

## تاثیر میزان تحصیلات حسابرسان بر استرس حسابرسان و کیفیت حسابرسی

حکیمه علی پناه

کارشناس ارشد حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران.  
alipanah7211@gmail.com

شماره ۲۷ تابستان ۱۳۹۹ (جلد سوم) صص ۹۱-۱۰۵  
چشم انداز حسابداری و مدیریت (دوره سوم)

### چکیده

هدف پژوهش حاضر بررسی تاثیر سطح تحصیلات حسابرسان بر رابطه بین استرس حسابرسان و کیفیت حسابرسی می باشد. این پژوهش از نظر ماهیت و روش توصیفی و از نظر هدف، یک پژوهش کاربردی بوده و از آنجایی که در پژوهش حاضر وضعیت موجود متغیرها با استفاده از جمع آوری اطلاعات، از طریق اطلاعات گذشته مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است، در ردیف مطالعات توصیفی و از نوع پس رویدادی گنجانده می شود. در مسیر انجام این پژوهش، دو فرضیه تدوین و ۱۲۰ شرکت از طریق نمونه گیری به روش حذف سیستماتیک برای دوره زمانی ۶ ساله بین ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۸ انتخاب شده و داده های مربوط به متغیرهای پژوهش بعد از گردآوری در نرم افزار اکسل با استفاده از نرم افزار آماری ایویوز نسخه ۱۰ با الگوی رگرسیون لجستیک مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. نتایج حاصل از آزمون فرضیات نشان داد بین استرس حسابرسان و کیفیت حسابرسی رابطه معکوس و معنادار وجود دارد. همچنین سطح تحصیلات حسابرسان بر رابطه بین استرس حسابرسان و کیفیت حسابرسی تاثیرگذار است.

**واژه های کلیدی:** تحصیلات حسابرسان، استرس حسابرسان، کیفیت حسابرسی.

### مقدمه

به دنبال رسوایی های مالی شرکت ها و بحرانهای مالی طی دو دهه اخیر، انگشت اتهام تا حدودی به سمت حسابرسان و کیفیت حسابرسی نشانه رفته است. در ایران نیز پس از کشف تقلب بانکی ۱۳۹۰، برخی کارشناسان ادعای شکست حسابرسی را مطرح کردند. در پاسخ به این رویدادها، از یک طرف، قانون گذاران تغییراتی را در دستور کار قرار دارند. قانون ساربنز آکسلی<sup>۱</sup> (۲۰۰۲) در ایالات متحده وضع شد تا به بی نظمی های گزارشگری مالی سر و سامان دهد و تحولاتی در زمینه حاکمیت شرکتی انگلستان رخ داد. از طرف دیگر، سیاست گذاران بار دیگر بر روی اهمیت حسابرسی مؤثر و کارا به عنوان یکی از مؤلفه های کلیدی بازارهای سرمایه کارا تاکید نمودند و تلاش هایی را برای شناسایی محرکهای کلیدی کیفیت حسابرسی انجام دادند. برای نمونه، در سال ۲۰۰۷، کمیته مشورتی حرفه حسابرسی در ایالات متحده به منظور مشورت دهی به اداره خزانه داری این کشور در خصوص حرفه حسابرسی تأسیس شد. شورای گزارشگری مالی انگلستان در سال ۲۰۰۸ گزارشی را با عنوان "چارچوب کیفیت حسابرسی" منتشر کرد. خزانه داری

<sup>1</sup> SOX

استرالیا گزارش "کیفیت حسابداری در استرالیا- یک مرور راهبردی" را در سال ۲۰۱۰ منتشر نمود. این تحولات حکایت از نارضایتی از اثربخشی حاکمیت شرکتی، کیفیت حسابداری و نقش حسابرسان و حسابداری دارد (حساس یگانه، ۱۳۹۱).

### بیان مساله و پیشینه پژوهش

یکی از عواملی که تاثیر منفی بر کیفیت حسابداری دارد فشار کار حسابرس است. فشار کار حسابرس با استفاده از تعداد مشتریان حسابرس (حجم کار حسابداری) محاسبه می‌شود. برخی از مطالعات (ساندگرین و ساوانستروم<sup>۱</sup>، ۲۰۱۴؛ لای و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۶؛ گودوین و وو<sup>۳</sup>، ۲۰۱۶؛ گول و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۷؛ سوزوکی و تاکادا<sup>۵</sup>، ۲۰۱۶) بر تاثیر تعداد مشتریان حسابرس بر کیفیت حسابداری تمرکز کرده‌اند، در حالی که برخی از محققان (کاراجانیان<sup>۶</sup>، ۲۰۱۱؛ کاراجانیان و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۱۳؛ بالسام و همکاران<sup>۸</sup>، ۲۰۰۳؛ چی و همکاران<sup>۹</sup>، ۲۰۱۷؛ هاردیس و همکاران<sup>۱۰</sup>، ۲۰۱۴) فشار کار حسابرس را به عنوان یک متغیر کنترلی در تحقیقات خود در رابطه با کیفیت حسابداری در نظر گرفته‌اند. همه این مطالعات بر تاثیر مشغولیت حسابرس بر کیفیت حسابداری تمرکز کرده‌اند و در مورد اقلام تعهدی اختیاری، نظرات حسابداری، و سود کم در برخی از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه به بحث پرداخته‌اند. مبحث اصلی مطرح در مورد تاثیر فشار کار حسابرس بر کیفیت حسابداری آن است که فشار کار حسابرس تاثیر منفی بر کیفیت حسابداری دارد که علت آن را می‌توان اینگونه بیان کرد که حسابرسان مشغول زمان کافی برای شناخت کسب و کار مشتریان و صورت‌های مالی آنها ندارند و بنابراین زمان کافی برای جمع‌آوری اطلاعات در مورد مشتریان ندارند (ساندرگان و ساوانستروم، ۲۰۱۴؛ گول و همکاران، ۲۰۱۷)، یا ممکن است عملکردهای مدیریت سود را به دلیل نداشتن تمرکز شناسایی نکنند (لای و همکاران، ۲۰۱۶؛ سوزوکی و تاکادا، ۲۰۱۶). سطح تحصیلات حسابرس یکی از ویژگی‌های اصلی است که می‌تواند کیفیت حسابداری را تقویت سازد (یان و زی<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۶). حسابرسان دارای تحصیلات تکمیلی کار حسابداری با کیفیت تری را نسبت به حسابرسان با مدرک کارشناسی حسابداری انجام می‌دهند، چون دانش بیشتری دارند (چی و همکاران، ۲۰۱۷؛ کاهان و سان<sup>۱۲</sup>، ۲۰۱۴)، و این حسابرسان توانمند، با صلاحیت و سخت‌کوش‌تر هستند (یی و همکاران<sup>۱۳</sup>، ۲۰۱۴؛ چی و همکاران، ۲۰۱۷). تحصیلات حسابرسان باعث می‌شود که نسبت به سایر حسابرسان محافظه‌کاری بیشتری داشته باشند و وظایف حسابداری را بهتر انجام دهند، و تحصیلات می‌تواند به آنها کمک کند که از زمان بهتر استفاده کنند و بر مشکلات نداشتن وقت کافی غلبه کنند. چی و همکاران (۲۰۱۷) و لای و همکاران (۲۰۱۶) بیان کرده‌اند که حسابرسان تحصیل کرده تلاش بیشتری دارند، که می‌تواند کیفیت حسابداری را بهبود بخشد، اما تلاش بیشتر حسابرسان مشغول می‌تواند تاثیر منفی فشار کار حسابرس بر کیفیت حسابداری را کاهش دهد. در طرف دیگر، بارکاری، عامل استرس‌زا است (اسمیت و همکاران<sup>۱۴</sup>، ۲۰۱۰؛ نور<sup>۱۵</sup>، ۲۰۱۱) که تاثیر منفی و معکوس بر کیفیت حسابداری دارد، و تحصیلات بالای

