

تأثیر استرس کاری حسابرسان بر کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران

امیر حیدری^۱، فروغ حیرانی^{۲*}، اکرم تفتیان^۲

^۱گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

^۲گروه حسابداری، واحد یزد، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران

چکیده

حسابرسی، اعتبار اطلاعات در دسترس استفاده‌کنندگان را افزایش می‌دهد و با افزایش کیفیت حسابرسی، کیفیت اطلاعات نیز افزایش می‌یابد. در واقع حسابرسی، موجب کاهش عدم تقارن اطلاعاتی میان مدیریت و استفاده‌کنندگان می‌شود، تا از این طریق استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی، توانایی ارزیابی و پیش‌بینی عملکرد مالی شرکت را داشته باشند. هدف از پژوهش حاضر بررسی تأثیر استرس کاری حسابرسان بر کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است و نوع پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی و روش پژوهش توصیفی-همبستگی است و برای تعیین نمونه آماری، از روش حذف سیستماتیک استفاده شده است، که در نهایت نمونه‌ای شامل ۱۷۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۴ مورد بررسی قرار گرفت و برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش مدل رگرسیون پانلی، استفاده شده است. اقلام تعهدی اختیاری مدل جونز، به عنوان کیفیت حسابرسی در نظر گرفته شد و برای محاسبه استرس کاری حسابرسان از مدل ریاضی مقاله هوانمین و شنگون^۱، (۲۰۱۶) استفاده شده است، نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که استرس کاری حسابرسان بر کیفیت حسابرسی تأثیر ندارد و استرس کاری حسابرس بر کیفیت حسابرسی در نخستین حسابرسی تأثیر منفی دارد.

واژه‌های کلیدی: استرس کاری حسابرسان، کیفیت حسابرسی، کیفیت حسابرسی نخستین حسابرسی.

۱. مقدمه

تأثیر استرس شغلی بر حرف حسابرسی توجه زیادی را در بین تحقیقات انجام شده در سال‌های اخیر به خود اختصاص داده است. در حقیقت استرس یکی از اجزای محیط کار حسابرسان است و بر این اساس برخی پژوهشگران ادعا می‌کنند، مفهوم استرس می‌تواند یک ساختار مفید برای تحلیل مجموعه متنوعی از مسائل حسابرسی در اختیار ما قرار دهد. یکی از انواع استرس که حسابرسان بطور خاص مستعد مواجه شدن با آن هستند عبارت از استرس نقش است. تضاد نقش می‌تواند هنگامی ایجاد شود که «افراد در هنگام انجام فعالیت‌های خود با موقعیت‌هایی مواجه می‌شوند که در این موقعیت‌ها ممکن است نیاز به ارائه یک نقش خاص وجود داشته و این نقش با ارزش‌های سیستم مغایرت داشته باشد، یا فرد مجبور شود دو یا چند نقش در فعالیت‌های کاری خود بر عهده داشته باشد که این نقش‌ها از نظر ماهیت با یکدیگر تضاد داشته باشند». از طرف دیگر، ابهام نقش احتمالاً زمانی ایجاد می‌شود که «... یک نقش واحد یا نقش‌های متعدد تعیین شده برای فرد احتمالاً بطور روشن از نظر رفتار یا عملکرد در سطوح مورد انتظار تبیین و تشریح نشده باشند». در حقیقت هنگام بررسی مفاهیم مربوط به استرس لازم است به جنبه‌های مختلف آن توجه شده و هر گونه تحلیل و نتیجه‌گیری درباره آن براساس جنبه‌های خاص مربوط به آن انجام شود.

کیفیت حسابرسی شاهرگ حیاتی هر سازمان و موسسه حسابرسی می‌باشد، برداشت از کیفیت مفهومی و کیفیت واقعی حسابرسی با یکدیگر متفاوت است. اگر چه توجه به مفهوم واقعی کیفیت حسابرسی به جای برداشت از کیفیت حسابرسی از اهمیت بیشتری برخوردار است، اما همواره باید به این نکته توجه داشت که اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابرسی با توجه به شرایط ذهنی و غیر قابل مشاهده آن در عمل امکان پذیر نیست و تعیین این شرایط فقط پس از تکمیل عملیات حسابرسی امکان پذیر خواهد بود. بنابراین لازم است در این شرایط ارتباط با پژوهش‌های مربوط به کیفیت حسابرسی مورد توجه دقیق قرار گیرد. در این راستا، در این پژوهش سعی شده است، با بهره‌گیری از شاخص‌های متنوع و جدید کیفیت حسابرسی و اثر استرس بر آن را اندازه‌گیری کنیم. با توجه به اهمیت کیفیت فعالیت حسابرسان در ارتباط با حفظ سلامت بازار و حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران و سایر گروه‌های ذینفع، مطالعه حاضر می‌تواند برای گروه‌های مختلف همچون ناظران بازار سرمایه، موسسات حسابرسی، قانون‌گذاران، وضع‌کنندگان استانداردهای حسابداری و حسابرسی، و سایر گروه‌های ذینفع مفید و سودمند بوده و نقش موثر در بهبود کیفیت خدمات حسابرسی داشته باشد. حسابرسان به منظور حفظ اعتبار حرفه، شهرت حرفه‌ای خود و اجتناب از دعاوی حقوقی علیه خود به دنبال افزایش کیفیت حسابرسی هستند. از این رو، کیفیت بالای خدمات حسابرسی مستلزم عملکرد شغلی بالای حسابرسان است، که به عنوان سازه بسیار مهمی در روان‌شناسی صنعتی و سازمانی مطرح شده است (لوⁱ، ۲۰۰۶).

علیرغم وجود قابل توجه استرس کاری در عملکرد حسابرسان، مطالعات آکادمیک انجام شده درباره تأثیر ناشی از استرس بر رسیدگی‌های حسابرس نادر هستند. عدم وجود یک نمونه بزرگ و نیز فقدان شواهد تجربی مناسب در این رابطه به معنی این است که اکثر مطالعات انجام شده در این حوزه با روش پرسشنامه‌ای انجام شده یا مطالعات تجربی بوده و هنوز اجماع نظر بین پژوهشگران درباره نحوه انجام این پژوهش‌ها وجود ندارد (جونز و همکاران، ۲۰۱۰ⁱⁱ). نظر به نقش با اهمیت نیروی انسانی در سازمان‌ها، توجه به روحیه و انگیزه آنها از اهمیت خاص در هنگام انجام فعالیت جهت دستیابی به اهداف مورد نظر برخوردار است. سازمان‌های حسابرسی، وظیفه اعمال نظارت مالی بر شرکت‌ها و حصول اطمینان از قابل اعتماد بودن صورت‌های مالی را بر عهده دارند. موفقیت این سازمان‌ها تا حدود زیاد به روحیه، انگیزه و رضایت نیروی انسانی آنها وابسته است. به عبارت دیگر، موفقیت، کارایی و اثربخشی موسسات حسابرسی متأثر از کارایی و اثربخشی حسابرسان است. ترک خدمت و عدم رضایت حسابرسان مجرب که موسسات برای رسیدن آنها به درجه مطلوب از مهارت مجبور به پرداخت هزینه‌های زیاد و سنگین می‌شوند، یکی از دغدغه‌های اصلی شرکت‌ها موسسات حسابرسی در ایران و سایر نقاط جهان است که در عمل این شرایط باعث شده پیامدهای منفی برای کل حرفه حسابرسی ایجاد شود. از این رو درک علت ترک خدمت حسابرسان و دلایل پایین بودن رضایت شغلی آنها برای شرکت‌ها موسسات حسابرسی از اهمیت خاص برخوردار بوده و بر اساس شناخت مناسب از این شرایط

می تواند اقدامات و پیش بینی های لازم را در این رابطه انجام داد. با توجه به مطالب مطروحه، این تحقیق به دنبال پاسخ گویی به این سوال است که آیا استرس شغلی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی آنها تاثیرگذار می باشد یا خیر؟

