

تأثیر استرس بر استقلال حرفه‌ای حسابسان

جمال بحری ثالث^۱، سعید جبار زاده کنگرلوئی^۲، تورج بهرامی^۳، محسن حق ویردی زاده^۴

چکیده

انتظارات در محیط کار صاحب‌کاران، موجب ایجاد فشار و استرس در کار حسابرسی می‌گردد و به نظر می‌رسد استقلال حسابرس را تحت تأثیر قرار دهد. هدف پژوهش حاضر جهت بررسی تأثیر استرس بر استقلال حرفه‌ای حسابسان صورت گرفته است. در این پژوهش داده‌های موردنظر با استفاده از پرسش‌نامه جمع‌آوری شده است. جامعه‌ی آماری شامل جامعه‌ی حسابداران رسمی و کارمندان مؤسسات حسابرسی در سطح شهر ارومیه تعداد ۱۷۵ نفر به روش نمونه‌گیری تصادفی انتخاب شدند. برای توصیف داده‌ها و مشاهدات از شیوه‌های توصیف آماری و برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش تحلیل عاملی و معادلات ساختار بهره‌گیری شد. نتایج پژوهش دلالت بر تأثیر منفی پنج عامل مهم استرس بر استقلال ظاهری و باطنی حسابسان دارد. همچنین یافته‌ها حاکی از آن است، تخصص در صنعت و تجربه حسابسان باعث تأثیر بر رابطه‌ی بین استرس و استقلال باطنی می‌شوند و بر رابطه‌ی بین استرس و استقلال ظاهری تأثیری ندارند.

واژه‌های کلیدی: حسابسان، استرس حسابسان، استقلال حسابسان، استقلال ظاهری، استقلال باطنی

۱. دانشیار گروه حسابداری، واحد ارومیه، دانشگاه آزاد اسلامی، ارومیه، ایران

bahrsls.j@gmail.com

۲. دانشیار گروه حسابداری، واحد ارومیه، دانشگاه آزاد اسلامی، ارومیه، ایران

jabbarzadeh.s@gmail.com

۳. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد ارومیه، دانشگاه آزاد اسلامی، ارومیه، ایران، (نویسنده مسئول)

t.bahramie@chmail.ir

۴. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد ارومیه، دانشگاه آزاد اسلامی، ارومیه، ایران

mohsen_haghverdizadeh@yahoo.com

۱- مقدمه

درواقع حسابرسی از طریق بررسی حرفه‌ای گزارش‌های مالی تهیه‌شده توسط مدیریت اطمینان بخشی لازم را جهت استفاده از گزارش‌های مالی در اختیار مدیران قرار می‌دهد (صالحی و همکاران، ۱۳۹۲). از این رو، استقلال بالای خدمات حسابرسی مستلزم عملکرد شغلی بالای حساب‌رسان است که به‌عنوان سازه‌ی بسیار مهمی در استرس کاری و سازمانی مطرح شده است (مرویان حسینی و لاری دشت بیاض، ۱۳۹۴).

در حسابرسی وجود استرس شغلی فرد به علت تأثیری که بر استقلال حسابرسی می‌گذارد بسیار حائز اهمیت است و تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی به‌طور مستقیم بر کارایی و عملکرد حسابرسی تأثیرگذار است (کالبرس و کنکر، ۲۰۰۸). از این رو عملکرد شغلی ضعیف، ممکن است استقلال حسابرسی را کاهش دهد و در نتیجه مؤسسات حسابرسی را در معرض مسئولیت قانونی و از دست دادن اعتبار خود قرار دهد (فیشر، ۲۰۰۱) آنچه در این پژوهش به‌عنوان موضوع مورد توجه قرار دارد، بررسی تأثیر استرس کار حسابرسی بر استقلال حسابرسی به‌عنوان مهم‌ترین بعد بر عملکرد شغلی حساب‌رسان است.

