

## استرس کاری حسابرسان و کیفیت حسابرسی با تأکید بر حسابرسی نخستین، حق الزحمه‌های غیرعادی و محافظه کاری

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱/۱۲

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۸/۲۴

پریسادات بهبهانی نیا<sup>۱</sup>

فریده حسن‌زاده<sup>۲</sup>

### چکیده:

حسابرسان به دلیل ماهیت شغلشان در معرض عوامل استرس‌زایی قرار دارند که بر عملکرد آن‌ها تأثیر دارد. مخرب‌ترین نتیجه استرس بر عملکرد حسابرسان، کیفیت نامطلوب خدمات ارائه شده آنهاست، بنابراین عوامل رفتاری مانند استرس به میزان قابل توجهی بر عملکرد شغلی حسابرسان تأثیر خواهد گذاشت. عملکرد شغلی ضعیف، کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد و در نتیجه مؤسسات حسابرسی را در معرض مسئولیت قانونی و از دست دادن اعتبار قرار می‌دهد. هدف اصلی این پژوهش بررسی رابطه بین استرس شغلی حسابرسان و کیفیت حسابرسی با تأکید بر حسابرسی نخستین، حق الزحمه‌های غیرعادی حسابرس و محافظه کاری است. جهت آزمون فرضیه‌ها از رگرسیون لجستیک استفاده شده است. نمونه پژوهش شامل ۱۲۳ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۶ است. نتایج حاکی از آن است که ارتباط منفی و معنادار بین کیفیت حسابرسی و استرس کاری حسابرسان وجود دارد و حسابرسی نخستین نیز این ارتباط منفی را تشدید می‌کند. همچنین حق الزحمه‌های غیرعادی و محافظه کاری تأثیری بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و استرس کاری حسابرسان ندارند.

**کلیدواژه‌ها:** کیفیت حسابرسی، استرس شغلی، محافظه کاری، حق الزحمه‌های غیرعادی و حسابرسی نخستین.

۱. استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء(س)، نویسنده مسئول، ایمیل: p.behbahaninia@alzahra.ac.ir

۲. کارشناس ارشد حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء(س)

## ۱- مقدمه

در دنیای کنونی، نیروی انسانی کارآمد و خلاق عامل توسعه جوامع تلقی می‌شود و با وجود چنین قدرت مهمی زمینه‌های لازم برای توسعه و بالندگی کشور فراهم می‌آید. بدیهی است که هزینه‌های زیادی صرف آموزش نیروی انسانی می‌شود تا در آینده بتواند در چرخه تولید و صنعت و در جهت پیشرفت و دستیابی به هدف‌های متعالی جامعه مؤثر و مفید باشد. عوامل زیادی می‌تواند عملکرد و بازده نیروی انسانی را پایین بیاورد. یکی از آفت‌های تحلیل برنده‌ی فعالیت‌های نیروی انسانی با توجه به مقتضیات زندگی امروز، استرس و فشار روانی در سازمان‌هاست. البته استرس در حد طبیعی باعث انگیزه و افزایش توان مقابله با چالش‌های کاری است ولی اگر از حد طبیعی خارج شود، صدمات و خسارت‌های جبران‌ناپذیری را به دنبال خواهد داشت؛ بنابراین لازم است شرایط مناسبی برای بهره‌وری بهتر از نیروی انسانی فراهم آید و راه‌کارهای منطقی و علمی مانند هدف‌گرایی، افزایش تاب‌آوری در افراد، مثبت نگردن برای کاهش تنش و فشار روانی به کار گرفته شود. درنهایت با این تدابیر می‌توان بهداشت و سلامت جسمانی و روانی نیروی کار را تأمین کرد. بدین ترتیب، عملکرد و بازده افراد افزایش می‌یابد و از سویی دیگر، زمینه برای شکوفایی و بهره‌وری اقتصادی فراهم می‌شود.

استرس، هیجانی عمومی است و تا وقتی ناتوان‌کننده نشود طبیعی به نظر می‌رسد. یکی از ابعاد مهم استرس کاری یا شغلی است که می‌تواند فعالیت نیروی انسانی را به شدت تحت تأثیر قرار داده و آن را به تحلیل ببرد. استرس شغلی، بسیار شایع است و به قدری فراگیر است که مردم را در همه مشاغل و رتبه‌ها و سطوح اجتماعی و اقتصادی تحت تأثیر قرار می‌دهد و چون مقدار زیادی از زندگی انسان در کار به سپری می‌شود استرس شغلی می‌تواند در دیگر نقاط زندگی به همان نسبت استرس ایجاد کند (اسکات، ۲۰۱۰). تحت سازوکار رقابتی بازار، تمامی حرفه‌ها مانند وکلا، پزشکان، مدیران و سایر گروه‌ها دارای درجاتی از استرس کاری می‌باشند؛ حسابرسان نیز به دلیل ماهیت شغلیشان در معرض عوامل استرس‌زایی قرار دارند که بر عملکرد آن‌ها تأثیر خواهد داشت (فروغی‌راد و بزاززاده تربتی، ۱۳۹۸). استرس کاری در حسابرسی به استرس ناشی از فشار کار سنگین یا مواجهه با کارهای حسابرسی زیاد کار اشاره دارد و می‌تواند ناشی از کمبود منابع برای مدیریت اضافه‌کار باشد (لنوکس و وو، ۲۰۱۸). مخرب‌ترین نتیجه استرس بر عملکرد حسابرسان، کیفیت نامطلوب گزارش حسابرسی تهیه شده به‌وسیله آنان می‌باشد. بنابراین عوامل رفتاری مانند استرس به میزان قابل توجهی بر عملکرد شغلی حسابرسان تأثیر خواهد گذاشت (چو، ۱۹۹۵). ادبیات حسابرسی نشان می‌دهد که فشار کار حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیر منفی می‌گذارد، زیرا حسابرسان به خاطر محدودیت زمانی و استرس ناشی از فشار بودجه زمانی روش‌های حسابرسی را برای بسیاری از مشتری‌های حسابرسی به طور محدودی اجرا می‌کنند (گول و همکاران، ۲۰۱۷؛ ساهاردیان‌تو و لیونگ، ۲۰۲۰). تحقیقات نشان می‌دهد وقتی مؤسسه حسابرسی متخصص در صنعت باشد، حتی در زمان استرس کاری کمتر اظهار نظر اشتباه ارائه می‌کند. این مطلب نشان می‌دهد که منابع حسابرسی از جمله دانش

برای مدیریت و به حداقل رساندن اثر استرس کاری ضروری است (ساهداریانتو و لیونگ، ۲۰۲۰). شناخت و بررسی اثرات منفی استرس در حرفه حسابرسی امری بسیار حیاتی می‌باشد؛ چرا که کیفیت حسابرسی به شدت به قضاوت و سلامت کارکنان مؤسسات حسابرسی وابسته است (اتلی و پیرز، ۱۹۹۶). عملکرد شغلی ضعیف، کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد و در نتیجه مؤسسات حسابرسی را در معرض مسئولیت قانونی از دست دادن اعتبار قرار می‌دهد. موفقیت، کارایی و اثربخشی حسابرسی متأثر از کارایی و اثربخشی افراد شاغل در این حرفه می‌باشد.

با توجه به اینکه در حرفه حسابرسی اصلی‌ترین معیار، کیفیت حسابرسی است کیفیت حسابرسی هم می‌تواند حیثیت و اعتبار خود حسابرس و هم حرفه حسابرسی را درگیر کند. حسابرسان در حرفه حسابرسی استرس‌های زیادی را تجربه می‌کنند که این خود می‌تواند کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد. وقوع بحران‌های مالی اخیر، نقش حیاتی و مهم گزارشگری مالی معتبر و باکیفیت را پررنگ نموده است. علاوه بر این، بحران‌های اخیر ضرورت توجه به نقشی که کیفیت حسابرسی در ارتقای گزارشگری مالی دارد را بیش از پیش نمایان نموده است. دستیابی به کیفیت بالای گزارشگری مالی، بستگی به درستی و صحت عمل هر یک از حلقه‌های زنجیر عرضه گزارشگری مالی دارد و حسابرسی مستقل به‌عنوان یکی از حلقه‌های این زنجیر، نقش عمده‌ای در حفظ و تقویت گزارشگری مالی ایفا می‌کند (آی‌ای اس بی، ۲۰۱۱).

حسابداری و به‌ویژه حسابرسی از دیرباز به‌عنوان حرفه‌ای با سطوح بالای استرس شناخته شده است. این شغل به طور معمول با حجم بالای کاری، ضرب‌العجل‌های زیاد و فشار زمانی بیش از حد توصیف می‌شود. حسابرسان همواره با فشارهای موجود در شغل از جمله درخواست‌هایی که نیاز به دقت بالایی دارند یا تردید حرفه‌ای نسبت به تهیه یک گزارش حسابرسی با کیفیت بالا روبرو بوده و هستند. یکی از مواردی که می‌تواند استرس کاری حسابرس را بالا ببرد شکایت علیه حسابرسان است. حرفه حسابرسی در طول دو دهه اخیر شاهد افزایش تعداد شکایت‌ها علیه حسابرسان و میزان خسارت‌های ناشی از شکایت‌هاست. پیامدهای ناگوار حاصل از این شکایات برای جامعه حسابرسی بسیار گران است و بنیان حرفه را به لرزه درمی‌آورد. شکایت علیه حسابرسان می‌تواند به شهرت و اعتبار حسابرسان آسیب بزند و در برخی مواقع ممکن است حسابرسان سرمایه‌های هنگفتی را به خاطر شکایت از دست دهند و برخی مواقع در اثر حکم مراجع قانونی تعلیق می‌شوند. این پیامدهای ناگوار، مسأله ریسک دادخواهی را به یکی از اساسی‌ترین دغدغه‌های حسابرسی بدل کرده است و باعث ایجاد استرس در محیط کاری شده است. به‌گونه‌ای که حسابرسان همواره تلاش می‌کنند به‌طور مداوم ریسک دادخواهی خود را ارزیابی کنند و تدابیر لازم برای در امان ماندن از گزند آن اتخاذ کنند. حسابرسان معمولاً در این مواقع حق الزحمه بالاتری را از صاحب‌کار طلب می‌کنند تا بتوانند مقداری از خسارت‌های ناشی از دعاوی احتمالی را توسط حق الزحمه پوشش دهند. یکی دیگر از مواردی که باعث ایجاد استرس در حسابرسان می‌شود فشار بودجه زمانی و کمبود وقت برای انجام حسابرسی است. چنانچه حسابرس بخواهد در یک مدت‌زمان بسیار محدود یک کار حسابرسی بزرگ را باکیفیت

انجام دهد لازم است از تعداد نیروی انسانی زیادی استفاده کند و در صورتی که بخواهد تمام روش‌های لازم برای اثبات مانده حساب‌ها را انجام دهد نیاز به وقت زائد و درعین حال فشرده دارد، در این حالت هزینه حسابرسی و حق الزحمه‌ای که حسابرسان درخواست خواهد کرد حق الزحمه بالایی خواهد بود. میزان حق الزحمه‌ی پرداختی به حسابرسان می‌تواند بر کیفیت کار حسابرسی اثر بگذارد؛ هرچه حق الزحمه‌های بیشتری برای حسابرسان در نظر گرفته شود، تلاش وی نیز بیشتر می‌گردد و کیفیت کار را بالا می‌برد، ولی در این صورت، حسابرسان از نظر مالی به مشتریان خود وابسته می‌شوند در نتیجه، به خاطر نگرانی از دست دادن کار، ممکن است روش‌های حسابرسی را به شکل مناسبی انجام ندهند که البته این کار می‌تواند بعدها عواقب مالی بدی برای آنان به همراه داشته باشد (نیکبخت و تنانی، ۱۳۸۹). هویتاش و همکاران (۲۰۰۷) بیان می‌کنند که حق الزحمه‌های پرداخت شده به حسابرسان می‌تواند کیفیت حسابرسی را به دو صورت تحت تأثیر قرار دهد. نخست، حق الزحمه‌های بیشتر پرداخت شده به حسابرسان ممکن است تلاش‌های صورت گرفته توسط حسابرسان را افزایش دهد. در نتیجه، کیفیت حسابرسی نیز افزایش می‌یابد. از سوی دیگر، حق الزحمه‌های بالاتر پرداخت شده به حسابرسان، از لحاظ اقتصادی آن‌ها را به مشتریان خود وابسته می‌سازد و چون نمی‌خواهند منافع خود را در شرکت‌های مورد حسابرسی از دست بدهند، فعالیت خود را با کیفیت بیشتری انجام می‌دهند

انجام حسابرسی نخستین مستلزم صرف وقت و سرمایه‌گذاری بیشتر توسط حسابرسان برای شناخت اولیه از صاحب‌کار (شناخت محیط تجاری صاحب‌کار، ریسک تجاری آن و شناخت سیستم کنترل داخلی) است. این هزینه‌های اضافی می‌تواند باعث افزایش بهای تمام شده حسابرسی نخستین در مقایسه با بهای تمام شده حسابرسی سال‌های آینده گردد (ترنر، ۲۰۰۲). بر این اساس چنانچه حسابرسان درصدد ارائه تخفیف در حق الزحمه حسابرسی نخستین بوده و این تخفیف را به امید باز یافتن هزینه‌های انجام شده اضافی برای شناخت صاحب‌کار در قراردادهای آینده حسابرسی از طریق افزایش حق الزحمه آینده ارائه نماید؛ این موضوع ممکن است حسابرسان را به سمت خواسته‌های صاحب‌کار و در جهت حفظ رابطه با آن سوق دهد این موضوع می‌تواند باعث ایجاد خدشه در استقلال حسابرسان و در نهایت افت کیفیت حسابرسی گردد (گایگر و راکوندان، ۲۰۰۲). چنانچه حسابرسان انتظار تداوم فعالیت و ارتباط کاری خود با صاحب‌کار برای سال‌های بعد از حسابرسی نخستین را داشته باشد، رقم قرارداد حق الزحمه حسابرسی نخستین به خاطر سرمایه‌گذاری انجام شده برای شناخت اولیه، مبلغ بالاتری خواهد بود. با وجود این چنانچه حسابرسان به دلیل شرایط رقابتی، قادر به افزایش مبلغ حق الزحمه حسابرسی نخستین نباشد، این امر ممکن است تأثیر منفی بر فرآیند حسابرسی از طریق کاهش دادن حجم رسیدگی‌های لازم برای اثبات مانده حساب‌ها و در نتیجه، کاهش کیفیت حسابرسی داشته باشد (گلاتر، ۲۰۰۲؛ هیرسج، ۲۰۰۲). در ایران به علت نیاز به ارائه گزارش حسابرسی در تاریخ‌های معین، فشار زمانی و کاری بسیار بالایی در برخی از ماه‌های سال بر روی حسابرسان وجود دارد؛ بنابراین در ایران در برخی از ماه‌های سال استرس بسیار زیادی در حسابرسان ایجاد می‌شود و جود استرس در

حسابرس می‌تواند بر کیفیت تصمیم‌گیری وی اثرگذار باشد. همچنین از آنجایی که در حسابرسی نخستین، حجم کاری حسابرسی به شدت بیشتر از سایر حسابرسی‌ها می‌باشد این عامل باعث تشدید استرس کاری حسابرسان می‌شود که خود باعث تنزل کیفیت حسابرسی می‌شود.

