادله رگرسیون (€) نشان دهنده‌ی سطح غیرعادی متغیر برآورد شده می‌باشد (بهویان و همکاران، ۲۰۲۰).  
الگوی شماره (۲):

$$\frac{CFO_{it}}{Assets_{i,t-1}} = K_{1t} \left( \frac{1}{Assets_{i,t-1}} \right) + K_{2t} \left( \frac{Sales_{it}}{Assets_{i,t-1}} \right) + K_{3t} \left( \frac{\Delta Sales_{it}}{Assets_{i,t-1}} \right) + \epsilon_{it}$$

CFO<sub>it</sub>: جریان نقدی عملیاتی در دوره‌ی t

Assets<sub>t-1</sub>: جمع دارایی‌ها در ابتدای دوره‌ی مالی

ΔSales<sub>it</sub>: تغییرات فروش در دوره‌ی t

€: جزء باقیمانده‌ی الگو و نشان‌دهنده‌ی مدیریت سود واقعی

متغیرهای کنترلی: در این پژوهش ۴ متغیر کنترلی به شرح زیر وجود دارد:

اندازه شرکت: اندازه‌ی شرکت در این تحقیق از طریق لگاریتم طبیعی ارزش دفتری دارایی‌ها محاسبه می‌گردد (بهویان و همکاران، ۲۰۲۰).

اهرم مالی: نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌های شرکت به‌عنوان نماینده اهرم در نظر گرفته شده است (رحیمیان و توکل نیا، ۱۳۹۲).

رشد شرکت: که از طریق تغییر در دارایی‌های شرکت قابل تعیین می‌باشد، به طوری که دارایی‌های انتهای دوره به کسر دارایی ابتدای دوره گردیده و بر دارایی ابتدای دوره تقسیم می‌گردد (هاگا و همکاران، ۲۰۱۸).

بازده دارایی‌ها: از طریق تقسیم سود خالص بر جمع کل دارایی‌ها قابل محاسبه می‌باشد (اسدی و صدری‌نیا، ۱۳۹۳).

### یافته‌های پژوهش

نتایج پژوهش در دو بخش شامل آمار توصیفی و آمار استنباطی قابل بیان می‌باشد: مفاهیم آمار توصیفی متغیرها شامل میانگین، میانه، حداقل، حداکثر مشاهده‌ها به‌عنوان شاخص‌های مرکزی و انحراف معیار به‌عنوان شاخص پراکندگی و ضریب کشیدگی، ضریب چولگی به‌عنوان شاخص‌های توزیعی ارائه شده است. اصلی‌ترین شاخص مرکزی، میانگین

<sup>۱</sup>. Operating cash flow

است که بیانگر نقطه‌ی تعادل و مرکز ثقل توزیع است و شاخص خوبی برای نشان دادن مرکزیت داده‌ها است. برای مثال مقدار میانگین متغیر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی شرکت برابر با ۵/۲۲۷ است که نشان می‌دهد بیشتر داده‌ها حول این نقطه تمرکز یافته‌اند. میانه یکی دیگر از شاخص‌های مرکزی است که وضعیت جامعه را نشان می‌دهد. همان‌طور که نتایج نشان می‌دهد میانه‌ی متغیر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی شرکت برابر با ۶/۹۴۰ است که بیانگر این است که نیمی از داده‌ها کم‌تر از این مقدار و نیمی دیگر بیش‌تر از این مقدار هستند. انحراف معیار یکی از مهم‌ترین پارامترهای پراکندگی است و معیاری برای میزان پراکندگی مشاهدات از میانگین است؛ مقدار این پارامتر برای متغیر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی شرکت برابر با ۳/۴۲۸ است.

