



## تأثیر سوگیری رفتاری مدیران بر استراتژی‌های حسابرسان در مواجهه با ریسک حسابرسی

نازنین بشیری منش<sup>۱</sup>

احسان مداح<sup>۲</sup>

فهیمة آگاهی<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۶/۲۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۴/۲۰

### چکیده

حسابرسان در مواجهه با ریسک حسابرسی و کاهش میزان دعاوی حقوقی از استراتژی‌های مختلفی نظیر افزایش سطح آزمونهای حسابرسی، افزایش بندهای شرط و تغییر صاحبکار استفاده می‌کنند. با توجه به اینکه مسئولیت تهیه صورتهای مالی شرکت بر عهده مدیران می‌باشد، ویژگی‌های رفتاری مدیران بر رویکردهای تصمیم‌گیری و ارائه اطلاعات تأثیر دارد. لذا هدف این پژوهش بررسی تأثیر سوگیری مدیران بر استراتژی‌های حسابرسان در مواجهه با ریسک حسابرسی است. در این راستا نمونه‌ای شامل ۱۲۹ مشاهده (سال-شرکت) تأثیر سوگیری رفتاری مدیران بر حق الزحمه، تأخیر در ارائه گزارش، اظهار نظر بند تحریف و تغییر حسابرس بررسی شد. یافته‌ها نشان داد، تمرکز مدیران بر اهداف کوتاه‌مدت، شهرت‌طلبی و درصد بالای مالکیت مدیران منجر به تلاش ودقت بیشتری در فرآیند حسابرسی و افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌شود. همچنین نتایج نشان داد، بیش اطمینانی و سنگربندی مدیران رابطه منفی و معناداری با تأخیر گزارش حسابرسی دارد. به این معنا که مدیران بیش اطمینان در تلاشند تا حق الزحمه کمتری برای حسابرسی پرداخت کرده تا بتوانند با کم کردن هزینه‌ها، سرمایه‌گذاری بیشتری در دارایی‌ها داشته باشند. براساس یافته‌های پژوهش کوتاه‌بینی و خودشیفتگی مدیران رابطه مثبت و معناداری با بندهای شرط با اهمیت حسابرسی دارد. مدیرانی که در راستای کسب مزایا و ارتقای شغلی یا خودبرتری و کسب شهرت فعالیت می‌کنند، با دستکاری اطلاعات احتمال دریافت بندهای شرط با اهمیت از سوی حسابرس مستقل را افزایش می‌دهند. همچنین یافته‌ها نشان داد، ویژگی‌های رفتاری مدیران تأثیری بر تغییر حسابرس ندارد.

**واژه‌های کلیدی:** سوگیری رفتاری مدیران، حق الزحمه حسابرسی، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، اظهار نظر دارای بند تحریف، تغییر حسابرس.

۱- استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، اقتصاد و حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران (نویسنده مسئول)

bashirimanesh@gmail.com

۲- کارشناسی ارشد مدیریت دولتی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بیرجند، بیرجند، ایران

۳- کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت، اقتصاد و حسابداری، دانشگاه پیام نور، مشهد، ایران



## ۱- مقدمه

حسابرسی یعنی بازرسی جستجوگرانه کلیه مدارک و اسناد حسابداری به منظور کشف تقلب و اشتباه. هدف از آن اظهارنظر نسبت به این موضوع است که آیا صورت‌های مالی بر اساس استانداردهای حسابداری تهیه شده است یا خیر. هدف اصلی حسابرسی، اعتباردهی به صورت‌های مالی است. منظور از اعتباردهی، اظهار عقیده یا قضاوت شخص یا اشخاص مستقل و ذی صلاح نسبت به مطابقت تمامی جنبه‌های با اهمیت ادعاهای منعکس در صورت‌های مالی با معیارهای تعیین شده یعنی اصول حسابداری است. حسابرسی به دلیل نقش مهمی که در کیفیت اطلاعات مالی و تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران دارند، دقت زیادی در ارزیابی ریسک صاحبکار می‌کنند. آنها برای حفاظت از اعتبار و شهرت خود از استراتژی‌های مناسب برای کاهش ریسک حسابرسی استفاده می‌کنند. یکی از استراتژی‌های مرتبط در مواجهه با شرایط پر ریسک، افزایش حق الزحمه‌های حسابرسی است. به گفته جانستون و بدارد صرف ریسک تلاش حسابرسی و هم دریافت صرف ریسک، هر دو حق الزحمه حسابرسی را افزایش می‌دهند. حسابرسی به منظور کاهش ریسک عدم کشف تحریف‌های با اهمیت شواهد بیشتری گردآوری می‌کنند که این موضوع سبب افزایش هزینه حسابرسی می‌شود. در واقع با افزایش ریسک حسابرسی حسابرسی حق الزحمه بیشتری نیز تقاضا می‌کنند. (کریشنال<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۲، ۴۹۶) تحقیقات نشان می‌دهند که بین ریسک تجاری شرکت و ریسک حسابرسی ارتباط وجود دارد. (جانسون<sup>۲</sup>، ۲۰۰۰، ۵)، (سایمونیک<sup>۳</sup>، ۱۹۸۰، ۱۶۴) که حق الزحمه حسابرسی منعکس‌کننده بهای منابع صرف شده در حسابرسی و زیان‌های بالقوه ناشی از دعاوی قضایی و یا آسیب رسیدن به اعتبار حرفه ای آنها است. به‌طور کلی یافته‌ها نشان دهنده این است که حق الزحمه حسابرسی در صورت وجود ریسک تجاری مشتری افزایش می‌یابد. یکی دیگر از استراتژی‌ها به منظور کاهش ریسک حسابرسی تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی است. حسابرسی در شرایطی که ابهام و پیچیدگی اطلاعات مالی شرکت اقدام به برنامه‌ریزی و اقدام به فرآیندهای تحلیلی دقیق‌تر می‌کنند که منجر به صرف وقت بیشتری می‌شود. و در نتیجه گزارش حسابرسی با تاخیر ارائه خواهد شد. استراتژی دیگر برای کاهش ریسک پروژه حسابرسی، انتقال ریسک پروژه حسابرسی به صاحبکاران به وسیله کاهش سطح اطمینان لازم برای ارائه اظهارنظر اظهارنظر دارای بند تحریف است. ارائه اظهارنظر دارای بند تحریف قبل از ورشکستگی صاحبکار، ریسک دعاوی حقوقی حسابرس را کاهش خواهد داد. (عبدی و همکاران، ۱۳۹۷، ۱۰۵) با افزایش ریسک تجاری و عملکرد ضعیف‌تر شرکت احتمال تعدیل گزارش حسابرسی به دلیل اظهارنظر دارای بند تحریف افزایش خواهد یافت.

(فرانسیس<sup>۴</sup> و کریشنال، ۱۹۹۹، ۱۳۸) دریافتند که شرکت‌های با حجم اقلام تعهدی بالا به خصوص اقلام تعهدی منفی به احتمال بیشتری اظهار نظر مشروط به دلیل اظهارنظر دارای بند تحریف دریافت می‌کنند ( فرج زاده دهکردی

<sup>1</sup> Krishnal  
<sup>2</sup> Johnstone  
<sup>3</sup> Simonic  
<sup>4</sup> Fransis

و حیدری، ۱۳۹۶، ۲۲۴). در نهایت، راهکار دیگر حسابرسان برای کاهش ریسک پروژه حسابرسی، کناره‌گیری از پروژه حسابرسی است. زیرا شرایط پرریسک صاحبکار ممکن است به اعتبار و شهرت حسابرس لطمه وارد کند. لذا حسابرس پذیرش صاحبکار امتناع می‌کند. از جمله عواملی که منجر به پنهان‌کاری یا ابهام در اطلاعات می‌شود، سوگیری‌های رفتاری مدیران است. ادبیات پژوهش نشان می‌دهد سوگیری‌های رفتاری شامل بیش‌اطمینانی، کوتاه‌بینی و خودشیفتگی مدیران می‌باشد. اطمینان بیش از حد مدیر سبب می‌شود توانایی‌های خود را بیشتر از حد معمول و ریسک را کمتر از حد معمول تخمین زده، و این احساس در وی بوجود آید که قادر به کنترل مسائل و رویدادها می‌باشد، در حالی که ممکن است این‌گونه نباشد. مدیران کوتاه‌بین به جای تمرکز بر اهداف و برنامه‌ریزی‌های بلندمدت و سرمایه‌گذاری‌های مناسب (همچون فعالیت‌های تحقیق و توسعه، بازاریابی‌های بلندمدت و ...) بر اهداف کوتاه‌مدت نظیر سودآوری توجه نمایند. همچنین ویژگی خودشیفتگی بدلیل تلاش افراد برای شهرت، تحسین و بزرگ جلوه دادن خود در نظر دیگران منجر به پنهان‌سازی اطلاعات می‌شود. بر این اساس احتمال می‌رود سوگیری‌های رفتاری مدیران کیفیت اطلاعات مالی را تحت تأثیر قرار دهد.

صورت‌های مالی ابزار اطلاعاتی بسیار مهمی برای سرمایه‌گذاران و تصمیم‌گیرندگان مالی می‌باشد؛ به همین دلیل کیفیت و اعتبار اطلاعات ارائه شده توسط مدیران مورد حسابرسی قرار می‌گیرد. پژوهش‌های پیشین عوامل مختلفی نظیر ویژگی‌های شرکت و سازوکارهای حاکمیت شرکتی را به عنوان عوامل موثر بر نتایج حسابرسی صورت‌های مالی ارائه نمودند. اما از آن جایی که صورت‌های مالی حاصل تصمیم‌گیری‌های مدیران می‌باشد، انتظار می‌رود ویژگی‌های رفتاری مدیران بر کیفیت ارائه اطلاعات و همچنین فرآیند حسابرسی تأثیر گذارد. لذا این پژوهش از جنبه جدیدی به بررسی و تحلیل استراتژی‌های حسابرسی بر شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌پردازد.

لذا بر این اساس در این پژوهش به دنبال پاسخ به این سوال هستیم که سوگیری‌های رفتاری مدیران بر استراتژی‌های حسابرسان در مواجهه با ریسک حسابرسی تأثیر دارد.

## ۲- مبانی نظری پژوهش

### ۲-۱- بیش‌اطمینانی مدیران

نظریه‌های تصمیم‌عقلایی بر این فرض استوارند که مدیران هنگام تصمیم‌گیری منطقی رفتار می‌کنند، اما ادبیات روان‌شناسی نشان می‌دهد که مدیران دچار بیش‌اطمینانی، اعتماد بیش از حد به خود و دید کوتاه مدت نسبت به چشم‌انداز آینده شرکت می‌باشند، این سوگیری‌ها در تصمیمات شرکت اخلاص ایجاد می‌کند. بر اساس ادبیات پژوهش حسابداری، یکی از انواع سوگیری‌های رفتاری مدیران، بیش‌اطمینانی می‌باشد. بیش‌اطمینانی پدیده‌ای است که در مردم عادی نیز وجود دارد؛ اما این پدیده بیش‌تر به مدیران مرتبط می‌شود، به این صورت که مدیران نسبت به سودها و جریان‌های نقدی واحد تجاری خود خوشبین‌اند و چشم‌انداز مثبتی از ریسک و بازده آتی شرکت

دارند. آن‌ها احتمال و تأثیر رویدادهای مطلوب را بر جریان‌های نقدی شرکت بیش از واقع تخمین می‌زنند و احتمال و تأثیر رویدادهای منفی را کم‌تر از واقع ارزیابی می‌کنند (هیتون<sup>۱</sup>، ۲۰۰۲، ۳۶). بیش اطمینانی در مدیران احتمال بکارگیری رویکردهای محافظه کارانه را کاهش می‌دهد (احمد دوئلمن<sup>۲</sup>، ۲۰۱۳، ۴) و در نتیجه بدلیل نگرش خوش بینانه مدیران احتمال اشتباه در گزارش سود حسابداری از طریق مدیریت سود واقعی وجود دارد (هسیه و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۴، ۱۲۴۸). مدیران بیش اطمینان به طور نظام‌مندی بازده آتی ناشی از پروژه‌های سرمایه‌گذاری را بیش از حد تخمین می‌زنند (مالمیندر و تیت<sup>۴</sup>، ۲۰۰۵، ۶۵۳). انتظار می‌رود مخارج سرمایه‌ای (دارایی ثابت) بیش‌تری داشته باشند (بن و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۰). کاشانی پور و محمدی (۱۳۹۶) در بررسی رابطه بین بیش اطمینانی مدیران با نگهداشت وجه نقد و حساسیت جریان نقدی وجه نقد دریافتند که بیش اطمینانی مدیران اثر مثبت و معناداری بر حساسیت جریان نقدی وجه نقد دارد. به بیان دیگر، مدیران بیش اطمینان وجه نقد بیشتری از جریان‌های نقدی عملیاتی جاری را در شرکت ذخیره می‌کنند.

