

تأثیر دوره تصدی حسابرس بر رابطه استرس کاری و کیفیت حسابرسی: شواهدی از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

افسانه توانگر *

پریناز کوزه گر **

مریم نجفی ***

چکیده

استرس کاری و اهمیت صاحبکار موضوعی است که می‌تواند بر قضاوت‌ها و استقلال حسابرسان تأثیر گذارد. حسابرسان تحت شرایط فشار و استرس کاری و در مقابل صاحبکارانی که از لحاظ حق‌الزحمه و اعتبار، از اهمیت قابل توجهی برخوردارند، ملایمت بیشتری از خود نشان می‌دهند و متعاقباً تلاش بیشتری برای حفظ آن صاحبکار می‌کنند. این در حالی است که دوره تصدی طولانی‌مدت موسسه حسابرسی می‌تواند منجر به کاهش تردید حرفه‌ای و بی‌طرفی موسسه حسابرسی و در نتیجه کاهش کیفیت حسابرسی گردد. به این ترتیب، در مطالعه حاضر تلاش شد تا با استفاده از داده‌های ۱۲۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۵ و رگرسیون چندمتغیره، به بررسی رابطه دوره تصدی حسابرس، استرس کاری حسابرسان و کیفیت حسابرسی پرداخته شود. نتایج بررسی‌ها نشان داد که استرس کاری موجب کاهش کیفیت حسابرسی می‌گردد و دوره تصدی حسابرس موجب تقویت ارتباط معکوس استرس کاری و کیفیت حسابرسی می‌شود.

واژه‌های کلیدی: دوره تصدی حسابرس، استرس کاری حسابرسان، کیفیت حسابرسی.

* استادیار گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکز، تهران، ایران.

** دانشجوی دکترا، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکز، تهران، ایران.

*** کارشناسی ارشد، گروه مدیریت دولتی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات تهران، تهران، ایران.

نویسنده مسئول مقاله: پریناز کوزه گر (kouzehgar.parinaz@vatanmail.ir)

۱. مقدمه

نظر به نقش مهم نیروی انسانی در سازمان‌ها، توجه به روحیه و انگیزه آن‌ها نیز حائز اهمیت است. مؤسسات حسابرسی، وظیفه اعمال نظارت مالی بر شرکت‌ها و حصول اطمینان از قابل اعتماد بودن صورت‌های مالی را برعهده دارند. موفقیت این مؤسسات تا حد زیادی به روحیه، انگیزه و رضایت نیروی انسانی آن‌ها وابسته است. به عبارت دیگر، موفقیت، کارایی و اثربخشی مؤسسات حسابرسی متأثر از کارایی و اثربخشی حسابرسان است. عدم رضایت حسابرسان مجرب که مؤسسات برای رسیدن آن‌ها به آن درجه از مهارت، متحمل هزینه‌های زیادی شده‌اند، یکی از دغدغه‌های مبتلا به شرکای مؤسسات حسابرسی در ایران و سراسر جهان است که پیامدهای منفی آن برای کل حرفه حسابرسی نیز غیرقابل انکار است. از این‌رو، درک آثار فشار روانی حسابرسان برای شرکای مؤسسات حسابرسی بسیار ذی‌قیمت است، زیرا بر اساس آن می‌توانند پیش‌گیری‌های لازم را انجام دهند. طبق نظریه‌های رفتار سازمانی با افزایش اضطراب، رضایت شغلی حسابرسان کاهش می‌یابد (خلیفه سلطانی و براری، ۱۳۹۴). این در حالی است که بحث‌های متعددی وجود دارد که آیا شرکت‌ها باید حسابرسان را برای مدت طولانی استخدام کنند یا پرورش اجباری موسسه حسابرسی برقرار شود. از سویی، اعتقاد بر این است که حسابرسان در سال‌های اولیه حسابرسی، شناخت کافی از صاحبکار و صنعت آن نخواهند داشت (کارکلو و ناگی^۱، ۲۰۰۴) و حسابرسان، شیب منحنی یادگیری را طی می‌کنند تا درکی بهتر از صاحبکار و صنعت آن داشته باشند (لیم و تان^۲، ۲۰۱۰). از سوی دیگر، دوره تصدی طولانی مدت موسسه حسابرسی، می‌تواند منجر به کاهش تردید حرفه‌ای و بی‌طرفی موسسه حسابرسی و در نتیجه کاهش کیفیت حسابرسی گردد (کارکلو و ناگی^۳، ۲۰۰۴). در این راستا، در مطالعه حاضر به بررسی رابطه استرس کاری حسابرسان و کیفیت حسابرسی با تأکید بر نخستین سال همکاری موسسه حسابرسی و صاحبکار پرداخته می‌شود.