جدول ۱. آماره‌های توصیفی متغیرها

متغیر	میانگین	میانه	بیشترین	کمترین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
حق‌الزحمه‌ی حسابرسی	۵/۲۲۷	۶/۹۴۰	۱۰/۱۰۵	۰/۰۰۰	۳/۴۲۸	-۰/۷۷۹	۱/۸۰۳
مدیران زن	۰/۰۷۹	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۲۷۵	۳/۲۸۸	۱۲/۶۶۱
گزارشگری مالی	۰/۰۳۶	۰/۰۲۱	۰/۹۳۶	-۰/۴۸۴	۰/۱۴۹	۰/۹۶۵	۶/۴۸۱
بازده دارایی‌ها	۰/۱۲۰	۰/۰۹۶	۰/۶۰۳	-۰/۲۸۹	۰/۱۳۲	۰/۶۷۴	۳/۸۰۹
رشد شرکت	۰/۲۲۳	۰/۱۳۸	۳/۶۵۴	-۰/۲۹۷	۰/۳۳۶	۳/۵۷۶	۲۶/۴۵۲
اندازه شرکت	۱۴/۶۶۳	۱۴/۴۷۱	۲۰/۱۸۳	۱۱/۱۹۷	۱/۴۸۵	۰/۹۲۸	۴/۶۲۵
اهرم مالی	۰/۵۴۲	۰/۵۵۵	۰/۹۸۶	۰/۰۱۳	۰/۱۹۰	-۰/۳۰۹	۲/۵۹۵

در این بخش آمار استنباطی مورد بحث قرار گرفته است. با توجه به جدول ۲،  $p$ -value کوچک‌تر از ۰/۰۵ است، بنابراین آمیخته یا ترکیبی بودن داده‌ها رد می‌شود و با توجه به آزمون لیمر، داده‌ها پانل بوده و از این رو آزمون هاسمن<sup>۱</sup> انجام می‌شود.

جدول ۲. نتایج آزمون F لیمر

مدل	نوع آزمون	نوع مدل	p-value	درجه آزادی	مقدار آماره
مدل اول	آزمون F لیمر	پانل	۰/۰۰۰	۱۴۴/۷۱۸	F= ۲۰/۴۵۰

طبق نتایج حاصل از آزمون هاسمن برای مدل پژوهش، با توجه به این که در سطح اطمینان ۵ درصد ارزش احتمال کمتر از ۰/۰۵ است، لذا فرضیه‌ی صفر رد می‌شود. رد فرضیه‌ی صفر نشان می‌دهد که روش اثرات تصادفی ناسازگار است و بایستی از روش اثرات ثابت استفاده شود.

جدول ۳. نتایج آزمون هاسمن

مدل	نوع آزمون	نوع مدل	p-value	درجه آزادی	مقدار آماره
مدل اول	آزمون هاسمن	اثرات ثابت	۰/۰۰۰	۷	$\chi^2 = ۳۶/۵۴۸$

<sup>۱</sup>. Hausman

با توجه به اینکه  $p$ -value مندرج در جدول ۴ کمتر از سطح معنی‌داری ۵٪ است، مدل دارای ناهمسانی واریانس می‌باشد. برای رفع این مشکل از روش حداقل مربعات تعمیم یافته استفاده می‌شود.

جدول ۴. نتایج آزمون ناهمسانی واریانس مدل پژوهش (بروش پاکان - کوک و ویسبرگ)

نتیجه	احتمال آماره	آماره	مدل پژوهش
ناهمسانی واریانس	۰/۰۰۰	۸۷/۸۷۰	مدل اول

در جدول ۵ با توجه به اینکه  $p$ -value مندرج در جدول برای مدل بیشتر از سطح معنی‌دار ۵٪ است، مدل دارای خودهمبستگی نمی‌باشد.

جدول ۵. نتایج آزمون ولدریج مدل پژوهش

نتیجه	احتمال آماره	آماره	مدل پژوهش
عدم خودهمبستگی در مدل پژوهش	۰/۲۹۱	۱۰۶/۰۹۴	مدل اول

قبل از آزمون فرضیه پژوهش بر اساس نتایج به‌دست‌آمده، باید از صحت نتایج اطمینان حاصل نمود. بدین منظور برای بررسی معناداری کل مدل از آزمون  $F$  استفاده گردید. با توجه به احتمال آماره  $F$  محاسبه‌شده (۰/۰۰۰)، می‌توان ادعا نمود که مدل رگرسیونی برازش شده معنادار است. آماره‌ی دوربین واتسون نیز بین ۱.۵ تا ۲.۵ یعنی ۱/۵۱۵ می‌باشد که نشان از استقلال خطاها دارد و از طرفی ضریب تعیین تعدیل شده ۰/۶۸۴ می‌باشد که نشان از آن دارد که حدود ۶۸ درصد از تغییرات در متغیر وابسته مدل (کیفیت گزارشگری مالی)، توسط سایر متغیرهای مدل توضیح داده می‌شود.