۲. مروری بر پیشینه پژوهش

صالحی (۱۳۹۵) به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر پایداری سود (مطالعه موردی: شرکت های درمانده مالی نسبت به دیگر شرکت های بورس اوراق بهادار تهران) پرداختند برای سنجش کیفیت حسابرسی، از سه معیار اندازه ی موسسه ی حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت صاحبکار و تداوم تصدی حسابرس استفاده شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه ها نشان داد که اندازه ی حسابرس و تخصص حسابرس با پایداری سود ارتباط مثبت معناداری داشته است. اما، تداوم تصدی حسابرس رابطه ی معناداری با پایداری سود نداشته است. همچنین، نتایج نشان داد که شدت ارتباط بین کیفیت حسابرسی و پایداری سود در بین شرکت های درمانده ی مالی نسبت به شرکت های غیردرمانده ی مالی شدیدتر بوده است. حاجیها و قانع (۱۳۹۵) در بررسی تأثیر کیفیت بر فرصت سرمایه گذاری در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران؛ برای سنجش کیفیت حسابرسی از سه معیار اندازه ی حسابرس، دوره تصدی حسابرس و تخصص حسابرس در صنعت و برای فرصت سرمایه گذاری از معیار نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری دارایی ها استفاده کردند. نتایج پژوهش نشان داد که بین اندازه ی حسابرس با فرصت سرمایه گذاری رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین نتایج این پژوهش نشان داد بین تخصص حسابرس با فرصت سرمایه گذاری در بازار سرمایه ایران رابطه ی معناداری وجود ندارد. در پژوهشی نیکبخت (۱۳۹۵) به بررسی رابطه ی بین حق الزحمه حسابرس و تجربه حسابرس با کیفیت حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شد. به عبارت دیگر د راین پژوهش سعی شده است به این سوال پاسخ داده شود که آیا بالا بودن حق الزحمه حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می تواند کیفیت حسابرسی را بالا ببرد یا خیر؟ با توجه به نتایج این آزمون ها مدل اثرات ثابت در این پژوهش مورد استفاده قرار گرفت. نتایج حاصل از آزمون فرضیه پژوهش، حاکی از این است که تغییر حق الزحمه حسابرس بر کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

حسین پور و صفری گرایلی (۱۳۹۵) در مطالعه ای با عنوان «بررسی رابطه بین ارتباط ارزشی با استرس مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران» شرایط مربوط به استرس مالی در شرکت ها را مورد بررسی قرار داده اند. یافته های پژوهش نشان می دهد بین ارتباط ارزشی با استرس مالی در شرکت هایی که توسط سازمان حسابرسی مورد حسابرسی قرار می گیرند، از نظر آماری رابطه معنی دار و با اهمیت وجود دارد. خلیفه سلطانی و براری (۱۳۹۴) در مطالعه ای تأثیر ناشی از حمایت سرپرست و حمایت همکار در حرفه حسابرسی را بر تضاد نقش و ابهام نقش که از اجزای استرس نقش می باشند را مورد بررسی قرار داده اند. به دنبال این بررسی، در این مطالعه تأثیر تضاد نقش و ابهام نقش بر افزایش تمایل به ترک خدمت و کارش رضایت شغلی حسابرسان بررسی شده است. نتایج این مطالعه نشان می دهد بین متغیرهای مدل علی پژوهش به استثنای رابطه بین تضاد نقش و تمایل به ترک خدمت، روابط معنی دار از نظر آماری در جهت های تعیین شده وجود دارد.

هوانمین و شنگون^۱ (۲۰۱۶) در پژوهش خود تأثیر ناشی از استرس شغلی حسابرسان بر کیفیت خدمات حسابرسی با استفاده از یک نمونه از شرکت های چینی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار را مورد بررسی قرار دادند. نتایج این مطالعه نشان می دهد کیفیت خدمات حسابرسی تحت تأثیر استرس کاری قرار نمی گیرد، یک رابطه منفی با اهمیت بین استرس کاری و کیفیت حسابرسی در عملیات حسابرسی اولیه یک مشتری جدید وجود دارد، و درک افراد از استرس کاری به ویژگی های شخصی حسابرس در ارتباط با رسیدگی های انجام شده بستگی دارد. نتایج پژوهش اولاسامی^{۱۷} (۲۰۱۶) در بررسی تأثیر ناشی از مشکلات ارگونومی بر عملکرد کاری حسابرسان در کشور نیجریه نشان می دهد برخی مشکلات خاص با وضعیت شغلی یک حسابرس ارتباط دارد. در این میان سر درد بالاترین تأثیر را به خود اختصاص داده است. در ادامه این لیست مشکلاتی همچون گردن درد، مچ درد، و خواب غیر کافی است. علاوه بر این نتایج این مطالعه نشان می دهد یک رابطه بی اهمیت بین مشکلات ارگونومی و عملکرد حسابرسان وجود دارد.

شاهین سنخی^v (۲۰۱۶) در پژوهش به بررسی تاثیر کیفیت حسابداری بر کیفیت افشاء اطلاعات پرداختند، نتایج آماری، براساس داده‌های جمع آوری شده از ۱۸۹ شرکت در بورس اوراق بهادار تهران در طول ۲۰۰۹-۲۰۱۴، بود و مشخص شد که شهرت حسابداری بر کیفیت افشاء تاثیر دارد و تخصص صنعت حسابداری بر کیفیت افشاء در بورس اوراق بهادار تهران تاثیر دارد. ولی متغیر ترکیبی تخصص حسابداری در صنعت و شهرت حسابداری بر کیفیت افشاء تأثیر ندارد. شوفیاتول^{vi} (۲۰۱۶) در مطالعه‌ای با عنوان «عوامل تعیین کننده برای میزان گردش حسابرسان در موسسات حسابداری رسمی» تاثیر دو عامل تضاد نقش و ابهام نقش بر تمایل به ترک خدمت حسابرسان را مورد بررسی قرار داده‌اند. بر اساس نتایج حاصل از این مطالعه، عامل مربوط به تضاد نقش بر تمایل به ترک خدمت حسابرسان تاثیر مثبت و با اهمیت دارد، هر چند تاثیر ابهام نقش بر تمایل به ترک خدمات حسابرسان از نظر آماری معنی دار نیست.

نتایج پژوهش لین و تپالاگول^{vii} (۲۰۱۵) در بررسی تأثیر استقلال حسابداری بر کیفیت حسابداری نشان می دهد چهار تهدید اصلی برای استقلال حسابداری وجود دارد: یک اهمیت مشتری، دوم خدمات غیر حسابداری، سوم دوره تصدی حسابداری و چهارم وابستگی مشتری با مؤسسات حسابداری می باشند. برای هر یک از تهدیدات، ما یافته های مربوط به انگیزه، ادراکات و رفتارهای حسابداری و صاحبکار، و همچنین اثرات هر یک از تهدید در واقعیت و کیفیت درک شده از ممیزی و گزارش های مالی را مورد بررسی قرار داده و نتیجه گرفته اند که شواهد مخلوط، همراه با تغییرات قانونی اخیر، فرصت برای پژوهش های آینده در استقلال حسابداری و کیفیت حسابداری را فراهم می کند. در پژوهش سان^{viii} (۲۰۱۴) به بررسی "تأثیر تجربه حسابداری در مورد هزینه های حسابداری و کیفیت حسابداری" پرداخت. این مطالعات شواهدی ارائه می کند در تکمیل وظایف حسابداری خاص در نقش تجربه. با انجام یک مطالعه آرشویی به بررسی اثر تجربه حسابداری در مورد هزینه های حسابداری و کیفیت حسابداری پرداخته است و به طور کلی نتایج نشان می دهد که ویژگی های فردی حسابرسان ممکن است به عنوان یک سیگنال از سطح خدمت مراقبت خواهد شد که در طول فرآیند حسابداری اعمال می شود.

