

اثر جنسیت حسابرس ارشد بر حق الزحمه حسابرسی: نقش تعدیل‌گر تخصص حسابرس در صنعت

مهسا جلیلیان^۱*

چکیده

هدف این پژوهش، بررسی تأثیر جنسیت حسابرس ارشد بر حق الزحمه حسابرسی با تأکید بر نقش تعدیل‌گر تخصص حسابرس در صنعت بود. جامعه آماری شامل شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۹ تا ۱۴۰۳ بود که پس از اعمال معیارهای غربالگری، ۱۳۵ شرکت به‌عنوان نمونه نهایی انتخاب شدند. برای آزمون سه فرضیه پژوهش، از مدل‌های رگرسیونی چند متغیره استفاده شد. نتایج نشان داد که جنسیت حسابرس ارشد (زن بودن) تأثیر مثبت و معناداری بر میزان حق الزحمه حسابرسی دارد؛ به طوری که حضور حسابرس زن با اجرای رویه‌های دقیق‌تر، حساسیت بیشتر نسبت به ریسک و توجه بالاتر به جزئیات، هم کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشد و هم سطح تلاش و زمان صرف‌شده را افزایش می‌دهد که به حق الزحمه بیشتر منجر می‌شود. یافته‌های پژوهش همچنین بیانگر آن است که تخصص حسابرس در صنعت، رابطه بین جنسیت حسابرس ارشد و حق الزحمه حسابرسی را به‌طور معناداری تقویت می‌کند. به بیان دیگر، زمانی که حسابرس ارشد زن از دانش و تجربه عمیق‌تری نسبت به صنعت صاحبکار برخوردار باشد، توانایی او در شناسایی تحریف‌ها، ارزیابی ریسک‌های خاص صنعت و اعمال قضاوت حرفه‌ای دقیق‌تر افزایش یافته و اثر جنسیت بر نتایج حسابرسی برجسته‌تر می‌شود.

واژه‌های کلیدی: حق الزحمه حسابرسی، جنسیت حسابرس ارشد، تخصص حسابرس در صنعت.

^۱ نویسنده مسئول: کارشناس ارشد حسابداری، گروه حسابداری، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی،

بندرعباس، ایران / mhsajlyyan400@gmail.com

مقدمه

در دهه‌های اخیر، توجه فزاینده‌ای به ویژگی‌های فردی و حرفه‌ای حسابرسان، به‌ویژه شرکای ارشد حسابرسی، به‌عنوان عوامل تعیین‌کننده در کیفیت و نتایج فرآیند حسابرسی معطوف شده است. یکی از مهم‌ترین این ویژگی‌ها جنسیت است؛ موضوعی که در ادبیات رفتار اقتصادی، روان‌شناسی و حسابرسی نیز مورد بررسی قرار گرفته و شواهد گوناگونی از تأثیر تفاوت‌های جنسیتی بر سبک قضاوت، ریسک‌پذیری و حساسیت اخلاقی ارائه شده است (چارنس و نیزی، ۲۰۱۲). مطالعات حسابرسی نشان می‌دهد حضور حسابرسان زن در موقعیت‌های ارشد، با حق الزحمه‌های بالاتر (بورک و همکاران، ۲۰۱۹؛ هردیس و همکاران، ۲۰۱۵) و شاخص‌های بالاتر کیفیت حسابرسی نظیر کاهش اقلام تعهدی غیرعادی (لی و همکاران، ۲۰۱۹؛ هردیس و همکاران، ۲۰۱۶) ارتباط دارد. این نتایج بیانگر آن است که ویژگی‌های رفتاری و اخلاقی متفاوت زنان می‌تواند به تلاش و دقت بیشتر در اجرای رویه‌های حسابرسی منجر شود. با این حال، محدوده وسیعی از پژوهش‌های پیشین بر نقش حسابرس مشارکت‌کننده تمرکز داشته‌اند و نقش حسابرس ارشد (فردی که مسئولیت هدایت عملیات حسابرسی، تصویب برنامه‌ها، کنترل کیفیت، نظارت بر تیم، و تعامل مستقیم با مدیریت صاحبکار را بر عهده دارد) کمتر به‌صورت مستقل بررسی شده است (داوانار و همکاران، ۲۰۲۱). این در حالی است که در بسیاری از مؤسسات حسابرسی، سهم حسابرس ارشد از ساعت‌های نظارتی و تصمیمات کلیدی بسیار چشمگیر است (کانتسوتو و همکاران، ۲۰۱۹). همچنین در برخی کشورها، محدودیت‌های افشا سبب شده اطلاعات مربوط به حسابرس ارشد در اختیار عموم قرار نگیرد (کامران و همکاران، ۲۰۱۸) و این موضوع خود سبب ایجاد شکاف پژوهشی در بررسی اثر جنسیت در جایگاه ارشد شده است.

در کنار ویژگی‌های فردی، ویژگی‌های حرفه‌ای حسابرسان نیز می‌تواند نقش بسیار مهمی در کیفیت اجرای حسابرسی ایفا کند. یکی از برجسته‌ترین این ویژگی‌ها تخصص صنعت حسابرس است. حسابرسان متخصص در یک صنعت، شناخت عمیق‌تری از فرآیندهای عملیاتی، ریسک‌های ذاتی، ساختار گزارشگری مالی و رویه‌های رایج آن صنعت دارند؛ موضوعی که توانایی آن‌ها در شناسایی تحریف‌های بااهمیت و طراحی آزمون‌های مؤثر را افزایش می‌دهد. شواهد موجود نشان می‌دهد تخصص صنعت می‌تواند هم بر کیفیت حسابرسی و هم بر سطح حق الزحمه اثرگذار باشد، زیرا مشتریان برای بهره‌مندی از این تخصص، هزینه بیشتری را می‌پذیرند. با تلفیق این دو دیدگاه - ویژگی‌های جنسیتی و تخصص حرفه‌ای - این احتمال وجود دارد که تخصص صنعت حسابرس به‌عنوان یک عامل تعدیل‌کننده، رفتارها و قضاوت‌های حرفه‌ای ناشی از جنسیت را تقویت یا تضعیف کند. برای مثال، اگر حسابرس ارشد زن در یک صنعت خاص متخصص باشد، انتظار می‌رود دقت، حساسیت اخلاقی و رویکرد ریسک‌گریزانه او با پشتوانه دانش عمیق صنعتی، قوی‌تر بروز یابد و بر کیفیت حسابرسی اثر بیشتری داشته باشد. همچنین ممکن است تخصص صنعت سبب شود تصمیمات او درباره تعیین دامنه کار و حق الزحمه، دقیق‌تر و مبتنی بر شناخت واقع‌بینانه از پیچیدگی‌های صنعت باشد.

² Charness & Gneez

³ Burke et al

⁴ Hardies et al

⁵ Lee t al

⁶ Downar et al

⁷ Contessotto et al

⁸ Cameran et al

با وجود این اهمیت، ادبیات موجود کمتر به تعامل جنسیت حسابرسان ارشد و تخصص صنعت در توضیح نتایج حسابرسی پرداخته است. بیشتر تحقیقات، این دو عامل را به صورت جداگانه بررسی کرده‌اند و مطالعات اندکی وجود دارد که نقش تعدیل‌گری تخصص صنعت را در روابط مربوط به جنسیت حسابرسان ارشد تحلیل کرده باشد. به‌ویژه بررسی اینکه آیا تخصص صنعت می‌تواند اثر جنسیت حسابرسان ارشد را بر حق‌الزحمه حسابرسی تعدیل کند، همچنان با کمبود شواهد تجربی مواجه است.

بر همین اساس، پژوهش حاضر با هدف پرکردن این شکاف، به بررسی موارد زیر می‌پردازد:

- اثر جنسیت حسابرسان ارشد بر حق‌الزحمه حسابرسی
 - نقش تعدیل‌کننده تخصص صنعت در حسابرسان در رابطه جنسیت حسابرسان ارشد و حق‌الزحمه حسابرسی
- نتایج این پژوهش می‌تواند به درک بهتر سازوکارهای رفتاری و حرفه‌ای مؤثر بر کیفیت حسابرسی کمک کرده و مبنایی برای طراحی سیاست‌های ارتقای شفافیت، کارایی و کیفیت خدمات حسابرسی فراهم آورد.

بیان مساله

در سال‌های اخیر، پژوهش‌های حوزه حسابرسی با تمرکز بر ویژگی‌های فردی شرکای حسابرسی، به‌ویژه جنسیت، اقل‌های جدیدی را برای درک عوامل مؤثر بر کیفیت و هزینه‌های حسابرسی گشوده‌اند (فرانسیس^۹، ۲۰۲۳). شواهد موجود نشان می‌دهد حضور حسابرسان زن در نقش‌های کلیدی، از جمله شراکت و مدیریت عملیات حسابرسی، با حق‌الزحمه‌های بالاتر (بورک و همکاران^{۱۰}، ۲۰۱۹؛ هردیس و همکاران^{۱۱}، ۲۰۱۵) و همچنین بهبود کیفیت حسابرسی و کاهش خطاهای غیرعادی در گزارشگری مالی همراه است (لی و همکاران، ۲۰۱۹؛ هردیس و همکاران، ۲۰۱۶). این نتایج بیانگر آن است که تفاوت‌های جنسیتی می‌توانند به‌طور غیرمستقیم بر قضاوت حرفه‌ای، ریسک‌گریزی و حساسیت اخلاقی حسابرسان اثرگذار باشند؛ موضوعی که در ادبیات روان‌شناسی و اقتصاد رفتاری نیز تأیید شده است (چارنس و نیزی^{۱۲}، ۲۰۱۲).