<sup>1</sup> Snadgrim & Savanstrom

<sup>2</sup> Li et al

<sup>3</sup> Ghodvien & Voo

<sup>4</sup> Ghol et al

<sup>5</sup> Sozoki & tadacka

<sup>6</sup> Karajanian

<sup>7</sup> Karajanian et al

<sup>8</sup> Balsam et al

<sup>9</sup> Chi et al

<sup>10</sup> Hardis et al

<sup>11</sup> Yan & Zee

<sup>12</sup> Kahan & san

<sup>13</sup> Iee et al

<sup>14</sup> Smith et al

<sup>15</sup> Noor

حسابرس می‌تواند تاثیر منفی استرس را کاهش دهد (ایگین<sup>۱</sup>، ۲۰۱۵)، زیرا از منابع بیشتری می‌تواند برای غلبه بر شرایط استرس‌زا استفاده کند (میکائیل و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۰۹) و کنترل بیشتری بر فرایند کار خود داشته باشد (راس و راسکین<sup>۳</sup>، ۱۹۹۲). بنابراین، سطح تحصیلات حسابرس می‌تواند تاثیر منفی مشغولیت بر کیفیت حسابرسی را کاهش دهد.

مطالعات اخیر در زمینه حسابرسی بیشتر بر رابطه بین ویژگی‌های ویژه حسابرس و کیفیت حسابرسی تاکید کرده‌اند که با استفاده از نظرات حسابرسی، مدیریت سود و تهاجمی بودن حسابرسی و سایر خروجی‌های سطح ویژه شرکت مورد بررسی قرار گرفته است. بسیاری از تحقیقات اخیر بر تاثیر فشار کار حسابرس در سطح فردی بر کیفیت حسابرسی تمرکز کرده‌اند، اگرچه تاثیر مشغولیت بیشتر در ادبیات حاکمیت شرکتی مورد بحث قرار گرفته است.

از دیدگاه نظری، می‌توان گفت که تئوری نمایندگی برخی از تحقیقات از تئوری نمایندگی استفاده کرده‌اند. در ادبیات حاکمیت شرکتی، مدیران مشغول مساله نمایندگی را ایجاد می‌کنند، و هزینه‌های نمایندگی را به دلیل نبود نظارت اثربخش افزایش می‌دهند (شیوادسانی<sup>۴</sup>، ۲۰۰۶) و وظایف خود را نادیده می‌گیرند (تارووسکا<sup>۵</sup>، ۲۰۱۳). انعکاس این تئوری را می‌توان در مطالعات مربوط به فشار کار حسابرس در ادبیات حسابرسی مشاهده کرد. ساندرگین و ساوانستروم (۲۰۱۴) اولین محققانی هستند که به طور تجربی تاثیر فشار کار حسابرس بر کیفیت حسابرسی را مورد بررسی قرار داده‌اند. تحقیق آنها به بررسی رابطه بین فشار کار حسابرس و نظرات آنها که به عنوان مقیاس کیفیت حسابرسی استفاده می‌شود، پرداخته است. آنها بیان کرده‌اند که افزایش تعداد مشتریان حسابرس به کیفیت حسابرسی آسیب می‌زند، زیرا تعداد زیاد مشتریان منجر به صرف وقت کمتر برای هر مشتری می‌شود. بر اساس یافته‌های آنها، صرف وقت کمتر برای هر مشتری برای شناخت امور مشتری و انجام حسابرسی صورت‌های مالی کافی نیست. لای و همکاران (۲۰۱۶) نیز تاثیر مشغولیت حسابرس بر کیفیت سود را با استفاده از شرکت‌های فعال در بورس مالزی بین سالهای ۲۰۱۳ و ۲۰۱۰ بررسی کرده و به این نتیجه رسیده‌اند که حسابرسی که مشتری‌های متعددی دارند، کیفیت حسابرسی کمتری دارند و وقت کافی برای شناسایی مدیریت سود ندارند. زیرا حسابرسان مشغول ممکن است تلاش غیرقابل اندازه‌گیری داشته باشند و تمرکز کافی برای شناسایی مدیریت سود نداشته باشند.

با تکیه بر مطالب فوق پژوهش حاضر در صدد پاسخگویی به این سوال می‌باشد: تاثیر سطح تحصیلات حسابرسان بر رابطه بین استرس حسابرس و کیفیت حسابرسی چگونه است؟

باود و ویلک<sup>۶</sup> (۲۰۱۹) اثر اندازه موسسه حسابرسی را بر کیفیت حسابرسی در بازار بلژیک به آزمون گذاشتند و برای اندازه حسابرسی شاخص‌هایی چون سهم بازار حسابرس، تعداد صاحبکاران موسسه حسابرسی در نظر گرفتند. در نهایت، نتایج نشان داد، رابطه معناداری بین اندازه حسابرس و کیفیت حسابرسی وجود ندارد.

اوکاک<sup>۷</sup> (۲۰۱۸) به بررسی تاثیر سطح تحصیلات حسابرس بر رابطه بین استرس حسابرس و کیفیت حسابرسی در ترکیه پرداخت. در تحقیقات پیشین در مورد فشار کار حسابرس مساله تاثیر مشغولیت حسابرس بر کیفیت حسابرسی را بر حسب تحصیلات حسابرس مورد بررسی قرار نداده‌اند. در تحقیق حاضر، برخی از متغیرهای تعالی با استفاده از استرس و سطح تحصیلات حسابرس ایجاد شده است. نتایج برآورد اصلی نشان داد که فشار کار حسابرس تاثیر منفی (مثبت) بر کیفیت حسابرسی دارد. سطح تحصیلات رسمی حسابرس می‌تواند تاثیر منفی استرس حسابرس بر کیفیت حسابرسی را کاهش

<sup>1</sup> Ighin

<sup>2</sup> Mickail et al

<sup>3</sup> Ras & Rackin

<sup>4</sup> Shivadsani

<sup>5</sup> Tarocka

<sup>6</sup> Baved & Vilc

<sup>7</sup> Ocack

دهد. همچنین، نتایج نشان داد که تاثیر منفی استرس حسابرسان بر کیفیت حسابرسان در مورد حسابرسان با سطح تحصیلات کمتر، بیشتر مشاهده شده است.

هاک و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۸) در بررسی حسابرسان شرکت ها به این سوال پرداختند که: آیا تخصیص کار حسابرسان بر کیفیت حسابرسان و دستمزد حسابرسان تاثیر می گذارد؟ کیفیت حسابرسان و هزینه حسابرسان مشترک و نتایج آن همواره مورد بحث قرار گرفته است، به ویژه از زمان انتشار مقاله سبز کامیسیون اروپا در سال ۲۰۱۰. در تحقیق حاضر، شواهدی جدیدی از بازار حسابرسان فرانسه ارائه شده است. نتایج نشان داد که هرچه تخصیص کار حسابرسان بین شرکت های حسابرسان متعادل باشد در مقایسه با عدم تخصیص متعادل کار حسابرسان، کیفیت حسابرسان کاهش می یابد و دستمزدهای حسابرسان تقویت می یابد. تاثیر کیفیت حسابرسان بر اساس مفهوم اقلام تعهدی غیرنرمال و مفهوم مدیریت سود اندازه گیری شده است. چون حسابرسان مشترک غیرهمتراز با حسابرسان فردی برابر است، پس نتایج تحقیق حاضر برای بررسی مزیت ها و هزینه های حسابرسان مشترک در مقایسه با حسابرسان فردی سودمند است.

