

Audit Partner Narcissism and Audit Fees: Considering the Role of Tenure and Busyness

Seyed Aliakbar Taymouriyan¹, Mehdi Maranjory², Razieh Alikhani³, Nemat Rostami⁴

Received: 2023/08/18

Approved: 2024/12/02

Research Paper

Abstract:

The purpose of this research is to investigate the relationship between audit partners' narcissism and audit fees, considering the role of tenure and busyness of the audit partner. This research is applied in terms of purpose, and in terms of method is correlation and Ex-Post Facto. The statistical population of this research was the firms accepted in Tehran Stock Exchange, during the years 1394 to 1400, and the data of 82 firms were selected by the systematic elimination method, and the hypotheses were established using multiple regressions for panel data, using the fixed effects method, through EViews software was tested. The results of the research showed that the narcissism of the first partner signing the audit report has no significant relationship with the audit fee and the tenure and busyness of this partner has no effect on this relationship. But the second partner's narcissism is positively and significantly related to audit fees. Between tenure and busyness of this partner, only tenure has a reducing effect on these relationship. The characteristics of the second audit partner are more decisive on the pricing of audit services than the first partner. However, audit institutions, knowing the level of narcissism of their partners, in addition to reducing the costs spent on a narcissistic partner audit project and the possibility of increasing their earnings can increase their competitive advantage by reducing the price of the services provided.

Key Words: Audit Partner Narcissism, Audit Fees, Audit Partner Tenure, Audit Partner Busyness.

 [10.22034/JPAR.2024.2009536.1206](https://doi.org/10.22034/JPAR.2024.2009536.1206)

1 Ph.D. Student of Accounting, Chalous Branch, Islamic Azad University, Chalous, Iran.

seyed_aliteimorian@yahoo.com

2 Associate professor, Chalous Branch, Islamic Azad University, Chalous, Iran. (Corresponding Author)

mr.maranjory@gmail.com

3 Assistant Professor of Accounting, Chalous Branch, Islamic Azad University, Chalous, Iran.

alikhani_r2@yahoo.com

4 Assistant Professor of Accounting, Chalous Branch, Islamic Azad University, Chalous, Iran.

nrostami60@iauc.ac.ir

<http://article.iacpa.ir>

خودشیفتگی شرکای حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی: نقش دوره تصدی و تعدد کاری حسابرس

سید علی اکبر تیموریان^۱، مهدی مران جوری^۲، رضیه علی خانی^۳، نعمت رستمی^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۵/۲۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۹/۱۲

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده:

هدف این پژوهش بررسی ارتباط بین خودشیفتگی شرکای حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی با توجه به نقش دوره تصدی و تعدد کاری شریک حسابرسی می‌باشد. این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از نظر روش، همبستگی و پس‌رویدادی است. جامعه آماری این پژوهش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، طی سال‌های ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۰ بود که با روش حذف سیستماتیک، داده‌های مربوط به ۸۲ شرکت انتخاب شد و فرضیه‌ها با استفاده از رگرسیون چندگانه برای داده‌های تابلویی، به روش اثرات ثابت، از طریق نرم‌افزار ایویوز آزمون گردید. نتایج پژوهش نشان داده که خودشیفتگی شریک اول امضا کننده گزارش حسابرسی ارتباط معناداری با حق الزحمه حسابرسی ندارد و دوره تصدی و تعدد کاری این شریک تأثیری بر این رابطه ندارد. اما خودشیفتگی شریک دوم به طور مثبت و معناداری با حق الزحمه حسابرسی مرتبط است. در میان دوره تصدی و تعدد کاری این شریک تنها دوره تصدی دارای یک اثر کاهنده بر این رابطه می‌باشد. ویژگی‌های شریک دوم حسابرسی بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی تعیین‌کننده‌تر از شریک اول است. با این حال موسسه‌های حسابرسی با آگاهی از میزان خودشیفتگی شرکای خود، علاوه بر کاهش هزینه‌های صرف شده در یک پروژه حسابرسی شریک خودشیفته و امکان افزودن بر سود خود، می‌توانند با کاهش قیمت خدمات ارائه شده مزیت رقابتی خود را بالا ببرند.

واژه‌های کلیدی: خودشیفتگی شرکای حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی، دوره تصدی شرکای حسابرسی، تعدد کاری شرکای حسابرسی.

 [10.22034/JPAR.2024.2009536.1206](https://doi.org/10.22034/JPAR.2024.2009536.1206)

seyed_aliteimorian@yahoo.com

mr.maranjory@gmail.com

alikhani_r2@yahoo.com

nroostami60@iauc.ac.ir

<http://article.iacpa.ir>

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران.

۲. دانشیار گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران. (نویسنده مسئول)

۳. استادیار گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران.

۴. استادیار گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران.

۱- مقدمه

یکی از مهم‌ترین اهداف انجام خدمات حسابرسی مستقل ایجاد اطمینان بخشی به گزارشگری مالی منتشر شده از سوی شرکت‌ها برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی است. خدمات حسابرسی نیاز به حق‌الزحمه‌ای دارد که معمولاً به آن حق‌الزحمه حسابرسی می‌گویند، و منظور از آن تمام مبالغی که بر اساس قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی با توافق بین حسابرس و واحد مورد رسیدگی، توسط شرکت برای انجام خدمات حسابرسی انجام شده به حسابرس (یا موسسه حسابرسی) پرداخت می‌شود. حق‌الزحمه حسابرسی مهم‌ترین جنبه کنترل و مدیریت کیفیت حسابرسی است و یک پروکسی برای تلاش حسابرسی است (هوتیاش و همکاران^۱، ۲۰۰۷؛ رحمینا و آگویز^۲، ۲۰۱۴)؛ به همین دلیل، نحوه تعیین حق‌الزحمه حسابرسی موضوع مهمی برای نهادهای قانون‌گذاران، ناظران و حتی سرمایه‌گذاران به حساب می‌آید (چوی و همکاران^۳، ۲۰۰۸) و مطالعه بر روی عوامل مرتبط با آن از اواخر دهه ۱۹۷۰ موضوعی مداوم برای محققان حسابرسی تبدیل شده است (دیونگ و همکاران^۴، ۲۰۲۲). بیشتر این مطالعات به طور ضمنی فرض می‌کنند که در یک موسسه حسابرسی، قیمت‌گذاری برای همه شرکا یکسان است و توجهی به نقش شرکای حسابرسی نداشته‌اند، در نتیجه تجزیه و تحلیل آنها به شواهد کمتر قابل اتکا و غیر قطعی منجر شده است. با این حال مطالعات جدیدتر با یک گام جلوتر رفتن، مغایر با فرض همگنی شرکا، واحدهای تجزیه و تحلیل را به ویژگی‌های شرکای حسابرسی تغییر داده‌اند.

تضامنی بودن شکل سازمانی غالب برای موسسه‌های حسابرسی است (لنوکس و وو^۵، ۲۰۱۸)؛ که منجر به اعطای حق تصمیم‌گیری بالا برای شرکای حسابرسی شده است (فاما و جنسن^۶، ۱۹۸۳ الف و ب)؛ آنها اغلب در تفسیر و به کارگیری قواعد کار داخلی موسسه حسابرسی یا دفتر حسابرسی از اختیار قابل توجهی برخوردارند که باعث می‌شود شرکای حسابرسی در موسسه از قدرتمندترین افراد بوده و جزو تصمیم‌گیرندگان اصلی به حساب آیند (مایورتیز و همکاران^۷، ۲۰۲۳). داشتن قدرت به شرکا حسابرسی اجازه می‌دهد که با توجه ویژگی‌های فردی و شخصیتی، اولویت‌ها و سبک رهبری خود بر ساختارها و فرآیندهای درون سازمانی موسسه حسابرسی اثرگذار باشند، و در سطح پروژه‌های حسابرسی نیز با بر عهده داشتن بیشترین مسئولیت برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی، تصمیم‌گیری برای جنبه‌های مختلف فرآیند حسابرسی، صدور اظهارنظر حسابرسی در گزارش خود برای مشتری و پاسخگو بودن در برابر نتایج آن نقش محوری را ایفا نماید. این مقدار از قدرت شرکای حسابرسی، به آنها اجازه می‌دهد تا در مورد تعیین قیمت خدمات حسابرسی نیز تصمیم‌گیری نموده یا حداقل بر مقدار حق‌الزحمه تقاضا شده موثر باشند؛ و حتی انگیزه‌های شخصی ناشی از ویژگی‌های شخصیتی خود - که حتی ممکن است با منافع موسسه در تضاد باشد (بمبر و آیر^۸، ۲۰۰۷) - را نیز در این امر دخیل نمایند. در واقع، حتی اگر تصمیم‌گیری قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی در سطح موسسه حسابرسی اتخاذ شود، تفاوت‌ها در ویژگی‌های شرکا در ساعات حسابرسی بودجه‌بندی شده، نرخ‌های صورت‌حساب و هزینه‌های متعاقب آن منعکس خواهد شد (زرنی^۹، ۲۰۱۲). یکی از ویژگی‌های شخصیتی که در میان شرکای حسابرسی

بسیار رایج است، خودشیفتگی می‌باشد (مانند: آکیز و همکاران^{۱۰}، ۲۰۱۴) که در پژوهش‌های مرتبط با حسابرسی - به ویژه حق الزحمه حسابرسی - کمتر مورد بررسی قرار گرفته است.

خودشیفتگی یک ساختار شخصیتی است که دارای علائمی چون نفوذ خواسته‌های شخصی، پاسخ‌خواهی از دیگران و تعصب پردازش شناختی می‌باشد (فوستر و همکاران^{۱۱}، ۲۰۱۱) و اشاره به تلاش افراد برای شهرت، تحسین و بزرگ جلوه دادن خود در نظر دیگران دارد. اختلال خودشیفتگی عملکرد شغلی و حرفه‌ای فرد را تحت تأثیر قرار می‌دهد، و این تأثیرگذاری در مورد شرکای حسابرسی خودشیفته بر دو مقوله استقلال حسابرسی و شایستگی حسابرسی می‌باشد. هر چند خودشیفتگی فی نفسه، نه خوب است و نه بد (کراگون و همکاران^{۱۲}، ۲۰۲۰)، و می‌تواند دارای پیامدهای مثبت و منفی باشد (پاشازاده کهق و همکاران، ۱۴۰۱)، با این حال، اگر کنترل نگردد می‌تواند منجر به زیان شود. بنابراین، پژوهشگران باید تلاش کنند تا درک بهتری از اثرات خودشیفتگی شرکای حسابرسی بر ویژگی‌های حسابرسی داشته باشند و با تقویت جنبه‌های مثبت، سازوکارهای مناسبی را برای کاهش یا اجتناب از جنبه‌های منفی بالقوه این اختلال شخصیتی پیشنهاد کنند. در همین راستا پژوهش‌های پیشین سعی نمودند تا ارتباط بین خودشیفتگی و فرآیند و نتایج حسابرسی را مورد بررسی قرار دهند (چورچ و همکاران^{۱۳}، ۲۰۲۰؛ چوبو و همکاران^{۱۴}، ۲۰۲۱؛ تاکادا و همکاران^{۱۵}، ۲۰۲۱؛ صالحی و همکاران، ۲۰۲۲؛ صالحی و همکاران، ۲۰۲۳؛ لطفی جو و همکاران، ۱۴۰۲) اما اینکه آیا خودشیفتگی شرکای حسابرسی بر قضاوت و تصمیم‌گیری در مورد هزینه‌های مورد انتظار حسابرسی - شامل مقدار منابعی است که حسابرسی برای کار حسابرسی بکار می‌گیرد، ارزش فعلی زیان احتمالی که ممکن است در دوره حسابرسی اتفاق بیافتد و/یا توسط حسابرسی در حسابرسی کنونی تحمل گردد - با توجه به ریسک حسابرسی برآورد شده اثرگذار است یا نه و می‌تواند با قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی مستقل در ارتباط باشد یا خیر، یک پرسش تجربی است که تاکنون در ایران مورد بررسی قرار نگرفته است و قرار است در این پژوهش به پاسخ آن پرداخته شود.