## ۲-۲- خودشیفتگی مدیران

مدیران خودشیفته افرادی هستند که موفقیت شرکت را مدیون بلند همتی و تلاش‌های شخصی خود می‌دانند و مشارکت و نقش کارمندان را در کسب اهداف سازمان نادیده می‌گیرند. لذا در شرکتی که اینگونه مدیران بر آن حاکم هستند، نوعی دل‌سردی و سرخورگی در میان کارکنان ایجاد می‌شود. عدم رشد دیگر مدیران و کارکنان، امکان سوءاستفاده از دیگران و رفتارهای غیراخلاقی، بی‌توجهی به واقعیات بیرونی، تهدیدات محیطی سازمان، تخریب اعتماد و روابط انسانی از جمله پیامدهای منفی خودشیفتگی هستند (وسنر<sup>۶</sup>، ۲۰۰۷، ۷). مدیران خودشیفته در پی آن هستند که ضعف‌های خود را بپوشانند و با انتقادات به شدت برخورد می‌کنند. این خصلت آنان باعث می‌شود تا ابتکار و نوآوری در سازمان از بین برود. از طرفی مدیران خودشیفته در سازمان‌ها پاداش‌های بیش‌تری برای خود قائل هستند (اوریلی، دور، کالدول و چت من<sup>۷</sup>، ۲۰۱۴، ۲۲۳) و به میزان قابل توجهی بیش از هم‌تایان خود درآمدزایی دارند. مدیران خودشیفته قادر به درک واقعیات و پدیده‌ها آن‌طور که باید نمی‌باشند و به همین دلیل نمی‌توانند برای آینده سازمان هدف و برنامه‌ی خاصی داشته باشند؛ پس نوعی سردرگمی در اهداف سازمان با وجود این مدیران پدید می‌آید. مجموعه‌ی این مشکلات به وجود آمده ناشی از مدیریت فرد خودشیفته بر شرکت، منجر به افت عملکرد سازمان می‌شود (بارث و همکاران<sup>۸</sup>، ۲۰۱۳، ۲۰۹). از آنجایی که افت عملکرد سازمان

<sup>1</sup>Heaton

<sup>2</sup>Ahmed & Duellaman

<sup>3</sup>Hsieh et al.

<sup>4</sup>Malmendier & Tate

<sup>5</sup>Ben et.al.

<sup>6</sup>Wesner

<sup>7</sup>O'Reilly, Doerr, Caldwell & Chatman

<sup>8</sup>Barth et al.

با خصوصیات روانی مدیران خودشیفته در تضاد است، آن مدیران برای پنهان کردن واقعیات شرکت به گزارشات غیرواقع‌بینانه روی می‌آورند (منصورزارع و همکاران، ۱۳۹۹، ۵).

### ۳-۲- کوتاه‌بینی مدیران

یکی دیگر از ویژگی‌های رفتاری مدیران کوتاه‌بینی است. کوتاه‌بینی مدیران مجموعه‌ای از رفتارهای مدیریت تعریف شده است که به دلایل مختلف نظیر ساختارهای تشویقی و استفاده از معیارهای ارزیابی عملکرد که مبتنی بر معیارهای کوتاه مدت می‌باشد، به جای توجه به سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت و خلق ارزش در بلند مدت، باعث افزایش منافع کوتاه‌مدت شرکت می‌شوند. مدیران کوتاه‌بین از طریق کاهش میزان هزینه‌های تحقیق و توسعه، آموزش کارکنان، تبلیغات و از این قبیل سعی در افزایش میزان سودآوری کوتاه مدت دارند. در حالیکه این اقدام مدیریتی تأثیر نامطلوبی بر عملکرد آتی و ارزش شرکت ایجاد می‌کند (مرادی و باقری، ۱۳۹۳، ۲۳۲). آنجوس و کانگ<sup>۱</sup> (۲۰۱۷، ۴۶۸) معتقدند مدیریت کوتاه‌بین به دلیل عدم اطمینان درباره ریسک و بازدهی پروژه‌های بلندمدت سعی می‌کنند، هزینه‌های تحقیق و توسعه خود را کاهش داده و تمرکز خود را بر موارد کوتاه مدت که از ریسک کم‌تری برخوردار است، قرار دهند؛ این راهبرد مدیریتی در بلندمدت منجر به کاهش بازده حقوق صاحبان سهام، بازده دارایی‌ها، رشد اقتصادی و در نتیجه کاهش ارزش شرکت می‌گردد. پژوهش‌های محدودی پیامدهای رفتار کوتاه‌بینی مدیریت را بررسی نمودند. مرادی و باقری، (۱۳۹۳، ۲۴۵) به بررسی مقایسه‌ای تأثیر کوتاه‌بینی مدیریت و مدیریت سود بر بازده سهام پرداختند. نتایج نشان داد که کوتاه‌بینی مدیریت در کوتاه‌مدت بازدهی مثبتی حاصل می‌کند ولی در بلندمدت بر بازده سهام شرکت اثر منفی می‌گذارد. همچنین مقایسه آثار کوتاه‌بینی مدیران و مدیریت سود بر بازده سهام نشان داد، کوتاه‌بینی مدیریت نسبت به مدیریت سود، پیامدهای منفی بیشتری برای شرکت دربردارد. طالع زاری و عبدلی (۱۳۹۶، ۶۱) نشان دادند، کوتاه‌بینی مدیران سطح دستکاری اقلام تعهدی را افزایش داده و منجر به کاهش کیفیت سود می‌شود. همچنین نتایج پژوهش نشان داد، مدیران کوتاه‌بین از میزان سرمایه‌گذاری کم‌تری برخوردارند که برای آینده شرکت پیامدهای نامطلوبی خواهد داشت. تهرانی و دلشاد (۱۳۹۷، ۲۷) نشان دادند، کوتاه‌بینی مدیران به دلیل کاهش هزینه‌های تحقیق و توسعه و راهبردهای بلندمدت منجر به کاهش ارزش معاملات سهام می‌شوند.

### ۳-۲- سنگربندی مدیران

سنگربندی بدین مفهوم می‌باشد که مدیران اقدام به سرمایه‌گذاری‌هایی می‌نمایند که ارزش بیشتری برای آنها نسبت به سایر سهامداران دارد. بنابراین سهامداران با نوعی خطر اخلاقی مواجه هستند (ودیدی و همکاران، ۱۳۹۷، ۲۹). به اعتقاد

<sup>۱</sup> Anjos & Kang

مورک و همکاران<sup>۱</sup> (۱۹۸۸، ۲۹۶) سنگربندی، اشاره به این دارد که ارزش بازار مؤسسه می‌تواند به طور معکوس تحت تأثیر نسبت بالای مالکیت مدیریت باشد. یعنی زمانی که مدیر، کنترل بخش قابل توجهی از سهام مؤسسه را در دست داشته باشد، ممکن است از خود رفتارهایی نشان دهد که در جهت منافع شخصی بوده و کاملاً مغایر با هدف به حداکثر رساندن ارزش مؤسسه باشد (گل‌خندان، ۱۳۹۶، ۹۰). مدیرانی که مالکان شرکت هستند انگیزه دارند تا با کارایی بیشتری کار کنند که این امر به نوبه خود منجر به بهره برداری سودآور از دارایی‌ها می‌شود.

### ۳- پیشینه تجربی پژوهش

حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۴)، به بررسی بیش اطمینانی مدیریت و حق الزحمه حسابرسی پرداختند. هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر بیش اطمینانی مدیریت بر حق الزحمه حسابرسی است. جامعه آماری پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۲ تشکیل می‌دهد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد بین بیش-اطمینانی مدیران و حق الزحمه حسابرسی ارتباط منفی و معناداری برقرار است. براساس بررسی‌های بیشتر، بیش-اطمینانی مدیریت بر استفاده از حسابرس متخصص صنعت تأثیر معناداری ندارد.

رحیمیان و حسنی القار (۱۳۹۴)، به بررسی رابطه بیش اطمینانی مدیریت و استفاده از حسابرس متخصص صنعت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. بیش اطمینانی یکی از مهمترین ویژگی‌های شخصیتی مدیران است که بر ریسک‌پذیری تأثیر دارد. نمونه پژوهش متشکل از ۷۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای دوره زمانی ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۲ است. با توجه به دو وجهی بودن متغیر وابسته (استفاده از حسابرس متخصص صنعت)، جهت آزمون فرضیه پژوهش از رگرسیون لجستیک استفاده شده است. همچنین در این پژوهش از رویکرد سهم بازار به منظور تعیین حسابرس متخصص صنعت بهره گرفته شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد بیش اطمینانی مدیریت تأثیر معناداری بر استفاده از حسابرس متخصص صنعت ندارد. همچنین بررسی‌ها نشان داد هر چه اندازه شرکت بزرگتر باشد، احتمال استفاده از حسابرس متخصص صنعت بیشتر است. بذرافشان و همکاران (۱۳۹۷)، به بررسی نقش خودشیفتگی مدیران بر کیفیت گزارشگری مالی پرداختند. هدف از این پژوهش تأثیر خودشیفتگی مدیران بر کیفیت گزارشگری مالی بررسی می‌کند. از نظر تئوری، مدیران خودشیفته با ویژگی‌های رفتاری مانند خودخواهی بیش از حد، تمایل به بهره برداری از دیگران برای نیازهای خود، تسلط بر فرآیندهای تصمیم‌گیری و عدم بازخورد از دیگران، گزارش مالی جعلی هستند.

عبدی و همکاران (۱۳۹۷)، به بررسی رابطه‌ی محافظه‌کاری با استراتژی‌های حسابرسان به منظور مواجهه با ریسک صاحبکار پرداختند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که محافظه‌کاری صاحبکار، حق الزحمه حسابرسی را کاهش داده و بین محافظه‌کاری مشروط صاحبکار و صدور اظهار نظر ابهام در تداوم فعالیت حسابرس رابطه معکوس

<sup>۱</sup> Morck et al

وجود دارد. همچنین بین محافظه کاری مشروط صاحبکار و تناوب تغییر حسابرس رابطه معکوس و معناداری وجود دارد. بنابراین یافته‌های پژوهش نشان داد که حسابرسان بر صاحبکاران دارای محافظه کاری حسابداری بالاتر، به صورت معناداری حق الزحمه حسابرسی کمتر، ارائه کمتر اظهار نظر ابهام در تداوم فعالیت و همچنین دارای تناوب تغییر کمتری می‌باشند. محافظه کاری حسابداری صاحبکار ریسک پروژه حسابرسی را کاهش می‌دهد.