جدول ۶. آزمون مدل و فرضیه پژوهش

نتایج	سطح معناداری	آماره $t$	انحراف معیار	ضرایب	وابسته (حق الزحمه‌ی حسابرسی شرکت)
	۰/۰۰۵	-۲/۸۱۸	۴/۰۴۸	-۱۱/۴۱۱	C (عرض از مبدأ)
تایید فرضیه اول	۰/۰۰۵	۲/۷۷۶	۰/۰۰۱	۰/۰۰۴	مدیران زن
	۰/۷۲۸	-۰/۳۴۷	۰/۰۸۴	-۰/۰۲۹	کیفیت گزارشگری مالی (مدیریت سود)
تایید فرضیه دوم	۰/۰۰۸	-۲/۶۵۹	۰/۳۴۸	-۰/۹۲۵	کیفیت گزارشگری مالی (مدیریت سود) *مدیران زن
	۰/۰۰۰	۴/۱۵۲	۰/۲۷۴	۱/۱۴۰	اندازه شرکت
	۰/۵۸۳	۰/۵۴۸	۰/۱۲۴	۰/۰۶۸	اهرم مالی
	۰/۰۰۰	-۵/۶۲۰	۰/۰۹۸	-۰/۵۵۲	رشد شرکت
	۰/۸۷۱	۰/۱۶۱	۰/۱۴۳	۰/۰۲۳	نرخ بازده دارایی
۱/۵۱۵			آماره دوربین واتسون	۲۹۸/۲۲۹ (۰/۰۰۰)	آماره $F$ فیشر (سطح معنی‌داری)
۰/۶۸۴			ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۷۸۷	ضریب تعیین

ضریب برآوردی متغیر مدیران زن نمایه‌ی بالا نشان‌دهنده‌ی رابطه‌ی معنادار میان مدیران زن و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی شرکت در سطح خطای ۰/۰۵ است؛ زیرا میزان  $p$ -value محاسبه‌شده برای ضریب این متغیر پژوهش، کمتر از ۰/۰۵ به‌دست آمده است؛ بنابراین می‌توان گفت که ارتباط معنادار بین مدیران زن و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد؛ بنابراین فرضیه اول پژوهش تایید می‌شود. هم‌چنین ضریب برآوردی متغیر کیفیت گزارشگری مالی جدول بالا نشان‌دهنده‌ی رابطه‌ی معنادار میان کیفیت گزارشگری مالی و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی شرکت در سطح خطای ۰/۰۵ نیست؛ زیرا میزان  $p$ -value محاسبه‌شده برای ضریب این متغیر پژوهش، بیشتر از ۰/۰۵ به‌دست آمده است؛ بنابراین می‌توان گفت که ارتباط معنادار بین کیفیت گزارشگری مالی و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود ندارد. از طرفی بررسی مقدار آماره  $t$ ، متغیر کیفیت گزارشگری مالی (مدیریت سود) \*مدیران زن نشان می‌دهد در سطح خطای ۵ درصد دارای رابطه معنی‌داری با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی شرکت می‌باشد؛ بنابراین می‌توان بیان کرد فرضیه در سطح اطمینان بالاتر از ۹۵ درصد پذیرفته می‌گردد. از این رو با توجه به نتایج بدست آمده می‌توان بیان کرد کیفیت گزارشگری مالی رابطه‌ی بین حضور زن در هیات‌مدیره یا کمیته‌ی حسابرسی با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی را تعدیل می‌کند؛ از این رو فرضیه دوم پژوهش پذیرفته می‌شود.