۳. مبانی نظری و فرضیه ها

تاثیر استرس شغلی بر حرفه حسابداری توجه زیادی را در بین پژوهش های انجام شده در سال های اخیر به خود اختصاص داده است. در حقیقت استرس یکی از اجزای ذاتی محیط کار حسابداری است و بر این اساس برخی پژوهشگران ادعا می کنند مفهوم استرس می تواند یک ساختار مفید برای تحلیل مجموعه متنوعی از مسائل حسابداری در اختیار افراد قرار دهد.

۳-۱. کیفیت حسابداری

یکی از متداولترین تعریف ها درباره کیفیت حسابداری تعریفی است که توسط دی انجلو^{ix} (۱۹۸۱) ارائه شده است. او کیفیت حسابداری را اینگونه تعریف کرده است: ارزیابی بازار از احتمال اینکه حسابرس موارد تحریفات با اهمیت در صورت های مالی و سیستم های حسابداری صاحب کار را کشف کند و تحریفات با اهمیت کشف شده را گزارش کند. تیمان و ترومن^x (۲۰۰۲) کیفیت حسابداری را میزان صحت و درستی اطلاعاتی که پس از حسابداری در اختیار سرمایه گذاران قرار می گیرد تعریف کرده اند. این تعریف مشابه تعریف پالمروس^{xi} (۲۰۰۱) از کیفیت حسابداری است. دیوید سون و نیو^{xii} (۱۹۹۳) تعریف کیفیت حسابداری را توانایی حسابرس در کشف و گزارش تحریفات با اهمیت و نیز درستکاری انجام شده در سود خالص می داند.

اما لام و چنگ^{xiii} (۲۰۱۲) اعتقاد دارند که کیفیت خدمات حسابداری به جای آنکه یکجا مورد بررسی قرار گیرد، باید برای هر پروژه حسابداری جداگانه بررسی شود. یک مشکل اساسی در تعریف کیفیت حسابداری تمایز بین کیفیت حسابداری و کیفیت حسابداری است. بسیاری از پژوهش ها، هیچ تفاوتی بین این دو اصطلاح قائل نشده و اغلب آنها را معادل یکدیگر به کار می گیرد. کیفیت حسابداری باید برای هر پروژه حسابداری به طور جداگانه تعریف شود، زیرا موسسه های حسابداری ممکن است تمام حسابداری های خود را در یک سطح کیفی مشابه اجرا نکنند. به عبارت دیگر کیفیت حسابداری مبتنی بر مفهوم (کیفی بودن حسابداری های موسسه حسابداری) است. درحالی که کیفیت حسابداری مبتنی بر مفهوم (کیفیت واقعی هر یک از

پروژه‌های حسابرسی) است. بنابراین تمایز قائل شدن بین این دو مفهوم در پژوهش‌های مربوط به کیفیت حسابرسی ضروری است. حسابرسی با کیفیت بالاتر، با احتمال بیشتری عملکردهای حسابداری مورد تردید را کشف می‌کند. زیرا موسسه‌های حسابرسی با کیفیت دارای تخصص، منابع و انگیزه‌های بیشتری برای کشف اشتباه و تقلب هستند (ابراهیمی و همکاران، ۱۳۸۵).

۲-۳. استرس

در سال ۱۹۸۱ برآورد شد که هزینه سالانه ناشی از استرس کاری در ارتباط با کارایی و اثربخشی فعالیت‌های حرفه‌ای در ایالات متحده آمریکا در حدود ۱۵۰ میلیارد دلار بوده است (گودوین^{xi v}، ۲۰۱۶). به هر حال با وجود اهمیت آشکار استرس در جامعه معاصر، بسیاری از افراد استرس را به عنوان یکی از مبهم‌ترین مفاهیم تعریف شده در ادبیات علمی می‌دانند. اصطلاح استرس در فرهنگ لغت معادل سختی و دشواری تعریف شده است. به هر حال، ایوانسویچ و ماتیسون^{xv} (۱۹۸۰) تعریف جدیدی را در این رابطه مطرح کرده و استرس را با علوم انسانی ارتباط داده‌اند. این پژوهشگران بیان می‌کنند ارگانسیم‌های زنده به‌طور مکرر تلاش می‌کنند قلمرو داخلی خود را پس از ایجاد اختلال (یا استرس) از طریق ایجاد تغییر در محیط خارجی اصلاح کنند.

زندگی همیشه با استرس همراه است و زندگی بدون استرس در دنیای واقعی مسئله‌ای ذهنی بوده و کاربرد مفهومی ندارد. استرس معناهای متفاوتی دارد؛ ولی یکی از مهم‌ترین معانی استرس، نیاز به دوباره سازگار شدن است. به عبارت دیگر، هر جا که با تغییری در زندگی خود روبرو شده باشید با استرس روبرو شده‌اید. زیرا جسم، روان و وجود شما باید خود را با شرایط جدید تطبیق دهد و به همین دلیل به شما فشار وارد می‌شود و دوره نسبتاً سختی را می‌گذرانید (فیشر^{xvi}، ۲۰۰۱).

۱-۲-۳. استرس حسابرسی

مطالعات انجام شده نشان می‌دهند عکس‌العمل افراد نسبت به فشار کاری می‌تواند بر سلامت فیزیکی و ذهنی، کیفیت رسیدگی‌ها، و حتی عملکرد سازمانی از طریق سیستم انگیزه و پاسخ تاثیرگذار. به هر حال، تاثیر ناشی از استرس کاری بر کیفیت حسابرسی به ندرت در مطالعات حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است (سیلی^{xvii}، ۱۹۷۶). اول اینکه، در بین مطالعات پژوهشی و تجربی انجام شده، سوباروین و چنگابروی^{xviii} (۲۰۰۶) و آگولیا و همکاران^{xix} (۲۰۱۰) بیان می‌کنند استرس وارد شده به حسابرسان به خاطر شرایط کاری یا بوده زمانی می‌تواند به اثربخشی حسابرسی و کیفیت آن آسیب وارد کند. لئو (۲۰۰۸) در مطالعه خود ادعا می‌کند فشار زمانی ناشی از رسیدگی‌های حسابرس می‌تواند مانع از پیاده سازی صحیح رویه‌های حسابرسی و وارد شدن آسیب به کیفیت حسابرسی شود. علاوه بر این فشار وارد شده به حسابرسان به خاطر بودجه زمانی یا ضرب الاجل تعیین شده برای اتمام رسیدگی‌ها و ارائه گزارش حسابرسی می‌تواند باعث تشدید فشار وارد شده به حسابرسان شود (مارگیم^{xx}، ۲۰۱۱).

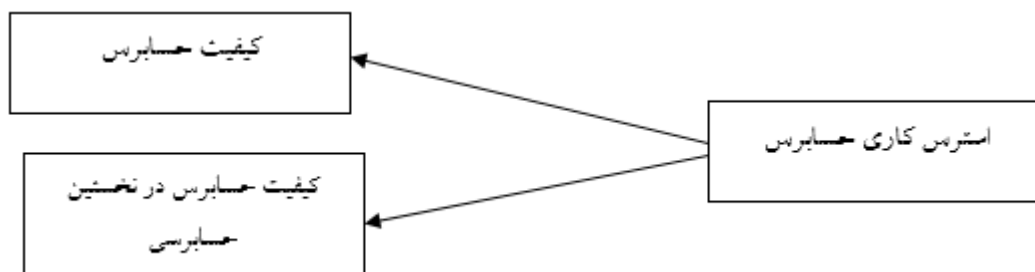
دوم اینکه، با توجه به مطالعات تجربی انجام شده در این حوزه، لوپز و پیترز^{xxi} (۲۰۱۲) بیان می‌کنند فشار کاری می‌تواند به کیفیت حسابرسی در سطح موسسه حسابرسی آسیب وارد کند. تعداد کمی از پژوهشگران با تمرکز بر «مشغله کاری» (که متفاوت از فشار کاری است) به این نتیجه رسیده‌اند که این شرایط نیز می‌تواند به کیفیت حسابرسی آسیب وارد کند. هر چند سایر پژوهش‌های انجام شده در این حوزه وجود این رابطه را تایید نمی‌کند. برای مثال، گودوین و وو^{xxii} (۲۰۱۶) بیان می‌کنند رابطه بین مشغله کاری حسابرس و کیفیت حسابرسی به این موضوع بستگی دارد که مشغله کاری حسابرس در سطح تعادل قرار داشته باشد یا خیر. با این وجود چو^{xxiii} (۱۹۸۶) در مطالعه خود به این نتیجه رسیده یک رابطه U شکل معکوس بین این دو متغیر وجود دارد. نتایج پژوهش‌ها از یافته‌های مطالعه هوانگ^{xxiv} (۲۰۱۴) حمایت کرده و در این مطالعه یک نتیجه گیری مشابه بر اساس مطالعه پرسشنامه‌ای انجام شده در نقاط مختلف چین به دست آمده است. به هر حال، قابلیت تعمیم نتایج این مطالعات هنوز با توجه به نمایندگی محدود نمونه‌های مورد استفاده در آنها مورد تردید و ابهام قرار دارد.