یکی از فرضیه‌هایی که در توجیه تقاضا برای خدمات حسابرسی در بازارهای آزاد مطرح می‌باشد فرضیه اطلاعات است. بنابراین سرمایه‌گذاران و فعالان اقتصادی همواره به دنبال دستیابی به اطلاعات معتبر و حسابرسی شده می‌باشند تا بتوانند از مزایای حاصل از دادوستد اوراق بهادار بهره‌مند گردند. محافظه کاری رفتار فرصت‌طلبانه مدیر را محدود می‌کند و باعث کاهش سوبیه‌های مدیریت می‌شود. اگر حسابرسی سطح محافظه کاری حسابداری را بالا ببرد و دقت اقلام را با بررسی سخت تأیید کند آنگاه این امر به شرکت‌کنندگان بازار اطمینان بیشتری درباره کیفیت گزارشگری مالی می‌دهد. حسابرسان پرمشغله ممکن است سطح محافظه کاری حسابرسی را بالاتر نگه دارند تا ریسک حسابرسی را در یک سطح قابل قبول حفظ کنند. افزایش محافظه کاری برای مواجهه با خطای نوع دوم ضروری است. ارتکاب خطای نوع دوم برای اعتبار حسابرس مضر بوده و سبب ایجاد هزینه برای حسابرس می‌شود، زیرا می‌تواند باعث طرح دعوی قضایی شده و کسب و کار آینده حسابرس را با خطر جدی مواجه کند. با این حال، با افزایش محافظه کاری و ارائه اظهارنظر محافظه کارانه برای صورت‌های مالی فاقد تحریف بااهمیت، خطای نوع اول ایجاد می‌شود (ساهرادیان‌تو و لیونگ، ۲۰۲۰). همیلتون و همکاران (۲۰۰۵) و لی (۲۰۰۷) در خصوص رابطه تصدی حسابرس و محافظه کاری دریافته‌اند که با افزایش دوره تصدی حسابرس، محافظه کاری کاهش می‌یابد. در سال‌های ابتدایی کار حسابرسان با صاحب‌کاران جدید، حسابرسان ممکن است به دلیل ترس از طرح دعاوی حقوق علیه آن‌ها که ممکن است در پی عدم شناخت کافی از فعالیت‌های صاحب‌کار پدید آید، رویه‌های محافظه کارانه‌تری را از سوی صاحب‌کار درخواست می‌کنند که این هم باعث افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود؛ اما با گسترش روابط و احتمال کاهش استقلال، تمایلی برای مقاومت در برابر خواسته‌های مدیریت صاحب‌کار نداشته و به این ترتیب مدیران به گونه‌ای خوش‌بینانه به گزارشگری می‌پردازند و در این حالت چون حسابرسان از نظر استقلال مورد تردید هستند گزارش حسابرسی صادر شده توسط ایشان احتمالاً از کیفیت لازم برخوردار نخواهد بود. اما در مقابل این گروه، جنگیز و ولوری (۲۰۰۶)، بر این باورند تعاملات طولانی مدت حسابرس و صاحب‌کار منجر به افزایش به‌کارگیری رویه‌های محافظه کارانه توسط صاحب‌کار می‌شود. به اعتقاد آن‌ها، از آنجایی که حسابرسان جدید معمولاً فاقد شناخت کافی درباره فعالیت‌های تجاری و سیستم‌های کنترل داخلی صاحب‌کار هستند، مجبور می‌شوند بیشتر روی تصمیمات مدیران در رابطه با گزارشگری مالی اتکا کنند و در نتیجه احتمال بیشتری وجود دارد که با رویه‌های فرصت‌طلبانه مدیریت موافقت کنند و این کار باعث تنزل کیفیت حسابرسی می‌شود؛ اما با افزایش دوره تصدی و به دست آوردن شناخت بیشتری، هوشیاری آن‌ها نسبت به کار بیشتر شده و از هرگونه ریسک حسابرسی بالقوه اجتناب می‌کنند و درخواست استفاده از رویه‌های محافظه کارانه‌تری را از مدیریت خواهند داشت که

این نشان‌دهنده استقلال حسابرس بوده و باعث حسابرسی باکیفیت خواهد شد. با توجه به اهمیت استرس کاری در حسابرسی و اثر آن بر کیفیت حسابرسی، هدف از این پژوهش بررسی اثر استرس کاری بر کیفیت حسابرسی و تأثیر حق الزحمه‌های غیرعادی، حسابرسی نخستین و محافظه کاری بر این رابطه است. این مطالعه دستاوردهایی برای ادبیات موجود به همراه دارد. تحقیقات گذشته به بررسی رابطه محافظه کاری و استرس کاری حسابرسان (سوهاردیناتو و لئونگ، ۲۰۲۰)، استرس کاری و کیفیت حسابرسی (بان و ژی، ۲۰۱۶؛ فروغی‌راد و بزاززاده تربتی، ۱۳۹۸)، استرس کاری و کیفیت حسابرسی در بخش دولتی (نوریانسا و همکاران، ۲۰۱۹)، دوره تصدی، استرس کاری حسابرسان و کیفیت حسابرسی (توانگر و همکاران، ۱۳۹۶)، فرسودگی شغلی ناشی از استرس و عملکرد شغلی (مرویان حسینی و لاری دشت بیاض، ۱۳۹۴)، علل و پیامدهای استرس نقش حسابرس (خلیفه سلطانی و براری، ۱۳۹۴)، عوامل استرس‌زا، رضایت شغلی و عملکرد شغلی حسابداران بخش عمومی (حاجیها و زارعی، ۱۳۹۳)، فشارهای روانی و فرسودگی شغلی حسابرسان (محمدی پور و غلامی، ۱۳۹۱) پرداخته‌اند. در حالیکه این مطالعه علاوه بر بررسی استرس شغلی و کیفیت حسابرسی اثر تعدیلی حق الزحمه‌های غیرعادی، محافظه کاری و حسابرسی نخستین را نیز در نظر گرفته است که در تحقیقات قبلی مورد توجه قرار نگرفته بودند. بعلاوه به دلیل اهمیت حرفه حسابرسی و اتکای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی به گزارش حسابرس، علاقه علمی زیادی به موضوع استرس کاری حسابرسان و کیفیت حسابرسی وجود دارد و تداوم تحقیقات تجربی در این زمینه می‌تواند سبب فراهم نمودن الزامات اثر بخشی در زمینه تقسیم کار در بازار حسابرسی ایران شود.

## ۲- مبانی نظری و تجربی و فرضیه‌های پژوهش

از اوایل قرن بیستم میلادی با توسعه صنعتی شدن، فشار روانی شغلی به موضوعی مهم در حیطه‌های روان‌شناسی، علوم رفتاری و جامعه‌شناسی تبدیل شد (ایمانی، ۲۰۱۵). اولین بار در دهه ۱۹۳۰ میلادی، واژه فشار روانی به وسیله هانس، روانشناس معروف اتریشی مطرح شد. او به پیروی از مکتب رفتارگرایی، فشار روانی را بر اساس نظریه محرک- پاسخ بیان کرد و آن را نوعی نیاز جسمی یا ذهنی انسان دانست که موجب واکنش‌های خاصی به وسیله فرد در شرایط پرتنش می‌شود (جانسون، ۲۰۰۱). با گذشت زمان و توسعه دیدگاه‌های نظری منطبق بر تغییرات محیطی و آثار بیرونی، به موضوع فشار روانی به صورت جدی‌تر توجه شد تا جایی که از آن به عنوان پیامدی منفی بر عملکرد حرفه‌ای و سلامت جسمانی روانی یاد کردند (جوسوه و زین الدین، ۲۰۰۸). در واقع چنین بیان می‌شود که فشار روانی تجربه‌ای بسیار پیچیده برای فرد است که می‌تواند زیان‌آور باشد و ناشی از علل و ویژگی‌های درونی و بیرونی است؛ با این وجود، این فشار روانی در بعضی مواقع لازم است (مورگان و همکاران، ۲۰۰۲). در تعریفی جامع، مؤسسه بین‌المللی ایمنی و سلامت شغلی، فشار روانی شغلی را به صورت پاسخ مضر جسمی و روحی در زمان نبود هماهنگی بین نیازهای شغلی با توانایی‌ها، منابع حمایتی و نیازهای فرد

شاغل تعریف می‌کند (الستاد و وابو، ۲۰۰۸). فشار روانی که افراد شاغل در محیط‌های شغلی با آن روبه‌رو می‌شوند علل و منابع مختلفی دارد؛ به نحوی که فشار روانی شغلی پیامدی از عوامل درونی و بیرونی مختلف شغلی است. از جمله عوامل درونی و بیرونی ایجاد کننده فشار روانی شغلی می‌توان به متفاوت بودن توانایی‌های فرد با با وظایف شغلی، بی‌توجهی به نیازهای عاطفی و روان‌شناختی، فرصت‌های اندک برای تصمیم‌گیری، شرایط نامساعد ایمنی در محیط کاری، حجم بسیار زیاد کار، شیفت کاری نامناسب، ارتباطات ضعیف کاری، و غیره اشاره کرد. همچنین فشار روانی عاملی تعیین کننده در سلامت فرد، کیفیت زندگی و عملکرد نقش‌های شغلی است. با ترکیب تفسیرهای مختلف درباره فشار روانی شغلی، در این پژوهش، فشار روانی یک سری واکنش‌های روان‌شناختی، و رفتاری در موقعیت‌های شغلی تعریف می‌شود که عملکرد فرد را به طور مستمر و یا در کوتاه مدت، تحت تأثیر قرار می‌دهد (زو، ۱۹۹۹). این موضوع در حرفه حسابرسی عمدتاً ناشی از تضاد منابع محدود حسابرسی و حجم کاری زیاد در یک بازه زمانی محدود تعریف می‌شود (لوپز و پیتر، ۲۰۱۲). بر اساس الگوی کنترل - انتظارات شغلی، مطرح شده به وسیله کاراسیک (۱۹۷۹)، موضوع فشارهای روانی شغلی، که اغلب به طور گسترده در پژوهش‌های روانشناسی و مدیریت مورد بحث قرار گرفته است، شامل دو جنبه اصلی انتظارات شغلی و کنترل شغلی است. وی مدعی است تأثیر فشار روانی شغلی به تعامل بین میزان انتظارات شغلی و کنترل شغلی بستگی دارد. همچنین، انتظارات شغلی به سختی و حجم کار مربوط است (یان و ژی، ۲۰۱۶). نتایج پژوهش‌های پیشین در باره این الگو نشان دادند که بین فشار روانی شغلی و شدت انتظارات شغلی رابطه مثبت و بین فشار روانی شغلی با کنترل شغلی رابطه منفی وجود دارد (فلچر، ۱۹۹۳). همچنین کنترل شغلی می‌تواند به بهبود رضایت شغلی و عملکرد شغلی منجر شود (جانستر و دویر، ۱۹۹۱). بر اساس این نتایج به لحاظ کار حسابرسی، انتظارات شغلی حسابرسان (عوامل ایجاد کننده فشار روانی) شامل چندین جنبه از جمله فشار زمانی، حجم کار، کنترل هزینه، ارزیابی عملکرد نسبت به مسئولیت‌ها و وجود انتظارات اجتماعی است. از منظر انتظارات شغلی، توانایی کنترل شغلی یک حسابرس معمولاً شامل برنامه‌ریزی زمانی، تنظیم برنامه حسابرسی و غیره است. بنابراین، اثربخشی در این زمینه، به میزان کنترل شغلی حسابرس بر وظایف شغلی و حرفه‌ای مورد انتظار از وی بستگی دارد. در نتیجه، ناتوانی حسابرسان در کنترل شغلی منجر به فشار روانی شغلی آنها می‌شود.

یکی از ابعاد مهم انتظارات شغلی فشار زمانی است. نتایج بسیاری از پژوهش‌ها نشان می‌دهد که فشار زمانی شامل فشار محدودیت‌های زمانی و فشار بودجه زمانی در حین انجام وظایف تخصصی بر حسابرس عامل اصلی تأثیرگذار بر رفتار حسابرس است (مارغیم و پاتیسون، ۲۰۰۵). طبق قوانین، آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های استانداردهای حسابرسی، در هر کشوری زمان معینی برای ارائه گزارش حسابرسی تعیین شده است. این الزامات نشان می‌دهد که حسابرسان به طور آشکار با فشار محدودیت زمانی مواجه هستند؛ زیرا آنها باید همه کارهای خود را در زمان تعیین شده، به پایان رسانده و گزارش‌های خود را منتشر کنند. معمولاً، هر چه اندازه یک



مؤسسه حسابرسی بزرگ‌تر باشد فرآیند حسابرسی نیز پیچیده‌تر می‌شود و حسابسان حجم کاری بیشتری را تحمل می‌کنند که این موضوع با پیچیده شدن فرآیند انجام کار، فشار زمانی بیشتری را ایجاد می‌کند (یان و ژی، ۲۰۱۶). افزون بر اندازه مؤسسات حسابرسی، موضوع دیگر تعدد صاحبکاران مؤسسات حسابرسی طی یک سال مالی است. هرچند در برخی از کشورها محدودیت‌هایی از نظر انجام کار حسابرسی وجود دارد اما به طور کلی این موضوع نیز می‌تواند بر فشار و حجم کاری حسابسان بیفزاید. هم‌چنین تطبیق انجام کار با توجه به صنایع مختلف و وجود سهامداران و نهادهای نظارتی نیز موضوع دیگری است که می‌تواند مورد توجه قرار گیرد. در بیشتر موارد اگر یک حسابرس در یک سال مالی دارای چندین صاحبکار باشد، زمان کاری وی برای هر یک از صاحبکاران کاهش و فشار زمانی، افزایش پیدا می‌کند. نکته قابل توجه این است که بر حسب فشار دوگانه (محدودیت زمانی و بازه زمانی) شرکای حسابرسی باید به طور متناظر با بودجه‌بندی زمانی برای تمامی صاحبکاران و انتخاب حسابسان متناسب با ویژگی‌های بازار و صنعت این موضوع را کنترل کنند (ژو و فو، ۲۰۱۲). میزان اثربخشی این اقدامات به کنترل دقیق فشار زمانی بستگی دارد. یعنی، به منظور کنترل فشارهای روانی شغلی، حسابسان هم‌راستا با افزایش فشار حجم کار و فشار زمان رسیدگی به صورت‌های مالی، باید کنترل مناسبی نسبت به فشارهای روانی وارده بر خودشان، به ویژه در فصل‌های شلوغی کار، داشته باشند. با وجود فشار محدودیت زمانی، ممکن است برای اجرای کامل رویه‌های حسابرسی زمان کافی وجود نداشته باشد و احتمالاً حسابسان با توجه به محدودیت‌های زمانی، حجم کاری خود را فشرده و یا حتی برخی مواقع ممکن است رویه‌های حسابرسی را نادیده بگیرند (سوباوین، ۲۰۱۶). این کار به طور مستقیم بر پایایی و شواهد حسابرسی تأثیر دارد و سرانجام می‌تواند کارایی قضاوت حسابسان را کاهش دهد (مهدوی و زمانی، ۲۰۱۸).