همچنین برای بررسی بیشتر ارتباط بین خودشیفتگی شرکای حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی اثرات تعدیلگر دو عامل اثرگذار دوره تصدی و تعدد کاری شریک حسابرسی بر استقلال حسابرسی و شایستگی حسابرسی نیز مورد بررسی قرار می‌گیرد. مطابق با فرضیه استقلال حسابرسی افزایش دوره تصدی منجر به کاهش استقلال شریک حسابرسی می‌شود، در حالیکه بر اساس فرضیه شایستگی دوره تصدی طولانی‌تر موجب افزایش شایستگی شریک به واسطه افزایش دانش عمومی و دانش خاص مشتری در انجام کار حسابرسی می‌گردد. همچنین بر اساس فرضیه شهرت تعدد کاری بالای شریک حسابرسی می‌تواند استقلال یک شریک حسابرسی را افزایش دهد، در حالیکه بر اساس فرضیه مشغله تعدد کاری شریک حسابرسی بالا می‌تواند با ایجاد فشار زمانی (فشار محدودیت زمانی و فشار بودجه‌بندی زمانی) از شایستگی حسابرسی بکاهد. بنابراین در این پژوهش اثر دوره تصدی و تعدد کاری بالای شریک حسابرسی بر رابطه خودشیفتگی شریک حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی نیز آزمون خواهد شد.

با توجه به تبدیل شدن تعیین حق‌الزحمه به یک معضل و آشفتگی قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی در ایران، و نقش پررنگ‌تر شرکای حسابرسی نسبت به سایر کشورها به دلیل کوچک بودن موسسه‌های حسابرسی و عدم برخورداری از سرمایه اعتباری^{۱۶} قابل توجه، و همچنین عدم مواجهه شرکای حسابرسی با ریسک دادخواهی بالا، نتایج این پژوهش می‌تواند علاوه بر کمک به مشتریان در آگاهی داشتن از عوامل موثر به حق‌الزحمه حسابرسی و درک منافع حاصل و هزینه‌های متحمل شده حاصل از خدمات حسابرسی، به آنها اجازه می‌دهد در مذاکرات مرتبط با حسابرسی و کنترل جنبه‌های درونی اثرگذار، به طور فعالانه‌تری عمل نمایند. همچنین شناسایی عوامل اثرگذار بر حق‌الزحمه حسابرسی می‌تواند در تدوین سیاست‌های مناسبی برای برخی از مسائل پیش روی این حرفه یاری‌رسان باشد.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

خودشیفتگی در روانشناسی بالینی عمومی و روانپزشکی، به عنوان یک اختلال شخصیتی توصیف شده است. خودشیفتگی یک ویژگی شخصیتی منسجم اما چند بعدی است که می‌توان آن را به عنوان میزانی تعریف کرد که یک فرد احساس اغراق‌آمیز از خود دارد و وسواس زیادی برای تقویت مداوم این حس دارد (اسماعیل و همکاران^{۱۷}، ۲۰۲۳). خودشیفته‌ها بر این باورند که باهوش‌تر، خلاق‌تر و جذاب‌تر از آنچه هستند که واقعاً هستند، و تمایل شدیدی برای شناسایی، تأیید و تمجید دائمی دارند (شانگ و همکاران^{۱۸}، ۲۰۲۳). بنابراین، خودشیفتگی با میل به موفقیت نامحدود و قدرت مرتبط است و جای تعجب نیست که بسیاری از افراد خودشیفته به دنبال موقعیت‌های مدیریتی برای ارضای نیاز خود به قدرت و شهرت می‌باشند (ریپر^{۱۹}، ۲۰۰۵). آنها قدرت بیشتری را نسبت به دیگران دنبال می‌کنند و به احتمال بیشتری به سطوح بالای شغلی و سازمانی دست می‌یابند (بلر و همکاران^{۲۰}، ۲۰۰۸). مطالعات در این زمینه نشان داده است که خودشیفتگی در میان حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی نیز افزایش یافته است، اما بالاترین میزان آن مربوط به شرکا حسابرسی می‌باشد (آکیرز و همکاران، ۲۰۱۴). خودشیفتگی شرکای حسابرسی از طرق مختلفی بر قضاوت‌ها، تصمیمات، اقدامات در حوزه کاری و حرفه‌ای تاثیر می‌گذارد؛ دو مقوله استقلال حسابرسی و شایستگی حسابرسی.

از دیدگاه شناختی، خودشیفتگی مستلزم اعتقاد به خود و نمایش هوش و صلاحیت برتر فرد است (فارول و وولوند-لوید^{۲۱}، ۱۹۹۸). خودشیفتگان خود محور هستند و از ارزش و شخصیت دیگران می‌کاهند (نوویکا و همکاران^{۲۲}، ۲۰۱۱). شرکای خودشیفته به احتمال زیاد ارزش مشتریان مهم خود را تنزل می‌بخشند، زیرا آنها تمایل دارند خود را به عنوان نقطه کانونی در تمام موقعیت‌ها ببینند. برای حسابرسان بیشتر خودشیفته، جلب احترام و تمجید از همتایان خود به عنوان یک حسابرسان سرسخت و مستقل ممکن است بر تلاش برای حفظ رضایت مشتری غالب باشد. افراد خودشیفته تمایل دارند ضمن چشم پوشی از نقطه نظرات دیگران، روی دیدگاه‌های خودشان تمرکز کنند. به همین ترتیب، دستیابی و حفظ تصویری به عنوان نگهبان زبردست برای

جلب احترام و تمجید از همتایان خود، احتمالا بیشتر از راضی نگهداشتن مشتریان خود برای حسابرسان خودشیفته از اهمیت برخوردار است. به این معنا که حسابرسان خودشیفته ترجیح می‌دهند مشتریان مهم خود را از دست بدهند تا اینکه از برتری و تسلط خود بر آنها بکاهند شهرت خود را به عنوان بهترین بودن در حرفه حسابرسی خدشه‌دار کند (تاکادا و همکاران، ۲۰۲۱). به علاوه، ماکویی^{۲۳} (۲۰۰۳) استدلال می‌کند که خودشیفتگان عاری از محدودیت‌های داخلی هستند و در برابر تحمل نگرش توده‌وار^{۲۴} و فشار اجتماعی برای تسلیم شدن مقاومت می‌کنند. اگر حفظ مشتریان مهم با به خطر انداختن استقلال در انجام حسابرسی تا حدی معمول باشد (هاپود و همکاران^{۲۵}، ۱۹۸۹)، حسابرسان با خودشیفتگی بیشتر کمتر احتمال دارد که این رفتار را از خود نشان دهند. در واقع، خودشیفتگان معمولا مسیر خود را به گونه‌ای ترسیم می‌کنند که می‌توانند بدون ترس جدی از شکست، ریسک‌های موجود در پیگیری دیدگاه خود را بپذیرا باشند (ماکویی، ۲۰۰۳). این بدان معناست که اگرچه حسابرسان خودشیفته با عدم پذیرش هرگونه فشار برای چشم‌پوشی از اصلاحات، مشتریان مهم خود را از دست می‌دهند، اما چنین ریسکی نسبت به «عدم موفقیت» برای آنها از اهمیت پایین‌تری برخوردار است. خودشیفتگی حسابرسان را به سمت ایستادگی در مذاکرات سوق می‌دهد و چنین چانه زنی سختگیرانه، خودشیفتگان را قادر می‌سازد تا نتیجه مطلوب خود را بدست آورند (هافمایر و همکاران^{۲۶}، ۲۰۱۴) و مشتری را مجاب نمایند تا گزینه‌های گزارشگری کمتر متهورانه را انتخاب کند. در نهایت، نیاز خودشیفته‌ها به شناسایی و توجه مداوم (راسکین و هوارد^{۲۷}، ۱۹۸۸) نشان می‌دهد که شرکای خودشیفته‌تر مشتاق کسب شهرت به عنوان بهترین در این زمینه هستند می‌خواهند از استقلال خود محافظت کنند. روی هم رفته، پژوهش‌های پیشین حاکی از آن است که حسابرسان خودشیفته‌تر به جای تسلیم شدن در برابر فشار مشتری، به احتمال زیاد مستقل باقی می‌مانند. در نتیجه، خودشیفتگی استقلال شریک را بهبود می‌بخشد، که به کیفیت حسابرسی بالاتر منتج می‌شود (چویو و همکاران، ۲۰۲۱). بر خلاف این استدلال، شرکای خودشیفته می‌توانند مایل باشند که استقلال خود را پایین بیاورند و توضیحات ضعیف‌تری را از مشتریان بپذیرند تا از دست دادن مشتری جلوگیری کنند، زیرا داشتن مشتریان مهم زیادی می‌تواند تصویر حسابرسان خودشیفته را افزایش دهد (کرخوفس و همکاران^{۲۸}، ۲۰۲۲).

۲-۱- خودشیفتگی شریک حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی

مطالعات پیشین نشان می‌دهند که ویژگی‌های شخصی شرکای حسابرسی در قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی حائز اهمیت است می‌توان انتظار داشت که خودشیفتگی شرکای حسابرسی می‌تواند دارای رابطه معناداری با حق الزحمه حسابرسی داشته باشد. یک حسابرسان با ویژگی‌های خودشیفته احتمالا ادعا می‌کند که واجد شرایط دریافت حق الزحمه بالاتر یا حتی اولویت دادن به منافع خود بر منافع دیگران است. از این رو، این امر باعث می‌شود که حسابرسان برای عملکرد خود حق الزحمه بیشتری تقاضا نماید. خودشیفتگی شرکای حسابرسی منجر به کیفیت حسابرسی

بالاتر شده (چورچ و همکاران، ۲۰۲۰؛ چویو و همکاران، ۲۰۲۱؛ تاکادا و همکاران، ۲۰۲۱) و از فشار رقابتی در بازار حسابرسی می‌کاهد (محمدی و همکاران، ۲۰۲۱) و باعث می‌شود قدرت چانه زنی شریک در مذاکرات با مشتری افزایش گردد و باعث می‌شود که سخت‌گیرانه‌تر عمل نمایند و به نتیجه محافظه کارانه تر دست یابند (چورچ و همکاران، ۲۰۲۰). همچنین با توجه به اینکه شرکای خودشیفته جذاب‌تر به نظر می‌رسند (وزیر و همکاران، ۲۰۰۸) و می‌توانند با جذابیت خود (به دلیل موقعیت اجتماعی، شایستگی و نفوذ بیشتر) در مذاکرات با مشتری موفق‌تر عمل نمایند. این موارد به شرکای خودشیفته کمک می‌کند تا در مورد هزینه حسابرسی بالاتر مذاکره نمایند و حق الزحمه بالاتری تقاضا نمایند. علاوه بر این، میل شدید خودشیفته‌ها به فرصت‌ها برای تقویت اهمیت و منحصر به فرد بودن باعث می‌شود شرکای خودشیفته ساعت‌های بیشتری را صرف یک حسابرسی کنند (چورچ و همکاران، ۲۰۲۰) و با اصرار بر حفظ و تقویت تصویر خود، کارکنان بیشتری را از آنچه واقعا برای یک کار حسابرسی ضروری است، به کار بگیرند. این استدلال‌ها نشان می‌دهد که خودشیفتگی شریک حسابرسی حق الزحمه حسابرسی را افزایش می‌دهد (کرخوفس و همکاران، ۲۰۲۲). هر چند ممکن است که خودشیفتگی شرکای حسابرسی با کاستن از کیفیت حسابرسی ارائه شده از سوی آنها (کامران و همکاران، ۲۰۲۲)، از مقدار حق الزحمه حسابرسی پرداخت شده از سوی مشتری بکاهد (کامران و همکاران، ۲۰۲۲). با توجه به مطالب عنوان شده فرضیه اول پژوهش به صورت زیر مطرح می‌گردد:

H_1 : ارتباط معناداری بین خودشیفتگی شریک حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی وجود دارد.

