

بررسی تأثیر استرس کار حسابری بر کیفیت حسابری

مرید عالی پور^۱

اله کرم صالحی^۲

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۶/۰۱

تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۴/۱۹

چکیده:

حسابرسان، به دلیل تضاد منافع‌ی که بین مدیران و سرمایه‌گذاران 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 کار حسابری می‌گردد و ممکن است روی کیفیت حسابری تأثیر بسزایی داشته باشد. بنابراین هرچه قدر کیفیت حسابری بالاتر باشد مشخصاً استرس شغلی از طریق فعالیت‌های واقعی نیز کاهش می‌یابد و انتظار می‌رود حسابری با کیفیت بالاتر را افزایش دهد. لذا هدف این پژوهش، بررسی تأثیر استرس کار حسابری بر کیفیت حسابری در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. بدین منظور، نمونه‌ای مشتمل بر ۱۷۰ شرکت طی سال‌های ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۴ به روش نمونه‌گیری حذف سیستماتیک انتخاب گردید. روش تحقیق کتابخانه‌ای و همبستگی می‌باشد. در این پژوهش، برای اندازه‌گیری کیفیت حسابری از قدرمطلق ارقام تعهدی اختیاری بر اساس مدل جونز تعدیل شده (۱۹۹۵) و برای اندازه‌گیری استرس کار حسابری از مدلیان و اکس (۲۰۱۶) استفاده شده است. تجزیه و تحلیل و آزمون فرضیه‌ها به کمک رگرسیون روش حداقل مربعات تعمیم یافته (EGLS) و حداقل مربعات معمولی (OLS) با رویکرد داده‌های تلفیقی و در سطوح معناداری ۵٪ انجام شده‌اند. یافته‌های تحقیق حاکی از آن است که بین استرس کار حسابری و کیفیت حسابری، رابطه منفی و معناداری وجود دارد. به عبارت دیگر، چنانچه استرس کار حسابری افزایش یابد، میزان ارقام تعهدی اختیاری نیز افزایش می‌یابد، در نتیجه منجر به کاهش کیفیت حسابری می‌گردد. همچنین نتایج نشان داد که این رابطه منفی در کار حسابری اولیه، بیشتر می‌باشد.

کلمات کلیدی: استرس کار حسابری، کیفیت حسابری، حسابری اولیه، ارقام تعهدی اختیاری

۱- گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مسجدسلیمان، مسجدسلیمان، ایران.

۲- گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مسجدسلیمان، مسجدسلیمان، ایران، نویسنده مسئول، پست الکترونیک:

A.k.salehi@iaumis.ac.ir

مقدمه

وجود تضاد منافع بین مدیران و مالکان در بسیاری از مواقع باعث می‌شود تا مدیریت از اختیارات خود جهت ارائه اطلاعات مالی دستکاری شده استفاده کند. این امر باعث به وجود آمدن حسابرسی شد. در واقع حسابرسی از طریق بررسی حرفه‌ای گزارشات مالی تهیه شده توسط مدیریت اطمینان بخشی لازم را جهت استفاده از گزارشات مالی در اختیار مدیران قرار می‌دهد (صالحی و همکاران، ۱۳۹۲). از این رو، کیفیت بالای خدمات حسابرسی مستلزم عملکرد شغلی بالای حسابرسان است که به عنوان سازه بسیار مهمی در استرس کاری و سازمانی مطرح شده است (مرویان حسینی و لاری دشت بیاض، ۱۳۹۴). موفقیت و شکست یک سازمان به عملکرد کارکنان آن بستگی دارد و تقریباً اهم تلاش مدیران و روان شناسان صنعتی و سازمانی به طور مستقیم یا غیرمستقیم در جهت بهبود عملکرد شغلی کارکنان است (روگلیبرگ و ریتر- پالمون، ۲۰۰۷). سازمان‌ها، وقتی عملکردی اثربخش خواهند داشت که کارکنان در سطحی فراتراز جنبه‌های فنی و رسمی شغلشان به کار بپردازند. در حسابرسی نیز، عملکرد شغلی فرد به علت تأثیری که بر کیفیت حسابرسی می‌گذارد بسیار حائز اهمیت است و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی به طور مستقیم بر کارایی و عملکرد حسابرسی تأثیرگذار است (کالبرس و کنکر، ۲۰۰۸)، از این رو عملکرد شغلی ضعیف، ممکن است کیفیت حسابرسی را کاهش دهد و در نتیجه مؤسسات حسابرسی را در معرض مسئولیت قانونی و از دست دادن اعتبار خود قرار دهد (فیشر، ۲۰۰۱). آن چه در این پژوهش به عنوان موضوع مورد توجه قرار دارد، بررسی تأثیر استرس شغلی بر کیفیت حسابرسی به عنوان مهمترین بعد بر عملکرد شغلی حسابرسان است.

گلسبای را می‌توان نخستین کسی دانست که در سال ۱۹۹۲ میلادی فشار روانی استرس را به عنوان مفهوم تازه‌ای شرح داد. وی فشار روانی را پاسخی می‌داند که بدن در برابر خواسته‌هایی نشان می‌دهد که بر آن وارد می‌شود. منشأ معمول استرس که کارکنان در محیط کار یا سازمان با آن مواجه هستند، عوامل استرس زای شغلی نامیده می‌شود (فیشر، ۲۰۰۱). این عوامل استرس زا شامل ابهام نقش، تعارض نقش و گران باری نقش است (مونتگموری و همکاران، ۱۹۹۶). این عوامل پیامدهای شغلی و نگرش‌های مربوط به کار را تحت تأثیر قرار می‌دهد (ربلی و میکایل، ۱۹۹۰). ابهام نقش زمانی رخ می‌دهد که یک کارمند اطلاعات ناکافی، سیاست‌ها و دستورعمل‌های مبهم دریافت می‌کند. بنابراین، ابهام نقش به علت فشار حاصل از شفاف نبودن یا درک نکردن دقیق فرد از نقش خود در سازمان ایجاد می‌شود (دیزورت و لرد، ۱۹۹۷). هنگامی که حسابرسان با هدف‌های متضادی مواجه می‌شوند که با کمترین هزینه کار کنند در حالی که کیفیت کار حسابرسی با کاهش برخی از روش‌های ضروری حسابرسی، تحت تأثیر قرار می‌گیرد و یا تمام روش‌های حسابرسی را برای حفظ کیفیت حسابرسی در سطح بالا انجام دهند که ممکن است سودآوری با افزایش هزینه‌های حسابرسی به خطر بیفتد (وال و همکاران، ۲۰۱۳). از این رو، حسابداری و بویژه حسابرسی از دیرباز به عنوان حرفه‌ای با سطوح بالای استرس شناخته شده است (کمپبل و همکاران، ۱۹۹۸ و گارتنر و رثو، ۱۹۸۱) و تلاش‌های طاقت فرسا، محدودیت زمانی برای زندگی شخصی و گذاراندن آزمون

حسابداران رسمی از دیگر چالش‌های معمول و همیشگی حسابرسان بوده است (ربلی و میکایل، ۱۹۹۰).

در مورد کار حسابرسی، موارد استرس‌زا در کار حسابرسی شامل جنبه‌های گوناگون مربوط به فشار ناشی از حجم و زمان کار، کنترل هزینه و ارزیابی عملکرد جهت ارزیابی ریسک قانونی و پاسخگویی می‌باشد. از دیدگاه متقاضی کار، کنترل کار یک حسابرس معمولاً شامل زمان برنامه ریزی، ارزیابی منابع انسانی و مادی، اصلاحات برنامه حسابرسی و غیره می‌باشد، بنابراین، آثار مشترک مربوط به اثربخشی کنترل کار حسابرسی در محیط استرس‌زا و ناهمگنی توانایی کنترل کار حسابرس منجر به واکنش‌های متفاوت خواهد شد. لذا با مکانیسم‌های کیفیت کار یک شرکت حسابرسی، چگونه استرس کار حسابرس بر رفتار حسابرس و کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد؟ (یان و اکس، ۲۰۱۶). بنابراین در این تحقیق در نظر است که این موضوع از نظر فشار زمان، حجم کار، هزینه و ارزیابی در بازار سرمایه ایران مورد بررسی قرار گیرد.