زحمتکش و رضازاده (۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی تاثیر ویژگیهای حسابرسان بر روی کیفیت حسابرسان به بررسی تاثیر تجربه کار، شایستگی حسابرسان، انگیزه، پاسخگویی و بیطرفی حسابرسان بر روی کیفیت حسابرسان در شرکتها پرداختند. پژوهش فوق منجر به شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسان شد که در ایران مورد بررسی قرار نگرفته اند. براساس نتایج این مطالعه، شایستگی حرفه ای، پاسخگویی و بیطرفی حسابرسان اثرات قابل توجهی بر روی کیفیت حسابرسان دارد. استخدام افراد با تجربه و با شایستگی حرفه ای بالا، کیفیت حسابرسان را افزایش می دهد، حسابرسان به کسب اطلاعات عمیق تر و قضاوت بهتر برای دستیابی به کیفیت حسابرسان دست می یابند. پاسخگویی عملکرد حسابرسان را بهبود می دهد و بیطرفی حسابرسان را بدون نفوذ فرد دیگری افزایش می دهد.

یان و زی<sup>۲</sup> (۲۰۱۶) به بررسی چگونگی تاثیر استرس کاری حسابرسان بر کیفیت حسابرسان در کشور چین طی سال های ۲۰۰۹-۲۰۱۳ پرداختند. آنها برای سنجش استرس کاری از نمره کسب شده از تعداد کار حسابرسان و حجم فعالیت شرکت حسابرسان شده استفاده نمودند. کیفیت حسابرسان نیز از طریق کیفیت اقلام تعهدی محاسبه شد. نتایج نشان داد استرس بر کیفیت حسابرسان تاثیری ندارد و در حسابرسان نخستین یک رابطه منفی بین این دو متغیر وجود دارد و ادراک از استرس شغلی به ویژگی های فردی حسابرسان بستگی دارد.

اولیوا و راتناوات<sup>۳</sup> (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی تاثیر تجربه کاری، شایستگی، انگیزه، مسئولیت پذیری و بیطرفی حسابرسان بر روی کیفیت حسابرسان پرداختند. پژوهش فوق بر روی حسابرسان شاغل در شرکتهای حسابداری عمومی در جاکارتا انجام شده است. و نتایج حاکی از این است که توانمندی حسابرسان، مسئولیت پذیری و بیطرفی او تاثیر قابل توجهی بر روی کیفیت حسابرسان دارد و در جهت کیفیت حسابرسان و قضاوت حرفهای بهتر باید شایستگی حسابرسان و دانش او توسعه داده شود. همچنین بیطرفی حسابرسان می تواند حسابرسان را در جهت حسابرسان بهتر و به دور از تحت فشار قراردادن دیگران، کمک کند.

مردانی (۱۳۹۸) به بررسی تخصص مالی و غیرمالی کمیته حسابرسان و کیفیت سود پرداخت. رشد اقتصادی در هر کشوری به سرمایه گذاری داخلی و خارجی وابسته است. وقوع تقلب های مالی، موجب کاهش سرمایه گذاری داخلی و خارجی شده و مانع رشد اقتصادی جامعه می شود. از طرفی، پایه و اساس اتخاذ تصمیمات سرمایه گذاری، ارایه اطلاعات مالی مربوط و قابل اتکا است. اما برخی از شرکت ها به ظاهرسازی یا دست کاری داده های اطلاعاتی که تصویر مطلوبی از وضعیت مالی شرکت گزارش نمی کنند، می پردازند. تحول در محیط اقتصادی ایران در سال های اخیر، به ویژه با

<sup>1</sup> Haak et al

<sup>2</sup> Ian & Zei

<sup>3</sup> Aliva & Ratnavat

افزایش خصوصی سازی و واگذاری شرکت های دولتی و نیز توسعه بازار سرمایه سبب شده است که حاکمیت شرکتی به عنوان مکانیزم نظارتی بیش از پیش مورد توجه قرار گیرد. کمیته حسابرسی از اجزای ارکان حاکمیت شرکتی تلقی می شود و عاملی تعیین کننده در روند گزارشگری مالی است، که اعتبار صورت های مالی حسابرسی شده را افزایش می دهد. از طرف دیگر، شرکت ها و سهامداران برای نظارت دقیق تر بر زمینه هایی همچون ریسک، جلوگیری از اتلاف منابع شرکت، صحت گزارشگری مالی و رعایت الزامات قانونی و مقرراتی، بر قضاوت اعضای کمیته حسابرسی اتکا می کنند. هر عضو کمیته حسابرسی، برای انجام وظایف خود به شناخت درست و آشکار وظایف خود با توجه به منشور فعالیت کمیته و سایر الزامات قانونی نیاز دارد. برای نمونه، منشور کمیته حسابرسی مصوب سازمان بورس و اوراق بهادار، بندهایی درباره تخصص اعضا و اندازه کمیته دارد.

داداشی و حبیبی (۱۳۹۷) به بررسی تاثیر حسابرسی نخستین بر ارتباط بین استرس حسابرسان و کیفیت حسابرسی پرداختند. هدف از انجام این تحقیق بررسی تاثیر حسابرسی نخستین بر ارتباط بین استرس حسابرسان و کیفیت حسابرسی می باشد. تحقیق حاضر بر اساس هدف، از نوع تحقیقات کاربردی و به لحاظ ماهیت، روش مورد استفاده پژوهش همبستگی می باشد. جامعه آماری پژوهش از اطلاعات مربوط به ۱۰۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار به مدت ۵ سال از سال ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۵ تشکیل شده است. داده های مربوط به تحقیق از صورت های مالی شرکت ها استخراج گردیده و به کمک مدل های رگرسیونی داده های ترکیبی، فرضیه های تحقیق مورد آزمون قرار گرفته است. نتایج بدست آمده از این تحقیق حاکی از آن است که بین استرس و کیفیت حسابرسی هیچ گونه رابطه معناداری وجود ندارد.

عالی پور و صالحی (۱۳۹۷) به بررسی تاثیر استرس کار حسابرس بر کیفیت حسابرسی پرداختند. حسابرسان، به دلیل تضاد منافی که بین مدیران و سرمایه گذاران وجود دارد، با طیف وسیعی از نیازها و انتظارات روبرو هستند که برآورده کردن این انتظارات در محیط کار صاحبکاران، موجب ایجاد فشار و استرس در کارحسابرسی می گردد و ممکن است روی کیفیت حسابرسی تاثیر بسزایی داشته باشد. بنابراین هرچه قدر کیفیت حسابرسی بالاتر باشد مشخصاً استرس شغلی از طریق فعالیت های واقعی نیز کاهش می یابد و انتظار می رود حسابرسی با کیفیت بالاتر را افزایش دهد. لذا هدف این پژوهش، بررسی تاثیر استرس کار حسابرس بر کیفیت حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. بدین منظور، نمونه ای مشتمل بر ۱۷۰ شرکت طی سال های ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۴ به روش نمونه گیری حذف سیستماتیک انتخاب گردید. روش تحقیق کتابخانه ای و همبستگی می باشد. در این پژوهش، برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی از قدرمطلق اقلام تعهدی اختیاری بر اساس مدل مدل جوتز تعدیل شده (۱۹۹۵) و برای اندازه گیری استرس کار حسابرس از مدل یان و اکس (۲۰۱۶) استفاده شده است. تجزیه و تحلیل و آزمون فرضیه ها به کمک رگرسیون روش حداقل مربعات تعمیم یافته (EGLS) و حداقل مربعات معمولی (OLS) با رویکرد داده های تلفیقی و در سطوح معناداری ۵٪ انجام شده اند. یافته های تحقیق حاکی از آن است که بین استرس کار حسابرس و کیفیت حسابرسی، رابطه منفی و معناداری وجود دارد. به عبارت دیگر، چنانچه استرس کار حسابرس افزایش یابد، میزان اقلام تعهدی اختیاری نیز افزایش می یابد، در نتیجه منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می گردد. همچنین نتایج نشان داد که این رابطه منفی در کار حسابرسی اولیه، بیشتر می باشد.