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

در این پژوهش درصدد پاسخ‌گویی به این سؤال هستیم آیا ممکن است وجود و استمرار استرس شغلی در بین حساب‌رسان؛ و در صورت افزایش استرس در بین اعضای حرفه، بر عملکرد شغلی حساب‌رسان تأثیر بگذارد یا خیر؟ و سرانجام به این مسئله پرداخته می‌شود که کار اولیه‌ی حسابرس (تجربه) به‌عنوان اولین متغیری میانجی و تخصص در صنعت به‌عنوان دومین متغیر میانجی در بین عوامل استرس‌زا و عملکرد شغلی می‌تواند عاملی اثرگذار باشد یا خیر؟ از آنجا که در پژوهش‌های داخلی عوامل اثرگذاری که به‌طور غیرمستقیم استقلال حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد و اشتغال در محیطی سالم و متناسب با ویژگی‌های فردی و حرفه‌ای که لازمه عملکرد بالای حساب‌رسان است، چندان مورد توجه قرار نگرفته است؛ بنابراین هرچه قدر استقلال حسابرسی بالاتر باشد مشخصاً استرس شغلی از طریق فعالیت‌های واقعی نیز کاهش می‌یابد و انتظار می‌رود حسابرسی با استقلال

بالاتر را افزایش دهد. لذا در این پژوهش درصدد هستیم به این سؤال پاسخ دهیم که: آیا استرس کار حسابرسی می‌تواند بر استقلال حسابرس تأثیر داشته باشد؟

ضرورت انجام این پژوهش از دو بعد حائز اهمیت است: اول اینکه استقلال حسابرسی برای کلیه ذی‌نفعان شرکت به خصوص سرمایه‌گذاران همیشه از اهمیت خاصی برخوردار بوده و می‌تواند به‌عنوان عامل مؤثری در اطمینان بخشی به اعتبار صورت‌های مالی مورداستفاده قرار گیرد. دوم، در این پژوهش تأثیر استرس بر استقلال حسابرسی با استفاده از مدل ارائه‌شده یان و اکس (۲۰۱۶) و به‌ویژه بر حسابرسی اولیه با یک صاحب‌کار جدید بررسی خواهد شد که به‌عنوان یک پژوهش جدید می‌تواند اطلاعات سودمندتری در اختیار فعالان بازار سرمایه کشور قرار دهد. علاوه بر این، بر آوردن نیازهای اطلاعاتی مؤسسات حسابرسی، شرکت‌ها، مدیران و ارائه‌ی نتایج کاربردی در خصوص موضوع تحقیق به‌منظور یاری این گروه‌ها در اتخاذ تصمیم‌های مالی صحیح و معقول است که عبارت‌اند از:

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

۲- پیشینه‌ی پژوهش استقلال حسابرسی

با توجه به نبود تعریفی جامع از استقلال، استقلال در واقع، مفهومی انتزاعی است که به‌طور مستقیم مشاهده‌شده‌ی نیست و اغلب آن را به‌عنوان حالتی ذهنی توصیف کرده‌اند که به مفاهیمی همچون بی‌طرفی، صداقت، امانت و شخصیت ارتباط دارد. در بیش‌تر تعریف‌های موجود، دو بعد برای استقلال وجود دارد (دان، ۲۰۱۰) یکی استقلال واقعی و دیگری استقلال ظاهری، به‌طوری که بارلت (۱۹۹۳) استقلال واقعی را نبود گرایش ذهنی در اجرای عملیات حسابرسی می‌داند و استقلال ظاهری را «پرهیز از شرایطی که حسابرس را در تضاد منافع آشکار با صاحب‌کار نشان دهد»، بنابراین استقلال واقعی با بی‌طرفی و استقلال ظاهری به‌طور معمول با تصور استفاده‌کنندگان از وجود تضاد منافع حسابرس در یک وضعیت معین ارتباط دارد (هویتاش، ۲۰۰۷).

استقلال حسابرسی معمولاً به‌عنوان یک استقلال حرفه‌ای توصیف و مطرح شده است؛ یعنی برحسب عینیتی که حسابرس از موفقیت در کار حسابرسی به‌عنوان یک فرد حرفه‌ای به دست می‌آورد و روشی که او برای گردآوری، ارزیابی و گزارشگری به کار می‌گیرد. همچنین، حسابرسی بر اساس روش بی‌طرفانه صورت می‌پذیرد و این موضوع به‌طور سنتی، به‌عنوان حالتی از ذهن که