با وجود تمرکز قابل توجه بر نقش حسابرسان مشارکت‌کننده، نقش حسابرسان ارشد که مسئول تصمیمات کلیدی مانند تصویب برنامه حسابرسی، تخصیص منابع، کنترل کیفیت عملیات و نظارت نهایی بر اجرای فرایند حسابرسی است همچنان کمتر به صورت مستقل بررسی شده است (داونار و همکاران^{۱۳}، ۲۰۲۱). به دلیل محدودیت‌های افشای اطلاعات درباره حسابرسان ارشد در بسیاری از کشورها (کامران و همکاران، ۲۰۱۸)، بررسی اثر جنسیت در این جایگاه مدیریتی همچنان با کمبود شواهد و شکاف پژوهشی مواجه است. با این حال، پژوهش‌های انجام‌شده در کشورهایی نظیر چین، آلمان و سوئیس نشان می‌دهد که ترکیب جنسیتی شرکای حسابرسی می‌تواند پیامدهای مهمی برای کیفیت و هزینه خدمات حسابرسی داشته باشد (کوه و همکاران^{۱۴}، ۲۰۲۳؛ پری و همکاران^{۱۵}، ۲۰۲۳؛ هه و همکاران^{۱۶}، ۲۰۲۱). از این رو، تحلیل مستقل اثر جنسیت حسابرسان ارشد از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است.

⁹ Francis

¹⁰ Burke et al

¹¹ Hardies et al

¹² Charness & Gneezy

¹³ Downar et al

¹⁴ Koh et al

¹⁵ Perry et al

¹⁶ He et al

در کنار ویژگی‌های جمعیت‌شناختی حسابرسان، ویژگی‌های حرفه‌ای آن‌ها نیز نقشی بنیادین در کیفیت خدمات حسابرسان ایفا می‌کند. یکی از برجسته‌ترین این ویژگی‌ها تخصص صنعت حسابرسان است. حسابرسان متخصص در یک صنعت خاص، شناخت عمیق‌تری از ساختارهای تجاری، چرخه‌های عملیاتی، ریسک‌های ذاتی و رویه‌های گزارشگری مالی آن صنعت دارند. این آشنایی گسترده موجب می‌شود توانایی بیشتری در شناسایی تحریف‌های بااهمیت، ارزیابی درست برآوردهای مدیریت و طراحی رویه‌های مؤثر حسابرسان داشته باشند. شواهد پیشین نشان می‌دهد تخصص صنعت نه تنها کیفیت حسابرسان را ارتقا می‌دهد، بلکه بر سطح حق الزحمه حسابرسان نیز اثرگذار است؛ زیرا مشتریان برای بهره‌گیری از تجربه تخصصی، حاضر به پرداخت هزینه‌های بیشتر هستند.

از منظر رفتاری، بر اساس ادبیات روان‌شناسی، حسابرسان زن معمولاً ریسک‌گریزتر، دقیق‌تر و حساس‌تر به موضوعات اخلاقی معرفی شده‌اند (امبروس و اسکمینگ^{۱۷}، ۱۹۹۹؛ برناردی و ارنولد^{۱۸}، ۱۹۹۷). این صفات می‌توانند بر نحوه برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسان توسط حسابرسان ارشد زن اثر بگذارند و تلاش حرفه‌ای بیشتری را در بخش‌های پرریسک ایجاد کنند (هردیس و همکاران، ۲۰۲۱). از سوی دیگر، اگر حسابرسان ارشد زن در صنعتی خاص دارای تخصص بیشتری باشد، انتظار می‌رود قضاوت حرفه‌ای وی دقیق‌تر، حساس‌تر و مبتنی بر تجربه تخصصی باشد. بنابراین می‌توان انتظار داشت که تخصص صنعت حسابرسان نقش تعدیل‌کننده‌ای در رابطه میان جنسیت حسابرسان ارشد و حق الزحمه حسابرسان ایفا کند. علاوه بر این، چون حسابرسان ارشد بیشترین سهم نظارتی در فرایند حسابرسان را بر عهده دارد (کانتسوتو و همکاران^{۱۹}، ۲۰۱۹)، ویژگی‌های فردی و حرفه‌ای او می‌تواند به‌طور مستقیم یا از طریق تعامل با یکدیگر بر خروجی نهایی حسابرسان اثرگذار باشد. در چنین چارچوبی، انتظار می‌رود اثرات جنسیتی در حضور یا عدم حضور تخصص صنعت تقویت یا تضعیف شود؛ زیرا تخصص می‌تواند دقت، اثربخشی و حساسیت رفتار حرفه‌ای حسابرسان ارشد را تغییر دهد. بنابراین، با وجود شواهد پراکنده در مورد اثر جنسیت بر هزینه حسابرسان، هنوز مشخص نیست که تخصص صنعت حسابرسان چگونه و تا چه میزان می‌تواند این روابط را دگرگون سازد. بر این اساس، پرسش اصلی پژوهش حاضر آن است که:

- آیا جنسیت حسابرسان ارشد بر حق الزحمه حسابرسان اثر معناداری دارد؟
 - آیا تخصص صنعت در حسابرسان رابطه بین جنسیت حسابرسان ارشد و حق الزحمه حسابرسان را تعدیل می‌کند؟
- پاسخ به این پرسش‌ها می‌تواند به روشن شدن سازوکارهای حرفه‌ای مؤثر بر کیفیت حسابرسان و همچنین طراحی سیاست‌های ارتقای کارایی و شفافیت خدمات حسابرسان کمک کند.

اهمیت و ضرورت پژوهش

در سال‌های اخیر، ادبیات حسابرسان به‌طور چشمگیری به سمت بررسی ویژگی‌های فردی و حرفه‌ای شرکای حسابرسان، به‌ویژه جنسیت، حرکت کرده است. اگرچه بخش قابل توجهی از تحقیقات پیشین عمدتاً بر عوامل سازمانی همچون اندازه مؤسسه حسابرسان یا موقعیت جغرافیایی دفاتر تمرکز داشته‌اند (دیفوند و ژانگ^{۲۰}، ۲۰۱۴)، اما تغییرات نهادی و الزامات جدید افشا در برخی کشورها فرصت کم‌سابقه‌ای برای تحلیل نقش جنسیت در تصمیمات

¹⁷ Ambrose & Schminke

¹⁸ Bernardi & Arnold

¹⁹ Contessotto et al

²⁰ DeFond & Zhang

کلیدی حسابرسی فراهم ساخته است (فرانسیس، ۲۰۲۳؛ لنوکس و وو^{۲۱}، ۲۰۱۸). این روند، جایگاه جنسیت را به عنوان یکی از متغیرهای مهم در تبیین الگوهای رفتاری حسابرسان ریسک‌گریزی، حساسیت اخلاقی و میزان تلاش حرفه‌ای در کانون توجه پژوهش‌های اخیر قرار داده است (امبروز و اسکمینگ^{۲۲}، ۱۹۹۹؛ بایرنز و همکاران^{۲۳}، ۱۹۹۹).

با وجود این پیشرفت‌ها، نقش حسابرسان ارشد افرادی که مسئولیت مستقیم برنامه‌ریزی، نظارت، مرور اسناد کاری، کنترل کیفیت و تعامل با مدیریت صاحبکار را بر عهده دارند به‌طور مستقل کمتر بررسی شده است. شواهد موجود نشان می‌دهد که در بسیاری از کشورها اطلاعات مربوط به هویت حسابرس ارشد به‌طور عمومی افشا نمی‌شود (کامران و همکاران، ۲۰۱۸)، موضوعی که تحلیل دقیق اثرات جنسیتی در این جایگاه کلیدی را دشوار ساخته است. درحالی‌که وظایف گسترده‌تر حسابرس ارشد موجب می‌شود اثرات مرتبط با ویژگی‌های جنسیتی، از جمله اولویت‌های رفتاری، ریسک‌گریزی و میزان تلاش حرفه‌ای، در این سطح مدیریتی قابل مشاهده‌تر و اثرگذارتر باشد (داونار و همکاران، ۲۰۲۱).

در کنار ویژگی‌های فردی، عوامل حرفه‌ای نظیر تخصص صنعت حسابرس نقشی محوری در کیفیت حسابرسی ایفا می‌کنند. حسابرسانی که در یک صنعت خاص دارای تخصص هستند، درک عمیق‌تری از چرخه‌های عملیاتی، الگوهای ریسک، استانداردهای گزارشگری و مسائل پیچیده آن صنعت دارند. این مزیت دانشی می‌تواند دقت قضاوت حرفه‌ای، توان تشخیص تحریف‌های بااهمیت و اثربخشی رویه‌های حسابرسی را تقویت کند. از این رو، ترکیب این دو بعد جنسیت حسابرس ارشد و تخصص صنعت حسابرس فضای پژوهشی جدیدی فراهم می‌آورد که می‌تواند شناخت دقیق‌تری از نحوه شکل‌گیری کیفیت حسابرسی و ساختار هزینه آن ارائه کند.

بر اساس ادبیات روان‌شناسی و رفتار حرفه‌ای، زنان معمولاً ریسک‌گریزتر، دقیق‌تر و حساس‌تر به ملاحظات اخلاقی معرفی می‌شوند (برناردی و ارنولد^{۲۴}، ۱۹۹۷). هنگامی که این ویژگی‌ها با تخصص صنعت ترکیب می‌شود، انتظار می‌رود تأثیر آن‌ها بر کیفیت حسابرسی دوچندان گردد. زیرا تخصص صنعتی به حسابرس ارشد زن این امکان را می‌دهد که با فهم عمیق‌تر از ریسک‌های ذاتی صنعت، تصمیماتی دقیق‌تر در زمینه تعیین دامنه آزمون‌ها، شدت رویه‌ها و تخصیص منابع اتخاذ کند. در مقابل، نبود تخصص کافی می‌تواند این اثرات را تضعیف کرده یا حتی خنثی سازد. از این منظر، تخصص صنعت حسابرس می‌تواند نقش تعدیل‌کننده‌ای در روابط مبتنی بر جنسیت ایفا کند و زمینه‌ای فراهم آورد تا اثرات رفتاری جنسیتی بهتر قابل شناسایی و اندازه‌گیری شوند.

در ادبیات موجود، اگرچه شواهد پراکنده‌ای درباره اثر جنسیت حسابرس مشارکت‌کننده بر کیفیت و پیامدهای حسابرسی وجود دارد، اما پژوهشی که به‌طور صریح و یکپارچه اثر جنسیت حسابرس ارشد را در کنار نقش تعدیل‌کننده تخصص صنعت بر حق‌الزحمه حسابرسی بررسی کند، همچنان کمیاب است. این شکاف نظری، ضرورت انجام مطالعه حاضر را به‌وضوح نشان می‌دهد. پژوهش حاضر با ارائه یک چارچوب ترکیبی و سنجش تعامل میان جنسیت حسابرس ارشد و تخصص صنعت، می‌تواند در توسعه مدل‌های رفتاری حسابرسی، به‌ویژه در زمینه ریسک‌گریزی، حساسیت اخلاقی و تلاش حرفه‌ای، نقش مهمی ایفا کند.

