استرس کاری حسابرسان و کیفیت حسابرسی با تأکید بر حسابرسی نخستین، حق‌الزحمه‌های غیرعادی و محافظه‌کاری

پریساسادات بهبهانی‌نیا[1]
فریده حسن‌زاده[2]

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱/۱۲
تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۸/۲۴

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 درنتیجه 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، حق‌الزحمه‌های غیرعادی حسابرس و محافظه‌کاری 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 استرس‌کاری حسابرسان وجود دارد و حسابرسی نخستین نیز این ارتباط منفی را تشدید می‌کند. همچنین حق‌الزحمه‌های غیرعادی و محافظه‌کاری تأثیری بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و استرس‌کاری حسابرسان ندارند.

کلید واژه‌ها: کیفیت حسابرسی، استرس شغلی، محافظه‌کاری، حق‌الزحمه‌های غیرعادی و حسابرسی نخستین.

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

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

۱- مقدمه

در دنیـای کنونی، نیروی انسانی کارآمد و خلاق عامل توسعه جوامع تلقی می‌شود و با وجود چنین قـدرت 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 جهـت پیشرفـت و دست‌یابی به هدف‌های متعالی جامعه مؤثـر و مفید باشد. عوامل زیادی می‌تواند عملکرد و بازده نیروی انسانی را پایین بیاورد. یکی از آفت‌های تحلیل برنده‌ی فعالیت‌های نیـروی انسانی با توجه به مقتضیات زندگی امروز، استـرس 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 ماننـد هدف‌گرایی، افزایش تاب‌آوری در افراد، مثبت نگر بودن برای کاهش تنش و فشار روانی به کـار گرفتـه شود. درنهایت با این تدابیر می‌توان بهداشت و سلامـت جسمانی و روانی نیروی کار را تأمیـن کرد. بدیـن ترتیب، عملکرد و بازده افراد افزایش می‌یابـد و از سویی دیگر، زمینه برای شکوفایی و بهره‌وری اقتصادی فراهم می‌شود.

استـرس، هیجانی عمومی است و تا وقتـی ناتوان‌کننده نشود طبیعی به نظر می‌رسد. یکی از ابعـاد مهم استرس‌کاری یا شغلی است کـه می‌تواند فعالیت نیروی انسانی را به شدت تحت تأثیر قـرار داده و آن را بـه تحلیل ببرد. استرس شغلی، بسیار شایع اسـت و به قدری فراگیر است که مـردم را در همه مشاغـل و رتبه‌ها و سطوح اجتماعی و اقتصادی تحت تأثیر قرار می‌دهد و چون مقـدار زیـادی از زندگی انسان در کـار به سپری می‌شود استرس شغلـی می‌تواند در دیگر نقاط زندگـی به همان نسبت استـرس ایجاد کند(اسکات،۲۰۱۰). تحت سازوکـار رقابتی بازار، تمامی حرفه‌هـا مانند وکلا، پزشکان، مدیران و سایر گروه‌هـا دارای درجاتی از استرس کاری می‌باشند؛ حسابرسـان نیز به دلیل ماهیـت شغلشان در معرض عوامل استرس‌زایی قرار دارند که بر عملکرد آن‌ها تأثیر خواهد داشت(فروغی‌راد و بزاززاده تربتی،۱۳۹۸). استرس‌کاری در حسابری به استرس ناشـی از فشـار کار سنگین یا مواجهه با کارهای حسابرسی زیاد کـار اشاره دارد و می‌تواند ناشی از کمبـود منابع بـرای مدیریت اضافه‌کار باشد(لنوکـس و وو،۲۰۱۸). مخرب‌ترین نتیجه استرس بـر عملکرد حسابرسان، کیفیت نامطلـوب گزارش حسابرسی تهیه شـده به‌وسیله آنان می‌باشد. بنابرایـن عوامل رفتاری مانند استرس به میزان قابل توجهی بـر عملکرد شغلی حسابرسان تأثیر خواهـد گذاشت(چو،۱۹۹۵). ادبیات حسابرسی نشـان می‌دهد که فشار کار حسابرسی بر کیفیت حسابرسـی تأثیـر منفی می‌گذارد، زیـرا حسابرسان به خاطر محدودیت زمانـی و استرس ناشی از فشـار بودجه زمانی روش‌هـای حسابرسی را برای بسیاری از مشتری‌هـای حسابرسی به طور محـدودی اجرا می‌کنند(گول و همکـاران،۲۰۱۷ ; ساهاردیانتو و لیونگ،۲۰۲۰). تحقیقات نشان می‌دهـد وقتی مؤسسه حسابرسی متخصص در صنعت باشـد، حتی در زمان استرس‌کاری کمتر اظهـار نظـر اشتباه ارائه می‌کنـد. این مطلب نشان می‌دهد که منابـع حسابرسی از جمله دانش

بـرای مدیریت و به حداقل رساندن اثر استرس کاری ضروری است(ساهاردیانتو و لیونگ، ۲۰۲۰). شناخـت و بررسی اثرات منفی استـرس در حرفه حسابرسی امری بسیار حیاتی می‌باشد؛ چرا که کیفیت حسابرسی به‌شدت بـه قضاوت و سلامت کارکنان مؤسسات حسابرسی وابسته است(اتلی و پیـرز،۱۹۹۶). عملکرد شغلی ضعیف، کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد و درنتیجه مؤسسات حسابرسـی را در معرض مسئولیت قانونی از دست دادن اعتبار قـرار می‌دهد. موفقیت، کارایی و اثربخشی حسابرسی متأثر از کارایی و اثربخشی افراد شاغل در این حرفه می‌باشد.

بـا توجه به اینکـه در حرفه حسابرسی اصلی‌تریـن معیار، کیفیت حسابرسـی است کیفیت حسابرسـی هـم می‌تواند حیثیت و اعتبـار خود حسابرس و هم حرفـه حسابرسی را درگیر کند. حسابرسان در حرفه حسابرسی استرس‌های زیادی را تجربه می‌کنند که این خود می‌تواند کیفیت حسابرسـی را تحت تأثیر قرار دهد. وقوع بحران‌های مالـی اخیر، نقش حیاتی و مهم گزارشگری مالـی معتبـر و باکیفیت را پررنگ نموده اسـت. علاوه براین، بحران‌های اخیـر 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 زنجیـر عرضـه گزارشگری مالی دارد و حسابرسی مستقل به‌عنوان یکـی از حلقه‌های این زنجیر، نقش عمده‌ای در حفظ و تقویت گزارشگری مالی ایفا می‌کند(اِی ای‌ای اس بی،۲۰۱۱).

حسابداری و به‌ویژه حسابرسی از دیرباز به‌عنوان حرفه‌ای با سطوح بالای استرس شناخته‌شده است. این شغل به طور معمول با حجم بالای کاری، ضرب العجل‌های زیاد و فشار زمانی بیش‌ازحد توصیـف می‌شـود. حسابرسان همواره با فشارهـای موجود در شغل ازجملـه درخواست‌هایی که نیـاز به‌دقـت بالایی دارند یا تردید حرفه‌ای نسبت به تهیه یک گـزارش حسابرسی با کیفیت بالا روبـرو بوده و هستند. یکی از مـواردی که می‌تواند استرس‌کاری حسابـرس را بالا ببرد شکایت علیـه حسابرسان است. حرفه حسابرسـی در طول دو دهه اخیر شاهـد افزایش تعداد شکایت‌ها علیـه حسابرسـان و میزان خسارت‌های ناشـی از شکایت‌هاست. پیامدهای ناگـوار حاصل از این شکایـات برای جامعه حسابرسی بسیـار گران است و بنیان حرفه را به لـرزه درمی‌آورد. شکایت علیـه حسابرسان می‌تواند به شهـرت و اعتبار حسابرسان آسیب بزنـد و در برخی مواقع ممکن اسـت حسابرسان سرمایه هنگفتی را به خاطـر شکایت از دست دهند و برخی مواقع در اثر حکم مراجـع قانونـی تعلیق می‌شونـد. این پیامدهای ناگـوار ، مسأله ریسک دادخواهـی را به یکی از اساسی‌تریـن دغدغه‌های حسابرسی بدل کرده اسـت و باعث ایجاد استرس در محیط کاری شده اسـت. به‌گونه‌ای که حسابرسـان همواره تلاش می‌کنند به‌طور مـداوم ریسک دادخواهی خود را ارزیابـی کننـد و تدابیر لازم برای در امان ماندن از گزند آن اتخـاذ کنند. حسابرسان معمولاً در ایـن مواقـع حق‌الزحمه بالاتری را از صاحب‌کار طلب می‌کنند تـا بتوانند مقداری از خسارت‌های ناشـی از دعاوی احتمالی را توسط حق‌الزحمه پوشش دهند. یکی دیگر از مواردی که باعث ایجاد استـرس در حسابرسان می‌شود فشـار بودجه زمانی و کمبود وقت بـرای انجام حسابرسی است. چنانچه حسابـرس بخواهد در یک مدت‌زمان بسیار محدود یک کار حسابرسی بزرگ را باکیفیت