دریائی و عزیزی (۱۳۹۷) به بررسی رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی (با توجه به نقش تعدیل کننده شک و تردید حرفه ای) پرداختند. هدف اصلی پژوهش حاضر، تبیین رابطه بین اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی با توجه به متغیر تعدیلی شک و تردید حرفه ای حسابرسی است. نمونه نهایی مورد استفاده برای این مطالعه، شامل ۱۸۱ پرسشنامه جمع آوری شده از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و

سایر مؤسسات حسابرسی می باشد. به منظور گردآوری اطلاعات، پرسشنامه آرمگا زارفر (۲۰۱۵) مورد استفاده قرار گرفت و برای پردازش داده‌ها نیز از آمار توصیفی و مدل انعکاسی معادلات ساختاری مبتنی بر واریانس استفاده شد. نتایج پژوهش، متغیر شک و تردید حرفه‌ای را به عنوان یک متغیر تعدیل گر و تاثیرگذار بین اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی، نشان می‌دهد. با توجه به اهمیت اخلاق، در پژوهش حاضر به تدوین کنندگان برنامه‌های درسی در سیستم آموزش عالی کشور پیشنهاد می‌شود که موضوع اخلاق فردی و اخلاق حرفه‌ای را در برنامه‌های درسی خود بگنجانند. همچنین به جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود به منظور ارتقاء سطح اخلاق حرفه‌ای حسابرسان در برنامه‌های آموزشی خود، آموزش اخلاق را در نظر بگیرند و نظارت بیشتری بر رعایت اخلاق حرفه‌ای داشته باشند.

امیرنیا و عبدالهی (۱۳۹۶) به بررسی رابطه بین استرس شغلی حسابرسان و کیفیت حسابرسی با نقش تعدیلی حسابرسی نخستین پرداختند. انتفاع بخش های مختلف جامعه از خدمات حسابرسی در شرایطی افزایش خواهد یافت که، نقش حسابرسی در جامعه به روشنی مشخص شود و خدمات ارایه شده به وسیله آنان از کیفیت لازم برخوردار باشد. از اینرو، کیفیت بالای خدمات حسابرسی مستلزم عملکرد شغلی بالای حسابرسان مطرح شده است. هدف پژوهش حاضر بررسی رابطه استرس شغلی حسابرسان و کیفیت حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۴ می باشد. برای انجام این پژوهش نمونه ای متشکل از ۱۰۵ شرکت بورس اوراق بهادار تهران انتخاب گردید و با بهره گیری از الگوی رگرسیون چند متغیره مبتنی بر تکنیک داده های تابلویی فرضیه های تحقیق با استفاده از نرم افزار ایویوز مورد آزمون قرار گرفتند. یافته های بدست آمده حاکی از آن است که بین استرس شغلی حسابرسان و کیفیت حسابرسی رابطه معنیداری وجود ندارد و انجام حسابرسی نخستین رابطه بین استرس شغلی حسابرسان و کیفیت حسابرسی را تعدیل می کند.

### فرضیه پژوهش

فرضیه اول: بین استرس حسابرس و کیفیت حسابرسی رابطه وجود دارد.  
فرضیه دوم: سطح تحصیلات حسابرسان بر رابطه بین استرس حسابرس و کیفیت حسابرسی تاثیرگذار است.

### روش شناسی پژوهش

هدف این پژوهش کاربردی می باشد و در پی حل یک مشکل خاص است یعنی نتایج این پژوهش می تواند برای گروه های مختلفی همچون سرمایه گذاران در بازارهای مالی، مسئولان بورس اوراق بهادار، مدیران پرتفوی، کارگزاران، تحلیلگران مالی و پژوهشگران بازار سرمایه به منظور فراهم نمودن فضای شفاف اطلاعاتی، بهینه سازی طراحی سبد سهام، کمک به تصمیم گیری های بهینه سرمایه گذاری در بورس اوراق بهادار و فراهم نمودن افق های جدید مطالعاتی جهت تجزیه و تحلیل مطلوب تر دیگر متغیرهای مالی، مصداق عملی داشته باشد. جامعه آماری این تحقیق، کلیه شرکت های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره ی زمانی ۱۳۹۳ الی ۱۳۹۸ (دوره شش ساله) است. به علت گستردگی حجم جامعه آماری و وجود برخی ناهماهنگی ها میان اعضا جامعه، شرکت های قلمرو زمانی سال های ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۸ که دارای ویژگی ها و شرایط زیر می باشند به عنوان جامعه آماری در دسترس در نظر گرفته شده است. با توجه به محدود بودن جامعه آماری شرکت های تولیدی در بورس اوراق بهادار تهران و در نظر گرفتن شرایط اعمال شده، جامعه در دسترس به طور کامل به عنوان نمونه آماری به منظور رسیدن به بیشترین مشاهدات جهت تجزیه و تحلیل آماری، انتخاب می گردد.

۱. سال مالی آن‌ها به ۱۲/۲۹ هر سال ختم شود، تا بتوان داده‌ها را در کنار یکدیگر قرار داد و حسب نتایج آزمون-های پیش فرض، آن‌ها را در قالب‌های تابلویی<sup>۱</sup> یا تلفیقی<sup>۲</sup> به کار برد.
  ۲. در طول دوره پژوهش، تغییر در دوره (سال) مالی نداشته باشند، تا نتایج عملکرد مالی آنان، با یکدیگر قابل مقایسه باشند.
  ۳. داده‌های مورد نیاز جهت متغیرهای پژوهش در طول دوره زمانی مورد بررسی موجود باشند، تا در حد امکان بتوان محاسبات را بدون نقص انجام داد.
  ۴. نماد معاملاتی آنها در بورس، بیش از سه ماه بسته نشده باشد، زیرا در این تحقیق از قیمت سهام شرکت‌ها استفاده می‌شود.
- در نتیجه اعمال شرایط و ملاحظات در نمونه‌گیری حذفی سیستماتیک ۱۲۰ شرکت از جامعه آماری جهت انجام آزمونها انتخاب شدند. دوره تحقیق ۶ سال متوالی می‌باشد بنابراین حجم نهایی نمونه ۷۲۰ سال- شرکت می‌باشد.
- مدل رگرسیونی جهت آزمون فرضیات پژوهش حاضر بشرح زیر می‌باشد:

مدل اول

$$\text{audit quality}_{i,t} = \delta_0 + \delta_1 \text{WOST}_{i,t} + \delta_2 \text{Auditor tenure}_{i,t} + \delta_3 \text{SIZE}_{i,t} + \delta_4 \text{CFO}_{i,t} + \delta_5 \text{LEV}_{i,t} + \delta_6 \text{LOSS}_{i,t} + \delta_7 \text{MTB}_{i,t} + \delta_8 \text{Growth}_{i,t} + \delta_9 \text{LogAge}_{i,t} + \delta_{10} \text{InvRec}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

مدل دوم

$$\text{audit quality}_{i,t} = \delta_0 + \delta_1 \text{WOST}_{i,t} + \delta_2 \text{education}_{i,t} + \delta_3 \text{WOST}_{i,t} \times \text{education}_{i,t} + \delta_4 \text{Auditor tenure}_{i,t} + \delta_5 \text{SIZE}_{i,t} + \delta_6 \text{CFO}_{i,t} + \delta_7 \text{LEV}_{i,t} + \delta_8 \text{LOSS}_{i,t} + \delta_9 \text{MTB}_{i,t} + \delta_{10} \text{Growth}_{i,t} + \delta_{11} \text{LogAge}_{i,t} + \delta_{12} \text{InvRec}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

### متغیر وابسته

کیفیت حسابداری (audit quality): متغیر مجازی بوده (دو حالت دارد)، اگر حسابداری توسط سازمان حسابداری و موسسه حسابداری مفید راهبر صورت گیرد برابر با یک و در غیراینصورت برابر با صفر خواهد شد.