به مفهوم نگرش حسابرسی به روابط موجود با مدیریت صاحب‌کار، سهامداران و سایر ذی‌نفعان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی است، تصور شده است (ایمان زاده، ۱۳۸۵). بدین ترتیب در هر موقعیت برای انجام حسابرسی، این سؤال وجود دارد که آیا حسابرسی از نظر ذهنی مستقل از مدیریت صاحب‌کار و فشارهای وارد به او هنگام تصمیم‌گیری‌های حسابرسی عمل کرده است یا خیر. فلینت (۱۹۸۸) با این نگرش در مورد این موقعیت حسابرسان موافق است که استقلال حسابرس یک نگرش ذهنی است و آن را به ویژگی‌های فردی یعنی درستکاری و قدرت شخصیت وی پیوند می‌دهد. با این‌همه، نسبت دادن مفهوم استقلال حسابرس به یک ویژگی ذهنی نامحسوس، آن را تبدیل به عبارت به نسبت گنگی می‌کند که در رابطه با کار حسابرسی، تفسیر آن پیچیده و مشکل است؛ اما دست کم یک توافق عمومی وجود دارد که استقلال، نگرشی از ذهن است که اجازه نمی‌دهد نقطه نظرها و نتیجه‌گیری‌های حسابرسی، اثرها و فشارهای ناشی از تضاد منافع افراد را در برگیرد و همواره حسابرس باید آیین رفتار حرفه‌ای را در نظر داشته باشد (ایمان زاده، ۱۳۸۵).

استرس کار حسابرس

مؤسسه‌ی ملی امنیت و سلامت شغلی، استرس شغلی را ناشی از مشکلات فراوان موجود در محیط کار، تغییرات مداوم خارج از کنترل، جابه‌جایی مداوم، اضافه‌کار، ساعت کار زیاد و بی‌نظمی ساعت کار می‌داند (ادواردز و همکاران، ۲۰۰۰). کاظمی و همکاران (۲۰۰۸) نیز استرس شغلی را به‌عنوان تغییری در وضعیت فیزیکی یا ذهنی تعریف می‌کنند که ممکن است اثر مثبت یا منفی بر عملکرد شغلی کارکنان داشته باشد که در آن، استرس به خاطر رویدادهای استرس‌زا در محیط کار ایجاد شده است. شغل حسابرسی به‌طور معمول با حجم بالای کاری، ضرب‌الاجل‌های زیاد و فشار زمانی بیش‌ازحد توصیف می‌شود. افزون بر این، حسابرسان، به دلیل تضاد منافی که ممکن است در انجام حسابرسی‌هایشان وجود داشته باشد و نیز قرار گرفتن در بین مدیریت به‌عنوان مسئول تهیه‌ی صورت‌های مالی و نتایج حاصل از عملیات شرکت سرمایه‌گذاران و یا سایر اشخاص ذی‌نفع به‌عنوان استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسی برای تصمیم‌گیری و رسیدن به هدف‌های شخصی مدنظر همواره به نحوی نقش واسطه یا رابط را ایفا می‌کنند. از این رو، آن‌ها با تعداد زیادی از افراد درون‌سازمانی و برون‌سازمانی رو به رو هستند که خواهان طیف وسیعی از نیازها و انتظارات هستند که به تبع برآورده کردن این انتظارات و تقاضاهای متنوع از سوی صاحب‌کاران، آن‌هم در محیط کاری که خود صاحب‌کار مشخص می‌کند، برای حسابرسان موقعیت‌های استرس‌زایی را ایجاد می‌کند که در صورت شناسایی نشدن به‌موقع، کنترل نکردن و برخورد نامناسب این استرس‌های شغلی می‌تواند تأثیر بسزایی در کیفیت کار حسابرسی داشته باشد (مرویان حسینی و لاری دشت بیاض، ۱۳۹۴).

ابهام نقش، به وضعیت شغلی معینی گفته می‌شود که در آن پاره‌ای از اطلاعات لازم برای انجام