انجـام دهـد لازم است از تعداد نیروی انسانی زیادی استفاده کنـد و در صورتی‌که بخواهد تمام روش‌های لازم برای اثبات مانده حساب‌ها را انجام دهد نیاز به وقت زائد و درعین‌حال فشرده دارد، در ایـن حالت هزینه حسابرسـی و حق‌الزحمه‌ای که حسابرس درخواست خواهد کرد حق‌الزحمه بالایی خواهد بود. میزان حق‌الزحمه‌ی پرداختی به حسابرس می‌تواند بر کیفیت کار حسابرسی اثر بگـذارد: هرچه حق‌الزحمه‌هـای بیشتری برای حسابرس در نظر گرفته شود، تلاش وی نیز بیشتر می‌گردد و کیفیت کار را بالا می‌برد، ولی در این صورت، حسابرسان ازنظر مالی به مشتریان خود وابستـه می‌شوند در نتیجه، به خاطر نگرانی از دست دادن کار، ممکن است روش‌های حسابرسی را بـه شکـل مناسبی انجام ندهند کـه البته این کار می‌تواند بعدها عواقـب مالی بدی برای آنان بـه همراه داشتـه باشد(نیکبخت و تنانی،۱۳۸۹). هویتاش و همکـاران(۲۰۰۷) بیان می‌کنند که حق‌الزحمه‌هـای پرداخت‌شده بـه حسابرسان می‌تواند کیفیت حسابرسـی را به دو صورت تحت تأثیر قرار دهد. نخست، حق‌الزحمه‌های بیشتر پرداخت‌شده به حسابرسان ممکن است تلاش‌های صـورت گرفته توسط حسابرسان را افزایش دهد. درنتیجه، کیفیت حسابرسی نیز افزایش می‌یابد. از سـوی دیگر، حق‌الزحمه‌های بالاتـر پرداخت‌شده به حسابرسان، ازلحـاظ اقتصادی آن‌ها را به مشتریـان خود وابسته می‌سازد و چون نمی‌خواهند منافع خود را در شرکت‌های مورد حسابرسی از دست بدهند، فعالیت خود را باکیفیت بیشتری انجام می‌دهند

انجام حسابرسی نخستین مستلزم صـرف وقت و سرمایه‌گذاری بیشتر توسط حسابرس برای شناخت اولیه از صاحب‌کار(شناخت محیط تجاری صاحب‌کار، ریسک تجاری آن و شناخت سیستم کنتـرل داخلی) است. این هزینه‌هـای اضافی می‌تواند باعث افزایش بهـای تمام‌شده حسابرسی نخستین در مقایسه با بهای تمام شده حسابرسی سال‌های آینده گردد(ترنر،۲۰۰۲). بر این اساس چنانچـه حسابرس درصـدد ارائه تخفیف در حق‌الزحمه حسابرسـی نخستین بوده و این تخفیف را بـه امید بازیافـت هزینه‌های انجام شده اضافی برای شناخت صاحب‌کـار در قراردادهای آینده حسابرسـی از طریق افزایش حق‌الزحمه آینده ارائه نماید؛ ایـن موضوع ممکن است حسابرس را بـه سمـت خواسته‌های صاحب‌کار و در جهت حفظ رابطه با آن سـوق دهد این موضوع می‌تواند باعـث ایجاد خدشـه در استقلال حسابرس و در نهایـت افت کیفیت حسابرسـی گردد(گایگر و راکونـدان،۲۰۰۲). چنانچه حسابرس انتظـار تداوم فعالیت و ارتباط کاری خود با صاحب‌کار برای سال‌های بعد از حسابرسی نخستین را داشته باشد، رقم قرارداد حق‌الزحمه حسابرسی نخستین به خاطر سرمایه‌گذاری انجام شده برای شناخت اولیه، مبلغ بالاتری خواهد بود. با وجود این چنانچه حسابرس بـه دلیل شرایط رقابتی، قادر به افزایش مبلـغ حق‌الزحمه حسابرسی نخستین نباشد، ایـن امر ممکن است تأثیر منفی بر فرآینـد حسابرسی از طریق کاهش دادن حجم رسیدگی‌های لازم بـرای اثبات مانده حساب‌ها و درنتیجه، کاهش کیفیت حسابرسی داشته باشد(گلاتر،۲۰۰۲؛ هیرسـچ،۲۰۰۲). در ایران به علت نیاز به ارائه گزارش حسابرسی در تاریخ‌های معین، فشار زمانی و کـاری بسیار بالایی در برخی از ماه‌های سال بـر روی حسابرسان وجود دارد؛ بنابراین در ایران در برخـی از ماه‌هـای سال استرس بسیار زیادی در حسابرسـان ایجاد می‌شود و جود استرس در

حسابرس می‌تواند بر کیفیت تصمیم‌گیری وی اثرگذار باشد. همچنین از آنجایی‌که در حسابرسی نخستین، حجم کاری حسابرسی به شدت بیشتر از سایر حسابرسی‌ها می‌باشد این عامل باعث تشدید استرس‌کاری 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. محافظه‌کاری رفتار فرصت‌طلبانه مدیر را محدود می‌کند و باعث کاهش سویه‌های مدیریت می‌شود. اگر حسابرسی 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. 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. با این حال، با افزایش محافظه‌کاری و ارائه اظهارنظر محافظه‌کارانه برای صورت‌های مالی فاقد تحریف بااهمیت، خطای نوع اول ایجاد می‌شود(ساهاردیانتو و لیونگ، ۲۰۲۰). همیلتون و همکاران(۲۰۰۵) و لی(۲۰۰۷) در خصوص رابطه تصدی حسابرس و محافظه‌کاری دریافتند که با افزایش دوره تصدی حسابرس، محافظه‌کاری 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 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 و در این حالت چون حسابرسان ازنظر استقلال مورد تردید هستند گزارش حسابرسی صادر شده توسط ایشان احتمالا از کیفیت لازم برخوردار نخواهد بود. 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، ازآنجایی‌که 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 درنتیجه 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

ایـن نشان‌دهنده استقـلال حسابرس بوده و باعـث حسابرسی باکیفیت خواهد شـد. با توجه به اهمیـت استرس‌کاری در حسابرسی و اثر آن بـر کیفیت حسابرسی، هدف از این پژوهش بررسی اثـر استرس کاری بر کیفیت حسابرسی و تأثیـر حق‌الزحمه‌های غیرعادی، حسابرسی نخستین و محافظه‌کـاری بـر این رابطه است. این مطالعه دستاوردهایی بـرای ادبیات موجود به همراه دارد. تحقیقات گذشته به بررسی رابطه محافظه کاری و استرس کاری حسابرسان(سوهاردیناتو و لئونگ ،۲۰۲۰)، استرس‌کاری و کیفیت حسابرسی(یان و ژی،۲۰۱۶; فروغی‌راد و بزاززاده تربتی،۱۳۹۸)، استـرس کاری و کیفیت حسابرسی در بخش دولتی(نوریانسـا و همکاران، ۲۰۱۹)، دوره تصدی، استرس‌کاری حسابرسان و کیفیـت حسابرسی(توانگر و همکاران،۱۳۹۶)، فرسودگی شغلی ناشی از استـرس و عملکـرد شغلی(مرویـان حسینی و لاری دشـت بیاض،۱۳۹۴)، علـل و پیامدهای استـرس نقـش حسابرس(خلیفه سلطانی و بـراری، ۱۳۹۴)، عوامل استـرس‌زا، رضایت شغلی و عملکـرد شغلی حسابداران بخش عمومی(حاجیهـا و زارعی،۱۳۹۳)، فشارهای روانی و فرسودگی شغلـی حسابرسان(محمـدی پور و غلامـی،۱۳۹۱) پرداخته‌اند. در حالیکه ایـن مطالعه علاوه بر بررسـی استرس شغلی و کیفیت حسابرسی اثر تعدیلی حق‌الزحمه‌های غیرعادی، محافظه‌کاری و حسابرسی نخستین را نیز در نظر گرفته است که در تحقیقات قبلی مورد توجه قرار نگرفته بودند. بعـلاوه به دلیل اهمیت حرفـه حسابرسی و اتکای استفاده‌کنندگـان صورت‌های مالی به گزارش حسابرس، علاقه علمی زیادی به موضوع استرس کاری حسابرسان و کیفیت حسابرسی وجود دارد و تـداوم تحقیقات تجربـی 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 اوایـل قرن بیستم میلادی با توسعـه صنعتی شدن، فشار روانی شغلی به موضوعی مهم در حیطه‌هـای روان‌شناسی، علوم رفتاری و جامعه شناسی تبدیـل شد(ایمانی،۲۰۱۵). اولین بار در دهـه ۱۹۳۰ میلادی، واژه فشار روانی بـه وسیله هانس، روانشناس معـروف اتریشی مطرح شد. او بـه پیـروی از مکتب رفتارگرایی، فشار روانی را بر اسـاس نظریه محرک- پاسخ بیان کرد و آن را نوعـی نیاز جسمـی یا ذهنی انسان دانست کـه موجب واکنش‌های خاصی بـه وسیله فرد در شرایـط پرتنش می‌شود(جانسون،۲۰۰۱)، با گذشت زمان و توسعه دیدگاه‌های نظری منطبق بر تغییـرات محیطی و آثار بیرونی، به موضوع فشار روانـی به صورت جدی‌تر توجه شد تا جایی که از آن بـه عنـوان پیامدی منفی بر عملکرد حرفه‌ای و سلامت جسمانـی روانی یاد کردند(جوسوه و زیـن الدیـن،۲۰۰۸). در واقع چنین بیان می‌شود که فشار روانـی تجربه‌ای بسیار پیچیده برای فـرد است که می‌تواند زیـان‌آور باشد و ناشی از علل و ویژگی‌های درونـی و بیرونی است؛ با این وجـود، این فشار روانی در بعضـی مواقع لازم است(مورگان و همکاران،۲۰۰۲). در تعریفی جامع، مؤسسـه بین‌المللی ایمنـی و سلامت شغلی، فشار روانی شغلی را بـه صورت پاسخ مضر جسمی و روحـی در زمان نبود هماهنگی بین نیازهای شغلی بـا توانایی‌ها، منابع حمایتی و نیازهای فرد