### متغیر مستقل

$\text{WOST}_{i,t}$  = بیانگر استرس حسابداری است که:

$$WS \cong \frac{\sum_{i=1}^m \sum_{j=1}^n TA_{ij}}{m}$$

ز شرکت‌هایی است که توسط حسابداری i حسابداری می‌شود.  
 $TA_{ij}$ : لگاریتم طبیعی داراییهای شرکت j که توسط حسابداری i حسابداری شده است.  
m: تعداد کل شرکای موسسه حسابداری که اقدام به امضای گزارش حسابداری موسسه j می‌کنند.  
n: تعداد کل شرکت‌هایی است که توسط حسابداری i در سال t حسابداری می‌شوند.

<sup>1</sup> Panel Data  
<sup>2</sup> Pool Data

## متغیر تعدیل گر

تحصیلات حسابرسان (education): چنانچه حسابرس دارای مدرک تحصیلی حسابرسی باشد باشد عدد ۱ و در صورتی که حسابداری یا مالی باشد عدد ۰ در نظر گرفته می شود.

## متغیرهای کنترلی

مدت تصدی حسابرسان (Auditor tenure): یک متغیر نسبی است و عبارت است از مدت سالی که حسابرس در شرکت به عنوان حسابرس مستقل کار می کند شد.

اندازه شرکت (SIZE): عبارت است از بزرگ و یا کوچک بودن یک شرکت مورد رسیدگی حسابرسی یا به عبارت دیگر از لگاریتم طبیعی جمع دارایی ها در پایان دوره هر شرکت در هر سال شد.

بازده دارایی ها (CFO): عبارت است از نسبت سود خالص پس از کسر مالیات به جمع دارایی ها در پایان دوره هر شرکت در هر سال یا به عبارت دیگر بازده دارایی ها توانایی شرکت را در ایجاد سود در ارتباط با میزان کل سرمایه گذاری انجام شده در شرکت اندازه گیری می کند.

نسبت اهرمی (LEV): شاخصی است برای اندازه گیری ریسک مالی شرکت. این نسبت از طریق تقسیم جمع بدهی به جمع دارایی ها به دست می آید شد.

گزارش زیان (LOSS): یک متغیر مصنوعی است که با یک و صفر نشان داده می شود. اگر شرکتی در یک سال زیان گزارش کند در آن صورت مقدار آن یک و در غیر آن صورت مقدار آن صفر است شد.

## یافته‌های توصیفی

به منظور بررسی مشخصات عمومی متغیرها و تجزیه و تحلیل دقیق آن ها، آشنایی با آمار توصیفی مربوط به متغیرها لازم است. جدول (۱)، آمار توصیفی داده های مربوط به متغیرهای مورد استفاده در تحقیق را نشان می دهد. آمار توصیفی مربوط به ۱۲۰ شرکت بورسی نمونه طی دوره زمانی ۶ ساله (۱۳۹۳ تا ۱۳۹۸) می باشد. نتایج تحلیل توصیفی داده ها را می توان در قالب جدول ۴-۱ خلاصه نمود:

جدول (۱): آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

سطح معناداری	حار کوبرا	کوبرا	کپیگی	جولگی	انحراف معیار	مینیمم	ماکسیمم	میانگین	میانگین	میانگین
۰,۰۰۰	۴۰,۹۵	۳,۰۹۸	۰,۵۸۲	۰,۴۴۶	۲,۶۲۳	۵,۰۲۶	۳,۶۴۷	۳,۷۲۰	استرس حسابرسان	
۰,۰۰۰	۸۷,۷۲	۲,۹۳۱	۰,۸۵۴	۱,۳۷۴	۱	۶	۲	۲,۳۶۹	تصدی حسابرسان	
۰,۰۰۰	۱۱۳,۷۷	۳,۶۳۸	۰,۹۱۹	۱,۵۴۹	۱۱,۳۰۳	۱۹,۳۷۴	۱۴,۲۱۴	۱۴,۵۶۸	اندازه شرکت	
۰,۰۰۰	۴۶۳,۱۰	۶,۹۲۸	-۰,۰۳۴	۰,۱۵۰	-۰,۷۸۹	۰,۶۱۳	۰,۰۹۶	۰,۱۱۴	بازده دارایی ها	
۰,۰۰۰	۳۵,۱۱	۲,۵۲۹	-۰,۴۸۷	۰,۲۱۴	۰,۰۱۲	۰,۹۳۸	۰,۵۸۵	۰,۵۵۱	نسبت اهرمی	



اصلی‌ترین شاخص مرکزی، میانگین است که نشان‌دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است و شاخص خوبی برای نشان دادن مرکزیت داده‌هاست. برای مثال مقدار میانگین برای سودآوری (بازده دارایی) برابر با (۰/۱۱۴) می‌باشد که نشان می‌دهد بیشتر داده‌ها حول این نقطه تمرکز یافته‌اند. یا به عبارت دیگر اکثر شرکت‌های مورد بررسی سودآوری هستند و سودی معادل ۱۱ درصد از دارایی‌های خودشان را کسب نموده‌اند. به طور کلی پارامترهای پراکندگی، معیاری برای تعیین میزان پراکندگی از یکدیگر یا میزان پراکندگی آن‌ها نسبت به میانگین است. از مهم‌ترین پارامترهای پراکندگی، انحراف معیار است. مقدار این پارامتر در آمار توصیفی کلی، برای اندازه شرکت برابر با ۱,۵۴۹ و برای دارایی نامشهود برابر است با ۰,۱۱۱ می‌باشد که نشان می‌دهد این دو متغیر به ترتیب دارای بیشترین و کمترین انحراف معیار هستند.

**جدول (۲): توزیع فراوانی متغیر کیفیت حسابرسی**

عنوان	فراوانی	درصد فراوانی
۰	۵۷۲	۷۹,۴۴
۱	۱۴۸	۲۰,۵۶
جمع کل	۷۲۰	۱۰۰

**جدول (۳): توزیع فراوانی متغیر زیاندهی**

عنوان	فراوانی	درصد فراوانی
۰	۶۴۱	۸۹,۰۳
۱	۷۹	۱۰,۹۷
جمع کل	۷۲۰	۱۰۰

**جدول (۴): توزیع فراوانی متغیر تحصیلات حسابرس**

عنوان	فراوانی	درصد فراوانی
۰	۶۰۰	۸۳,۳۳
۱	۱۲۰	۱۱,۶۷
جمع کل	۷۲۰	۱۰۰

### بررسی ریشه واحد متغیرهای پژوهش

یکی از نکاتی که بایستی همیشه قبل از برآزش مدل‌ها در نظر داشت بررسی مانایی متغیرهای تحقیق می‌باشد. نامانایی متغیرها یا به عبارتی تصادفی بودن سری زمانی متغیرها منجر به کاذب شدن مدل رگرسیونی برآورد شده می‌گردد. اگر متغیرهای سری زمانی مورد استفاده در برآورد ضرایب مدل ناپایا باشند، در حالیکه هیچ رابطه مفهومی بین متغیرهای مدل وجود نداشته باشد، موجب می‌شود تا استنباط‌های نادرستی در مورد میزان ارتباط بین متغیرها انجام گیرد.