۲-۲- اثر تعدیلگر دوره تصدی شریک حسابرسی بر رابطه خودشیفتگی شریک حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی

دوره تصدی حسابرس به تعداد سال‌هایی است که حسابرسان مستقل خدمات حسابرسی صورت‌های مالی را به مشتریان ارائه و بطور مستمر با مشتری قرارداد حسابرسی منعقد می‌کنند، اشاره دارد. چگونگی تاثیر طول دوره تصدی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی در ادبیات و پژوهش‌های حسابرسی به میزان زیادی مورد بحث و توجه و با نتایج کاملا متفاوت در قالب دو فرضیه استقلال و فرضیه شایستگی ارائه شده است. مطابق با فرضیه استقلال دوره طولانی مدت حسابرسی می‌تواند استقلال واقعی یا ظاهری حسابرسان را تضعیف کند (فیرث و همکاران، ۲۰۱۲). در واقع انگیزه حسابرسان برای حفظ مشتری و گرایش به کسب سود، حس اطمینان و خودباوری شناختی حسابرسان در مورد شناخت مشتری و ایجاد حس اعتماد، وفاداری و حتی وابستگی روحی بین حسابرسان و مشتری موجب افزایش احتمال پذیرش فشارهای مشتری یا فشارهای مدیریت توسط حسابرسان بیشتر شده و باعث کاستن از تردید حرفه‌ای و نادیده گرفتن آزمون‌ها و کنترل‌ها و یا استفاده از شواهد با درجه قانع کنندگی کم و روش‌های رسیدگی عادی، تکراری و ناکارآمد می‌گردد (مایرز و همکاران، ۲۰۰۳؛ کری و سیمنت، ۲۰۰۶؛ ۲۰۱۰؛ عزیزخانی و همکاران، ۲۰۱۰؛ دوتی، ۲۰۱۱). در مقابل بر اساس فرضیه شایستگی با طولانی

شدن دوره تصدی از عدم تقارن اطلاعاتی بین حسابرِس و مشتری کاسته می‌شود و بر تجربه و دانش انباشته شده حسابرِس از واقعیت‌های تجاری (مانند عملیات تجاری و محیط کنترل داخلی) مشتری خود افزوده می‌شود (هسیه و همکاران^{۳۶}، ۲۰۱۹). با توجه به افزایش دانش خاص مشتری (کاتاناج و واکر^{۳۷}، ۱۹۹۹؛ جانسون و همکاران^{۳۸}، ۲۰۰۲؛ کارسلو و ناگی^{۳۹}، ۲۰۰۴) و افزایش دامنه دانش عمومی در طول دوره تصدی، اثربخشی حسابرِس در تشخیص انحرافات بهبود یافته (پاتیروسن و همکاران^{۴۰}، ۲۰۱۹) و شایستگی حسابرِس افزایش می‌یابد. شواهد در این زمینه متناقض است، به طوری که نتایج مطالعاتی همچون مانری و همکاران^{۴۱} (۲۰۰۸)، مونوری و حسین^{۴۲} (۲۰۱۳) و چن و همکاران^{۴۳} (۲۰۰۸) حاکی از رابطه مثبت بین دوره تصدی شریک حسابرسی و کیفیت حسابرسی است، پژوهش‌های بال و همکاران^{۴۴} (۲۰۱۵)، گارسیا-بلندون و همکاران^{۴۵} (۲۰۲۰) و ترن و همکاران^{۴۶} (۲۰۲۳) خلاف این یافته را ثابت می‌کنند و پژوهش چی و هوانگ^{۴۷} (۲۰۰۵) اثرات U شکل را نشان می‌دهد. از آنجایی که اثر دوره تصدی شریک حسابرسی احتمالا منجر صرف زمان کمتر برای انجام فرآیند حسابرسی می‌شود، اثر دوره تصدی بر رابطه خودشیفتگی شریک حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی یک اثر کاهنده خواهد بود. بنابراین فرضیه دوم پژوهش به صورت زیر مطرح می‌گردد:

H_2 : دوره تصدی شریک حسابرسی تاثیر معناداری بر ارتباط خودشیفتگی شریک حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی دارد.

۳-۲- اثر تعدیلگر تعدد کاری شریک حسابرسی بر رابطه خودشیفتگی شریک حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی

تعدد کاری به عنوان تعداد پروژه‌های حسابرسی تعریف می‌شود که باید در مدت زمانی مشخصی^{۴۸} توسط شریک حسابرسی انجام پذیرد (ساندگران و سوانستروم^{۴۹}، ۲۰۱۴). تعدد کاری شریک حسابرسی توسط مرکز کیفیت حسابرسی^{۵۰} (۲۰۱۴) و هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام^{۵۱} (۲۰۱۵، الف) به عنوان یکی از عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی عنوان شده است (سوزیوکی و تاکادا^{۵۲}، ۲۰۱۶). مطابق با فرضیه مشغله کاری شریک حسابرسی به دلایل متعددی اثر منفی بر کیفیت حسابرسی دارد: اولاً، فشار زمانی (فشار محدودیت زمانی و فشار بودجه‌بندی زمانی^{۵۳}) با تاثیر بر رفتار حسابرِس - همچون دقت پردازش کاری، شک و تردید حرفه‌ای و فراتر رفتن فشار از مرز کنترل - کارایی و اثربخشی حسابرسی را کاهش می‌دهد و می‌تواند به کاهش کیفیت حسابرسی نیز بیانجامد (ون حسین و همکاران^{۵۴}، ۲۰۱۸). دوما مشغله کاری بیشتر منجر به عدم تمرکز و خستگی می‌گردد و مدت زمان نظارت بر کار تیم حسابرسی درگیر در کار را محدود می‌نماید (سوئینی و سامرز^{۵۵}، ۲۰۰۲)، که با تداوم این حالت، با افزایش احتمال دچار شدن به فرسودگی شغلی^{۵۶} ممکن است خستگی عاطفی، خستگی جسمی شدید، زوال شخصیتی (مانند نگرش منفی، کاهش رضایت شغلی، گردش (جابه‌جایی) بالاتر، روحیه پایین‌تر) به کاهش دستاوردهای شخصی برای شریک حسابرسی منجر شود (آلمر و

کاپلان^{۵۷}، ۲۰۰۲؛ سوینی و سامرز، ۲۰۰۲). سوما، باتوجه به نظریه توجه محدود با افزایش سطح مشغله کاری شریک حسابرسی، از مقدار توجه اختصاص یافته از سوی وی به مشتریان حاضر در پرتفوی خودش کاسته می‌شود؛ که منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود (گودوین و وو، ۲۰۱۶). در واقع، بر اساس نظریه پردازش اطلاعات، شرط مرزی^{۵۸} سرریز اطلاعات^{۵۹} باعث می‌شود که افراد به نقطه‌ای برسند که قادر به پردازش اطلاعات اضافی نباشند و اطلاعات اضافی دریافت شده به فرد سرریز گردد و به عدم توانایی در انجام تعهدات شخص منجر گردد، که به آسیب در عملکرد می‌انجامد (ایپلر و منگیس^{۶۰}، ۲۰۰۴؛ مران جوری، ۲۰۲۴). در همین راستا پژوهش‌های پیشین موید ارتباط معکوس مشغله کاری شریک حسابرسی و کیفیت حسابرسی هستند (ساندگران و سوانستروم، ۲۰۱۴؛ سوزیوکی و تاکادا، ۲۰۱۶؛ گول و همکاران^{۶۱}، ۲۰۱۷؛ لای و همکاران^{۶۲}، ۲۰۱۸؛ اوکاک^{۶۳}، ۲۰۱۸؛ چن و همکاران^{۶۴}، ۲۰۲۰؛ چنگ و همکاران^{۶۵}، ۲۰۲۱؛ سینگ و همکاران^{۶۶}، ۲۰۲۲؛ منیف و چریف^{۶۷}، ۲۰۲۲) و اعلام می‌دارند این اثر منفی توسط بازار نیز احساس می‌شود و منجر به واکنش می‌شود (حبیب و همکاران^{۶۸}، ۲۰۱۹؛ سانوران^{۶۹}، ۲۰۲۰) که البته نباید فراموش کرد تعامل‌های کاری متعدد باعث افزایش سرمایه و تجربه شهرت یک فرد در طول زمان و در نتیجه عملکرد آنها می‌شود و ممکن است تاثیر تعدد کاری شریک بر کیفیت حسابرسی را خنثی کند (گودوین و وو^{۷۰}، ۲۰۱۶؛ لو و همکاران^{۷۱}، ۲۰۲۲). در این دیدگاه داشتن تعدد کاری زیاد شریک حسابرسی نشان دهنده استقلال بیشتر وی است؛ به عبارت دیگر، حسابرس با پرتفوی مشتریان زیاد، از انگیزه بیشتری برای مستقل‌تر ماندن برخوردار است و هر گونه انحراف با اهمیت را گزارش می‌دهد و علت آن فزونی زیان احتمالی حاصل دست از رفتن شهرت در صورت خطای حسابرسی نسبت به فرصت دریافتی حاصل از مشتریان بزرگ‌تر است. استدلال می‌شود از آنجایی که تعدد کاری بالا شرکای حسابرسی منجر به صرف زمان بیشتری برای فرآیند حسابرسی می‌شود (ون حسین و همکاران^{۷۲}، ۲۰۱۸؛ چن و همکاران، ۲۰۲۰؛ چنگ و همکاران، ۲۰۲۱؛ سینگ و همکاران، ۲۰۲۲)، شرکای خودشیفته با تعدد کاری بالاتر حق الزحمه بیشتری را به واسطه تلاش بیشتر و قدرت چانه زنی بالاتر تقاضا نماید. بنابراین فرضیه سوم پژوهش به صورت زیر بیان می‌شود:

H_3 : تعدد کاری شریک حسابرسی تاثیر معناداری بر ارتباط خودشیفتگی شریک حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی دارد.

۳- روش‌شناسی پژوهش

نوع پژوهش بر اساس هدف، کاربردی و از لحاظ روش از نوع پژوهش‌های توصیفی همبستگی است (در پژوهش توصیفی از نوع همبستگی، پژوهشگر روابط بین دو یا چند متغیر را بررسی می‌کند). اجرای پژوهش توصیفی می‌تواند فقط برای شناخت شرایط موجود یا یاری دادن به فرایند تصمیم‌گیری باشد. روش گردآوری ادبیات و مبانی نظری این پژوهش، کتابخانه‌ای است که پژوهشگر با مراجعه به اسناد و منابع موجود اطلاعات را جمع‌آوری می‌کند، آنها را بررسی کرده و

جمع‌بندی خود را گزارش می‌دهد. روش گردآوری داده‌ها برای آزمون فرضیه‌ها، روش غیرتعاملی پس رویدادی است که داده‌های لازم از نرم‌افزار ره‌آورد نوین استخراج شده است.

۱-۳- جامعه و نمونه آماری

قلمرو مکانی پژوهش شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و جامعه آماری این پژوهش کل شرکت‌های پذیرفته شده و فعال در بورس اوراق بهادار تهران در قلمرو زمانی ۷ ساله از ابتدای سال ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۰ می‌باشد. انتخاب نمونه آماری بر اساس حذف سیستماتیک (غربالگری) است. معیارهای اعمال شده در انتخاب نمونه بشرح زیر می‌باشد:

۱. در طول سال‌های مالی ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۰ در بورس حضور داشته‌اند.
۲. جزو شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی، بانک‌ها و بیمه‌ها نباشند.
۳. پایان سال مالی آنها آخر اسفند هر سال بوده و در طول دوره فوق‌الذکر تغییری در سال مالی نداشته‌اند.

۴. در همه سال‌های مورد بررسی در پایان سال مالی اطلاعات و داده‌های مورد نیاز آنها در دسترس باشد.

بر اساس معیارهای فوق ۸۲ شرکت شناسایی می‌شود، و برای آزمون فرضیه پژوهش به کار گرفته شد.