هداوندی میرزائی و همکاران (۱۳۹۸)، به بررسی رابطه خودشیفتگی مدیر عامل و حق الزحمه حسابرسی، شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. هدف از این پژوهش بررسی رابطه خودشیفتگی مدیرعامل و حق الزحمه حسابرسی است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که هیچ ارتباط معناداری بین خودشیفتگی مدیرعامل و حق الزحمه حسابرسی وجود ندارد. همچنین در ماندگی مالی از اثر معناداری بر این رابطه برخوردار نیست. بر اساس نتایج می‌توان بیان نمود که حسابرسان توجهی به اختلالات شخصیتی مدیرعامل نداشته و آن را در برآورد حق الزحمه حسابرسی مد نظر قرار نمی‌دهند، که با توجه به نبود مبنای مشخص برای تعیین حق الزحمه در کشور توجه به این ویژگی‌ها مسئله ضروری و اساسی به نظر می‌رسد.

بشیری منش و صمیمی (۱۴۰۰)، به بررسی خوانایی متن صورت‌های مالی و استراتژی‌های حسابرسان در مواجهه با ریسک حسابرسی پرداختند. هدف این پژوهش بررسی تأثیر میزان ابهام و پیچیدگی در صورت‌های مالی بر نوع استراتژی‌های حسابرسان در مواجهه با افزایش سطح ریسک حسابرسی است. در این راستا با نمونه‌ای شامل ۸۳۲ مشاهده (سال - شرکت) طی دوره زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۷ تأثیر خوانایی صورت‌های مالی بر حق الزحمه، تأخیر در ارائه گزارش، اظهار نظر و تغییر حسابرس بررسی شد. یافته‌ها نشان داد با افزایش میزان پیچیدگی و ابهام متن صورت‌های مالی، حسابرسان وقت بیشتری برای انجام فرآیندهای حسابرسی صرف نموده و در نتیجه حق الزحمه حسابرسی و میزان تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی افزایش می‌یابد.

چن و همکاران (۲۰۱۳) به بررسی تأثیر اعتماد به نفس بیش از حد مدیریت بر تصمیم‌گیری مدیران شرکت‌ها پرداختند. آن‌ها نشان دادند که اعتماد به نفس بیش از اندازه مدیران موجب افزایش چسبندگی هزینه‌های عمومی و اداری و فروش می‌گردد. در همین راستا، احمد و دوئل من (۲۰۱۳) در پژوهشی با عنوان اطمینان بیش از حد مدیریتی و محافظه کاری حسابداری، نقش نظارت خارجی قوی را بر این تأثیرات بررسی کرده اند و نشان دادند که اطمینان بیش از حد مدیریتی باعث کاهش محافظه کاری شرطی و غیرشرطی شده و نظارت خارجی قوی سبب کاهش تأثیر اطمینان بیش از حد مدیریتی بر محافظه کاری نمی‌گردد.

چن و همکاران (۲۰۱۵) تأثیر وجود سرمایه‌گذاران نهادی در بروز پدیده کوتاه بینی مدیران رادر بازارهای نوظهور (تایوان) مورد سنجش قرار می‌دهند. نتایج نشان می‌دهد که مدیران در بازارهای نوظهور، به منظور دستیابی به اهداف کوتاه مدت عایدات، هزینه‌های تحقیق و توسعه را کاهش می‌دهند. همچنین سرمایه‌گذاران نهادی

<sup>۱</sup> Chen et al.

داخل سازمانی، کوتاه بینی مدیریت را تشدید می کنند. در مقابل، سرمایه گذاران نهادی خارج سازمانی مانند یک سپر، از کوتاه بینی مدیریت و کاهش هزینه های تحقیق و توسعه جلوگیری می کنند.

هام و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۵) به بررسی ارتباط خودشیفتگی مدیران مالی شرکت ها و مدیریت سود واقعی و تعهدی پرداختند. آن ها با انتخاب نمونه ای متشکل از امضاها ۵۱۲ نفر از مدیران مالی و بررسی اندازه امضا افراد (فاصله بین حروف امضا) و ارتباط دادن آن به ابعاد خودشیفتگی، سطح خودشیفتگی در مدیران مالی را اندازه گیری نمودند نتایج تحقیق این پژوهشگران بیانگر ارتباط مثبت بین خودشیفتگی مدیران مالی و مدیریت سود بوده است.

چن و همکاران (۲۰۱۵) در پژوهشی رابطه بین کوتاه بینی مدیران و سرمایه گذاری در طرح های تحقیق و توسعه را در بازار نوظهور تایوان بررسی کردند. یافته ها نشان داد که مدیران، به منظور رسیدن به اهداف کوتاه مدت، هزینه های تحقیق و توسعه را کاهش می دهند. همچنین سرمایه گذاران نهادی داخل سازمانی کوتاه مدت گرا، کوتاه بینی مدیران را تشدید می کنند. در مقابل، سرمایه گذاران نهادی خارج سازمانی به عنوان سپری از کوتاه بینی مدیریتی و کاهش هزینه های تحقیق و توسعه جلوگیری می کنند.

دوئلمن و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۵) به بررسی رابطه بیش اطمینانی مدیران و حق الزحمه حسابرسی پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش آنان بدین صورت بود که رابطه میان بیش اطمینانی مدیران و حق الزحمه حسابرسی منفی است؛ بدین معنا که با افزایش بیش اطمینانی، میزان حق الزحمه کاهش و با کاهش بیش اطمینانی مدیران، میزان حق الزحمه افزایش می یابد.

چن و ژانگ<sup>۳</sup> (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی تأثیر مالکیت مدیریتی بر ریسک سقوط آتی قیمت سهام پرداختند. آن ها بیان می کنند که مالکیت مدیریتی مدیر را ترغیب می کند که اخبار بد را پنهان کند و سیاست های سرمایه گذاری غیرمستقیم را برگزیند که باعث افزایش ریسک سقوط قیمت سهام می شود. نتایج پژوهش آن ها نشان داد که مالکیت مدیریتی به طور معنادار و مثبتی با ریسک سقوط آتی قیمت سهام شرکت ها رابطه دارد. به علاوه، آنان پی بردند که رابطه بین مالکیت مدیریتی و ریسک سقوط، برای شرکت های با هزینه نمایندگی بالاتر نمایان تر است.

میترا و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۹) دریافتند که در شرکت های با مدیران بیش اطمینان، وجود هیئت مدیره اثربخش، سبب تقاضای بیشتر برای حسابرسی باکیفیت شده و حق الزحمه حسابرسی در این شرکت ها افزایش می یابد.

سوتریسنو<sup>۵</sup> (۲۰۱۹)، نیز طی تحقیقی با عنوان «بیش اطمینانی مدیر، اندازه شرکت حسابرسی، مدیریت درآمدهای واقعی و نظرات حسابرسی» به این نتیجه دست یافت که، بیش اطمینانی مدیرتأثیر مثبتی بر مدیریت درآمدهای

<sup>1</sup> Ham et al.

<sup>2</sup> Duellman et al.

<sup>3</sup> Chen & Zhang

<sup>4</sup> Mitra et al.

<sup>5</sup> Sutrisno



و واقعی دارد. علاوه بر این، مطالعه‌ی این محقق نشان می‌دهد که بیش اطمینانی مدیر اثر منفی بر نظر حسابرسی دارد. این تحقیق همچنین عنوان کرد که، مدیریت درآمدهای واقعی تأثیری بر ارتباط بین اعتماد بیش از حد مدیر و نظر حسابرسی ندارد.

صالحی و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۰) در پژوهشی به موضوع تأثیر اعتماد به نفس بیش از حد مدیریتی بر محافظه کاری مشروط و مدیریت درآمد واقعی پرداختند. نتایج نشان داد که بین اطمینان بیش از حد مدیریتی و محافظه کاری مشروط رابطه منفی وجود دارد. علاوه بر این، یافته‌ها حاکی از آن است که اطمینان بیش از حد مدیریتی با مدیریت درآمد واقعی ارتباط منفی دارد. این بدان معنی است که وقتی مدیران ایرانی مشکلات مالی زیادی دارند، آنها درگیر مدیریت سود واقعی نمی‌شوند، زیرا مدیریت سود واقعی باعث افزایش ارزش شرکت‌ها در طولانی مدت نمی‌شود و حتی به آنها آسیب می‌رساند.

کیم (۲۰۲۱) به بررسی تأثیر بیش اطمینانی و توانایی مدیران بر تصمیم‌گیری حسابرسان درباره تداوم فعالیت و چرخش حسابرسان پرداختند. یافته‌ها نشان داد، حسابرسان در شرکت‌هایی که مدیریت از اعتماد به نفس کاذب بالایی برخوردار است و به توانایی خود بیش از حد اعتماد دارد، تمایل بیشتری برای اظهار نظر ابهام در تداوم فعالیت داشته و همچنین در دوره بعد از آن از همکاری با صاحبکار چنین شرکتی انصراف داده و از پذیرش آن امتناع می‌کنند.

#### ۴- فرضیه‌های پژوهش

طبق مبانی نظری و پیشینه تجربی پژوهش، فرضیه‌های تحقیق به صورت زیر بیان می‌شود:

- ۱) بیش اطمینانی و حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری دارد.
- ۲) بیش اطمینانی و اظهار نظر با بند تحریف رابطه معناداری دارد.
- ۳) بیش اطمینانی و تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معناداری دارد.
- ۴) بیش اطمینانی و تغییر حسابرس رابطه معناداری دارد.
- ۵) خودشیفتگی و حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری دارد.
- ۶) خودشیفتگی و اظهار نظر با بند تحریف رابطه معناداری دارد.
- ۷) خودشیفتگی و تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معناداری دارد.
- ۸) خودشیفتگی و تغییر حسابرس رابطه معناداری دارد.
- ۹) کوتاه بینی و حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری دارد.
- ۱۰) کوتاه بینی و اظهار نظر با بند تحریف رابطه معناداری دارد.
- ۱۱) کوتاه بینی و تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معناداری دارد.

<sup>1</sup>M Salehi et al.

- ۱۲) کوتاه بینی و تغییر حسابرس رابطه معناداری دارد.
- ۱۳) سنگر بندی و حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری دارد.
- ۱۴) سنگر بندی و اظهارنظر با بند تحریف رابطه معناداری دارد.
- ۱۵) سنگر بندی و تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معناداری دارد.
- ۱۶) سنگر بندی و تغییر حسابرسی رابطه معناداری دارد.

## ۵- متغیرهای پژوهش

### ۵-۱- متغیر وابسته

حق الزحمه حسابرسی (Audit): برابر است با لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی (رقم مربوط به حق الزحمه حسابرسی برابر با میزان هزینه حسابرسی افشا شده در یادداشت های همراه صورت های مالی است). دارای بندهای تحریف با اهمیت: برابر دارای بندهای تحریف با اهمیت گزارش حسابرسی است که باعث تعدیل اظهارنظر حسابرسی شده است که در صورت وجود عدد ۱ و در غیر اینصورت عدد ۰ به آن تعلق می گیرد. با توجه به اینکه بندهای تحریف با اهمیت در شرکتهای بورسی به ندرک افشا می شود از تعداد بندهای مشروط استفاده شده است بدین صورت که اگر تعداد بندهای مشروط شرکتی از میانه بیشتر باشد عدد یک ولی اگر از میانه کمتر باشد عدد صفر تعلق می گیرد. تاخیر در گزارش حسابرسی (ARL): لگاریتم طبیعی فاصله بین تعداد روزهای پایان سال مالی و ارائه صورت های مالی حسابرسی شده (کاظمی و همکاران، ۱۳۹۹)

تغییر حسابرس (Auditorchange): اگر حسابرس شرکت در سال جاری تغییر کرده عدد یک در غیر اینصورت عدد صفر.