بعد دیگر انتظارات شغلی، حجم کار و میزان فرسودگی شغلی است. در تعریف حجم کار باید به گستردگی و میزان پیچیدگی کارهای حسابرسی اشاره کرد. هرچه عملیات واحد مورد رسیدگی گسترده‌تر و پیچیده‌تر باشد، حجم کار حسابرسی افزایش می‌یابد. در زمان افزایش حجم کار حسابرسی مؤسسات حسابرسی و حسابسان به منظور ارائه گزارش در زمان تعیین شده، ساعات کاری خود را بیشتر می‌کنند که بدون شک این موضوع بر کارایی و اثربخشی کار حسابرسی تأثیر می‌گذارد. از پیامدهای منفی احتمالی حجم کار زیاد، می‌توان به فرسودگی شغلی، کاهش میزان تعهد حرفه‌ای در انجام کار و یا استفاده از روش‌های جزئی و تدریجی (متکی به افشای گزارش‌های پیشین صاحبکار) اشاره کرد (آگولیا و همکاران، ۲۰۱۰). هم‌چنین، براساس پژوهش‌هایی نظیر سوینی و سامرز (۲۰۰۲)، هانگ و بای (۲۰۱۴) حسابسانی که محدودیت شدید زمانی و حجم کاری زیاد را تجربه کرده‌اند، از فرسودگی شغلی بیشتری رنج می‌برند. در این ارتباط نتایج پژوهشی سوینی و سامرز (۲۰۰۲) نشان داد که بین افزایش فشار حجم کار و فرسودگی شغلی رابطه مثبت وجود دارد. فرسودگی شغلی حسابسان می‌تواند به خستگی عاطفی، خستگی مفرط و یا حتی زوال شخصیت فردی منجر شود (ساندگرن و اسواناستورم، ۲۰۱۴) به نحوی که کاهش



شک و تردید شغلی و اثربخشی حسابرسی مانند قبول شواهد شبهه برانگیز، اتکاء کم‌تر به مدیریت مبتنی بر شواهد، کاهش تکرار محاسبات یا اجرای مجدد برنامه‌های وقت‌گیر و کاهش تجزیه و تحلیل‌های ضروری از پیامدهای منفی آن است. از این رو احتمال کشف اشتباه‌های حسابداری کاهش و احتمال قصور حسابرسی افزایش می‌یابد که این موضوع سرانجام باعث لطمه خوردن به کیفیت حسابرسی شود. سومین بعد انتظارات شغلی، هزینه حسابرسی و ارزیابی عملکرد است. به منظور تعیین هزینه حسابرسی نسبت به میزان منفعت آن باید ارزیابی درستی از عملکرد و منابع تخصیص داده شده به وسیله هر مؤسسه حسابرسی برای هر کار حسابرسی انجام شود. نکته قابل توجه این است که هر چقدر کار حسابرسی، پیچیده‌تر و مشکل‌تر باشد، فشار محدودیت منابع و فشار کنترل هزینه بیشتر می‌شود که این موضوع باعث ایجاد تضاد احتمالی کیفیت حسابرسی با فشار کنترل هزینه حسابرسی می‌شود. به طور خلاصه، این نوع تضاد، احتمال انجام رفتارهای غیر اخلاقی نظیر صرف زمان اندک برای حسابرسی و یا حتی تخطی از استانداردهای حسابرسی و نیز احتمال قصور حسابرسی را افزایش می‌دهد. چهارمین بعد انتظارات شغلی، خطرهای قانونی و مسئولیت‌های حسابرسی است. با فرض وجود محیط اقتصادی متغیر، جهانی شدن صنعت و پیچیدگی معاملات تجاری، حسابرسی را با مشکلات زیادی در حرفه مواجه کرده است. چرا که سرمایه‌گذاران به وسیله گزارش‌دهی حسابرسی تلاش می‌کنند میزان خطر خود را در یک سرمایه‌گذاری کاهش دهند و این موضوع انتظارات سرمایه‌گذاران و سهام‌داران از حسابرسی را افزایش می‌دهد (اسه پیر، ۲۰۱۴). هم‌چنین با بهبود تدریجی قوانین و مقررات حسابرسی، خطر قانونی و مسئولیت حسابرسی و حسابرسی برای کوتاهی و قصور در انجام درست وظایف تخصصی خود کاهش زیادی داشته است. افزون بر این، بهبود در دانش حسابرسی و نوآوری در فن‌آوری روند کندتری نسبت به تغییرات در آیین‌نامه‌های نظارتی و استانداردهای حسابرسی داشته و در نتیجه این موضوع منجر به شکاف فزاینده‌ای بین انتظارات سرمایه‌گذاران و توانایی حسابرسی شده است. این شکاف با فشار روانی افزایش یافته و تأثیر فشار روانی بر رفتار حسابرس کیفیت حسابرسی را دو چندان کرده است (یان و ژی، ۲۰۱۴).

با توجه به توضیحات مطرح شده می‌توان گفت فشار روانی شغلی برآیند آثار فشار زمانی، حجم کار، کنترل هزینه، ارزیابی عملکرد، خطرهای قانونی و مسئولیت است. فشار روانی شغلی به همراه فرسودگی شغلی بر فعالیت‌های روان‌شناختی و تصمیم‌های رفتاری حسابرسی تأثیر می‌گذارد که این نیز به نوبه خود بر کارایی و کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است و معمولاً هر چقدر میزان فشار روانی بیشتر باشد این آثار نیز افزایش خواهد یافت. بر اساس نظریه پاداش در صورتی که کنترل شغلی به طور اثر بخش بر انتظارات شغلی حسابرسی اعمال شود می‌توان انتظار داشت که تأثیر فشار روانی شغلی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی به میزان چشم‌گیری کاهش یابد (مک کلن و مالت، ۲۰۰۷).

برخلاف استرس در سطوح پایین، که ممکن است تأثیر مثبت بر عملکرد شغلی داشته باشد، استرس زیاد که نتیجه آن فرسودگی شغلی است تأثیراتی زیان‌آور برای سازمان و حسابرس

دارد (کردس و دوگرتی، ۱۹۹۳). ضمن آنکه استرس در سطوح بالا نیز می‌تواند تأثیر منفی بر عملکرد شغلی حسابرسان داشته باشد. بر اساس نتایج برخی پژوهش‌ها، استرس بالایی ناشی از کار یکی از دلایل اصلی بروز فرسودگی شغلی، نارضایتی شغلی و عملکرد شغلی ضعیف است (اسماعیل وتان، ۲۰۱۱). نتایج پژوهش‌ها نشان می‌دهد که استرس و فرسودگی شغلی با عملکرد شغلی، جو سازمانی، ارتقاء کارکنان، محیط شغلی و سازگاری با محیط و واکنش‌های رفتاری و فیزیکی رابطه معناداری دارد (سپهه و همکاران، ۲۰۰۴). در واقع، سطح عملکرد شغلی به میزان فشار کاری و مشکل یا آسان بودن آن بستگی دارد و چنین استدلال می‌شود که رابطه عملکرد و استرس به صورت یک تابع U شکل است که تحت عنوان قانون یوکس و دادسون مطرح شده است. طبق نظریه U معکوس عملکرد شخص زمانی در بالاترین سطح خود قرار دارد که میزان استرس در حد متوسط باشد و هر اندازه میزان استرس از این سطح بالاتر یا پایین‌تر رود به همان نسبت از عملکرد کاسته می‌شود. در حسابرسی نیز این نظریه به وسیله برخی از پژوهش‌ها پشتیبانی شده است و نشان می‌دهد که استرس در حرفه حسابرسی اغلب دارای رابطه‌ی منحنی U شکل با عملکرد شغلی حسابرسان است (ماهدنور، ۲۰۱۱). نتایج تحقیقات چو (۱۹۹۵) نشان داد زمانی که حسابرسان سطح متوسطی از استرس یا فشار را در محیط کار خود احساس کنند، عملکرد آن‌ها در حد مطلوب است. با این حال، اگر حسابرسان سطح شدیدتری از استرس را دریافت کنند عملکرد آن‌ها (کیفیت حسابرسی) به طور قابل توجهی کاهش می‌یابد. بنابراین آنچه عنوان شد، فرضیه اول تحقیق به شرح ذیل تدوین گردید:

**فرضیه اول:** بین استرس کاری حسابرسان و کیفیت حسابرسی ارتباط معنادار وجود دارد.

یان و ژی (۲۰۱۶) دریافتند تغییر حسابرس می‌تواند یکی از متغیرهای میانجی در رابطه فوق باشد. برای ارزیابی ریسک حسابرسی در حین حسابرسی نخستین، حسابرس باید شواهد کلی و جامعی از فعالیت صاحب کار بدست آورد. برای کسب شواهد در مورد ویژگی‌های عملیاتی صاحب کار، رویه‌های حسابداری، توسعه صنعتی و دیگر اطلاعات در این مورد، حسابرس نیاز به سرمایه‌گذاری بیشتر در منابع انسانی و تحمیل هزینه‌های بیشتر حسابرسی اولیه به صاحبکار جدید در مقایسه با سال‌های بعدی دارد. حسابرس احتمالاً ساعات کار کمتر و منابع حسابرسی کمتری برای دستیابی به منافع خود صرف می‌کند که این موضوع باعث ایجاد تضاد مستقیم بین مطالبات کارفرما و کنترل شغلی توسط حسابرس می‌شود. علاوه بر این با ایجاد تضاد بیشتر، استرس کاری بیشتر و اثرات منفی آن احتمالاً بوجود می‌آید و عواقب منفی بیشتری در حسابرسی به همراه دارد. بنابراین آنچه عنوان شد، فرضیه دوم تحقیق به شرح ذیل تدوین گردید:

**فرضیه دوم:** حسابرسی نخستین بر رابطه بین استرس کاری حسابرسان و کیفیت حسابرسی، اثر معنادار دارد.

یکی از فرضیه‌هایی که در توجیه تقاضا برای خدمات حسابرسی در بازارهای آزاد مطرح می‌باشد فرضیه اطلاعات است. بنابراین سرمایه‌گذاران و فعالان اقتصادی همواره به دنبال دستیابی به اطلاعات معتبر و حسابرسی شده می‌باشند تا بتوانند از مزایای حاصل از داد و ستد

اوراق بهادار بهره‌مند گردند. محافظه‌کاری رفتار فرصت طلبانه مدیر را محدود می‌کند و باعث کاهش سوبیه‌های مدیریت می‌شود. اگر حسابرس سطح محافظه‌کاری حسابداری را بالا ببرد و دقت اقلام را با بررسی سخت تأیید کند آنگاه این امر به شرکت‌کنندگان بازار اطمینان بیشتری درباره کیفیت گزارشگری مالی می‌دهد. تحقیقات فعلی در مورد استرس ناشی از اضافه‌کاری حسابرسی نشان می‌دهد که استرس بر کیفیت حسابرسی می‌تواند تأثیر منفی داشته باشد، با این حال کیفیت پایین حسابرسی می‌تواند ناشی به کار بردن روش‌های رسیدگی محدود و ناقص برای حسابرسی صورت‌های مالی شود و این کار زمانی به وجود می‌آید که حسابرسان در یک زمان محدود و مشخص دارای مشتریان زیادی باشند (سوهاردیناتو و لئونگ، ۲۰۲۰). کیفیت پایین حسابرسی باعث از دست رفتن شهرت و بوجود آمدن دعاوی قانونی شود. برخی یافته‌ها نشان دادند که استرس ناشی از اضافه‌کاری می‌تواند باعث تحریک محافظه‌کاری در حسابرس شود تا بدین وسیله بتواند حافظ شهرت و اعتبار مؤسسه به وسیله پایین نگه داشتن ریسک حسابرسی شود و از دعاوی احتمالی در آینده مصون باشند (سوهاردیناتو و لئونگ، ۲۰۲۰). همچنین یافته‌های سوهاردیناتو و لئونگ (۲۰۲۰) نشان داد که حساسرسانی که با حجم کاری زیاد و زمان کم (فشار بودجه زمانی) روبرو هستند و منابع کافی برای رسیدگی و بررسی ندارد معمولاً دچار خطای نوع اول حسابرسی می‌شوند چون آنها می‌دانند که هزینه خطای نوع اول بسیار بیشتر از ارتکاب به خطای نوع دوم است (برگلوند و همکاران، ۲۰۱۸). حسابرسان پرمشغله ممکن است سطح محافظه‌کاری حسابرسی را بالاتر نگه دارند تا ریسک حسابرسی را در یک سطح قابل قبول حفظ کنند. افزایش محافظه‌کاری برای مواجهه با خطای نوع دوم ضروری است. ارتکاب خطای نوع دوم برای اعتبار حسابرس مضر بوده و سبب ایجاد هزینه برای حسابرس می‌شود، زیرا می‌تواند باعث طرح دعوی قضایی شده و کسب و کار آینده حسابرس را با خطر جدی مواجه کند.

همیلتون و همکاران (۲۰۰۵) و لی (۲۰۰۷) در خصوص رابطه تصدی حسابرس و محافظه‌کاری دریافتند که با افزایش دوره تصدی حسابرس، محافظه‌کاری کاهش می‌یابد. به اعتقاد این گروه، در سال‌های ابتدایی کار حسابرسان با صاحب‌کاران جدید، حسابرسان ممکن است به دلیل ترس از طرح دعوی حقوق علیه آنها که ممکن است در پی عدم شناخت کافی از فعالیت‌های صاحب‌کار پدید آید، رویه‌های محافظه‌کارانه‌تری را از سوی صاحب‌کار درخواست می‌کنند که این هم باعث افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود؛ اما با گسترش روابط و احتمال کاهش استقلال، تمایلی برای مقاومت در برابر خواسته‌های مدیریت صاحب‌کار نداشته و به این ترتیب مدیران به گونه‌ای خوش‌بینانه به گزارشگری می‌پردازند. اما در مقابل این گروه، جنگیز و ولوری (۲۰۰۶)، بر این باورند تعاملات طولانی‌مدت حسابرس و صاحب‌کار منجر به افزایش به‌کارگیری رویه‌های محافظه‌کارانه توسط صاحب‌کار می‌شود. به اعتقاد آنها، از آنجایی که حسابرسان جدید معمولاً فاقد شناخت کافی درباره فعالیت‌های تجاری و سیستم‌های کنترل داخلی صاحب‌کار هستند، مجبور می‌شوند بیشتر روی تصمیمات مدیران در رابطه با گزارشگری مالی اتکا کنند و در نتیجه احتمال بیشتری وجود دارد که با رویه‌های فرصت‌طلبانه مدیریت موافقت کنند و این کار باعث

تنزل کیفیت حسابرسی می‌شود؛ اما با افزایش دوره تصدی و به دست آوردن شناخت بیشتر، هوشیاری آن‌ها نسبت به کار بیشتر شده و از هرگونه ریسک حسابرسی بالقوه اجتناب می‌کنند و درخواست استفاده از رویه‌های محافظه‌کارانه‌تری را از مدیریت خواهند داشت که این نشان‌دهنده استقلال حسابرس بوده و باعث حسابرسی باکیفیت خواهد شد. بنابر آنچه عنوان شد، فرضیه سوم تحقیق به شرح زیر تدوین گردید:

**فرضیه سوم:** محافظه‌کاری بر رابطه بین استرس کاری حسابرسان و کیفیت حسابرسی اثر معنادار دارد.

حق‌الزحمه خدمات حسابرسی شرط ضروری برای اطمینان نسبت به کیفیت حسابرسی است، اگرچه حق‌الزحمه بیشتر حسابرسی همیشه بیانگر کیفیت بالای حسابرسی نیست. در صورتی که مؤسسات حسابرسی حق‌الزحمه خیلی بالاتری را طلب کنند دیدگاه جامعه نسبت به کیفیت کار آنان با تردید مواجه خواهند شد. در برخی موارد حق‌الزحمه‌های بالاتر حسابرس را از نظر مالی به صاحب‌کاران وابسته می‌سازد که این تهدید بزرگی برای استقلال حسابرسان است. کیفیت کار حسابرسان بیشتر وابسته به مستقل بودن آن‌هاست در صورتی که حسابرسی استقلال نداشته باشد گزارش‌های حسابرسی او بی‌کیفیت و فاقد اعتبار است. چنانچه استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی در مورد استقلال حسابرس تردید داشته باشند نمی‌توانند بر گزارش‌های صادره از حسابرس اتکا کنند و در این حالت حیثیت حسابرس و حرفه حسابرسی خدشه‌دار می‌شود. از جنبه‌های دیگر حق‌الزحمه زیاد نمی‌تواند نشان‌دهنده بی‌کیفیت بودن کار حسابرسان و عدم استقلال آنان باشد. معمولاً شرکت‌های بزرگ حسابرسی در دنیا حق‌الزحمه‌های بسیار بالایی را در قبال کار حسابرسی از صاحب‌کاران خود دریافت می‌کنند و این در حالی است که کیفیت کار حسابرسی آنها در حد بسیار بالایی است. اعتقاد بر این است که تنها شرکت‌هایی باکیفیت حسابداری پایین‌انگیزه پرداخت مبلغ حق‌الزحمه بالا به حسابرس به منظور اجتناب از مورد پرسش قرار گرفتن در مورد کیفیت اطلاعات دارند. در این حالت کیفیت کاری که حسابرس انجام خواهد داد بسیار پایین خواهد بود اما در صورتی که یک شرکت کیفیت عملیاتش متقاعدکننده باشد دیگر نیازی نخواهد داشت به حسابرسانش مبلغ اضافی پرداخت کنند تا کیفیت صورت‌های مالی را خوب نشان دهند. در یک جمع‌بندی می‌توان به این نتیجه رسید که در صورتی که حق‌الزحمه حسابرسی متناسب با حجم کاری حسابرسان نباشد می‌تواند تأثیری منفی بر کیفیت حسابرسی داشته باشد. مثلاً در صورتی که کار حسابرسی خیلی بیشتر باشد ولی حق‌الزحمه پرداختی به حسابرسان ناچیز باشد، در این حالت حسابرسان برای انجام کار حسابرسی تمام روش‌هایی که لازم است تا حسابرسی را با بهترین کیفیت انجام دهند را به کار نخواهند گرفت و کار بی‌کیفیتی را متناسب با حق‌الزحمه به صاحب‌کار تحویل خواهند داد.