۲-۳- متغیرها و مدل‌ها پژوهش

متغیرهای این پژوهش به منظور آزمون فرضیه‌ها، به متغیرهای وابسته، مستقل، تعدیل‌گر و کنترل تقسیم می‌شوند، که در ادامه توضیح داده می‌شود.

متغیر وابسته

حق الزحمه حسابرسی (AFee): برابر است با لگاریتم طبیعی کل حق الزحمه حسابرسی (مشایخ، حکمت و جمشیدی، ۱۴۰۳).

متغیر مستقل

خودشیفتگی شریک حسابرسی (PNar): برابر است با نسبت مساحت اندازه امضای شریک حسابرسی به مساحت برگه A4^{۲۲}.

متغیرهای تعدیلگر

دوره تصدی شریک حسابرسی (PTenure): برابر با تعداد سال‌هایی که به عنوان شریک موسسه حسابرسی به عنوان مسئول کار (امضا کننده گزارش حسابرسی) به صاحبکاری خدمات ارائه نموده است.

تعدد کار شریک حسابرسی (PClient): برابر با تعداد شرکت‌های بورسی که شریک موسسه حسابرسی در طول یک سال مالی به عنوان مسئول کار حسابرسی انجام وظیفه نموده است.

متغیرهای کنترلی

اندازه حسابرسی شرکت (BIGN): برابر است با ۱ اگر سازمان حسابرسی و موسسه مفید

راهبر، مسئولیت حسابرسی صورت‌های مالی را عهده دار باشند، در غیر اینصورت برابر با صفر اهمیت مشتری (CIMP): برابر است با نسبت دارایی‌های مشتری A به مجموع دارایی کل مشتریان موسسه حسابرسی

اندازه شرکت (SIZE): برابر است با از لگاریتم طبیعی کل فروش
نسبت اهرم مالی شرکت (LVG): برابر است با نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها
نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری (BM): برابر است با مجموع نسبت ارزش بازار حقوق صاحبان سهام و ارزش دفتری بدهی‌ها به مجموع ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام و بدهی‌ها
تجدید ارائه صورت‌های مالی (RESTATE): برابر است با ۱ اگر صورت‌های مالی سال قبل مجدداً ارائه شده باشد، در غیر اینصورت برابر با صفر.
نسبت حساب‌های دریافتنی (AR): برابر است با نسبت حساب‌های دریافتنی به کل دارایی‌ها
نسبت موجودی کالا (INVR): برابر است با نسبت موجودی کالا به کل دارایی‌ها
عملیات خارجی (DFOREIGNOPS): برابر است با ۱ اگر شرکت دارای عملیاتی خارجی باشد، در غیر اینصورت برابر با صفر.
زیانده بودن (Loss): برابر با ۱ اگر شرکت برای سال مالی مورد نظر زیان گزارش نماید، در غیر اینصورت برابر با صفر
وضعیت مالی (FC): برابر است با اگر نمبر Z آلتمن (۲۰۰۰) که از طریق فرمول زیر اندازه‌گیری می‌شود:

$$ZSCORE = 0.3 (NI/Asset) + 1.0 (Sales/Asset) + 1.4 (RetainedEarnings/Asset) + 1.2 (Working Capital /Asset) + 0.6 ([Stock Price * Shares Outstanding]/Total Liabilities)$$

که در آن
NI: سود خالص شرکت
Asset: کل دارایی‌های شرکت
Sales: فروش خالص شرکت
Retained Earnings: سود انباشته شرکت
Working Capital: سرمایه در گردش شرکت (دارایی‌های جاری - بدهی‌های جاری)
Stock Price*Shares Outstanding: قیمت بازار سهام انتشار یافته شرکت
Total Liabilities: کل بدهی‌های شرکت
انتشار سهام (Issue): برابر با ۱، اگر شرکت در طول سال سهام منتشر نموده باشد، در غیر اینصورت برابر با صفر.
تمرکز مالکیت (CONOWNERSHIP): برابر است با جمع سهامدارانی که بیش از ۵

درصد سهام شرکت را در اختیار دارند

اندازه کمیته حسابرسی (AudComSize): برابر است با تعداد اعضای حاضر کمیته حسابرسی

استقلال کمیته حسابرسی (AudComInd): برابر است تعداد اعضای مستقل به کل اعضای حاضر در کمیته حسابرسی

تخصص مالی کمیته حسابرسی (AudComFinExp): برابر است نسبت از اعضای که مدرک دانشگاهی یا مدرک حرفه‌ای ملی یا معتبر بین‌المللی در امور مالی (حسابداری، حسابرسی، مدیریت مالی، اقتصاد و سایر رشته‌های مدیریت با گرایش مالی یا اقتصادی) دارند به کل اعضای حاضر کمیته حسابرسی.

۳-۳- مدل‌های پژوهش

پس از محاسبه متغیرهای اساسی، فرضیه‌ها بر اساس مدل‌های رگرسیونی که در زیر ارائه شده آزمون می‌نمایم:

مدل اول

$$A_Fee_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 P_Nar1_{i,t} + \beta_2 P_Nar2_{i,t} + \sum_m \beta_{3,m} Control_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

مدل دوم

$$A_Fee_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 P_Nar1_{i,t} + \beta_2 P_Nar2_{i,t} + \beta_3 P_Tenure1_{i,t} + \beta_4 P_Tenure2_{i,t} + \beta_5 P_Nar1_{i,t} \times P_Tenure1_{i,t} + \beta_6 P_Nar2_{i,t} \times P_Tenure2_{i,t} + \sum_m \beta_{7,m} Control_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

مدل سوم

$$A_Fee_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 P_Nar1_{i,t} + \beta_2 P_Nar2_{i,t} + \beta_3 P_Nclinet1_{i,t} + \beta_4 P_Nclinet2_{i,t} + \beta_5 P_Nar1_{i,t} \times P_Nclinet1_{i,t} + \beta_6 P_Nar2_{i,t} \times P_Nclinet1_{i,t} + \sum_m \beta_{7,m} Control_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

۴- یافته‌های پژوهش

۴-۱- بررسی آمار توصیفی

در روش‌های توصیفی تلاش بر آن است تا با ارائه جدولی از نتایج آماره‌های توصیفی و استفاده از ابزارهای آمار توصیفی نظیر شاخص‌های مرکزی، به توصیف داده‌های پژوهش پرداخته شود، تا این امر به شفافیت موضوع کمک کند. نتایج آماره‌های توصیفی در جدول ۱ ارائه شده است.

جدول (۱): آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	تعداد	میانگین	میانه	کمینه	بیشینه	انحراف معیار
Afee	۵۷۴	۷.۳۹۵	۷.۳۶۲	۵.۲۱۸	۹.۶۸۵	۰.۷۹۲
PNar1	۵۷۴	۱.۷۴۸	۱.۵۲۸	۰.۲۱۸	۷.۱۴۳	۱.۰۲۶
PNar2	۵۷۴	۱.۸۶۸	۱.۵۶۳	۰.۲۰۸	۷.۹۹۶	۱.۲۸۵
Ptenure1	۵۷۴	۲.۰۱۶	۲.۰۰۰	۱.۰۰۰	۷.۰۰۰	۱.۱۲۷
Ptenure2	۵۷۴	۲.۱۳۹	۲.۰۰۰	۱.۰۰۰	۱۳.۰۰۰	۱.۶۲۹
Pclinet1	۵۷۴	۲.۸۲۴	۲.۰۰۰	۱.۰۰۰	۱۴.۰۰۰	۲.۰۳۸
Pclinet2	۵۷۴	۳.۶۵۷	۳.۰۰۰	۱.۰۰۰	۱۴.۰۰۰	۲.۲۹۷
BIGN	۵۷۴	۰.۲۳۷	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۱.۰۰۰	۰.۴۲۵
CIMP	۵۷۴	۰.۲۲۶	۰.۰۵۱	۰.۰۰۰	۱.۰۰۰	۰.۳۲۳
SIZE	۵۷۴	۱۴.۶۳۶	۱۴.۵۸۴	۱۰.۶۲۷	۲۰.۵۱۲	۱.۵۱۵
LVG	۵۷۴	۰.۵۲۹	۰.۵۲۲	۰.۰۶۶	۱.۲۶۹	۰.۱۹۵
MB	۵۷۴	۳.۲۵۲	۲.۰۹۵	۰.۶۸۴	۳۲.۰۱۲	۳.۳۵۹
RESTATE	۵۷۴	۰.۴۴۴	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۱.۰۰۰	۰.۴۹۷
AR	۵۷۴	۰.۳۰۳	۰.۲۶۰	۰.۰۰۰	۰.۸۲۱	۰.۱۸۵
INVER	۵۷۴	۰.۲۴۴	۰.۲۱۳	۰.۰۰۱	۰.۸۹۹	۰.۱۴۴
DFOREIGNOPS	۵۷۴	۰.۶۹۵	۱.۰۰۰	۰.۰۰۰	۱.۰۰۰	۰.۴۶۰
Loss	۵۷۴	۰.۰۸۰	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۱.۰۰۰	۰.۲۷۲
FC	۵۷۴	۶.۲۰۳	۳.۹۶۸	-۰.۷۱۶	۶۵.۳۱۰	۶.۹۴۰
Issue	۵۷۴	۰.۳۱۴	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۱.۰۰۰	۰.۴۶۴
CONOWNERSHIP	۵۷۴	۰.۶۶۸	۰.۷۱۸	۰.۰۰۰	۰.۹۸۰	۰.۲۰۴
AudComSize	۵۷۴	۳.۰۰۰	۳.۰۰۰	۰.۰۰۰	۵.۰۰۰	۰.۶۱۳
AudComInd	۵۷۴	۰.۶۶۹	۰.۶۶۷	۰.۰۰۰	۱.۰۰۰	۰.۲۴۴
AudComFinExp	۵۷۴	۰.۷۸۹	۱.۰۰۰	۰.۰۰۰	۱.۰۰۰	۰.۳۰۳

نتایج تحلیل توصیفی نشان می‌دهد که متغیرهای وابسته پژوهش، حق الزحمه حسابرانی دارای میانگین ۷/۵۴۱ و میانه ۷/۴۹۹ (یا به عبارتی ۲۲۴۳ میلیون ریال برای میانگین و میانه ۱۵۷۵ میلیون ریال برای میانه) می‌باشد. نتایج در ارتباط با متغیر مستقل خودشیفتگی شرکا نشان می‌دهد که امضای هر شریک حدود ۲ درصد از یک صفحه A۴ را اشغال می‌کند. کوچک‌ترین امضا حدود ۰.۲ درصد و بزرگ‌ترین امضا حدود ۸ درصد است.

آماره توصیفی در مورد متغیر تعدیلگر دوره تصدی حاکی از آن است که هر شریک به طور متوسط تقریباً ۳ سال در یک شرکت به خدمت حسابرانی مشغول بوده‌اند. همچنین، نتایج مرتبط با دیگر متغیر تعدیلگر تعدد کاری شریک حسابرانی بیانگر این است که هر شریک به طور میانگین در طول یک دوره در ۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار مشغول به انجام وظیفه حسابرانی بوده است.

از نکات حائز اهمیت در مورد متغیرهای کنترلی می‌توان به سهم ۲۳ درصد سازمان حسابرانی و موسسه مفید راهبر در انجام حسابرانی شرکت‌های نمونه، ۴۴ درصد تجدید ارائه صورت‌های مالی سال قبل و عدم تشکیل کمیته حسابرانی در چندین شرکت نمونه تا سال‌های ۱۳۹۴ و

۱۳۹۵ علی الرغم الزام شرکت‌ها به تشکیل این کمیته از سوی بورس اوراق بهادار در سال ۱۳۹۱، اشاره نمود.