۲. مروری بر مبانی نظری و پیشینه پژوهش

استرس کاری را در این اقتصاد دانش‌محور می‌توان تب شغلی در نظر گرفت. با توجه به سازوکار رقابتی بازار، متخصصان مختلف مانند وکلا، پزشکان و مدیران همه و همه با درجه‌ای از استرس کاری همانند حسابرسان مواجه هستند. در امریکا هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام نگرانی خود را درباره کیفیت حسابرسی اعلام کرده است که ممکن است به دلیل بار کاری حسابرسان و یا فشار زمانی تحت شعاع قرار گیرد. حسابرسان از فشار کاری فراگیر به دلیل محدودیت‌های زمانی، خطرهای بدهکاری و غیره رنج می‌برند. برخلاف حضور گسترده استرس کاری در کارهای حسابرسی، در مطالعات آکادمیک کمتر به آن پرداخته شده است. در دسترس نبودن نمونه‌های بزرگ و فقدان مداوم شواهد تجربی نشان می‌دهد که اکثر مطالعات بر اساس مطالعات آزمایشی می‌باشد و هنوز محققان به توافق عام با یکدیگر نرسیده‌اند (یان و ژی^۴، ۲۰۱۶). استرس کاری و اهمیت صاحبکار موضوعی است که می‌تواند بر قضاوت‌ها و استقلال حسابرسی تأثیر گذارد (براکسو همکاران^۵، ۲۰۱۳؛ بل^۵ و همکاران، ۲۰۱۵). حسابرسان تحت شرایط فشار و استرس کاری و در مقابل صاحبکارانی که از اهمیت قابل توجهی برخوردارند (از لحاظ حق‌الزحمه و اعتبار)، ملایمت بیشتری از خود نشان می‌دهند و متعاقباً تلاش بیشتری برای حفظ آن صاحبکار می‌کنند. از سوی دیگر، مطابق دیدگاه جانسون همکاران^۶ (۲۰۱۲)، روابط طولانی مدت بین حسابرس و صاحبکار موجب ایجاد یک رابطه دوستی بین آن‌ها می‌گردد، بنابراین ممکن است قابلیت اتکای صورت‌های مالی کاهش یابد. در طول سال ۱۹۹۶ اداره حسابداری دولتی در ایالات متحده اعلام کرد که اغلب تقلبات بزرگ در این کشور از روابط طولانی مدت حسابرس و صاحبکار ناشی می‌شود.

1. Carcello and Nagy, 2004.
2. Lim and Tan, 2010.
3. Yan and Xie, 2016.
4. Brooks and et al, 2013.
5. Bell and et al, 2015.
6. Johnson and et al, 2012.

تأثیر دوره تصدی حسابرِس بر رابطه استرس کاری و کیفیت حسابرِس

به این ترتیب، انتظار بر این است که طی سال‌های نخستین همکاری موسسه حسابرِس با صاحبکار، ارتباطی مستقیم بین دوره تصدی حسابرِس و کیفیت حسابرِس برقرار باشد و به مرور زمان، این ارتباط معکوس شود. بنابراین، این‌طور استدلال می‌شود که استرس کاری حسابرِس موجب کاهش کیفیت حسابرِس می‌گردد و هرچه دوره تصدی حسابرِس بیشتر شود، این تأثیر کاهنده، بیش از پیش می‌گردد. لازم به توضیح است بادآور نهندی و تقی زاده خانقاه (۱۳۹۲) برای تعریف کیفیت حسابرِس از معیار استقلال حسابرِس استفاده نمودند و برای اندازه‌گیری استقلال حسابرِس، از مدیریت سود (اقدام تعهدی اختیاری) استفاده کردند. دارابی و همکاران (۱۳۹۵) و وکیلان و همکاران (۱۳۹۵) نیز اقدام تعهدی اختیاری را شاخص مناسبی برای استقلال حسابرِس دانسته‌اند. به بیان مشایخی و همکاران (۱۳۸۴)، از آنجاکه اقدام تعهدی اختیاری، در اختیار و قابل اعمال نظر از سوی مدیریت است، از آن به عنوان شاخصی در کشف مدیریت سود استفاده می‌شود. هرچه توانایی حسابرِس و کیفیت حسابرِس بیشتر باشد، اقدام تعهدی اختیاری شرکت کمتر خواهد بود. در همین رابطه، دائو و فام^۱ (۲۰۱۴) به بررسی تأثیر دوره تصدی حسابرِس و تخصص حسابرِس در صنعت بر تأخیر گزارش حسابرِس پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد که ارتباطی مستقیم بین تأخیر گزارش حسابرِس و دوره تصدی کوتاه‌مدت حسابرِس برقرار است و تخصص حسابرِس در صنعت منجر به تضعیف ارتباط مستقیم بین تأخیر گزارش حسابرِس و دوره تصدی کوتاه‌مدت حسابرِس می‌شود. علاوه بر این، یان و ژی (۲۰۱۶) با بررسی چگونگی تأثیرگذاری استرس کاری حسابرِس بر کیفیت حسابرِس آنان در کشور چین، دریافتند که استرس کاری حسابرِس به میزان قابل توجهی بر کیفیت حسابرِس بی‌تأثیر است و علاوه بر این، اولین سال‌های همکاری موسسه حسابرِس و صاحبکار، ارتباطی معکوس بین استرس کاری حسابرِس و کیفیت حسابرِس وجود دارد. از سوی دیگر، نتایج بررسی‌های ریخت و همکاران^۲ (۲۰۱۶) نشان داد با افزایش دوره تصدی حسابرِس، از میزان محافظه‌کاری حسابداری صاحبکار کاسته می‌شود. این در حالی است که نقش اهمیت نسبی صاحبکار در رابطه دوره تصدی حسابرِس و محافظه‌کاری حسابداری، بی‌اهمیت ارزیابی شد.