شغل به‌طور نامطلوب، نارسا یا گمراه‌کننده‌اند (استورا، ترجمه دادستان، ۱۳۷۷). ابهام نقش زمانی پیش می‌آید که روشن نباشد نقش فرد چیست یا حدود مسئولیت‌های وی کدام است (راس و آلتمایر، ترجمه خواجه پور، ۱۳۷۷). بر اساس مدل نظری کاهن و همکاران (۱۹۶۴) تجربه ابهام نقش می‌تواند به واکنش‌های متناقض، احساسات تنش، کاهش اعتماد به نفس و نارضایتی در فرد منجر می‌شود. تعارض نقش، تداخل در فعالیت‌های یک نقش با دیگر است و معمولاً به مشکلات زیادی نظیر استرس، اضطراب، خستگی و غیره منجر می‌شود. اگر انتظارات مربوط به یک نقش برای افراد خوب تعریف نشود، تعارض روی می‌دهد و فرد ناسازگاری بین وظایف را تجربه می‌کند. همچنین، گاجندران و هریسون (۲۰۰۷) نیز بیان می‌دارند تعارض نقش هنگامی رخ می‌دهد که تن دادن به مجموعه‌ای از الزام‌های شغلی با پذیرش مجموعه دیگری از الزام‌های شغلی، مغایر و یا به کلی ناممکن است. تحقیقات نشان می‌دهد که ابهام شغلی و تعارض نقش از جمله مهم‌ترین عوامل ایجادکننده‌ی استرس شغلی و کاهش دلبستگی و خشنودی شغلی به شمار می‌آیند که علاوه بر ایجاد نارضایتی شغلی، عملکرد شغلی فرد را نیز تحت تأثیر قرار می‌دهند.

سوباروین و چنگابروی‌ان (۲۰۰۶) و آگوگلیا و همکاران (۲۰۱۰) نشان دادند که استرس ناشی از کار یا برنامه زمان‌بندی حسابرسی، ممکن است به کار آیی و کیفیت حسابرسی آسیب وارد کند. لئو (۲۰۰۸) بیان کرد که فشار ناشی از زمان حسابرسی می‌تواند مانع از اجرای خوب روش‌های حسابرسی گردد و در نتیجه کیفیت حسابرسی را مخدوش نماید. لوپز و پیترز (۲۰۱۲) نشان دادند که بالا رفتن فشار ناشی از حجم کار می‌تواند به کیفیت حسابرسی در شرکت حسابرسی لطمه وارد کند. پژوهش‌های قبلی نشان داده‌اند که استرس کار رابطه مثبتی با شدت موارد استرس‌زا در محیط کار و رابطه منفی با کنترل کار دارند (لندسبریگز، ۱۹۹۸، فلچر و جونز، ۱۹۳۰). علاوه بر این، کنترل کار به بهبود رضایت شغلی و عملکرد شغل کمک می‌کند (گرین برگ و همکاران، ۱۹۸۹ و دیر و گانستر، ۱۹۹۱).

ارتباط نظری متغیرها و مروری بر پیشینه‌ی پژوهش

هرچند زندگی مدرن امروز موجبات رفاه و آسایش بی‌حد و حصر انسان را فراهم نموده است، اما جسم و ذهن انسان را با انتظاراتی که منجر به استرس می‌شوند روبه‌رو می‌سازد. (نگرا-ارورا ۲۰۱۳) وجود تضاد منافع بین مدیران و مالکان در بسیاری از مواقع باعث می‌شود تا مدیریت از اختیارات خود جهت ارائه اطلاعات مالی دستکاری شده استفاده کند. این امر باعث به وجود آمدن حسابرسی شد. از طرفی، موفقیت و شکست یک سازمان به عملکرد کارکنان آن بستگی دارد و تقریباً اهم تلاش مدیران و روان‌شناسان صنعتی و سازمانی به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم در جهت بهبود عملکرد شغلی کارکنان است (رو گلبرگ و ریتر-پالمون، ۲۰۰۷). محیط شغلی می‌تواند به‌عنوان یک منبع استرس اجتماعی و روانی در نظر گرفته شود که اثرات زیان‌آوری بر رفاه و سلامتی کارکنان دارد و

درعین حال می‌تواند بر رفتار کارکنان اثری منفی گذاشته و در نهایت منجر به عدم کارایی کارکنان و سازمان شود (جیریح، ۲۰۱۳). در حسابرسی نیز، وجود استرس شغلی فرد به علت تأثیری که بر استقلال حسابرسی می‌گذارد بسیار حائز اهمیت است و تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی به‌طور مستقیم بر کارایی و عملکرد حسابرسی تأثیر گذار است (کالبرس و کنکر، ۲۰۰۸).