۴-۲- بررسی آمار استنباطی

پیش از آزمون مدل‌ها لازم است که پایایی متغیرهای پژوهش مورد بررسی قرار گیرد. پایایی بدین معنی است که میانگین و واریانس متغیرها در طول زمان و کوواریانس متغیرها بین سال‌های مختلف ثابت بوده است و برای تعیین آن از آزمون دیکی-فولر^{۷۳} استفاده شده است که نتایج آن در جدول ۲ ارائه شده است. نتایج این آزمون بیانگر این موضوع است که متغیرهای غیرمجازی وابسته، مستقل و کنترلی پژوهش در طی دوره پژوهش در سطح پایا بوده‌اند، چرا که احتمال آماره برای آزمون مذکور کم‌تر از ۵٪ بوده است.

جدول (۲): پایایی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین	میانه
Afee	-۷.۳۲۶	۰.۰۰۰
PNar1	-۹.۷۹۷	۰.۰۰۰
PNar2	-۱۵.۹۸۹	۰.۰۰۰
Ptenure1	-۱۷.۸۲۸	۰.۰۰۰
Ptenure2	-۱۳.۵۹۶	۰.۰۰۰
Pclinet1	-۱۷.۲۴۴	۰.۰۰۰
Pclinet2	-۱۷.۲۴۴	۰.۰۰۰
BIGN	-۵.۷۵۰	۰.۰۰۰
CIMP	-۱۳.۱۷۰	۰.۰۰۰
SIZE	-۷.۳۸۱	۰.۰۰۰
LVG	-۱۰.۴۱۶	۰.۰۰۰
MB	-۶.۲۶۴	۰.۰۰۰
RESTATE	-۷.۵۵۴	۰.۰۰۰
AR	-۶.۶۰۷	۰.۰۰۰
INVER	-۸.۹۸۶	۰.۰۰۰
DFOREIGNOPS	-۷.۸۲۹	۰.۰۰۰
Loss	-۱۵.۹۱۵	۰.۰۰۰
FC	-۷.۴۸۰	۰.۰۰۰
Issue	-۱۴.۹۱۲	۰.۰۰۰
CONOWNERSHIP	-۸.۶۰۳	۰.۰۰۰
AudComSize	-۱۴.۹۰۴	۰.۰۰۰
AudComInd	-۱۳.۷۸۰	۰.۰۰۰
AudComFinExp	-۱۵.۱۶۰	۰.۰۰۰

برای آزمون فرضیه‌ها و برآورد مدل‌ها، ابتدا به منظور گزینش یکی از روش‌های داده‌های ترکیبی یا تابلویی، از آزمون قابلیت ادغام (چاو) استفاده شده است. مطابق نتایج آزمون در جدول ۳ آماره لیمر نشان می‌دهد سطح معناداری آن برای تمامی مدل‌ها ۰/۰۰۰ (کمتر از ۰/۰۵) بوده، که نشان دهنده برتری استفاده از روش داده‌های تابلویی در برابر روش داده‌های ادغام شده است. با توجه به پذیرش روش داده‌های تابلویی، به انجام آزمون هاسمن برای انتخاب الگوی اثرات ثابت در برابر الگوی اثرات تصادفی پرداخته شده است. با توجه به این که سطح معناداری آماره کای - دو برای تمامی مدل‌ها در جدول ۳ برابر ۰/۰۰۰ (کمتر از ۰/۰۵) است، روش رگرسیون با اثرات ثابت نسبت به روش رگرسیون با اثرات تصادفی ارجحیت دارد.

جدول (۳): انتخاب داده‌های تلفیقی در برابر داده‌های تابلویی

مدل اول			مدل دوم			مدل سوم		
مقدار	درجه	احتمال	مقدار	درجه	احتمال	مقدار	درجه	احتمال
آماره	آزادی		آماره	آزادی		آماره	آزادی	
آزمون چاو	۸.۱۹۹	۴۷۴,۸۱	۰.۰۰۰	۸.۱۳۶	۴۷۰,۸۱	۰.۰۰۰	۷.۸۶۶	۴۷۰,۸۱
آزمون هاسمن	۴۴.۶۳۷	۱۸	۰.۰۰۰	۵۱.۴۳۲	۲۲	۰.۰۰۰	۵۰.۹۰۵	۲۲

در این مطالعه برای بررسی همسانی واریانس‌ها از آزمون وایت استفاده شده است که نتایج آن در جدول ۴ قابل مشاهده است. سطح اهمیت آماره این آزمون برای هر ۳ مدل کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد، در نتیجه فرضیه صفر مبنی بر وجود همسانی واریانس رد شده و می‌توان گفت مدل‌ها دارای مشکل ناهمسانی واریانس می‌باشند، به همین منظور در این مطالعه برای رفع این مشکل در برآورد رگرسیون از روش برآورد حداقل مربعات تعمیم یافته استفاده شده است.

جدول (۴): انتخاب داده‌های تلفیقی در برابر داده‌های تابلویی

مدل اول		مدل دوم		مدل سوم	
مقدار	آماره	مقدار	آماره	مقدار	آماره
احتمال		احتمال		احتمال	
۱.۶۲۳	۰.۰۰۰	۱.۳۵۲	۰.۰۰۵	۱.۳۷۶	۰.۰۰۳

جدول (۵): آزمون مدل های پژوهش

متغیر وابسته: حق الزحمه حسابرسی	مدل اول	مدل دوم	مدل سوم
تعداد مشاهدات: ۸۲×۷=۵۳۰	اثرات ثابت - حداقل مربعات تعمیم یافته	اثرات ثابت - حداقل مربعات تعمیم یافته	اثرات ثابت - حداقل مربعات تعمیم یافته
متغیر	ضریب آماره t P-Value VIF	ضریب آماره t P-Value VIF	ضریب آماره t P-Value VIF
C	۰,۷۹۵ ۲,۶۶۱ ۰,۰۰۸	۰,۸۶۸ ۲,۸۲۳ ۰,۰۰۵	۰,۷۹۲ ۲,۶۱۳ ۰,۰۰۹
PNAR1	-۰,۰۰۲ -۰,۱۷۹ ۰,۸۵۸ ۱,۰۸۹	-۰,۰۰۵ -۰,۲۸۸ ۰,۷۷۴ ۳,۳۲۹	۰,۰۰۴ ۰,۲۳۸ ۰,۸۱۲ ۳,۰۹۸
PNAR2	۰,۰۱۴ ۱,۷۳۵ ۰,۰۸۳ ۱,۱۱۶	۰,۰۴۱ ۲,۶۷۶ ۰,۰۰۸ ۳,۹۲۵	۰,۰۲۲ ۱,۴۳۶ ۰,۱۵۲ ۳,۷۵۹
PTENURE1		-۰,۰۱۹ -۱,۵۶۴ ۰,۱۱۸ ۴,۰۱۵	
PTENURE2		۰,۰۳۴ ۲,۴۰۲ ۰,۰۱۷ ۸,۳۸۸	
PNAR1*PTENURE1		۰,۰۰۲ ۰,۲۹۵ ۰,۷۶۸ ۵,۸۴۸	
PNAR2*PTENURE2		-۰,۰۱۳ -۱,۷۹۴ ۰,۰۷۴ ۱۰,۴۰۸	
PCLINET1			
PCLINET2			
PNAR2*PCLINET1			
PNAR2*PCLINET2			
BIGN	۰,۱۷۶ ۲,۴۷۹ ۰,۰۱۴ ۱,۰۴۶	۰,۱۷۷ ۲,۴۶۶ ۰,۰۱۴ ۱,۰۴۴	۰,۱۷۳ ۲,۳۷۲ ۰,۰۱۸ ۱,۰۶۷
CIMP	-۰,۱۳۵ -۳,۴۵۱ ۰,۰۰۱ ۱,۱۱۲	-۰,۱۳۵ -۳,۵۱۳ ۰,۰۰۱ ۱,۱۳۲	-۰,۱۴۱ -۳,۱۵۲ ۰,۰۰۲ ۱,۴۲۱
SIZE	۰,۴۵۹ ۲۵,۴۲۴ ۰,۰۰۰ ۳,۰۲۶	۰,۴۵۴ ۲۵,۰۱۶ ۰,۰۰۰ ۳,۲۸۱	۰,۴۵۷ ۲۴,۷۹۴ ۰,۰۰۰ ۳,۰۲۹
LVG	۰,۱۷۸ ۱,۷۳۷ ۰,۰۸۳ ۲,۵۲۴	۰,۱۶۹ ۱,۶۸۲ ۰,۰۹۳ ۲,۷۴۳	۰,۱۷۱ ۱,۶۲۵ ۰,۱۰۵ ۲,۴۲۶
MB	۰,۰۱۷ ۲,۵۲۱ ۰,۰۱۲ ۶,۸۲۰	۰,۰۱۳ ۲,۰۰۷ ۰,۰۴۵ ۷,۸۴۳	۰,۰۱۶ ۲,۳۳۶ ۰,۰۲۰ ۶,۶۱۹
RESTATE	-۰,۰۴۰ -۱,۷۷۰ ۰,۰۷۷ ۱,۷۶۸	-۰,۰۴۴ -۱,۹۸۸ ۰,۰۴۷ ۱,۸۴۰	-۰,۰۴۳ -۱,۸۷۹ ۰,۰۶۱ ۱,۷۷۳
AR	-۰,۵۸۰ -۵,۸۴۶ ۰,۰۰۰ ۱,۸۰۸	-۰,۵۶۷ -۵,۹۳۸ ۰,۰۰۰ ۲,۱۴۹	-۰,۵۷۷ -۵,۶۶۶ ۰,۰۰۰ ۱,۷۵۴
INVER	-۰,۰۴۴ -۰,۳۳۱ ۰,۷۴۱ ۱,۶۰۴	-۰,۰۳۸ -۰,۲۸۷ ۰,۷۷۴ ۱,۶۳۲	-۰,۰۴۰ -۰,۲۹۱ ۰,۷۷۱ ۱,۶۴۶
DFOREIGNOPS	-۰,۰۵۱ -۱,۲۴۶ ۰,۲۱۳ ۱,۱۸۲	-۰,۰۵۳ -۱,۳۰۴ ۰,۱۹۳ ۱,۱۹۹	-۰,۰۵۵ -۱,۳۲۴ ۰,۱۸۶ ۱,۱۸۳
LOSS	۰,۱۴۲ ۳,۳۵۴ ۰,۰۰۱ ۱,۱۹۵	۰,۱۴۲ ۳,۳۴۱ ۰,۰۰۱ ۱,۲۰۱	۰,۱۴۷ ۳,۳۷۹ ۰,۰۰۱ ۱,۲۳۹
FC	-۰,۰۰۹ -۲,۷۵۴ ۰,۰۰۶ ۸,۴۳۷	-۰,۰۰۷ -۲,۱۱۴ ۰,۰۳۵ ۹,۸۵۳	-۰,۰۰۹ -۲,۶۰۰ ۰,۰۱۰ ۸,۱۹۷
ISSUE	۰,۰۴۸ ۲,۴۰۹ ۰,۰۱۶ ۱,۱۲۶	۰,۰۵۰ ۲,۵۶۵ ۰,۰۱۱ ۱,۱۶۶	۰,۰۴۷ ۲,۲۸۶ ۰,۰۳۳ ۱,۱۳۸
CONOWNERSHIP	-۰,۱۵۰ -۱,۴۸۸ ۰,۱۳۷ ۱,۹۴۲	-۰,۱۷۴ -۱,۷۵۳ ۰,۰۸۰ ۲,۲۰۲	-۰,۱۴۰ -۱,۳۵۹ ۰,۱۷۵ ۱,۸۴۱
AUDCOMSIZE	۰,۰۴۸ ۲,۵۴۴ ۰,۰۱۱ ۱,۵۸۵	۰,۰۴۰ ۲,۱۷۱ ۰,۰۳۰ ۱,۸۳۹	۰,۰۴۶ ۲,۳۵۱ ۰,۰۱۹ ۱,۵۴۲
AUDCOMIND	-۰,۰۱۰ -۱,۹۲۱ ۰,۰۵۵ ۱,۵۴۳	-۰,۰۹۹ -۱,۷۴۸ ۰,۰۸۱ ۱,۶۸۵	-۰,۰۹۶ -۱,۶۷۱ ۰,۰۹۵ ۱,۵۳۰
AUDCOMFINEXP	-۰,۰۰۱ -۰,۰۲۶ ۰,۰۷۹ ۱,۶۱۰	۰,۰۰۴ ۰,۱۰۸ ۰,۹۱۴ ۱,۷۴۷	-۰,۰۰۱ -۰,۰۲۶ ۰,۰۸۰ ۱,۵۶۰
ضریب تعیین	۰,۹۵۷	۰,۹۶۲	۰,۹۵۵
ضریب تعیین تعدیلی	۰,۹۴۸	۰,۹۵۳	۰,۹۴۶
آماره F	۱۰۶,۷۷۸	۱۱۴,۳۷۸	۹۷,۷۲۳
آماره دوربین-واتسون	۱,۸۶۳	۱,۸۶۰	۱,۸۶۵
آزمون جاک-برا	۴,۹۹۷	۴,۹۳۱	۴,۸۵۵
باقیمانده ها	۰,۰۸۲	۰,۰۸۲	۰,۰۸۸