بنابر آنچه عنوان شد، فرضیه چهارم تحقیق به شرح ذیل تدوین گردید:

**فرضیه چهارم:** حق‌الزحمه‌های غیرعادی بر رابطه بین استرس کاری حسابرسان و کیفیت حسابرسی اثر معنادار دارد.

### ۳- پیشینه پژوهش

فروغی‌راد و بزاززاده تربتی (۱۳۹۸) در مطالعه‌ای با استفاده از داده‌های ۱۶۸ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۸۲-۱۳۹۵ به بررسی رابطه بین استرس کاری حساب‌برسان و کیفیت حساب‌رسی پرداختند. نتایج بررسی آنها نشان داد که افزایش استرس کاری حساب‌برسان باعث افزایش اقلام تعهدی اختیاری و به عبارت دیگر باعث کاهش کیفیت حساب‌رسی می‌شود و در شرکت‌هایی با حساب‌رسی نخستین این اثرگذاری بیشتر است. توانگر و همکاران (۱۳۹۶) در مطالعه‌ای با استفاده از داده‌های ۱۲۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۹۱-۱۳۹۵ به بررسی رابطه بین دوره تصدی حساب‌رس، استرس کاری حساب‌برسان و کیفیت حساب‌رسی پرداختند. نتایج بررسی‌ها نشان داد که استرس کاری موجب کاهش کیفیت حساب‌رسی می‌گردد و دوره تصدی حساب‌برسان موجب تقویت ارتباط معکوس استرس کاری و کیفیت حساب‌رسی می‌شود.

مرویان حسینی و لاری دشت بیاض (۱۳۹۴)، در پژوهشی به بررسی نقش فرسودگی شغلی در رابطه بین استرس و عملکرد شغلی پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان دهنده وجود رابطه بین استرس شغلی، فرسودگی شغلی و عملکرد شغلی است. به عبارت دیگر، نتایج حاکی از تأیید ارتباطی مثبت و معنادار میان فرسودگی شغلی با عملکرد شغلی حساب‌برسان است. هم‌چنین، رابطه منفی استرس شغلی با عملکرد شغلی از طریق متغیر میانجی فرسودگی شغلی مورد تأیید قرار گرفت. خلیفه سلطانی و براری (۱۳۹۴)، در پژوهشی به بررسی علل و پیامدهای استرس نقش حساب‌رس پرداختند. جامعه آماری پژوهش شامل کلیه حساب‌برسان از رده کمک حساب‌رس تا حساب‌رس ارشد که در مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی و سازمان حساب‌رسی کشور تا پایان شش ماه اول سال ۱۳۹۲ مشغول به فعالیت بودند، می‌باشد. در این پژوهش ابتدا یک مطالعه مقدماتی با ۳۰ نفر حساب‌رس که به طور تصادفی انتخاب شده بودند انجام گرفت. تحلیل‌های آماری صورت گرفته نشان داد که به استثنای رابطه بین تضاد نقش و تمایل به ترک خدمت، روابط معناداری در جهت‌های تعیین شده وجود دارد. حاجیها و زارعی (۱۳۹۳)، در پژوهشی به بررسی عوامل استرس‌زا بر رضایت شغلی و عملکرد شغلی در بین حسابداران بخش عمومی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که رابطه منفی و معناداری بین ابهام نقش، تعارض نقش و گرانباری نقش با رضایت شغلی و عملکرد شغلی دارد. محمدی‌پور و غلامی (۱۳۹۱)، در پژوهشی با عنوان فشارهای روانی و فرسودگی شغلی حساب‌برسان مستقل به این نتیجه رسیدند که اظهارنظر تحت استرس بالا و فرسودگی شغلی باعث اختلال در عملکرد حساب‌برسان می‌شود و اظهارنظر حرفه‌ای آن‌ها را تحت تأثیر قرار می‌دهد. ژنو و جنج (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی تأثیر تلاش حساب‌رس بر کیفیت حساب‌رسی در چین در بازه زمانی ۲۰۰۶ تا ۲۰۱۱ پرداختند مطالعات آنها نشان داد که تلاش حساب‌رسی به طور معناداری احتمال تعدیلات حساب‌رسی (به ویژه تعدیل رو به پایین حساب‌رسی) را افزایش می‌دهد، که این موضوع بیشتر مانع از مدیریت سود شده و باعث بهبود کیفیت حساب‌رسی می‌شود، هم‌چنین آنها دریافتند که تلاش حساب‌رسی با تأثیرگذاری بر

فرآیند حسابرسی و بازده حسابرسی نقش مهمی در بهبود کیفیت حسابرسی دارد. سوهاردیناتو و لئونگ (۲۰۲۰)، به بررسی تأثیر استرس ناشی از اضافه‌کاری و محافظه‌کاری در کشور آمریکا پرداختند. دوره پژوهش آنها سال‌های ۲۰۱۳ تا ۲۰۱۷ بود. جامعه آماری پژوهش شامل شرکت‌هایی که عضو بورس اوراق بهادار آمریکا و مؤسسات حسابرسی که در PCAOB (هیئت نظارت بر شرکت‌های سهامی عام) عضو بودند می‌باشد. یافته‌های آنها نشان داد که بین کیفیت حسابرسی و محافظه‌کاری رابطه‌ای وجود ندارد اما در صورتی که محافظه‌کاری در سطح متوسط به کار برده شود باعث افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود، و استفاده از محافظه‌کاری در سطوح بالا باعث پایین آمدن کیفیت حسابرسی می‌شود. سیدو و افووا (۲۰۲۰)، به بررسی تأثیر ویژگی‌های هیأت مدیره بر کیفیت حسابرسی در کشور نیجریه طی سال‌های ۲۰۱۴ تا ۲۰۱۹ پرداختند. نمونه مورد پژوهش آن‌ها شامل ۲۳۴ شرکت - سال می‌باشد. آنها برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی از ارقام تعهدی اختیاری استفاده کردند. یافته‌های آنها حاکی از آن است که اندازه هیئت مدیره با کیفیت حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری دارد. نتایج تحقیق آنها نشان داد که هیچ شواهدی مبنی بر ارتباط بین استقلال هیئت مدیره و جنسیت بر کیفیت حسابرسی وجود ندارد. همچنین یافته‌های آنها نشان می‌دهد که ویژگی‌های هیئت مدیره هیچ تأثیری بر کیفیت حسابرسی ندارد. شختره و همکاران (۲۰۲۰)، به بررسی تأثیر حق الزحمه حسابرسی، اندازه مؤسسه حسابرسی و اظهارنظر حسابرسی بر کیفیت افشا پرداختند. جامعه آماری پژوهش شامل شرکت‌هایی است که صورت‌های مالی با کیفیت پایین داشتند و توسط کمیسیون بورس اوراق بهادار اردن نقض و مورد پذیرش واقع نشده است. دوره زمانی پژوهش طی سال‌های ۲۰۰۹-۲۰۱۶ است. برای تحلیل داده‌ها از رگرسیون لجستیک استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان داد که حق الزحمه حسابرسی تأثیر مثبتی بر کیفیت افشا دارد و این در حالی است که حق الزحمه می‌تواند تأثیر منفی بر تخلف از اظهارنظر واقعی داشته باشد. ماتوز و همکاران (۲۰۲۰)، در مطالعه‌ای با استفاده از داده‌های ۱۴۸ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار آمریکا طی دوره زمانی ۲۰۰۵-۲۰۱۵ به بررسی تأثیر حق الزحمه‌های غیرعادی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداختند. جامعه آماری این پژوهش شرکت‌هایی که در سال بعد از تصویب قانون ساربنز آکسلی (SOX)، مشکل مالی داشته و ورشکسته بودند و شرکت‌هایی که هیچ‌گونه مشکل مالی نداشتند را شامل می‌شد. یافته‌های آنها نشان داد که شرکت‌هایی که با بحران مالی روبرو بودند بیشتر از شرکت‌هایی که مشکل مالی نداشتند سعی می‌کردند با مدیریت سود بتوانند عملکرد ضعیف خود را پنهان کنند در این حالت حسابرسان مجبور بودند برای بررسی بهتر آزمون‌های زیادی را اجرا کنند آنها مجبور بودند ارقام تعهدی اختیاری را محدود کنند و برای این کار به زمان زیاد و منابع زیادی نیاز داشتند و به طبع آن حق الزحمه‌های حسابرسی بیشتری هم مطالبه می‌شد و از سویی دیگر معمولاً شرکت‌ها برای فرار از پاسخگویی به سهام‌داران بابت عملکرد ضعیف با پیشنهاد حق الزحمه بیشتر برای حسابرسان می‌خواستند اظهارنظر دلخواه خود را بدست آورند که این عامل باعث کاهش شدید کیفیت حسابرسی می‌شد. مندیرتا (۲۰۱۹)، در پژوهشی به بررسی رابطه بین حق الزحمه‌های

غیرعادی و کیفیت حسابرسی بعد از تشکیل هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام پرداخت. نمونه پژوهش شامل ۶۶۰۰ مشاهده سال-شرکت برای دوره‌های ۲۰۰۸ تا ۲۰۱۵ بود. وی در این پژوهش به بررسی این موضوع پرداخت که کیفیت حسابرسی بعد از ایجاد هیئت چه تغییری می‌کند. یافته‌ها نشان داد که حق الزحمه‌های غیرعادی ارتباط منفی و معناداری با کیفیت ارقام تعهدی داشته و این نشان دهنده ارتباط مثبت و معنادار بین حق الزحمه‌های غیرعادی و کیفیت حسابرسی بعد از ایجاد هیئت است. یان و ژی (۲۰۱۶)، به بررسی چگونگی تأثیر استرس کاری حسابرس بر کیفیت حسابرسی در کشور چین طی سال‌های ۲۰۰۹ تا ۲۰۱۳ پرداختند. آن‌ها 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 پژوهش آنها 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 ویژگی‌های فردی حسابرس بستگی دارد.

#### ۴- مسئله پژوهش و فرضیات پژوهش

مسئله پژوهش جاری این است که آیا استرس کاری بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد؟ و آیا مؤلفه‌های حق الزحمه‌های غیرعادی حسابرسی، حسابرسی نخستین و محافظه کاری بر این رابطه تأثیر دارند؟ در جهت پاسخ سوالات پژوهش فرضیات زیر تدوین شدند:

**فرضیه اول:** بین استرس کاری حسابرسان و کیفیت حسابرسی ارتباط معنادار وجود دارد.

**فرضیه دوم:** حسابرسی نخستین بر رابطه بین استرس کاری حسابرسان و کیفیت حسابرسی، تأثیری معنادار دارد.

**فرضیه سوم:** محافظه کاری بر رابطه بین استرس کاری حسابرسان و کیفیت حسابرسی تأثیری معنادار دارد.

**فرضیه چهارم:** حق الزحمه‌های غیرعادی بر رابطه بین استرس کاری حسابرسان و کیفیت حسابرسی تأثیری معنادار دارد.

#### ۵- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر طبقه‌بندی بر مبنای هدف، از نوع کاربردی است. همچنین از آنجایی که این تحقیق به دنبال بررسی رابطه میان استرس کاری حسابرسان و کیفیت حسابرسی می‌باشد، از نوع توصیفی - همبستگی بوده و به دلیل اینکه به روابط علی و معلولی بین متغیرها پرداخته شده است، از نوع علی پس از وقوع می‌باشد. در این پژوهش مبانی نظری و ادبیات تحقیق از طریق مطالعات کتابخانه‌ای به دست آمده، ضمن اینکه اطلاعات مورد نیاز از صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت‌ها، سایت کدال و بانک اطلاعاتی ره‌آورد نوین استخراج شده است. داده‌های گردآوری شده مربوط به هر یک از متغیرها در نرم‌افزار اکسل جمع‌آوری شده و در نهایت تجزیه و تحلیل



هم با استفاده از نرم‌افزار ۱۰ Eviews انجام گرفت.

### ۶- متغیرها و مدل‌های پژوهش

با توجه به فرضیه‌های مطرح شده، مدل اصلی آزمون فرضیه‌ها در این تحقیق به صورت زیر است:

مدل اصلی فرضیه اول:

رابطه ۱

$$|DA| = \alpha_0 + \alpha_1 WS + \sum \beta_1 \text{company} - \text{chara}_1 + \sum Y_i \text{Auditfirm} - \text{chara}_j + \sum \beta_k \text{Auditor} - \text{character}_k + \sum \phi_1 \text{Year}_1 + \varepsilon$$

مدل اصلی فرضیه دوم:

رابطه ۲

$$|DA| = \alpha_0 + \alpha_1 WS + \sum \beta_1 \text{company} - \text{chara}_1 + \sum Y_i \text{Auditfirm} - \text{chara}_j + \sum \beta_k \text{Auditor} - \text{character}_k + \sum \phi_1 \text{Year}_1 + \varepsilon$$

مدل اصلی فرضیه سوم:

رابطه ۳

$$|DA| = \alpha_0 + \alpha_1 WS + \alpha_2 \text{con} + \alpha_3 WS * \text{con} + \sum \beta_1 \text{company} - \text{chara}_1 + \sum Y_i \text{Auditfirm} - \text{chara}_j + \sum \beta_k \text{Auditor} - \text{character}_k + \sum \phi_1 \text{Year}_1 + \varepsilon$$

مدل اصلی فرضیه چهارم:

رابطه ۴

$$|DA| = \alpha_0 + \alpha_1 WS + \alpha_2 \text{abfes} + \alpha_3 WS * \text{abfes} + \sum \beta_1 \text{company} - \text{chara}_1 + \sum Y_i \text{Auditfirm} - \text{chara}_j + \sum \beta_k \text{Auditor} - \text{character}_k + \sum \phi_1 \text{Year}_1 + \varepsilon$$

در مدل‌های بالا متغیرها به صورت زیر تعریف می‌شوند:

WS: استرس کارس حسابرسان،

(company- characteristics): ویژگی‌های شرکت. یکی از فاکتورهایی که برای تعیین

کیفیت حسابرسی در این پژوهش استفاده شده است. برای محاسبه این فاکتور از این متغیرها

استفاده شده است: متغیرهای debt: نسبت بدهی به دارایی‌ها، size: اندازه شرکت، cf: نسبت

وجه نقد عملیاتی به مجموع دارایی‌ها، loss: زیان، inv: نسبت موجودی کالا به مجموع دارایی‌ها،

rev: نسبت حساب‌های دریافتی به مجموع دارایی‌ها، age: لگاریتم سن شرکت، spv: تعداد

اعضای هیئت‌مدیره استفاده شده است.