با توجه به مبانی پیش گفته شده، برای رسیدن به هدف اصلی پژوهش، فرضیه های زیر مطرح و مورد آزمون قرار گرفته اند:

فرضیه ۱: استرس کاری حسابرس بر کیفیت حسابرسی تأثیر گذار است.

فرضیه ۲: استرس کاری حسابرس در حسابرسی نخستین بر کیفیت حسابرسی تأثیر گذار است.

مدل مفهومی زیر، رابطه بین متغیر های پژوهش را در قالب فرضیه ها نشان می دهد:



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش (هوانمین و شنگون، ۲۰۱۶)

۴. روش پژوهش

روش تحقیق حاضر با توجه به هدف، کاربردی بوده و نتایج حاصل از آن می تواند برای طیف گسترده ای شامل مدیران شرکت ها، سهامداران، سرمایه گذاران، اعتباردهندگان، پژوهشگران و تدوین کنندگان استانداردها مفید باشد. پژوهش حاضر یک تحقیق گذشته نگر به شمار می آید و همچنین از نوع توصیفی - همبستگی می باشد.

جامعه آماری این پژوهش تمامی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران هستند. نمونه آماری را نیز به صورت حذف سیستماتیک انجام خواهیم داد. روش حذف سیستماتیک روشی است که بر اساس آن، نمونه ها براساس پیش شرط هایی از جامعه آماری انتخاب خواهند شد. بنابراین در این تحقیق شرکتی را به عنوان نمونه آماری انتخاب شده است، که پیش شرط های زیر را دارا باشند:

- ✓ تمامی اطلاعات مالی شرکت، در دسترس باشد.
- ✓ پایان سال مالی تمامی شرکت ها، ۲۹ اسفند ماه باشد.
- ✓ تا قبل از سال مالی ۱۳۸۹ در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده باشند.
- ✓ جزء شرکت های بیمه، سرمایه گذاری، واسطه گری، هلدینگ و یا بانک ها نباشند.
- ✓ طی دوره ی زمانی تحقیق، تغییر سال مالی نداشته باشند.

در سال ۱۳۹۴ تعداد کل شرکت ها ۴۷۹ شرکت بوده است که تعداد ۱۱ شرکت بعد از سال ۱۳۸۹ وارد بورس شده است و از مجموع داده ها حذف شده است و تعداد ۹۸ شرکت هایی که مابین سال های ۱۳۸۹ الی ۱۳۹۴ اطلاعات صورت های مالی آنها در دسترس نمی باشد و از مجموع داده ها حذف شده است و تعداد ۵۳ شرکت سال مالی آنها ۲۹/۱۲ نبوده است و از مجموع حذف شده است و تعداد ۵۵ شرکت جز بانکها و یا شرکت هایی که به صورت هلدینگ، سرمایه گذاری، واسطه گری مالی و بیمه بوده اند و تعداد ۸۷ شرکت از بورس در سال ۸۹-۹۴ در بورس فعال نبوده است و از مجموع حذف شده است و در آخر ۱۷۵ شرکت باقی می ماند.

برای مطالعه مبانی نظری و بررسی پیشینه پژوهش، از روش کتابخانه ای با بهره گیری از کتب و مقالات تخصصی فارسی و لاتین و پایان نامه ها استفاده شده است. از آن جایی که اطلاعات مربوط به متغیرهای این پژوهش شامل بسیاری از اقلام حسابداری مندرج در صورت های مالی حسابرسی شده شرکت ها می باشد، داده های مورد نیاز از صورت های مالی موجود در سایت های مدیریت پژوهش، توسعه و مطالعات اسلامی وابسته به سازمان بورس و اوراق بهادار^{xxv} و شبکه کدال، سیستم های جامع اطلاع رسانی ناشران^{xxvi}، مرکز پردازش اطلاعات مالی ایران^{xxvii} و لوح های فشرده سازمان بورس و اوراق بهادار به صورت دستی

استخراج گردیده است، که به نظر می‌رسد نسبت به سایر منابع موجود از اعتبار بیشتری برخوردار است. همچنین سایر اطلاعات مورد نیاز مربوط به صورت‌های مالی شرکت‌ها، در بانک اطلاعاتی بورس اوراق بهادار و از نرم‌افزار ره‌آورد نوین که بصورت فایل‌های Pdf و Excel می‌باشد برای دوره زمانی بین سال‌های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۴ به صورت سالانه گردآوری شده است. این اطلاعات شامل سود و زیان، ترازنامه، صورت جریان وجوه نقد و ... می‌باشد. مدل‌ها و متغیرهای پژوهش برگرفته از مقاله هوانمین و شنگون، (۲۰۱۶) است:

$$|DA| = \alpha_0 + \alpha_1 WS + \alpha_2 debt_{i,t} + \alpha_3 size_{i,t} + \alpha_4 cf_{i,t} + \alpha_5 loss_{i,t} + \alpha_6 inv_{i,t} + \alpha_7 rec_{i,t} + \alpha_8 spv_{i,t} + \alpha_9 age_{i,t} + \alpha_{10} big_{i,t} + \alpha_{11} chg_{i,t} + \alpha_{12} gen_{i,t} + \alpha_{13} dep_{i,t} + \alpha_{14} epr_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (1)$$

$$|DA| = \alpha_0 + \alpha_1 WS + \alpha_2 FST + \alpha_3 WS * FST + \alpha_4 debt_{i,t} + \alpha_5 size_{i,t} + \alpha_6 cf_{i,t} + \alpha_7 loss_{i,t} + \alpha_8 inv_{i,t} + \alpha_9 rec_{i,t} + \alpha_{10} spv_{i,t} + \alpha_{11} age_{i,t} + \alpha_{12} big_{i,t} + \alpha_{13} chg_{i,t} + \alpha_{14} gen_{i,t} + \alpha_{15} dep_{i,t} + \alpha_{16} epr_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (2)$$

در این پژوهش متغیر وابسته کیفیت حسابداری است که برای سنجش کیفیت حسابداری در پژوهش حاضر از ارقام تعهدی اختیاری استفاده شده است. ارقام تعهدی اختیاری (DA): با استفاده از مدل جونز (۱۹۹۱) اندازه‌گیری شده است (هوانمین و شنگون، ۲۰۱۶). ارقام تعهدی کل (TACC):

$$TACC_{i,t}/A_{i,t-1} = \beta_0 + \beta_1(1/A_{i,t-1}) + \beta_2(\Delta REV_{i,t}/A_{i,t-1}) + \beta_3(PPE_{i,t}/A_{i,t-1}) + \varepsilon_{i,t} \quad (3)$$