نتایج آزمون مدل‌های رگرسیونی برای نمونه پژوهش در جدول ۵ ارائه شده است. برای اطمینان از فرض رگرسیونی عدم وجود مشکل همخطی بین متغیرها، از آزمون عامل تورم واریانس (VIF) استفاده گردید. باتوجه به اینکه مقدار این آماره برای متغیرهای توضیحی کمتر از مقدار ۱۰ است، لذا همخطی بین آنها وجود ندارد. همچنین برای بررسی فرض استقلال باقیمانده‌ها از یکدیگر آماره دوربین واتسون به کار گرفته شد. مقدار آماره دوربین واتسون برای هر ۳ مدل برآورد شده بین ۱/۵۰ تا ۲/۵۰ است، این عدد نشان می‌دهد که باقیمانده‌ها از یکدیگر مستقل هستند. علاوه بر این، به منظور بررسی فرض نرمال بودن باقیمانده‌ها از آزمون جاک-برا استفاده گردید. یافته‌های حاصل از این آزمون نشان می‌دهد که سطح معناداری آماره جاک-برا بیش از ۰/۰۵ می‌باشد، در نتیجه باقیمانده‌های رگرسیونی در هر ۳ مدل نرمال هستند. با این حال نتایج حاصل از رگرسیون زمانی قابل اتکاست که رگرسیون برازش شده در کل معنادار باشد. نظر به اینکه سطح معناداری آماره F برابر با ۰/۰۰۰ (کمتر از ۰/۰۵) می‌باشد، می‌توان بیان نمود که متغیرهای مستقل و کنترلی توانایی توضیح متغیر وابسته را دارند و رگرسیون در سطح اطمینان ۹۹٪ معنادار است. شایان ذکر است که مقدار ضریب تعیین تعدیل شده نشان می‌دهد که حدود ۹۵٪ از تغییرات حق الزحمه حسابرسی تحت تاثیر متغیرهای مستقل و کنترلی مورد پژوهش بوده است.

طبق نتایج حاصل در جدول ۵، باتوجه به ضریب برآورد شده متغیر خودشیفتگی شریک اول حسابرسی در مدل اول برابر با ۰/۰۰۲- و احتمال آماره t ۰/۸۵۳ می‌باشد، که به معنای رابطه منفی و غیرمعناداری بین خودشیفتگی شریک اول حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی است. با توجه به بیشتر بودن احتمال آماره t از سطح خطای مورد پذیرش ۰/۱۰، فرضیه مبنی بر وجود ارتباط معنادار بین خودشیفتگی شریک حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی برای شریک اول، مورد تایید واقع نگردید. این نتیجه در حالی است که مقدار ضریب و احتمال آماره t متغیر خودشیفتگی شریک دوم حسابرسی به ترتیب برابر با ۰/۰۱۴ و ۰/۰۸۳ می‌باشد، که به معنای رابطه مثبت و معناداری بین خودشیفتگی شریک دوم حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی است. با توجه به کمتر بودن احتمال آماره t از سطح خطای مورد پذیرش ۰/۱۰، فرضیه مبنی بر وجود ارتباط معنادار بین خودشیفتگی شریک حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی برای شریک دوم، در سطح اطمینان ۹۰٪، مورد تایید واقع می‌شود.

با توجه به نتایج حاصل از برآورد مدل دوم در جدول ۵، ضریب بدست آمده برای متغیر تعاملی خودشیفتگی و دوره تصدی شریک اول حسابرسی برابر با ۰/۰۰۲ بوده آماره t آن برابر با ۰/۷۶۸ می‌باشد. این نتیجه بدین معنا است که دوره تصدی شریک حسابرسی نمی‌تواند رابطه بین خودشیفتگی شریک اول حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی را تعدیل نماید، در نتیجه فرضیه دوم مبنی بر اثر معنادار دوره تصدی شریک حسابرسی بر ارتباط بین خودشیفتگی شریک حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی برای شریک اول، مورد تایید واقع نمی‌شود. این در حالی است که با توجه به مقدار ضریب ۰/۰۱۳- و آماره t ۰/۰۷۴ برای متغیر تعاملی خودشیفتگی و دوره تصدی شریک

دوم حسابرسی می‌توان بیان نمود که دوره تصدی شریک حسابرسی دارای اثر کاهنده بر رابطه بین خودشیفتگی شریک دوم حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی است. بر این اساس، فرضیه دوم مبنی بر اثر معنادار دوره تصدی شریک حسابرسی بر ارتباط بین خودشیفتگی شریک حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی برای شریک دوم، در سطح اطمینان ۹۰٪ مورد تایید قرار می‌گیرد.

بر اساس یافته‌های بدست آمده از برآورد مدل سوم در جدول ۵، ضریب حاصله برای متغیر تعاملی خودشیفتگی و تعدد کاری شریک اول حسابرسی برابر با ۰/۰۰۲- بوده آماره t آن برابر با ۰/۷۱۰ می‌باشد. بر این اساس تعدد کار شریک حسابرسی نمی‌تواند رابطه بین خودشیفتگی شریک اول حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی را تعدیل نماید، در نتیجه فرضیه سوم مبنی بر اثر معنادار تعدد کاری شریک حسابرسی ارتباط بین خودشیفتگی شریک حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی برای شریک اول، مورد تایید واقع نمی‌گردد. همچنین با توجه به مقدار ضریب ۰/۰۰۲- و آماره t ۰/۴۷۲ برای متغیر تعاملی خودشیفتگی و تعدد کار شریک دوم حسابرسی، وجود اثر معنادار تعدد کاری شریک حسابرسی بر ارتباط بین خودشیفتگی شریک حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی برای شریک دوم منتفی بوده و فرضیه سوم مورد تایید واقع نشد.

از میان متغیرهای کنترلی استفاده شده در مدل، اندازه حسابرس دارای رابطه مستقیم (در سطح اطمینان ۹۵٪)، اهمیت مشتری دارای رابطه دارای رابطه معکوس (در سطح اطمینان ۹۹٪)، اندازه شرکت دارای رابطه مستقیم (در سطح اطمینان ۹۹٪)، اهرم مالی دارای رابطه مستقیم (در سطح اطمینان ۹۰٪)، نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری دارای رابطه مستقیم (در سطح اطمینان ۹۵٪)، تجدید ارائه صورت‌های مالی سال قبل دارای رابطه معکوس (در سطح اطمینان ۹۰٪)، نسبت حساب‌های دریافتی دارای رابطه معکوس (در سطح اطمینان ۹۹٪)، زیان‌ده بودن دارای رابطه مستقیم (در سطح اطمینان ۹۹٪)، وضعیت مالی دارای رابطه معکوس (در سطح اطمینان ۹۰٪)، انتشار سهام دارای رابطه مستقیم (در سطح اطمینان ۹۵٪)، اندازه کمیته حسابرسی دارای رابطه مستقیم (در سطح اطمینان ۹۵٪) و استقلال کمیته حسابرسی دارای رابطه معکوس (در سطح اطمینان ۹۵٪) با حق الزحمه حسابرسی هستند. به عبارتی بهتر با کاهش (افزایش) اهمیت مشتری برای موسسه حسابرسی، نسبت حساب‌های دریافتی، سلامت مالی شرکت و استقلال کمیته حسابرسی، با افزایش (کاهش) اندازه شرکت، اهرم مالی، نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری، اندازه کمیته حسابرسی، با انتخاب (عدم انتخاب) سازمان حسابرسی و مفید راهبر به عنوان حسابرس مستقل، زیان‌ده بودن (سودده بودن) شرکت، عدم (وجود) ارائه مجدد صورت‌های مالی سال قبل و با انتشار (عدم انتشار) سهام جدید حق الزحمه حسابرسی افزایش (کاهش) می‌یابد.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

هدف از انجام این پژوهش مطالعه و بررسی ارتباط بین خودشیفتگی شرکای حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی، با توجه به نقش دوره تصدی و تعدد کاری در شرکت‌های پذیرفته شده

در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۰ بود. در این پژوهش از امضای شرکای حسابرسی برای سنجش میزان خودشیفتگی شرکای حسابرسی استفاده گردید.

نتایج فرضیه اول نشان می‌داد که میزان خودشیفتگی شریک اول حسابرسی ارتباطی با قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی ندارد، این در حالی است که با افزایش خودشیفتگی شریک دوم، حق‌الزحمه حسابرسی نیز افزایش می‌یابد. این نتیجه بدین معنا است که خودشیفتگی شریک دوم نسبت به شریک اول امضا کننده گزارش حسابرسی از نقش تعیین‌کننده‌تری در تعیین حق‌الزحمه حسابرسی برخوردار است. نتایج این پژوهش به طور ضمنی مطابق با استدلال نظری بوده و حاکی از آن است علی‌رغم تلاش‌ها برای استانداردسازی فرآیند حسابرسی از طریق سازوکارهای مقررات و کنترل کیفیت، هنوز هم شخصیت شرکا - با تاثیر بر قضاوت و تصمیم‌گیری آنها - برای قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی حائز اهمیت است. یافته‌های این پژوهش با نتایج مطالعه کرخوفس و همکاران (۲۰۲۲) مبنی بر ارتباط مثبت خودشیفتگی شرکای حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی در یک راستا است اما با یافته‌های تحقیق کامران و همکاران (۲۰۲۲) در تضاد است.

نتایج فرضیه دوم نشان می‌داد که دوره تصدی شریک اول بر رابطه خودشیفتگی شریک اول حسابرسی و قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی تاثیر ندارد، این در حالی است که با افزایش دوره تصدی از اثر خودشیفتگی شریک دوم بر حق‌الزحمه حسابرسی کاهنده خواهد بود. این نتیجه در راستای تایید این موضوع است که شریک دوم در تعیین قیمت خدمات حسابرسی برجسته‌تر از شریک اول حسابرسی عمل می‌کند و با افزایش دوره تصدی شریک دوم، احتمالاً زمان انجام حسابرسی نیز کمتر می‌شود در نتیجه با وجود افزایش میزان خودشیفتگی حق‌الزحمه کاهش می‌یابد.

نتایج فرضیه سوم نشان می‌داد که دوره تصدی شریک اول بر رابطه خودشیفتگی شریک اول حسابرسی و قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی تاثیر ندارد، این در حالی است که با افزایش دوره تصدی از اثر خودشیفتگی شریک دوم بر حق‌الزحمه حسابرسی کاهنده خواهد بود. این نتیجه در راستای تایید این موضوع است که شریک دوم در تعیین قیمت خدمات حسابرسی برجسته‌تر از شریک اول حسابرسی عمل می‌کند و با افزایش دوره تصدی شریک دوم، احتمالاً زمان انجام حسابرسی نیز کمتر می‌شود در نتیجه با وجود افزایش میزان خودشیفتگی حق‌الزحمه کاهش می‌یابد.