چی و همکاران^۳ (۲۰۱۷) در بررسی رابطه اهمیت صاحبکار، ارتباط حسابرِس با صاحبکار و اقدام تعهدی غیرعادی، به این نتیجه رسیدند که ارتباطی معکوس بین اهمیت صاحبکار و مدیریت سود برقرار است و دوره تصدی حسابرِس موجب تقویت این ارتباط معکوس می‌گردد. در ایران، نجف زاده (۱۳۹۳) در بررسی تأثیر اندازه موسسه حسابرِس، دوره تصدی حسابرِس و تخصص حسابرِس در صنعت بر کیفیت حسابرِس، به این نتیجه رسید که بین اندازه موسسه حسابرِس، تخصص حسابرِس در صنعت و دوره تصدی حسابرِس با کیفیت خدمات حسابرِس رابطه مستقیم وجود دارد. نیکبخت و همکاران (۱۳۹۵) نیز به بررسی رابطه بین حق‌الزحمه حسابرِس و تجربه حسابرِس با کیفیت حسابرِس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج نشان داد که تغییر حق‌الزحمه حسابرِس بر کیفیت حسابرِس رابطه مستقیم و معناداری دارد. محمدرضایی و بعقوب‌نژاد (۱۳۹۶) در مطالعه‌ای به بررسی رابطه اندازه موسسه حسابرِس و کیفیت حسابرِس پرداختند. نتایج بررسی‌های آنان نشان داد که سازمان حسابرِس فاقد اکثر ویژگی‌های حسابرِس بزرگ طبق نظریه اندازه موسسه حسابرِس است. همچنین، نقد روش پژوهش نشان می‌دهد که مشکل انتخاب درون‌زای حسابرِس توسط پژوهشگران ایرانی کنترل نشده است.

۳. فرضیه‌های پژوهش

باتوجه به توضیحات ارائه شده در بخش مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه‌های مطالعه حاضر به شرح زیر مطرح

می‌شوند:

- ۱) استرس کاری موجب کاهش کیفیت حسابرِس می‌گردد.
- ۲) دوره تصدی حسابرِس موجب تقویت ارتباط معکوس استرس کاری و کیفیت حسابرِس می‌گردد.

1. Dao and Pham, 2014.
2. Rickett and et al, 2016.
3. Chi and et al, 2017.

۴. روش شناسی تحقیق

از آنجا که نتایج حاصل از این پژوهش می‌تواند در تصمیمات مدیران، سرمایه‌گذاران، تحلیل‌گران و فعالان بازار سرمایه، سازمان بورس و اوراق بهادار و حسابرسان مورد استفاده قرار گیرد، از جنبه هدف پژوهش، از نوع پژوهش‌های کاربردی به شمار می‌رود. همچنین از جنبه نحوه استنباط در خصوص فرضیه‌های پژوهش، در گروه پژوهش‌های توصیفی-همبستگی قرار می‌گیرد، زیرا جهت کشف روابط بین متغیرهای پژوهش، از تکنیک‌های رگرسیون و همبستگی استفاده خواهد شد که به این ترتیب، از نظر استدلالی، استدلال استقرایی است. همچنین، از آنجا که از طریق آزمایش داده‌های موجود، نتیجه‌گیری خواهیم کرد، این پژوهش در گروه تئوری‌های اثباتی قرار خواهد گرفت.

۵. مدل‌ها و متغیرهای تحقیق

به منظور آزمون فرضیه‌های تحقیق، از مدل زیر استفاده می‌شود:

$$AQ_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 WS_{i,t} + \beta_2 FYA_{i,t} + \beta_3 WS_{i,t} * FYA_{i,t} + \beta_4 BIG_{i,t} + \beta_5 AUT_{i,t} + \beta_6 MAO_{i,t} + \beta_7 SIZE_{i,t} + \beta_8 LEV_{i,t} + \beta_9 LOS_{i,t} + \beta_{10} MTB_{i,t} + \beta_{11} REV_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

که در آن:

متغیر وابسته:

$AQ_{i,t}$: کیفیت حسابرسی شرکت i در سال t که برای محاسبه آن، ابتدا به تخمین مدل زیر پرداخته می‌شود. در این روش، اقلام تعهدی اختیاری طی دو مرحله برآورد می‌شوند. در ابتدا، متغیر کل اقلام تعهدی (که تفاوت بین سود عملیاتی و جریان نقد عملیاتی است) در رگرسیون متشکل از متغیرهای کلیدی که انتظار می‌رود بر آن تأثیر گذارند، قرار می‌گیرد. به صورت زیر:

$$TAC_{i,t} / TA_{i,t-1} = \alpha_0 + \alpha_1 (1/TA_{i,t-1}) + \alpha_2 (\Delta Sales_{i,t} / TA_{i,t-1}) + \alpha_3 (PPE_{i,t} / TA_{i,t-1}) + \alpha_4 ROA_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

که در آن:

$TAC_{i,t}$: کل اقلام تعهدی (سود عملیاتی منهای جریان نقد عملیاتی) شرکت i در سال t
 $TA_{i,t-1}$: کل دارایی‌های شرکت i در سال $t-1$.

$\Delta Sales_{i,t}$: تغییرات درآمد فروش شرکت i در سال t که برابر است با درآمد فروش در سال t منهای درآمد فروش در سال $t-1$

$PPE_{i,t}$: اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات شرکت i در سال t ؛ و

$ROA_{i,t}$: بازده دارایی‌های شرکت i در سال t که برابر است با نسبت سودخالص به کل دارایی‌ها.

پس از تخمین مدل فوق در سطح کلیت داده‌ها و محاسبه مقادیر $\alpha_0, \alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$ و α_4 ، از ضرایب برآورده شده برای محاسبه اقلام تعهدی اختیاری (DAC) به شکل زیر استفاده می‌گردد:

$$DAC_{i,t} = \varepsilon_{i,t} = TAC_{i,t} / TA_{i,t-1} - \left[\alpha_1 (1/TA_{i,t-1}) + \alpha_2 (\Delta Sales_{i,t} / TA_{i,t-1}) + \alpha_3 (PPE_{i,t} / TA_{i,t-1}) + \alpha_4 ROA_{i,t} \right]$$

از قدرمطلق اقلام تعهدی اختیاری ($DAC_{i,t}$) ضربدر منفی یک به‌عنوان معیاری برای کیفیت حسابرسی استفاده می‌گردد.