به عبارت دیگر، در این پژوهش در کنار بررسی میزان سطح استرس و عملکرد شغلی حسابرسان به بررسی کار اولیه حسابرس پرداخته می‌شود که آیا وجود و استمرار استرس شغلی در بین حسابرسان، ممکن است. و در صورت افزایش استرس در بین اعضای حرفه، به عملکرد شغلی حسابرسان خدشه‌ای وارد می‌شود یا خیر؟ و سرانجام به این مسئله پرداخته می‌شود که کار اولیه حسابرس به عنوان متغیری میانجی در بین عوامل استرس‌زا و عملکرد شغلی می‌تواند عاملی اثرگذار باشد یا خیر؟ از آنجا که در پژوهش‌های داخلی عوامل اثرگذاری که به طور غیرمستقیم کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد و اشتغال در محیطی سالم و متناسب با ویژگی‌های فردی و حرفه‌ای که لازمه عملکرد بالای حسابرسان است، چندان مورد توجه قرار نگرفته است. بنابراین هرچه قدر کیفیت حسابرسی بالاتر باشد مشخصاً استرس شغلی از طریق فعالیت‌های واقعی نیز کاهش می‌یابد و انتظار می‌رود حسابرسی با کیفیت بالاتر را افزایش دهد. لذا در این تحقیق درصد هستیم به این سؤال که: آیا استرس کار حسابرسی می‌تواند بر کیفیت کار حسابرس تأثیر داشته باشد؟ با بررسی در نمونه انتخابی از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پاسخ دهیم.

ضرورت انجام این تحقیق از دو بعد حائز اهمیت است: اول اینکه کیفیت حسابرسی برای کلیه ذینفعان شرکت به خصوص سرمایه‌گذاران همیشه از اهمیت خاصی برخوردار بوده است و می‌تواند به عنوان عامل موثری در اطمینان بخشی به اعتبار صورتهای مالی مورد استفاده قرار گیرد. دوم، در این تحقیق تأثیر استرس بر کیفیت حسابرسی با استفاده از مدل ارائه شده یان و اکس (۲۰۱۶) و بویژه بر حسابرسی اولیه با یک صاحبکار جدید بررسی خواهد شد که بعنوان یک پژوهش جدید می‌تواند اطلاعات سودمندتری در مقایسه با تحقیقات پیشین در اختیار فعالان بازار سرمایه کشور قرار دهد. علاوه بر این، بر آوردن نیازهای اطلاعاتی مؤسسات حسابرسی، شرکت‌ها، مدیران و ارائه نتایج کاربردی در خصوص موضوع تحقیق به منظور یاری این گروه‌ها در اتخاذ تصمیم‌های مالی صحیح و معقول می‌باشد. انتظار بر این است تا نتایج این پژوهش بتواند دستاورد و ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد:

اول این که نتایج این تحقیق می‌تواند موجب بسط مبانی نظری متون مرتبط با مبحث حسابرسی و کیفیت آن گردد. دوم نتایج تحقیق به عنوان یک دستاورد علمی می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار مؤسسات حسابرسی، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و مدیران جهت رسیدن به اهداف خود قرار دهد. سوم این که نتایج این پژوهش می‌تواند ایده‌های جدیدی برای انجام پژوهش‌های بعدی در خصوص موضوع تحقیق پیشنهاد نماید.

۲- مبانی نظری و مروری بر پژوهش‌های پیشین

۱-۲ کیفیت حسابرسی

دو تئوری که از ضرورت حسابرسی پشتیبانی می‌کنند عبارتند از تئوری نمایندگی و تئوری عدم تقارن اطلاعاتی. براساس تئوری نمایندگی، به دلیل تضاد بین سرمایه‌گذاران و مدیران، هدف از حسابرسی مجبور کردن مدیران برای بکارگیری رویه‌های مناسب در جهت حداکثرسازی منافع سرمایه‌گذاران خارجی و کاهش انگیزه‌های انحرافی مدیران است. حسابرسی به عنوان ابزاری برای کنترل رفتار مدیران توسط سرمایه‌گذاران و نیز افزایش منافع سرمایه‌گذاران قلمداد می‌شود (جنسن و مک‌لینگ، ۱۹۷۶). طبق تئوری عدم تقارن اطلاعاتی، وجود حسابرسی به دلیل عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و صاحبکاران است. چون صاحبکاران به هنگام تصمیم‌گیری به تمامی اطلاعات موجود دسترسی ندارند، تعیین چگونگی عملکرد مدیران در جهت حداکثرسازی منافع صاحبکار غیرممکن است. در نتیجه آنها برای تصمیم‌گیری باید به اطلاعات مالی اتکا کنند، این وضعیت باعث ایجاد تقاضا برای اطلاعات باکیفیت‌تر می‌شود و این در حالی است که ماهیت حسابرسی افزایش کیفیت اطلاعات مالی است.

واژه «کیفیت حسابرسی» برای حسابرسان و کاربران صورت‌های مالی معانی متفاوتی دارد. کاربران زمانی حسابرسی را با کیفیت تلقی می‌کنند که در نتیجه آن این اطمینان حاصل شود که صورت‌های مالی فاقد هر گونه اشتباه و تقلب است (توماس، ۲۰۰۳). پالمروس (۱۹۸۸) کیفیت حسابرسی را بر حسب میزان اعتباردهی حسابرسی تعریف می‌کند. به دلیل این که هدف حسابرسی ایجاد اطمینان نسبت به صورت‌های مالی است، کیفیت حسابرسی این چنین تعریف می‌شود که صورت‌های مالی حسابرسی شده عاری از تحریفات با اهمیت باشد. در واقع این تعریف، بر نتایج حسابرسی تأکید می‌کند. کاتاناک و واکر^۳ مدلی معرفی کردند که نشان می‌دهد کیفیت حسابرسی تابع دو عامل مرتبط با عملکرد حسابرسان یعنی: توانایی‌های حسابرسان (دانش، تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی) و اجرای حرفه‌ای (استقلال، عینیت، مراقبت حرفه‌ای، تضاد منافع و قضاوت) است. افزون بر ویژگی‌های عملکرد مزبور، مدل آن‌ها شامل تأثیر انگیزه‌های اقتصادی (از قبیل حق الزحمه، مخارج، کارایی، دعاوی حقوقی و خدمات مشاوره‌ای)، ساختار بازار (از جمله رقابت، تمرکز صنعت، صرفه جویی‌های در مقیاس) و مکانیزم‌های قانون‌گذاری و وضعیت استخدامی حسابرسان نیز می‌باشد

دانگ لی، ۲۰۰۴). لی (۲۰۱۰) معتقد است اگرچه استقلال ظاهری و صلاحیت حرفه‌ای مورد انتظار حسابرسان ممکن است رابطه مستقیمی با استقلال و صلاحیت حرفه‌ای واقعی آنان داشته باشند، اما لزوماً یکسان نیستند. وی برای تمایز قائل شدن بین این دو مفهوم به ترتیب از دو واژه حسن شهرت^۴ و توان نظارتی حسابرس^۵ به عنوان اجزای کیفیت حسابرسی استفاده کرده است. حسن شهرت حسابرس بر اعتبار اطلاعات یا قابلیت اتکای ظاهری صورت‌های مالی تأثیر می‌گذارد، در حالی که توان نظارتی حسابرس بر کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی مؤثر است. مطابق تحقیقات پیشین برای کیفیت حسابرسی شاخص‌های گوناگونی از قبیل تخصص حسابرس در صنعت، دوره تصدی حسابرس، اندازه موسسه حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی و کیفیت ارقام تعهدی استفاده شده است.