### ۵-۲- متغیر مستقل

#### بیش اطمینانی (Overcon):

بیش اطمینانی مدیریت: در این پژوهش بیش اطمینانی مدیریت به کمک دو معیار مبتنی بر تصمیم های سرمایه گذاری مدیران اندازه گیری شده است. محققان نشان دادند تصمیم های سرمایه گذاری شرکت ها حاوی اطلاعات مرتبطی با بیش اطمینانی مدیریت است (کمپل و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۱، ۶۹۹). اولین شاخص مبتنی بر سرمایه گذاری برای بیش اطمینانی، متغیر مجازی CAPEX است. اگر مخارج سرمایه ای در دوره معین (شرکت i در دوره مالی t) تقسیم بر کل دارایی های ابتدای دوره، بزرگتر از سطح میانه آن برای صنعت مربوط در آن سال باشد (نشان دهنده بیش اطمینانی مدیریت)، برابر با یک است و در غیر این صورت

<sup>۱</sup> Campbell et al.

صفر لحاظ می‌شود. این معیار مبتنی بر یافته‌های بن و همکاران (۲۰۱۰) و المندیر و تیت (۲۰۰۵) است که نشان دادند مخارج سرمایه‌ای در شرکت‌هایی با مدیران بیش اطمینان، بزرگتر است.

#### کوته‌بینی (Mgopia):

انتظار می‌رود زمانی که شرکت‌ها به موفقیت مالی چشمگیری دست می‌یابند، فرصت و منابع لازم برای سرمایه‌گذاری در دارایی‌های بلندمدت آینده را به دست آورند. بنابراین شرکت‌هایی که به طور همزمان بازدهی بیش از حد مورد انتظار و هزینه‌های بازاریابی و تحقیق و توسعه‌ای طبیعی را گزارش می‌کنند، به احتمال زیاد مشمول ویژگی مدیریت کوتاه‌بینانه (دارای مدیران کوتاه‌بین) خواهند بود. برای شناسایی و تعیین شرکت‌های کوتاه‌بین، ابتدا لازم است سطح مورد انتظار بازده دارایی، هزینه‌های بازاریابی و هزینه‌های تحقیق و توسعه را برای هر شرکت در هر دوره زمانی برآورد کرد. در این راستا، به پیروی از اندرسون و سیائو<sup>۱</sup> (۱۹۸۲، ۵۴) از روابط ۱ تا ۳ استفاده شده است:

$$ROA_{it} = \beta_0 + \beta_1 ROA_{it} + \epsilon_{it} \quad \text{رابطه (۱)}$$

$$Mktgit = \beta_0 + \beta_1 Mktgit-1 + \epsilon_{it} \quad \text{رابطه (۲)}$$

$$R\&D_{it} = \beta_0 + \beta_1 R\&D_{it-1} + \epsilon_{it} \quad \text{رابطه (۳)}$$

در این روابط،  $ROA_{it}$ ،  $Mktgit$  و  $R\&D_{it}$  به ترتیب بازده دارایی‌ها (سود خالص تقسیم بر جمع دارایی‌ها)، هزینه‌های بازاریابی و هزینه‌های تحقیق و توسعه برای شرکت  $i$  در دوره  $t$  است. یادآوری می‌شود که هزینه‌های بازاریابی و مخارج تحقیق و توسعه از یادداشتهای توضیحی افشا شده شرکت‌ها استخراج شده است. همچنین با توجه به اینکه تعداد داده‌های در دسترس برای اجرای مدل هزینه‌های تحقیق و توسعه به اندازه کافی نبود، اجرای این مدل در سطح صنعت میسر نشد. به منظور استخراج ضرایب مدل و برآورد باقی مانده‌ها، معادله‌های سودآوری و هزینه‌های بازاریابی در سطح صنعت و معادله‌های هزینه‌های تحقیق و توسعه در سطح کل شرکت‌ها اجرا شده است. پس از محاسبه مقادیر برآوردی بازده دارایی‌ها، هزینه‌های بازاریابی و هزینه‌های تحقیق و توسعه با استفاده از مدل‌های فوق، مقادیر پیش‌بینی شده حاصل از مدل با مقادیر واقعی مقایسه شدند، سپس با توجه به خطای پیش‌بینی این سه مدل، شرکت‌ها در چهار گروه اصلی به شرح مندرج در جدول ۱ قرار گرفتند.

<sup>۱</sup> Anderson & Hsiao

جدول ۱- گروه بندی نمونه آماری

گروه ۱	گروه ۲	گروه ۳	گروه ۴
اختلاف بازده دارایی	اختلاف بازده دارایی	اختلاف بازده دارایی	اختلاف بازده دارایی
پیش بینی شده با واقعی مثبت	پیش بینی شده با واقعی مثبت	پیش بینی شده با واقعی مثبت	پیش بینی شده با واقعی منفی
اختلاف هزینه بازاریابی و تحقیق و توسعه	فقط اختلاف یکی از هزینه‌های بازاریابی یا تحقیق و توسعه منفی	اختلاف هزینه بازاریابی و تحقیق و توسعه	
پیش بینی شده با واقعی منفی		پیش بینی شده با واقعی مثبت	

در بین این گروه ها ، گروه ۱ شرکت‌های با مدیریت کوتاه بین در نظر گرفته شده است . در این گروه با وجود مثبت بودن عملکرد شرکت و افزایش بازده دارایی ها ، هزینه های بازاریابی و تحقیق و توسعه کاهش یافته است . مرادی و باقری (۱۳۹۳)

**خودشیفتگی (Narsis) :**

نسبت پاداش مدیران بر حقوق و پاداش کارکنان است . بذرافشان و همکاران (۱۳۹۷)

**سنگر بندی (Mana) :**

در این تحقیق مالکیت مدیریتی به عنوان متغیر مستقل در نظر گرفته می شود. مالکیت مدیریتی بیانگر میزان سهام نگهداری شده توسط اعضای هیئت مدیره می باشد.

### ۳-۵- متغیرهای کنترلی پژوهش

**تخصیص حسابرسان در صنعت (big)**

در صورتی که حسابرسان متخصص در صنعت باشد برابر با ۱ و در غیر این صورت برابر با صفر است؛ به عبارتی دیگر، در این پژوهش برای اندازه‌گیری تخصیص حسابرسان در صنعت از رویکرد سهم بازار استفاده می‌شود. به این معنی که هرچه سهم بازار حسابرسان بیشتر باشد، تخصیص حسابرسان در آن صنعت و تجربه او نسبت به سایر رقبا بالاتر است. سهم بازار حسابرسان به صورت زیر محاسبه می‌شود (مجموع دارایی‌های تمام صاحب‌کاران یک موسسه حسابرسان خاص در یک صنعت خاص، تقسیم بر مجموع دارایی‌های صاحب‌کاران در این صنعت).

$$MS_{ik} = \frac{\sum_{j=1}^{I_{ik}} TA_{ijk}}{\sum_{i=1}^{I_k} \sum_{j=1}^{I_{ik}} TA_{ijk}}$$

$MS_{ik}$  : سهم بازار موسسه حسابرسان  $i$  در صنعت  $k$

TA : مجموع دارایی‌های صاحب‌کاران

I : نماد موسسه حسابرسی است

K : نماد صنعت موردنظر است

$J_{ik}$  : نماد تعداد صاحب‌کاران موسسه حسابرسی  $i$  در صنعت  $k$

$I_k$  : نماد تعداد موسسه‌های حسابرسی در صنعت  $k$

مؤسساتی به‌عنوان متخصص در صنعت در نظر گرفته می‌شوند که سهم بازارشان بر اساس رابطه زیر برقرار باشد (اعتمادی و همکاران، ۱۳۸۸).

در رابطه فوق،  $N_k$  بیانگر تعداد شرکت‌های موجود در صنعت  $k$  است؛ بنابراین اگر شرکت از سوی موسسه حسابرسی متخصص صنعت حسابرسی شده باشد، متغیر SPEC برابر با یک و گرنه برابر با ۰ خواهد بود.

$$MS_{ik} > \frac{1}{N_k} \times 1.2$$

Size : اندازه شرکت برابر است با لگاریتم ارزش بازار سهام شرکت

Inv : نسبت موجودی کالا به کل دارایی‌ها

Rec : نسبت حساب‌های دریافتی به کل دارایی‌ها

اهرم مالی (lev) : نسبت به بدهی‌های بلندمدت به کل دارایی‌ها

نسبت سودآوری (income) : سود خالص داراییها تقسیم بر کل دارایی‌ها

زیان (loss) : اگر شرکت در سال جاری زیان ده باشد عدد یک در غیر اینصورت عدد صفر

اظهار نظر حسابرس (opinion) : اظهار نظر مشروط و مردود عدد یک در غیر اینصورت عدد صفر

LNC : دوره زمانی همکاری حسابرس با صاحب کار

ACC : نسبت کل اقلام تعهدی به کل دارایی‌ها

نسبت جاری (CAS) : دارایی‌های جاری / بدهی‌های جاری

## ۶- جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش، شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. علت انتخاب جامعه آماری امکان دسترسی به داده‌های موجود در صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار است. با توجه به تفاوت شرکتهای سرمایه‌گذاری، بانک‌ها و موسسات مالی، بیمه و هلدینگ از نظر افشای اطلاعات از جامعه آماری پژوهش حذف شدند. نمونه پژوهش بر مبنای شرایط زیر مشخص شد: ۱. به منظور قابل مقایسه بودن اطلاعات، پایان سال مالی شرکت‌ها منتهی به ۲۹ اسفند باشد. ۲. در دوره زمانی ۱۳۹۲-۱۳۹۸ تغییر دوره مالی

نداده باشند. ۳. سهام آن‌ها در بازار وقفه معاملاتی نداشته باشد. ۴. اطلاعات مربوط به متغیرهای انتخاب شده در این تحقیق در دسترس باشد. در نتیجه اعمال شرایط ۱۲۹ شرکت از جامعه آماری جهت انجام آزمون‌ها انتخاب شدند.

#### حجم نمونه‌ی پژوهش

۵۴۲	جامعه آماری در سال ۱۳۹۸	
	۱۱۷	کسر می شود: شرکتهای لغو پذیرش شده
	۶۱	کسر می شود: شرکتهای دارای توقف معاملاتی سهام
	۷۶	کسر می شود: شرکتهایی که سال مالی آن‌ها منتهی به ۲۹ اسفند نیست
	۲۶	کسر می شود: شرکتهایی که بعد از بازه زمانی پژوهش وارد بورس شده اند
	۳۷	کسر می شود: عدم دسترسی به داده ها
	۹۶	کسر می شود: شرکت های سرمایه گذاری، بانکها و بیمه ها
۱۲۹	نمونه نهایی پژوهش	

#### ۷- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، پژوهشی کاربردی محسوب می‌شود و با توجه به این‌که از اطلاعات تاریخی در آزمون فرضیه‌ها (همبستگی ارتباط بین متغیرها) استفاده شده است، با در نظر گرفتن ماهیت و روشی که در این مطالعه استفاده می‌شود، نوعی تحقیق توصیفی- همبستگی از نوع علی (پس رویدادی) به شمار می‌رود. از نظر زمان انجام پژوهش گذشته نگر و از نظر نوع داده‌ها کمی است. در تهیه ادبیات پژوهش و مبانی نظری، از منابع کتابخانه‌ای شامل کتاب‌ها و مقالات معتبر علمی استفاده شده است. اطلاعات مربوط به متغیرهای تحقیق شامل اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی شرکت‌ها و نیز اطلاعات مبادلاتی سهام بورس اوراق بهادار تهران و دیگر اطلاعات، از طریق نرم افزار ره آورد نوین و نیز سایت اطلاع رسانی بازار سرمایه (codal.ir) استخراج شده است.