متغیرهای مستقل:

$WS_{i,t}$: استرس کاری حسابرس شرکت i در سال t که برای محاسبه آن از فرمول زیر استفاده می‌گردد:

$$WS = \ln \left[\left(\sum_{i=1}^m \sum_{j=1}^n TA_{ij} \right) / m \right]$$

که در آن:

$TA_{i,j}$: لگاریتم طبیعی کل دارایی‌های شرکت i حسابرسی‌شده توسط موسسه حسابرسی i ؛

n : تعداد شرکت‌های حسابرسی‌شده توسط موسسه حسابرسی i ؛ و

تأثیر دوره تصدی حسابرسی بر رابطه استرس کاری و کیفیت حسابرسی -----

m : تعداد امضاءکنندگان گزارش حسابرسی شرکت z .

$FYA_{i,t}$: اولین دوره همکاری موسسه حسابرسی و صاحبکار در شرکت i در سال t که اگر اولین سال همکاری موسسه حسابرسی و شرکت باشد، این متغیر برابر یک می‌باشد و در غیر این صورت برابر صفر خواهد بود.
متغیرهای کنترلی:

$BIG_{i,t}$: اندازه موسسه حسابرسی کننده شرکت i در سال t که اگر موسسه حسابرسی کننده شرکت، سازمان حسابرسی باشد، این متغیر برابر یک قرار می‌گیرد و در غیر این صورت، برابر صفر خواهد بود.

$AUT_{i,t}$: دوره تصدی موسسه حسابرسی کننده شرکت i در سال t که برابر است با تعداد سال‌های همکاری مستمر موسسه حسابرسی و شرکت صاحبکار.

$MAO_{i,t}$: اظهارنظر حسابرسی تعدیل شده شرکت i در سال t که اگر نوع اظهارنظر حسابرسی نامقبول باشد، این متغیر برابر یک قرار می‌گیرد و در غیر این صورت برابر صفر خواهد بود.

$SIZE_{i,t}$: اندازه شرکت i در سال t که برابر است با لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها.

$LEV_{i,t}$: اهرم مالی شرکت i در سال t که برابر است با کل بدهی‌ها به دارایی‌ها.

$LOS_{i,t}$: زیان‌ده بودن شرکت i در سال t که اگر شرکت زیان خالص داشته باشد، این متغیر برابر یک قرار می‌گیرد و در غیر این صورت برابر صفر خواهد بود.

$MTB_{i,t}$: فرصت‌های رشد شرکت i در سال t که برابر است با نسبت ارزش بازار حقوق صاحبان سهام به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام.

$REV_{i,t}$: درآمد فروش شرکت i در سال t که برابر است با نسبت درآمد فروش به دارایی‌ها.

- به منظور آزمون فرضیه اول به ضریب β_1 توجه می‌شود.

- به منظور آزمون فرضیه دوم به ضریب β_3 توجه می‌شود.

۶. جامعه آماری و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۵ می‌باشد. نمونه مورد استفاده نیز از طریق روش حذف سیستماتیک از جامعه آماری انتخاب خواهد شد، به این ترتیب که نمونه، متشکل از کلیه شرکت‌های موجود در جامعه آماری است که حائز معیارهای زیر باشند:

۱. در طول دوره پژوهش، تغییر در دوره مالی نداشته باشند.
 ۲. جزء شرکت‌های فعال در حوزه فعالیت‌های مالی، از جمله شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بانک‌ها، بیمه‌ها و مؤسسات مالی نباشند.
 ۳. داده‌های مورد نیاز جهت متغیرهای تحقیق، در طول دوره زمانی ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۵، موجود باشند.
 ۴. دوره مالی آن‌ها منتهی به ۱۲/۲۹ هر سال باشد تا بتوان داده‌ها را در کنار یکدیگر و در صورت نیاز، به صورت پانلی به کار برد.
- فرآیند مذکور، منجر به انتخاب ۱۲۵ شرکت گردید.

۷. یافته‌های پژوهش

۷-۱. آمار توصیفی

در این قسمت، میانگین، میانه (معیارهای مرکزی)، انحراف معیار، بیشینه و کمینه (معیارهای پراکندگی) متغیرهای مورد استفاده محاسبه و در جدول شماره یک آورده شده است.