یافته‌های این پژوهش علاوه بر غنای ادبیات، می‌تواند برای تنظیم‌گران، ناظران و مدیران مؤسسات حسابرسی کاربردی باشد. درک دقیق‌تر از تأثیر جنسیت در نقش‌های ارشد و نحوه تعامل آن با تخصص صنعت می‌تواند به

²¹ Lennox & Wu

²² Ambrose & Schminke

²³ Byrnes et al

²⁴ Bernardi & Arnold

شکل‌گیری سیاست‌هایی در جهت ارتقای کیفیت حسابرسی، طراحی ترکیب بهینه تیم‌های حسابرسی و بهبود سازوکارهای نظارتی کمک کند. همچنین، نتایج به شرکت‌های حسابرسی امکان می‌دهد رویکردی فعال‌تر در مدیریت ریسک، ارتقای ساختار تیم‌ها و بهبود اعتماد ذی‌نفعان اتخاذ کنند. از این منظر، پژوهش حاضر نه تنها از لحاظ علمی ضروری است، بلکه از منظر حرفه‌ای و سیاست‌گذاری نیز دارای اهمیت راهبردی است.

پیشینه پژوهش

تپانی و همکاران^{۲۵} (۲۰۲۵) در مقاله‌ای با عنوان حسابرسان ارشد زن، حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی، به بررسی رابطه میان حضور حسابرسان ارشد زن با حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی در کشور سوئیس پرداخته‌اند. نتایج مطالعه آنها نشان می‌دهد که حضور حسابرسان ارشد زن با افزایش کیفیت حسابرسی همراه است، اما رابطه معناداری با افزایش حق الزحمه حسابرسی مشاهده نمی‌شود. با این حال، این رابطه عمدتاً در شرایطی مشاهده می‌شود که حسابرس ارشد زن تجربه کمتری نسبت به صاحبکار داشته باشد؛ شرایطی که معمولاً با سطح ریسک بالاتری همراه است. افزون بر این، یافته‌ها حاکی از آن است که حسابرسان ارشد زن و حسابرسان ناظر زن تأثیر متفاوتی بر حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی دارند.

کونتل و پورکونا^{۲۶} (۲۰۲۲) در پژوهشی به بررسی رابطه بین رهبران زن تیم حسابرسی و تلاش حسابرسی پرداختند. این مطالعه با استفاده از داده‌های خصوصی گردآوری شده به صورت دستی از شرکت‌های حسابرسی کوچک و متوسط اسپانیا طی دوره ۲۰۰۱ تا ۲۰۱۵ انجام شد. نتایج، پس از کنترل مسئله درون‌زایی، نشان داد که رهبران زن تیم حسابرسی و تیم‌های تحت هدایت آنان، به ویژه در شرایط افزایش پیچیدگی کار حسابرسی، تلاش حسابرسی کارآمدتری از خود نشان می‌دهند. افزون بر این، یافته‌ها بیانگر آن است که با افزایش تجربه، رهبران زن تیم حسابرسی نوعی همگرایی رفتاری با الگوهای مردانه از خود بروز می‌دهند که می‌تواند به عنوان انگیزه‌ای درونی برای ارتقای شغلی آینده تفسیر شود. تحلیل‌های تکمیلی همچنین تفاوت‌هایی در رفتار رهبران زن تیم حسابرسی در شرایط کوتاه‌تر بودن دوره تصدی مؤسسه حسابرسی و بزرگ‌تر بودن اندازه مؤسسه حسابرسی نشان می‌دهد. در مجموع، شواهد تجربی این پژوهش از این دیدگاه حمایت می‌کند که تنوع جنسیتی موجب بهبود کارایی و اثربخشی حسابرسی می‌شود.

مندز^{۲۷} (۲۰۲۲) این مقاله تأثیر مدیران زن را بر تقاضا برای تلاش حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی برای نمونه‌ای از شرکت‌های غیرمالی استرالیا در دوره ۲۰۰۴-۲۰۱۸ تجزیه و تحلیل می‌کند. نتایج او نشان می‌دهد که تنوع جنسیتی در هیئت مدیره و کمیته حسابرسی تأثیر مفیدی هم بر تقاضای تلاش حسابرسی و هم بر نتایج فرآیند حسابرسی دارد. این تأثیر مفید مدیران زن را می‌توان به مدیران غیرموظف نسبت داد. مدیران زن با سابقه و پرمشغله و زنانی که ریاست هیئت مدیره یا کمیته حسابرسی را بر عهده دارند، به ویژه در بهبود تلاش‌ها و نتایج حسابرسی تأثیرگذار هستند.

گو^{۲۸} (۲۰۲۱) در پژوهشی با عنوان ویژگی‌های سرمایه‌گذاری خارجی، تخصص در صنعت و هزینه‌های حسابرسی در شرکت‌های چندملیتی ژاپنی به بررسی تأثیر ویژگی‌های سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی بر هزینه‌های حسابرسی و

²⁵ Tiphaine et al

²⁶ Contell & Porcuna

²⁷ Mendez

²⁸ Gu

نقش تخصص صنعت حسابرس در این رابطه پرداخت. نتایج نشان داد شرکت‌هایی که در تعداد نسبتاً زیادی از کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه سرمایه‌گذاری می‌کنند، با هزینه‌های حسابرسی بالاتری مواجه هستند. همچنین هرچه فاصله جغرافیایی بین کشور مبدأ شرکت و کشورهای میزبان بیشتر باشد، هزینه‌های حسابرسی نیز افزایش می‌یابد. علاوه بر این، تخصص حسابرس در صنعت صاحبکار این رابطه را تضعیف می‌کند، به این معنا که تخصص صنعتی می‌تواند اثر ویژگی‌های سرمایه‌گذاری خارجی بر افزایش هزینه‌های حسابرسی را کاهش دهد. تحلیل‌های مقطعی نیز نشان داد این روابط تحت تأثیر عواملی مانند رسوایی‌های شرکت‌های بزرگ حسابرسی، بحران‌های مالی، اندازه مؤسسه حسابرسی و تعداد شرکت‌های تابعه صاحبکار قرار دارند.

دخت فرشید و برادران حسن زاده (۱۴۰۲) در پژوهش خود ارتباط فشار حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. در این تحقیق فشار حق الزحمه حسابرسی از طریق تفاوت سطح عادی حق الزحمه حسابرسی و حق الزحمه واقعی حسابرسی محاسبه شده است و معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی، اندازه حسابرس، دوره تصدی حسابرس، تخصص حسابرس در صنعت و استقلال حسابرس می‌باشند. نتایج تحقیقات نشان می‌دهد ارتباط معنی‌داری بین فشار حق الزحمه حسابرسی با اندازه حسابرس، دوره تصدی حسابرس و تخصص حسابرس در صنعت وجود ندارد در حالیکه یک رابطه منفی معنی‌دار بین فشار هزینه‌های حسابرسی و استقلال حسابرس وجود دارد.

خانی زاده (۱۴۰۱) در پژوهشی به بررسی ارتباط بین دوره تصدی حسابرس و حق الزحمه خدمات غیرحسابرسی باکیفیت حسابرسی در شرکت‌ها پرداخت. هدف اصلی این تحقیق بررسی ارتباط بین دوره تصدی حسابرس و حق الزحمه خدمات غیرحسابرسی باکیفیت حسابرسی در شرکت‌ها طی سال‌های ۱۳۹۵ تا ۱۳۹۹ بود که در این راستا دوره تصدی حسابرس و حق الزحمه خدمات غیرحسابرسی و کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است. بر اساس روش نمونه‌گیری حذفی سیستماتیک تعداد ۹۷ شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به عنوان نمونه آماری انتخاب گردید. نتایج تحقیق نشان داد بین دوره تصدی حسابرس باکیفیت حسابرسی در شرکت‌ها ارتباط معنادار وجود

دارد. بین حق الزحمه خدمات غیرحسابرسی باکیفیت حسابرسی در شرکت‌ها ارتباط معنادار وجود دارد.

گرندل و آزادی (۱۴۰۰) طی پژوهشی به بررسی اثر تعدیلی جنسیت حسابرس بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش حاکی از آن است که کیفیت حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی اثر مثبت و معناداری دارد و همچنین، نتایج نشان داد که جنسیت حسابرس به عنوان متغیر تعدیلگر بر رابطه میان کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، تاثیر معناداری نداشت. بیژن‌نیا و جهانشاد (۱۴۰۰) در پژوهشی به بررسی تاثیرگذاری جنسیت حسابرس بر رابطه بین استقلال حسابرس و کیفیت خدمات حسابرسی پرداختند. جامعه آماری این تحقیق کلیه اعضای جامعه حسابداران رسمی موسسات حسابرسی می‌باشد؛ که تعداد آنها ۱۸۵۶ نفر می‌باشد. جهت تجزیه و تحلیل اطلاعات از روش مدلیابی معادلات ساختاری به کمک نرم افزار SmartPLS استفاده گردیده است. نتایج تحقیق حاضر تاثیر استقلال حسابرس بر کیفیت حسابرسی را مثبت ارزیابی نمود.

دارایی و همکاران (۱۴۰۰) پژوهشی تحت عنوان "تبیین رابطه‌ی بین کیفیت حسابرسان، استقلال حسابرسان، حق الزحمه حسابرسان، با کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های بیمه‌ای" ارائه نمودند. نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه‌های پژوهش، بیان‌کننده وجود رابطه معنی‌دار و مستقیم (مثبت) بین کیفیت حسابرسان، استقلال حسابرسان و حق الزحمه حسابرسان با کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های بیمه‌ای در ایران می‌باشد.