در مدل جونز A ، نماد کل دارایی است و ΔREV ، تغییرات در آمد حاصل از فروش است و PPE ، نماد ناخالص اموال، ماشین آلات و تجهیزات است، که هر سه، از طریق صورت‌های مالی شرکت‌ها استخراج و محاسبه خواهد شد. ارقام تعهدی غیر اختیاری (NDA) به صورت زیر است:

$$NDA_{i,t} = \beta_1(1/A_{i,t-1}) + \beta_2(\Delta REV_{i,t}/A_{i,t-1}) + \beta_3(PPE_{i,t}/A_{i,t-1})$$

ارقام تعهدی اختیاری (DA) به صورت زیر است:

$$DA = TACC_{i,t} - NDA_{i,t} = \varepsilon_{i,t} \quad (4)$$

استرس کاری حسابرس (WS) به عنوان متغیر مستقل با توجه به تعداد شرکت‌های حسابداری شده توسط یک حسابرس محاسبه شده و به این منظور هر دوی موارد تعداد شرکت‌ها و پیچیدگی عملیات تجاری آنها مورد توجه قرار می‌گیرد. بنابراین، سطح استرس کاری حسابرس با استفاده از معادله زیر در مطالعه حاضر محاسبه شده است:

$$WS = \frac{\sum_{i=1}^m \sum_{j=1}^n T A_{ij}}{m} \quad (5)$$

که در این معادله شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار J توسط حسابرس i مورد رسیدگی قرار گرفته، TA_{ij} نشان دهنده لگاریتم طبیعی جمع دارایی ها است؛ n جمع تعداد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس حسابرسی شده توسط حسابرس i در سال مالی را نشان می دهد؛ و m تعداد حسابرسان امضا کننده گزارش شرکت J است. در اکثر موارد، دو حسابرس مسئولیت حسابرسی گزارش های سالانه یک شرکت را بر عهده داشته اند ($m = 2$)، هر چند در موارد محدود تعداد حسابرسان سه نفر بوده است ($m = 3$)، که نشان دهنده حدود $1/75$ درصد مشاهدات می باشد. به این ترتیب WS نشان دهنده میانگین فشار کاری متحمل شده توسط دو یا سه نفر حسابرس امضا کننده صورت های مالی سالانه یک شرکت می باشد. حسابرسی اولیه (FST) نیز به عنوان اولین حسابرسی انجام شده توسط یک شرکت و امضای گزارش های مالی سالانه مربوط به آن تعریف می شود. به این ترتیب متغیر FST برای مشتریان جدید برابر ۱ و در غیر اینصورت برابر صفر خواهد بود (هوانمین و شنگون، ۲۰۱۶).

۵. یافته های پژوهش

۵-۱. آزمون همبستگی

قبل از انجام رگرسیون با استفاده از آزمون همبستگی به بررسی رابطه دو به دو متغیرها پرداخته شده است. تا مشخص شود، که روابط بین متغیرها به صورت دو به دو به چه صورتی است و متغیرها در حالت جدا به جدا چه تأثیری بر هم دارند. در جدول ۱، ضریب همبستگی پیرسون، بین متغیرهای تحقیق، ارائه شده است. لازم به ذکر است، که در جدول برای هر متغیر دو مقدار به کار برده شده است، که مقدار اول ضریب همبستگی بین دو متغیر است و مقداری دوم، سطح معنی داری بین دو متغیر را نشان می دهد. ملاک از معنی داری رابطه بین متغیرها این است که سطح معنی داری بین این دو متغیرها از مقدار سطح خطای $0,05$ کمتر است. بنابراین بین متغیرهای کیفیت حسابرسی و استرس حسابرسی رابطه وجود ندارد، چون که سطح معنی داری از سطح خطای $0,05$ بیشتر است و بین متغیرهای کیفیت حسابرسی و حسابرسی اولیه رابطه وجود دارد چون که سطح معنی داری از سطح خطای $0,05$ کمتر است.

جدول ۱. همبستگی پیرسون بین متغیرهای اصلی

| متغیرها | DA | FST | WS | DEBT | SIZE | CF | LOSS | INV | REC | SPV |
|---------|-------------------|-----------------|-------------------|------------------|------------------|-----------------|------|-----|-----|-----|
| DA | ۱ | | | | | | | | | |
| FST | ۰,۱۷ (۰,۰۱۵) | ۱ | | | | | | | | |
| WS | -۰,۰۰۸ (۰,۷۷) | ۰,۵۹ (۰,۰۰) | ۱ | | | | | | | |
| DEBT | -۰,۰۰۵ (۰,۰۵) | -۰,۰۲ (۰,۳۳) | -۰,۰۶ (۰,۰۲) | ۱ | | | | | | |
| SIZE | ۰,۰۴ (۰,۱۲) | ۰,۲۲ (۰,۰۰) | ۰,۳۰ (۰,۰۰) | -۰,۰۶ (۰,۰۲) | ۱ | | | | | |
| CF | ۰,۱۷ (۰,۰۰) | ۰,۰۶ (۰,۰۴) | ۰,۱۲ (۰,۰۰) | -۰,۰۸ (۰,۰۰۶) | ۰,۴۵ (۰,۰۰) | ۱ | | | | |
| LOSS | -۰,۰۰۵ (۰,۰۹۳) | ۰,۰۳ (۰,۳۲) | -۰,۰۰۰۷ (۰,۹۸) | ۰,۵۰ (۰,۰۰) | -۰,۰۸ (۰,۰۰۶) | -۰,۰۳ (۰,۲۲) | ۱ | | | |

| | | | | | | | | | | |
|---|---|---|--------|--------|--------|--------|---------|--------|--------|--------|
| | | | ۰,۰۰۰۴ | -۰,۰۲ | ۰,۰۴ | ۰,۰۱۶ | ۰,۰۳ | ۰,۰۳ | -۰,۰۲ | INV |
| | | ۱ | (۰,۸۹) | (۰,۴۶) | (۰,۱۸) | (۰,۵۹) | (۰,۲۶) | (۰,۲۲) | (۰,۳۵) | |
| | | | ۰,۵۴ | -۰,۰۰۹ | -۰,۰۰۴ | ۰,۰۳ | ۰,۰۱۹ | ۰,۰۰۶ | -۰,۰۰۶ | REC |
| | ۱ | | (۰,۰۰) | (۰,۷۴) | (۰,۸۹) | (۰,۳۳) | (۰,۵۹) | (۰,۸۳) | (۰,۸۳) | (۰,۶) |
| | | | -۰,۰۲ | -۰,۰۰۴ | -۰,۰۰۳ | ۰,۰۵۶ | ۰,۱۱ | -۰,۰۷ | -۰,۰۴ | SPV |
| ۱ | | | (۰,۳۶) | (۰,۸۸) | (۰,۲۵) | (۰,۰۶) | (۰,۰۰۱) | (۰,۰۱) | (۰,۱۸) | (۰,۵۹) |

۵-۲. مانایی متغیرها

پیش از برآورد مدل لازم است مانایی تمام متغیرهای مورد استفاده در تخمین مدل پژوهش مورد آزمون قرار بگیرد. زیرا نامانایی متغیرها باعث بروز مشکل رگرسیون کاذب می‌شود. نتایج حاصل از آزمون فیشر پی-پی نشان دهنده مانایی تمام متغیرهای پژوهش می‌باشد چون که سطح معنی داری آن‌ها از سطح خطای ۰,۰۵ کمتر است.

۵-۳. تحلیل نتایج آزمون مدل اول

برای انتخاب بین روش‌های داده‌های تابلویی و داده‌های تلفیقی، از آزمون F لیمر استفاده شده است. با توجه به مقدار آماری آزمون لیمر و همچنین سطح معنی‌داری این آزمون (P-Value)، روش داده‌های تابلویی مورد تأیید قرار می‌گیرد حال باید نوع مدل پانلی مشخص شود که با روش هاسمن مشخص می‌شود. نتایج نشان می‌دهد که باید از روش اثرات ثابت استفاده گردد. حال که روش داده‌های پانلی مشخص شد، مدل اول را تخمین می‌زنیم. برای برآورد مدل اول از فرضیه‌ها، با استفاده از داده‌های شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران بین سال‌های ۱۳۸۹ و ۱۳۹۴ به صورت سالانه به ترتیب در جدول ۲ ارائه شده است.