شاغـل تعریـف می‌کند(السناد و وابو،۲۰۰۸). فشار روانی که افـراد شاغل در محیط‌های شغلی با آن روبـه‌رو می‌شوند علل و منابع مختلفـی دارد؛ به نحوی که فشار روانی شغلی پیامدی از عوامل درونـی و بیرونی مختلـف شغلی است. از جمله عوامل درونی و بیرونـی ایجاد کننده فشار روانی شغلی می‌توان به متفاوت بودن توانایی‌های فرد با با وظایف شغلی، بی‌توجهی به نیازهای عاطفی و روان‌شناختـی، فرصت‌های اندک برای تصمیم‌گیری، شرایـط نامساعد ایمنی در محیط کاری، حجـم بسیار زیاد کار، شیفت‌کاری 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 واکنش‌هـای روان‌شناختـی، و رفتاری در موقعیت‌های شغلی تعریـف می‌شود که عملکرد فرد را بـه طـور مستمر و یا در کوتاه مدت، تحـت تأثیر قرار می‌دهـد(زو،۱۹۹۹). این موضوع در حرفه حسابرسـی عمدتـاً ناشی از تضاد منابع محدود حسابرسی و حجم کـاری زیاد در یک بازه زمانی محـدود تعریف می‌شود(لوپـز و پیتر،۲۰۱۲). بر اساس الگوی کنتـرل – انتظارات شغلی، مطرح شـده به وسیلـه کاراسیک(۱۹۷۹)، موضوع فشارهای روانی شغلی، کـه اغلب به طور گسترده در پژوهش‌هـای روانشناسی و مدیریت مورد بحث قـرار گرفته است، شامل دو جنبه اصلی انتظارات شغلی و کنترل شغلی است. وی مدعی است تأثیر فشار روانی شغلی به تعامل بین میزان انتظارات شغلـی و کنتـرل شغلی بستگی دارد. همچنیـن، انتظارات شغلی به سختـی و حجم کار مربوط است(یان و ژی،۲۰۱۶). نتایج پژوهش‌های پیشین در باره این الگو نشان دادند که بین فشار روانی شغلـی وشـدت 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 منجـر شود(جانستر و دویر،۱۹۹۱). بر اسـاس این نتایج به لحاظ کار حسابرسی، انتظارات شغلی حسابرسان(عوامـل ایجاد کننده فشار روانی) شامل چندین جنبه از جمله فشار زمانی، حجم کار، کنتـرل هزینه، ارزیابی عملکرد نسبت به مسئولیت‌ها و وجـود انتظارات اجتماعی است. از منظر انتظـارات شغلی، توانایی کنتـرل شغلی یک حسابرس معمولاً شامـل برنامه‌ریزی زمانی، تنظیم برنامه حسابرسی و غیره است. بنابراین، اثربخشی در این زمینه، به میزان کنترل شغلی حسابرس بـر وظایـف شغلی و حرفه‌ای مورد انتظـار از وی بستگی دارد. در نتیجـه، 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 کـه فشـار زمانی شامل فشار محدودیت‌هـای زمانی و فشار بودجه زمانـی در حین انجام وظایف تخصصی بر حسابرس عامل اصلـی تأثیرگذار بر رفتار حسابرس است(مارغیم و پاتیسون،۲۰۰۵). طبق قوانین، آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های استانداردهای حسابرسی، در هر کشوری زمان معینی بـرای ارائه گزارش حسابرسی تعیین شده است. این الزامات نشان می‌دهد که حسابرسان به طور آشکـار با فشـار محدودیت زمانی مواجه هستند؛ زیـرا آن‌ها باید همه کارهـای خود را در زمان تعییـن شـده، به پایان رسانـده و گزارش‌های خـود را منتشر کنند. معمولاً، هـر چه اندازه یک

مؤسسه حسابرسی بزرگ‌تر باشد فرآیند حسابرسی نیز پیچیده‌تر می‌شود و حسابرسان 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 حسابرسان بیفزاید. هم چنین 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 حسابرسان 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، حسابرسان هم‌راستا با افزایش فشار حجم کار و فشار زمان رسیدگی به صورت‌های مالی، باید کنترل مناسبی نسبت به فشارهای روانی وارده برخودشان، 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 حسابرسان با توجه به محدودیت‌های زمانی، حجم کاری خود را فشرده و یا حتی برخی مواقع ممکن است رویه‌های حسابرسی را نادیده بگیرند(سوباروین،۲۰۱۶). این کار به طور مستقیم بر پایایی و شواهد حسابرسی تأثیر دارد و سرانجام می‌تواند کارایی قضاوت حسابرسان 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 حسابرسان به منظور ارائه گزارش در زمان تعیین شده، ساعات کاری خود را بیشتر می‌کنند که بدون شک این موضوع برکارایی 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) حسابرسانی 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 حسابرسان 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 مبتنـــی بر شواهد، کاهش تکرار محاسبات یـــا اجرای مجدد برنامه‌های وقت‌گیر و کاهش تجزیه و تحلیل‌هـــای ضروری از پیامدهای منفـــی آن است. از این رو احتمال کشف اشتباه‌های حسابداری کاهـــش و احتمال قصور حسابرسی افزایش می‌یابد که این موضوع سرانجام باعث لطمه خورن 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 توجـــه این است که هر چقدر کار حسابرسی، پیچیده‌تر و مشکل‌تر باشد، فشار محدودیت منابع و فشـــار کنترل هزینه بیشتر می‌شود که ایـــن موضوع باعث ایجاد تضاد احتمالی کیفیت حسابرسی بـــا 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 مسئولیت‌هـــای حسابرسی است. با فرض وجود محیـــط اقتصادی متغیر، جهانی شدن صنعت و پیچیدگـــی معاملات تجاری، حسابرســـان را با مشکلات زیادی در حرفـــه مواجه کرده است. چرا کـــه سرمایه‌گذاران به وسیله گزارش‌دهی حسابرسی تلاش می‌کننـــد میزان خطر خود را در یک سرمایه‌گـــذاری کاهش دهند و این موضـــوع انتظارات سرمایه‌گذاران و سهام‌داران از حسابرسان را افزایش می‌دهد(اسه یپـــر،۲۰۱۴). هم چنین با بهبود تدریجی قوانین و مقررات حسابرسی، خطر قانونی و مسئولیت حسابرسی و حسابرسان برای کوتاهی و قصور در انجام درست وظایف تخصصی خـــود کاهش زیادی داشته است. افزون بر این، بهبـــود در دانش حسابرسی و نوآوری در فن‌آوری رونـــد کندتری نسبت به تغییرات در آیین‌نامه‌های نظارتی و استانداردهای حسابرسی داشته و در نتیجـــه این موضوع منجر به شکاف فزاینده‌ای بین انتظـــارات سرمایه‌گذاران و توانایی حسابرسان شـــده اســـت. 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).

بـــا توجه به توضیحـــات مطرح شده می‌توان گفت فشار روانی شغلـــی برآیند آثار فشار زمانی، حجـــم کار، کنترل هزینه، ارزیابـــی عملکرد، خطرهای قانونی و مسئولیت است. فشار روانی شغلی به همـــراه فرسودگی شغلی بر فعالیت‌های روان‌شناختی و تصمیم‌هـــای رفتاری حسابرسان 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 حسابرسان 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، استـــرس زیـــاد که نتیجه آن فرسودگی شغلـــی است تأثیراتی زیان‌آور بـــرای سازمان و حسابرس

دارد(کـردس و دوگرتی،۱۹۹۳). ضمـن آنکه استرس در سطوح بالا نیـز می‌تواند تأثیر منفی بر عملکرد شغلی حسابرسان داشته باشد. بر اساس نتایج برخی پژوهش‌ها، استرس بالای 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 سازمانـی، ارتقـاء کارکنان، محیط شغلـی و سازگاری با محیط و واکنش‌هـای رفتاری و فیزیکی رابطه معناداری دارد(سیهه و همکاران،۲۰۰۴). درواقع، سطح عملکرد شغلی به میزان فشار کاری و مشکـل یـا آسان بودن آن بستگی دارد و چنین استدلال می‌شـود که رابطه عملکرد و استرس به‌صـورت یک تابع U شکل است که تحت عنوان قانون یوکـز و دادسون مطرح‌شده است. طبق نظریـه U معکوس عملکرد شخص زمانـی در بالاترین سطح خود قرار دارد که میزان استرس در حـد متوسط باشد و هراندازه میزان استـرس از این سطح بالاتر یا پایین‌تر رود به همان نسبت از عملکـرد کاسته می‌شود. در حسابرسی نیز این نظریه به‌وسیله برخی از پژوهش‌ها پشتیبانی شده اسـت و نشان می‌دهـد که استرس در حرفه حسابرسی اغلـب دارای رابطه‌ی منحنی U شکل با عملکـرد 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 حـد مطلوب است. با این حـال، اگر حسابرسان سطح شدیدتـری از استرس را دریافت کنند عملکرد آن‌ها(کیفیت حسابرسی) به‌طور قابل توجهی کاهش می‌یابد. بنابرآنچه عنوان شد، فرضیه اول تحقیق به شرح ذیل تدوین گردید:

فرضیه اول: بین استرس‌کاری حسابرسان و کیفیت حسابرسی ارتباط معنادار وجود دارد.