ارقام تعهدی تفاوت بین سود حسابداری و جریان‌های نقدی عملیاتی را نشان می‌دهد. با افزایش ارقام تعهدی، سود بر جریان نقدی فزونی می‌یابد. بخشی از این تفاوت ناشی از بکارگیری رویه‌های حسابداری است که در خصوص زمان و مقدار درآمد و هزینه قابل شناسایی بحث می‌شود (اسلوان، ۱۹۹۶). مایانگساری (۲۰۰۷) به این نکته اشاره می‌کند که وقتی کیفیت حسابرسی بالا باشد، حسابرسان انتخاب‌های غیرمعقول مدیریت از میان روش‌های حسابداری را محدود کرده و مانع از ارائه نادرست وضعیت مالی شرکت می‌شوند. اما، زمانی که کیفیت حسابرسی پایین باشد، حسابرس نه تنها محدودیتی برای مدیر ایجاد نمی‌کند، بلکه حتی ممکن است به وی برای استفاده از راه‌های گریز موجود در اصول پذیرفته شده حسابداری مشاوره داده و مدیر را در ارائه نادرست وضعیت مالی شرکت یاری کند. یک توافق عمومی در مورد این موضوع وجود دارد که ارقام تعهدی حسابداری نشان دهنده تصمیم‌های مدیریت در باره ارائه وضعیت و عملکرد مالی شرکت است. از این منظر شاید بتوان کیفیت حسابرسی را کاهش تصمیم‌های غیرمعقول مدیریت در ارائه صورتهای مالی دانست. فرانسیس و کریشنان (۱۹۹۹) نیز ارقام تعهدی اختیاری را منعکس کننده اختیارات و برآوردهای مدیریت دانسته و رسیدگی به آنها را کار بسیار مشکلی می‌دانند. بنابراین نتیجه می‌گیرند هرچه میزان ارقام تعهدی اختیاری بیشتر باشد، احتمال وجود اشتباهات و تخلفات اساسی در صورت‌های مالی حسابرسی شده نیز افزایش می‌یابد. به همین دلیل، کمتر بودن میزان ارقام تعهدی در صورت‌های مالی را نشان دهنده محافظه کارتر بودن حسابرس دانسته و این محافظه کارتر بودن را نشانه کیفیت بالاتر حسابرسی دانسته‌اند.

۲-۲ استرس کار حسابرس

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، اضافه کار، ساعت کار زیاد و بی نظمی ساعت کار می‌داند (ادواردز و همکاران، ۲۰۰۰). کاظمی و همکاران (۲۰۰۸) نیز استرس شغلی را به عنوان

49 - Auditor reputation

5- Auditor monitoring strength

تغییری در وضعیت فیزیکی یا ذهنی تعریف می‌کنند که ممکن است اثر مثبت یا منفی بر عملکرد شغلی کارکنان داشته باشد که در آن، استرس به خاطر رویدادهای استرس زا در محیط کار ایجاد شده است.

شغل حسابرسی به طور معمول با حجم بالای کاری، ضرب عجل‌های زیاد و فشار زمانی بیش از حد توصیف می‌شود. افزون بر این، حساب‌رسان، به دلیل تضاد منافعی که ممکن است در انجام حسابرسی‌هایشان وجود داشته باشد و نیز قرار گرفتن در بین مدیریت به عنوان مسئول تهیه صورت‌های مالی و نتایج حاصل از عملیات شرکت سرمایه‌گذاران و یا سایر اشخاص ذینفع به عنوان استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسی برای تصمیم‌گیری و رسیدن به هدف‌های شخصی مدنظر همواره به نحوی نقش واسطه یا رابط را ایفا می‌کنند. از این رو، آن‌ها با تعداد زیادی از افراد درون سازمانی و برون سازمانی روبه‌روند که خواهان طیف وسیعی از نیازها و انتظارات هستند که به طبع برآورده کردن این انتظارات و تقاضاهای متنوع از سوی صاحب‌کاران، آن‌هم در محیط کاری که خود صاحب‌کار مشخص می‌کند، برای حساب‌رسان موقعیت‌های استرس‌زایی را ایجاد می‌کند که در صورت شناسایی نشدن به موقع، کنترل نکردن و برخورد نامناسب این استرس‌های شغلی می‌تواند تأثیر بسزایی در کیفیت کار حسابرسی داشته باشد (مرویان حسینی و لاری دشت بیاض، ۱۳۹۴). سوباروین و چنگارویان (۲۰۰۶) و آگوگلیا و همکاران (۲۰۱۰) نشان دادند که استرس ناشی از کار یا برنامه‌زمان بندی حسابرسی، ممکن است به کارآیی و کیفیت حسابرسی آسیب وارد کند. لئو (۲۰۰۸) بیان کرد که فشار ناشی از زمان حسابرسی می‌تواند مانع از اجرای خوب روش‌های حسابرسی گردد و در نتیجه کیفیت حسابرسی را مخدوش نماید. لویز و پیترز (۲۰۱۲) نشان دادند که بالارفتن فشار ناشی از حجم کار می‌تواند به کیفیت حسابرسی در شرکت حسابرسی لطمه وارد کند. تحقیقات قبلی نشان داده‌اند که استرس کار رابطه مثبتی با شدت موارد استرس‌زا در محیط کار و رابطه منفی با کنترل کار دارند (لندسبریگز، ۱۹۹۸، فلچر و جونز، ۱۹۹۳). علاوه بر این، کنترل کار به بهبود رضایت شغلی و عملکرد شغل کمک می‌کند (گرین برگ و همکاران، ۱۹۸۹ و دیر و گانستر، ۱۹۹۱).

۳-۲ پیشینه تحقیق

یان و اکس (۲۰۱۶) در تحقیقی به تأثیر استرس کار حساب‌رسان بر حسابرسی با استفاده از یک نمونه از شرکت‌های چینی در فاصله زمانی ۲۰۰۹ الی ۲۰۱۳ پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که: (۱) بطور کلی کاهش آنچنانی در کیفیت حسابرسی ناشی از استرس کار حساب‌رسان وجود ندارد. (۲) در حسابرسی اولیه با صاحب‌کار جدید، بین استرس کار و کیفیت حسابرسی رابطه معنادار منفی وجود دارد. (۳) درک استرس کار به ویژگی‌های فردی حساب‌رسان بستگی دارد. همچنین حساب‌رسان شرکت‌های حسابرسی بین‌المللی و کسانی که در نقش شرکای آنها هستند نسبت به متخصصین صنعت حسابرسی، واکنش بیشتری به استرس کار حسابرسی دارند. چونگ و مانرو (۲۰۱۵) به بررسی تأثیر پیامدهای فرسودگی شغلی بر تمایل به جابجایی حسابداران پرداختند. داده‌ها با استفاده

از پرسش نامه تکمیل شده به وسیله ۳۶۸ حسابدار، که جدیداً در مؤسسات حسابداری استخدام شده بودند، جمع آوری شد. نتایج حاصل از بکارگیری روش معادلات ساختاری نشان داد که ابهام نقش، تعارض نقش و تنش‌های مربوط به شغل، عوامل ایجاد فرسودگی شغلی است. به این صورت که ابهام و تعارض نقش، سطوح درک شده کارکنان از تنش‌های مربوط به شغل را تحت تأثیر قرار می‌دهد و تنش‌های مربوط به شغل با فرسودگی شغلی رابطه دارد که این امر به نوبه خود، باعث کاهش سطح رضایت شغلی و تعهد سازمانی می‌شود. هم چنین، رضایت نداشتن کارکنان بیشتر می‌تواند ناشی از این باشد که آن‌ها به دنبال یک شغل جایگزین هستند. و یارسی و همکاران (۲۰۱۴) به بررسی تأثیر عوامل استرس زای شغلی شامل ابهام نقش، تعارض نقش و ازدیاد نقش بر کارایی شغلی حسابرسان از طریق متغیر مداخله گر هوش هیجانی پرداختند. داده‌ها با استفاده از پرسش نامه‌ای جمع آوری شد که به وسیله ۱۰۵ حسابرس در تمام مؤسسات حسابداری آندونزیایی تکمیل شده بود. به این نتیجه دست یافتند که رابطه منفی میان استرس شغلی و کارایی حسابرس وجود دارد. لارسون و همکاران (۲۰۰۴) در پژوهشی با عنوان مفاهیم و پیامدهای استرس شغلی در حسابرسان داخلی بررسی چگونگی تأثیرگذاری استرس شغلی بر فرسودگی شغلی و رضایت شغلی حسابرسان داخلی پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان نشان داد که عوامل استرس زای سازمانی (پاداش، ساختار سازمانی و سبک نظارت) نسبت به عوامل استرس زای فردی فشار زمانی، ابهام نقش، تعارض نقش و گران باری نقش برای حسابرسان داخلی منبع استرس بیشتری است. افزون بر این، در این پژوهش متغیرهای استرس در الگوی رگرسیون شامل دو عامل محیط و حجم کار معرفی شد و نتیجه آن نشان داد که عامل محیط با هر دو عامل فرسودگی شغلی و ناراضی‌تای شغلی رابطه مثبت دارد. هم چنین، حجم کار به عنوان عامل استرس زای دیگر، با افزایش در کیفیت کار حسابداری رابطه مثبت و با ناراضی‌تای شغلی رابطه منفی دارد.