در مدل رگرسیونی، با توجه به سطح احتمال آماره F محاسبه شده در جدول ۲ (۰,۰۰) و سطح خطای ۰,۰۵ مدل معنادار بوده و حداقل یکی از ضرایب مدل رگرسیونی مخالف صفر نمی‌باشد. از طرفی ضریب دوربین واتسون مقدار (۱,۷) است و بین مقدار ۱,۵ تا ۲,۵ است، بنابراین بین خطاها همبستگی وجود ندارد و از طرفی ضریب تعیین تعدیل شده (R^2) مدل مقدار ۰,۱۱ درصد است، در واقع R^2 این نکته را بیان می‌کند که چند درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای وارد شده به مدل (متغیرهای مستقل) قابل تبیین هستند و ۱۱ درصد از تغییرات متغیر وابسته (کیفیت حسابرس) را این (متغیرهای مستقل و کنترلی) تبیین می‌کند.

جدول ۲. نتایج مدل ۱

| $ DA = \alpha_0 + \alpha_1 WS + \alpha_2 debt_{i,t} + \alpha_3 size_{i,t} + \alpha_4 cf_{i,t} + \alpha_5 loss_{i,t} + \alpha_6 inv_{i,t} + \alpha_7 rec_{i,t} + \alpha_8 spv_{i,t} + \alpha_9 age_{i,t} + \alpha_{10} big_{i,t} + \alpha_{11} chg_{i,t} + \alpha_{12} gen_{i,t} + \alpha_{13} dep_{i,t} + \alpha_{14} epr_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$ | | | | | |
|---|---------------|---------|--------|------|-------------------|
| نتیجه | سطح معنی داری | t-آماره | ضرایب | نماد | متغیرها |
| رد | ۰,۱۳ | -۱,۳۸ | -۰,۰۱۲ | WS | استرس کاری حسابرس |
| رد | ۰,۶۴ | -۰,۴۷ | -۰,۱۰ | DEBT | موقعیت مالی |
| تایید | ۰,۰۳ | ۲,۱۲ | ۰,۰۰۲۲ | CF | جریان نقدی |
| رد | ۰,۳۶ | ۰,۹۱ | ۰,۱۶ | LOSS | سودآوری |
| رد | ۰,۳۵ | ۰,۹۲ | ۰,۰۰۰۷ | INV | نسبت موجودی |

| | | | | | |
|-------|-------|-------|---------|----------------------|-------------------------|
| رد | ۰,۷۵ | -۰,۳۱ | -۰,۰۰۰۲ | REC | حساب های دریافتنی |
| تایید | ۰,۸۲ | -۰,۲۲ | -۰,۰۱۸ | SPV | حاکمیت شرکتی |
| تایید | ۰,۰۴۶ | ۲,۰۶ | ۰,۱۸ | SIZE | اندازه |
| رد | ۰,۲۵ | ۱,۱۳ | ۰,۴۷ | BIG | بزرگ بودن موسسه حسابرسی |
| رد | ۰,۷۰ | -۰,۳۸ | -۰,۰۷ | CHG | تغییر موسسه حسابرسی |
| رد | ۰,۸۱ | ۰,۴۸ | ۰,۰۱۴ | AGE | عمر شرکت |
| رد | ۰,۷۱ | -۰,۳۷ | -۰,۰۱۲ | GEN | جنسیت حسابرس |
| رد | ۰,۹۱ | ۰,۸۷ | ۰,۰۹۸ | DEG | صلاحیت |
| رد | ۰,۶۳ | ۰,۹۳ | ۰,۰۳۱ | EPR | تجربه |
| رد | ۰,۷۴ | ۰,۳۳ | ۰,۵۷ | C | ثابت |
| ۰,۱۴ | | | | ضریب تعیین | |
| ۰,۱۱ | | | | ضریب تعیین تعدیل شده | |
| ۱,۷ | | | | آماره دوربین واتسون | |
| ۹,۸۱ | | | | F-آماره | |
| ۰,۰۰ | | | | F-سطح معنی داری | |

همانطور که در جدول ۲ نشان داده شده است، متغیر استرس کاری حسابرس دارای ضریب منفی می‌باشد. با توجه به این که سطح معنی‌داری متغیر استرس کاری حسابرس (۰,۱۳) است و این مقدار از سطح خطای ۰,۰۵ بیشتر است، بنابراین متغیر استرس کاری حسابرس بر کیفیت حسابرس در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس تهران تاثیر ندارد.

۴-۵. تحلیل نتایج آزمون مدل دوم

برای انتخاب بین روش‌های داده‌های تابلویی و داده‌های تلفیقی، از آزمون F لیمر استفاده شده است. با توجه به مقدار آماری آزمون لیمر و همچنین سطح معنی‌داری این آزمون (P-Value)، روش داده‌های تابلویی مورد تأیید قرار می‌گیرد حال باید نوع مدل پانلی مشخص شود که با روش هاسمن مشخص می‌شود. برای انتخاب بین مدل اثرات تصادفی یا اثرات ثابت از آزمون هاسمن استفاده شده است. نتایج نشان می‌دهد که باید از روش اثرات ثابت استفاده گردد. برای برآورد مدل اول از فرضیه‌ها، با استفاده از داده‌های شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران بین سال‌های ۱۳۸۹ و ۱۳۹۴ به صورت سالانه به ترتیب در جدول ۳ ارائه شده است. در مدل رگرسیونی، با توجه به سطح احتمال آماره F محاسبه شده در جدول ۳ (۰,۰۰) و سطح خطای ۰,۰۵ مدل معنادار بوده و حداقل یکی از ضرایب مدل رگرسیونی مخالف صفر نمی‌باشد. از طرفی ضریب دوربین واتسون مقدار (۱,۸) است و بین مقدار ۱,۵ تا ۲,۵ است، بنابراین خطاها همبستگی وجود ندارد و از طرفی ضریب تعیین تعدیل شده (R^2) مدل مقدار ۰,۲۳ درصد است، در واقع R^2 این نکته را بیان می‌کند که چند درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای وارد شده به مدل (متغیرهای مستقل) قابل تبیین هستند و ۲۳ درصد از تغییرات متغیر وابسته (کیفیت حسابرس) را این (متغیرهای مستقل و کنترلی) تبیین می‌کند.