**جدول (۵): نتایج آزمون‌های مانایی برای متغیرها (لوپسن، لین و چو)**

نتیجه	آزمون		شرح
	prob	آماره	
مانا است	۰,۰۰۰	-۲۵,۱۰	استرس حسابرس
مانا است	۰,۰۰۰	-۳,۶۶	تصدی حسابرس
مانا است	۰,۰۰۰	-۲۶,۵۵	اندازه شرکت
مانا است	۰,۰۰۰	-۱۳,۰۲	بازده دارایی‌ها

نسبت اهرمی	-۱۲,۲۹	۰,۰۰۰	مانا است
------------	--------	-------	----------

با توجه به اینکه سطح معناداری آزمون مانایی برای متغیرهای کمی (غیرکیفی)، کمتر از ۵ درصد می باشد از این رو در سطح اطمینان ۹۵ درصد می توان گفت که متغیرها از توزیع نرمال برخوردار هستند.  
آزمون فرضیه اول

فرض صفر: بین استرس حسابرسان و کیفیت حسابرسی رابطه وجود ندارد.

فرض مقابل: بین استرس حسابرسان و کیفیت حسابرسی رابطه وجود دارد.

#### جدول (۶): تخمین فرضیه اول

نتیجه	معناداری	آماره	ضریب	متغیر
معنادار	۰,۰۰۰	-۶,۹۴۵	-۱,۶۲۹	استرس حسابرسان
غیرمعنادار	۰,۶۳۹	۰,۳۹۴	۰,۱۳۹	تصدی حسابرسان
معنادار	۰,۰۰۰	۳,۳۱۵	۰,۲۰۷	اندازه شرکت
معنادار	۰,۰۰۱	-۳,۲۸۲	-۳,۲۳۰	بازده دارایی ها
غیرمعنادار	۰,۳۵۸	-۰,۹۱۸	-۰,۴۶۶۶	نسبت اهرمی
معنادار	۰,۰۲۷	-۲,۲۱۰	-۰,۸۵۰	زیاندهی
معنادار	۰,۰۰۰	-۷,۰۰۸	-۱۱,۰۵	عرض از مبدا
سایر آماره های اطلاعاتی				
۵۳ درصد		ضریب مک فادن		
معناداری		آماره راست نمایی		
۰,۰۰۰	۳۶۱,۹۹۹			

نتیجه فرضیه: با توجه به اینکه سطح معناداری استرس حسابرسان کمتر از ۵ درصد و ضریب آن منفی می باشد از این رو می توان گفت که بین استرس حسابرسان و کیفیت حسابرسی رابطه معکوس و معنادار وجود دارد.  
تحلیل کیفیت برازش مدل: ضریب مک فادن بیان می کند که متغیرهای مستقل و کنترلی موجود در مدل توانسته ۵۳ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. همچنین آماره راستنمایی دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می باشد که نشان می دهد مدل برازش شده از اعتبار کافی برخوردار هست.

#### جدول (۷): صحت پیش بینی فرضیه اول

۸۱,۲۵	صحت پیش بینی کل مدل
-------	---------------------

#### جدول (۸): نتیجه آزمون هاسمر لمشو و آندروز

آندروز		هاسمر لمشو	
معناداری	آماره	معناداری	آماره
۰,۵۰۷	۹,۲۵	۰,۶۵۰	۵,۹۶

سطح معناداری هاسمر و آندروز بیش از ۵ درصد هستند و نشان از برازش مطلوب مدل دارند.  
آزمون فرضیه دوم

فرض صفر: سطح تحصیلات حسابرسان بر رابطه بین استرس حسابرسان و کیفیت حسابرسی تاثیرگذار نیست.

فرض مقابل: سطح تحصیلات حسابرسان بر رابطه بین استرس حسابرسان و کیفیت حسابرسی تاثیرگذار است.

جدول (۹): تخمین فرضیه دوم

نتیجه	معناداری	آماره	ضریب	متغیر
معنادار	۰,۰۰۰	-۴,۹۷۹	-۱,۴۴۳	استرس حسابرسان
غیرمعنادار	۰,۲۲۳	۱,۲۱۸	۰,۴۴۳	تحصیلات حسابرسان
معنادار	۰,۰۰۰	۵,۲۲۸	۰,۲۳۶	فشار کار*تحصیلات حسابرسان
معنادار	۰,۰۲۱	۲,۲۹۶	۰,۸۲۳	تصدی حسابرسان
معنادار	۰,۰۰۰	۳,۵۷۹	۰,۲۲۸	اندازه شرکت
معنادار	۰,۱۵۴	-۰,۹۸۴	-۳,۲۳۰	بازده دارایی ها
غیرمعنادار	۰,۳۲۴	-۰,۹۸۵	-۰,۵۰۱	نسبت اهرمی
معنادار	۰,۰۲۸	-۲,۱۸۴	-۰,۸۴۰	زیاندهی
معنادار	۰,۰۰۰	-۶,۶۰۸	-۱۱,۲۹۱	عرض از مبدا
سایر آماره های اطلاعاتی				
۷۸ درصد		ضریب مک فادن		
معناداری		آماره		
۰,۰۰۰		۱۰۹,۸۴		
آماره راست نمایی				

نتیجه فرضیه: با توجه به اینکه سطح معناداری اثر تعاملی (فشار کار\*تحصیلات حسابرسان) دارای ضریب مثبت و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می باشد از این رو می توان گفت که سطح تحصیلات حسابرسان بر رابطه بین استرس حسابرسان و کیفیت حسابرسی تاثیرگذار است.

تحلیل کیفیت برآزش مدل: ضریب مک فادن بیان می کند که متغیرهای مستقل و کنترلی موجود در مدل توانسته ۷۸ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. همچنین آماره راستنمایی دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می باشد که نشان می دهد مدل برآزش شده از اعتبار کافی برخوردار هست.

جدول (۱۰): صحت پیش بینی فرضیه دوم

صحت پیش بینی کل	۸۰,۵۶
-----------------	-------

جدول (۱۱): نتیجه آزمون هاسمر لمشو و آندروز

هاسمر لمشو		آندروز	
آماره	معناداری	آماره	معناداری
۳,۷۶۸	۰,۸۷۷	۴,۹۸۰	۰,۸۹۲

سطح معناداری هاسمر و آندروز بیش از ۵ درصد هستند و نشان از برآزش مطلوب مدل دارند.

جدول (۱۲): خلاصه یافته ها

نتیجه	فرضیه ها
پذیرش	بین استرس حسابرسان و کیفیت حسابرسی رابطه وجود دارد.
پذیرش	سطح تحصیلات حسابرسان بر رابطه بین استرس حسابرسان و کیفیت حسابرسی تاثیرگذار است.