سلطانی و براری (۱۳۹۴) در پژوهشی به بررسی اثر حمایت سرپرست و حمایت همکار در حرفه حسابداری بر تضاد نقش و ابهام نقش که از اجزای استرس نقش می‌باشند و متعاقب آن تأثیر تضاد نقش و ابهام نقش بر افزایش تمایل به ترک خدمت و کاهش رضایت شغلی حسابرسان پرداختند. جامعه آماری پژوهش شامل کلیه حسابرسان از رده کمک حسابرس تا حسابرس ارشد که در مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابداری کشور تا پایان شش ماه اول سال ۱۳۹۲ مشغول به فعالیت بوده‌اند می‌باشد. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش مدل روابط ساختاری خطی - لیزرل استفاده شد. تحلیل‌های آماری صورت گرفته نشان داد که بین متغیرهای مدل علی پژوهش به استثنای رابطه بین تضاد نقش و تمایل به ترک خدمت، روابط معنی داری در جهت‌های تعیین شده وجود دارد. مرویان حسینی و لاری دشت بیاض (۱۳۹۴) در پژوهشی به بررسی بررسی نقش فرسودگی شغلی در رابطه بین استرس و عملکرد شغلی حسابرسان 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 استرس شغلی با فرسودگی شغلی و تأیید رابطه منفی و معنادار میان فرسودگی شغلی با عملکرد شغلی حسابرسان است. هم

چنین، رابطه منفی استرس شغلی با عملکرد شغلی از طریق متغیر میانجی فرسودگی شغلی مورد تأیید قرار گرفت. حاجی‌ها و زارعی (۱۳۹۳) در پژوهشی به بررسی عوامل استرس زا بر رضایت شغلی و عملکرد شغلی در بین حسابداران بخش عمومی پرداختند. پژوهش آنان شامل کارکنان اداره کل امور مالیاتی استان سیستان و بلوچستان بود. نتایج پژوهش نشان داد که رابطه منفی و معناداری بین ابهام نقش، تعارض نقش و گران باری نقش با رضایت شغلی و عملکرد شغلی وجود دارد. محمدی پور و غلامی (۱۳۹۱) در پژوهشی با عنوان فشارهای روانی و فرسودگی شغلی حسابرسان مستقل به این نتیجه رسیدند که اظهارنظر تحت استرس بالا و فرسودگی شغلی باعث اختلال در عملکرد حسابرسان می‌شود و اظهارنظر حرفه‌ای آن‌ها را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

۳- فرضیه‌های پژوهش

با توجه به ادبیات و مبانی نظری پژوهش و پژوهش‌های پیشین، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر تدوین شده است:

فرضیه اول: استرس کار حسابرسی، روی کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد

فرضیه دوم: تأثیر استرس کار حسابرسی روی کیفیت حسابرسی بیشتر در حسابرسی اولیه با یک صاحبکار جدید مشاهده می‌شود

۴- روش پژوهش

این پژوهش از نظر هدف کاربردی است زیرا به تأثیر استرس کار حسابرس بر کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌پردازد و در جهت تبیین روابط و ارائه پیشنهادهای جهت ارتقاء خدمات حسابرسی می‌باشد و از نظر ماهیت از نوع همبستگی است. این پژوهش رویکردی قیاسی - استقرایی دارد و در میان انواع تحقیقات همبستگی جزء تحلیل‌های رگرسیونی می‌باشد. همچنین با توجه به اینکه داده‌های مورد استفاده در پژوهش حاضر اطلاعات واقعی و تاریخی است، آن را می‌توان از نوع پس رویدادی طبقه بندی کرد. جامعه آماری این پژوهش شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، و برای دوره زمانی ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۴ می‌باشد. به دلیل گستردگی و حجم آماری جامعه و وجود برخی ناهماهنگی‌ها میان اعضاء جامعه، برای انتخاب نمونه آماری به روش حذف سیستماتیک استفاده شده است. بدین منظور از بین جامعه آماری تعداد ۱۷۰ شرکت (۱۱۹۰ سال - شرکت) به عنوان شرکت‌های نمونه جهت برآورد مدل‌ها و آزمون فرضیه‌ها انتخاب شده است.

در این پژوهش، گردآوری اطلاعات و داده‌های مورد نیاز در دو مرحله انجام شده است. در مرحله اول برای تدوین مبانی نظری پژوهش از روش کتابخانه‌یی و در مرحله دوم، برای گردآوری داده‌های مورد نظر از اطلاعات ارائه شده در سایت اطلاع رسانی بانک مرکزی و صورت‌های مالی ارائه شده به سازمان بورس اوراق بهادار و سایر منابع اطلاعاتی مرتبط مانند بانک اطلاعاتی تدبیرپرداز و ره آورد نوین استفاده شده است. برای تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش، از روش‌های آمار توصیفی و آمار

استنباطی استفاده شده است. ابتدا با استفاده از نرم افزار Excel-۲۰۰۷ متغیرهای پژوهش از روی داده‌های خام آماده و سپس با استفاده از نرم افزارهای Eviews^۹ و Stata^{۱۳} و به کمک رگرسیون روش حداقل مربعات معمولی (OLS) با رویکرد داده‌های تلفیقی و در سطوح معناداری ۵٪ تجزیه و تحلیل نهایی انجام شد.

۵- متغیرها و مدل های پژوهش

در این پژوهش، متغیر وابسته، کیفیت حسابرسی می‌باشد که از طریق محاسبه قدرمطلق مقدار ارقام تعهدی اختیاری (DA) با استفاده از مدل جونز تعدیل شده اندازه گیری می‌شود. مدل جونز تعدیل شده، شکل گسترش یافته مدل جونز است. این مدل توسط دیچو، اسلوان و سوئینی (۱۹۹۵) ارائه گردید. در این مدل در اولین قدم، ارتباط مجموع ارقام تعهدی برای یک دوره زمانی مشخص که به دوره رویداد^۶ معروف است، با متغیرهای فروش و اموال، ماشین آلات و تجهیزات، به شرح زیر برآورد می‌گردد:

(۱)

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

که در آن:

TA_{it-1}: جمع ارقام تعهدی (سود خالص قبل از ارقام غیر مترقبه منهای جریان‌های نقدی عملیاتی) شرکت i در سال t.