جدول (۱) آمار توصیفی

| متغیرهای پژوهش | میانگین | میانه | بیشینه | کمینه | انحراف معیار |
|---|---------|--------|---------|--------|--------------|
| کیفیت حسابرسی | -۰/۱۰۸ | -۰/۰۸۲ | -۰/۰۰۰۱ | -۰/۵۷۲ | ۰/۰۹۹ |
| استرس کاری حسابرس | ۵/۷۹۵ | ۵/۹۳۹ | ۷/۶۹۶ | ۲/۸۸۷ | ۱/۲۴۲ |
| اولین دوره همکاری موسسه حسابرسی و صاحبکار | ۰/۲۷۸ | ۰/۰۰۰ | ۱/۰۰۰ | ۰/۰۰۰ | ۰/۴۴۸ |
| اندازه موسسه حسابرسی | ۰/۲۰۱ | ۰/۰۰۰ | ۱/۰۰۰ | ۰/۰۰۰ | ۰/۴۰۱ |
| دوره تصدی موسسه حسابرسی | ۳/۸۲۷ | ۲/۰۰۰ | ۱۶/۰۰۰ | ۱/۰۰۰ | ۴/۰۴۷ |
| اظهاری نظر حسابرسی تعدیل شده | ۰/۵۵۳ | ۱/۰۰۰ | ۱/۰۰۰ | ۰/۰۰۰ | ۰/۴۹۷ |
| اندازه شرکت | ۱۳/۹۸۲ | ۱۳/۸۷۷ | ۱۹/۱۳۳ | ۱۰/۴۹۱ | ۱/۴۷۳ |
| اهرم مالی | ۰/۵۸۶ | ۰/۵۹۶ | ۰/۹۸۶ | ۰/۰۸۹ | ۰/۱۸۶ |
| زیان ده | ۰/۱۱۸ | ۰/۰۰۰ | ۱/۰۰۰ | ۰/۰۰۰ | ۰/۳۲۳ |
| فرصت های رشد | ۱/۶۵۸ | ۱/۴۴۴ | ۶/۵۲۷ | ۰/۵۸۶ | ۰/۷۷ |
| درآمد فروش | ۰/۸۳۳ | ۰/۷۳۳ | ۲/۸۶۶ | ۰/۰۰۱ | ۰/۴۶۴ |

میانگین، اصلی ترین و مهم ترین شاخص مرکزی به شمار می آید که نشان دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است و میانه نیز نقطه ای است که یک نمونه را به دو قسمت مساوی تقسیم می نماید. همان طور که در جدول فوق مشاهده می شود، مقدار میانگین متغیر کیفیت حسابرسی، ۰/۱۰۸- و مقدار میانه آن ۰/۰۸۲- است. به طور کلی، معیارهای پراکندگی، معیارهایی هستند که پراکندگی مشاهدات را حول میانگین بررسی و مقایسه می نمایند. یکی از مهم ترین معیارهای پراکندگی، انحراف معیار می باشد. با توجه به جدول فوق، این معیار برای متغیر کیفیت حسابرسی، ۰/۰۹۹ است. گفتمانی است بیشترین مقدار متغیر کیفیت حسابرسی برابر با ۰/۰۰۰۱- و کمترین مقدار آن برابر با ۰/۵۷۲- است. ویژگی های سایر متغیرها نیز در جدول فوق مشهود است.

۲-۷. آمار استنباطی

۱-۲-۷. تخمین مدل کیفیت حسابرسی

نتیجه آزمون مدل کیفیت حسابرسی و اقلام تعهدی اختیاری با استفاده از مدل اثرات ثابت در جدول (۲) ارائه شده است.

جدول (۲) تخمین مدل مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی

| متغیر | ضرایب | خطای استاندارد | آماره t | سطح معناداری |
|--|--------------------------|----------------|---------|--------------|
| مقدار ثابت | -۰/۰۰۸ | ۰/۰۰۷ | -۱/۰۹۲ | ۰/۲۷۵ |
| $1 / TA_{i,t-1}$ | ۱۳۳۲/۱۷۸ | ۱۶۰۸/۱۴۷ | ۰/۸۲۸ | ۰/۴۰۷ |
| $(\Delta SALES_{i,t} - \Delta REC_{i,t}) / TA_{i,t-1}$ | ۰/۰۹۷ | ۰/۰۰۹ | ۱۰/۶۲۳ | ۰/۰۰۰ |
| $PPE_{i,t} / TA_{i,t-1}$ | ۰/۰۲ | ۰/۰۲ | ۱/۰۱۵ | ۰/۳۱ |
| $ROA_{i,t-1}$ | ۰/۱۸۷ | ۰/۰۳۵ | ۵/۳۰۳ | ۰/۰۰۰ |
| آماره آزمون چاو | سطح معناداری آزمون چاو | | | ۰/۰۰۰ |
| آماره آزمون هاسمن | سطح معناداری آزمون هاسمن | | | ۰/۰۰۰ |
| آماره F | ضریب تعیین | | | ۰/۷۰۹ |
| سطح معناداری آماره F | ضریب تعیین تعدیل شده | | | ۰/۶۲۸ |
| روش EGLS (رفع اثرات احتمالی ناهمسانی واریانس) | مقدار دوربین- واتسون | | | ۲/۳۱۴ |

تأثیر دوره تصدی حسابرِس بر رابطه استرس کاری و کیفیت حسابرِس

با توجه به نتایج جدول شماره دو، اقدام به محاسبه مقادیر کیفیت حسابرِس و اقلام تعهدی اختیاری می‌گردد. گفتنی است آماره دوربین- واتسون مدل ۲/۳۱۴ است که بین ۱/۵ و ۲/۵ قرار دارد. ضمناً سطح معناداری آماره F نیز ۰/۰۰۰ است که پایین‌تر از ۰/۰۵ بوده و نشان از معناداری مدل دارد. دیگر نکته قابل توجه در جدول شماره دو، ضریب تعیین تعدیل‌شده مدل است. مقدار ضریب تعیین تعدیل‌شده مدل مورد استفاده حدود ۶۳ درصد می‌باشد که نشان می‌دهد حدود ۶۳ درصد از تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیرهای مستقل قابل توضیح است. لازم به ذکر است که استفاده از روش حداقل مربعات تعمیم‌یافته برآوردی و همچنین تصحیح وایت دیاگونال، منجر به رفع اثرات ناهمسانی واریانس احتمالی گردیده است.

۲-۲-۷. آزمون فرضیه‌ها

نتیجه آزمون فرضیه‌های تحقیق با استفاده از مدل اثرات تصادفی در جدول (۳) ارائه شده است..