## نتیجه گیری و پیشنهادات

**اول:** بین استرس حسابرسان و کیفیت حسابرسی رابطه وجود دارد.

با توجه به جدول آزمون فرضیه مشخص شد که: سطح معناداری استرس حسابرسان کمتر از ۵ درصد و ضریب آن منفی می باشد از این رو می توان گفت که بین استرس حسابرسان و کیفیت حسابرسی رابطه معکوس و معنادار وجود دارد. استرس چیزی است که از خارج بر فرد تحمیل می شود و ناراحتی های جسمانی و روانی را در پی دارد. وقتی مسائل

وارده بر سازمان، فراتر از قدرت مقابله و انطباق ارگانیک افراد آن باشد، در آن حالت فرد دچار فشار روانی و تنش خواهد شد. مؤسسه ملی امنیت و سلامت شغلی، استرس شغلی را ناشی از مشکلات فراوان موجود در محیط کار، تغییرات مداوم خارج از کنترل، جابه جایی مداوم، ساعات کار زیاد و بی نظمی ساعات کار می داند. نتایج حاصل شده مطابق با پژوهش عسگری و حیدری (۱۳۹۷) می باشد که به بررسی تاثیر استرس حسابرسان بر کیفیت حسابرسی پرداختند. هدف اساسی این تحقیق، بررسی تاثیر استرس حسابرسان بر کیفیت حسابرسی آنها در شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بازار بورس اوراق بهادار تهران می باشد. برای این منظور از روش نمونه گیری حذفی سیستماتیک، نمونه ای به حجم ۱۴۳ شرکت تولیدی پذیرفته شده در بازار بورس اوراق بهادار تهران انتخاب گردید و اطلاعات مورد نیاز برای دوره زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۵ جمع آوری گردید. سپس، بر اساس نرم افزار ایویوز و با استفاده از رهیافت مدل داده های ترکیبی (روش پانل دیتا)، مدل نظری تحقیق برآورد گردید. نتایج تخمین نشان داد که با افزایش استرس حسابرسان، سطح کیفیت حسابرسی در شرکت، کاهش می یابد. اما بر اساس نتایج، صاحبکار جدید، تاثیر معناداری بر ارتباط بین استرس حسابرسی با کیفیت حسابرسی نداشته است. کمبل و همکاران (۱۹۹۸) عنوان می کنند حسابرسان به دلیل ماهیت کارشان در معرض محیطی استرس قرار دارند که بر عملکرد آن ها تأثیر می گذارد.

**دوم:** سطح تحصیلات حسابرسان بر رابطه بین استرس حسابرس و کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است.

با توجه به جدول آزمون فرضیه مشخص شد که: سطح معناداری اثر تعاملی (فشارکار\*تحصیلات حسابرس) دارای ضریب مثبت و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می باشد از این رو می توان گفت که سطح تحصیلات حسابرسان بر رابطه بین استرس حسابرس و کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است. استدلال بر این است هرچه سطح تحصیلات حسابرسی بالا باید می توان این انتظار را داشت که در رابطه با استانداردهای جدید مالی آگاهی داشته و گزارش های که ارائه می کند به روز بوده و قابلیت مقایسه با سایر گزارش های حسابرسان باشد.

نتایج فرضیه های پژوهش مطابق با پژوهش اوکاک<sup>۱</sup> (۲۰۱۸) می باشد که به بررسی تاثیر سطح تحصیلات حسابرس بر رابطه بین استرس حسابرس و کیفیت حسابرسی در ترکیه پرداخت. نتایج برآورد اصلی نشان داد که فشارکار حسابرس تأثیر منفی (مثبت) بر کیفیت حسابرسی دارد. سطح تحصیلات رسمی حسابرس می تواند تأثیر منفی استرس حسابرس بر کیفیت حسابرسی را کاهش دهد. همچنین، نتایج نشان داد که تأثیر منفی استرس حسابرس بر کیفیت حسابرسی در مورد حسابرسان با سطح تحصیلات کمتر، بیشتر مشاهده شده است. همچنین زحمتکش و رضازاده (۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی تأثیر ویژگیهای حسابرس بر روی کیفیت حسابرسی به بررسی تأثیر تجربه کار، شایستگی حسابرسی، انگیزه، پاسخگویی و بیطرفی حسابرسی بر روی کیفیت از نظر حسابرسان در شرکتهای پرداختند. نتایج نشان داد شایستگی حرفه ای، پاسخگویی و بیطرفی حسابرس اثرات قابل توجهی بر روی کیفیت حسابرسی دارد. استخدام افراد با تجربه و با شایستگی حرفه ای بالا، کیفیت حسابرسی را افزایش می دهد. و یان و زی<sup>۲</sup> (۲۰۱۶) به بررسی چگونگی تأثیر استرس کاری حسابرس بر کیفیت حسابرسی در کشور چین طی سال های ۲۰۰۹-۲۰۱۳ پرداختند. آن ها برای سنجش استرس کاری از نمره کسب شده از تعداد کار حسابرسی و حجم فعالیت شرکت حسابرسی شده استفاده نمودند. کیفیت حسابرسی نیز از طریق کیفیت ارقام تعهدی محاسبه شد. نتایج نشان داد استرس بر کیفیت حسابرسی تأثیری ندارد و در حسابرسی نخستین یک رابطه منفی بین این دو متغیر وجود دارد و ادراک از استرس شغلی به ویژگی های فردی حسابرس بستگی دارد. یوتامی و نهارتیو<sup>۳</sup> (۲۰۱۳) در پژوهشی به بررسی اثر تعدیل کننده نوع شخصیت تحت تأثیر عوامل استرس زای شغلی شامل ابهام نقش، تعارض نقش و گران باری نقش بر فرسودگی شغلی حسابرسان پرداختند. تجزیه و تحلیل داده

<sup>1</sup> Ocack

<sup>2</sup> Ian & Zei

<sup>3</sup> Yotami & Nhartio

های حاصل از پرسشنامه های جمع آوری شده، که به وسیله ۵۸۰ حسابرس در رده های سرپرست، سرپرست ارشد و مدیر در مؤسسات حسابداری جا کارتا، سیمارانگ، پالمبانگ و یوگیا کارتا تکمیل شده بود، نشان داد که نوع شخصیت، تأثیر تعارض نقش و گران باری نقش را بر فرسودگی شغلی تشدید می کند در حالیکه شواهدی مبنی بر تأثیر ابهام نقش بر فرسودگی شغلی یافت نشد. موهننور<sup>۱</sup> (۲۰۱۱) در پژوهشی به بررسی این موضوع پرداخته است که آیا درک بیشتر ابهام و تعارض به عنوان عوامل زیرمجموعه ای استرس با عملکرد شغلی در ارتباط است یا خیر؟ وی داده ها را با استفاده از پرسشنامه های الکترونیکی تکمیل شده به وسیله ۱۷۳۵ حسابرس عضو ۴ مؤسسه بزرگ مالزیایی جمع آوری کرد و با استفاده از الگوسازی معادلات ساختاری آزمون کرد. نتایج پژوهش وی نشان داد عملکرد شغلی فقط تحت تأثیر ابهام نقش است و رابطه بین تعارض نقش با عملکرد شغلی با اهمیت نیست.

در راستای نتایج حاصل شده پیشنهادهای به شرح زیر ارائه می شود:  
به سازمان حسابداری پیشنهاد می شود در استخدام همکاران برای حسابرسی الویت رشته های حسابرسی را مدنظر قرار دهند زیرا فارغ التحصیلان حسابداری نسبت به سایر رشته های حسابداری از اطلاعات بیشتری در رابطه با حسابرسی برخوردارند.

مدیریت شرکت ها با توجه به نتایج این پژوهش مطلع می شوند که استرس حسابرس تا چه میزان بر کیفیت حسابرسی تأثیر گذار است و با آگاهی از عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی در کنترل مواردی که بر کاهش کیفیت حسابرسی تأثیر می گذارد فعال تر ظاهر شوند.

سرمایه گذاران و سهامداران نیز می توانند با نتایج حاصل از این تحقیق و آگاهی از رابطه بین استرس حسابرس و کیفیت حسابرسی ارزیابی منطقی از ریسک سرمایه گذاری در شرکت ها داشته باشند.