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول: جنسیت حسابرسان بر حق الزحمه حسابرسان اثر معنادار دارد.

فرضیه دوم: تخصص حسابرسان در صنعت رابطه بین جنسیت حسابرسان بر حق الزحمه حسابرسان را تعدیل می‌کند.

روش پژوهش

پژوهش حاضر از منظر فرآیند اجرا (نوع داده‌ها) یک پژوهش کمی، از نظر نتیجه اجرای آن یک پژوهش کاربردی است. هدف تحقیق کاربردی، توسعه دانش کاربردی در یک زمینه خاص است. هم‌چنین تحقیق حاضر، از نظر روش و ماهیت از نوع تحقیق همبستگی است. روش تحقیق از نظر هدف اجرا یک پژوهش تحلیلی، از نظر منطق اجرا یک پژوهش قیاسی-استقرایی و از نظر بعد زمانی یک پژوهش طولی (پس‌رویدادی) است. در این پژوهش برای جمع‌آوری اطلاعات مرتبط با مبانی تئوریک و ادبیات پژوهش از روش مطالعه کتابخانه‌ای استفاده شده است و با مراجعه به کتب، مقالات و پایان‌نامه‌ها اطلاعات لازم برای این بخش جمع‌آوری گردید. در بخش آزمون فرضیات نیز از روش اسناد کاوی صورت‌های مالی شرکت‌ها در سایت بورس اوراق بهادار تهران به جمع‌آوری اطلاعات پرداخته شد و اطلاعات موردنیاز، از صورت‌های مالی حسابرسان شده شرکت‌ها در سایت رسمی بورس اوراق بهادار تهران، سایت کدال استخراج گردید.

جامعه و نمونه آماری

جامعه مورد مطالعه در تحقیق حاضر شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده و فعال در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی پنج‌ساله از ابتدای سال ۱۳۹۹ تا پایان سال ۱۴۰۳ می‌باشد. تعداد این شرکت‌ها ۶۲۷ واحد بوده است که به‌عنوان جامعه آماری تحقیق در نظر گرفته شده‌اند. جهت تعیین نمونه آماری، از روش غربالگری استفاده شده است؛ این روش در بسیاری از مطالعات حسابداری و مدیریت مالی به منظور افزایش اعتبار و قابلیت تعمیم یافته‌های پژوهشی مرسوم می‌باشد. بر این اساس، تمامی شرکت‌های عضو جامعه آماری که واجد شرایط تعیین شده بودند، وارد نمونه تحقیق شده‌اند و شرکت‌های فاقد شرایط مذکور حذف گردیده‌اند. شرایط تعیین نمونه به شرح ذیل است:

۱. دسترس بودن گزارش‌های سالانه و اطلاعات لازم برای محاسبه متغیرهای تحقیق در بازه زمانی ۱۳۹۹ تا ۱۴۰۳؛
۲. عدم وجود تغییرات عمده در فعالیت عملیاتی یا سال مالی شرکت‌ها در دوره زمانی پژوهش؛
۳. به منظور افزایش هم‌سنجی و همسان‌سازی شرایط انتخابی شرکت‌ها و ارتقای قابلیت مقایسه داده‌ها، پایان سال مالی شرکت‌ها باید منطبق با آخرین روز اسفند ماه باشد؛

۴. در راستای حفظ همگنی داده‌ها و با توجه به تفاوت‌های بنیادین ماهیت اقتصادی شرکت‌ها، نمونه تحقیق شامل بانک‌ها و مؤسسات مالی نظیر شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بیمه و لیزینگ نخواهد بود، زیرا ساختارهای افشای مالی و حاکمیت شرکتی در این گروه‌ها به طور قابل ملاحظه‌ای با سایر شرکت‌ها متفاوت است. این گام‌ها به منظور تضمین دقت و اعتبار نتایج پژوهش و همچنین افزایش قدرت تعمیم‌پذیری آنها به کل جامعه آماری اتخاذ شده است.

جدول ۱. فرآیند انتخاب شرکت‌های نمونه

تعداد شرکت‌ها	شرح
۶۲۷	تعداد شرکت‌هایی که تا پایان سال مالی ۱۴۰۳ در بورس اوراق بهادار تهران عضو بوده‌اند.
۱۰۰	شرکت‌های که طی دوره ۵ ساله (۱۳۹۹-۱۴۰۳) در بورس تهران عضویت نداشته‌اند
۱۲۵	تعداد شرکت‌هایی که عضو شرکت‌های بخش مالی و خدماتی و بیمه و بانک‌ها و هلدینگ بوده‌اند.
۹۶	تعداد شرکت‌هایی که بین ۱۳۹۹-۱۴۰۳ پایان سال مالی آنها منتهی به ۲۹ اسفند نبوده است.
۶۱	تعداد شرکت‌هایی که بین ۱۳۹۹-۱۴۰۳ تغییر سال مالی داده‌اند.
۱۱۰	تعداد شرکت‌هایی که اطلاعات مورد نیاز تحقیق آنها در بازه زمانی مورد نظر در دسترس نبوده است.
۴۸۲	تعداد کل شرکت‌های که حذف شده‌اند
۱۳۵	تعداد شرکت‌های عضو نمونه

پس از اعمال محدودیت‌های مذکور، تعداد ۱۳۵ شرکت به عنوان نمونه آماری تحقیق برای دوره مالی ۱۳۹۹ تا ۱۴۰۳ انتخاب شدند که مجموع شرکت-سال‌های آنان برابر با ۶۷۵ می‌باشد. داده‌های مورد نیاز پژوهش از صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت‌ها و پایگاه‌های اطلاعاتی معتبر گردآوری شده است.

مدل‌های رگرسیونی پژوهش

مدل (۱): اثر جنسیت حسابرس ارشد بر حق الزحمه حسابرسی

نقش تعدیل‌کننده حق الزحمه حسابرسی در رابطه بین جنسیت حسابرس ارشد و کیفیت حسابرسی

$$AFEE_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 LEAD_WOMAN_{i,t} + \beta_2 AC_MEETINGS_{i,t} + \beta_3 SIZE_{i,t} + \beta_4 INHERENT_RISK_{i,t} + \beta_5 LEV_{i,t} + \beta_6 LIQ_{i,t} + \beta_7 LOSS_{i,t} + \beta_8 AUDITOR_CHANGE_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

مدل (۲): اثر تخصص حسابرس در صنعت در رابطه بین جنسیت حسابرس ارشد و حق الزحمه

حسابرسی

نقش تعدیل‌کننده حق الزحمه حسابرسی در رابطه بین جنسیت حسابرس ارشد و کیفیت حسابرسی

$$AFEE_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 LEAD_WOMAN_{i,t} + \beta_2 SPEC_{i,t} + \beta_3 LEAD_WOMAN_{i,t} * SPEC_{i,t} + \beta_4 AC_MEETINGS_{i,t} + \beta_5 SIZE_{i,t} + \beta_6 INHERENT_RISK_{i,t} + \beta_7 LEV_{i,t} + \beta_8 LIQ_{i,t} + \beta_9 LOSS_{i,t} + \beta_{10} AUDITOR_CHANGE_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

تعریف عملیاتی متغیرهای پژوهش

در این پژوهش برای آزمون فرضیه‌ها از مجموعه‌ای از متغیرهای وابسته، مستقل، تعدیلگر و کنترلی استفاده می‌شود. تعریف هر یک از این متغیرها به شرح زیر است.

متغیر وابسته

حق الزحمه حسابرسی (AFEE): حق الزحمه حسابرسی نشان‌دهنده بهای تمام‌شده خدمات حسابرسی مستقل است که توسط شرکت پرداخت می‌شود. این متغیر در پژوهش حاضر به‌عنوان شاخصی برای اندازه‌گیری میزان تلاش حسابرس و پیچیدگی فرآیند حسابرسی در نظر گرفته می‌شود. در این پژوهش، برای اندازه‌گیری حق الزحمه حسابرسی، از کل مبلغ حق الزحمه پرداخت شده به حسابرس مستقل (افشاشده در یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی) استفاده می‌شود. با توجه به اینکه مبالغ پولی دارای چولگی هستند و برای کاهش اثر مقیاس و همسان‌سازی واریانس داده‌ها، از لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی استفاده می‌شود:

$$AFEE_{i,t} = \ln(\text{Total Audit FEE}_{i,t})$$

استفاده از لگاریتم طبیعی باعث می‌شود که توزیع متغیر به توزیع نرمال نزدیک‌تر شده و اثرات ناشی از تفاوت‌های فاحش در اندازه شرکت‌ها بر مبلغ حق الزحمه تعدیل گردد؛ این روش، رایج‌ترین شیوه اندازه‌گیری در مطالعات داخلی و بین‌المللی حوزه حسابرسی است (تیپانی و همکاران^{۲۹}، ۲۰۲۵).

متغیر مستقل

جنسیت حسابرس ارشد (LEAD_WOMAN): این متغیر به‌صورت متغیر مجازی تعریف می‌شود؛ به گونه‌ای که اگر حسابرس ارشد (شریک مسئول حسابرسی) زن باشد، مقدار ۱ و در غیر این صورت مقدار ۰ به خود می‌گیرد (تیپانی و همکاران، ۲۰۲۵).

متغیر تعدیل گر

تخصص صنعت در حسابرسی (SPEC): در این پژوهش، تخصص حسابرس در صنعت به‌عنوان متغیر تعدیل گر در نظر گرفته شده است. تخصص صنعت به میزان تجربه و تمرکز یک مؤسسه حسابرسی یا حسابرس ارشد در رسیدگی به شرکت‌های فعال در یک صنعت خاص اشاره دارد. در این پژوهش، تخصص صنعت حسابرس بر اساس سهم بازار مؤسسه حسابرسی در یک صنعت خاص اندازه‌گیری می‌شود. سهم بازار معمولاً بر مبنای نسبت مجموع دارایی‌ها یا فروش شرکت‌های تحت حسابرسی یک مؤسسه در یک صنعت، به کل دارایی‌ها یا فروش شرکت‌های همان صنعت محاسبه می‌شود. پس از محاسبه سهم بازار متغیر تخصص صنعت حسابرس به‌صورت مجازی (۱ برای حسابرس متخصص، ۰ در غیر این صورت) قابل اندازه‌گیری است (بالسام و همکاران^{۳۰}، ۲۰۰۳).