**Audit firm-chara** (Audit firm-characteristics): ویژگی‌های مؤسسه حسابداری. یکی از مواردی که برای محاسبه کیفیت حسابداری در این پژوهش استفاده شده است ویژگی‌های حسابداری است. برای محاسبه این فاکتور از متغیرهای ذیل استفاده شده است: big: اندازه مؤسسه حسابداری، ften: دوره تصدی حسابداری. cgh: تغییر حسابداری. **Auditor chara** (Auditor-characteristics): ویژگی‌های حسابداری. برای محاسبه این فاکتور از متغیرهای زیر استفاده شده است: Gen: جنسیت حسابداری. epr: تعداد امضاهای حسابداری، Fst: حسابداری نخستین. ws\*Fst: اثر تعامل حسابداری نخستین و استرس کاری حسابداری. covn: معیار محافظه کاری. ws\*Covn: اثر توأم استرس کاری حسابداری و معیار محافظه کاری. abfee\*ws: حق الزحمه‌های غیرعادی حسابداری. اثر توأم استرس کاری حسابداری و حق الزحمه‌های غیرعادی.

### ۱-۶- متغیر وابسته

در این پژوهش، بر اساس تحقیقات یان و ژی (۲۰۱۶) از معدل تعدیل شده جونز (۱۹۹۵) برای سنجش کیفیت ارقام تعهدی اختیاری به عنوان معیار کیفیت حسابداری استفاده شده است. ارقام تعهدی اختیاری اقلامی هستند که می‌توان برای مدیریت سود آن‌ها را دست کاری کرد و در جهت کسب منافع بیشتر عمل کرد. بسیاری از پژوهشگران از جمله بکر و همکاران (۱۹۹۸) عقیده دارند که این شاخص برای اندازه‌گیری کیفیت حسابداری مناسب است، زیرا هر اندازه سطح ارقام تعهدی اختیاری یک شرکت بیشتر باشد، امکان وجود مدیریت سود توسط آن واحد بیشتر خواهد بود و این بدان معناست که حسابداری نتوانسته است به نحو مناسب از بروز آن جلوگیری کند و در نتیجه کیفیت سود در سطح پایینی بوده است (سجادی و همکاران، ۱۳۹۱). متغیر وابسته در این پژوهش تحت عنوان کیفیت حسابداری، که برای اندازه‌گیری آن از قدر مطلق ارقام تعهدی اختیاری استفاده می‌شود که با استفاده از مدل تعدیل شده جونز ارائه شده توسط دچو و همکاران در سال ۱۹۹۵ محاسبه می‌شود.

رابطه ۵

$$\frac{TA_{i,t}}{A_{i,t-1}} = \alpha_1 \left( \frac{1}{A_{i,t-1}} \right) + \alpha_2 \left( \frac{\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) + \alpha_3 \left( \frac{PPE_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) + \varepsilon_{i,t}$$

که نمادها در آن به صورت زیر تعریف شده است:

$TA_{i,t}$ : کل ارقام تعهدی شرکت  $i$  در سال  $t$  است که از رابطه ۲ زیر محاسبه می‌گردد (ژیاو و جنج، ۲۰۲۰).

رابطه ۶

$$TA_{i,t} = \Delta AC_{i,t} - \Delta CL_{i,t} - \Delta CASH_{i,t} + \Delta STD_{i,t} - DEF_{i,t}$$

در رابطه ۶ نمادها به این شرح هستند:

$\Delta AC_{i,t}$ : تغییرات دارایی‌های جاری شرکت در هر سال نسبت به سال قبل

$\Delta CL_{i,t}$ : تغییرات بدهی‌های جاری شرکت  $i$  در هر سال نسبت به سال قبل  
 $\Delta CASH_{i,t}$ : تغییرات وجه نقد شرکت  $i$  در هر سال نسبت به سال قبل  
 $\Delta STD_{i,t}$ : تغییرات حصة جاری بدهی‌های بلندمدت شرکت  $i$  در هر سال نسبت به سال قبل  
 $\Delta DEF_{i,t}$ : هزینه استهلاک دارایی‌های ثابت نامشهود شرکت  $i$  در سال  $t$   
 $\Delta A_{i,t-1}$ : جمع دارایی‌های شرکت  $i$  در ابتدای سال  
 $\Delta REV_{i,t}$ : تغییرات درآمد فروش شرکت  $i$  در هر سال نسبت به سال قبل  
 $\Delta REC_{i,t}$ : تغییرات حساب‌های دریافتی شرکت  $i$  در هر سال نسبت به سال قبل  
 $\Delta PPE_{i,t}$ : اموال و ماشین‌آلات و تجهیزات شرکت  $i$  در سال  $t$   
 $\varepsilon AC_{i,t}$ : خطای مدل برای شرکت  $i$  در سال  $t$  می‌باشد. که از برآورد مدل فوق برای هر شرکت -سال مقادیر خطای مدل برایشان‌دهنده شاخص اقلام تعهدی اختیاری و کیفیت حسابرسی است.

## ۲-۶- متغیر مستقل:

مطابق با یان و ژی (۲۰۱۶)، استرس کاری حسابرسان بر اساس تعداد شرکت‌های حسابرسی شده به وسیله حسابرسان و بر اساس اندازه (لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها) شرکت‌های حسابرسی شده، و بر اساس تعداد امضاها روی گزارش حسابرسی به شرح رابطه ۷ زیر برآورد می‌شود:

$$WS = \frac{\sum_{i=1}^m \sum_{j=1}^n TA_{ij}}{m} \quad \text{رابطه ۷}$$

که در رابطه بالانماها به شرح زیر تعریف شده‌اند:

در این فرمول  $i$  نشان دهنده مؤسسات حسابرسی و  $j$  نشان دهنده شرکت‌های عضو جامعه آماری در دسترس می‌باشد. در رابطه بالا شرکت‌های حسابرسی شده  $j$  به وسیله مؤسسات حسابرسی  $i$

$WS$ : متوسط استرس کاری است که توسط دو یا سه حسابرسان امضا کننده گزارش حسابرسی یک شرکت خاص تحمل می‌شود (یان و ژی، ۲۰۱۶).

$TA_{ij}$ : لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها، که توسط یک مؤسسه حسابرسی در یک صنعت در یک سال معین حسابرسی شده است (ژیاو و جنج، ۲۰۲۰).

$n$ : تعداد کل شرکت‌های عضو جامعه آماری در دسترس که توسط مؤسسه حسابرسی در سال مالی مورد مطالعه حسابرسی شده‌اند. (یان و ژی، ۲۰۱۶).

$m$ : تعداد امضاها مربوط به سرپرست و مسئول کار در هر گزارش حسابرسی شرکت  $j$  است. گزارش حسابرسی اغلب شامل مهر و دو امضای سرپرست و مسئول کار می‌باشد (یان و ژی، ۲۰۱۶).

### ۳-۶- متغیرهای کنترلی:

متغیرهای زیر در این تحقیق به عنوان متغیر کنترلی در نظر گرفته شده است:

**debt:** مجموع بدهی‌ها بر دارایی‌ها (هویتاش و همکاران، ۲۰۰۷).

**size:** اندازه شرکت. جهت محاسبه اندازه شرکت از لگاریتم طبیعی فروش شرکت استفاده می‌شود (ژیائو و جنج، ۲۰۲۰).

**cf:** جریان نقد عملیاتی. از طریق خالص جریانهای نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی هر سهم محاسبه شده که با تقسیم نسبت وجه نقد عملیاتی به مجموع دارایی‌ها اندازه‌گیری می‌شود (یان و ژی، ۲۰۱۶).

**loss:** یک متغیر مجازی است که اگر شرکت زیان کسب کند عدد ۱ در غیر این صورت عدد صفر تعلق می‌گیرد (یان و ژی، ۲۰۱۶).

**inv:** نسبت موجودی کالا به مجموع دارایی‌ها (یان و ژی، ۲۰۱۶).

**rev:** نسبت حساب‌های دریافتنی به مجموع دارایی‌ها (ژیائو و جنج، ۲۰۲۰).

**Age:** لگاریتم سال‌های فعالیت شرکت در بورس اوراق بهادار (یان و ژی، ۲۰۱۶).

**Spv:** تعداد اعضای هیئت مدیره در سال مورد بررسی (یان و ژی، ۲۰۱۶).

**big:** این متغیر یک متغیر مجازی است اگر موسسه حسابداری بر اساس طبقه‌بندی سازمان بورس در رتبه‌های ۱ و ۲ باشد عدد ۱ در غیر این صورت عدد صفر تعلق می‌گیرد (محمدرضایی و احمدی، ۲۰۱۸).

**ftn:** برابر با تعداد سال‌هایی است که یک مؤسسه حسابداری، حسابرس مستقل یک شرکت بوده است (یان و ژی، ۲۰۱۶).

**cgh:** یک متغیر مجازی است که اگر حسابرس مستقل نسبت به قبل تغییر کرده باشد عدد یک در غیر این صورت عدد صفر تعلق می‌گیرد (محمدرضایی و احمدی، ۱۳۹۸).

**gen:** یک متغیر مجازی است که اگر شریک حسابرس زن باشد عدد یک در غیر این صورت عدد صفر تعلق می‌گیرد (یان و ژی، ۲۰۱۶).

**growth:** فرصت‌های رشد. از نسبت ارزش بازار حقوق صاحبان سهام به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام به عنوان نماینده‌ای برای رشد شرکت استفاده شده است (محمدرضایی و احمدی، ۱۳۹۸).

**foa:** بازده دارایی‌ها. شاخصی است از عملکرد مدیریت شرکت مورد رسیدگی. این متغیر از طریق تقسیم سود خالص به کل دارایی‌ها اندازه‌گیری می‌شود (ژیائو و جنج، ۲۰۲۰).

**lev:** اهرم مالی. از طریق تقسیم جمع بدهی‌ها بر جمع دارایی‌ها حاصل می‌شود (ژیائو و جنج، ۲۰۲۰).

**cata:** نسبت نقدشوندگی که از تقسیم دارایی‌های جاری بر کل دارایی‌ها به دست می‌آید (کام و والی، ۲۰۱۹).

**switch:** تغییر حسابرس. متغیری مجازی است در صورتی که حسابرس نسبت به سال قبل

تغییر کرده باشد عدد یک در غیر این صورت عدد صفر (ژیاو و جنج، ۲۰۲۰).

#### ۴-۶- متغیرهای تعدیل‌گر

متغیرهای تعدیل‌گر تحقیق حسابرسی نخستین، حق الزحمه‌های غیرعادی و محافظه کاری هستند که به شرح زیر محاسبه می‌شوند:

##### ۱-۴-۶- حسابرسی نخستین (fst)

حسابرسی نخستین: مطابق با تحقیقات یان و ژی (۲۰۱۶)، در صورتی که حسابرس برای اولین بار کار حسابرسی شرکتی را بر عهده بگیرد حسابرسی نخستین روی می‌دهد. برای محاسبه این متغیر با مقایسه مؤسسه امضا کننده گزارش حسابرس در سال مالی مورد بررسی نسبت به سال‌های قبل، اگر حسابرس تغییر کرده باشد، حسابرسی نخستین صورت گرفته و این متغیر مقدار یک می‌گیرد.

##### ۲-۴-۶- حق الزحمه‌های غیرعادی (Abfee)

حق الزحمه‌های غیرعادی حسابرسی به پیروی از مدل فانگ و هانگ (۲۰۰۸) و چن سو و وو (۲۰۰۵) با استفاده از قدر مطلق باقیمانده‌های رابطه ۸ محاسبه می‌شود:

$$NAF = +LagLnfee + Size + Growth + ROA + LEV + Loss + \varepsilon$$

##### ۳-۴-۶- محافظه کاری حسابداری (CON):

به عقیده گیولی و هاین (۲۰۰۰)، رشد اقلام تعهدی می‌تواند شاخصی از تغییر در درجه محافظه کاری حسابداری در طول یک دوره بلندمدت باشد. به بیانی دیگر اگر اقلام تعهدی افزایش یابد، در آن صورت محافظه کاری کاهش می‌یابد و برعکس. از این رو برای تعیین جهت تغییرات محافظه کاری اقلام تعهدی در عدد منفی یک ضرب می‌شود. جمع اقلام تعهدی و اقلام تعهدی اختیاری (غیرعملیاتی) به صورت رابطه ۹ محاسبه می‌شود:

$$ACC_{i,t} = (NI_{i,t} + DER_{i,t}) - CFO_{i,t}$$

$$OACC_{i,t} = \Delta(AR_{i,t} + I_{i,t} + P_{i,t}) - \Delta(AP_{i,t} + TP_{i,t})$$

$$NOACC_{i,t} = ACC_{i,t} - OACC_{i,t}$$

نتایج حاصل از این مدل بر اساس مدل گیولی و هاین این است که هر چه اقلام تعهدی غیرعملیاتی پایین‌تر باشد، محافظه کاری بالاتر خواهد بود (مهرانی و محمدآبادی، ۱۳۸۸). این پژوهش شاخص محافظه کاری را با استفاده از مدل گیولی و هاین (۲۰۰۰)، طبق رابطه ۱۰

محاسبه و اندازه‌گیری می‌کند.

رابطه ۱۰

$$CON = 1 - \frac{NOACC}{ACC}$$

که در رابطه‌های بالا نمادها به این شرح است:

$ACC_{i,t}$ : جمع اقلام تعهدی

$NI_{i,t}$ : سود خالص

$DEP_{i,t}$ : استهلاک سالانه

$CFO_{i,t}$ : جریان وجه نقد عملیاتی

$OACC_{i,t}$ : اقلام تعهدی عملیاتی

$\Delta AR_{i,t}$ : تغییرات در حساب‌های دریافتنی

$\Delta I_{i,t}$ : تغییرات در موجودی کالا

$\Delta P_{i,t}$ : تغییرات در پیش‌پرداخت‌ها

$\Delta AP_{i,t}$ : تغییرات در حساب‌های پرداختنی

$\Delta TP_{i,t}$ : تغییرات در مالیات‌های پرداختنی

$NOACC_{i,t}$ : اقلام تعهدی غیر عملیاتی

## ۷- جامعه و نمونه آماری

جامعه و نمونه آماری مورد مطالعه در این پژوهش شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۶ می‌باشد که بر اساس شرایط زیر محدود شده‌اند:

۱. شرکت قبل از سال ۱۳۹۰ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشد.
  ۲. جزء شرکت‌های تخصصی سرمایه‌گذاری و بانکی نباشد، زیرا این شرکت‌ها ماهیت و طبقه‌بندی اقلام صورت‌های مالی متفاوتی دارند.
  ۳. به دلیل همسانی و افزایش قابلیت مقایسه دوره‌ی مالی آن‌ها پایان اسفندماه باشد.
  ۴. داده‌های مورد نیاز برای محاسبه متغیرهای پژوهش برای شرکت‌های مربوط در قلمرو زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۶ در دسترس باشد.
  ۵. میزان حق الزحمه‌های حسابرسی در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا شده باشد.
  ۶. شرکت‌ها طی دوره پژوهش بیشتر از ۶ ماه وقفه معاملاتی نداشته باشند.
- بر اساس شرایط بالا ۱۲۳ شرکت و مجموعاً ۸۶۱ سال / شرکت مورد بررسی قرار گرفت.