یـان و ژی(۲۰۱۶) دریافتند تغییـر حسابرس می‌تواند یکی از متغیرهـای میانجی در رابطه فوق باشـد. برای ارزیابی ریسک حسابرسی در حین حسابرسـی نخستین، حسابرس باید شواهد کلی و جامعی از فعالیت صاحب‌کار بدست آورد. برای کسب شواهد در مورد ویژگی‌های عملیاتی صاحب‌کـار، رویه‌های حسابـداری، توسعه صنعتی و دیگر اطلاعات در این مورد، حسابرس نیاز به سرمایه‌گـذاری بیشتر در منابع انسانی و تحمیل هزینه‌های بیشتـر حسابرسی اولیه به صاحبکار جدیـد در مقایسه بـا سال‌های بعدی دارد. حسابرس احتمالا ساعات کار کمتر و منابع حسابرسی کمتـری برای دستیابی بـه منافع خود صرف می‌کند که این موضوع باعـث ایجاد تضاد مستقیم بین مطالبات کارفرما و کنترل شغلی توسط حسابرس می‌شود. علاوه بر این با ایجاد تضاد بیشتر، استرس‌کاری بیشتر و اثرات منفی آن احتمالاً بوجود می‌آید و عواقب منفی بیشتری در حسابرسی به همراه دارد. بنابر آنچه عنوان شد، فرضیه دوم تحقیق به شرح زیل تدوین گردید:

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

یکـی از فرضیه‌هایـی که در توجیه تقاضا بـرای خدمات حسابرسـی در بازارهای آزاد مطرح می‌باشـد فرضیـه اطلاعات است. بنابرایـن سرمایه‌گـذاران و فعالان اقتصادی همـواره به دنبال دستیابـی بـه اطلاعات معتبر و حسابرسی شده می‌باشند تا بتوانند از مزایای حاصل از داد و ستد

اوراق بهـادار بهره‌منـد گردند. محافظه‌کاری رفتار فرصت طلبانـه مدیر را محدود می‌کند و باعث کاهـش سویه‌هـای مدیریت می‌شود. اگر حسابرس سطح محافظه‌کـاری حسابداری را بالا ببرد و دقـت اقلام را با بررسی سخت تأیید کند آنگاه این امر به شرکت‌کنندگان بازار اطمینان بیشتری دربـاره کیفیت گزارشگری مالـی می‌دهد. تحقیقات فعلی در مورد اسـترس ناشی از اضافه‌کاری حسابرسـی نشـان می‌دهد که استرس بر کیفیت حسابرسی می‌توانـد تأثیر منفی داشته باشد، با این حال کیفیت پایین حسابرسی می‌تواند ناشی به کار بردن روش‌های رسیدگی محدود و ناقص بـرای حسابرسـی صورت‌های مالی شود و این کار زمانی به وجـود می‌آید که حسابرسان در یک زمان محدود و مشخص دارای مشتریان زیادی باشند(سوهاردیناتو و لئونگ،۲۰۲۰). کیفیت پایین حسابرسـی باعـث از دست رفتن شهرت و بوجود آمدن دعـاوی قانونی شود. برخی یافته‌ها نشان دادنـد که استرس ناشی از اضافه‌کـاری می‌تواند باعث تحریک محافظه‌کاری در حسابرس شود تا بدیـن وسیله بتواند حافـظ شهرت و اعتبار مؤسسه به وسیله پایین نگه داشتن ریسک حسابرسی شود و از دعاوی احتمالی در آینده مصون باشند(سوهاردیناتو و لئونگ،۲۰۲۰). همچین یافته‌های سوهاردیناتـو و لئونگ(۲۰۲۰) نشان داد که حسابرسانی کـه با حجم‌کاری زیاد و زمان کم(فشار بودجـه زمانی) روبرو هستنـد و منابع کافی برای رسیدگی و بررسی نـدارد معمولاً دچار خطای نـوع اول حسابرسی می‌شوند چون آنها می‌دانند که هزینه خطای نوع اول بسیار بیشتر از ارتکاب بـه خطای نوع دوم است(برگلونـد و همکاران،۲۰۱۸). حسابرسـان 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 بـرای 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 کـه با افزایش دوره تصدی حسابرس، محافظه‌کاری کاهش می‌یابد. به اعتقاد این گروه، در سال‌هـای ابتدایی کـار حسابرسان با صاحب‌کـاران جدید، حسابرسان ممکـن است به دلیل تـرس از طرح دعاوی حقوق علیه آن‌ها که ممکن است در پی عدم شناخت کافی از فعالیت‌های صاحب‌کـار پدید آید، رویه‌های محافظه‌کارانه‌تری را از سـوی صاحب‌کار درخواست می‌کنند که این هم باعث افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود؛ اما با گسترش روابط و احتمال کاهش استقلال، تمایلـی برای مقاومت در برابر خواسته‌های مدیریت صاحب‌کار نداشته و به این ترتیب مدیران به گونـه‌ای خوش‌بینانه به گزارشگری می‌پردازنـد. اما در مقابل این گروه، جنگیز و ولوری (۲۰۰۶)، بـر این باورند تعاملات طولانی‌مدت حسابرس و صاحب‌کار منجر به افزایش به‌کارگیری رویه‌های محافظه‌کارانـه توسط صاحب‌کار می‌شود. به اعتقاد آن‌هـا، ازآنجایی‌که حسابرسان جدید معمولاً فاقد شناخـت کافی درباره فعالیت‌های تجاری و سیستم‌های کنتـرل داخلی صاحب‌کار هستند، مجبور می‌شوند بیشتر روی تصمیمات مدیران در رابطه با گزارشگری مالی اتکا کنند و در نتیجه احتمـال بیشتری وجـود دارد که با رویه‌های فرصت‌طلبانه مدیریت موافقت کنند و این کار باعث

تنـزل کیفیت حسابرسـی می‌شود؛ اما با افزایش دوره تصدی و به دسـت 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 زیل تدوین گردید:

فرضیه سـوم: محافظه‌کاری بر رابطه بین استرس‌کـاری حسابرسان و کیفیت حسابرسی اثر معنادار دارد.

حق‌الزحمه خدمات حسابرسی شرط ضروری برای اطمینان نسبت به کیفیت حسابرسی است، اگرچـه حق‌الزحمه بیشتر حسابرسی همیشه بیانگر کیفیت بالای حسابرسی نیست. درصورتی‌که مؤسسات حسابرسی حق‌الزحمه خیلی بالاتری را طلب کنند دیدگاه جامعه نسبت به کیفیت کار آنـان با تردید مواجه خواهند شد. در برخی مـوارد حق‌الزحمه‌های بالاتر حسابرس را ازنظر مالی بـه صاحب‌کاران وابسـته می‌سازد که این تهدید بزرگی برای استقـلال حسابرسان است. کیفیت کار حسابرسان بیشتر وابسته به مستقل بودن آن‌هاست در صورتی‌که حسابرسی استقلال نداشته باشد گزارش‌های حسابرسی او بی‌کیفیت و فاقد اعتبار است. چنانچه استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسـی در مورد استقلال حسابرس تردید داشته باشنـد نمی‌توانند بر گزارش‌های صادره از حسابـرس اتکا کننـد و در این حالت حیثیت حسابرس و حرفـه حسابرسی خدشه‌دار می‌شود. از جنبـه‌ای دیگـر حق‌الزحمه زیاد نمی‌تواند نشان‌دهنده بی‌کیفیت بـودن کار حسابرسان و عدم استقلال آنان باشد. معمـولاً شرکت‌های بزرگ حسابرسی در دنیا حق‌الزحمه‌های بسیار بالایی را در قبـال کار حسابرسـی از صاحب‌کاران خود دریافت می‌کنند و ایـن در حالی است که کیفیت کـار حسابرسی آنها در حد بسیـار بالایی است. اعتقاد بر این است که تنها شرکت‌هایی باکیفیت حسابـداری پایین انگیزه پرداخـت مبلغ حق‌الزحمه بالا به حسابرس بـه منظور اجتناب از مورد پرسش قرار گرفتن در مورد کیفیت اطلاعات دارند. در این حالت کیفیت کاری که حسابرس انجام خواهـد داد بسیار پایین خواهد بـود اما درصورتی‌که یک شرکت کیفیت عملیاتش متقاعد کننده باشد دیگر نیازی نخواهد داشت به حسابرسانش مبلغ اضافی پرداخت کنند تا کیفیت صورت‌های مالـی را خـوب نشان دهند. در یـک جمع‌بندی می‌توان بـه این نتیجه رسید کـه درصورتی‌که حق‌الزحمه حسابرسی متناسب با حجم کاری حسابرسان نباشد می‌تواند تأثیری منفی بر کیفیت حسابرسـی داشته باشـد. مثلاً درصورتی‌که کـار حسابرسی خیلی بیشتر باشـد ولی حق‌الزحمه پرداختـی به حسابرسان ناچیز باشـد، در این حالت حسابرسان برای انجـام 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:

فرضیـه چهـارم: حق‌الزحمه‌های غیرعادی بر رابطه بین استرس‌کـاری 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 استرس‌کاری حسابرسان و کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج بررسی آنها نشان داد که افزایش استرس‌کاری حسابرسان 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، استرس‌کاری حسابرسان و کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج بررسی‌ها نشان داد که استرس‌کاری موجب کاهش کیفیت حسابرسی می‌گردد و دوره تصدی حسابرسان موجب تقویت ارتباط معکوس استرس‌کاری 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 حسابرسان 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 حسابرسان 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 تعیین‌شده 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 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. ژئو 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