با توجه به آن‌که ضریب اندازه‌ی شرکت مثبت است و از طرفی مقدار احتمال آن کمتر از ۵٪ می‌باشد، بنابراین رابطه‌ی معنی‌داری بین این متغیر کنترلی و کیفیت گزارشگری مالی وجود دارد. به طوری که با یک واحد افزایش در متغیر اندازه‌ی شرکت، کیفیت گزارشگری مالی ۱/۱۴۰٪ افزایش می‌یابد از طرفی با توجه به آن‌که ضریب رشد شرکت منفی است و از طرفی مقدار احتمال آن کمتر از ۵٪ می‌باشد، بنابراین رابطه‌ی معنی‌داری بین این متغیر کنترلی و کیفیت گزارشگری مالی وجود دارد. به طوری که با یک واحد افزایش در متغیر رشد شرکت، کیفیت گزارشگری مالی ۰/۵۵۲ کاهش می‌یابد. بین دو متغیر اهرم مالی و نرخ بازده دارایی‌ها نیز با کیفیت گزارشگری مالی در این پژوهش رابطه‌ای یافت نشد.

### بحث و نتیجه‌گیری

از آن‌جایی که بین حضور زن در هیات‌مدیره یا کمیته‌ی حسابرسی و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی رابطه‌ی مثبت وجود داشته و این رابطه معنادار نیز می‌باشد. هر چند که با توجه به خصوصیات زنان که همواره با محافظه‌کاری همراه می‌باشد، از آن‌جایی که حضور زنان در هیات‌مدیره باعث می‌گردد که خدمات بیشتری از حسابرس خواسته شود و نیاز باشد با وسواس بیشتری حسابرسی انجام گردد، لذا این موضوع بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی تأثیری مثبت دارد، این نتیجه با پژوهش بهویان و همکاران (۲۰۲۰) موافق می‌باشد. از این جهت به تصمیم‌گیرندگان توصیه می‌شود که هر چند شرکت‌ها حق‌الزحمه‌ی بیشتری به حسابرس پرداخت می‌کنند ولی انتظار دریافت خدمات بیشتر، بهتر و با کیفیت بالاتری می‌شود. هم‌چنین از آن‌جایی که کیفیت گزارشگری مالی ارتباط بین حضور زن در هیات‌مدیره یا کمیته‌ی حسابرسی با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی را تعدیل می‌کند، و ارتباط نیز منفی و معنادار می‌باشد. این نتیجه با پژوهش بهویان و همکاران (۲۰۲۰) و لای و لیو (۲۰۱۷) موافق و همسو می‌باشد. لذا توصیه می‌شود به کیفیت گزارشگری

مالی توجه ویژه گردد و چون در این پژوهش معیار مدیریت سود می‌باشد و اعتقاد بر آن است که مدیریت سود باعث کاهش کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد. پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی به شرح زیر است:

۱. پیشنهاد می‌شود رابطه‌ی بین حضور زن در هیات‌مدیره یا کمیته‌ی حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی در صنایع مختلف به‌طور جداگانه مورد آزمون قرار گیرد.
۲. پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی سایر ویژگی‌های هیات‌مدیره نیز با موضوع کیفیت گزارشگری مالی مورد بررسی قرار گیرد.
۳. از آن‌جا که معیارهای و مدل‌های متعددی برای اندازه‌گیری کیفیت گزارشگری مالی وجود دارد، پیشنهاد می‌گردد پژوهش حاضر با استفاده از سایر شاخص‌های اندازه‌گیری نیز مورد بررسی قرار گیرد و با پژوهش حاضر نیز مقایسه گردد.
۴. در این پژوهش فقط کیفیت گزارشگری مالی به عنوان تعدیل‌گر استفاده شده است، پیشنهاد می‌شود سایر متغیرها بنیادی حسابداری نیز مورد بررسی قرار گیرد.

مطالعات علمی و پژوهشی غالباً با محدودیت‌هایی مواجه هستند. با این حال، تلاش محقق باید در این راستا باشد که ضمن ارزش علمی مطالعه به دنبال رفع یا مقابله با محدودیت‌ها باشد. مهم‌ترین محدودیت پژوهش حاضر، ویژگی خاص پژوهش در حوضه‌ی علوم اجتماعی است. به بیانی دیگر تأثیر متغیرهای دیگری که کنترل آن‌ها خارج از دسترس پژوهش‌گر است و امکان تأثیرگذاری آن‌ها بر نتایج پژوهش دور از ذهن نیست. برخی از این محدودیت‌ها عبارت‌اند از:

۱. این پژوهش با توجه به اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام شده است، لذا نتایج آن تحت تأثیر مستقیم درستی و قابل اطمینان بودن آن اطلاعات می‌باشد.
۲. در این تحقیق سعی شده است که متغیر کنترل و مداخله‌گر که به واسطه‌ی پژوهش‌ها و مطالعه‌های انجام گرفته شناسایی شده‌اند در مدل رگرسیون مورد استفاده قرار گیرند. اما با توجه به وجود عوامل مداخله‌گر دیگر، از جمله عوامل رفتاری سهامداران، عامل تورم و سایر عوامل اقتصادی خرد و کلان در سطح شرکت‌ها و جامعه، که دلیل عدم دسترسی به اطلاعات مورد بررسی قرار نگرفته است، می‌توان این عوامل را جزء محدودیت‌های این پژوهش دانست.

#### فهرست منابع

اسدی، مرتضی و صدری‌نیا، مصطفی. (۱۳۹۳). تأثیر اندازه شرکت، بتا و اهرم مالی بر عملکرد شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار (به تفکیک گروه‌های صنعتی). *فصلنامه تحقیقات مدل‌سازی اقتصادی*، ۵(۱۹)، ۱۶۹-۱۷۴.

<http://jfm.khu.ac.ir/article-1-912-fa.html>

ایمانی برندق، محمد، عبدی، مصطفی، و کاظمی علوم، مهدی. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*.

doi: 10.22059/acctgrev.2017.228755.1007561. ۳۰۳-۳۲۲، (۳)، ۲۴

برادران حسن زاده، رسول، تلخابی، فاطمه، و قجر بیگی، مهسا. (۱۳۹۵). مروری بر عوامل موثر بر تعیین حق الزحمه حسابرسی صورت‌های مالی. ۳۲، ۸۹-۱۰۰.

پورحیدری، امید، و گل محمدی شورکی، مجتبی. (۱۳۹۴). سنجش رقابت در بازار خدمات حسابرسی از طریق بررسی چسبندگی حق الزحمه حسابرسی. فصلنامه علمی - پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۲ (۴۷)، ۱-۲۱. doi: 20.1001.1.28210166.1394.12.47.1.0

حساس یگانه، یحیی، برزیده، فرخ، تقوی فرد، محمدتقی، و فرهنگ سیدآبادی، محمد. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی و رقابت در بازار حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۳ (۳)، ۳۳۳-۳۵۲. doi: 10.22059/acctgrev.2016.59779

حسینی، سیداحسان. (۱۳۹۱). بررسی رابطه بین تغییرات مدیریت و مدیریت سود. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه فردوسی، مشهد.

رحیمیان، نظام‌الدین و توکل‌نیا، اسماعیل. (۱۳۹۲). اهرم مالی و ارتباط آن با درماندگی مالی و فرصت‌های رشد در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران (روابط خطی و انحنایی). حسابداری مالی، ۲۰ (۵)، ۱۰۸-۱۲۹. <http://qfaj.mobarakeh.iau.ir/article-1-124-fa.html>

سپاسی، سحر، و عبدلی، لیلا. (۱۳۹۵). تأثیر جنسیت مدیران ارشد شرکت بر محافظه‌کاری شرطی. مطالعات اجتماعی روان‌شناختی زنان، ۱۴ (۱)، ۱۲۹-۱۵۴. doi: 10.22051/jwsps.2016.2335

سجادی، سید حسین، رشیدی باغی، محسن، ابوبکری، عبدالرحمن، و شیرعلی زاده، محسن. (۱۳۹۴). رابطه‌ی بین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و پاداش هیئت مدیره. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۵ (۳)، ۳۹-۵۸. doi: 10.22051/jera.2015.641

صالحی، اله‌کرم، و صالحی، برزو. (۱۳۹۳). مروری بر مدل‌های اندازه‌گیری مدیریت سود: اقلام تعهدی اختیاری و درآمد اختیاری، نشریه دانش حسابداری و مطالعات حسابرسی، ۴ (۱۶)، ۱۰۳. [https://journals.srbiau.ac.ir/article\\_7766.html](https://journals.srbiau.ac.ir/article_7766.html)

صالحی، مهدی، لاری دشت بیاض، محمود، و وظیفه‌دان، نجمه. (۱۳۹۸). تغییر مدیران و حق‌الزحمه حسابرسی. دانش حسابرسی، ۱۹ (۷۴)، ۷۵-۵۳. <http://danesh.dmk.ir/article-1-2159-fa.html>