## ۸- یافته‌های پژوهش

### ۸-۱- آمار توصیفی

آمار توصیفی متغیرهای تحقیق به شرح جدول ۱ می‌باشد

جدول ۱- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	نماد متغیر	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
کیفیت حساسرسی	DA	۰,۲۰۱۰۶۵	۰,۲۳۱۴۸۷	۰,۷۸۵۱۲۱	-۰,۰۸۰۶۶۱	۰,۱۳۴۸۲۲	-۱,۲۰۷۵۶	۱۱,۶۳۵۶۷
استرس کاری	WS	۷,۰۹۳۹	۶,۹۴۵۴۰۵	۹,۶۸۷۱۵۵	۴,۳۴۵۷۲۸	۰,۷۹۲۸۰۴	۰,۷۹۳۱۹۸	۴,۳۳۱۵۷۹
حق الزحمه غیرعادی	Abfee	۰,۱۳۵۸۵۶	۰,۱۱۴۵۵۷	۰,۸۲۰۸۷۵	-۰,۰۴۶۰۰۹	۰,۱۴۱۰۴۶	۰,۸۷۵۵۹	۶,۳۰۸۳۳۴
محافظه کاری	CONV	۰,۴۵۵۰۳۱	۰,۴۰۴۹۹۷	۵,۴۱۲۷۰۸	-۴,۴۷۰۲۳	۱,۵۴۳۰۸۵	-۰,۲۰۱۳۳۵	۴,۱۸۹۱۳۴
حساسرسی نخستین	FST	۰,۳۵۵۴۰۱	۰	۱	۰	۰,۴۷۸۹۱۳	۰,۶۰۴۲۱۶	۱,۳۶۵۰۷۷
اهرم مالی	DEBT	۰,۶۰۱۳۷۱	۰,۵۹۷۵۰۳	۱,۰۰۲۷۰۴	۰,۰۹۰۱۶۴	۰,۲۵۶۶۴۸	۳,۴۶۳۳۸	۴۱,۸۷۵۷۴
اندازه شرکت	SIZE	۱۳,۹۶۳۰۸	۱۳,۸۱۹۷۶	۱۹,۵۶۶۳۸	۸,۵۰۴۵۱۳	۱,۵۵۷۰۵۸	۰,۴۵۱۴۶۵	۴,۰۴۳۴۹
نسبت جریان نقد عملیاتی	CF	۰,۱۲۲۹۲	۰,۱۰۸۷۷۵	۰,۶۴۲۲۱	-۰,۳۸۷۰۱	۰,۱۲۹۰۱۱	-۰,۳۳۸۷۹۵	۴,۶۱۳۴۶۹
متغیر مجازی زیان شرکت ۱	LOSS	۰,۱۲۵۴۳۶	۰	۱	۰	۰,۳۳۱۴۰۵	۲,۲۶۱۷۸	۶,۱۱۵۶۴۹
نسبت موجودی کالا	INV	۰,۲۴۰۳۸۴	۰,۲۱۴۳۹۴	۰,۸۸۳۶۱۶	۰,۰۰۰۱۱۸	۰,۱۴۰۱۷۴	۱,۱۵۳۳۱۶	۴,۷۸۱۲۵۳
نسبت حساب‌های دریافتی	REV	۰,۲۶۲۲۷۷	۰,۲۲۴۷۳۲	۰,۸۳۵۲۸۷	۰,۰۰۰۱۴۲	۰,۱۷۹۰۶۳	-۰,۷۵۴۴۵۱	۲,۹۷۵۶۹۲
سن شرکت	AGE	۲,۹۸۷۳۸۱	۲,۹۴۴۴۳۹	۴,۱۱۰۸۷۴	۱,۳۸۶۲۹۴	۰,۵۹۱۰۷۳	-۰,۰۷۴۶۶۶	۲,۱۹۱۷۱۶
اندازه هیئت‌مدیره	SPV	۵,۰۴۶۴۵۸	۵	۷	۵	۰,۲۶۴۴۴۷	۶,۱۳۵۹۷	۴۱,۶۷۹۲۸
دوره تصدی حساسرسی	FTEN	۲,۴۵۱۸	۲	۷۲	۱	۱,۵۳۹۱۲۲	۱,۰۶۱۴۴۵	۳,۴۸۴۰۷۴
تنوع جنسیتی شرکای حساسرسی	GEN	۰,۱۱۹۶۲۸	۰	۱	۰	۰,۳۲۴۷۱۵	۲,۳۴۴۱۶۵	۶,۴۹۵۱۰۷
رشد	GROW	۰,۲۱۶۵۷۷	۰,۱۵۶۸۸۶	۷,۷۰۵۳۱۵	-۰,۸۴۵۲۶	۰,۴۹۹۷۲۷	۶,۱۲۲۱۳۱	۷۵,۱۸۳۵۹
بازده دارایی‌ها	ROA	۰,۱۱۰۲۰۶	۰,۰۹۳۱۳۶	۰,۶۳۱۳۴۳	-۱,۰۶۳۲۵	۰,۱۵۱۹۸۵	-۰,۵۸۶۹۸	۹,۹۹۰۹۲۵
نقد شوندگی	CATA	۱,۵۲۸۳۴۴	۱,۲۷۴۱۹۶	۱۳,۱۵۰۶۳	۰,۱۶۴۲۶۶	۱,۱۶۸۰۸۸	۵,۰۲۹۷۱۳	۳۹,۱۰۹۹۲
تغییر حساسرسی	SWICH	۰,۲۶۱۳۲۴	۰	۱	۰	۰,۴۳۹۶۱۱	۱,۰۸۶۴۸۱	۲,۱۸۰۴۴
اندازه حساسرسی	BIG4	۰,۲۶۱۳۲۴	۰	۱	۰	۰,۴۳۹۶۱۱	۱,۰۸۶۴۸۱	۲,۱۸۰۴۴

منبع: یافته‌های پژوهشگر

کمترین مقدار قدرمطلق اقلام تعهدی اختیاری، ۰,۰۸۰۶۶۱ مربوط به شرکت مربوط به شرکت پتروشیمی فارابی در سال ۱۳۹۴ بوده است که نشان می‌دهد شاخص کیفیت حساسرسی



در شرکت مذکور نسبت به کل شرکت‌های مورد مطالعه بیشترین مقدار را دارد و بیشترین میزان اقلام تعهدی اختیاری، ۰,۷۸۵۱۲۱ مربوط به شرکت مریوس در سال ۹۳ بوده که نشان می‌دهد شرکت مذکور در سال ۱۳۹۳ کمترین کیفیت حسابرسی را داشته است. ضریب چولگی متغیرها بیانگر آن است که به جز شاخص‌های کیفیت حسابرسی و بازده دارایی‌ها در سایر متغیرهای پژوهش چولگی به سمت راست وجود دارد که نشان می‌دهد تعداد شرکت‌هایی که مقدار کمتر از میانگین داشته‌اند به مراتب بیشتر از تعداد شرکت‌هایی است که مقادیر بالایی داشته‌اند. نتایج جدول ۱ نشان می‌دهد کشیدگی متغیرهای پژوهش بیشتر از توزیع نرمال می‌باشد.

## ۸-۲- نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

### ۸-۲-۱- نتیجه آزمون فرضیه اول

مدل رگرسیون برازش شده برای فرضیه اول به صورت زیر است:

$$|DA| = \alpha_0 + \alpha_1 WS + \sum \beta_i \text{company} - \text{chara}_i + \sum \gamma_i \text{Auditor firm} - \text{chara}_i + \sum \mu_k \text{Auditor} - \text{charactor}_k + \sum \theta_1 \text{Year}_1 + \varepsilon$$

در این مدل  $|DA|$  (کیفیت اقلام تعهدی اختیاری)،  $WS$  (استرس کاری حسابرسان شرکت)،  $\text{company-chara}_i$  (ویژگی‌های شرکت)،  $\text{Auditor-chara}_i$  (ویژگی‌های موسسه حسابرسی)،  $\text{Auditor-charactor}_k$  (ویژگی‌های حسابرسان). نتایج حاصل از برازش مدل دوم، در جدول ۲ نشان داده شده است.

جدول ۲- نتایج برازش مدل اول پژوهش

متغیر	نماد	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معنی داری
استرس کاری	ws	-۰,۱۱۸۵۷۹	۰,۰۳۱۸۴۱	-۳,۷۲۴۱۳۶	۰,۰۰۰۲
اهرم مالی	DEBT	-۰,۰۰۹۲۵۳	۰,۰۰۶۲۰۳	-۱,۴۹۱۷۶۲	۰,۱۳۶۳
اندازه شرکت	SIZE	-۰,۰۰۳۱۹۱	۰,۰۰۲۹۲۲	-۱,۰۹۲۰۴۵	۰,۲۷۵۳
نسبت جریان نقد عملیاتی	CF	۰,۰۰۴۹۸۴	۰,۰۰۴۴۹۱	۱,۱۰۹۷۴۹	۰,۲۶۷۶
متغیر مجازی زیان شرکت	LOSS	-۰,۰۰۶۶۴۳	۰,۰۰۲۳۷۹	-۲,۷۹۲۱۵۸	۰,۰۰۵۴
نسبت موجودی کالا	INV	۰,۰۰۲۶۲۷۲	۰,۰۱۱۴۷۳	۲,۲۸۹۸۸۹	۰,۰۲۲۴
نسبت حسابهای دریافتی	REV	۰,۰۱۷۱۳۲	۰,۰۰۷۰۱۳	۲,۴۴۲۷۱۶	۰,۰۱۴۹
سن شرکت	AGE	۰,۰۰۳۲۵۱۳	۰,۰۱۲۳۹۲	۲,۶۲۳۷۳۷	۰,۰۰۸۹
اندازه هیئت مدیره	SPV	۰,۰۰۳۷۹۱	۰,۰۰۳۴۳۶	۱,۱۰۳۴۵۵	۰,۲۷۰۳
دوره تصدی حسابرسان	FTEN	۰,۰۰۳۳۵۲	۰,۰۰۰۷۰۸	۴,۷۳۲۱۷۰	۰,۰۰۰۰
تنوع جنسیتی شرکای حسابرسی	GEN	۰,۰۰۷۸۵۴	۰,۰۰۱۶۶۱	۴,۷۲۷۲۴۷	۰,۰۰۰۰
رشد دارایی‌ها	GROW	-۰,۰۰۳۳۱۰	۰,۰۰۲۳۱۲	-۱,۴۳۱۶۴۵	۰,۱۵۲۸
بازده دارایی‌ها	ROA	۰,۰۰۶۲۹۲	۰,۰۰۷۹۶۹	۰,۷۸۹۵۵۶	۰,۴۳۰۱
نقد شوندگی	CATA	۰,۰۰۱۰۴۵	۰,۰۰۱۰۸۵	۰,۹۶۲۸۴۷	۰,۳۳۶۰
تغییر حسابرسان	SWITCH	۰,۰۰۴۲۳۲	۰,۰۰۲۳۴۴	۱,۸۰۵۸۲۴	۰,۰۷۱۴

متغیر	نماد	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معنی داری
اندازه حسابرسان	AUDITOR	۰,۰۱۱۲۳۱	۰,۰۰۷۲۴۷	۱,۵۴۹۸۹۹	۰,۱۲۱۷
ضریب ثابت	C	۰,۱۰۳۵۰۸	۰,۰۵۸۲۶۲	۱,۷۷۶۵۹۷	۰,۰۷۶۱
AR(1)		۰,۱۲۸۶۵۶	۰,۰۶۴۹۳۲	۱,۹۸۱۳۹۰	۰,۰۴۸۰
نتایج کلی مدل		ضریب تعیین تعدیل شده: ۶۲٪ آماره F: ۷/۷۸۶		آماره دوربین واتسون: ۲/۰۲۷ سطح معنی داری آماره F: ۰/۰۰۰	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

ضریب تعیین مدل رگرسیونی ۶۲ درصد می‌باشد و حاکی از آن است که این مدل توانسته است به میزان ۶۲ درصد از عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابداری شرکت‌های نمونه آماری را از طریق متغیرهای مستقل و کنترلی تبیین نماید. همچنین، نتایج نشان می‌دهد که آماره دوربین واتسون در تمامی معیارها بین ۱/۵ تا ۲/۵ بوده و بنابراین، بین خطاهای الگوی رگرسیونی خود همبستگی شدیدی وجود ندارد و عدم وجود خود همبستگی بین خطاها، به‌عنوان یکی از فرض‌های اساسی رگرسیون در خصوص مدل برازش شده، پذیرفته می‌شود.

سطح معنی داری آماره F کمتر از سطح خطای آزمون ( $\alpha=0/05$ ) است که نشان می‌دهد رگرسیون برآورد شده به لحاظ آماری معنی دار و روابط بین متغیرهای تحقیق، خطی می‌باشد. ضریب برآورد شده برای متغیر استرس کاری که تأثیر استرس کاری بر کیفیت حسابداری را نشان می‌دهد؛ برابر با  $-0/11$  و با سطح معناداری  $0/002$  می‌باشد که کوچک‌تر از  $0/05$  (سطح خطای آزمون) است. این یافته حاکی از ارتباط منفی و معنادار بین متغیرهای مذکور می‌باشد و فرضیه اول در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد نمی‌شود.

### ۲-۸- نتیجه آزمون فرضیه دوم

مدل رگرسیون برازش شده برای فرضیه دوم به صورت زیر است:

$$|DA| = \alpha_0 + \alpha_1 WS + \alpha_2 FST + \alpha_3 WS * FST + \sum \beta_i \text{company} - \text{chara}_i + \sum \gamma_i \text{Auditor firm} - \text{chara}_i + \sum \mu_k \text{Auditor} - \text{charactor}_k + \sum \theta_1 \text{Year}_1 + \varepsilon$$

در این مدل  $|DA|$  کیفیت ارقام تعهدی اختیاری، WS استرس کاری حسابرسان شرکت، FST حسابرسان نخستین،  $WS * FST$  اثر توام حسابداری نخستین و استرس کاری حسابرسان می‌باشد.

$\text{company} - \text{chara}_i$  (ویژگی‌های شرکت)،  $\text{Auditor firm} - \text{chara}_i$  (ویژگی‌های موسسه حسابداری)،  $\text{Auditor} - \text{charactor}_k$  (ویژگی‌های حسابرس)، FST (حسابرسی نخستین)،  $WS * FST$  (اثر توام حسابداری نخستین و استرس کاری حسابرس).

نتایج حاصل از برازش مدل دوم، در جدول ۳ نشان داده شده است.