فرآینـد حسابرسی و بازده حسابرسی نقش مهمی در بهبود کیفیت حسابرسی دارد. سوهاردیناتو و لئونـگ(۲۰۲۰)، به بررسی تأثیر استرس ناشی از اضافه‌کـاری و محافظه‌کاری در کشور آمریکا پرداختند. دوره پژوهش آنها سال‌های ۲۰۱۳تا ۲۰۱۷ بود. جامعه آماری پژوهش شامل شرکت‌هایی کـه عضو بورس اوراق بهـادار آمریکا و مؤسسات حسابرسی کـه در PCAOB(هیئت نظارت بر شرکت‌هـای سهامی عام) عضو بودند می‌باشد. یافته‌های آنها نشان داد که بین کیفیت حسابرسی و محافظه‌کـاری رابطه ای وجود نـدارد اما در صورتی که محافظه‌کـاری در سطح متوسط به‌کار برده شود باعث افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود، و استفاده از محافظه‌کاری در سطوح بالاباعث پاییـن آمدن کیفیت حسابرسی می‌شود. سیدو و افووا(۲۰۲۰)، به بررسی تأثیر ویژگی‌های هیأت مدیره بر کیفیت حسابرسی در کشور نیجریه طی سال‌های ۲۰۱۴تا ۲۰۱۹ پرداختند. نمونه مورد پژوهش آن‌ها شامل ۲۳۴ شرکت -سال می‌باشد. آنها برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی از اقلام تعهدی اختیاری استفاده کردند. یافته‌های آنها حاکی از آن است که اندازه هیئت مدیره با کیفیت حسابرسـی 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 آنهـا نشان می‌دهد که ویژگی‌های هیئـت مدیره هیچ تأثیری بر کیفیت حسابرسی ندارد. شختره و همکـاران(۲۰۲۰)، به بررسی تأثیر حق‌الزحمه حسابرسی، اندازه مؤسسه حسابرسی و اظهارنظر حسابرس بر کیفیت افشا پرداختند. جامعه آماری پژوهش شامل شرکت‌هایی است که صورت‌های مالـی با کیفیت پایین داشتند و توسط کمیسیون بـورس اوراق بهادار اردن نقض و مورد پذیرش واقـع نشده است. دوره زمانی پژوهش طی سال‌هـای ۲۰۰۹-۲۰۱۶ است. برای تحلیل داده‌ها از رگرسیون لجستیک استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان داد که حق‌الزحمه حسابرسی تأثیر مثبتـی بر کیفیت افشا دارد و ایـن در حالی است که حق‌الزحمه می‌تواند تأثیر منفی بر تخلف از اظهارنظـر 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 حق‌الزحمه‌هـای غیرعادی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداختند. جامعه آماری این پژوهش شرکت‌هایـی که در سـال بعد از تصویب قانـون ساربنز آکسلی ((SOX، مشکـل مالی داشته و ورشکسته بودند و شرکت‌هایی که هیچ‌گونه مشکل مالی نداشتند را شامل می‌شد. یافته‌های آنها نشـان داد کـه شرکت‌هایی که با بحران مالی روبرو بودند بیشتـر 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 اقلام تعهـدی اختیاری را محـدود کنند و برای این کار به زمان زیاد و منابـع زیادی نیاز داشتند و به طبع آن حق‌الزحمه‌های حسابرسی بیشتری هم مطالبه می‌شد و از سویی دیگر معمولاً شرکت‌ها بـرای فـرار از پاسخگویی به سهامداران بابت عملکرد ضعیف با پیشنهـاد حق‌الزحمه بیشتر برای حسابرسـان می‌خواستند اظهارنظـر دلخواه خود را بدست آورند که این عامل باعث کاهش شدید کیفیـت حسابرسی می‌شـد. مندیرتا(۲۰۱۹)، در پژوهشی به بررسـی رابطه بین حق‌الزحمه‌های

غیرعادی و کیفیت حسابرسی بعد از تشکیل هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام پرداخت. نمونــه پژوهش شامل ۶۶۰۰ مشاهده سال –شرکت بــرای دوره‌های ۲۰۰۸ تا ۲۰۱۵ بود. وی در این پژوهش به بررسی این موضوع پرداخت که کیفیت حسابرسی بعد از ایجاد هیئت چه تغییری می‌کنــد. یافته‌ها نشان داد که حق‌الزحمه‌های غیرعادی ارتباط منفی و معناداری با کیفیت اقلام تعهدی داشته و این نشان دهنده ارتباط مثبت و معنادار بین حق‌الزحمه‌های غیرعادی و کیفیت حسابرســی بعد از ایجاد هیئت است. یان و ژی(۲۰۱۶)، بــه بررسی چگونگی تأثیر استرس‌کاری حسابــرس بر کیفیــت حسابرسی در کشور چین طی سال‌های ۲۰۰۹ تــا ۲۰۱۳ پرداختند. آن‌ها بــرای سنجش استرس کاری از نمره کسب شده از تعــداد کار حسابرسی و حجم فعالیت شرکت حسابرسی شده استفاده نمودند. کیفیت حسابرسی نیز از طریق کیفیت اقلام تعهدی محاسبه شد. نتایج پژوهش آنها نشان داد استرس بر کیفیت حسابرسی تأثیری ندارد و در حسابرسی نخستین یــک رابطه منفی بین ایــن دو متغیر وجود دارد و ادراک از استــرس شغلی به ویژگی‌های فردی حسابرس بستگی دارد.

۴- مسئله پژوهش و فرضیات پژوهش

مسئلــه پژوهش جاری این است که آیا استرس‌کاری بر کیفیــت حسابرسی تأثیر دارد؟ و آیا مؤلفه‌های حق‌الزحمه‌های غیرعادی حسابرسی، حسابرسی نخستین و محافظه‌کاری بر این رابطه تأثیر دارند؟ در جهت پاسخ سوالات پژوهش فرضیات زیر تدوین شدند:

فرضیه اول: بین استرس‌کاری حسابرسان و کیفیت حسابرسی ارتباط معنادار وجود دارد.

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

فرضیــه ســوم: محافظه‌کاری بر رابطه بیــن استرس کاری حسابرســان و کیفیت حسابرسی تأثیری معنادار دارد.

فرضیــه چهــارم: حق‌الزحمه‌های غیرعادی بر رابطه بین استــرس کاری حسابرسان و کیفیت حسابرسی تأثیری معنادار دارد.

۵- روش‌شناسی پژوهش

ایــن پژوهش از نظــر طبقه‌بندی بر مبنای هدف، از نوع کاربردی است. همچنین از آنجایی‌که ایــن تحقیق به دنبال بررسی رابطــه میان استرس‌کاری 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 به‌دست آمده، ضمن اینکه اطلاعات مورد نیاز از صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت‌ها، سایت کدال و بانک اطلاعاتی ره‌آورد نوین استخراج شده است. داده‌های گردآوری شــده مربــوط به هر یک از متغیرها در نرم‌افزار اکسل جمع‌آوری شده و درنهایت تجزیه و تحلیل

هم با استفاده از نرم‌افزار Eviews ۱۰ انجام گرفت.

۶- متغیرها و مدل‌های پژوهش

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

مدل اصلی فرضیه اول:

رابطه ۱

$$|DA| = \alpha_0 + \alpha_1 WS + \sum \beta_i \, company - chara_i + \sum \gamma_{iAuditfirm-chara_j} + \sum \mu_k Auditor - charactor_k + \sum \emptyset_l Year_l + \varepsilon$$

مدل اصلی فرضیه دوم:

رابطه۲

$$|DA| = \alpha_0 + \alpha_1 WS + \sum \beta_i \, company - chara_i + \sum \gamma_{iAuditfirm-chara_j} + \sum \mu_k Auditor - charactor_k + \sum \emptyset_l Year_l + \varepsilon$$

مدل اصلی فرضیه سوم:

رابطه ۳

$$|DA| = \alpha_0 + \alpha_1 WS + \alpha_2 con + \alpha_3 WS * con + \sum \beta_i \, company - chara_i + \sum \gamma_{iAuditfirm-chara_j} + \sum \mu_k Auditor - charactor_k + \sum \emptyset_l Year_l + \varepsilon$$

مدل اصلی فرضیه چهارم:

رابطه ۴

$$|DA| = \alpha_0 + \alpha_1 WS + \alpha_2 abfee + \alpha_3 WS * abfee + \sum \beta_i \, company - chara_i + \sum \gamma_{iAuditfirm-chara_j} + \sum \mu_k Auditor - charactor_k + \sum \emptyset_l Year_l + \varepsilon$$

در مدل‌های بالا متغیرها به صورت زیر تعریف می‌شوند:

ws: استرس کارس حسابرسان،

(company- characteristics): ویژگی‌هـای شرکت. یکی از فاکتورهایی که برای تعیین کیفیـت حسابرسـی در این پژوهش استفاده‌شده است. برای محاسبـه این فاکتور از این متغیرها استفـاده 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: نسبـت حساب‌های دریافتنی به مجموع دارایی‌هـا، age: لگاریتم سن شرکت، spv: تعداد اعضای هیئت‌مدیره استفاده شده است.

Audit firm-chara (Audit firm- characteristics): ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی. یکی از مواردی که برای محاسبه کیفیت حسابرسی در این پژوهش استفاده شده است ویژگی‌های حسابرسی است. برای محاسبه این فاکتور از متغیرهای ذیل استفاده شده است: big: اندازه مؤسسه حسابرسی، ften : دوره تصدی حسابرس. cgh: تغییر حسابرس.

Auditor chara (Auditor- characteristics): ویژگی‌های حسابرس. برای محاسبه این فاکتور ازمتغیرهای زیر استفاده شده است:Gen : جنسیت حسابرس. epr: تعداد امضاهای حسابرسان، Fst: حسابرسی نخستین. ws*Fst، اثر تعامل حسابرسی نخستین و استرس کاری حسابرسان. covn: معیار محافظه‌کاری. ws*Covn: اثر توأم استرس‌کاری حسابرسان و معیار محافظه‌کاری. abfee: حق‌الزحمه‌های غیرعادی حسابرس. abfee*ws: اثر توأم استرس‌کاری حسابرسان و حق‌الزحمه‌های غیرعادی.