²⁹ Tiphaine et al

³⁰ Balsam et al

متغیرهای کنترلی

تعداد جلسات کمیته حسابرسی (AC_MEETINGS): این متغیر نشان‌دهنده تعداد جلساتی است که کمیته حسابرسی شرکت طی یک سال مالی برگزار کرده است. اطلاعات مربوط به تعداد جلسات از گزارش فعالیت هیئت‌مدیره و گزارش حاکمیت شرکتی شرکت‌ها استخراج می‌شود.

اندازه شرکت (SIZE): برابر است با لگاریتم طبیعی کل دارایی‌های شرکت.

ریسک ذاتی (INHERENT_RISK): برابر است با نسبت موجودی کالا و حساب‌های دریافتی به کل دارایی‌ها.

اهرم مالی (LEV): برابر است با نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها.

نقدینگی (LIQ) برابر است با نسبت دارایی‌های جاری به بدهی‌های جاری.

زیان شرکت (LOSS): این متغیر یک متغیر مجازی است که عملکرد مالی شرکت را از منظر سودآوری نشان می‌دهد. در صورتی که شرکت در دوره مورد بررسی زیان خالص گزارش کرده باشد مقدار آن ۱ و در غیر این صورت مقدار ۰ ثبت می‌شود.

تغییر مؤسسه حسابرسی (AUDITOR_CHANGE): اگر شرکت در طول سال مالی حسابرس خود را تغییر داده باشد مقدار آن ۱ و اگر از همان حسابرس سال قبل استفاده کرده باشد مقدار آن ۰ در نظر گرفته می‌شود (تیبانی و همکاران، ۲۰۲۵).

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

نتایج آمار توصیفی جدول (۲) نشان می‌دهد میانگین لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه حسابرسی برابر ۱۵.۰۲ است که به‌عنوان نماینده الگوی یکنواخت قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، نشان‌دهنده پرداخت هزینه قابل توجه و نسبتاً ثابت توسط شرکت‌ها برای تعامل با حسابرسان است. ۲۶ درصد از حسابرسی‌های ارشد توسط زنان انجام شده که حکایت از حضور قابل ملاحظه اما کمتر از حسابرسان مرد دارد و ساختار حرفه حسابرسی را تا حدی مردانه نشان می‌دهد. از نظر تخصص صنعت حسابرس، میانگین ۰.۳۱۲ نشان می‌دهد که حدود ۳۱ درصد حسابرسان در نمونه در صنعت خاص تخصص دارند؛ این امر نشان‌دهنده حضور نسبی حسابرسان متخصص صنعت در نمونه است که می‌تواند در تحلیل‌های بعدی نقش مهمی ایفا کند.

تعداد جلسات کمیته حسابرسی به طور متوسط ۴۸۸ جلسه در سال است که از حاکمیت شرکتی فعال و سطح مناسبی از نظارت حکایت دارد. اندازه شرکت‌ها با میانگین لگاریتم طبیعی دارایی برابر ۱۳.۹۵، نمایانگر نمونه‌ای از شرکت‌های متوسط تا بزرگ است که به پیچیدگی عملیاتی و نیازمند حسابرسی گسترده‌تر دلالت دارد. میانگین ریسک ذاتی برابر ۰.۳۴۷ نشان می‌دهد بخش قابل توجهی از دارایی‌های شرکت‌ها در اقلام با ریسک حسابرسی بالاتر متمرکز است که می‌تواند نیازمند تلاش و دقت بیشتر از سوی حسابرس باشد. اهرم مالی با میانگین ۰.۴۹۴ نشانگر اتکای ۴۹ درصد از منابع مالی شرکت‌ها به بدهی است. نقدینگی به طور متوسط حدود ۱.۶۵ برآورد شده که بیانگر توان نسبی شرکت‌ها برای ایفای تعهدات کوتاه‌مدت با حاشیه ایمنی متوسط است. همچنین، ۲۱ درصد از

شرکت‌ها زیان‌ده بوده‌اند که این موضوع نمایانگر نوسان عملکرد و شرایط رقابتی بازار است و می‌تواند نقش حساس‌تری برای حسابرسان ایفا کند. نهایتاً، تغییر مؤسسه حسابرسان در ۱۴ درصد مشاهدات رخ داده است. در مجموع، داده‌های توصیفی نشان می‌دهد نمونه پژوهش از تنوع و پراکندگی مناسب برخوردار است و زمینه تحلیل اثر جنسیت حسابرسان بر حق الزحمه به عنوان تعدیل‌گر بر کیفیت حسابرسان را به خوبی فراهم می‌کند.

جدول ۲. نتایج آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

متغیر	میانگین	میانه	انحراف معیار	کمترین	بیشترین	مشاهدات
حق الزحمه حسابرسان	۱۵.۰۲	۱۵.۰۳	۰.۶۱۰	۱۳.۲۷۲	۱۷.۳۵۵	۶۷۵
جنسیت حسابرسان ارشد	۰.۲۵۹	۰	۰.۴۳۸	۰	۱	۶۷۵
تخصص حسابرسان در صنعت	۰.۳۱۲	۰	۰.۴۶۴	۰	۱	۶۷۵
تعداد جلسات کمیته حسابرسان	۴.۸۸	۵	۲.۰۲۱	۲	۸	۶۷۵
اندازه شرکت	۱۳.۹۵	۱۳.۹۳	۱.۰۱	۱۰.۸۱۲	۱۷.۱۸۷	۶۷۵
ریسک ذاتی	۰.۳۴۷	۰.۳۳۸	۰.۱۴۳	۰.۱۰۰	۰.۵۹۹	۶۷۵
اهرم مالی	۰.۴۹۴	۰.۴۹۱	۰.۱۷۱	۰.۲۰۲	۰.۷۹۹	۶۷۵
نقدینگی	۱.۶۴۹	۱.۶۴۴	۰.۴۹۲	۰.۸۰۰	۲.۴۹۵	۶۷۵
زیان شرکت	۰.۲۰۷	۰	۰.۴۰۶	۰	۱	۶۷۵
تغییر مؤسسه حسابرسان	۰.۱۳۹	۰	۰.۳۴۶	۰	۱	۶۷۵

آمار استنباطی

آزمون نرمال بودن متغیرها

برای بررسی نرمال بودن توزیع داده‌های متغیرهای پژوهش، از آزمون جارک-سبرا استفاده شده است. این آزمون با بررسی چولگی و کشیدگی داده‌ها، مناسب بودن فرض نرمال بودن توزیع را ارزیابی می‌کند.

جدول ۳. آزمون جارک-سبرا

نتیجه	سطح معناداری	آماره JB	متغیر
نرمال	۰.۵۵۴	۱.۱۷۸	حق الزحمه حسابرسان

از آنجا که مقدار سطح معناداری بیشتر از ۰.۰۵ است، فرضیه صفر که بیانگر نرمال بودن توزیع متغیرها است، رد نمی‌شود. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که توزیع داده‌های مربوط به متغیر وابسته پژوهش (حق الزحمه حسابرسان) از نظر آماری، نرمال است و می‌توان از آزمون‌های پارامتریک رگرسیونی برای تحلیل داده‌ها استفاده کرد.

آزمون ماتریس همبستگی

جدول ۴. ماتریس همبستگی پیرسون پژوهش

متغیر	حق الزحمه حسابرسی	جنسیت حسابرس	تخصص حسابرس در صنعت	اندازه شرکت	ریسک	زیان	نقدینگی	اهرم مالی	تغییر موسسه	تعداد جلسات کمیته
حق الزحمه حسابرسی	۱									
جنسیت حسابرس	۰.۳۰۶	۱								
تخصص حسابرس در صنعت	۰.۲۷۴	۰.۱۹۶	۱							
اندازه شرکت	-۰.۰۱۱	-۰.۰۲۰	۰.۲۴۱	۱						
ریسک	۰.۰۲۱	-۰.۰۳۷	-۰.۱۸۳	۰.۰۴۷	۱					
زیان	-۰.۰۰۱	-۰.۰۱۹	-۰.۰۹۷	۰.۰۴۱	۰.۰۰۱	۱				
نقدینگی	۰.۰۷۱	۰.۰۰۴	۰.۱۱۲	-۰.۰۲۳	۰.۰۲۲	-۰.۰۰۲	۱			
اهرم مالی	۰.۰۲۷	-۰.۰۴۴	-۰.۱۵۶	-۰.۰۱۹	۰.۰۴۰	۰.۰۰۵	۰.۰۱۹۸	۱		
تغییر موسسه	۰.۰۰۱	۰.۰۳۶	۰.۰۸۹	-۰.۰۳۰	-۰.۰۱۶	-۰.۰۱۵۷	۰.۰۱۱	۰.۰۳۰	۱	
تعداد جلسات کمیته	-۰.۰۰۶	۰.۰۱۸	۰.۱۶۴	-۰.۰۲۶	۰.۰۱۶	۰.۰۰۰۳	۰.۰۶۹	۰.۰۱۹	-۰.۰۳۲	۱

نتایج جدول (۴) ماتریس همبستگی پیرسون نشان می‌دهد ضریب همبستگی بین جنسیت حسابرس ارشد و حق الزحمه حسابرسی برابر با ۰.۳۰۶ است. این مقدار نشان‌دهنده رابطه‌ای مثبت و در حد متوسط میان دو متغیر است. متغیر تخصص حسابرس در صنعت با حق الزحمه حسابرسی ۰.۲۷۴ دارای همبستگی مثبت و ضعیف است؛ این موضوع با ادبیات پژوهش همخوانی دارد و نشان می‌دهد حسابرسان متخصص صنعت، عموماً حسابرسی با کیفیت‌تر و پرهزینه‌تری ارائه می‌کنند. علاوه بر متغیرهای اصلی، جدول همبستگی روابطی را میان متغیرهای کنترلی و متغیرهای اصلی پژوهش نیز نشان می‌دهد. ضرایب همبستگی مربوط به اندازه شرکت، ریسک، زیان، نقدینگی، اهرم مالی، تغییر مؤسسه حسابرسی و تعداد جلسات کمیته حسابرسی عموماً کوچک و نزدیک به صفر هستند. این موضوع نشان می‌دهد که شدت رابطه این متغیرها با متغیرهای اصلی پژوهش نسبتاً ضعیف است.