A_{it-1}: جمع دارایی‌های شرکت i در سال ۱-t

ΔREV_{it}: تغییرات درآمد فروش شرکت i در سال t نسبت به سال ۱-t

ΔREC_{it}: تغییرات حساب‌ها و اسناد دریافتی شرکت i در سال t نسبت به سال ۱-t

PPE_{it}: مبلغ ناخالص اموال، ماشین آلات و تجهیزات شرکت i در سال t

برای کاهش ناهمسانی واریانس^۷ همه متغیرها بر جمع دارایی‌های اول دوره تقسیم می‌شوند. پس از تخمین پارامترهای مدل بالا از طریق مدل‌های سری زمانی یا مقطعی، ارقام تعهدی غیر اختیاری (NDA) به شرح زیر برای "دوره برآورد"^۸ حساب می‌شود:

(۲)

$$\frac{NDA_{it}}{A_{it-1}} = \alpha_{0i} \left(\frac{1}{A_{it-1}} \right) + \beta_{1i} \left(\frac{\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}}{A_{it-1}} \right) + \beta_{2i} \left(\frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} \right)$$

6-Event period

7- Heteroscedasticity

8- Estimation period

در مرحله آخر، اقلام تعهدی اختیاری (DA) به شرح زیر حساب می‌شود.

$$DA_{it} = \frac{TA_{it}}{A_{it-1}} - NDA_{it} \quad (3)$$

متغیرهای مستقل در این پژوهش عبارتند از:

۱- استرس کار حسابرس (WS): استرس از طریق تعداد شرکت‌های پذیرفته شده حسابرسی شده بوسیله حسابرس با در نظر گرفتن تعداد شرکت‌ها و پیچیدگی کسب و کار هر شرکت اندازه گیری می‌شود. بنابراین به پیروی از تحقیقیان و اکس (۲۰۱۶) با استفاده از معادله زیر استرس کار حسابرس محاسبه می‌گردد:

(۴)

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

که شرکت پذیرفته شده j که بوسیله حسابرس i حسابرسی شده است:

TA_{ij} عبارت است از لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌ها و n مجموع تعداد شرکت‌های حسابرسی شده توسط حسابرس i

m تعداد حسابرسان رسمی شرکت خاص است، در اکثر موارد، دو حسابرس بعنوان مسول حسابرسی گزارش سالانه یک شرکت ($n=m$) وجود دارد، اگر چه در برخی موارد سه حسابرس نیز وجود دارد.

WS بیانگر میانگین استرس کاری توسط دو یا سه حسابرس رسمی یک شرکت خاص می‌باشد

۲- حسابرسی اولیه (FST): بعنوان اولین حسابرس شرکت و امضاء کننده گزارش سالانه تعریف

می‌شود. FST یک متغیر دو ارزشی است یطوری که اگر صاحبکار جدید باشد عدد یک بخود

می‌گیرد در غیر اینصورت عدد صفر را می‌پذیرد

برای آزمون فرضیه اول از مدل (۱) استفاده می‌شود:

مدل (۱)

$$|DA| = \alpha_0 + \alpha_1 WS + \sum \beta_i Company_chara_i + \sum \lambda_j Auditfirm_charaj + \varepsilon_i$$

متغیرهای مورد نظر در مدل بالا در جدول زیر تعریف شده‌اند

جدول (۱): تعریف متغیرها

تعریف	نماد	نام متغیر	طبقه
قدر مطلق مقدار اقلام تعهدی	DA	کیفیت حسابداری	متغیر وابسته
فرمول (a1)	WS	استرس کار	متغیرهای توضیحی
حسابرسی اولیه ۱ در غیر اینصورت صفر	FST	حسابرس اولیه	
نسبت بدهی به دارایی‌ها	debt	موقعیت مالی	ویژگی‌های شرکت
لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌ها	size	اندازه	
خالص جریان نقد عملیاتی هر سهم	cf	جریان نقد	
اگر زیان باشد ۱ در غیر اینصورت صفر	loss	زیان	
مجموع موجودیها به درآمد عملیاتی	inv	نسبت موجودی	
حساب‌های دریافتی به درآمد عملیاتی	rec	حساب‌های دریافتی	
اگر بزرگ باشد عددیک در غیر اینصورت صفر	big	اندازه شرکت حسابداری	
مدت زمانی که حسابرس در شرکت حسابداری است	fter	چرخش شرکت حسابداری	ویژگی‌های شرکت حسابداری
اگر شرکت حسابداری تغییر یافته ۱ در غیر صفر است	chg	تغییرات شرکت حسابداری	

برای آزمون فرضیه دوم از مدل (۲) استفاده می‌شود که در آن تأثیر استرس کار حسابرس روی کیفیت حسابداری یا چرخش حسابسان متفاوت بررسی می‌شود.

مدل (۲)

$$|DA| = \alpha_0 + \alpha_1 WS + \alpha_2 FST + \alpha_3 WS * FST + \sum \beta_i Company_chara_i + \sum \lambda_j Auditfirm_charaj + \varepsilon_i$$

WS*FST تعامل بین WS و FST را نشان می‌دهد که انتظار می‌رود مثبت باشد. برای آزمون فرضیه دوم، تجزیه و تحلیل در دو مرحله انجام می‌شود: ابتدا آزمون رگرسیون روی مدل (۱) با حسابرسی اولیه انجام می‌شود (FST برابر با یک یا صفر می‌باشد)، سپس آزمون تعامل (WS*FST) را اجرا و آزمون رگرسیون مدل دوم را آزمون می‌کنیم.

□ ۶- یافته‌های پژوهش

۶-۱ آماره‌های توصیفی پژوهش

آماره‌های توصیفی شمایی کلی از وضعیت توزیع داده‌های پژوهش ارائه می‌کنند. نتایج این آزمون در جدول شماره (۱) ارائه شده است.

جدول (۱): آماره‌های توصیفی تحقیق

CF	size	WS*FST	FST	WS	DA	
۰,۱۶	۵,۹۵	۱۶,۶۷	۰,۱۹	۸۷,۷۹	۰,۱۳	میانگین
۰,۰۷	۵,۹	۱۰,۲۵	۰,۱۴	۸۸,۲۰	۰,۱۰	میانه
۲,۸۵	۷,۹۰	۱۱۳	۱	۱۴۲,۲۲	۰,۴۹	حداکثر
-۰,۲۸	۴,۵۰	۰,۰۰	۰,۰۰	۲۳,۴	۰,۰۲	حداقل
۰,۳۸	۰,۷۳	۰,۷۱	۰,۳۹	۰,۳۰	۰,۰۱	انحراف معیار
۰,۱۶	۰,۴۷	۰,۶۵	۰,۵۶	۰,۰۵	۰,۲۹	چولگی
۱۱۹۰	۱۱۹۰	۱۱۹۰	۱۱۹۰	۱۱۹۰	۱۱۹۰	مشاهدات

CGH	FTER	BIG	REC	INV	LOSS	
۰,۶۷	۳,۸	۰,۳۱	۰,۱۹	۰,۲۰	۰,۱۶	میانگین
۰,۵۱	۲	۰,۱۱	۰,۱۷	۰,۱۸	۰,۱۱	میانه
۱	۴	۱	۰,۵۸	۰,۶۴	۱	حداکثر
۰,۰۰	۱	۰,۰۰	۰,۱۵	۰,۰۱	۰,۰۰	حداقل
۰,۴۶	۰,۱۱	۰,۴۶	۰,۱۵	۰,۱۴	۰,۳۷	انحراف معیار
-۰,۷۷	۰,۲۷	۰,۰۴۲	۰,۵۴	۰,۷۷	۰,۷۹	چولگی
۱۱۹۰	۱۱۹۰	۱۱۹۰	۱۱۹۰	۱۱۹۰	۱۱۹۰	مشاهدات

اصلی‌ترین شاخص مرکزی، میانگین است که نشان دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است و شاخص خوبی برای نشان دادن مرکزیت داده‌هاست. برای مثال مقدار میانگین متغیر وابسته یعنی کیفیت حسابرسی ۰,۱۳ می‌باشد که نشان می‌دهد بیشتر داده‌ها حول این نقطه تمرکز یافته‌اند. میانه یکی دیگر از شاخص‌های مرکزی می‌باشد که وضعیت جامعه را نشان می‌دهد. همانطور که مشاهده می‌شود میانه این متغیر نیز ۰,۱۱ می‌باشد که نشان می‌دهد که نیمی از داده‌ها کمتر از این مقدار و نیمی دیگر بیشتر از این مقدار هستند. به طور کلی پارامترهای پراکندگی، معیاری برای تعیین میزان پراکندگی از یکدیگر یا میزان پراکندگی آنها نسبت به میانگین است.