۱-۶- متغیر وابسته

در این پژوهش، بر اساس تحقیقات یان و ژی(۲۰۱۶) از معدل تعدیل شده جونز(۱۹۹۵) برای سنجش کیفیت اقلام تعهدی اختیاری به عنوان معیار کیفیت حسابرسی استفاده شده است. اقلام تعهدی اختیاری اقلامی هستند که می‌توان برای مدیریت سود آن‌ها را دست‌کاری 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 حسابرسی مناسب است، زیرا هر اندازه سطح اقلام تعهدی اختیاری یک شرکت بیشتر باشد، امکان وجود مدیریت سود توسط آن واحد بیشتر خواهد بود و این بدان معناست که حسابرس 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 حسابرسی،که برای اندازه‌گیری آن از قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری استفاده می‌شود که با استفاده از مدل تعدیل‌شده 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 اقلام تعهدی شرکت i در سال t است که از رابطه۲ زیر محاسبه می‌گردد(ژیاو و جنج،۲۰۲۰).

رابطه۶

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

در رابطه ۶ نمادها به این شرح هستند:

$\Delta AC_{i,t}$: تغییرات دارایی‌های جاری شرکت در هرسال 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 حصه جاری بدهی‌های بلندمدت شرکت i در هرسال 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 دریافتنی 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 براینشان‌دهنده شاخص اقلام تعهدی اختیاری و کیفیت حسابرسی است.

۲-۶- متغیر مستقل:

مطابق با یان و ژی(۲۰۱۶)، استرس‌کاری حسابرس بر اساس تعداد شرکت‌های حسابرسی شده به وسیله حسابرس و بر اساس اندازه(لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها) شرکت‌های حسابرسی شده، و بر اساس تعداد امضاهای روی گزارش حسابرسی به شرح رابطه۷ زیر برآورد می‌شود:

رابطه ۷

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

که در رابطه بالانمادها 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 استرس‌کاری است که توسط دو یا سه حسابرس 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 شده اند.(یان و ژی،۲۰۱۶).

m: تعداد امضاهای 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: انـدازه شرکت. جهت محاسبه اندازه شرکت از لگاریتـم طبیعی فروش شرکت استفاده می‌شود(ژیاو و جنج،۲۰۲۰)

cf: جریـان نقـد عملیاتـی. از طریق خالص جریانهـای نقدی ناشـی از فعالیت‌های عملیاتی هـر سهم محاسبه شده که با تقسیـم نسبت وجه نقد عملیاتی به مجمـوع دارایی‌ها اندازه‌گیری می‌شود(یان و ژی،۲۰۱۶).

loss: یـک 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(ژیاو 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: ایـن متغیر یک متغیر مجازی است اگر موسسه حسابرسی بر اساس طبقه‌بندی سازمان بـورس در رتبه‌هـای ۱ و۲ باشد عدد ۱ در غیر این صورت عدد صفر تعلق می‌گیرد(محمدرضایی و احمدی،۲۰۱۸).

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

cgh: یـک متغیر مجـازی 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: یـک متغیر مجازی است که اگر شریک حسابرس زن باشد عدد یک در غیر این صورت عدد 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).

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

lev: اهـرم مالی. از طریـق تقسیم جمع بدهی‌ها بـر جمع دارایی‌ها حاصـل می‌شود(ژیاو و جنج،۲۰۲۰).

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

switch: تغییـر 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

متغیرهـای تعدیل‌گر تحقیق حسابرسی نخستیـن، حق‌الزحمه‌های غیرعادی و محافظه‌کاری هستند که به شرح زیر محاسبه می‌شوند:

۱-۴-۶- حسابرسی نخستین(fst)

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

۲-۴-۶- حق‌الزحمه‌های غیرعادی(Abfee)

حق‌الزحمه‌هـای غیرعـادی حسابرسی به پیروی از مدل فانگ و هانـگ(۲۰۰۸) و چن سو و وو(۲۰۰۵) با استفاده از قدر مطلق باقیمانده‌های رابطه۸ محاسبه می‌شود:

رابطه۸

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

۳-۴-۶- محافظه‌کاری حسابداری(CON):

بـه عقیده گیولـی و هاین(۲۰۰۰)، رشد اقـلام تعهدی می‌تواند شاخصـی از تغییر در درجه محافظه‌کاری حسابداری در طول یک دوره بلندمدت باشد. به بیانی دیگر اگر اقلام تعهدی افزایش یابـد، در آن صورت محافظه‌کاری کاهش می‌یابد و برعکس. از این رو برای تعیین جهت تغییرات محافظه‌کـاری اقلام‌تعهدی در عدد منفی یک ضرب می‌شـود. جمع اقلام تعهدی و اقلام تعهدی اختیاری (غیرعملیاتی) به‌صورت رابطه ۹ محاسبه می‌شود:

رابطه ۹

$$ACC_{i,t} = (NI_{i,t} + DEP_{i,t}) - CFO_{i,t}$$
$$OACC_{i,t} = \Delta(AR_{i,t} + I_{i,t} + P_{i,t}) - \Delta(AP_{i,t} + TP_{i,t})$$
$$NOACC_{i,t} = ACC_{i,t} - OACC_{it}$$

نتایـج حاصـل از این مدل بر اساس مـدل گیولی و هاین این است که هـر چه اقلام تعهدی غیرعملیاتـی پایین‌تر باشد، محافظه‌کاری بالاتر خواهـد بود(مهرانی و محمد آبادی، ۱۳۸۸). این پژوهـش شاخص محافظه‌کـاری را با استفاده از مـدل گیولی و هایـن(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 غیرعملیاتی

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 موردنیاز برای محاسبه متغیرهای پژوهش برای شرکت‌های مربوط در قلمرو زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۶ در دسترس باشد
۵. میزان حق‌الزحمه‌های 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 مجموعا ۸۶۱ سال/ شرکت مورد بررسی قرار گرفت.

۸- یافته‌های پژوهش

۸-۱- آمار توصیفی

آمار توصیفی متغیرهای تحقیق به شرح جدول ۱ می‌باشد

جدول۱- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	نماد متغیر	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
کیفیت حسابرسی	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
حق‌الزحمه غیرعادی	Abfee	۰,۱۳۵۸۵۶	۰,۱۱۴۵۵۷	۰,۸۲۰۸۷۵	-۰,۴۶۰۰۹	۰,۱۴۱۰۴۶	۰,۸۷۵۵۹	۶,۳۰۸۳۳۴
محافظه‌کاری	CONV	۰,۴۵۵۰۳۱	۰,۴۰۴۹۹۷	۵,۴۱۲۷۰۸	-۴,۴۷۰۲۳	۱,۵۴۳۰۸۵	۰,۲۰۱۳۳۵	۴,۱۸۹۱۳۴
حسابرسی 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	۰,۳۳۸۷۵۹	۴,۶۱۳۴۶۹
متغیر مجازی زیان شرکت۱	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 دریافتنی	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	۰,۰۰۷۴۶۶	۲,۱۹۱۷۱۶
اندازه هیئت‌مدیره	SPV	۵,۰۴۶۴۵۸	۵	۷	۵	۰,۲۶۴۴۴۷	۶,۱۳۵۹۷	۴۱,۶۷۹۲۸
دوره تصدی حسابرس	FTEN	۲,۴۵۱۸	۲	۷۲	۱	۱,۵۳۹۱۲۲	۱,۰۶۱۴۴۵	۳,۴۸۴۰۷۴
تنوع جنسیتی شرکای حسابرسی	GEN	۰,۱۱۹۶۲۸	۰	۱	۰	۰,۳۲۴۷۱۵	۲,۳۴۴۱۶۵	۶,۴۹۵۱۰۷
رشد	GROW	۰,۲۱۶۵۷۷	۰,۱۵۶۸۸۶	۷,۷۰۵۳۱۵	-۰,۸۴۵۲۶	۰,۴۹۹۷۲۷	۶,۱۳۲۱۳۱	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	۵,۰۳۹۷۱۳	۳۹,۱۰۹۹۲
تغییر حسابرس	SWICH	۰,۲۶۱۳۲۴	۰	۱	۰	۰,۴۳۹۶۱۱	۱,۰۸۶۴۸۱	۲,۱۸۰۴۴
اندازه حسابرس	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 پتروشیمی فارابی در سال ۱۳۹۴ بوده است که نشان می‌دهد شاخص کیفیت حسابرسی

در شرکت مذکور نسبت به کل شرکت‌های مورد مطالعه بیشترین مقدار را دارد و بیشترین میزان اقلام تعهدی اختیاری، ۰٫۷۸۵۱۲۱ مربوط به شرکت مرینوس 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 داشته اند. نتایج جدول۱ نشان می‌دهد کشیدگی متغیرهای پژوهش بیشتر از توزیع نرمال می‌باشد.

۲-۸- نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

۱-۲-۸- نتیجه آزمون فرضیه اول

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

$$|DA| = \alpha_0 + \alpha_1 WS + \sum \beta_i\, company - chara_i + \sum \gamma_i Auditor\ firm - chara_i + \sum \mu_k Auditor - charactor_k + \sum \emptyset_1 Year_1 + \varepsilon$$

در این مدل |DA| (کیفیت اقلام تعهدی اختیاری)، WS (استرس کاری حسابرسان شرکت)، $copany\text{-}chara_i$ (ویژگی‌های شرکت)، $Auditor\text{-}chara_i$ (ویژگی‌های موسسه حسابرسی)، $Auditor\text{-}charactor_k$ (ویژگی‌های حسابرس).

نتایج حاصل از برازش مدل دوم، در جدول ۲ نشان داده شده است.