جدول ۳- نتایج برازش مدل دوم پژوهش

متغیر	نماد	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معنی داری
استرس کاری	WS	-۰,۰۱۹۷۵۳	۰,۰۰۹۱۹۰	-۲,۱۴۹۴۵۸	۰,۰۳۲۰
حسابرسی نخستین	FST	-۰,۰۴۱۷۸۲	۰,۰۱۲۱۳۳	-۳,۴۴۳۷۸۴	۰,۰۰۰۶
حسابرسی نخستین* استرس کاری	WS*FST	-۰,۰۳۶۳۸۶۶	۰,۰۵۳۳۸۸	-۶,۸۱۵۵۲۵	۰,۰۰۰۰
اهرم مالی	DEBT	-۰,۰۲۳۴۱۵	۰,۰۲۱۸۹۹	-۱,۰۶۹۲۱۴	۰,۲۸۵۴
اندازه شرکت	SIZE	-۰,۰۱۰۹۵۲	۰,۰۱۲۶۱۳	-۰,۸۶۸۳۱۵	۰,۳۸۵۶
نسبت جریان نقد عملیاتی	CF	۰,۰۰۰۱۲۳	۰,۰۳۴۹۸۷	۰,۰۰۳۵۲۳	۰,۹۹۷۲
متغیر مجازی زبان شرکت	LOSS	۰,۰۰۱۲۷۱	۰,۰۱۱۲۸۲	۰,۱۱۲۶۸۹	۰,۹۱۰۳
نسبت موجودی کالا	INV	۰,۱۲۵۶۰۵	۰,۰۵۹۹۸۷	۲,۰۹۳۸۸۲	۰,۰۳۶۷
نسبت حسابه‌های دریافتی	REV	۰,۰۳۸۶۶۱	۰,۰۳۴۶۹۸	۱,۱۱۴۲۱۷	۰,۲۶۵۶
سن شرکت	AGE	-۰,۰۱۷۰۰۵	۰,۰۱۷۲۱۰	-۰,۹۸۸۱۱۴	۰,۳۳۳۵
اندازه هیئت مدیره	SPV	۰,۰۱۵۷۱۲	۰,۰۰۹۰۹۷	۱,۷۲۷۱۰۷	۰,۰۸۴۷
دوره تصدی حسابرسان	FTEN	۰,۰۱۸۴۴۶	۰,۰۰۷۶۹۷	۲,۳۹۶۵۷۴	۰,۰۱۶۹
تنوع جنسیتی شرکای حسابرسی	GEN	۰,۰۲۲۹۹۹	۰,۰۱۶۸۱۶	۱,۳۶۷۷۰۲	۰,۱۷۱۹
رشد دارایی‌ها	GROW	-۰,۰۰۰۲۸۸	۰,۰۰۹۱۸۵	-۰,۰۳۱۳۱۰	۰,۹۷۵۰
بازده دارایی‌ها	ROA	-۰,۰۲۳۳۷۱	۰,۰۳۱۹۵۱	-۰,۷۳۱۴۵۳	۰,۴۶۴۸
نقد شوندگی	CATA	-۰,۰۰۱۱۳۵	۰,۰۰۸۰۶۵	-۰,۱۴۰۷۷۳	۰,۸۸۸۱
تغییر حسابرسان	SWITCH	-۰,۰۵۰۰۸۴	۰,۰۱۸۸۱۷	-۲,۶۶۱۶۷۷	۰,۰۰۸۰
اندازه حسابرسان	AUDITOR	۰,۰۰۲۳۰۳	۰,۰۲۹۶۳	۰,۰۷۷۳۶۹	۰,۹۳۸۴
ضریب ثابت	C	۰,۱۰۲۷۴۶	۰,۲۱۱۱۶۳	۰,۴۹۱۳۰۵	۰,۶۲۳۴
AR(1)		-۰,۰۰۲۹۱۰	۰,۱۴۷۰۷۱	-۰,۰۱۹۷۸۶	۰,۹۸۴۲
نتایج کلی مدل					ضریب تعیین تعدیل شده: ۶۶٪ آماره F: ۱۶/۹۳۷
آماره دوربین واتسون: ۲/۱۹۰ سطح معنی داری آماره F: ۰/۰۰۰					

منبع: یافته‌های پژوهشگر

ضریب تعیین مدل رگرسیونی ۶۶ درصد می‌باشد و حاکی از آن است که این مدل توانسته است به میزان ۶۶ درصد از عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی شرکت‌های نمونه آماری را از طریق متغیرهای مستقل و کنترلی تبیین نماید. همچنین، نتایج نشان می‌دهد که آماره دوربین واتسون در تمامی معیارها بین ۱/۵ تا ۲/۵ بوده و بنابراین، بین خطاهای الگوی رگرسیونی خودهمبستگی شدیدی وجود ندارد و عدم وجود خودهمبستگی بین خطاها، به عنوان یکی از فرض‌های اساسی رگرسیون در خصوص مدل برازش شده، پذیرفته می‌شود. سطح معنی داری آماره F کمتر از سطح خطای آزمون ( $\alpha=0/05$ ) است رگرسیون برآورد شده به لحاظ آماری معنی دار و روابط بین متغیرهای تحقیق، خطی می‌باشد. ضریب برآورد شده برای متغیر استرس کاری حسابرسان، برابر با ۰/۰۱- و با سطح معناداری ۰/۰۰۰۲ می‌باشد که کوچک‌تر از ۰/۰۳۲ (سطح خطای آزمون) است؛ این یافته حاکی از ارتباط منفی و معنادار بین متغیر استرس کاری حسابرسان و کیفیت حسابرسی

می‌باشد. همچنین ضریب برآورد شده برای متغیر حسابداری نخستین، برابر با ۰/۰۴- و با سطح معناداری ۰/۰۰۰۶ می‌باشد که کوچک‌تر از ۰/۰۵ (سطح خطای آزمون) است؛ این یافته حاکی از ارتباط منفی و معنادار بین متغیر حسابداری نخستین و کیفیت حسابداری می‌باشد. همچنین معناداری ضریب برآورد شده برای متغیر ضرب حسابداری نخستین در استرس کاری حسابرسان، برابر با ۰/۰۰۰۰ نشان می‌دهد که حسابداری نخستین رابطه منفی بین استرس کاری حسابرسان و کیفیت حسابداری را تشدید می‌کند. این یافته با ادعای مطرح شده در فرضیه پژوهش سازگار می‌باشد و این فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود.

### ۳-۲-۸ - نتیجه آزمون فرضیه سوم

مدل رگرسیون فرضیه سوم به صورت زیر است:

$$|DA| = \alpha_0 + \alpha_1 WS + \alpha_2 abfee + \alpha_3 WS * abfee + \sum \beta_i company - chara_i + \sum \gamma_i Auditor firm - chara_i + \sum \mu_k Auditor - charactor_k + \sum \theta_1 Year_1 + s$$

در این |DA| مدل کیفیت اقلام تعهدی اختیاری، WS استرس کاری حسابرسان شرکت، company-chara<sub>i</sub> (ویژگی‌های شرکت)، Auditor firm-chara<sub>i</sub> (ویژگی‌های موسسه حسابداری)، Auditor-charactor<sub>k</sub> (ویژگی‌های حسابرسان)، con (محافظه کاری)، ws\*con (اثر توأم محافظه کاری و استرس کاری حسابرسان). نتایج حاصل از برازش مدل سوم، در جدول ۴ ذکر شده است:

جدول ۴ - نتایج برازش مدل سوم پژوهش

متغیر	نماد	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معنی‌داری
استرس کاری	WS	۰,۰۰۲۲۶۹	۰,۰۰۶۲۷۸	۰,۳۵۵۶۹۴	۰,۷۲۲۲
محافظه کاری	CONV	-۰,۰۰۰۹۱۴	۰,۰۰۴۹۶۹	-۰,۱۸۴۰۵۸	۰,۸۵۴۰
محافظه کاری* استرس کاری	WS*CON	۶,۱۱E-۰۵	۰,۰۰۰۶۲۸	۰,۰۹۷۴۹	۰,۹۲۲۴
اهرم مالی	DEBT	-۰,۰۰۰۸۳۵۷	۰,۰۰۵۰۴۰	-۱,۶۵۸۱۱۸	۰,۰۹۷۸
اندازه شرکت	SIZE	-۰,۰۰۳۵۸۷	۰,۰۰۲۸۷۷	-۱,۳۴۶۸۱۹	۰,۲۱۳۰
نسبت جریان نقد عملیاتی	CF	۰,۰۰۲۹۰۲	۰,۰۰۳۳۴۵	۰,۸۶۷۳۹۷	۰,۳۸۶۱
متغیر مجازی زبان شرکت	LOSS	-۰,۰۰۵۲۰۸	۰,۰۰۲۵۹۴	-۲,۰۰۷۷۲۷	۰,۰۴۵۱
نسبت موجودی کالا	INV	۰,۰۲۹۷۱۰	۰,۰۱۲۶۲۴	۲,۳۵۳۵۰۲	۰,۰۱۸۹
نسبت حسابهای دریافتی	REV	۰,۰۱۸۳۶۸	۰,۰۰۷۱۱۴	۲,۵۸۱۹۶۴	۰,۰۱۰۱
سن شرکت	AGE	۰,۰۳۶۵۱۲	۰,۰۱۲۷۵۶	۲,۸۶۲۳۲۵	۰,۰۰۴۴
اندازه هیئت مدیره	SPV	۰,۰۰۴۹۸۸	۰,۰۰۳۹۰۶	۱,۲۷۶۸۰۸	۰,۲۰۲۲
دوره تصدی حسابرسان	FTEN	۰,۰۰۳۱۴۴	۰,۰۰۰۷۹۸	۳,۹۴۰۶۷۹	۰,۰۰۰۱

۰,۰۰۰۱	۳,۹۸۲۷۵۶	۰,۰۰۲۰۰۸	۰,۰۰۷۹۹۶	GEN	تنوع جنسیتی شرکای حسابرسی
۰,۲۱۸۹	-۱,۲۳۰۸۲۵	۰,۰۰۲۲۵۷	-۰,۰۰۲۷۷۸	GROW	رشد دارایی‌ها
۰,۲۵۷۹	۱,۱۳۲۳۸۱	۰,۰۰۷۴۱۷	۰,۰۰۸۳۹۸	ROA	بازده دارایی‌ها
۰,۲۹۴۴	۱,۰۴۹۵۰۶	۰,۰۰۱۱۱۸	۰,۰۰۱۱۷۴	CATA	نقد شوندگی
۰,۱۲۴۵	۱,۵۳۸۴۲۳	۰,۰۰۲۴۷۳	۰,۰۰۳۸۰۵	SWICH	تغییر حسابرسان
۰,۰۹۳۱	۱,۶۸۲۳۱۳	۰,۰۰۶۹۷۶	۰,۰۰۱۱۷۳۵	AUDITOR	اندازه حسابرسان
۰,۲۱۱۰	۱,۲۵۲۱۶۰	۰,۰۰۶۰۳۲۸	۰,۰۰۷۵۵۴۰	C	ضریب ثابت
۰,۰۴۸۹	۱,۹۷۳۸۵۲	۰,۰۰۶۶۰۷۰	۰,۱۳۰۴۱۳		AR(1)
آماره دوربین واتسون: ۲/۰۳۲ سطح معنی داری آماره F: ۰/۰۰۰			ضریب تعیین تعدیل شده: ۶۳٪ آماره F: ۷/۷۴۷		نتایج کلی مدل

منبع: یافته‌های پژوهشگر

ضریب تعیین مدل رگرسیونی ۶۳ درصد می‌باشد و حاکی از آن است که این مدل توانسته است به میزان ۶۳ درصد از عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی شرکت‌های نمونه آماری را از طریق متغیرهای مستقل و کنترلی تبیین نماید. همچنین، نتایج نشان می‌دهد که آماره دوربین واتسون در تمامی معیارها بین ۱/۵ تا ۲/۵ بوده و بنابراین، بین خطاهای الگوی رگرسیونی خودهمبستگی شدیدی وجود ندارد و عدم وجود خودهمبستگی بین خطاها، به عنوان یکی از فرض‌های اساسی رگرسیون در خصوص مدل برازش شده، پذیرفته می‌شود. سطح معنی‌داری آماره F کمتر از سطح خطای آزمون ( $\alpha=0/05$ ) است و در رگرسیون برآورد شده به لحاظ آماری معنی دار و روابط بین متغیرهای تحقیق، خطی می‌باشد. سطح معناداری متغیرهای استرس کاری، محافظه کاری و ضرب متغیر استرس کاری در محافظه کاری از ۵ درصد بیشتر است که نشان می‌دهد رابطه تعدیل‌کننده و در نتیجه فرضیه سوم مورد پذیرش قرار نمی‌گیرد.

#### ۴-۲-۸- نتیجه آزمون فرضیه چهارم

مدل رگرسیون فرضیه چهارم به صورت زیر می‌باشد.

$$|DA| = \alpha_0 + \alpha_1 WS + \alpha_2 abfee + \alpha_3 WS * abfee + \sum \beta_i company - chara_i + \sum \gamma_i Auditor firm - chara_i + \sum \mu_k Auditor - charactor_k + \sum \theta_1 Year_1 + \varepsilon$$

در این مدل  $|DA|$  کیفیت اقلام تعهدی اختیاری، WS استرس کاری حسابرسان شرکت، (ویژگی‌های شرکت)، Auditor firm-chara<sub>i</sub> (ویژگی‌های موسسه حسابرسی)، Auditor-charactor<sub>k</sub> (ویژگی‌های حسابرسان)، abfee (حق الزحمه‌های غیرعادی)، ws\*abfee (اثر توأم حق الزحمه‌های غیرعادی و استرس کاری حسابرسان)، (اثر توأم حق الزحمه‌های غیرعادی و استرس کاری حسابرسان). نتایج حاصل از برازش مدل چهارم، در جدول ۶ آمده است.

جدول ۵- نتایج برازش مدل چهارم پژوهش

متغیر	نماد	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معنی داری
استرس کاری	WS	-۰,۰۰۱۴۷۲	۰,۰۰۸۲۹۹	-۰,۱۷۷۳۶۴	۰,۸۵۹۳
حسابرسی نخستین	ABFEE	-۰,۰۰۳۴۲۴	۰,۰۱۷۲۴۵	-۰,۱۹۸۵۶۹	۰,۸۴۳۶
حسابرسی نخستین* استرس کاری	WS* ABFEE	۰,۰۰۰۵۵۰	۰,۰۰۳۸۲۰	۰,۱۴۴۱۰۳	۰,۸۸۵۵
اهرم مالی	DEBT	-۰,۰۱۷۴۱۱	۰,۰۰۷۹۰۵	-۲,۲۰۲۵۹۹	۰,۰۲۸۰
اندازه شرکت	SIZE	-۰,۰۱۵۵۶۵	۰,۰۰۶۱۵۱	-۲,۵۳۰۳۴۶	۰,۰۱۱۷
نسبت جریان نقد عملیاتی	CF	۰,۰۰۳۳۳۷	۰,۰۱۶۷۰۶	۰,۱۹۹۷۳۳	۰,۸۴۱۸
متغیر مجازی زبان شرکت	LOSS	-۰,۰۰۰۷۳۲	۰,۰۰۳۴۰۷	-۰,۲۱۴۸۱۵	۰,۸۳۰۰
نسبت موجودی کالا	INV	۰,۰۷۷۱۲۳	۰,۰۱۷۵۴۵	۴,۳۹۵۸۱۰	۰,۰۰۰۰
نسبت حسابهای دریافتی	REV	۰,۰۳۹۷۹۰	۰,۰۱۱۹۸۸	۳,۳۱۹۱۸۹	۰,۰۰۱۰
سن شرکت	AGE	۰,۰۴۰۳۸۳	۰,۰۰۵۸۵۸	۶,۸۹۳۰۹۱	۰,۰۰۰۰
اندازه هیئت مدیره	SPV	۰,۰۰۰۱۹۲	۰,۰۰۲۱۰۵	۰,۰۰۹۰۸۱	۰,۹۲۷۵
دوره تصدی حسابرسان	FTEN	۰,۰۰۵۸۶۹	۰,۰۰۱۰۹۹	۵,۳۳۸۳۴۸	۰,۰۰۰۰
تنوع جنسیتی شرکای حسابرسی	GEN	۰,۰۱۴۰۱۷	۰,۰۰۴۵۸۵	۳,۰۵۷۱۸۸	۰,۰۰۲۳
رشد دارایی‌ها	GROW	۰,۰۰۰۶۴۴	۰,۰۰۳۴۵۵	۰,۱۸۶۴۰۱	۰,۸۵۲۲
بازده دارایی‌ها	ROA	۰,۰۱۳۱۲۵	۰,۰۱۵۴۵۰	۰,۸۴۹۴۸۴	۰,۳۹۶۰
نقد شوندگی	CATA	۰,۰۰۰۹۷۵	۰,۰۰۳۷۵۷	۰,۲۵۹۴۱۷	۰,۷۹۵۴
تغییر حسابرسان	SWITCH	۰,۰۰۵۱۴۹	۰,۰۰۳۳۷۱	۱,۵۲۷۵۴۳	۰,۱۲۷۲
اندازه حسابرسان	AUDITOR	۰,۰۱۳۰۹۵	۰,۰۰۹۷۵۰	۱,۳۴۲۹۷۷	۰,۱۷۹۸
ضریب ثابت	C	۰,۰۲۸۳۹۵	۰,۰۳۳۷۴۹	۰,۸۴۱۳۵۷	۰,۴۰۰۵
AR(1)		-۰,۰۳۴۶۸۳	۰,۰۲۵۱۲۳	-۱,۳۸۰۵۱۱	۰,۱۶۷۹
نتایج کلی مدل		ضریب تعیین تعدیل شده: ۵۹٪ آماره F: ۶/۷۹۶	آماره دوربین واتسون: ۱/۹۴۹ سطح معنی داری آماره F: ۰/۰۰۰		

منبع: یافته‌های پژوهشگر

ضریب تعیین مدل رگرسیونی ۵۹ درصد می‌باشد و حاکی از آن است که این مدل توانسته است به میزان ۵۹ درصد از عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی شرکت‌های نمونه آماری را از طریق متغیرهای مستقل و کنترلی تبیین نماید. همچنین، نتایج نشان می‌دهد که آماره دوربین واتسون در تمامی معیارها بین ۱/۵ تا ۲/۵ بوده و بنابراین، بین خطاهای الگوی رگرسیونی خودهمبستگی شدیدی وجود ندارد و عدم وجود خودهمبستگی بین خطاها، به عنوان یکی از فرض‌های اساسی رگرسیون در خصوص مدل برازش شده، پذیرفته می‌شود. سطح معنی داری آماره F کمتر از سطح خطای آزمون ( $\alpha=0/05$ ) است رگرسیون برآورد شده به لحاظ آماری معنی دار و روابط بین متغیرهای تحقیق، خطی می‌باشد. سطح معناداری متغیرهای استرس کاری، حق الزحمه غیرعادی و ضرب متغیر استرس کاری در حق الزحمه‌های غیرعادی از ۵ درصد بیشتر است که نشان می‌دهد رابطه تعدیل کننده و در نتیجه فرضیه چهارم مورد پذیرش قرار نمی‌گیرد.