۶-۲ آزمون نرمال بودن متغیرهای پژوهش

به منظور تأیید فرض نرمال بودن از آزمون جارک - برا (JB) استفاده شده است. نتایج این آزمون در جدول شماره (۲) ارائه شده است. همان طور که مشاهده می‌شود آماره آزمون نرمال بودن متغیرها و سطح معناداری آن‌ها بیانگر تأیید فرضیه H_0 و رد فرضیه H_1 بوده است. به بیان دیگر، متغیرهای به کار رفته در مدل و جملات خطای رگرسیون تحقیق توزیع غیر نرمال نیست.

جدول (۲): نتایج آزمون نرمال بودن متغیرها

نام متغیر / آزمون	RESIDUAL	DA
آماره آزمون Jarque-Bera	۱,۶۰	۱,۳۸
p.v	۰,۴۵	۰,۴۹

نام متغیر / آزمون	RESIDUAL	VALUE
آماره آزمون Jarque-Bera	۱,۴۱	۰,۵۴
p.v	۰,۴۸	۰,۷۶

۶-۳ آزمون ناهمسانی واریانس

نتایج حاصل از آزمون همسانی واریانس باقی‌مانده‌های مدل‌های پژوهش با استفاده از آزمون وایت، آزمون گلجسر، آزمون آرچ و بروش پاگان در جدول شماره (۳) قابل مشاهده است.

جدول (۳): نتایج آزمون همسانی واریانس باقیمانده‌های مدل رگرسیون

نوع روش	نتیجه	لاگرانژ	وایت	آزمون آرچ	گلجسر	آزمون بروش-پاگان	آماره F	مدل
OLS	همسانی	۱۵,۵۶	۱,۵۶	۰,۹۲	۲,۱۱	۱,۳۶	F	اول
	واریانس	۰,۱۱	۰,۱۱	۰,۳۴	۰,۰۷	۰,۱۸	p.v	
EGLS	ناهمسانی	۲۳,۸	۲,۰۰۲	۲۰۴,۶	۵,۲۸	۱,۷۹	F	دوم
	واریانس	۰,۰۲	۰,۰۲	۰,۰۰	۰,۰۰	۰,۰۴	p.v	

همان طور که در جدول (۳) مشاهده می‌شود از آنجایی که سطح خطای آزمون‌های مزبور در مدل اول تحقیق از ۵٪ بزرگ‌تر بوده لذا برای مدل اول از روش حداقل مربعات معمولی استفاده می‌شود و از آنجایی که سطح خطای آزمون‌های فوق برای مدل دوم از ۵٪ کوچک‌تر می‌باشد لذا آماره‌های آزمون نشان دهنده ناهمسانی واریانس بوده و سطح معناداری آن‌ها فرض صفر این آزمون مبنی

بر همسانی واریانس را تأیید نکرده‌اند. به بیان دیگر، باقی مانده‌های حاصل از تخمین مدل‌های تحقیق، دارای واریانس ثابت نبوده است. در این گونه موارد باید از روش حداقل مربعات تعمیم یافته (EGLS)، رگرسیون را تخمین زد.

۶-۵. آزمون تعیین مدل مناسب در داده‌های ترکیبی

برای انتخاب بین روش‌های داده‌های تابلویی و داده‌های تلفیقی، از آزمون F لیمر استفاده شد. در آزمون F لیمر، فرضیه H_0 یکسان بودن عرض از مبدأها (داده‌های تلفیقی) در مقابل فرضیه مخالف H_1 ، ناهمسانی عرض از مبدأها (روش داده‌های تابلویی) قرار می‌گیرد. نتیجه این آزمون نشان می‌دهد که در مدل‌های پژوهش، مقاطع مورد بررسی همگن بوده و روش داده‌های تلفیقی مناسب‌تر می‌باشند. خلاصه نتایج آزمون F لیمر در جدول (۴) ارائه شده است:

جدول (۴): نتایج آزمون چاو (F لیمر)

نوع آزمون	نتیجه آزمون چاو	سطح خطا	آماره F	مدل تحقیق	آزمون چاو
داده‌های تلفیقی	H_0 تأیید می‌شود	۰,۹۳	۰,۲۹	مدل اول	H_0 : یکسانی عرض از مبدأ مقاطع
داده‌های تلفیقی	H_0 تأیید می‌شود	۰,۸۵	۰,۳۵	مدل دوم	H_0 : یکسانی عرض از مبدأ مقاطع

۴-۶ نتایج برآورد مدل‌های پژوهش

۴-۶-۱ نتیجه آزمون مدل اول پژوهش:

نتایج آزمون مدل اول پژوهش در سطح داده‌های ترکیبی در جدول (۵) به شرح زیر بیان می‌شود:

جدول (۵): نتایج آزمون مدل تحقیق در سطح داده‌های ترکیبی به روش OLS

$$|DA| = \alpha_0 + \alpha_1 WS + \sum \beta_i Company_chara_i + \sum \lambda_j Auditfirm_chara_j + \varepsilon_i$$

شرح	ضرایب	خطای معیار	تی استیودنت	سطح خطا	VIF
عرض از مبدأ	۰,۰۳	۰,۰۰۲	۱۲,۶۱	۰,۰۰	
WS	۰,۰۹	۰,۰۴	۲,۱۲	۰,۰۳	۲,۰۷
DEBT	-۰,۰۳	۰,۰۱	-۳,۱۲	۰,۰۰	۱,۰۱
SIZE	-۰,۰۴	۰,۰۱	-۲,۶۵	۰,۰۰	۲,۰۶
CF	۰,۰۲	۰,۰۱	۱,۴۵	۰,۱۴	۱,۰۰۴
LOSS	-۰,۰۱	۰,۰۰۲	-۵,۵۶	۰,۰۰	۱,۰۲
INV	-۰,۰۲	۰,۰۴	-۲,۵۹	۰,۰۰	۱,۰۲
REC	-۰,۰۳	۰,۰۱	-۳,۱۱	۰,۰۰	۱,۰۱
BIG	۰,۰۱	۰,۰۰۶	۲,۳۵	۰,۰۱	۱,۰۱
FTER	۰,۱۱	۰,۰۳	۳,۱۱	۰,۰۰	۱,۰۰۷
CHG	۰,۰۹	۰,۰۶	۱,۴۷	۰,۱۴	۱,۰۲
ضریب تعیین تعدیل شده R ^۲		۰,۵۴۱			
F رگرسیون (سطح خطا)		(۰,۰۰۰) ۲۶۰,۵۲			
دوربین واتسن (D-W)		۲,۰۵			

همان‌گونه که در جدول (۵) مشاهده می‌شود، معناداری آماره فیشر (۲۶۰,۵۲) در سطح ۵٪ حاکی از معناداری کلی مدل برآورد شده است بنابراین، مدل پژوهش در کل معنی دار بوده و متغیرهای مستقل و کنترلی توانایی توضیح متغیر وابسته را دارند. علاوه بر این ضریب تعیین تعدیل شده (R²) ۰,۵۴ است. این عدد نشان می‌دهد که تقریباً ۵۴ درصد از تغییرات متغیر وابسته را می‌توان به متغیرهای مستقل و کنترلی نسبت داد. مقدار آماره دوربین واتسون (۲,۰۵) حاکی از عدم وجود مشکل خودهمبستگی سریالی مرتبه اول در اجزای اخلال مدل برآورد شده است، لذا نتایج مدل برآورد شده کاذب نیست و تخمین مدل قابل اتکاست. مقدار شاخص عامل تورم واریانس (VIF) نیز نشان می‌دهد که متغیرهای مستقل مدل اول با هم مشکل همخطی شدید ندارند.

فرضیه اول «استرس کار حسابداری، روی کیفیت حسابداری تأثیر می‌گذارد»

با توجه به نتایج جدول (۵) آماره t مربوط به متغیر مستقل استرس کار حسابداری (WS) و سطح معناداری آن (p-value) به ترتیب ۲,۱۲ و ۰,۰۳ و ضریب آن نیز ۰,۰۹ می‌باشد. به عبارتی با ۰,۰۱ افزایش در استرس کار حسابداری، میزان اقلام تعهدی اختیاری ۰,۰۹ افزایش می‌یابد. اما از آنجایی که هرچه اقلام تعهدی کمتر باشد نشان دهنده کمتر بودن مدیریت سود بوده و این معیار معکوسی برای کیفیت حسابداری است. این امر به این معنی است که بین استرس کار حسابداری و قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری رابطه مستقیم وجود دارد، به عبارت دیگر، بین استرس کار حسابداری و کیفیت حسابداری، رابطه منفی و معناداری وجود دارد و این رابطه از نظر آماری معنادار است با توجه به این که سطح خطای در نظر گرفته شده برای این پژوهش ۰/۰۵ بوده است، بنابراین متغیر استرس کار حسابداری تأثیر معناداری بر کیفیت حسابداری داشته و فرضیه اول پژوهش نیز در سطح اطمینان ۹۵٪ مورد تأیید قرار می‌گیرد.