جدول (۳) آزمون فرضیه‌های تحقیق

| متغیر | ضرایب | خطای استاندارد | آماره t | سطح معناداری |
|--|--------|--------------------------|---------|--------------|
| مقدار ثابت | ۰/۴۹۳ | ۰/۰۵۴ | ۹/۰۴۴ | ۰/۰۰۰ |
| استرس کاری حسابرِس | -۰/۰۲۲ | ۰/۰۰۵ | -۳/۹۵۴ | ۰/۰۰۰ |
| اولین دوره همکاری موسسه حسابرِس و صاحبکار | -۰/۰۱۲ | ۰/۰۰۵ | -۲/۴۹۳ | ۰/۰۱۲ |
| استرس کاری حسابرِس*اولین دوره همکاری موسسه حسابرِس و صاحبکار | -۰/۰۲۳ | ۰/۰۰۳ | -۶/۰۶۲ | ۰/۰۰۰ |
| اندازه موسسه حسابرِس | ۰/۰۰۶ | ۰/۰۰۱ | ۳/۶۲۹ | ۰/۰۰۰ |
| دوره تصدی موسسه حسابرِس | ۰/۱۰۴ | ۰/۰۳۵ | ۲/۹۵۳ | ۰/۰۰۳ |
| اظهارنظر حسابرِس تعدیل‌شده | ۰/۰۱۴ | ۰/۰۰۱ | ۹/۶۷۱ | ۰/۰۰۰ |
| اندازه شرکت | ۰/۰۲۳ | ۰/۰۰۹ | ۲/۵۸۱ | ۰/۰۱ |
| اهرم مالی | ۰/۰۱۱ | ۰/۰۰۲ | ۳/۸۲۲ | ۰/۰۰۰ |
| زیان‌ده | ۰/۱۳۱ | ۰/۰۱۴ | ۹/۲۶۵ | ۰/۰۰۰ |
| فرصت‌های رشد | -۰/۰۴۶ | ۰/۰۰۶ | -۶/۶۲۹ | ۰/۰۰۰ |
| درآمد فروش | ۰/۰۷۱ | ۰/۰۰۸ | ۸/۱۸۷ | ۰/۰۰۰ |
| آماره آزمون چاو | ۴/۵۰۶ | سطح معناداری آزمون چاو | ۰/۰۰۰ | ۰/۰۰۰ |
| آماره آزمون هاسمن | ۱۳/۸۸۴ | سطح معناداری آزمون هاسمن | ۰/۱۷۸ | ۰/۱۷۸ |
| آماره F | ۱۹/۸۵۴ | ضریب تعیین | ۰/۵۹۶ | ۰/۵۹۶ |
| سطح معناداری آماره F | ۰/۰۰۰ | ضریب تعیین تعدیل‌شده | ۰/۵۶۶ | ۰/۵۶۶ |
| روش EGLS (رفع اثرات احتمالی ناهمسانی واریانس) | | مقدار دوربین- واتسون | ۲/۰۰۳ | ۲/۰۰۳ |

با توجه به نتایج جدول شماره سه، از آنجا که آماره t متغیر استرس کاری حسابرِس بزرگتر از ۱/۹۶۵- بوده و سطح معناداری آن کوچکتر از ۰/۰۵ است، ارتباطی معنادار و معکوس بین استرس کاری حسابرِس و کیفیت حسابرِس شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برقرار است. به این ترتیب، فرضیه اول مطالعه حاضر مبنی بر این که استرس کاری موجب کاهش کیفیت حسابرِس می‌گردد، مورد تأیید قرار می‌گیرد. از سوی دیگر، از آنجا که آماره t متغیر استرس کاری حسابرِس*اولین دوره همکاری موسسه حسابرِس و صاحبکار بزرگتر از ۱/۹۶۵- بوده و سطح معناداری آن کوچکتر از ۰/۰۵ است، ارتباطی معنادار و معکوس بین استرس کاری حسابرِس*اولین دوره همکاری موسسه حسابرِس و صاحبکار و کیفیت

حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برقرار است. به این ترتیب، فرضیه دوم مطالعه حاضر مبنی بر این که دوره تصدی حسابرس موجب تقویت ارتباط معکوس استرس کاری و کیفیت حسابرسی می‌گردد، مورد تأیید قرار می‌گیرد.

گفتنی است متغیرهای اولین دوره همکاری موسسه حسابرسی و صاحبکار و فرصت‌های رشد دارای رابطه معکوس و معنادار با متغیر وابسته هستند و متغیرهای اندازه موسسه حسابرسی، دوره تصدی موسسه حسابرسی، اظهار نظر حسابرسی تعدیل شده، اندازه شرکت، اهرم مالی، زیان ده و درآمد فروش، رابطه مستقیم و معنادار با متغیر وابسته دارند. علاوه بر این، آماره دورین- واتسون مدل ۲/۰۰۳ است که بین ۱/۵ و ۲/۵ قرار دارد. ضمناً سطح معناداری آماره F نیز ۰/۰۰۰ است که پایین‌تر از ۰/۰۵ بوده و نشان از معناداری مدل دارد. دیگر نکته قابل توجه در جدول شماره سه، ضریب تعیین تعدیل شده مدل است. مقدار ضریب تعیین تعدیل شده مدل مورد استفاده حدود ۵۶ درصد می‌باشد که نشان می‌دهد حدود ۵۶ درصد از تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی قابل توضیح است. لازم به ذکر است که استفاده از روش حداقل مربعات تعمیم یافته برآوردی و همچنین تصحیح وایت دیاگونال، منجر به رفع اثرات ناهمسانی واریانس احتمالی گردیده است.