## منابع

- ✓ اعتمادی، حسین، ناظمی اردکانی، مهدی، محمدی، امیر، (۱۳۸۸)، بررسی نقش تخصص صنعت حسابرس بر مدیریت سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، نشریه پژوهش های حسابداری مالی، شماره ۱، صص ۱۷-۳۲.
- ✓ امیرنیا، نرجس، عبداللهی، احمد، (۱۳۹۶)، بررسی رابطه بین استرس شغلی حسابرسان و کیفیت حسابرسی با نقش تعدیلی حسابداری نخستین، کنفرانس ملی پژوهش های نوین در مدیریت و حسابداری، اصفهان، دانشگاه شیخ بهایی.
- ✓ حسنی، محمد، (۱۳۹۲)، حساسیت محافظه کاری حسابداری نسبت به کیفیت حسابرسی، دانش حسابداری، دوره ۴، شماره ۱۵، صص ۱۴۹-۱۷۲.
- ✓ داداشی، ایمان، حبیبی، راضیه، (۱۳۹۷)، تأثیر حسابداری نخستین بر ارتباط بین استرس حسابرسان و کیفیت حسابرسی، کنفرانس ملی مطالعات نوین اقتصاد، مدیریت و حسابداری در ایران، کرج، دانشگاه جامع علمی کاربردی سازمان همیاری شهرداری ها.
- ✓ سهیلی، حسین، میرپناهی، محمدحسن، (۱۳۹۶)، تأثیر دوره تصدی حسابرس و گزارش حسابرسان بر کیفیت حسابرسی شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، هفتمین کنفرانس بین المللی حسابداری و مدیریت با رویکرد علوم پژوهشی نوین، تهران، شرکت ارتباط ارغوان ایرانیان.

<sup>1</sup> Mohednour

- ✓ سجادی، سیدحسین، فرازمنند، حسن، قربانی، صادق، (۱۳۹۱)، تاثیر تداوم انتخاب حسابرس بر کیفیت حسابرسی، پیشرفت های حسابداری، دوره چهارم، شماره ۱، صص ۸۰-۱۰۹.
- ✓ عسگری، مریم، حیدری، علی عباس، (۱۳۹۷)، بررسی تاثیر استرس حسابرسان بر کیفیت حسابرسی، پنجمین کنفرانس ملی پژوهشهای کاربردی در مدیریت و حسابداری، تهران، انجمن مدیریت ایران.
- ✓ علوی طبری، حسین، بدرافشان، آمنه، (۱۳۹۲)، کیفیت سود: شواهدی از نقش دوره تصدی حسابرس و تخصص در صنعت، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۲، شماره ۷، صص ۹۱-۱۰۲.
- ✓ کدیور، حمیده، (۱۳۹۱)، بررسی تراکم کار حسابرسی بر کیفیت حسابرسی، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده علوم و اقتصاد و دارایی، دانشگاه فردوسی مشهد.
- ✓ مردانی، امیرحسام، (۱۳۹۸)، تخصص مالی و غیرمالی کمیته حسابرسی و کیفیت سود، فصلنامه پژوهش های جدید در مدیریت و حسابداری، دوره ۶، شماره ۲۵، صص ۱۱۹-۱۲۶.
- ✓ مهرانی، ساسان، نعیمی، مهدیس، (۱۳۸۲)، تئوری اخلاقی و تایید فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل، بررسیهای حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۰، شماره ۳۲، صص ۴۳-۶۱.
- ✓ ناظمی اردکانی، مهدی، (۱۳۸۹)، مدیریت سود مبتنی بر ارقام حسابداری در مقابل مدیریت واقعی سود، مجله حسابدار رسمی، شماره ۸ ویژه نوز.
- ✓ هشی، عباس، مظاهری فرد، کمیل، (۱۳۹۲)، بررسی رابطه بین اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی، فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی، سال چهارم، شماره ۱۷، صص ۱-۲۶.
- ✓ Balsam, S., Krishnan, J., & Yang, J.S. (2003). Auditor Industry Specialization and Earnings Quality. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 22(2), 71-97.
- ✓ Balsam, S., Krishnan, J., Yang, J.S. (2003). Auditor industry specialization and earnings quality. Auditing: A Journal of Practice and Theory, (22) 2, 71-97.
- ✓ Bauwhede HV, Marleen Willekens, (2004). "Evidence on (the lack of) Audit – Audit Market"; European Accounting Review; 13(3): 501 – 522.
- ✓ Che, L., Langli, J.C., & Svanström, T. (2017). Education, Experience, and Audit Effort. SSRN Electronic Journal, 90(4), 1395-1435. doi: 10.2139/ssrn.2907990.
- ✓ Chen, Y. Hsu, J. (2009). "Auditor Size, Auditor Quality, and Auditor Fee Premiums: Further Evidence from the Public Accounting Profession". SSRN Working Paper Series.
- ✓ Constantinos, C. Clive, L. (2008). "Audit effort and earnings management". Available online at www.sciencedirect.com. Journal of Accounting and Economics 45 ; 116-138.
- ✓ Farinha, J & Viana L. Luis. (2007) board structure and modified audit opinions: the case of the Portuguese stock exchange. Available at SSRN.
- ✓ Gul, F. A., & Ma, S. (Mark), & Lai, K. (2017). Busy Auditors, Partner-Client Tenure, and Audit Quality: Evidence from an Emerging Market. Journal of International Accounting Research, 16(1), 83-105.
- ✓ Grrrr y C & yyyaaaraccii A G (000) mmmggggtt rrssuur iiiii tor” rrr oolll ity ty,, and the incidence of reduced audit quality practices. Pacific Accounting Review, 19 (2), 125-152.
- ✓ Jones, A.; Norman, C. S.; and B. Wier (2010). Healthy lifestyle as a Coping Mechanism for Role Stress in Public Accounting. Behavioral Research in Accounting, 22(1), 21-41.
- ✓ Jong-H- Ch. Jeong-B-K-V. Chansong-k. Yoonseok-Z. (2009). "Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing. Auditing": A Journal of Practice and Theory. Available at SSRN: http://ssrn.com/abstract=1011096.
- ✓ Kend Michael. (2008). Client industry audit expertise: towards a better understanding. Pacific Accounting Review, (20), 49-62.
- ✓ Krinnn J & C eeeee e (00)) “Th Diffrrttt itti ff Qlll ity among Auditors: Evidence from the Not-for-ffff itccctrr” AAii tigg: AArrrr r ll ffaaaactieei Toory(((((): 666-297.

- ✓ Michael, G., Anastasios, S., Helen, K., Catherine, K., & Christine, K. (2009). Gender Differences in Experiencing Occupational Stress: The Role of Age, Education and Marital Status. *Stress and Health*, 25, 307-404.
- ✓ MohdNor, M. N. (2011). Auditor Stress: Antecedents and Relationships to Audit Quality. M. A. Thesis in Accounting, Edith Cowan University, School of Accounting, Finance and Economics.
- ✓ Ross, C. E., & Reskin, B. F. (1992). Education, Control at Work, and Job Satisfaction. *Social Science Research*, 21, 134-148.
- ✓ Seok Woo Jeong & Joonhwa Rho. (2004). "Big six auditors and audit quality: the Korean evidence". *The International Journal of Accounting* 39, p175-196.
- ✓ Shirom, A., Nirel, N., & Vinokur, A. D. (2006). Overload, autonomy, and burnout as predictors of physicians quality of care. *Journal of Occupational Health Psychology*, 11(4), 328-342.
- ✓ Tarkovska, V. (2013). Busy Boards, Corporate Liquidity and Financial Risk: Evidence from UK Panel Data. European Financial Management Association Annual Conference, <https://arrow.dit.ie/cgi/viewcontent.cgi?article=1011&context=buschgracon>.
- ✓ Utami, I. and E. Nahartyo (2013). The Effect of Type a Personality on Auditor Burnout: Evidence from Indonesia. *Global Journal of Business Research*, 5(2), 89-102.
- ✓ Ye, K., Cheng, Y., & Gao, J. (2014). How Individual Auditor Characteristics Impact the Likelihood of Audit Failure: Evidence from China. *Advances in Accounting*, 30(2), 394-401.