نتایج فرضیه سوم نشان می‌داد که تعدد کاری شریک اول و دوم بر رابطه خودشیفتگی شریک اول و دوم حسابرسی و قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی تاثیر ندارد. این نتیجه می‌تواند از این مسئله ناشی شود که تعدد کاری بالای حسابرسی به تنهایی نمی‌تواند شاخصی از ویژگی مشغله یا کیفیت یک شریک حسابرسی باشد؛ به طوریکه تعدد کاری بالا ممکن است به دلیل وجود مشتریان کوچک در پرتفوی شریک حسابرسی باشد و آنچه شاید مهم‌تر باشد حجم کاری شرکای حسابرسی در طول سال باشد.

با توجه به نتایج حاصل از فرضیه‌های پژوهش به موسسه‌های حسابرسی توصیه می‌شود با بررسی دوره‌ای ویژگی‌های شخصیتی شرکای حسابرسی و کارکنان به ویژه خودشیفتگی آنها، علاوه بر کاهش هزینه‌های صرف شده در یک پروژه، با کاهش قیمت خدمات ارائه شده و بالطبع افزایش سود، بر مزیت رقابتی خود بیافزایند. همچنین موسسه‌های حسابرسی با آگاهی از درجه خودشیفتگی شرکا و کارکنان خود می‌تواند اثرات این اختلال شخصیتی را بر نتایج حسابرسی بیشتر در کنترل داشته باشند با تقویت اثرات مثبت آن، اثرات منفی را خنثی کنند. علاوه بر این به شرکت‌های تقاضا کننده خدمات حسابرسی پیشنهاد می‌شود علاوه بر ویژگی‌های موسسه حسابرسی، ویژگی‌های شرکای حسابرسی به ویژه خصیصه‌های شخصیتی از جمله خودشیفتگی را مورد بررسی قرار دهند و آن را انتخاب حسابرسان دخیل نمایند؛ چرا که ممکن است بخشی از قیمت تعیین شده برای ارائه خدمات حسابرسی تنها ناشی از خودشیفتگی شریک حسابرسی باشد و بر کیفیت خدمات ارائه شده از سوی حسابرسان تاثیر چندانی نداشته باشد.

در پژوهش‌های علمی نیز همانند سایر فعالیت‌های دیگر، مشکلاتی وجود دارد که مانع از روند فعالیت پژوهش در شرایط عادی می‌شود و نتایج پژوهش را تحت تاثیر قرار می‌دهد. از اینرو، می‌توان مهم‌ترین محدودیتی که در پژوهش حاضر با آن مواجه شدیم پژوهش نبود اطلاعات کافی در مورد حقالزحمه حسابرسی است. اطلاعات مرتبط با این هزینه در شرکت به دلایلی خاصی همچون سطح اهمیت این هزینه در سایر سرفصلهای هزینه اداری عمومی و فروش ادغام شده و تکفیک آن برای پژوهشگر امکانپذیر نیست که نهایتاً به کوچک بودن نمونه پژوهش منجر می‌شود. به دلیل استخراج حقالزحمه خدمات حسابرسی از یادداشت‌های همراه صورتهای مالی ممکن است حقالزحمه یاد شده جمع خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی باشد. همچنین به دلیل وجود تورم در ایران، افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌تواند ناشی از رشد سطح عمومی قیمت‌ها باشد که در این پژوهش اثرات ناشی از شرایط اقتصادی آن لحاظ نشده است. علاوه بر این، با توجه به روش نمونه‌گیری مورد استفاده در این پژوهش بسیاری از شرکت‌های عضو جامعه آماری به دلیل نداشتن برخی ویژگی‌های مورد نظر، از نمونه آماری حذف شده‌اند. بنابراین لازم است در تعمیم نتایج حاصل از پژوهش به کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، احتیاط به عمل آید.

منابع

- پاشازاده کهق، معصومه؛ علی نژادساروکلای، مهدی؛ محمدی، احمد؛ و بادآور نهندی، یونس. (۱۴۰۱). طراحی مدل خودشیفتگی حسابرسان در محیط کار حسابرسی. تحلیل بازار سرمایه. ۲(۳): ۱۸۳-۲۱۳.
- لطفی جو، نشمین؛ بنی مهد، بهمن؛ و وکیلی فرد، حمیدرضا. (۱۴۰۲). خودشیفتگی حسابرسان و اظهارنظر مقبول حسابرسی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۳(۱۱): ۶۴-۸۱.
- مشایخ، شهناز؛ حکمت، هانیه؛ و جمشیدی، پروانه. (۱۴۰۳). بررسی اثر خوانایی گزارشهای مالی

بر تأخیر گزارش حسابرانی، بندهای توضیحی و حق الزحمه حسابرانی. پژوهش‌های حسابرانی حرفه‌ای، ۵(۱۷): ۳۶-۵۷.

Akers, M. D., Giacomino, D. E. & Weber, J. (2014). Narcissism in Public Accounting Firms. *Accounting and Finance Research*, 3(3): 170-178.

Almer, E. D., & Kaplan, S.E. (2002). The Effects of Flexible Work Arrangements on Stressors, Burnout, and Behavioral Job Outcomes in Public Accounting. *Behavioral Research in Accounting*, 14 (1): 1-34.

Azizkhani, M., Monroe, G.S., & Shailer, G. (2013). Audit Partner Tenure and Cost of Equity Capital. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1): 183-202.

Ball, F., Tyler, J. & Wells, P. (2015). Is Audit Quality Impacted by Auditor Relationships? *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 11(2): 166-181.

Bamber, E. M., & Iyer, V. M. (2007). Auditors' Identification with Their Clients and its Effect on Auditors' Objectivity. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26(2): 1-24.

Blair, C. A., Hoffman, B.J. & Helland, K. R. (2008). Narcissism in Organizations: a Multisource Appraisal Reflects Different Perspectives. *Human Performance*, 21(3): 254-276

Cameran, M., and Lyu, P., & Perotti, P. (2022). The Consequences of Audit Partner Narcissism: Evidence From the UK Market. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4109142>

Carcello, J. V. & Nagy, A. L. (2004). Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23 (2): 57-69.

Carey, P., & Simnett, R. (2006). Audit Partner Tenure and Audit Quality. *The Accounting Review*, 81(3): 653-676.

Catanach, A., & Walker, P. (1999). The International Debate over Mandatory Auditor Rotation: A Conceptual Research Framework. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 8(1): 43-66.

Chen, C-Y., Lin, C-j., & Lin, Y-C. (2008). Audit Partner Tenure, Audit Firm Tenure, and Discretionary Accruals: Does Long Auditor Tenure Impair Earnings Quality? *Contemporary Accounting Research*, 25(2): 415-445.

Chen, J., Dong, W., Han, H., & Zhou, N. (2020). Does Audit Partner Workload Compression Affect Audit Quality? *Forthcoming, European Accounting Review*, 29(5): 1021-1053.

Cheng, Y., Haynes, C. M. & Yu, M. D. (2021). The Effect of Engagement Partner Workload on Audit Quality. *Managerial Auditing Journal*, 36(8): 1068-1091.

Choi, J.-H., Kim, J.-B., Liu, X., & Simunic, D. A. (2008). Audit Pricing, Legal Liability Regimes, and Big 4 Premiums: Theory and Cross-Country Evidence. *Contemporary Accounting Research*, 25(1): 55-99.

Chou, T-K., Pittman, J. A. & Zhuang, Z. (2021). The Importance of Partner Narcissism to Audit Quality. *The Accounting Review*, 96(6): 103-127.

Church, B.K., Dai, N.T., Kuang, X. & Liu, X. (2020), The Role of Auditor Narcissism in Auditor-Client Negotiations: Evidence from China. *Contemporary Accounting Research*, 37(3): 1756-1787.

Cragun, O. R., Olsen, K. J., & Wright, P. M. (2020). Making CEO Narcissism Research Great: A Review and Meta-Analysis of CEO Narcissism. *Journal of Management*, 46(6), 908-936.

Doty, J. R. (2011). Rethinking the Relevance, Credibility and Transparency of Audits - Speech by PCAOB Chairman James R. Doty to SEC and Financial Reporting Institute 30th Annual Conference, June 2. Available: http://pcaobus.org/News/Speech/Pages/06022011_

DotyKeynoteAddress.aspx.

Duong, H. K., Gotti, G., Stein, M. T., & Chen, A. (2022). Code of Ethics Quality and Audit Fees. *Journal of Accounting and Public Policy*, 20(C): 107001.

Fama, E. F. & Jensen, M. C. (1983a). Separation of Ownership and Control. *Journal of Law and Economics*, 26(2): 301-325.

Fama, E. F. & Jensen, M. C., (1983b). Agency Problems and Residual Claims. *Journal of Law and Economics*, 26(2): 327-349.

Farwell, L., & Wohlwend-Lloyd, R. (1998). Narcissistic Processes: Optimistic Expectations, Favorable Self-Evaluations, and Self-Enhancing Attributions. *Journal of Personality*, 66(1): 65-83.

Firth, M. A., Rui, O. M. & Wu, X. (2012). How do Various forms of Auditor Rotation Affect Audit Quality? Evidence from China. *The International Journal of Accounting*, 47(1): 109-138.

Foster, J. D., Reidy, D. E., Misra, T. A., & Goff, J. S. (2011). Narcissism and Stock Market Investing: Correlates And Consequences of Cocksure Investing. *Personality and Individual Differences*, 50(6): 816-821.

García-Blandon, J., Argilés-Bosch, J. M., & Ravenda, D. (2020). Learning by Doing? La experiencia en auditoría del socio auditor y la calidad de los servicios de auditoría: Learning by Doing? Partners Audit Experience and the Quality of Audit Services. *Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review*, 23(2): 197-209.

Goodwin, J., & Wu, D. (2016). What is the Relationship between Audit Partner Busyness and Audit Quality? *Contemporary Accounting Research*, 33(1): 341-377.

Gul, F. A., Ma, S. M. & La, K. (2017). Busy Auditors, Partner-Client Tenure, and Audit Quality: Evidence from an Emerging Market. *Journal of International Accounting Research*, 16 (1): 83-105.

Habib, A., Bhuiyan. M. B. U., & Sun, X. (2019). Audit Partner Busyness and Cost of Equity Capital. *International Journal of Auditing*, 23 (1): 57- 72

Hoitash, R., Markelevich, A., & Barragato, A. C. (2007). Auditor Fees and Audit Quality. *Managerial Auditing Journal*, 22(8): 761-786.

Hopwood, A., McKeown, J. & Mutchler. J. (1989). A Test of the Incremental Explanatory Power of Opinions Qualified for Consistency and Uncertainty. *The Accounting Review* 64(1): 28-48.

Hsieh, T-S., Kim, J-B., Wang, R. R., & Zhihong, W. (2020). Seeing Is Believing? Executives' Facial Trustworthiness, Auditor Tenure, and Audit Fees. *Journal of Accounting and Economics*, 69(1): 101260.

Hüffmeier, J., Freund, P. E., Zerres, A., Backhaus, K., & Hertel. G. (2014). Being Tough or Being Nice? A Meta-Analysis on the Impact of Hard- and Softline Strategies in Distributive Negotiations. *Journal of Management*, 40(3): 866-892.

Ismail, R.A., Zaki, O. & Abou-El-Sood, H. (2023). Executives' Narcissism and Decision Making: Reviewing 20 Years of Accounting Literature. *Journal of Humanities and Applied Social Sciences*, 5(2): 120-143.

Johnson, V. E., Khurana, I. K., & Reynolds, J. K. (2002). Audit-Firm Tenure and the Quality of Financial Reports. *Contemporary Accounting Research*, 19(4): 637-660.

Kerckhofs, L., Vandenhaute. M-L., & Hardies, K. (2022). Partner Narcissism in a Private Market Setting: Consequences for Audit Reporting Decisions and Audit Pricing. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4236397>

Lai, K. M. Y, Sasmita, A., Gul, F. A., Foo, Y. B. & Hutchinson, M. (2018). Busy Auditors, Ethical Behavior, and Discretionary Accruals Quality in Malaysia. *Journal of Business Ethics*, 150(4): 1187-1198.