۸. نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در این مطالعه تلاش گردید تا با استفاده از داده‌های شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، به بررسی تأثیر دوره تصدی حسابرس بر رابطه استرس کاری و کیفیت حسابرسی پرداخته شود. نتایج بررسی‌ها نشان داد که استرس کاری حسابرسان موجب کاهش کیفیت حسابرسی آنان می‌گردد و دوره تصدی حسابرس موجبات تقویت بیش از پیش این تأثیر کاهشی را فراهم می‌سازد. در این رابطه لازم به توضیح است که طبق نظریه‌های رفتار سازمانی با افزایش اضطراب، رضایت شغلی حسابرسان کاهش می‌یابد. علاوه بر این، حسابرسان تحت شرایط فشار و استرس کاری و در مقابل صاحبکارانی که از اهمیت قابل توجهی برخوردارند، ملایمت بیشتری از خود نشان می‌دهند و متعاقباً تلاش بیشتری برای حفظ آن صاحبکار می‌کنند که این امر، موجب کاهش کیفیت حسابرسی می‌گردد. این نتیجه را می‌توان منطبق با نتایج جان و ژی (۲۰۱۶) و در تضاد با نتایج چی و همکاران (۲۰۱۷) دانست. در راستای توضیح دیگر نتیجه مطالعه حاضر مبنی بر این که دوره تصدی حسابرس موجبات تقویت بیش از پیش این تأثیر کاهشی را فراهم می‌سازد، گفتنی است دوره تصدی طولانی مدت موسسه حسابرسی، می‌تواند منجر به کاهش تردید حرفه‌ای و بی‌طرفی موسسه حسابرسی و در نتیجه کاهش کیفیت حسابرسی گردد. مطابق دیدگاه جانسون و همکاران (۲۰۱۲)، روابط طولانی مدت بین حسابرس و صاحبکار موجب ایجاد یک رابطه دوستی بین آن‌ها می‌گردد، بنابراین ممکن است قابلیت اتکای صورت‌های مالی کاهش یابد. در همین رابطه، شواهد تجربی نشان داده‌اند که اغلب تقلبات بزرگ در این کشور از روابط طولانی مدت حسابرس و صاحبکار ناشی می‌شود. به این ترتیب، انتظار بر این است که با افزایش دوره تصدی حسابرسی و همکاری موسسه حسابرسی با صاحبکار، ارتباطی معکوس بین دوره تصدی حسابرس و کیفیت حسابرسی برقرار گردد. این نتیجه را می‌توان منطبق با نتایج کارکلو و ناگی (۲۰۰۴) و ریکت و همکاران (۲۰۱۶) و در تضاد با نتایج لیم و تان (۲۰۱۰)، چی و همکاران (۲۰۱۷) و نجف زاده (۱۳۹۳) دانست.

باتوجه به نتایج مطالعه حاضر، به سرمایه‌گذاران در بازار سرمایه کشور توصیه می‌شود که به روابط مذکور توجه داشته باشند و کاهش دوره تصدی حسابرس را به عنوان علامتی مثبت برای کیفیت حسابرسی و قابلیت اتکای گزارشگری مالی که زمینه‌ساز کاهش عدم تقارن اطلاعاتی است، در نظر بگیرند. توضیح این که این امر (افزایش کیفیت حسابرسی و متعاقباً کاهش عدم تقارن اطلاعاتی آن) با افزایش احتمال سودآوری و قدرت مالی شرکت همراه است و لذا تحت شرایطی می‌تواند علامت مثبتی باشد. علاوه بر این، به سرمایه‌گذاران در بورس اوراق بهادار تهران پیشنهاد می‌شود که به موضوع اهمیت صاحبکار و استرس کاری حسابرسان توجه داشته باشند و در نظر بگیرند که استرس کاری حسابرسان، استقلال آن را تحت تأثیر قرار می‌دهد و کیفیت حسابرسی را تضعیف می‌نماید. بنابراین، کیفیت کار مؤسسات حسابرسی که استرس کاری و دوره تصدی بیشتری دارند، کمتر خواهد بود. این نتیجه در اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری، دارای اهمیت و کاربرد قابل توجهی خواهد بود. در همین راستا، به مدیران شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران نیز پیشنهاد می‌شود که به هنگام اتخاذ

تأثیر دوره تصدی حسابرِس بر رابطه استرس کاری و کیفیت حسابرِس

تصمیمات انتخاب حسابرِس، به آثار دوره تصدی و استرس کاری حسابرِس و متعاقباً واکنش‌های بازار سرمایه توجه داشته باشند و با اتخاذ تصمیمات صحیح مربوط به دوره‌های همکاری با مؤسسات حسابرِس و تأکید بر ایجاد تعاملات مناسب با حسابرِس، واکنش احتمالی بازار را مدیریت نمایند.

در این مطالعه، به بررسی ارتباط خطی دوره تصدی حسابرِس، استرس کاری و کیفیت حسابرِس پرداخته شد که می‌توان در مطالعات آتی، با کنکاش ادبیات نوین و همچنین رویکردهای جدید اقتصادسنجی، روابط غیرخطی درجه دوم و سوم آنان را نیز مورد بررسی قرار داد. علاوه بر این، در این پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی شده‌اند. بنابراین، پیشنهاد می‌شود تا در پژوهش‌های آتی، این موضوع در شرکت‌های فرابورس نیز بررسی گردد.