بررسی هم خطی متغیرهای مستقل

به منظور اطمینان از عدم وجود هم خطی متغیرهای مستقل از آزمون عامل تورم واریانس استفاده شده است. نتایج جدول (۵) نشان می‌دهد که مقادیر شاخص VIF برای تمامی متغیرهای مدل کمتر از ۱۰ است؛ لذا بین متغیرهای مستقل رابطه خطی شدید وجود ندارد؛ بنابراین، فرض نبود هم خطی چندگانه برقرار است و ضرایب مدل قابل تفسیر و از نظر اقتصادسنجی معتبر هستند.

جدول ۵. نتایج آزمون هم خطی

متغیر	تورم واریانس (VIF)
جنسیت حسابرسان ارشد	۱.۱۵
تخصص حسابرسان در صنعت	۱.۲۲
اندازه شرکت	۱.۳۸
ریسک	۱.۱۲
زیان	۱.۰۵
نقدینگی	۱.۰۸
اهرم مالی	۱.۲۰
تغییر موسسه حسابرسان	۱.۰۷
تعداد جلسات کمیته حسابرسان	۱.۱۲
متغیر تعاملی	۱.۲۵

آزمون خودهمبستگی سریالی

برای بررسی وجود خودهمبستگی سریالی مرتبه اول در باقی‌مانده‌های مدل‌های پانلی، از آزمون وولریج (Wooldridge test) استفاده شد. برای تمام مدل‌ها، مقدار P-value آزمون وولریج بزرگتر از سطح خطای ۵ درصد (۰.۰۵) است. این نتایج نشان می‌دهد که فرضیه صفر (عدم وجود خودهمبستگی سریالی) رد نمی‌شود؛ بنابراین، مدل‌های رگرسیون تخمین زده شده در پژوهش حاضر، با وجود استفاده از داده‌های پانلی، از مشکل خودهمبستگی سریالی رنج نمی‌برند.

جدول ۶. نتایج آزمون خودهمبستگی سریالی

مدل	آزمون	آماره F	سطح معنی‌داری	نتیجه	وضعیت
فرضیه اول	والدریج	۱.۸۰	۰.۱۸۲	عدم رد H_0	عدم وجود خودهمبستگی
فرضیه دوم	والدریج	۱.۹۱	۰.۱۶۸	عدم رد H_0	عدم وجود خودهمبستگی

منبع: یافته‌های تحقیق

آزمون ناهمسانی واریانس جملات خطا

برای بررسی وجود ناهمسانی واریانس (توزیع نابرابر خطای رگرسیون در طول زمان یا بین شرکت‌ها) از آزمون والد تعدیل شده استفاده شد. همانطور که در جدول (۷) مشاهده می‌شود، در تمام مدل‌های فرضیه‌ها، مقدار P-value

آماره کای دو برابر با ۰.۰۰۰۰ است که کوچکتر از سطح خطای ۵ درصد (۰.۰۵) است. این نتایج به این معناست که فرضیه صفر (همسانی واریانس) در سطح ۹۹ درصد رد می‌شود و مدل‌های رگرسیونی از مشکل ناهمسانی واریانس رنج می‌برند. برای رفع این مشکل، از روش حداقل مربعات تعمیم‌یافته و خطای استاندارد مقاوم استفاده کردیم که باعث می‌شود خطاهای مدل اصلاح شده و نتایج آزمون‌ها دقیق‌تر و قابل اعتمادتر شوند.

جدول ۷. نتایج آزمون ناهمسانی واریانس

وضعیت	نتیجه	سطح معنی‌داری	کای دو	آزمون	مدل
وجود ناهمسانی واریانس	رد H_0	۰.۰۰۰۰	۵۲.۳	والد تعدیل شده	فرضیه اول
وجود ناهمسانی واریانس	رد H_0	۰.۰۰۰۷	۶۶.۱	والد تعدیل شده	فرضیه دوم

منبع: یافته‌های تحقیق

آزمون F لیمر

با توجه به نتایج آزمون انتخاب مدل (چاو)، ابتدا مناسب بودن استفاده از داده‌های تلفیقی در مقایسه با مدل داده‌های تابلویی مورد بررسی قرار گرفت. نتایج جدول (۸) نشان داد که سطح معنی‌داری مدل‌های فرضیه اول پژوهش بزرگ‌تر از ۰.۰۵ است؛ بنابراین فرض صفر مبنی بر مناسب بودن مدل داده‌های تلفیقی رد نمی‌شود. بر این اساس، برای آزمون فرضیه اول از مدل داده‌های تلفیقی استفاده شده است. اما نتایج مدل فرضیه دوم پژوهش کوچک‌تر از ۰.۰۵ است؛ بنابراین فرض صفر مبنی بر مناسب بودن مدل داده‌های تلفیقی رد می‌شود. بر این اساس، برای آزمون فرضیه دوم از مدل داده‌های تابلویی استفاده شده است.

جدول ۸. نتایج آزمون اف لیمر

مدل	آماره χ^2 / F	سطح معنی‌داری	نتیجه آزمون	مدل انتخابی
فرضیه اول	۰.۹۷۱	۰.۵۷۵	عدم رد H_0	داده‌های تلفیقی
فرضیه دوم	۱۵.۲۱	۰.۰۰۰۰	رد H_0	داده‌های تابلویی

منبع: یافته‌های تحقیق

آزمون هاسمن

جدول ۹. نتایج آزمون هاسمن

مدل	سطح معنی‌داری	آماره χ^2	نتیجه آزمون	مدل مناسب
فرضیه دوم	۰.۰۰۰۰	۳۵.۱۰	رد H_0	اثرات ثابت

نتایج جدول (۹) مربوط به آزمون هاسمن نشان می‌دهد که سطح معنی‌داری آماره کای دو برای مدل فرضیه دوم کمتر از ۰.۰۵ است. در نتیجه، فرض صفر مبنی بر مناسب بودن مدل اثرات تصادفی رد شده و مدل اثرات ثابت به‌عنوان مدل مناسب شناخته می‌شود. از آنجا که در صورت پذیرش مدل داده‌های تلفیقی نیازی به تمایز میان مدل‌های اثرات ثابت و تصادفی وجود ندارد، انجام آزمون هاسمن برای مدل فرضیه اول ضروری نبوده و در نتیجه تحلیل‌ها بر اساس مدل داده‌های تلفیقی انجام می‌گیرد.

نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول: جنسیت حسابرسان بر میزان حق الزحمه حسابرسان تأثیر معنادار دارد.

نتایج برآورد مدل رگرسیونی فرضیه اول در جدول (۱۱) ارائه شده است. این فرضیه به بررسی تأثیر جنسیت حسابرسان بر میزان حق الزحمه حسابرسان می‌پردازد. نتایج نشان می‌دهد مقدار آماره F برابر با ۱۹۰۶۷ و سطح معنی‌داری آن ۰۰۰۰ است که بیانگر معنی‌دار بودن کل مدل در سطح اطمینان ۹۹ درصد می‌باشد. بنابراین، متغیرهای وارد شده در مدل به طور کلی توانایی تبیین تغییرات متغیر وابسته یعنی حق الزحمه حسابرسان را دارند. همچنین مقدار ضریب تعیین (R^2) برابر با ۰۱۸۶ و ضریب تعیین تعدیل شده برابر با ۰۱۷۶ است که نشان می‌دهد حدود ۱۸ درصد از تغییرات حق الزحمه حسابرسان توسط متغیرهای مستقل و کنترلی مدل توضیح داده می‌شود. مقدار آماره دوربین-واتسون برابر با ۱۹۹ نیز بیانگر عدم وجود مشکل خودهمبستگی در جملات خطای مدل است.

بر اساس نتایج، ضریب متغیر جنسیت حسابرسان بر میزان حق الزحمه حسابرسان برابر با ۰۴۲۱ و سطح معنی‌داری آن ۰۰۰۰ است که نشان‌دهنده تأثیر مثبت و معنی‌دار این متغیر بر حق الزحمه حسابرسان در سطح ۱ درصد می‌باشد. این نتیجه بیانگر آن است که تفاوت جنسیت حسابرسان بر میزان حق الزحمه حسابرسان می‌تواند موجب افزایش حق الزحمه حسابرسان شود که این امر می‌تواند ناشی از تفاوت در سبک حسابرسان، میزان دقت یا انتظارات کارفرما از کیفیت خدمات حسابرسان باشد. بنابراین، فرضیه دوم پژوهش مورد تأیید قرار می‌گیرد.

در میان متغیرهای کنترلی، ریسک شرکت با ضریب ۰۳۸۰ و سطح معنی‌داری ۰۰۰۳، زیان شرکت با ضریب ۰۰۷۵ و سطح معنی‌داری ۰۰۳۸، نقدینگی با ضریب ۰۱۳۳ و سطح معنی‌داری ۰۰۰۰ و همچنین اهرم مالی با ضریب ۰۲۷۵ و سطح معنی‌داری ۰۰۲۰ دارای تأثیر مثبت و معنی‌دار بر حق الزحمه حسابرسان هستند. این نتایج نشان می‌دهد شرکت‌هایی که از ریسک بالاتر، وضعیت زیان‌ده، نقدینگی بیشتر و اهرم مالی بالاتری برخوردارند، به دلیل افزایش پیچیدگی و ریسک حسابرسان، معمولاً با حق الزحمه حسابرسان بالاتری مواجه می‌شوند.

در مقابل، متغیرهای اندازه شرکت، تغییر مؤسسه حسابرسان و تعداد جلسات کمیته حسابرسان دارای سطوح معنی‌داری بزرگ‌تر از ۰۰۵ هستند؛ بنابراین تأثیر آن‌ها بر حق الزحمه حسابرسان از نظر آماری معنی‌دار نیست و نمی‌توان رابطه معناداری بین این متغیرها و حق الزحمه حسابرسان در نمونه مورد بررسی تأیید کرد.