#### ۸- مدل‌های پژوهش

جهت آزمون فرضیات تحقیق مدل‌های رگرسیونی تحقیق به صورت زیر تخمین زده خواهد شد:  
مدل فرضیه اول، به شرح رابطه (۴) می‌باشد:

رابطه (۴):

$$\text{Audit fee}_{it} = \alpha_0 + \beta_1 \text{overcon}_{it} + \beta_2 \text{myopia}_{it} + \beta_3 \text{narsis}_{it} + \beta_4 \text{manait}_{it} + \beta_5 \text{bigit}_{it} + \beta_6 \text{size}_{it} + \beta_7 \text{invt}_{it} + \beta_8 \text{REC}_{it} + \beta_9 \text{LEV}_{it} + \beta_{10} \text{Icome}_{it} + \beta_{11} \text{loss}_{it} + \beta_{12} \text{opinion}_{it} + \beta_{13} \text{LNC}_{it} + \beta_{14} \text{ACC}_{it} + \beta_{15} \text{CAS}_{it} + \varepsilon$$

مدل فرضیه دوم به شرح رابطه (۵) می‌باشد:

رابطه (۵):

$$GCO = \alpha_0 + \beta_1 \text{overconit} + \beta_2 \text{myopiait} + \beta_3 \text{narsisit} + \beta_4 \text{manait} + \beta_5 \text{bigit} + \beta_6 \text{sizeit} + \beta_7 \text{invit} + \beta_8 \text{RECit} + \beta_9 \text{LEVit} + \beta_{10} \text{Icomeit} + \beta_{11} \text{lossit} + \beta_{12} \text{opinionit} + \beta_{13} \text{LNCit} + \beta_{14} \text{ACCit} + \beta_{15} \text{CASit} + \varepsilon$$

مدل فرضیه سوم به شرح رابطه (۶) می‌باشد:

رابطه (۶):

$$ARL = \alpha_0 + \beta_1 \text{overconit} + \beta_2 \text{myopiait} + \beta_3 \text{narsisit} + \beta_4 \text{manait} + \beta_5 \text{bigit} + \beta_6 \text{sizeit} + \beta_7 \text{invit} + \beta_8 \text{RECit} + \beta_9 \text{LEVit} + \beta_{10} \text{Icomeit} + \beta_{11} \text{lossit} + \beta_{12} \text{opinionit} + \beta_{13} \text{LNCit} + \beta_{14} \text{ACCit} + \beta_{15} \text{CASit} + \varepsilon$$

مدل فرضیه چهارم به شرح رابطه (۷) می‌باشد:

رابطه (۷):

$$\text{AUDITORCHANGE} = \alpha_0 + \beta_1 \text{overconit} + \beta_2 \text{myopiait} + \beta_3 \text{narsisit} + \beta_4 \text{manait} + \beta_5 \text{bigit} + \beta_6 \text{sizeit} + \beta_7 \text{invit} + \beta_8 \text{RECit} + \beta_9 \text{LEVit} + \beta_{10} \text{Icomeit} + \beta_{11} \text{lossit} + \beta_{12} \text{opinionit} + \beta_{13} \text{LNCit} + \beta_{14} \text{ACCit} + \beta_{15} \text{CASit} + \varepsilon$$

## ۹- یافته‌های پژوهش

### ۹-۱- آمار توصیفی

به منظور بررسی مشخصات عمومی متغیرها و تجزیه و تحلیل دقیق آن‌ها، آشنایی با آمار توصیفی مربوط به متغیرها لازم است. جدول ۲، آمار توصیفی داده‌های مربوط به متغیرهای مورد استفاده در تحقیق را نشان می‌دهد. آمار توصیفی مربوط به ۱۲۹ شرکت نمونه طی دوره زمانی ۷ ساله (۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸) می‌باشد.

جدول ۲- آمار توصیفی متغیرهای کمی

نام متغیر	نماد	تعداد	میانگین	انحراف معیار	کمینه	بیشینه
تاخیر در گزارش حسابرسی	ARL	۹۰۳	۴.۲۷۲۱	۰.۳۸۷۹	۱.۹۴۵۹	۵.۱۹۲۹
خودشیفتگی	Narsis	۹۰۳	۰.۰۶۳۶	۰.۰۹۳۳	۰	۰.۴۹۶۸
سنگر بندی	Mana	۹۰۳	۰.۵۴۹	۰.۳۰۸۴	۰	۰.۹۱
اندازه شرکت	size	۹۰۳	۱۴.۵۲۸۷	۱.۴۷۴۲	۱۱.۱۲۶۶	۲۰.۲۰۲۳
نسبت موجودی کالا	Inv	۹۰۳	۰.۲۳۷۳	۰.۱۴	۰.۰۰۲۴	۰.۶۲۸۳
نسبت حساب‌های دریافتی	Rec	۹۰۳	۰.۲۸۴	۰.۱۸۰۵	۰.۰۰۸۷	۰.۶۹۷
اهرم مالی	lev	۹۰۳	۰.۰۷۱۸	۰.۰۸۱۶	۰.۰۰۰۹	۰.۵۳۲۷

۰.۵۴۷۸	-۰.۲۸۹	۰.۱۳۸۸	۰.۱۲۱۵	۹۰.۳	ROA	نسبت سودآوری
۴	۱	۱.۱۱۷۱	۲.۲۰۵۹	۹۰.۳	LNC	دوره زمانی همکاری حسابرسان
۰.۸۴۶۱	-۰.۶۶۳۱	۰.۱۴۰۹	۰.۰۰۱۸	۹۰.۳	ACC	کل اقلام تعهدی
۳.۳۳۶	۰.۶۶۷۴	۰.۶۷۳	۱.۵۰۵	۹۰.۳	CAS	نسبت جاری
۹.۵۴۹۳	۲.۵۴۴۵	۰.۸۰۶	۷.۰۷۹۴	۹۰.۳	Auditfees	حق الزحمه حسابرسان
متغیرهای کیفی پژوهش						
درصد فراوانی تجمعی		درصد فراوانی		شرح	نماد	نام
۵۷.۰۳		۵۱۵		۰	Opinion	اظهار نظر حسابرسان
۴۲.۹۷		۳۸		۱		
۸۸.۷		۸۰۱		۰	Loss	زیان
۱۱.۳		۱۰۲		۱		
۵۸.۵۸		۵۲۹		۰	Special	تخصص حسابرسان
۴۱.۴۲		۳۷۴		۱		
۷۱.۵۴		۶۴۶		۰	Nccc	دارای بندهای تحریف با اهمیت
۲۸.۴۶		۲۵۷		۱		
۷۲.۹۸		۶۵۹		۰	Auditchange	تغییر حسابرسان
۲۷.۰۲		۳۴۴		۱		
۴۹.۹۴		۴۵۱		۰	Overcon	بیش اطمینانی
۵۰.۰۶		۴۵۲		۱		
۲۳.۷		۲۱۴		۰	Mgopia	کوتاه بینی
۷۶.۳		۶۸۹		۱		

\*منبع: یافته‌های پژوهشگر

## ۹-۲- آمار استنباطی

در آمار استنباطی پیش از آزمون مدل‌های پژوهش، با توجه به استفاده از داده‌های ترکیبی به بررسی مفروضات رگرسیون چندمتغیره پرداخته شد. برای فرضیه اول از رویکرد رگرسیون پانلی لجستیک با اثرات تصادفی برای برازش مدل‌ها مشخص گردید. آزمون پایایی متغیرهای پژوهش نشان می‌دهد، وجود ریشه واحد در متغیرها مشاهده نشد و مانایی داده‌ها تایید گردید. همخطی متغیرهای مستقل با استفاده از شاخص عامل تورم واریانس (VIF) بررسی که برای تمامی متغیرها مقادیر کمتر از ۱۰ نشان داده شد که بیانگر عدم همخطی بین متغیرهای مستقل می‌باشد. مدل پژوهش برای فرضیه دوم مبتنی بر رویکرد پنل دیتا برازش گردید. براساس نتایج آزمونهای



چاو و هاسمن، از رویکرد رگرسیون پانلی تعمیم یافته با اثرات ثابت برای برآزش مدل استفاده گردید. همچنین برای بررسی ناهمسانی واریانس از آزمون بروش پاگان استفاده شد، یافته‌ها بیانگر وجود ناهمسانی واریانس در مدل‌ها بود که از روش حداقل مربعات تعمیم یافته GLS برای رفع ناهمسانی واریانس استفاده شد.

### آزمون فرضیه‌های مرتبط با حق الزحمه حسابرس

نتیجه آزمون مدل اول، در جدول ۳ ارائه شده است.

جدول ۳- نتیجه آزمون مدل اول

متغیر وابسته: حق الزحمه حسابرسی						
متغیر	نماد	ضرایب	خطای استاندارد	آماره z	سطح معناداری	هم خطی
بیش اطمینانی	Overcon	-۰.۰۴۴۹	۰.۰۱۹۹	-۲.۲۶	۰.۰۲۴	۱.۱۳
کوتاه بینی	Mgppia	۰.۰۵۸۰	۰.۰۲۴۴	۲.۳۸	۰.۰۱۷	۱.۰۸
خودشیفتگی	Narsis	۰.۰۷۵۱	۰.۰۹۵۷	۷.۸۵	۰.۰۰۰	۱.۰۳
سنگر بندی	Mana	۰.۳۱۳	۰.۰۴۸۳	۶.۴۹	۰.۰۰۰	۱.۱۵
تخصیص حسابرس	Special	۰.۱۸۱	۰.۰۳۰۵	۵.۹۵	۰.۰۰۰	۱.۴۳
اندازه شرکت	Size	۰.۲۴۸	۰.۰۱۳۹	۱۷.۸۹	۰.۰۰۰	۱.۷۶
نسبت موجودی کالا	Inv	۰.۱۱۰۹	۰.۱۰۵۵	۱.۰۵	۰.۲۹۳	۱.۲
نسبت حساب‌های دریافتی	Rec	۰.۰۷۰۵	۰.۰۷۳۶	۰.۹۶	۰.۳۳۸	۱.۳۲
اهرم مالی	Lev	-۰.۶۹۷۷	۰.۱۴۴۵	-۴.۸۳	۰.۰۰۰	۱.۱۷
نسبت سودآوری	Roa	-۰.۵۷۱	۰.۱۲۸۳	-۴.۴۵	۰.۰۰۰	۲.۲۹
زیان	Loss	۰.۰۳۴۷	۰.۰۴۴۸	۰.۷۸	۰.۴۳۸	۱.۴۸
اظهار نظر حسابرس	Opinion	۰.۰۲۱۵	۰.۰۲۹۳	۰.۷۳	۰.۰۴۶۴	۱.۱۵
دوره زمانی همکاری حسابرس	Lnc	۰.۰۴۵۳	۰.۰۰۷۹	۵.۶۹	۰.۰۰۰	۱.۱۹
کل اقلام تعهدی	Acc	-۰.۰۰۹۴	۰.۰۸۹۲	-۰.۱۱	۰.۹۱۶	۱.۰۳
نسبت جاری	Cas	-۰.۰۳۸۴	۰.۰۱۳۲	-۲.۹۱	۰.۰۰۴	۱.۳۹
عرض از مبدا		۳.۳۰	۰.۱۹۷۸	۱۶.۶۸	۰.۰۰۰	---
سایر آماره‌های اطلاعاتی						
آماره والد			۲۱۰.۲۷			
سطح معنی داری (Prob) والد			۰.۰۰۰۰			
ضریب تعیین			۰.۷۴۵۹			

\*منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج جدول ۳ نشان می‌دهد که متغیر بیش اطمینانی دارای سطح معنی داری کمتر از ۵ درصد و ضریب آن عدی منفی است بنابراین بین بیش اطمینانی و حق الزحمه حسابرسی رابطه معکوس و معناداری وجود دارد و فرضیه اول در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد پذیرش قرار می‌گیرد. یعنی مدیران بیش اطمینان در تلاشند تا حق الزحمه کمتری برای حسابرسی پرداخت کرده تا بتوانند با کم کردن هزینه‌ها، سرمایه‌گذاری بیشتری در داری‌ها داشته باشند.