جدول۲- نتایج برازش مدل اول پژوهش

متغیر	نماد	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معنی‌داری
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	۰٫۰۲۶۲۷۲	۰٫۰۱۱۴۷۳	۲٫۲۸۹۸۸۹	۰٫۰۲۲۴
نسبت حسابهای دریافتنی	REV	۰٫۰۱۷۱۳۲	۰٫۰۰۷۰۱۳	۲٫۴۴۲۷۱۶	۰٫۰۱۴۹
سن شرکت	AGE	۰٫۰۳۲۵۱۳	۰٫۰۱۲۳۹۲	۲٫۶۲۳۷۳۷	۰٫۰۰۸۹
اندازه هیئت مدیره	SPV	۰٫۰۰۳۷۹۱	۰٫۰۰۳۴۳۶	۱٫۱۰۳۴۵۵	۰٫۲۷۰۳
دوره تصدی حسابرس	FTEN	۰٫۰۰۳۳۵۲	۰٫۰۰۰۷۰۸	۴٫۷۳۲۱۷۰	۰٫۰۰۰۰
تنوع جنسیتی شرکای حسابرسس	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 حسابرس	SWITCH	۰٫۰۰۴۲۳۲	۰٫۰۰۲۳۴۴	۱٫۸۰۵۸۲۴	۰٫۰۷۱۴

متغیر	نماد	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معنی‌داری
اندازه حسابرس	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 معنی‌داری 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 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 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 معنی‌داری آماره F کمتر از سطح خطای آزمون (α=۰/۰۵) است که نشان می‌دهد رگرسیون برآورد شده به لحاظ آماری معنی‌دار و روابط بین متغیرهای تحقیق، خطی می‌باشد. ضریب برآورد شده برای متغیر استرس‌کاری که تأثیر استرس کاری بر کیفیت حسابرسی را نشان می‌دهد؛ برابر با ۰/۱۱- و با سطح معناداری ۰/۰۰۰۲ می‌باشد که کوچک‌تر از ۰/۰۵ (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.

۲-۲-۸- نتیجه آزمون فرضیه دوم

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

$$|DA| = \alpha_0 + \alpha_1 WS + \alpha_2 FST + \alpha_3 WS * FST + \sum \beta_i\, company - chara_i + \sum \gamma_i\, Auditor\ ftrm - chara_i + \sum \mu_k Auditor - charactor_k + \sum \emptyset_1 Year_1 + \varepsilon$$

در این مدل |DA| کیفیت اقلام تعهدی اختیاری، WS استرس کاری حسابرسان شرکت، FST حسابرس نخستین، WS*FST اثر توام حسابرسی نخستین و استرس کاری حسابرسان می‌باشد.

$company\text{-}chara_i$ (ویژگی‌های شرکت)، $Auditor\ firm\text{-}chara_i$ (ویژگی‌های موسسه حسابرسی). $Auditor\text{-}charactor_k$ (ویژگی‌های حسابرس). FST (حسابرسی نخستین). WS*FST (اثر توام حسابرسی نخستین و استرس کاری حسابرس).

نتایج حاصل از برازش مدل دوم، در جدول۳ نشان داده شده است.

جدول ۳- نتایج برازش مدل دوم پژوهش

متغیر	نماد	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معنی‌داری
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	-۰,۳۶۳۸۶۶	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 زیان شرکت	LOSS	۰,۰۰۱۲۷۱	۰,۰۱۱۲۸۲	۰,۱۱۲۶۸۹	۰,۹۱۰۳
نسبت موجودی کالا	INV	۰,۱۲۵۶۰۵	۰,۰۵۹۹۸۷	۲,۰۹۳۸۸۲	۰,۰۳۶۷
نسبت حسابهای دریافتنی	REV	۰,۰۳۸۶۶۱	۰,۰۳۴۶۹۸	۱,۱۱۴۲۱۷	۰,۲۶۵۶
سن شرکت	AGE	-۰,۰۱۷۰۰۵	۰,۰۱۷۲۱۰	-۰,۹۸۸۱۱۴	۰,۳۲۳۵
اندازه هیئت مدیره	SPV	۰,۰۱۵۷۱۲	۰,۰۰۹۰۹۷	۱,۷۲۷۱۰۷	۰,۰۸۴۷
دوره تصدی حسابرس	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 حسابرس	SWITCH	-۰,۰۵۰۰۸۴	۰,۰۱۸۸۱۷	-۲,۶۶۱۶۷۷	۰,۰۰۸۰
اندازه حسابرس	AUDITOR	۰,۰۰۲۳۰۳	۰,۰۲۹۷۶۳	۰,۰۷۷۳۶۹	۰,۹۳۸۴
ضریب ثابت	C	۰,۱۰۳۷۴۶	۰,۲۱۱۱۶۳	۰,۴۹۱۳۰۵	۰,۶۲۳۴
AR(1)		-۰,۰۰۲۹۱۰	۰,۱۴۷۰۷۱	-۰,۰۱۹۷۸۶	۰,۹۸۴۲
نتایج کلی مدل	ضریب تعیین تعدیل‌شده: ۶۶٪ آماره F: ۱۶/۹۳۷		آماره دوربین واتسون: ۲/۱۹۰ سطح معنی‌داری آماره F: ۰/۰۰۰		

منبع: یافته‌های پژوهشگر

ضریب تعیین مدل رگرسیونی ۶۶ درصد می‌باشد و حاکی از آن است که این مدل توانسته است بـه 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 رگرسیـون در خصوص مدل برازش شـده، پذیرفته می‌شود. سطح معنـی‌داری آماره F کمتر از سطح خطای آزمون (α=۰/۰۵) است رگرسیون برآورد شده به لحاظ آماری معنی‌دار و روابط بین متغیرهای تحقیق، خطی می‌باشد. ضریب برآورد شده برای متغیر استرس‌کاری حسابرس، 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 استرس‌کاری حسابرس و کیفیت حسابرسی

می‌باشد. همچنین ضریب برآورد شده برای متغیر حسابرسی 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 حسابرسی نخستین و کیفیت حسابرسی می‌باشد. همچنین معناداری ضریب برآورد شده برای متغیر ضرب حسابرسی نخستین در استرس‌کاری حسابرس، برابر با ۰/۰۰۰۰ نشان می‌دهد که حسابرسی نخستین رابطه منفی بین استرس کاری حسابرس و کیفیت حسابرسی 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:

$$|DA| = \alpha_0 + \alpha_1 WS + \alpha_2 abfee + \alpha_3 WS * abfee + \sum \beta_i\, company - chara_i + \sum \gamma_i Auditor\ firm - chara_i + \sum \mu_k Auditor - charactor_k + \sum \emptyset_1 Year_1 + \varepsilon$$

در این |DA| مدل کیفیت اقلام تعهدی اختیاری، WS استرس کاری حسابرسان شرکت، $company\text{-}chara_i$ (ویژگی‌های شرکت)، $Auditor\ firm\text{-}chara_i$ (ویژگی‌های موسسه حسابرسی). $Auditor\text{-}charactor_k$ (ویژگی‌های حسابرس). con (محافظه‌کاری). ws*con (اثر توام محافظه‌کاری و استرس کاری حسابرسان).

نتایج حاصل از برازش مدل سوم، درجدول۴ ذکر شده است:

جدول ۴ - نتایج برازش مدل سوم پژوهش

متغیر	نماد	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معنی‌داری
استرس کاری	WS	۰,۰۰۲۲۶۹	۰,۰۰۶۳۷۸	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	۰,۰۹۷۴۲۹	۰,۹۲۲۴
اهرم مالی	DEBT	-۰,۰۰۸۳۵۷	۰,۰۰۵۰۴۰	-۱,۶۵۸۱۱۸	۰,۰۹۷۸
اندازه شرکت	SIZE	-۰,۰۰۳۵۸۷	۰,۰۰۲۸۷۷	-۱,۲۴۶۸۱۹	۰,۲۱۳۰
نسبت جریان نقد عملیاتی	CF	۰,۰۰۲۹۰۲	۰,۰۰۳۳۴۵	۰,۸۶۷۳۹۷	۰,۳۸۶۱
متغیر مجازی زیان شرکت	LOSS	-۰,۰۰۵۲۰۸	۰,۰۰۲۵۹۴	-۲,۰۰۷۷۲۷	۰,۰۴۵۱
نسبت موجودی کالا	INV	۰,۰۲۹۷۱۰	۰,۰۱۲۶۲۴	۲,۳۵۳۵۰۲	۰,۰۱۸۹
نسبت حسابهای دریافتنی	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 حسابرس	FTEN	۰,۰۰۳۱۴۴	۰,۰۰۰۷۹۸	۳,۹۴۰۶۷۹	۰,۰۰۰۱

تنوع جنسیتی شرکای حسابرسی	GEN	۰,۰۰۷۹۹۶	۰,۰۰۲۰۰۸	۳,۹۸۲۷۵۶	۰,۰۰۰۱
رشد دارایی ها	GROW	-۰,۰۰۲۷۷۸	۰,۰۰۲۲۵۷	-۱,۲۳۰۸۲۵	۰,۲۱۸۹
بازده دارایی ها	ROA	۰,۰۰۸۳۹۸	۰,۰۰۷۴۱۷	۱,۱۳۲۳۸۱	۰,۲۵۷۹
نقد شوندگی	CATA	۰,۰۰۱۱۷۴	۰,۰۰۱۱۱۸	۱,۰۴۹۵۰۶	۰,۲۹۴۴
تغییر حسابرس	SWICH	۰,۰۰۳۸۰۵	۰,۰۰۲۴۷۳	۱,۵۳۸۴۲۳	۰,۱۲۴۵
اندازه حسابرس	AUDITOR	۰,۰۱۱۷۳۵	۰,۰۰۶۹۷۶	۱,۶۸۲۲۱۳	۰,۰۹۳۱
ضریب ثابت	C	۰,۰۷۵۵۴۰	۰,۰۶۰۳۲۸	۱,۲۵۲۱۶۰	۰,۲۱۱۰
AR(1)		۰,۱۳۰۴۱۳	۰,۰۶۶۰۷۰	۱,۹۷۳۸۵۲	۰,۰۴۸۹
نتایج کلی مدل	ضریب تعیین تعدیل‌شده: ۶۳٪ آماره F: ۷/۷۴۷		آماره دوربین واتسون: ۲/۰۳۲ سطح معنی‌داری آماره F: ۰/۰۰۰		

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 (α=۰/۰۵) است و در رگرسیون برآورد شده به لحاظ آماری معنی‌دار و روابط بین متغیرهای تحقیق، خطی می‌باشد. سطح معناداری متغیرهای استرس‌کاری، محافظه‌کاری و ضرب متغیر استرس‌کاری در محافظه‌کاری از ۵ درصد بیشتر است که نشان می‌دهد رابطه تعدیل‌کننده و درنتیجه فرضیه سوم مورد پذیرش قرار نمی‌گیرد.