۴-۲ نتیجه آزمون مدل دوم پژوهش: نتایج آزمون مدل دوم تحقیق در سطح داده‌های ترکیبی در جدول (۶) به شرح زیر بیان می‌شود:

جدول (۶): نتایج آزمون مدل دوم تحقیق در سطح داده‌های ترکیبی به روش EGLS

$$|DA| = \alpha_0 + \alpha_1 WS + \alpha_2 FST + \alpha_3 WS * FST + \sum \beta_i Company_chara_i + \sum \lambda_j Auditfirm_charaj + \varepsilon_i$$

شرح	ضرایب	خطای معیار	تی استیودنت	سطح خطا	VIF
عرض از مبدأ	۰,۰۳	۰,۰۰۲	۱۱,۳۱	۰,۰۰	
WS	۰,۰۹	۰,۰۴	۲,۳۱	۰,۰۱	۲,۱۸
FST	۰,۰۷	۰,۰۲	۳,۱۱	۰,۰۰	۱,۰۱
WS*FST	۰,۱۹	۰,۰۷	۱,۹۸	۰,۰۴	۱,۱۱
DEBT	-۰,۰۱	۰,۰۰۱	-۲,۸۵	۰,۰۰	۱,۰۱
SIZE	-۰,۰۲	۰,۰۰۵	-۲,۴۵	۰,۰۱	۲,۱۱
CF	۰,۰۳	۰,۰۰۵	۱,۱۶	۰,۲۴	۱,۰۰۴
LOSS	-۰,۰۱	۰,۰۰۸	-۳,۱۹	۰,۰۰	۱,۰۴
INV	-۰,۰۵	۰,۰۲	-۲,۰۱	۰,۰۴	۱,۰۲
REC	-۰,۰۱	۰,۰۶	-۲,۳۱	۰,۰۲	۱,۰۲
BIG	۰,۰۹	۰,۰۰۷	۲,۹۶	۰,۰۰	۱,۰۱
FTER	۰,۰۶	۰,۰۰۲	۱,۵۵	۰,۱۲	۱,۰۰۸
CHG	۰,۰۸	۰,۰۰۲	۱,۱۹	۰,۲۲	۱,۰۴
ضریب تعیین تعدیل شده R ^۲		۰,۵۹۷			
F رگرسیون (سطح خطا)		۲۱۸,۳۲ (۰,۰۰۰)			
دوربین واتسن (D-W)		۱,۹۷			

فرضیه دوم «تأثیر استرس کار حسابرسی روی کیفیت حسابرسی بیشتر در حسابرسی اولیه با یک صاحبکار جدید مشاهده می‌شود»

همانگونه که در جدول (۶) مشخص است ضریب استرس کار حسابرسی ۰,۰۹ و در سطح اطمینان ۹۵٪ نیز معنادار بوده که در فرضیه اول نیز این موضع تأیید شد و حسابرسی که استرس و فشار کاری بیشتری را در زمان حسابرسی متحمل می‌شوند کیفیت حسابرسی کمتری دارند. همچنین ضریب حسابرسی اولیه (۰,۰۷) بوده که در سطح اطمینان ۹۵٪ مورد تأیید قرار گرفته است این امر به این معنی است که بین حسابرسی اولیه و قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری رابطه مستقیم وجود دارد، به عبارت دیگر بین حسابرسی اولیه و کیفیت حسابرسی رابطه معکوسی وجود دارد. در واقع زمانی که حسابرس تغییر می‌کند، حسابرس سال‌های ابتدایی به دلیل عدم تسلط و آشنایی با شرکت و احتمالاً حفظ صاحبکار و همچنین افزایش هزینه‌های حسابرسی؛ کیفیت حسابرسی پایین‌تر است که این نتیجه مطابق دیدگاه مخالفان تغییر حسابرسان است. در مرحله بعد ضریب متغیر (WS*FST) مورد بررسی قرار گرفته است؛ این ضریب مطابق انتظار ۰,۱۹ بوده و آماره تی

استیودنت و سطح معناداری آن نیز به ترتیب ۱,۹۸ و ۰,۰۴ می‌باشد که نشان از تأیید فرضیه در سطح اطمینان ۹۵٪ می‌باشد. ضریب استرس حسابرسی زمانی که در حسابرسی اولیه ضرب می‌شود و اثر تعاملی ایجاد می‌کند از ۰,۰۹ به ۰,۱۹ افزایش می‌یابد. در واقع بین ضریب تعاملی متغیرهای استرس حسابرس* انتخاب حسابرس اولیه با قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری (مدیریت سود) رابطه مستقیم وجود دارد، و بین ضریب تعاملی متغیرهای استرس حسابرس* حسابرس اولیه با کیفیت حسابرسی رابطه معکوسی وجود دارد.

□ بحث و نتیجه‌گیری

این تحقیق به بررسی تأثیر استرس کار حسابرس بر کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۴ پرداخت. نتایج فرضیه اول نشان داد چنانچه استرس کار حسابرسی افزایش یابد، میزان اقلام تعهدی اختیاری نیز افزایش می‌یابد. اما از آنجایی که هرچه اقلام تعهدی اختیاری کمتر باشد نشان دهنده کمتر بودن مدیریت سود بوده و این معیار معکوسی برای کیفیت حسابرسی است و در واقع استرس کار حسابرسی نیز کاهش می‌یابد، یعنی بین استرس کار حسابرسی و کیفیت حسابرسی، رابطه منفی و معناداری وجود دارد. نتایج یافته‌های مربوط به این فرضیه با نتایج تحقیق‌های ویارسی و همکاران (۲۰۱۴) و یان واکس (۲۰۱۶) مطابقت دارد اما با تحقیق لارسون و همکاران (۲۰۰۴) همخوانی ندارد.

در فرضیه دوم تأثیر استرس کار حسابرسی روی کیفیت حسابرسی بیشتر در حسابرسی اولیه با یک صاحبکار جدید بررسی شد. نتایج فرضیه دوم نشان داد بین حسابرسی اولیه و قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری رابطه مستقیم وجود دارد، به عبارت دیگر بین حسابرسی اولیه و کیفیت حسابرسی رابطه معکوسی وجود دارد. همچنین، بین ضریب تعاملی متغیرهای استرس حسابرس و انتخاب حسابرس اولیه با قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری (کیفیت حسابرسی) رابطه مستقیم (منفی) وجود دارد که حاکی از آن است که در کار حسابرسی اولیه استرس و فشار کار بیشتری روی کار حسابرس وجود دارد به بیان دیگر بطور عام؛ معمولاً در سال‌های اولیه انتخاب حسابرسی ریسک حسابرسی نیز افزایش می‌یابد و برای کاهش این امر و استرس ناشی از افزایش ریسک حسابرسی و احتمال عدم کشف موارد بااهمیت؛ حسابرس باید یک درک جامع از مشخصات عملیاتی شرکت، سیاست‌های حسابداری، توسعه صنعت و سایر موارد اطلاعات به دست آورد. در این گونه موارد هزینه‌های حسابرسی از جمله ساعات کاری، نیروی انسانی مورد نیاز و... افزایش می‌یابد که ممکن است حسابرس نتواند این موارد را مهیا کند یا صرفه اقتصادی نداشته باشد لذا منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. در واقع حسابرسان جدید معمولاً فاقد دانش کافی درباره فعالیت‌های تجاری و سیستم کنترل داخلی صاحبکار هستند. چنین حسابرسانی که صلاحیت و شایستگی کمتری دارند مجبور می‌شوند بیشتر روی تصمیمات مدیران در رابطه با گزارشگری مالی اتکا کنند و در نتیجه احتمال بیشتری وجود دارد که با رویه‌های فرصت‌طلبانه مدیران موافقت کنند این موضوع می‌تواند منجر به کاهش کیفیت حسابرسی شود. نتایج یافته‌های مربوط به این فرضیه با نتایج

تحقیقیان واکس (۲۰۱۶) مطابقت دارد.