متغیر کوتاه بینی دارای سطح معنی داری کمتر از ۵ درصد و ضریب آن عددی مثبت است بنابراین بین کوتاه بینی و حق الزحمه حسابرسی رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد و فرضیه دوم در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد پذیرش قرار می‌گیرد. یعنی در شرکتهایی که مدیران آن نگرش کوتاه بین دارند حق الزحمه حسابرسی افزایش پیدا می‌کند. متغیر خودشیفتگی دارای سطح معنی داری کمتر از ۵ درصد و ضریب مثبت است بنابراین بین خودشیفتگی و حق الزحمه حسابرسی رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد و فرضیه سوم در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد پذیرش قرار می‌گیرد. یعنی مدیران خودشیفته در تلاشند تا با موسسات حسابرسی مورد پسند خودشان قرارداد بسته شود. متغیر سنگر بندی دارای سطح معنی داری کمتر از ۵ درصد و ضریب آن عددی مثبت است بنابراین بین سنگر بندی و حق الزحمه حسابرسی رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد و فرضیه چهارم در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد پذیرش قرار می‌گیرد.

### آزمون فرضیه‌های مرتبط با تاخیر در گزارش حسابرس

نتیجه آزمون مدل دوم، در جدول ۴ ارائه شده است.

نتایج جدول مذکور، نشان می‌دهد که متغیر بیش اطمینانی دارای سطح معنی داری کمتر از ۵ درصد و ضریب آن عدی منفی است بنابراین بین بیش اطمینانی و تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معکوس و معناداری وجود دارد و فرضیه پنجم در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد پذیرش قرار می‌گیرد.

متغیر کوتاه بینی دارای سطح معنی داری کمتر از ۵ درصد و ضریب آن عددی مثبت است بنابراین بین کوتاه بینی و تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد و فرضیه ششم در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد پذیرش قرار می‌گیرد. یعنی در شرکتهایی که مدیران آن نگرش کوتاه بین دارند تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی افزایش پیدا می‌کند. متغیر خودشیفتگی دارای سطح معنی داری کمتر از ۵ درصد و ضریب مثبت است بنابراین بین خودشیفتگی و تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد و فرضیه هفتم در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد پذیرش قرار می‌گیرد. متغیر سنگر بندی دارای سطح معنی داری کمتر از ۵ درصد و ضریب آن عددی منفی است بنابراین بین سنگر بندی و تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معکوس و معناداری وجود دارد و فرضیه هشتم در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد پذیرش قرار می‌گیرد.

جدول ۴- نتیجه آزمون مدل دوم

متغیر وابسته: تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی						
متغیر	نماد	ضرایب	خطای استاندارد	آماره z	سطح معناداری	هم خطی
بیش اطمینانی	Overcon	-۰.۰۵۶۱	۰.۰۲۳۵	-۲.۳۹	۰.۰۱۷	۱.۱۴
کوتاه بینی	Mgppia	۰.۰۷۵۴	۰.۰۲۵۰	۳.۰۱	۰.۰۰۳	۱.۰۷
خودشیفتگی	Narsis	۰.۰۰۴۷	۰.۰۰۲۳	۲.۰۵	۰.۰۴۰	۱.۱۷
سنگر بندی	Mana	-۰.۱۵۶۹	۰.۰۲۲۱	-۷.۰۷	۰.۰۰۰	۱.۱۱
تخصص حسابرس	Special	۰.۰۳۴۵	۰.۰۲۴۰	۱.۴۴	۰.۱۵۱	۱.۳۶
اندازه شرکت	Size	۰.۰۳۱۴	۰.۰۱۰۳	۳.۰۳	۰.۰۰۲	۱.۸۴
نسبت موجودی کالا	Inv	-۰.۰۹۳۹	۰.۰۸۰۷	-۱.۱۶	۰.۲۴۵	۱.۱۸
نسبت حساب های دریافتی	Rec	-۰.۱۱۶۰	۰.۰۷۴۴	-۱.۵۶	۰.۱۱۹	۱.۲۹
اهرم مالی	Lev	۰.۰۶۰۰	۰.۱۱۰۱	۰.۵۴	۰.۵۸۶	۱.۱۹
نسبت سودآوری	Roa	-۰.۴۱۵۴	۰.۱۰۰۶	-۴.۱۳	۰.۰۰۰	۲.۵
زیان	Loss	۰.۰۶۴۱	۰.۰۵۵۶	۱.۱۵	۰.۲۴۹	۱.۴۲
اظهار نظر حسابرس	Opinion	۰.۰۸۵۹	۰.۰۲۸۴	۳.۰۲	۰.۰۰۳	۱.۱۴
دوره زمانی همکاری حسابرس	Lnc	۰.۰۲۲۹	۰.۰۰۸۳	۲.۷۴	۰.۰۰۶	۱.۱۵
کل اقلام تعهدی	Acc	۰.۲۳۳۹	۰.۰۷۵۷	۳.۰۹	۰.۰۰۲	۱.۰۴
نسبت جاری	Cas	۰.۰۱۲۳	۰.۰۰۸۵	۱.۴۵	۰.۱۴۷	۱.۳۷
عرض از مبدا		۳.۹۵۷	۰.۱۳۷۴	۲۸.۸۰	۰.۰۰۰	---
سایر آماره‌های اطلاعاتی						
آماره والد		۲۳۷.۸۹				
سطح معنی داری (Prob) والد		۰.۰۰۰۰				
ضریب تعیین		۰.۶۸۸۵				

\*منبع: یافته‌های پژوهشگر

### آزمون فرضیه های مرتبط با تغییر حسابرس

نتیجه آزمون مدل سوم، در جدول ۵ نشان داده شده است.

جدول ۵- نتیجه آزمون مدل سوم

متغیر وابسته: تغییر حسابرسان					
متغیر	نماد	ضرایب	خطای استاندارد	آماره z	سطح معناداری
بیش اطمینانی	Overcon	۰.۰۱۵۵	۰.۲۱۰۹	۰.۰۷	۰.۹۴۱
کوتاه بینی	Mgppia	-۰.۱۳۳۶	۰.۲۳۸۷	-۰.۵۶	۰.۵۷۶
خودشیفتگی	Narsis	-۱.۶۰۲۵	۱.۱۲۶۹	-۱.۴۲	۰.۱۵۵
سنگر بندی	Mana	-۰.۱۶۲۷	۰.۳۲۹	-۰.۴۹	۰.۶۲۱
تخصص حسابرسان	Special	-۰.۶۲۰۵	۰.۲۳۹۳	-۲.۵۹	۰.۰۱
اندازه شرکت	Size	۰.۲۱۰۸	۰.۰۹۲۵	۲.۲۸	۰.۰۲۳
نسبت موجودی کالا	Inv	۰.۷۶۴۳	۰.۷۵۲۸	۱.۰۲	۰.۳۱
نسبت حساب های دریافتنی	Rec	۱.۴۷۲۷	۰.۶۴۲۳	۲.۲۹	۰.۰۲۲
اهرم مالی	Lev	-۱.۵۴۳۴	۱.۲۴۰۷	-۱.۲۴	۰.۲۱۴
نسبت سودآوری	Roa	-۱.۲۸۰۳	۱.۱۵۲۸	-۱.۱۱	۰.۲۶۷
زیان	Loss	۰.۳۰۹۸	۰.۳۷۱۲	۰.۸۳	۰.۴۰۴
اظهار نظر حسابرسان	Opinion	۰.۱۹۰۷	۰.۲۱۰۱	۰.۹۱	۰.۳۶۴
دوره زمانی همکاری حسابرسان	Lnc	-۲.۴۶۱	۰.۱۸۷۴	-۱۳.۱۳	۰.۰۰۰
کل اقلام تعهدی	Acc	۰.۳۹۶۶	۰.۷۳۲۸	۰.۵۴	۰.۵۸۸
نسبت جاری	Cas	۰.۰۴۰۶	۰.۰۸۱۱	۰.۵	۰.۶۱۶
عرض از مبدا		۰.۱۰۴۲	۱.۳۱۶۲	۰.۰۸	۰.۹۲۷
سایر آماره‌های اطلاعاتی					
آماره LR			۴۲۳.۶۲		
سطح معنی داری (LR (Prob.)			۰.۰۰۰۰		
ضریب مک فادن			۰.۴۰۲		

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج جدول ۵، نشان می‌دهد که متغیر بیش اطمینانی دارای سطح معنی داری بیشتر از ۵ درصد است بنابراین بین بیش اطمینانی و تغییر حسابرسان رابطه معناداری وجود ندارد و فرضیه نهم در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد پذیرش قرار نمی‌گیرد. متغیر کوتاه بینی دارای سطح معنی داری بیشتر از ۵ درصد است و ضریب آن عددی مثبت است بنابراین بین کوتاه بینی و تغییر حسابرسان رابطه معکوس وجود دارد و فرضیه دهم در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد پذیرش قرار نمی‌گیرد. متغیر خودشیفتگی دارای سطح معنی داری کمتر از ۵ درصد است بنابراین

بین خودشیفتگی و تغییر حسابرس رابطه معناداری وجود دارد و فرضیه یازدهم در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد پذیرش قرار می‌گیرد. متغیر سنگر بندی دارای سطح معنی داری بیشتر از ۵ درصد است بنابراین بین سنگر بندی و تغییر حسابرس رابطه معناداری وجود ندارد و فرضیه دوازدهم در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد پذیرش قرار نمی‌گیرد.

**آزمون فرضیه های مرتبط با بند تحریف با اهمیت**  
نتیجه آزمون مدل چهارم، در جدول ۶ ارائه شده است.

**جدول ۶- نتیجه آزمون مدل چهارم**

متغیر وابسته: تعداد بندهای تحریف با اهمیت					
متغیر	نماد	ضرایب	خطای استاندارد	آماره z	سطح معناداری
بیش اطمینانی	Overcon	-۰.۳۸۱۱	۰.۱۷۲	-۲.۲۱	۰.۰۲۷
کوته بینی	Mgppia	۰.۳۷۴۱	۰.۱۸۳	۲.۰۴	۰.۰۴۱
خودشیفتگی	Narsis	۱.۰۹۵	۰.۵۳۰	۲.۰۷	۰.۰۳۹
سنگر بندی	Mana	-۱.۳۰۰	۰.۲۵۵	-۵.۰۹	۰.۰۰۰
تخصص حسابرس	Special	۰.۲۶۹۶	۰.۱۸۷	۱.۴۴	۰.۱۵۱
اندازه شرکت	Size	۰.۲۱۲۶	۰.۰۷۱	۲.۹۷	۰.۰۰۳
نسبت موجودی کالا	Inv	-۱.۳۸۲	۰.۶۲۳	-۲.۲۲	۰.۰۲۷
نسبت حساب های دریافتنی	Rec	۰.۶۱۴	۰.۴۷۱	۱.۳۰	۰.۱۹۲
اهرم مالی	Lev	۰.۵۴۱	۰.۹۱۵	۰.۵۹	۰.۵۵۴
نسبت سودآوری	Roa	-۵.۰۳۱	۱.۰۳۵	-۴.۸۶	۰.۰۰۰
زیان	Loss	۰.۳۰۹	۰.۲۸۲	۱.۰۹	۰.۰۲۷۴
دوره زمانی همکاری حسابرس	Lnc	-۰.۲۴۹	۰.۰۶۰۵	-۰.۴۱	۰.۶۸۰
کل ارقام تعهدی	Acc	۲.۵۸۱	۰.۷۷۰	۳.۳۵	۰.۰۰۱
نسبت جاری	Cas	۰.۰۴۳۸	۰.۰۶۸۷	۰.۶۴	۰.۵۲۳
عرض از میدا		-۲.۵۱۰	۱.۰۲۰۵	-۲.۴۶	۰.۰۱۴
سایر آماره‌های اطلاعاتی					
LR آماره			۱۰۷.۹۵		
سطح معنی داری (LR (Prob.)			۰.۰۰۰۰		
ضریب مک فادن			۱۹ درصد		

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج جدول فوق، نشان می‌دهد که متغیر بیش اطمینانی دارای سطح معنی داری کمتر از ۵ درصد و ضریب آن عددی منفی است بنابراین بین بیش اطمینانی و تعداد بندهای تحریف با اهمیت رابطه معکوس و معناداری وجود دارد و فرضیه سیزدهم در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد پذیرش قرار می‌گیرد. متغیر کوتاه بینی دارای سطح معنی داری کمتر از ۵ درصد و ضریب مثبت است بنابراین بین کوتاه بینی و تعداد بندهای تحریف با اهمیت رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد و فرضیه چهاردهم در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد پذیرش قرار می‌گیرد. متغیر خودشیفتگی دارای سطح معنی داری کمتر از ۵ درصد و ضریب مثبت است بنابراین بین خودشیفتگی و تعداد بندهای تحریف با اهمیت رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد و فرضیه پانزدهم در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد پذیرش قرار می‌گیرد. متغیر سنگر بندی دارای سطح معنی داری کمتر از ۵ درصد است و ضریب آن عددی منفی است بنابراین بین سنگر بندی و تعداد بندهای تحریف با اهمیت رابطه معکوس و معناداری وجود دارد و فرضیه شانزدهم در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد پذیرش قرار می‌گیرد.