جدول ۳. نتایج مدل ۲

| $ DA = \alpha_0 + \alpha_1 WS + \alpha_2 FST + \alpha_3 WS * FST + \alpha_4 debt_{i,t} + \alpha_5 size_{i,t} + \alpha_6 cf_{i,t} + \alpha_7 loss_{i,t} + \alpha_8 inv_{i,t} + \alpha_9 rec_{i,t} + \alpha_{10} spv_{i,t} + \alpha_{11} age_{i,t} + \alpha_{12} big_{i,t} + \alpha_{13} chg_{i,t} + \alpha_{14} gen_{i,t} + \alpha_{15} dep_{i,t} + \alpha_{16} epr_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$ | | | | | |
|--|---------------|---------|---------|--------|----------------------------|
| نتیجه | سطح معنی داری | t-آماره | ضرایب | نماد | متغیرها |
| رد | ۰,۱۰ | -۱,۶۸ | -۰,۰۲ | WS | استرس کاری حسابرس |
| تایید | ۰,۰۰۲ | ۲,۹۱ | ۰,۱۳ | FST | حسابرسی اولیه |
| تایید | ۰,۰۴ | -۲,۱۹ | -۰,۰۰۱ | FST*WS | ترکیب حسابرس اولیه و استرس |
| رد | ۰,۶۵ | -۰,۴۴ | -۰,۰۹ | DEBT | موقعیت مالی |
| تایید | ۰,۰۳ | ۲,۱۳ | ۰,۰۰۰۲ | CF | جریان نقدی |
| رد | ۰,۳۰ | ۰,۹۱ | ۰,۱۷ | LOSS | سودآوری |
| رد | ۰,۳۱ | ۱,۰۰۴ | ۰,۰۰۰۹ | INV | نسبت موجودی |
| رد | ۰,۶۸ | -۰,۴ | -۰,۰۰۰۳ | REC | حساب های دریافتنی |
| رد | ۰,۸۰ | -۰,۲۲ | -۰,۰۱۸ | SPV | حاکمیت شرکتی |
| تایید | ۰,۰۴۳ | ۲,۳۱ | ۰,۲۱ | SIZE | اندازه |
| رد | ۰,۲۶ | ۱,۱۲ | ۰,۴۷ | BIG | بزرگ بودن موسسه حسابرسی |
| رد | ۰,۷۴ | -۰,۳۲ | -۰,۰۸ | CHG | تغییر موسسه حسابرسی |
| رد | ۰,۸۳ | ۰,۵۱ | ۰,۰۱۵ | AGE | عمر شرکت |
| رد | ۰,۷۶ | -۰,۳۰ | -۰,۰۱۳ | GEN | جنسیت حسابرس |
| رد | ۰,۷۳ | ۰,۹۵ | ۰,۰۳۳ | EPR | تجربه |
| رد | ۰,۹۳ | ۰,۸۹ | ۰,۰۹۹ | DEG | صلاحیت |
| رد | ۰,۷۱ | ۰,۳۶ | ۰,۵۹ | C | |
| | ۰,۲۴ | | | | ضریب تعیین |
| | ۰,۲۳ | | | | ضریب تعیین تعدیل شده |
| | ۱,۸ | | | | آماره دوربین واتسون |
| | ۸,۰۰۹ | | | | F-آماره |
| | ۰,۰۰ | | | | F-سطح معنی داری |

همانطور که در جدول ۳ نشان داده شده است، متغیر ترکیب حسابرس اولیه و استرس دارای ضریب منفی می‌باشد. با توجه به این که سطح معنی‌داری متغیر استرس کاری حسابرس و حسابرسی اولیه (۰,۰۴) است و این مقدار از سطح خطای ۰,۰۵ کمتر است، بنابراین استرس کاری حسابرس بر کیفیت حسابرسی در حسابرسی نخستین تأثیر گذار است.

جدول ۴. خلاصه نتایج

| شماره | فرضیه | نتیجه |
|---------|---|-------------|
| فرضیه ۱ | استرس کاری حسابرس بر کیفیت حسابداری در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس تهران تأثیر دارد. | رد فرضیه |
| فرضیه ۲ | استرس کاری حسابرس بر کیفیت حسابداری در نخستین حسابداری تأثیر گذار است. | تأیید فرضیه |

۶. بحث و نتیجه گیری

بر اساس فرضیه اول پژوهش انتظار می‌رود که استرس کاری حسابرس بر کیفیت حسابداری معنا دار باشد، به عبارتی استرس کاری حسابرس بتواند بر کیفیت حسابداری تأثیرگذار باشد که براساس این فرضیه مدل ۱ پژوهش آزمون گردید و بر خلاف انتظار ضریب برآورد شده برای استرس کاری حسابرس بیشتر از ۰,۰۵ است، بنابراین معنی‌دار نیست. از این رو در سطح اطمینان ۰,۹۵ درصد نشان می‌دهد که فرضیه پژوهش رد می‌گردد. بطور کلی، فشار کاری در شرایط کنترل شده نمی‌تواند بطور گسترده باعث وارد شدن آسیب به کیفیت حسابداری شود (به غیر از حسابداری اولیه که در فرضیه بعد بدان پرداخته می‌شود) با در نظر گرفتن یک سطح مشخص کلی از فشار کاری و استرس، اثربخشی کنترل‌های کاری بر تقاضای کار گرایش به بهبود مشخص در ارتباط با حسابداری‌های بعدی دارد، زیرا این شرایط باعث می‌شود تجربه و آگاهی بدست آمده درباره فعالیت شرکت از طریق آشنایی با مشتری و اطلاعات صنعت فعالیت واحد مورد رسیدگی افزایش یابد. به این ترتیب بهبود در سطح اثربخشی در ادامه باعث کاهش یا حذف تأثیرات منفی ناشی از فشار کاری بر کیفیت خدمات حسابداری می‌شود. با این حال درک موجود نسبت به استرس کاری و عکس‌العمل مربوط به آن از فردی به فرد دیگر با توجه به ویژگی‌های شخصی حسابرسان متفاوت است. نتایج بدست آمده با پژوهش هوانمین و شنگون (۲۰۱۶) مطابقت دارد.

بر اساس فرضیه دوم پژوهش انتظار می‌رود که استرس حسابداری اولیه بر کیفیت حسابداری معنا دار باشد، به عبارتی استرس حسابداری اولیه بتواند بر کیفیت حسابداری تأثیرگذار باشد، که براساس این فرضیه مدل ۲ پژوهش آزمون گردید و طبق انتظار ضریب برآورد شده برای متغیر ترکیب حسابداری اولیه و استرس کمتر از ۰,۰۵ است بنابراین معنی‌دار است. از این رو در سطح اطمینان ۰,۹۵ درصد نشان می‌دهد که فرضیه پژوهش قبول می‌گردد و تأثیر از نوع منفی است، یعنی استرس حسابرسان در زمان حسابداری اولیه یک شرکت بالاست و در حسابداری‌های بعدی کاهش می‌یابد. تأثیر استرس کاری بر کیفیت حسابداری عمدتاً در حسابداری اولیه مشاهده شده و این شرایط نشان دهنده واکنش منفی نسبت به این شرایط می‌باشد. در نتیجه با در نظر گرفتن این مفاهیم می‌توان فرضیه یک را تأیید کرد. به بیان دیگر، در موارد حسابداری اولیه مشتریان جدید، تضاد بین تقاضای کاری و کنترلی کاری باعث ایجاد یک تأثیر منفی بر کارایی حسابداری و کیفیت آن به خاطر مشخص نبودن ویژگی‌های تجاری، روش‌های حسابداری، و اطلاعات صنعت فعالیت واحد مورد رسیدگی می‌شود. شواهد بدست آمده در این بخش از مفاهیم مطرح شده در تئوری تضاد منافع حمایت می‌کند. به هر حال، در سایر رسیدگی‌های حسابداری به غیر از حسابداری اولیه، تأثیر ناشی از آشنایی با فعالیت شرکت که به خاطر جمع شدن تجربیات حسابرس و کسب آگاهی از عملیات واحد مورد رسیدگی در طول رسیدگی‌های قبلی ایجاد می‌شود، در عمل می‌تواند قابلیت کنترل رسیدگی‌ها توسط حسابرس را افزایش داده و تأثیر منفی ناشی از استرس کاری را کاهش دهد نتایج بدست آمده با پژوهش هوانمین و شنگون (۲۰۱۶) مطابقت دارد.

۷. پیشنهادهای کاربردی

با توجه به این که استرس کاری حسابرس بر کیفیت حسابداری در حسابداری نخستین تأثیر گذار است. برای ارزیابی ریسک حسابداری در طول اولین حسابداری یک مشتری جدید، حسابرس می‌بایست به یک درک جامع نسبت به ویژگی‌های عملیاتی

مشتری، رویه های حسابداری، توسعه صنعت و سایر اطلاعات مانند آن دست پیدا کند. در این شرایط پیشنهاد می شود تا حسابرس در هزینه های اولیه حسابرسی یک مشتری جدید سرمایه گذاری بیشتری داشته باشد و این هزینه ها شامل ساعات کاری، منابع انسانی و سایر موارد مانند آن است. هر چه تعداد شرکت های بیشتری توسط حسابرس مورد رسیدگی قرار می گیرند، فشار کلی وارد شده به حسابرس بیشتر بوده و ساعات کاری و منابع حسابرسی کمتری برای اختصاص به هر مشتری و بطور خاص مشتریان جدید وجود خواهد داشت. بنابراین به شرکت های حسابرسی پیشنهاد می شود تا به کیفیت توجه بیشتری کنند تا کمیت چون به این ترتیب می توان نحوه ایجاد تضاد مستقیم بین تقاضای کاری و کنترل شغل را توضیح داد. چرا که با تعداد شرکت های حسابرسی بالا، فشار کاری وارد شده به حسابرس بیشتر بوده تاثیرات منفی ناشی از آن نیز احتمالاً بیشتر می باشد. حسابرسان فعال در موسسات حسابرسی واکنش قوی تر نسبت به شرایط استرس کاری در مقایسه با حسابرسان متخصص در یک صنایع خاص از خود نشان می دهند. بنابراین پیشنهاد می شود تا برای کاهش استرس ها در موارد حسابرسی اولیه حسابرسان بیشتر حسابرسی شرکت هایی را بپذیرند که تخصصی در صنعت آن شرکت داشته باشند. در حالت کلی پیشنهاد می شود تا موسسات حسابرسی اهمیت بیشتری برای شرایط استرس کاری در نظر گرفته و فرآیند تسهیم منابع حسابرسی را به منظور اطمینان از کیفیت بالای خدمات حسابرسی به صورت منطقی برنامه ریزی نمایند.