فلاح، رضا، و برکچی زاده، مارال. (۱۴۰۱). تأثیر حضور زنان در کمیته حسابرسی بر کیفیت و حق‌الزحمه حسابرسی (شواهد تجربی: بورس اوراق بهادار تهران). نشریه علمی رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری، ۶ (۲۰)، ۱۷۷۹-۱۷۶۱. <https://www.majournal.ir/index.php/ma/article/view/1371>

Amihud, Y., & Mendelson, H. (1986). Liquidity and stock returns. *Financial Analysts Journal*, 42(3), 43-48. doi: 10.2469/faj.v42.n3.43

Asadi, M., Sadrynia, M. (2015). The Effect of Firm Size, Beta and Financial Leverage on the Performance of Selected Companies in Tehran Stock Exchange (the Breakdown of Industrial Groups). *Journal of Financial Modeling*, 5 (19), 149-174. <http://jfm.khu.ac.ir/article-1-912-fa.html> [In Persian]

- Bektas, E., & Kaymak, T. (2009). Governance mechanisms and ownership in an emerging market: The case of Turkish banks. *Emerging Markets Finance and Trade*, 45(6), 20-32. doi: 10.2753/REE1540-496X450602
- Bhuiyan, M. B. U., Salma, U., Roudaki, J., & Tavite, S. (2020). Financial reporting quality, audit fees and risk committees. *Asian Review of Accounting*, 28(3), 423-444. doi: 10.1108/ARA-01-2019-0017
- Bozec, R., & Dia, M. (2017). Monitoring function of the board and audit fees: contingent upon ownership concentration. *International Journal of Accounting & Information Management*, 25(1), 70-90. doi: 10.1108/IJAIM-05-2016-0054
- Corbella, S., Florio, C., Gotti, G., & Mastroli, S. A. (2015). Audit firm rotation, audit fees and audit quality: The experience of Italian public companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 25, 46-66. doi: 10.1016/j.intaccaudtax.2015.10.003
- Easley, D., & O'hara, M. (2004). Information and the cost of capital. *The journal of finance*, 59(4), 1553-1583. doi: 10.1111/j.1540-6261.2004.00672.x
- Hassani, M., & Bashir, H. S. M. (2011). Examining the Relationship between the Level of Disclosure of Accounting Information and the Fluctuation of the Price of Stock, in the Companies Accepted in rrrr nn'. . tkkk aa reet. *Journal of Economics & Business Research*, 1, (2), 75-84.
- Hassas Yeganeh, Y., Barzideh, F., Taghavifard, M. T., & Farahmand Seyed Abadi, M. (2016). Investigating the impact of Mandatory Audit Firm Rotation on Audit Fee and Audit Market Competition. *Accounting and Auditing Review*, 23(3), 333-352. doi: 10.22059/acctgrev.2016.59779 [In Persian]
- Kim, J. B., Wang, Z., & Zhang, L. (2016). CEO overconfidence and stock price crash risk. *Contemporary Accounting Research*, 33(4), 1720-1749. doi: 10.1111/1911-3846.12217
- Lai, S. M., & Liu, C. L. (2018). Management characteristics and corporate investment efficiency. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 25(3-4), 295-312. doi: 10.1080/16081625.2016.1266270
- Pourheidari, O. P., & Golmohammadi Shuraki, M. (2015). Measuring the Competition in Audit services Market Through Examination of Audit Fee Stickiness. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 12(47), 1-21. dor: 20.1001.1.28210166.1394.12.47.1.0 [In Persian]
- Salehi, A., Salehi, B. (2016). A Review on the Measurement Models of the Earnings Management: Discretionary Accruals - based Models and Discretionary Revenues-based Model, *Iranian Management Accounting Association*, 4(16), 103. [https://journals.srbiau.ac.ir/article\\_7766.html](https://journals.srbiau.ac.ir/article_7766.html) [In Persian]
- sssss s, ,, & Allll i, .. (2))) . ff fcct ff Maaagrrs' Geeeer nn Cddditiaaal Coeeervttism. *Women's Studies Sociological and Psychological*, 14(1), 129-154. doi: 10.22051/jwsp.2016.2335 [In Persian]