#### ۱۰- نتیجه گیری

این پژوهش به بررسی تأثیر سوگیری رفتاری مدیران بر استراتژی‌های حسابرسی در مواجهه با ریسک حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌پردازد. برای رفتار سوگیرانه مدیران، از خودشیفتگی، کوتاه بینی، بیش اطمینانی و سنگربندی (درصد مالکیت) مدیران استفاده شد و برای سنجش استراتژی‌های حسابرسی در مواجهه با ریسک حسابرسی، چهار معیار حق الزحمه حسابرسی، تأخیر گزارش حسابرسی، تغییر حسابرس و تعداد بندهای تحریف با اهمیت استفاده گردید. بین بیش اطمینانی و حق الزحمه حسابرسی رابطه معکوس و معناداری وجود دارد و فرضیه اول در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد پذیرش قرار می‌گیرد. یعنی مدیران بیش اطمینان در تلاشند تا حق الزحمه کمتری برای حسابرسی پرداخت کرده تا بتوانند با کم کردن هزینه‌ها، سرمایه‌گذاری بیشتری در دارایی‌ها داشته باشند. وجود خصیصه بیش‌اعتمادی در مدیران موجب تخمین بیش از حد دانش و توانایی آنها در ایجاد بازده و جریان‌های نقدی آتی و نادیده گرفتن مهارت رقبا می‌شود. این روند می‌تواند بر تصمیم‌گیری آنها در خصوص سرمایه‌گذاری در پروژه‌ها تأثیرگذار باشد. بیش اطمینانی یا اعتماد بیش از حد به خود می‌تواند اعتقاد بی‌اساس درباره توانایی‌های شناختی، قضاوتها و استدلال شهودی فرد تعریف شود. با توجه به اینکه بیش اطمینانی موجب می‌شود مدیران فرصتهای لازم برای به دست آوردن دانش بیشتر غافل شده و ریسک و خطرهای خود را کم‌ارزش و توانایی‌شان برای کنترل شرایط محیطی و درون سازمانی بیش از حد ارزیابی کنند و گزینه‌های غیرمعارف را برگزینند این مساله منجر می‌شود تا مدیران برای جبران کار به دنبال حساسانی باشند که هزینه کمتری دریافت می‌کنند. متغیر کوتاه بینی مدیران با سطح معناداری کمتر از ۵ درصد و ضریب مثبت، تأثیر مستقیم و معناداری بر حق الزحمه حسابرسی دارد. بنابراین فرضیه سوم تایید می‌شود، بدین معنی که با کوتاه بینی مدیران، مدیران برای مطلوب جلوه دادن شرکت در کوتاه مدت اقدام به دستکاری

اقدام تعهدی می‌کنند و سود را در جهت منافع شخصی خود و نه در جهت منابع شرکت و حفظ ارزش آن مدیریت می‌کنند و با این کار حسابرس زمان بیشتری صرف حسابرسی می‌کنند بنابراین حق الزحمه بیشتری نیز دریافت می‌کنند. نتایج پژوهش مطالب با پژوهش میترا و همکاران (۲۰۱۹) است. متغیر خودشیفتگی مدیران با سطح معناداری کمتر از ۵ درصد و ضریب مثبت، تأثیر مستقیم و معناداری بر حق الزحمه حسابرسی دارد. بنابراین فرضیه‌ی سوم تایید می‌شود، بدین معنی که با افزایش خودشیفتگی مدیران، حق الزحمه حسابرسی نیز افزایش پیدا می‌کند. متغیر سنگر بندی مدیران با سطح معناداری کمتر از ۵ درصد و ضریب مثبت، تأثیر مستقیم و معناداری بر حق الزحمه حسابرسی دارد. بنابراین فرضیه‌ی چهارم تایید می‌شود، بدین معنی که با افزایش درصد مالکیت مدیران، آنها آزادی عمل بیشتری در جهت تئوری قرار داد ها داشته و با حسابرسان مورد نظر خود توافق کرده و اولویت آنها کاهش حق الزحمه حسابرسی نبوده بلکه کیفیت کار حسابرسی را در نظر خواهند گرفت تا صورتهای مالی به موقع حسابرسی شود هر چند با هزینه حسابرسی بالاتر. متغیر بیش اطمینانی مدیران با سطح معناداری کمتر از ۵ درصد و ضریب منفی، تأثیر معکوس و معناداری بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی دارد. بنابراین فرضیه‌ی پنجم تایید می‌شود، بدین معنی که با افزایش بیش اطمینانی مدیران، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی کمتر می‌شود. چون مدیران بیش اطمینان به فرایند گزارشگری مالی شرکت اطمینان دارند، تلاش می‌کنند از طریق مذاکره، دامنه رسیدگی های حسابرسی را کم کنند و تأخیر در گزارش حسابرسی به حداقل برسد. نتایج حاصل از این فرضیه مطابق با پژوهش حاصل از پژوهش مطابق با پژوهش حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۴) است. یافته‌ها نشان داد که متغیر کوتاه بینی مدیران با سطح معناداری کمتر از ۵ درصد و ضریب مثبت، تأثیر مستقیم و معناداری تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی دارد. این بدین معنی است که با افزایش کوتاه بینی مدیران، مدیران سود را در جهت منافع شخصی خود و نه در جهت منابع شرکت و حفظ ارزش آن مدیریت می‌کنند و در نتیجه تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی نیز افزایش پیدا می‌کند. بدین معنی که وقتی مدیران کوتاه بین باشند، سعی در افزایش سود دوره جاری میکنند و بنابراین نیاز دارند تا اقدام تعهدی را دستکاری کنند که در این صورت حجم کار حسابرس بیشتر شده و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی بیشتر می‌شود. همچنین متغیر خودشیفتگی مدیران با سطح معناداری کمتر از ۵ درصد و ضریب مثبت، تأثیر مستقیم و معناداری تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی دارد. لذا مدیران خودشیفته، اغلب فرایندهای تصمیم گیری را تحت سلطه خود قرار می‌دهند و به مشاوره با دیگران تمایلی نشان نمی‌دهند بنابراین احتمال می‌رود سیستم‌های کنترلی موجود در واحد اقتصادی را نقض کرده یا سیستم‌هایی طراحی کنند که با برخورداری از انعطاف پذیری بیشتر، آنان را به اهدافشان نزدیکتر کند که با این کار موجب افزایش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌شوند. ویژگی سنگربندی مدیران تأثیر معکوس و معناداری بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی دارد. چون در سنگربندی مدیران که نظارت بیشتری بر فرایند گزارشگری مالی شرکت دارند، بنابراین اطمینان بیشتر در این زمینه تلاش می‌کنند از طریق مذاکره، دامنه رسیدگی های حسابرسی را کاهش دهند و تأخیر در گزارش حسابرسی به حداقل برسد. نتایج حاصل از این

فرضیه مطابق با پژوهش نتایج حاصل از پژوهش مطابق با پژوهش حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۴) است. یافته ها حاکی از رابطه معکوس بیش اطمینانی مدیران و تعداد بندهای مشروط حسابرسی می باشد. هر چقدر مدیران بیش اطمینان باشند مخارج سرمایه ای افزایش یافته و در دارایی های ثابت سرمایه گذاری کنند و به نوعی با افزایش دارایی سرمایه ای، در این صورت دستکاری ارقام تعهدی کمتر شده در نتیجه تعداد بندهای تحریف با اهمیت حسابرسی کاهش پیدا می کند. همچنین مشخص شد که متغیر کوتاه بینی مدیران با سطح معناداری کمتر از ۵ درصد و ضریب مثبت، تأثیر مستقیم و معناداری بر تعداد بندهای تحریف با اهمیت دارد. این بدین معنی است که با افزایش کوتاه بینی مدیران، مدیران سود را در جهت منافع شخصی خود و نه در جهت منافع شرکت و حفظ ارزش آن مدیریت می کنند و در نتیجه تعداد بندهای تحریف با اهمیت نیز افزایش پیدا می کند. بدین معنی که وقتی مدیران کوتاه بین باشند. سعی در افزایش سود دوره جاری می کنند و بنابراین نیاز دارند تا ارقام تعهدی را دستکاری کنند که در این صورت تعداد بندهای تحریف با اهمیت بیشتر می شود. براساس یافته ها، ویژگی خودشیفتگی مدیران نیز تأثیر مستقیم و معناداری بر تعداد بندهای تحریف با اهمیت دارد. نتایج نشان داد، سنگر بندی مدیران تأثیر معکوس و معناداری بر تعداد بندهای تحریف با اهمیت دارد. بنابراین فرضیه شانزدهم تأیید می شود. چون وقتی مالکیت مدیران در شرکت بیشتر شود با توجه به سنگر بندی مدیران و افزایش مالکیت، منافع مدیران با منافع شرکت هم سوئی دارد بنابراین این هم سویی منافع منجر به کاهش تعداد بندهای تحریف با اهمیت می شود. بدین معنی که در شرکتهایی که مدیران درصد سهام بیشتری را مالک هستند سوگیری رفتاری آنها در جهت حفظ ارزش سهام خود و شرکت بوده یعنی در واقع منافع آنها همراستا با منافع شرکت شده و آنها سود را در جهت حفظ منافع سهام شرکت و ارزش آن مدیریت می کنند و از این طریق تعداد بندهای تحریف با اهمیت کمتر می شود. براساس یافته های پژوهش، به سرمایه گذاران پیشنهاد می شود در انتخاب شرکت ها به عوامل رفتاری مدیریت از نظر رفتارهای سوگیرانه مدیران توجه خاصی بنمایند؛ زیرا خصیصه های خودشیفتگی و کوتاه بینی مدیریتی در راستای منافع سرمایه گذاران نبوده و مدیران سعی بر آن دارند که با مدیریت سود فرصت طلبانه، دنبال منافع شخصی خود هستند. همچنین به شرکت ها پیشنهاد می شود از انتخاب مدیرانی که دارای شخصیت های دارای رفتارهای سوگیرانه هستند خودداری کنند، زیرا، سوءگیری رفتاری آنها در بلند مدت به ارزش شرکت آسیب می رساند و به منافع سرمایه گذاران لطمه زیادی وارد می کند. با توجه به اینکه وقتی مالکیت مدیریتی شرکت بیشتر باشد در این صورت سنگربندی مدیران با منافع شرکت همسو بوده و در نتیجه عملکرد شرکت بهبود یافته و تاخیر در گزارش حسابرسی کمتر می شوند و نیز دارای بندهای تحریف با اهمیت کاهش پیدا می کند لذا به تحلیلگران توصیه می شود در تحلیلهای خود به سنگر بندی مدیران توجه داشته باشند.