منابع و ماخذ

- ۱) بادآور نهندی، یونس و تقی زاده خانقاه، وحید. (۱۳۹۲). بررسی ارتباط بین کیفیت حسابرِس و کارایی سرمایه‌گذاری. بررسی‌های حسابداری و حسابرِس، ۲۰ (۲)، ۱۹-۴۲.
- ۲) خلیفه سلطانی، احمد و براری، سمانه. (۱۳۹۴). بررسی علل و پیامدهای استرس نقش حسابرِس. حسابداری مالی، (۲۸)۷، ۳۲-۵۵.
- ۳) دارابی، رؤیا؛ چناری بوکت، حسن؛ محمودی خاتمی، مرجان. (۱۳۹۵). تأثیر تخصص در صنعت، دوره تصدی حسابرِس و استقلال حسابرِس بر ریزش قیمت سهام. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرِس، ۸ (۳۲)، ۱۱۹-۱۳۷.
- ۴) محمدرضایی، فخرالدین و یعقوب‌نژاد، احمد. (۱۳۹۶). اندازه موسسه حسابرِس و کیفیت حسابرِس: نقد نظری، نقد روش پژوهش و ارائه پیشنهادات. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرِس، ۳۴، ۳۱-۶۰.
- ۵) مشایخی، بیتا؛ مهرانی، ساسان؛ مهرانی، کاوه و کرمی، غلامرضا. (۱۳۸۴). نقش اقلام تعهدی اختیاری در مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. بررسی‌های حسابداری و حسابرِس، ۱۲ (۴۲)، ۶۱-۷۴.
- ۶) نجف زاده، امیر. (۱۳۹۳). تأثیر اندازه موسسه حسابرِس، دوره تصدی حسابرِس و تخصص حسابرِس در صنعت بر کیفیت حسابرِس. پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد نجف آباد.
- ۷) نیکبخت، محمدرضا؛ شعبان زاده، مهدی و کنارکار، امین. (۱۳۹۵). رابطه بین حق‌الزحمه حسابرِس و تجربه حسابرِس با کیفیت حسابرِس. فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، ۲ (۱)، ۱۹۰-۲۰۸.
- ۸) وکیلان آغویی، مهدی؛ عباس‌زاده، محمدرضا و صالحی، مهدی. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین بازده سهام و کیفیت حسابرِس در شرکت‌های دارویی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مجله حسابداری سلامت، ۵ (۱)، ۱۰۷-۱۳۳.

- 9) Bell, T., Causholli, M. and Knechel, R. (2015). Audit firm tenure, non-audit services, and internal assessments of audit quality. *Journal of Accounting Research*, 53 (3), 461-509.
- 10) Brooks, L. Z. and Cheng, C.S. (2013). Agnes and Richet, Kenneth John, Audit Firm Tenure and Audit Quality: Evidence from U.S. Firms. *American Accounting Association (AAA) Annual Meeting 2013, Anaheim, California, 3-7 Aug 2013*.
- 11) Carcello, J.V. and Nagy, A.L. (2004). Audit firm tenure and fraudulent financial reporting. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 23 (20), 55-69.
- 12) Chi, W., Huang, H. and Liao, Y. (2017). Client Importance, Auditor-Client Relationship, and Abnormal Accruals: An Audit-Partner Based Investigation. <https://www.researchgate.net/publication/228470260>.
- 13) Dao, M. and Pham, T. (2014). Audit tenure, auditor specialization and audit report lag. *Managerial Auditing Journal*, 29 (6), 490-51.
- 14) Johnson, V.E., Khurana, I.K. and Reynolds, J.K. (2012). Audit firm tenure and the quality of financial reports. *Contemporary Accounting Research*, 19, 637-660.

- 15) Lim, C.-Y. And Tan, H.-T. (2010). *Does auditor tenure improve audit quality? Moderating effects of industry specialization and fee dependence. Contemporary Accounting Research*, 27 (3), 923-957.
- 16) Rickett, L.K., Maggina, A. and Alam, P. (2016). *Auditor Tenure and Accounting Conservatism: Evidence from Greece. Managerial Auditing Journal*, 31 (6/7), 538-565.
- 17) Yan, .. and Xie, S. (2016). *How does auditors' work stress affect audit quality? Empirical evidence from the Chinese stock market. China Journal of Accounting Research*, 9, 305-319.



Effect of the auditor's tenure on the relationship between work stress and audit quality: Evidence from companies admitted to the Tehran Stock Exchange

Afsaneh Tavangar¹, Parinaz Kouzehgar², Maryam Najafi³

1. Assistant Professor of Accounting, Faculty of Economics and Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.
2. Ph.D Student, Department of Accounting, Faculty of Economics and Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.
3. MSc Student, Department of Governmental Management, Tehran Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

Abstract

The stress of work and the importance of the owner is the subject matter that can affect the judgments and independence of the auditors. Auditors are more lenient in the face of pressure and stress and against lenders in terms of remuneration and credit, and are subsequently more diligent to keep that owner. This is while the lengthy tenure of the audit firm can lead to a reduction in the professionalism and impartiality of the audit firm and, as a result, to reduce the quality of the audit. Thus, in the present study, we tried to investigate the relationship between auditor's tenure, auditor's stress and audit quality using data from 125 companies admitted to Tehran Stock Exchange during the period of 2012 to 2017 and multivariate regression. The results of the research showed that stress stresses the quality of audit, and the auditor's tenure increases the reverse relationship between work stress and audit quality.

Keywords: Auditor's tenure, Auditor's stress, Audit quality.