منابع

۱. ابراهیمی کردلر، علی و حسنی آذر داریانی، الهام. (۱۳۸۵). بررسی کیفیت سود در زمان عرضه اولیه سهام به عموم در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. بررسی های حسابداری و حسابرسی. شماره ۴۵. صص ۲۳-۳.
۲. حاجیه، عبدالله و قانع، علی. (۱۳۹۵). تأثیر کیفیت بر فرصت سرمایه گذاری در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. حسابداری مدیریت: تابستان ۱۳۹۲، دوره ۶، شماره ۱۷، از صفحه ۴۵ تا صفحه ۵۸.
۳. حسین پور رضا و صفری گرایلی، عباس. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین ارتباط ارزشی با استرس مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری. دانشگاه علامه طباطبایی
۴. خلیفه سلطانی، احمد؛ براری، سمانه. (۱۳۹۴). بررسی علل و پیامدهای استرس نقش حسابرس. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی. شماره ۲۸، ۳۲-۵۵.
۵. صالحی، حسن. (۱۳۹۵). تأثیر کیفیت حسابرسی بر پایداری سود (مطالعه موردی: شرکت های در مانده مالی نسبت به دیگر شرکت های بورس اوراق بهادار تهران). بررسی های حسابداری و حسابرسی، ش ۱۴، صص ۸۲-۶۳.
۶. نیکبخت زهرا. (۱۳۹۵). رابطه ی بین حق الزحمه حسابرس و تجربه حسابرس با کیفیت حسابرسی شرکت های. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی. شماره ۲۸، ۳۲-۵۵.
7. Agoglia, C.P., Brazel, J.F., Hatfield, R.C., Jackson, S.B. (2010). How do audit workpaper reviewers cope with the conflicting pressures of detecting misstatements and balancing client workloads? *Auditing: J. Practice Theory* 29 (2), 27-43.
8. David Sven Weni. (1993). Optimal Release of Information by Firms. *The Journal of Finance*, Vol. XL, No. 4, pp.1071-1094.
9. Diangelo, L.E. (1981). Auditor Independence, low Balling, and Disclosure Regulation. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3 No. 2, PP. 113-27.
10. Fisher, L. (2001). Earnings quality. *Account. Horizons* 17 (Suppl.), 97-110
11. Goodwin, J., Wu, D. (2016). What is the relationship between audit partner busyness and audit quality? *Contemp. Account. Res.* 33 (1), 341-377.
12. Huang, H. (2014). CPA's job stress, perceived organizational support and job performance. *Auditing Res.* 2, 89-94 (in Chinese).

13. Huanmin, Y., & Shengwen, X. (2016). How does auditors' work stress affect audit quality? Empirical evidence from the Chinese stock market. *China Journal of Accounting Research*, 9 305-319.
14. Jones, A., Norman, C.S., Wier, B. (2010). Healthy lifestyle as a coping mechanism for role stress in public accounting. *Behav. Res. Account*, 22 (1), 21-41.
15. Lam and Chang, T. (2012). Agency theory and ownership structure estimating the effect of ownership structure on firm performance, *Mathesis Aalto university school of Economics*
16. Lane and Tpalagv. (2015). The Effect of Audit Independence on Audit Quality. *Journal of Finance* 43, 507-528.
17. Liu, C. (2008). Time pressure, accountability and audit judgment erformance: an experimental study. *China Account. Rev.* 4,405-424 (in Chinese).
18. Lu, C., Flu of 21st. (2006). century: killer of happiness, *People's Tribune*. 6, 16-18.
19. Margheim, J. (2011). The importance of context specificity in work stress research: a test of the demand- control-support model in academics. *Work Stress* 21 (1), 85-95.
20. Olasanmi. (2016). The impact of ergonomic problems on the performance of auditors in Nigeria
21. Palmrose, K (2001). Accruals quality vis-à-vis disclosure quality: substitutes or complements?. *The british accounting review*.
22. Selye. M. (1978). Investigating the Effect of Audit Quality on Information Disclosure Quality. *Journal of International Financial Markets, Institutions & Money*
23. Shahin Senkhi. (2016). The Effect of Audit Quality on Information Disclosure Quality. *Journal of Accounting and Economics* 24 (1), 39-67.
24. Soobaroyen, T., Chengabroyan, C. (2006). Auditors' perceptions of time budget pressure, premature sign offs and under-reporting of chargeable time: evidence from a developing country. *Int. J. Auditing* 10 (3), 201-218
25. Sun, T. (2014). Auditor-in-charge characteristics and going-concern reporting. *Contemp. Account. Res.* 31 (2), 531-550.
26. Titman and Tromman. (2004). Audit quality and earnings management in interim financial reports. www.SSRN.com

The Effect of Auditors' work Stress on the Audit Quality of Companies Acquired in Tehran Stock Exchange

Amir Heidari¹, Forough Heirany^{2*}, Akram Taftian²

1-Department of Accounting, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

2-Department of Accounting, Yazd Branch, Islamic Azad University, Yazd, Iran

Abstract

Auditing increases the credibility of information available to users, and with increasing audit quality, information quality also increases. In fact, auditing reduces information asymmetry between management and users, So users of financial reports can assess and predict the company's financial performance. The purpose of this study was to investigate the effect of auditors' stress on the audit quality of listed companies in Tehran Stock Exchange. In this research, systematic deletion method was used to determine the statistical sample. Finally, was studeid a sample of 175 companies listed on the Tehran Stock Exchange in 2010 – 2015. The panel regression model was used to test the research hypotheses and optional accruals of the Jones model were considered as audit quality and to calculate the work stress of auditors ,the paper by Hwumann and Shengong (2016) was used. The results of the research showed that the auditors' stress does not affect audit quality and the auditor's stress on audit quality has a negative impact on the first audit.

Keywords: Auditor's Stress, Audit Quality, Audit Quality in First Audit

ⁱ - Huanmin, & Shengwen

ⁱⁱ -Lu

ⁱⁱⁱ - Jones, A., Norman, C.S., Wier, B

^{iv} - Olasanmi

^v -Shahin Senkhi

^{vi} - Shufitol

^{vii}- Lane and Tpalagvl

^{viii}. Sun

^{ix} -Di anglu

^x - Titman and Tromman

^{xi} - Palmrose

^{xii}- David Sven Weni

^{xiii}- Lam and Chang

^{xiv}- Goodwin

^{xv} -Ivancevich and Matteson

^{xvi} - Fisher

^{xvii} -Selye

^{xviii} - Soobaroyen and Chengabroyan

^{xix} -Agoglia et al.

^{xx} -Margheim

^{xxi} -Lopez and Peters

^{xxii} -Goodwin and Wu

^{xxiii} -Choo

^{xxiv} -Huang

^{xxv} - www.rdis.ir

^{xxvi} - www.codal.ir

^{xxvii} - www.fipiran.com