## فهرست منابع

- اعتمادی، حسین، آذر، عادل و ناظمی اردکانی، مهدی، (۱۳۸۸)، بررسی نقش تخصص حسابرس در صنعت بر مدیریت سود و عملکرد عملیاتی آتی، دانش حسابداری، دوره ۱، شماره ۱، صص ۲۸-۹.
- بذرافشان، وجیهه، بذرافشان، آمنه و صالحی، مهدی، (۱۳۹۷)، بررسی تأثیر خودشیفتگی مدیران بر کیفیت گزارشگری مالی، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۵، شماره ۴، صص ۴۷۸-۴۵۷.
- بشیری منش، نازنین و صمیمی، امین، (۱۴۰۰)، خوانایی متن‌های صورت‌های مالی و استراتژی‌های حسابرسان در مواجهه با ریسک حسابرسی، فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری، دوره ۱۱، شماره ۱، صص ۱۶۹-۱۳۷.
- تهرانی، رضا و دلشاد، افسانه، (۱۳۹۷)، بررسی تأثیر کوتاه بینی مدیران بر عملکرد مالی آتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. حسابداری و منافع اجتماعی، دوره ۸، شماره ۲، صص ۴۶-۲۳.
- حساس یگانه، یحیی، حسنی القار، مسعود و محمد، مرفوع، (۱۳۹۴)، بیش اطمینانی مدیریت و حق الزحمه حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۲، شماره ۳، صص ۳۸۴-۳۶۳.
- رحیمیان، نظام‌الدین و حسنی القار، مسعود، (۱۳۹۴)، بررسی رابطه بین بیش اطمینانی مدیریت و استفاده از حسابرس متخصص صنعت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابداری مالی، دوره ۲، شماره ۴، صص ۸۸-۷۱.
- طالع زاری، سمیه، عبدلی و محمدرضا، (۱۳۹۶). بررسی رابطه بین کوتاه بینی مدیریت با کیفیت سود و میزان سرمایه گذاری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. حسابداری مدیریت. دوره ۱۰، شماره ۳۴، صص ۶۸-۵۷.
- عبدی، مصطفی، زلفی، حسن و کاظمی علوم، مهدی، (۱۳۹۷)، رابطه محافظه کاری با استراتژی‌های حسابرسان به منظور مواجهه با ریسک صاحبکار، دانش حسابداری مالی، دوره ۵، شماره ۱، صص ۱۲۵-۱۰۱.
- فرج زاده دهکردی، حسن و حیدری، ناهید، (۱۳۹۶)، بررسی رابطه توانایی مدیریت با حق الزحمه اظهار نظر حسابرسی پیرامون تداوم فعالیت، پژوهش‌های تجربی حسابداری، دوره ۷، شماره ۱، صص ۲۳۹-۲۲۱.
- کاشانی پور، محمد و محمدی، منصور، (۱۳۹۶)، بررسی رابطه بین بیش اطمینانی مدیران با نگهداشت وجه نقد و حساسیت جریان نقدی وجه نقد پژوهش‌های حسابداری مالی، دوره ۹، شماره ۳، صص ۳۲-۱۷.
- کاظمی علوم، مهدی، عبدی، مصطفی، زلفی، حسن و جلالوند، حسین، (۱۳۹۹)، تأثیر خوانایی گزارشگری مالی بر معیارهای ریسک پروژه حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۷، شماره ۲، صص ۲۳۰-۲۰۲.
- گل خندان، ابولقاسم، (۱۳۹۶)، تأثیر آستانه‌ای مالکیت مدیریتی بر ارزش شرکت و آزمون مجدد به کمک مدل PSTK، نشریه حسابداری مدیریت، دوره ۱۰، شماره ۳۴، صص ۹۸-۸۵.
- مرادی، جواد و باقری، هادی، (۱۳۹۳)، بررسی مقایسه ای تأثیر کوتاه‌بینی مدیریت و مدیریت سود بر بازده سهام،

بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۱، شماره ۲، صص ۲۲۹-۲۵۰.

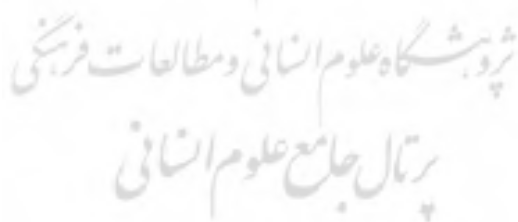
منصورزارع، مینو، بنی مهد، بهمن، وکیلی فرد، حمیدرضا و رهنمای رودپشتی، فریدون، (۱۳۹۹)، نقش خودشیفتگی در تمایل به مدیریت سود، پژوهش‌های تجربی حسابداری، دوره ۱۰، شماره ۴، صص ۱-۲۴.

هداوندی میرزایی، زهرا، کیائی، علی و حاجیها، زهره، (۱۳۹۸)، رابطه خودشیفتگی مدیر عامل و حق الزحمه حسابرسی؛ شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران، چهارمین کنفرانس ملی در مدیریت حسابداری و اقتصاد با تأکید بر بازاریابی منطقه‌ای و جهانی، <https://civilica.com/doc/915632/>.

ودیدی، محمدحسین، قناد، مصطفی و نظری، هنگامه، (۱۳۹۷)، بررسی مقایسه‌ای ساختار نقدینگی، تأمین مالی بلندمدت و تقسیم سود در شرکت‌های خانوادگی و غیرخانوادگی، راهبرد مدیریت مالی، دوره ۶، شماره ۲۰، صص ۲۵-۵۲.

- Ahmed, A. S. , Duellman, S. (2013). Managerial overconfidence and accounting conservatism. *Journal of accounting research*, 51 (1) , 1-30.
- Anderson, T. W. & Hsiao, C. (1982). Formulation and estimation of dynamic models using panel data. *Journal of econometrics*, 18(1), 47-82.
- Anjos, F. and Kang, c. (2017). "financial expertise, and executive-firm matching. " *Journal of Corporate Finance*, Vol. 43, pp. 464-479.
- Barth, M. E., Konchitchki, Y., & Landsman, W. R. (2013). Cost of capital and earnings transparency. *Journal of accounting and Economics*, 55(2-3), 206-224 .
- Ben-David, I., Graham, J.R. & Harvey, C.R, (2010), "Managerial M-Is calibration", Working paper, Duke University.
- Campbell, C. & Johnson, S. & Rutherford, J. & Stanley, B. (2011). CEO Optimism and Forced Turnover. *Journal of Financial Economics*, 3 (101): 695-712.
- Chen, C. X., Gores, T., Nasev, J, (2013), "Managerial Overconfidence and Cost Stickiness Working Paper", Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2208622>
- Chen, X., Zhang, F. (2016). Managerial Ownership and Stock Price Crash Risk: Evidence from China. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2883917>.
- Chen, Y., Lin, F. L., & Yang, S. Y. (2015). Does institutional short-termism matter with managerial myopia? *Journal of Business Research*, 68(1), 845-850
- Duellman, S., Hurwitz, H., & Sun, Y. (2015). Managerial overconfidence and audit fees. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 11 (2), 148-165
- Francis, J. R., Krishnan, & J. (1999). Accounting accruals and auditor reporting conservatism. *Contemporary Accounting Research*, 16 (1): 135-165.
- Ham, c. , & Lang , M. , & Seybert, N. , & Wang, S. (2015). CFO Narcissism and Financial Reporting Quality. <http://ssrn.com> .
- Heaton, J. (2002), "Managerial Optimism and Corporate Finance", *Financial Management*, 31(2), PP. 33- 45.
- Hsieh, T., Bedard, J. C. & Johnstone, K. M, (2014), "CEO Overconfidence and Earnings Management during Shifting Regulatory Regimes", *Journal of Business Finance & Accounting*, 41 (9-10), 1243-1268.
- Johnstone, K. (2000). Client-acceptance decisions: Simultaneous effects of client business risk, audit risk, auditor business risk, and risk adoption *AJournal of Practice & Theory*, 19 (1): 1-25.

- Kim, M.(2021). Effects of managerial overconfidence and ability on going-concern decisions and auditor turnover. *Advances in Accounting*, 54(1):100549
- Krishnan, G., Pevzner, M. & Sengupta, P. (2012). How do auditors view managers voluntary disclosure strategy?the effect of earning guidance on audit fees. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31(5): 492-515
- Malmendier, U. & Tate, G. (2005). CEO Overconfidence and Corporate Investment. *European Financial Management*, 11 (5): 649-659.
- Mitra, S., Jaggi, B., & Al-Hayale, T. (2019). “Managerial overconfidence, ability, firmgovernance & audit fees”, *Review of Quantitative Finance & Accounting*, 52(3), 841-870
- Morck, R., Shleifer, A., and Vishny, R. W, (1988), “Management Ownership and Market Valuation: An Empirical Analysis”, *Journal of Financial Economics*. 20(2), PP. 293–315.
- O'Reilly, C. A.; Doerr, B.; Caldwell, D. F.; and J. A. Chatman. (2014). Narcissistic CEOs and Executive Compensation, *The Leadership Quarterly*, 25(2): 218-231.
- Salehi ,mahdi , Tarighi,Hossein(2020) The effect of managerial overconfidence on the conditional conservatism and real earnings management, *Journal of Islamic Accounting and Business Research ahead*. 11(3):708-720
- Simonic, D. (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of Accounting Research*, 18: 161-190.
- Sutrisno, P. (2019). CEO Overconfidence, Audit Firm Size ,Real Earnings Management and Audit Opinion. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 23, 1-13.
- Wesner, B. (2007). “Responding to the workplace Narcissist”. B.A. Thesis, Department of Communication Studies Indiana University, 1-52.



## The Effect of Managers 'Behavioral Bias on Auditors' Strategies in the Face of Audit Risk

Nazanin Bashirimanesh<sup>1</sup>  
Ehsan Madah<sup>2</sup>  
Fahime Agahi<sup>3</sup>

Received: 11/ July /2022 Accepted: 14/ September /2022

### Abstract

In the face of audit risk and reducing litigation, auditors use a variety of strategies, such as increasing the level of auditing tests, increasing clauses, and changing clients. Given that managers are responsible for preparing the company's financial statements, the behavioral characteristics of managers affect decision-making and information presentation approaches.

Therefore, the purpose of this study is to investigate the effect of managers' bias on auditors' strategies in the face of audit risk. In this regard, a sample including 129 observations (year-company), the effect of managers' behavioral bias on remuneration, delay in submitting a report, commenting on the distortion clause and changing the auditor were investigated.

Findings showed that managers' focus on short-term goals, reputation and high percentage of managers' ownership leads to more effort and accuracy in the audit process and increase audit fees. The results also showed that managers' uncertainty and fortification have a negative and significant relationship with the delay of the audit report. This means that more confident managers are trying to pay less for auditing so that they can invest more in assets by reducing costs. According to the research findings, short-sightedness and narcissism of managers have a positive and significant relationship with condition clauses of audit importance. Managers who seek to gain benefits and career advancement or self-esteem and reputation gain by manipulating information increase the likelihood of receiving important condition clauses from the independent auditor. The findings also showed that the behavioral characteristics of managers have no effect on the change of auditor.

**Keywords:** Behavioral bias of managers, auditing fees, delays in submitting audit reports, distorted comments, change of auditor.

---

1 Assistant Profesor. Faculty of management, economic& accounting, PNU University, Tehran, Iran.  
bashirimanesh@gmail.com

2 MSc in management ,eslamic azad universityt ,birjand ,Iran

3 MSc in Accounting, pnu universityt,mashahd, Iran