۴-۲-۸- نتیجه آزمون فرضیه چهارم

مدل رگرسیون فرضیه چهارم به صورت زیر می‌باشد.

$$|DA| = \alpha_0 + \alpha_1 WS + \alpha_2 abfee + \alpha_3 WS * abfee + \sum \beta_i\, company - chara_i + \sum \gamma_i Auditor\ firm - chara_i + \sum \mu_k Auditor - charactor_k + \sum \emptyset_1 Year_1 + \varepsilon$$

در این مدل |DA| کیفیت اقلام تعهدی اختیاری، WS استرس کاری حسابرسان شرکت، (ویژگی‌های شرکت)، Auditor firm-chara$_i$ (ویژگی‌های موسسه حسابرسی). Auditor-charactor$_k$ (ویژگی‌های حسابرس). abfee (حق‌الزحمه‌های غیرعادی). ws*abfee (اثر توأم حق‌الزحمه‌های غیرعادی و استرس‌کاری حسابرسان).

نتایج حاصل از برازش مدل چهارم، در جدول۶ آمده است.

جدول ۵- نتایج برازش مدل چهارم پژوهش

متغیر	نماد	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معنی‌داری
استرس کاری	WS	-۰,۰۰۱۴۷۲	۰,۰۰۸۲۹۹	-۰,۱۷۷۳۶۴	۰,۸۵۹۳
حسابرسی نخستین	ABFEE	-۰,۰۰۳۴۲۴	۰,۰۱۷۲۴۵	-۰,۱۹۸۵۶۹	۰,۸۴۲۶
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 زیان شرکت	LOSS	-۰,۰۰۰۷۳۲	۰,۰۰۳۴۰۷	-۰,۲۱۴۸۱۵	۰,۸۳۰۰
نسبت موجودی کالا	INV	۰,۰۷۷۱۲۳	۰,۰۱۷۵۴۵	۴,۳۹۵۸۱۰	۰,۰۰۰۰
نسبت حسابهای دریافتنی	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	۰,۰۹۰۹۸۱	۰,۹۲۷۵
دوره تصدی حسابرس	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 حسابرس	SWITCH	۰,۰۰۵۱۴۹	۰,۰۰۳۳۷۱	۱,۵۲۷۵۴۳	۰,۱۲۷۲
اندازه حسابرس	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 تعدیل‌شده: ۵۹٪ آماره F: ۶/۷۹۶ ۰/۰۰۰			آماره دوربین واتسون: ۱/۹۴۹ سطح معنی‌داری آماره F:	

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 معنی‌داری آماره F کمتر از سطح خطای آزمون (α=۰/۰۵) است رگرسیون برآورد شده به لحاظ آماری معنی‌دار و روابط بین متغیرهای تحقیق، خطی می‌باشد. سطح معناداری متغیرهای استرس کاری، حق‌الزحمه غیرعادی و ضرب متغیر استرس‌کاری در حق‌الزحمه‌های غیرعادی از ۵ درصد بیشتر است که نشان می‌دهد رابطه تعدیل‌کننده و درنتیجه فرضیه چهارم مورد پذیرش قرار نمی‌گیرد.

۹- نتیجه‌گیری و پیشنهادهای تحقیق

نتیجه نشان داد که میان استرس‌کاری و کیفیت حسابرسی رابطه منفی معناداری وجود دارد. ایـن یافته نشان می‌دهد که استرس و فشارکـاری منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. بر این اساس حسابرسان در مواجهه با فشارکاری دست به اقدامات منفی از قبیل انجام ندادن برخی اقدامـات مهـم 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) وتوانگر، افسانه و همکاران(۱۳۹۶) مطابق است؛ اما مغایر با یافته‌های یـان و ژی(۲۰۱۶) و هانمیـن و شنگن(۲۰۱۶) می‌باشد. همچنین نتایـج پژوهش نشان می‌دهد حسابرسی نخستین رابطه منفی استرس‌کاری و کیفیت حسابرسی را تشدید می‌کند. بر این اساس حسابرسی نخستین عامل تشدیدکننده استرس‌کاری بوده که منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می‌شـود. اثـر منفی استرس‌کاری بر رابطه کیفیت حسابرسـی و فشارکاری به این دلیل است که حسابرس در نخستین حسابرسی خود نسبت به صاحب‌کار جدید نیاز به شناخت بیشتری داشته و بـا وجـود فشارکاری نمی‌تواند به این شناخت دست پیدا کند و این عدم شناخت کافی به دلیل حسابرسـی نخستین رابطه منفی استرس‌کـاری و کیفیت حسابرسی را تشدید می‌کند. نتایج این یافتـه با نتایج یـان و ژی(۲۰۱۶) و هانمین و شنگن۱۸(۲۰۱۶) و گایگر و راکوندان۱۹(۲۰۰۲) و نتایج فروغی‌راد و بزاززاده(۱۳۹۸) مطابق است.

نتایـج نشان داد که فرضیه سوم مبنی بر اثر معنادار محافظه‌کاری بر رابطه بین استرس‌کاری حسابرسـان و کیفیت حسابرسی، رد شد. محافظه‌کاری محصـول ابهام است و هرگاه حسابداران بـا ابهـام روبرو شوند محافظه‌کاری را به کـار می‌برند درنتیجه انتظار می‌رفـت که محافظه‌کاری رابطـه منفـی میان استرس کـاری حسابرسان و کیفیـت حسابرسی را تضعیف کنـد. این یافته ممکـن است بـه این دلیل باشد که زمانی که استرس‌کاری حسابرسـان زیاد می‌شود حسابرسان دیگـر محافظه‌کارانـه عمل نمی‌کنند و در واقـع این عامل اثر گذار نشده اسـت. نتایج این یافته مغایـر بـا نتایج یـان و ژی(۲۰۱۶) و مطابق یافته‌هـای سوهاردیناتو و لئونـگ(۲۰۲۰) چنگز و ولـوری ۲۰(۲۰۰۶) است. نتایج آزمون فرضیه چهارم نشان داد حق‌الزحمه‌های غیرعادی بر رابطه استرس‌کاری و کیفیت حسابرسی اثرمعناداری ندارد. این یافته ممکن است به این دلیل باشد که قیمت‌گـذاری خدمات حسابرسی در ایران تابعـی از شرایطی است که استرس‌کاری در آن‌ها قرار نمی‌گیـرد. نتایج این یافتـه مغایر با نتایج ماتوز و همکاران(۲۰۲۰) یان و ژی(۲۰۱۶) و دیویس و همکاران۲۱(۱۹۹۳) و درانالوپ و همکاران(۲۰۱۷) است. بر اساس نتایج پژوهش به قانون‌گذاران حسابرسـی ایران پیشنهاد می‌شود، دستورالعمل‌هایی تدویـن شود تا سقف حسابرسی‌های مجاز موسسـات حسابرسـی تابع امکانات انسانی و فنی آنها بـوده و صاحبکاران به طور متناسبی میان موسسات توزیع شود تا از استرس‌کاری حسابرسان کاسته شود.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی

۱. فروغی‌راد، رسول. بزازززاده تربتی، حمیدرضا. (۱۳۹۸). تأثیر استرس‌کاری حسابرسان بر کیفیت حسابرسی. دانش حسابرسی،۱۹(۷۴)، ۱۵۱-۱۷۴۱

۲. توانگر، افسانه. کوزه‌گر، پریناز و نجفی، مریم.(۱۳۹۶)، تأثیر دوره تصدی حسابسان بر رابطه بین استرس کاری و کیفیت حسابرسی؛ فصلنامه تطبیقی در مدیریت مالی و حسابداری، سال اول، شماره اول، ۹۲-۱۰۲

۳. حاجیها، زهره. زارعی، محمدعارف. (۱۳۹۳). تأثیر سبک زندگی سالم بر استرس شغلی در حسابداران بخش عمومی (مطالعه موردی: کارکنان اداره کل امور مالیاتی استان سیستان و بلوچستان).دوفصلنامه علمی-پژوهشی حسابداری دولتی،۱(۱)، ۷۳-۸۲.

۴. خلیفه‌سلطانی، سید احمد، و براری، سمانه.(۱۳۹۴). بررسی علل و پیامدهای استرس نقش حسابرس.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 حسابرسی، 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. مهرانی، ساسان. محمدآبادی، مهدی.(۱۳۸۸).روش‌های اندازه‌گیری محافظه‌کاری. فصلنامه حسابدار،۲۳(۲۰۶)،۵۸-۶۲.

۸. نیک‌بخت، محمدرضا.و تنانی، محسن.(۱۳۸۹). آزمون عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی 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 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 Adbul 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. Shakhatreh, 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, 109-133Barua, 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