□ منابع

- ۱- حاجی‌ها، زهره و زارعی، محمدعارف (۱۳۹۳)، بررسی تأثیر سبک زندگی سالم بر استرس شغلی در حسابداران بخش عمومی (مطالعه موردی: کارکنان اداره کل امور مالیاتی استان سیستان و بلوچستان)، دو فصلنامه حسابداری دولتی، سال اول، شماره ۱، صص ۷۱-۸۰.
- ۲- سلطانی، سید احمد خلیفه و سمانه براری (۱۳۹۴). بررسی علل و پیامدهای استرس نقش حسابرس، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، سال هفتم، شماره ۲۸، صص ۵۵-۳۲.
- ۳- صالحی، مهدی، موسوی شیری، محمود و سدید نوغانی، حجت (۱۳۹۲). بررسی رابطه حق الزحمه حسابرس و عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، سال پنجم، شماره ۲۰، صص ۲۱-۱.
- ۴- محمدی پور، رحمت اله و غلامی، صفورا (۱۳۹۱). اثر فشارهای روانی و فرسودگی شغلی حسابرسان مستقل بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی، کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه گذاری، گرگان، دانشگاه جامع علمی کاربردی استان گلستان.
- ۵- مرویان حسینی، زهرا، لاری دشت بیاض، محمود، (۱۳۹۴). بررسی نقش فرسودگی شغلی در رابطه بین استرس و عملکرد شغلی حسابرسان، فصلنامه حسابداری سلامت، سال چهارم، شماره اول، شماره پیاپی (۱۱)، صص ۵۷-۸۰.

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: J. Practice Theory* 29 (2): 27-43.
2. Campbell, M. C.; Sheridan, J. B.; and K. Q. Campbell (1988). How do Accountants Cope With Stress?, *The Woman CPA*, Vol. 50, No. 3, pp. 4-7.
3. Chong, V. K. and G. S. Monroe (2015). The Impact of the Antecedents and Consequences of Job Burnout on Junior Accountants' Turnover Intentions: A Structural Equation Modelling Approach", *Accounting and Finance*, Vol. 55, No.1:105-132.
4. Dang Li. (2004). May assessing actual audit quality: A value relevance perspective.
5. Dechow Patricia, Sloan Richard and Sweeney Amy P. (1995). «Detecting earnings management», *The Accounting Review*, 70, 2 (April): 193-225.
6. DeZoort, F. T. and A. T. Lord (1997). "A Review and Synthesis of Pressure

Effects Research in Accounting”, Journal of Accounting Literature, Vol. 16, No.1, pp. 28-86.

7.Dwyer, D.J., Ganster, D.W. (1991). The effects of job demands and control on employee attendance and satisfaction. J. Org. Behav. 12 (7):595–608.

8.Edwards, D.; Bumard, P.; Coyle, D.; Fothergill, A.; and B. Hannigan (2000). “Stress and Burnout in Community Mental Health Nursing: A Review of the Literature”, Journal Psychiatr Ment Health Nurs, Vol. 7, No.1, pp. 7-14.

9.Fisher, R. T. (2001). “Role Stress, the Type A Behavior Pattern, and External Auditor Job atisfaction and Performance”, Behavioral Research in Accounting, Vol. 13, No. 1, pp.143-170.

10.Fletcher, B.C., Jones, F. (1993). A refutation of Karasek’s demand-discretion model of occupational stress with a range of dependent measures. J. Org. Behav. 14 (4): 319–330.

11.Francis, J. R., and J. Krishnan. (1999). Accounting accruals and auditor reporting conservatism. Contemporary Accounting Research 16 (1): 135–65.

12.Gaertner, J. F. and J. A. Ruhe (1981). “Job-Related Stress in Public Accounting: CPAs who are Under the Most Stress and Suggestions on how to Cope”, Journal of Accountancy, Vol. 151, No. 6, pp. 68-74.

13.Goolsby, J. R. (1992). A Theory of Role Stress in Boundary Spanning Positions of Marketing Organizations, Journal of the Academy of Marketing Science, Vol.20, No. 2: 155-164.

14.Greenberger, D.B., Strasser, S., Cummings, L.L., Dunham, R.B. (1989). The impact of personal control on performance and satisfaction. Org. Behav. Hum. Decis. Process. 43 (1):29–51.

15.Jensen, M., and, W. Meckling. (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure” Journal of Financial Economics,

16.Kalbers, L. P. and W. J. Cenker (2008). “The Impact of Exercised Responsibility, Experience, Autonomy, and Role Ambiguity on Job Performance in Public Accounting”, Journal of Managerial,

17.Kazmi, R.; Amjad, S.; and D. Khan (2008). “Occupational Stress and its Effect on Job Performance: A Case Study of Medical House Officers

- of District Abbotabad”, Journal of Ayub Medical College, Vol. 20, No. 3, pp.135-139.
- 18.Landsbergis, P.L., (1988). Occupational stress among health care workers: a test of the job demand-control model. J. Org. Behav. 9 (3): 217–239.
- 19.Larson, L.; Meier, H; and P.Poznanski (2004). Concepts and Consequences of Internal Auditor JobStress”, Journal of Accounting andFinance Research, Vol. 12, No. 16,pp. 35-46.
- 20.Li, D., (2010). Does auditor tenure affect accounting conservatism? Further evidence, Journal of Accounting & Public Policy 29, 226-241.
- 21.Liu, C. (2008). CPA behavior under time pressure: evidence from a large firm. Auditing Res. 2: 79–85 (in Chinese).
- 22.Lo´pez, D.M., Peters, G.F., (2012). The effect of workload compression on audit quality. Auditing: J. Practice Theory 31 (4): 139–165.
- 23.Mayangsari, S. (2007). The auditor tenure and the quality of earnings: is mandatory auditor rotation useful?, Unhas Makassar, pp.1–25.
- 24.Montgomery, D. C.; Blodgett, J. G; and J. H. Barnes (1996). A Model of Financial Securities Salespersons’ Job Stress, The Journal of Services Marketing, Vol. 10, No. 3, pp. 21-38.
- 25.Palmrose, Z. (1988). An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality. The Accounting Review. Vol. 64, No.1: 55-73.
- 26.Rebele, J. E. and R. E. Michaels (1990). Independent Auditors’ Role Stress: Antecedent, Outcome, and Moderating Variables, Behavioral Research in Accounting, Vol. 2, No. 1, pp. 124-153.
- 27.Rogelberg, S. G. and R. Reiter-Palmon (2007). The Encyclopedia of Industrial and Organizational Psychology”, Available at:http://works.bepress.com/roni_reiter
- 28.Sloan, Richard G. (1996). Do stock prices fully reflect information in accruals and cash flows about future earnings? The Accounting Review, 71, 3 (July): 289–315.
- 29.Soobaroyen, T., Chengabroyan, C., (2006). Auditors’ perceptions of time budget pressure, premature sign offs and under-reporting of chargeable time: evidence from a developing country. Int. J. Auditing 10 (3): 201–218.

30. Thomas C, Wooten. (2003). Research about audit quality. The CPA Journal, January 1.
31. 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.
32. Wiryathi, N. M.; Rasmini, N. K.; and M. G. Wirakusuma (2014). Influence of Role Stressors on Auditor's Burnout With Emotional Intelligence As Moderating Variables", E-Journal Ekonomi Dan Bisnis Universitas Udayana, Vol. 5, No. 3: 227-244.
33. Yan Huanmin, Xie Shengwen (2016). How does auditors' work stress affect audit quality? Empirical evidence from the Chinese stock market, China Journal of Accounting Research: 305-319