## ۹- نتیجه‌گیری و پیشنهادهای تحقیق

نتیجه نشان داد که میان استرس کاری و کیفیت حسابرسی رابطه منفی معناداری وجود دارد. این یافته نشان می‌دهد که استرس و فشار کاری منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. بر این اساس حسابرسان در مواجهه با فشار کاری دست به اقدامات منفی از قبیل انجام ندادن برخی اقدامات مهم و تعجیل در بررسی‌های مورد نیاز می‌زنند که چنین اقداماتی به طور مستقیم و یا غیرمستقیم به کیفیت حسابرسی لطمه وارد می‌کند. این نتایج با نتایج با آلمر و کاپلان (۲۰۰۲)، فروغی‌راد و بزاززاده (۱۳۹۸) و توانگر، افسانه و همکاران (۱۳۹۶) مطابق است؛ اما مغایر با یافته‌های یان و ژی (۲۰۱۶) و هانمین و شنگن (۲۰۱۶) می‌باشد. همچنین نتایج پژوهش نشان می‌دهد حسابرسی نخستین رابطه منفی استرس کاری و کیفیت حسابرسی را تشدید می‌کند. بر این اساس حسابرسی نخستین عامل تشدیدکننده استرس کاری بوده که منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. اثر منفی استرس کاری بر رابطه کیفیت حسابرسی و فشار کاری به این دلیل است که حسابرسان در نخستین حسابرسی خود نسبت به صاحب‌کار جدید نیاز به شناخت بیشتری داشته و با وجود فشار کاری نمی‌تواند به این شناخت دست پیدا کند و این عدم شناخت کافی به دلیل حسابرسی نخستین رابطه منفی استرس کاری و کیفیت حسابرسی را تشدید می‌کند. نتایج این یافته با نتایج یان و ژی (۲۰۱۶) و هانمین و شنگن (۲۰۱۶) و گایگر و راکوندان (۲۰۰۲) و نتایج فروغی‌راد و بزاززاده (۱۳۹۸) مطابق است.

نتایج نشان داد که فرضیه سوم مبنی بر اثر معنادار محافظه کاری بر رابطه بین استرس کاری حسابرسان و کیفیت حسابرسی، رد شد. محافظه کاری محصول ابهام است و هرگاه حسابداران با ابهام روبرو شوند محافظه کاری را به کار می‌برند در نتیجه انتظار می‌رفت که محافظه کاری رابطه منفی میان استرس کاری حسابرسان و کیفیت حسابرسی را تضعیف کند. این یافته ممکن است به این دلیل باشد که زمانی که استرس کاری حسابرسان زیاد می‌شود حسابرسان دیگر محافظه کارانه عمل نمی‌کنند و در واقع این عامل اثر گذار نشده است. نتایج این یافته مغایر با نتایج یان و ژی (۲۰۱۶) و مطابق یافته‌های سوهاردیناتو و لئونگ (۲۰۲۰) چنگز و ولسوری (۲۰۰۶) است. نتایج آزمون فرضیه چهارم نشان داد حق الزحمه‌های غیرعادی بر رابطه استرس کاری و کیفیت حسابرسی اثر معناداری ندارد. این یافته ممکن است به این دلیل باشد که قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی در ایران تابعی از شرایطی است که استرس کاری در آن‌ها قرار نمی‌گیرد. نتایج این یافته مغایر با نتایج ماتوز و همکاران (۲۰۲۰) یان و ژی (۲۰۱۶) و دیویس و همکاران (۱۹۹۳) و درانالوپ و همکاران (۲۰۱۷) است. بر اساس نتایج پژوهش به قانون‌گذاران حسابرسی ایران پیشنهاد می‌شود، دستورالعمل‌هایی تدوین شود تا سقف حسابرسی‌های مجاز موسسات حسابرسی تابع امکانات انسانی و فنی آنها بوده و صاحبکاران به طور متناسبی میان موسسات توزیع شود تا از استرس کاری حسابرسان کاسته شود.



## فهرست منابع

### الف- منابع فارسی

۱. فروغی‌راد، رسول. بزاززاده تربتی، حمیدرضا. (۱۳۹۸). تأثیر استرس کاری حسابرسان بر کیفیت حسابداری. دانش حسابداری، ۱۹(۷۴)، ۱۵۱-۱۷۴۱
۲. توانگر، افسانه. کوزه‌گر، پریناز و نجفی، مریم. (۱۳۹۶). تأثیر دوره تصدی حسابرسان بر رابطه بین استرس کاری و کیفیت حسابداری؛ فصلنامه تطبیقی در مدیریت مالی و حسابداری، سال اول، شماره اول، ۹۲-۱۰۲
۳. حاجیه‌ها، زهره. زارعی، محمدعارف. (۱۳۹۳). تأثیر سبک زندگی سالم بر استرس شغلی در حسابرسان بخش عمومی (مطالعه موردی: کارکنان اداره کل امور مالیاتی استان سیستان و بلوچستان). دو فصلنامه علمی- پژوهشی حسابداری دولتی، ۱(۱)، ۷۳-۸۲.
۴. خلیفه‌سلطانی، سید احمد، و براری، سمانه. (۱۳۹۴). بررسی علل و پیامدهای استرس نقش حسابرسان. فصلنامه حسابداری مالی، ۷(۲۸)، ۳۲-۵۵.
۵. محمدی‌پور، رحمت اله و غلامی، صفورا. (۱۳۹۱). اثر فشارهای روانی و فرسودگی شغلی حسابرسان مستقل بر کیفیت گزارش‌های حسابداری، کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه‌گذاری، گرگان، دانشگاه جامع علمی کاربردی استان گلستان.
۶. مرویان حسینی، زهرا و لاری دشت‌بیاض، محمود. (۱۳۹۴). بررسی نقش فرسودگی شغلی در رابطه بین استرس و عملکرد شغلی حسابرسان. فصلنامه حسابداری سلامت، ۴(۱)، ۵۷-۸۰.
۷. مهرانسی، ساسان. محمدآبادی، مهدی. (۱۳۸۸). روش‌های اندازه‌گیری محافظه‌کاری. فصلنامه حسابداری، ۲۳(۲۰۶)، ۵۸-۶۲.
۸. نیک‌بخت، محمدرضا و تنانی، محسن. (۱۳۸۹). آزمون عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابداری صورت‌های مالی. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۲(۲)، ۱۱۱-۱۳۲.

### ب- منابع خارجی

1. 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: A Journal of Practice & Theory*, 29(2), 27-43.
2. Choo, F. (1995). Auditors' judgment performance under stress: A test of the predicted relationship by three theoretical models. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 10(3), 611-641
3. Cordes, C. L., & Dougherty, T. W. (1993). A review and an integration of research on job burnout. *Academy of management review*, 18(4), 621-656.
4. Dechow, P. M., Sloan, R. G., & Sweeney, A. P. (1995). Detecting earnings management. *Accounting review*, 193-225.
5. Dwyer, D. J., & Ganster, D. C. (1991). The effects of job demands and control on employee attendance and satisfaction. *Journal of Organizational Behavior*, 12(7), 595-608.
6. EIMANI, B. M. (2015). The Challenges beyond the Obligation of Performance Audit in the Government Agencies of Iran.
7. Elstad, J. I., & Vabø, M. (2008). Job stress, sickness absence and sickness presenteeism in Nordic elderly care. *Scandinavian journal of public health*, 36(5), 467-474.-
8. Fang, J. X., & Hong, J. Q. (2008). Abnormal audit fees and their damage to audit quality. *China Accounting Review*, 6, 425-442.
9. Fletcher, B., & Jones, F. (1993). A refutation of Karasek's demand-discretion model of occupational stress with a range of dependent measures. *Journal of organizational behavior*, 14(4), 319-330.
10. Geiger, M. A., & Raghunandan, K. (2002). Auditor tenure and audit reporting failures. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), 67-78.
11. Givoly, D., & Hayn, C. (2000). The changing time-series properties of earnings, cash flows

- and accruals: Has financial reporting become more conservative?. *Journal of accounting and economics*, 29(3), 287-320.
12. Glater, J. (2002). Audit firms await fallout and windfall. *The New York Times* (March 14)
  13. Gul, F. A., Shuai, M., & Karen, L. (2017). Busy auditors, partner-client tenure, and audit quality: Evidence from an emerging market. *Journal of International Accounting Research*, 16(1), 83-105. <https://doi.org/10.2308/jiar-51706>
  14. Hamilton, J., Ruddock, C., Stokes, D. J., & Taylor, S. L. (2005). Audit partner rotation, earnings quality and earnings conservatism. *Earnings Quality and Earnings Conservatism* (June 9, 2005).
  15. Hirsch, J. (2002). Enron audit fee raises some brows. *Los Angeles Times*, A-1
  16. Hoitash, R., Markelevich, A., & Barragato, C. A. (2007). Auditor fees and audit quality. *Managerial Auditing Journal*.
  17. Huang, H., & Bai, P. (2014). CPA's job stress, perceived organizational support and job performance. *Auditing Res.*, 2, 89-94.
  18. Ismail, M. I., & Teck-Hong, T. (2011). Identifying work related stress among employees in the Malaysian financial sector. *World Journal of Management*, 3(2), 229-243.
  19. Janssen, O. (2001). Fairness perceptions as a moderator in the curvilinear relationships between job demands, and job performance and job satisfaction. *Academy of management journal*, 44(5), 1039-1050.
  20. Jusoh, R., Ibrahim, D. N., & Zainuddin, Y. (2008). The performance consequence of multiple performance measures usage. *International Journal of Productivity and Performance Management*.
  21. Karasek Jr, R. A. (1979). Job demands, job decision latitude, and mental strain: Implications for job redesign. *Administrative science quarterly*, 285-308.
  22. Lai, K. W. (2019). Audit report lag, audit fees, and audit quality following an audit firm merger: Evidence from Hong Kong. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 36, 100271.
  23. Lennox, C., & Wu, X. (2018). A review of the archival literature on audit partners. *Accounting Horizons*, 32 (2), 1-35. <https://doi.org/10.2308/acch-51942>
  24. Li, D. (2007). Auditor tenure and accounting conservatism (Doctoral dissertation, Georgia Institute of Technology).  
Wal, C.K.; May, T.G.; Ye, T.S.; Yuan, T.S.; and Y.Y. Mun (2013). The Relationship between Work Stress and Auditors Job Performance, M.A. Thesis in Accounting, University Tunku Abdul Rahman.
  25. López, D. M., & Peters, G. F. (2012). The effect of workload compression on audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(4), 139-165.
  26. Margheim, L., Kelley, T., & Pattison, D. (2005). An empirical analysis of the effects of auditor time budget pressure and time deadline pressure. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 21(1).
  27. Matozza, F., Biscotti, A. M., D'Amico, E., & Strologo, A. D. (2020). ABNORMAL AUDIT FEES AND AUDIT QUALITY. THE IMPACT OF BUSINESS CONTEXT ON AUDITORS' PRIORITIES. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 24(3).
  28. Mendiratta, A. (2019). Abnormal Audit Fees and Audit Quality Post PCAOB. *Journal of Commerce & Accounting Research*, 8(3).
  29. Mohd Nor, M. N. (2011). Auditor stress: Antecedents and relationships to audit quality.
  30. Morgan, D. G., Semchuk, K. M., Stewart, N. J., & D'Arcy, C. (2002). Job strain among staff of rural nursing homes: A comparison of nurses, aides, and activity workers. *JONA: The Journal of Nursing Administration*, 32(3), 152-161.
  31. Novriansa, A., Subeki, A., & Aryanto, A.. (2019) Conflict Management Style and Role Stress on Government Auditor: A Perspective from Conservation of Resources Theory.
  32. Otley, D. T., & Pierce, B. J. (1996). Auditor time budget pressure: consequences and antecedents. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.

33. Shakhatareh, M. Z., Alsmadi, S. A., & Alkhataybeh, A. (2020). The effect of audit fees on disclosure quality in Jordan. *Cogent Business & Management*, 7(1), 1771076. *Journal of Accounting and Economics*, 69(2-3), 101282.
34. Soobaroyen, T., & Chengabroyan, C. (2016). Auditors' perceptions of time budget pressure, premature sign offs and under-reporting of chargeable time: evidence from a developing country. *International Journal of Auditing*, 10(3), 201-218.
35. Suhardianto, N., & Leung, S. C. (2020). Workload stress and conservatism: An audit perspective. *Cogent Business & Management*, 7(1), 1789423.
36. Sundgren, S., & Svanström, T. (2014). Auditor-in-charge characteristics and going-concern reporting. *Contemporary Accounting Research*, 31(2), 531-550.
37. Sweeney, J. T., & Summers, S. L. (2002). The effect of the busy season workload on public accountants' job burnout. *Behavioral Research in Accounting*, 14(1), 223-245.
38. Turner, L. E. (2002). Oversight Hearing on "Accounting and Investor Protection Issues Raised by Enron and Other Public Companies: Oversight of the Accounting Profession, Audit Quality and Independence, and Formulation of Accounting Principles." Senate Committee on Banking, Housing.
39. Xiao, T., Geng, C., & Yuan, C. (2020). How audit effort affects audit quality: An audit process and audit output perspective. *China Journal of Accounting Research*.
40. Xie, S., & Yan, H. (2014). Comparative study on the effect of CPA firm rotation and CPA rotation. *Auditing Res*, 4, 81-88.
41. Xu, C. (1999). Work stress system: mechanism, handling and management. *J. Zhejiang Normal Univ.: Social Sci*, 5, 69-73.
42. Xue, S., Ye, F., & Fu, C. (2012). Partners' industry expertise, tenure and audit quality: evidence from China. *China Account. Finance Rev*, 3, 109-133.
- Barua, A., Lennox, C., & Raghunandan, A. (2020). Are audit fees discounted in initial year audit engagements?.
43. Yan, H., & Xie, S. (2016). How does auditors' work stress affect audit quality? Empirical evidence from the Chinese stock market. *China Journal of Accounting Research*, 9(4), 305-319