Lennox, C., X. Wu, & Zhang, T. (2014). Does Mandatory Rotation of Audit Partners Improve Audit Quality? *The Accounting Review* 89(5): 1775–1803.

Lo, A. W. Y., Lin, K. Z., & Wong, R. M. K. (2022). Does Availability of Audit Partners Affect Audit Quality? Evidence From China. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 37(2), 407–439.

Lotfijou, N., Banimahd, B., & Vakilifard, H. (2023). The role of Auditor's Narcissism on Unqualified Audit Opinion, *Journal of Professional Auditing research*, 3(11): 64-81.)in persian)

Pashazadeh Kahaq, M., Alinejad Saroklai, M., Mohamadi, A., & Badavar Nahandi, Y. (2025). Designing the Auditor's Narcissism Model in the Auditing Work Environment, *Journal of Capital Market Analysis*, 2(3): 183-213.)in persian)

Maccoby, M. (2003). *The Productive Narcissist*. Broadway Books, New York.

Mashayekh, SH., Hekma, H., & Jamshidi, P. (2025). Examining the effect of financial reports readability on the delay of the audit report, audit report explanatory paragraphs and audit fees, *Journal of Professional Auditing research*, 5(17): 36-57.)in persian)

Manry, D., Mock, T., & Turner, J. (2008). Does Increased Partner Tenure Reduce Audit Quality? *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 23(4): 553-572.

Maranjory, M. (2024). Environmental Uncertainty and R&D Investment: Moderator role Of Product Market Competition, *International journal of finance and managerial accounting*, 9(33): 129-138.

Mauritz, C., Nienhaus, M. & Oehler, C. (2023). The Role of Individual Audit Partners for Narrative Disclosures. *Review of Accounting Studies*, 28(1):1-44.

Mnif, Y. & Cherif, I. (2022). Audit Partner Workload, Gender and Audit Quality. *Journal of Applied Accounting Research*, 23(5): 1047-1070.

Mohammadi, H., Salehi, M., Arabzadeh, M. & Ghodrati, H. (2021). The Effect of Auditor Narcissism on Audit Market Competition. *Management Research Review*, 44(11): 1521-1538.

Monroe, G. & Hossain, S. (2013). Does Audit Quality Improve after the Implementation of Mandatory Audit Partner Rotation? *Accounting and Management Information Systems*, 12 (2): 263–279.

Myers, J. N., Myers, L. N., & Omer, T. C. (2003). Exploring the Term of the Auditor-Client Relationship and the Quality of Earnings: A Case for Mandatory Auditor Rotation? *The Accounting Review*, 78(3): 779–799.

Nevicka, B., Ten Velden, F., De Hoogh, A., & Van Vianen. A. (2011). Reality at Odds with Perceptions: Narcissistic Leaders and Group Performance. *Psychological Science* 22(10): 1259- 1264.

Ocak, M. (2018). The Impact of Auditor Education Level on the Relationship between Auditor Busyness and Audit Quality in Turkey. *Cogent Business & Management*, 5(1): 1-20.

Rahmina, L. Y., & Agoes, S. (2014). Influence of Auditor Independence, Audit Tenure, and Audit Fee on Audit Quality of Members of Capital Market Accountant Forum in Indonesia. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 164: 324-331.

Rapier, M. L. (2005). *An Interview Study of Narcissistic Executives: Piercing The Corporate Veil of Narcissism In The Workplace*. Thesis Paper. Saybrook Graduate School and Research Center.

Raskin, R., & Howard, T. (1988). A Principal-Components Analysis of the Narcissistic Personality Inventory and Further Evidence of Its Construct Validity. *Journal of Personality and Social Psychology* 54(5): 890-902.

Salehi, M., Dalwai, T. & Arianpoor, A. (2023). The Impact of Narcissism, Self-Confidence and Auditor's Characteristics on Audit Report Readability. *Arab Gulf Journal of Scientific Research*, 41(2): 202-223.

Salehi, M., Rouhi, S., Usefi Moghadam, M. and Faramarzi, F. (2022). Managers' and Auditors' Narcissism on the Management Team's Stability and Relative Corporate Performance. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 71(4): 1490-1514.

Sanoran, K.(L). (2020). What Matters in Cost of Debt: Audit Partner Public-Client Specialization or Busyness? *Managerial Auditing Journal*, 35(9): 1379-1399.

Shang, R., Wang, Z. (A.), & Zu, Y. (2023). Manager Narcissism, Target Difficulty, and Employee Dysfunctional Behavior. *Contemporary Accounting Research*, 40(3): 1795-1822.

Singh, H., Sultana, N., Islam, A., & Singh, A. (2022). Busy Auditors, Financial Reporting Timeliness and Quality. *The British Accounting Review*, 54(3): 101080

Sundgren, S., & Svanström, T. (2014). Auditor-in-Charge Characteristics and Going-Concern Reporting. *Contemporary Accounting Research*, 31(2): 531–550.

Suzuki, K. & Takada, T. (2016). Do Client Knowledge and Audit Team Composition Mitigate Partner Workload?, Paper presented at the 2017 American Accounting Association Auditing Section Midyear Meeting Maslach & Jackson

Sweeney, J. T., & Summers, S. L. (2002). The Effect of the Busy Season Workload on Public Accountants' Job Burnout. *Behavioral Research in Accounting* 14(1): 223-245.

Takada, T., Lau, D., Casterella, J. R., & Wong, N. (2021). There Is No 'I' in Team: An Analysis of Audit Partner Narcissism from the Team Aspect. *International Journal of Auditing*, 25(3): 751–768.

Tran, T. T. G., Nguyen, T. T., Pham, B. T. N. & Tran, P. T. T. (2023). Audit Partner Tenure and Earnings Management: Evidence from Vietnam. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, In Press.

Vazire, S., Naumann, L. P., Rentfrow, P. J. & Gosling, S.D. (2008). Portrait of a Narcissist. Manifestations of Narcissism in Physical Appearance. *Journal of Research in Personality*, 42(6): 1439–1447.

Wan Hussin, W. N. Bamahros, H. M., & Shukeri, S. N. (2018). Lead Engagement Partner Workload, Partner Client Tenure and Audit Reporting Lag: Evidence from Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 33(3): 246-266.

Zerni, M. (2012). Audit Partner Specialization and Audit Fees: Some Evidence from Sweden. *Contemporary Accounting Research*, 29(1): 312–340.

پی‌نویس:

1. Hoitash, Markelevich, & Barragato
2. Rahmina & Agoes
3. Choi, Kim, Liu & Simunic
4. Duong, Gotti, Stein & Chen
5. Lennox & Wu
6. Fama & Jense
7. Mauritz, Nienhaus, & Oehler
8. Bamber & Iyer
9. Zerni
10. Akers, Giacomino & Weber
11. Foster, Reidy, Misra & Goff
12. Cragun, Olsen & Wright
13. Church, Dai, Kuang & Liu
14. Chou, Pittman & Zhuang
15. Takada, Lau, Casterella, & Wong
16. Reputation Capital
17. Ismail, Zaki & Abou-El-Sood
18. Shang, Wang & Zu
19. Rapier
20. Blair, Hoffman, & Helland
21. Farwell & Wohlwend-Lloyd
22. Nevicka, Ten Velden, De Hoogh & Van Vianen
23. Maccoby
24. Herd Mentality
25. Hopwood, McKeown & Mutchler
26. Hüffmeier, Freund, Zerres, Backhaus & Hertel
27. Raskin & Howard
28. Kerckhofs, Vandenhaute & Hardies
29. Vazire, Naumann, Rentfrow & Gosling
30. Cameran, Lyu & Perotti
31. Firth, Rui & Wu
32. Myers, Myers & Omer
33. Carey & Simnett
34. Azizkhani, Monroe & Shailer
35. Doty
36. Hsieh, Kim, Wang & Wang
37. Catanach & Walker
38. Johnson, Khurana & Reynolds
39. Carcello & Nagy
40. Patterson, Smith & Tiras
41. Manry, Mock & Turner
42. Monroe & Hossain
43. Chen, Lin & Lin
44. Ball, Tyler & Wells
45. Garcia-Blandon, Argiles & Ravenda

46. Tran, Nguyen, Pham & Tran

47. Chi & Huang

۴۸. معمولاً در پژوهش‌ها این زمان به دوره‌های سالانه یا سه ماهه (فصل) شلوع سال اشاره دارد.

49. Sundgren, & Svanstrom

50. Center for Audit Quality (CAQ)

51. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

52. Suzuki & Takada

53. Time Budget Pressure

54. Wan Hussin, Bamahros, & Shukeri

55. Sweeney & Summers

۵۶. فرسودگی شغلی یک مجموعه جامع از علائم از جمله خستگی فردی عاطفی، فروپاشی شخصیت و دستاورد شخصی پایین است (یان و ژیی، ۲۰۱۶). نشانه‌های فرسودگی شغلی زمانی که فشار ترکیبی از عوامل استرس‌زا قابل تحمل نباشد یا زمانی که یک یا چند عامل استرس‌زا به سطوح شدید برسند، نمود پیدا می‌کند (پیرسیلین و همکاران، ۲۰۱۴). فرسودگی شغلی بیشتر پاسخ به مطالبات بیش از حد بر منابع فیزیولوژیکی شخص خواهد بود (پیرسیلین و همکاران، ۲۰۱۴) و با فقدان انرژی و این حس که منابع احساسی فرد بیش از حد استفاده شده توصیف می‌شود (کورد و دیویرتی، ۱۹۹۳)، که پس از آن فرد از سرمایه‌گذاری عاطفی خود را در کار می‌کاهد (جاکسون و همکاران، ۱۹۸۶)؛ در نتیجه، با کاهش انگیزه، حس و شایستگی و دستیابی به موفقیت کاری تنزل پیدا می‌کند (کورد و دیویرتی، ۱۹۹۳).

57. Almer & Kaplan

58. Boundary Conditions

59. Information Overload

60. Eppler & Mengis

61. Gul, Ma & La

62. Lai, Sasmita, Gul, Foo & Hutchinson

63. Ocak

64. Chen, Dong, Han & Zhou

65. Cheng, Haynes & Yu

66. Singh, Sultana, Islam & Singh

67. Mnif, & Cherif

68. Habib, Bhuiyan & Sun

69. Sanoran

70. Goodwin & Wu

71. Lo, Lin & Wong

۷۲. شواهد اخیر حمایت فزاینده‌ای از استفاده از امضا برای اندازه‌گیری خودشیفتگی افراد، با توجه به سادگی و محبوب بودن آن، ارائه کرده است. استفاده از اندازه امضاها برای نشان دادن خودشیفتگی نیز سوگیری اندازه‌گیری کمتری دارد، زیرا هیچ الزامی برای پاسخگویی مستقیم به سؤالات مربوط به خودشیفتگی از سوی شرکت‌کننده وجود ندارد و شرکت‌کنندگان بعید است از این که از امضای آنها برای کشف خودشیفتگی استفاده می‌شود آگاه باشند. مطالعات پیشین همچنین اعتبار ساختاری امضاها را برای اندازه‌گیری خودشیفتگی با نشان دادن یک رابطه قوی بین اندازه امضا و مقیاس پذیرفته‌شده در مورد ویژگی‌های خودشیفتگی در ادبیات روان‌شناسی - پرسشنامه شخصیت خودشیفته ۱۶ موردی (NPI-۱۶) که توسط ایمز و همکاران (۲۰۰۶) تهیه شده است - تقویت کرده‌اند. به طور کلی، این مطالعات شواهد ثابتی ارائه کرده‌اند که نشان می‌دهد امضای بزرگ‌تر نشان می‌دهد که فرد نشانه‌هایی از رفتار خودشیفتگی مانند ادراک اجتماعی متورم از خود، احساس استحقاق بیشتر، احساس برتری و احساس کنترل و تسلط بر دیگران را نشان می‌دهد.

73. Dicky Fuller



COPYRIGHTS

This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.