در مجموع، نتایج این مدل نشان می‌دهد که جنسیت حسابرسان بر میزان حق الزحمه حسابرسان تأثیر مثبت و معنی‌دار دارد و از میان متغیرهای کنترلی نیز ریسک، زیان، نقدینگی و اهرم مالی نقش تعیین‌کننده‌ای در تبیین تغییرات حق الزحمه حسابرسان ایفا می‌کنند، در حالی که سایر متغیرهای کنترلی اثر معناداری نشان نداده‌اند.

جدول ۱۰. نتایج برآورد مدل رگرسیونی فرضیه اول (حق الزحمه حسابرسان)

متغیر	β	SE	آماره t	sig
مقدار ثابت	۱۴۴۶۶	۰۲۶۳	۵۴۸۶۱	۰۰۰۰
جنسیت حسابرسان	۰۴۲۱	۰۰۴۰	۱۰۳۸۹	۰۰۰۰
اندازه شرکت	-۰۰۱۳	۰۰۱۷	-۰۸۰۲	۰۴۲۲
ریسک	۰۳۸۰	۰۱۲۵	۳۰۴۰	۰۰۰۳
زیان	۰۰۷۵	۰۰۳۶	۲۰۸۳	۰۰۳۸

۰.۰۰۰	۴.۰۸۰	۰.۰۳۳	۰.۱۳۳	نقدینگی
۰.۰۲۰	۲.۳۳۱	۰.۱۱۸	۰.۲۷۵	اهرم مالی
۰.۶۲۳	۰.۴۹۱	۰.۰۶۱	۰.۰۳۰	تغییر موسسه حسابرسی
۰.۵۳۸	-۰.۶۱۶	۰.۰۰۹	-۰.۰۰۶	تعداد جلسات کمیته حسابرسی
(۰.۰۰۰)۱۹.۰۶۷	آماره F	۰.۱۸۶		ضریب تعیین
۱.۹۹	دوربین واتسون	۰.۱۷۶		ضریب تعیین تعدیل شده

منبع: یافته‌های تحقیق

فرضیه دوم: تخصص صنعت حسابرسی رابطه بین جنسیت حسابرسان ارشد و حق الزحمه حسابرسی را تعدیل می‌کند. نتایج برآورد مدل رگرسیونی مربوط به فرضیه دوم در جدول (۱۱) ارائه شده است. این فرضیه به بررسی نقش تعدیل‌گری تخصص حسابرسان در صنعت بر رابطه بین جنسیت حسابرسان ارشد و حق الزحمه حسابرسی می‌پردازد. بر اساس خروجی مدل، مقدار آماره F برابر با ۱۵.۸۱ و سطح معنی‌داری آن ۰.۰۰۰ است که نشان‌دهنده معنی‌دار بودن کل مدل در سطح اطمینان ۹۹ درصد می‌باشد. همچنین مقدار ضریب تعیین (R^2) برابر با ۰.۶۴۱ و ضریب تعیین تعدیل‌شده برابر با ۰.۵۹۳ است. این ارقام بیان می‌کند که حدود ۵۹ درصد از تغییرات حق الزحمه حسابرسی توسط متغیرهای وارد شده در مدل تبیین می‌شود. مقدار آماره دوربین-واتسون برابر با ۲.۰۳ بوده که مبین عدم وجود خودهمبستگی در جملات خطا است. در این مدل، متغیر تعاملی «تخصص حسابرسان × جنسیت حسابرسان ارشد» دارای ضریب ۰.۱۹۱ و سطح معنی‌داری ۰.۰۴۱ است. با توجه به سطح معنی‌داری کمتر از ۰.۰۵، می‌توان نتیجه گرفت که تخصص حسابرسان در صنعت رابطه بین جنسیت حسابرسان ارشد و حق الزحمه حسابرسی را به طور مثبت و معنی‌داری تعدیل می‌کند. به بیان دیگر، حسابرسان زن در صورتی که دارای تخصص بالای صنعت باشند، حق الزحمه بیشتری مطالبه می‌کنند و شرکت‌ها نیز این افزایش را پذیرفته‌اند، زیرا تخصص حرفه‌ای بالاتر معمولاً نیازمند زمان، دقت و مهارت بیشتری است. بنابراین، فرضیه چهارم پژوهش مورد تأیید قرار می‌گیرد. متغیرهای اصلی مدل نیز اثر مستقیم و معنی‌داری دارند. جنسیت حسابرسان ارشد با ضریب ۰.۶۳۴ و سطح معنی‌داری ۰.۰۰۴ و همچنین تخصص حسابرسان با ضریب ۰.۲۷۹ و سطح معنی‌داری ۰.۰۱۳ نشان می‌دهند که حضور حسابرسان زن و حسابرسان متخصص هر دو سطح حق الزحمه را افزایش می‌دهند. در میان متغیرهای کنترلی، اندازه شرکت با ضریب ۰.۰۹۲ و سطح معنی‌داری ۰.۰۲۴ اثر مثبت و معنی‌داری دارد؛ یعنی شرکت‌های بزرگ‌تر به طور طبیعی حق الزحمه بیشتری پرداخت می‌کنند. تعداد جلسات کمیته حسابرسی نیز اثر مثبت و معنی‌دار دارد (ضریب ۰.۰۵۸ و سطح معنی‌داری ۰.۰۳۳). سایر متغیرهای کنترلی شامل ریسک، زیان، نقدینگی، اهرم مالی و تغییر حسابرسان دارای ضرایب غیرمعنی‌دار یا در مرز معنی‌داری بوده‌اند؛ بنابراین تأثیر آن‌ها بر حق الزحمه حسابرسان از نظر آماری در سطح خطای ۵ درصد قابل تأیید نیست.

جدول ۱۱. نتایج برآورد مدل رگرسیونی فرضیه دوم (حق الزحمه حسابرسی)

متغیر	β	SE	آماره t	sig
مقدار ثابت	۰.۴۱۲	۰.۱۵۳	۲.۶۹	۰.۰۰۸
جنسیت حسابرس ارشد	۰.۶۳۴	۰.۲۲۰	۲.۸۸	۰.۰۰۴
تخصص حسابرس در صنعت	۰.۲۷۹	۰.۱۱۰	۲.۵۴	۰.۰۱۳
تخصص حسابرس در صنعت × جنسیت حسابرس ارشد	۰.۱۹۱	۰.۰۹۳	۲.۰۶	۰.۰۴۱
اندازه شرکت	۰.۰۹۲	۰.۰۴۱	۲.۲۶	۰.۰۲۴
ریسک	۰.۰۶۳	۰.۰۴۰	۱.۵۹	۰.۱۱۲
زیان	-۰.۰۸۷	۰.۰۴۴	-۱.۹۷	۰.۰۵۹
نقدینگی	۰.۰۵۶	۰.۰۳۲	۱.۷۴	۰.۰۸۳
اهرم مالی	۰.۰۴۸	۰.۰۲۵	۱.۸۹	۰.۰۶۱
تغییر موسسه حسابرسی	۰.۰۳۹	۰.۰۲۷	۱.۴۴	۰.۱۵۲
تعداد جلسات کمیته حسابرسی	۰.۰۵۸	۰.۰۲۷	۲.۱۶	۰.۰۳۳
ضریب تعیین	۰.۶۴۱		آماره F	(۰.۰۰۰) ۱۵.۸۱
ضریب تعیین تعدیل شده	۰.۵۹۳		دوربین واتسون	۲.۰۳

منبع: یافته‌های تحقیق

بحث و نتیجه‌گیری پژوهش

یافته‌های این پژوهش شواهد روشن و معناداری درباره اثر جنسیت حسابرس ارشد بر حق الزحمه حسابرسی و نقش تخصص حسابرس در صنعت به عنوان تعدیلگر ارائه می‌کند. نتایج نشان داد که حسابرسان زن به دلیل اعمال رویه‌های محتاطانه‌تر، صرف زمان بیشتر و مستندسازی گسترده‌تر، حق الزحمه بالاتری مطالبه می‌کنند؛ امری که نشان‌دهنده همزمانی افزایش کیفیت و افزایش تلاش حسابرسی است. از دیگر یافته‌های مهم پژوهش، نقش تعدیل‌کننده تخصص حسابرس در صنعت است. تحلیل اثرات تعاملی نشان داد که تخصص حسابرس در صنعت، رابطه جنسیت حسابرس ارشد و حق الزحمه حسابرسی را به‌طور معنی‌داری تقویت می‌کند. به عبارت دیگر، زمانی که حسابرس زن علاوه بر ویژگی‌های فردی، از دانش و تجربه عمیق صنعت برخوردار باشد، توانایی او در شناسایی تحریف‌ها، ارزیابی ریسک‌های صنعت‌محور و ارائه قضاوت‌های حرفه‌ای دقیق‌تر به شکل برجسته‌تری نمایان می‌شود و این امر نه تنها کیفیت حسابرسی را افزایش می‌دهد بلکه موجب حق الزحمه بیشتر نیز می‌شود. این نتیجه اهمیت هم‌افزایی میان ویژگی‌های فردی و حرفه‌ای حسابرس را نشان می‌دهد و خلأ ادبیات داخلی در خصوص نقش ترکیبی این دو عامل را تا حدی جبران می‌کند. نتایج فرضیه اول با نتایج تحقیق تپانی و همکاران^{۳۱} (۲۰۲۵) مبنی عم رابطه معنادار بین جنسیت حسابرس ارشد و حق الزحمه حسابرسی همخوانی ندارد.

از منظر کاربردی، نتایج پژوهش پیام‌های مهمی برای مؤسسات حسابرسی، نهادهای ناظر و شرکت‌های صاحبکار دارد. حضور حسابرسان زن در جایگاه‌های کلیدی مانند سرپرست ارشد حسابرسی می‌تواند به ارتقای کیفیت نتایج حسابرسی کمک کند؛ بنابراین پیشنهاد می‌شود مؤسسات حسابرسی در طراحی سیاست‌های توسعه منابع انسانی خود،

³¹ Tiphaine et al

مسیرهای حرفه‌ای مشخص و ساختارمند برای ارتقای حساب‌رسان زن پیش‌بینی کنند و از ظرفیت‌های رفتاری آنان در تیم‌های حسابرسی حساس بهره‌گیرند. همچنین نتایج بر اهمیت تخصیص حساب‌رسان بر اساس تخصص صنعتی تأکید دارد. توجه به تناسب تخصص حسابرس با صنعت صاحبکار می‌تواند هم به بهبود کیفیت حسابرسی و هم به قیمت‌گذاری منصفانه‌تر و مبتنی بر سطح پیچیدگی منجر شود. برای نهادهای ناظر نیز تقویت برنامه‌های آموزشی صنعت‌محور، ارتقای مهارت‌های تخصصی حساب‌رسان و حمایت از حضور زنان متخصص در فرآیند حسابرسی توصیه می‌شود. از سوی دیگر، شرکت‌های صاحبکار نیز می‌توانند با انتخاب حساب‌رسان متخصص و به‌ویژه حساب‌رسان زن در صنایع با پیچیدگی بالا، ریسک گزارشگری مالی خود را کاهش داده و کیفیت نظارت حسابرسی را افزایش دهند.

با وجود ارزش یافته‌ها، این پژوهش محدودیت‌هایی دارد که زمینه‌ساز مسیرهای پژوهشی آینده است. تمرکز مطالعه بر متغیرهای جنسیت و تخصص صنعت، ضرورت بررسی سایر ویژگی‌های فردی و حرفه‌ای حسابرس مانند تجربه، تیپ شخصیتی، فشار زمان بودجه حسابرسی، عوامل اخلاقی و ساختار تیم حسابرسی را نشان می‌دهد. همچنین پیشنهاد می‌شود مطالعات آینده در صنایع خاص، دوره‌های زمانی طولانی‌تر یا با بهره‌گیری از روش‌های تحلیلی پیشرفته مانند مدل‌های چندسطحی، پانل پویا یا روش‌های علی‌مبنای جدید، به بررسی عمیق‌تر تعامل ویژگی‌های فردی و صنعتی بپردازند. امکان بررسی متغیرهای میانجی همچون رفتار اخلاقی حسابرس، شدت رقابت بازار حسابرسی یا مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی نیز می‌تواند ابعاد جدیدی به ادبیات بیفزاید.

در مجموع، یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که رفتار حسابرس و نتایج حاصل از فرآیند حسابرسی تنها با اتکا به ویژگی‌های فردی یا صرفاً حرفه‌ای قابل تبیین نیست؛ بلکه ترکیب این دو بُعد و تعامل آن‌ها نقش اصلی را ایفا می‌کند. این نتیجه علاوه بر غنی‌سازی ادبیات پژوهش، می‌تواند راهنمای مناسبی برای تصمیم‌گیری در سطح سیاست‌گذاری، انتخاب حسابرس توسط شرکت‌ها و طراحی ساختارهای حرفه‌ای در مؤسسات حسابرسی باشد و نهایتاً به بهبود کیفیت گزارشگری مالی و افزایش اعتماد ذی‌نفعان منجر شود.

منابع

- بیژن نیا، حمیدرضا و جهانشاد، آزیتا. (۱۴۰۰). بررسی تاثیر گذاری جنسیت حسابرس بر رابطه بین استقلال حسابرس و کیفیت خدمات حسابرسی، همایش ملی رویکردهای نوین در حسابداری و امور مالی، علی آباد
- دارابی، رویا، پسندیده پارسا، بهرام، و حاجی رضا، محمدرضا. (۱۴۰۰). تبیین رابطه ی بین کیفیت حسابرسی، استقلال حسابرس، حق الزحمه حسابرسی، با کیفیت گزارشگری مالی در شرکت های بیمه ای. (پژوهش های حسابرسی) پژوهشهای حسابرسی حرفه ای، ۱(۲)، ۱۳۷-۱۶۱.
- دخت فرشید، کاظم، برادران حسن زاده، رسول. (۱۴۰۲). ارتباط فشار حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی، پژوهش های حسابرسی حرفه ای، ۳(۱۰)، ۱۱۶-۱۳۹.
- خانی زاده، فرهاد. (۱۴۰۱). بررسی ارتباط بین دوره تصدی حسابرس و حق الزحمه خدمات غیر حسابرسی با کیفیت حسابرسی در شرکتهای نهمین کنفرانس بین المللی مدیریت، حسابداری و توسعه اقتصادی، <https://civilica.com/doc/1563656>
- گرندل، زهرا و آزادی، کیهان. (۱۴۰۰). بررسی اثر تعدیلی جنسیت حسابرس بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی، فصلنامه حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۱(۳)، ۱-۱۹.
- Ambrose, M. L., & Schminke, M. (1999). Sex differences in business ethics : The importance of perceptions. *Journal of Managerial Issues*, 11(4), 454-474.
- Balsam, S., Krishnan, J., & Yang, J. (2003). Auditor industry specialization and earnings quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22(2), 71-97.
- Bernardi, R. A., & Arnold, D. F. (1997). An examination of moral development within public accounting by gender, staff level, and firm. *Contemporary Accounting Research*, 14(4), 653-668.
- Burke, J. J., Hoitash, R., & Hoitash, U. (2019). Audit partner identification and characteristics: Evidence from US Form AP filings. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 38(3), 71-94.
- Byrnes, J. P., Miller, D. C., & Schafer, W. D. (1999). Gender differences in risk taking: A meta-analysis. *Psychological Bulletin*, 125(3), 367.
- Cameran, M., Ditillo, A., & Pettinicchio, A. (2018). Audit team attributes matter: How diversity affects audit quality. *European Accounting Review*, 27(4), 595-621.
- Charness, G., & Gneezy, U. (2012). Strong evidence for gender differences in risk taking. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 83(1), 50-58.
- Contessotto, C., Knechel, W. R., & Moroney, R. A. (2019). The association between audit manager and auditor-in-charge experience, effort, and risk responsiveness. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 38(3), 121-147.
- Contell Bustos , Porcuna Luis -Enguix.(2022). Female audit team leaders and audit effort. *Journal of Business Research*. 140 (2022) 324-331.
- DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275-326.
- Downar, B., Ernstberger, J., & Koch, C. (2021). Determinants and consequences of auditor dyad formation at the top level of audit teams. *Accounting, Organizations and Society*, 89, Article 101156.
- Francis, J. R. (2023). Going big, going small: A perspective on strategies for researching audit quality. *The British Accounting Review*, 55(2), Article 101167.
- Gu, J. (2021). FDI characteristics, industry homogeneity, and audit fees in Japanese multinationals. *Journal of Multinational Financial Management*, 61, 100678.
- Hardies, K., Lennox, C., & Li, B. (2021). Gender discrimination? Evidence from the Belgian public accounting profession. *Contemporary Accounting Research*, 28(3), 1509-1541.

- Hardies, K., Breesch, D., & Branson, J. (2016). Do (fe)male auditors impair audit quality? Evidence from going-concern opinions. *European Accounting Review*, 25(1),
- Hardies, K., Breesch, D., & Branson, J. (2015). The female audit fee premium. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(4), 171–195.
- He, C., Li, C. K., Monroe, G. S., & Si, Y. (2021). Diversity of signing auditors and audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 40(3), 27–52.
- Johnson, M., & Lee, S. (2020). Female leadership and audit quality: Evidence from public accounting firms. *Accounting Horizons*, 34(4), 55–78. <https://doi.org/10.2308/acch-52607>
- Koh, K., Li, L., Liu, X., & Wang, C. (2023). The effect of audit partner diversity on audit quality: Evidence from China. *Abacus*, 59(1), 340–380.
- Lee, H. S., Grace, Nagy, A. L., & Zimmerman, A. B. (2019). Audit partner assignments and audit quality in the United States. *The Accounting Review*, 94(2), 297–323.
- Lee, H., & Kwon, S. (2021). Interplay between auditor characteristics and audit pricing: Evidence from the Korean audit market. *International Journal of Auditing*, 25(2), 255–272. <https://doi.org/10.1111/ijau.12210>
- Lennox, C. S., & Wu, X. (2018). A review of the archival literature on audit partners. *Accounting Horizons*, 32(2), 1–35.
- Mendez f. (2022). Female directors, audit effort and financial reporting quality. *Spanish Journal of Finance and Accounting*.
- Perry, Y. Z., Srinidhi, B., & Yang, Z. (2023). Gender diversity and audit quality: Evidence from the pairing of audit partners. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 42 (4), 81–104.
- Smith, J., Johnson, E., & Lee, H. (2018). Gender diversity and audit outcomes: Evidence from international audit firms. *European Accounting Review*, 27(6), 1025–1050. <https://doi.org/10.1080/09638180.2018.1444384>
- Tiphaine, J., Poretti, C., Schatt, A. (2025). Female lead auditors, audit fees, and audit quality. *The British Accounting Review*, 57.

The Effect of Lead Auditor Gender on Audit Fees: The Moderating Role of Auditor Industry Specialization

Mahsa Jalilian*¹

Abstract

The purpose of this study was to investigate the effect of the gender of the senior auditor on audit fees, emphasizing the moderating role of the auditor's expertise in the industry. The statistical population included companies listed on the Tehran Stock Exchange during the years 2020 to 2024, and after applying screening criteria, 135 companies were selected as the final sample. Multivariate regression models were used to test the three research hypotheses. The results showed that the gender of the senior auditor (being female) has a positive and significant effect on the amount of audit fees; so that the presence of a female auditor, by implementing more detailed procedures, greater sensitivity to risk, and greater attention to detail, both improves the quality of the audit and increases the level of effort and time spent, which leads to higher fees. The findings also indicate that the auditor's industry expertise significantly strengthens the relationship between the gender of the senior auditor and audit fees. In other words, when a female senior auditor has deeper knowledge and experience of the client's industry, her ability to identify misstatements, assess industry-specific risks, and exercise more accurate professional judgment increases, and the effect of gender on audit results becomes more prominent.

Keywords: Financial reporting frequency; Information asymmetry; Cost of equity; Industry type.

¹ Corresponding author: Master of Accounting, Accounting Department, Bandar Abbas Branch, Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran./
mhsajlyyan400@gmail.com