گلسبای را می‌توان نخستین کسی دانست که در سال ۱۹۹۲ میلادی فشار روانی استرس را به‌عنوان مفهوم تازه‌ای شرح داد. وی فشار روانی را پاسخی می‌داند که بدن در برابر خواسته‌هایی نشان می‌دهد که بر آن وارد می‌شود. منشأ معمول استرس که کارکنان در محیط کار یا سازمان با آن مواجه هستند، عوامل استرس‌زای شغلی نامیده می‌شود (فیشر، ۲۰۰۱). این عوامل استرس‌زا شامل ابهام نقش، تعارض نقش و گران باری نقش است (مونتگموری و همکاران، ۱۹۹۶). این عوامل پیامدهای شغلی و نگرش‌های مربوط به کار را تحت تأثیر قرار می‌دهد (ربلی و میکایل، ۱۹۹۰).

مهم‌ترین استاندارد حسابرسی که حساب‌رسان را از اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی منع می‌کند، مگر آنکه مستقل از واحد مورد حسابرسی باشد، استقلال است. بدین معنی که استقلال با داشتن منافع مالی با اهمیت، در استخدام بودن، به واحد وام دادن و یا از آن وام گرفتن و روابط مختلف دیگر، از بین می‌رود (باربارا، ۲۰۰۸).

ابهام نقش، زمانی رخ می‌دهد که یک کارمند اطلاعات ناکافی، سیاست‌ها و دستورالعمل‌های مبهم دریافت می‌کند؛ بنابراین، ابهام نقش به علت فشار حاصل از شفاف نبودن یا درک نکردن دقیق فرد از نقش خود در سازمان ایجاد می‌شود (دیزورت و لرد، ۱۹۹۷). هنگامی که حساب‌رسان با هدف‌های متضادی مواجه می‌شوند که با کم‌ترین هزینه کار کنند درحالی‌که استقلال کار حسابرسی با کاهش برخی از روش‌های ضروری حسابرسی، تحت تأثیر قرار می‌گیرد و یا تمام روش‌های حسابرسی را برای حفظ استقلال حسابرسی در سطح بالا انجام دهند که ممکن است سودآوری با افزایش هزینه‌های حسابرسی به خطر بیفتد (وال و همکاران، ۲۰۱۳) از این رو، حسابداری و به‌ویژه حسابرسی از دیرباز به‌عنوان حرفه‌ای با سطوح بالای استرس شناخته شده است (کمپبل و همکاران، ۱۹۹۸) و تلاش‌های طاقت‌فرسا محدودیت زمانی برای زندگی شخصی و گذراندن آزمون حسابداران رسمی از دیگر چالش‌های معمول و همیشگی حساب‌رسان بوده است (ربلی و میکایل، ۱۹۹۰).

وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل اتکا، از عوامل اصلی ارزیابی وضع موجود و عملکرد یک شرکت در فعالیت‌های خود و همچنین تصمیم‌گیری در مورد دادوستد اوراق بهادار آن شرکت است. در محیط اقتصادی امروز با حضور فعالان اقتصادی متنوع و ساختار پیچیده روابط اقتصادی میان آن‌ها، اطلاعاتی قابل اتکا تلقی می‌شوند که توسط گروهی حرفه‌ای و مستقل و به‌دوراز هرگونه استرس و جانب‌داری و فشار مدیران بر فرآیند تهیه و ارائه آن‌ها نظارت و اظهار نظر شده باشد. نمونه‌ی بارز گروه‌های حرفه‌ای مستقل، مؤسسات حسابرسی می‌باشند که عمدتاً ساختار کنترل داخلی واحد گزارشگر و محصول نهایی

آن یعنی صورت‌های مالی را مورد بررسی و نظارت قرار داده و در این مورد اظهار نظر می‌نمایند. چویی و هیچری (۲۰۲۱) در پژوهشی تأثیر ویژگی‌های رفتاری و فردی حسابرس بر کیفیت گزارشگری یکپارچه: شواهدی از شرکت‌های اروپایی را مورد مطالعه قرار دادند. ایشان ۱۳۰ شرکت اروپایی را با استفاده از داده‌های ۲۰۱۷ الی ۲۰۲۰ مورد مطالعه قرار دادند. نتایج به دست آمده به خوبی نشان می‌دهد که به نظر می‌رسد هم تخصص حسابرس و هم عوامل اخلاقی حسابرس تأثیر مثبتی بر کیفیت گزارش تلفیقی دارند. نکته‌ی قابل توجه، این واقعیت است که اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی و رفتار حسابرس تأثیر مثبت و ناچیزی بر کیفیت مرتبط با گزارشگری یکپارچه دارد.

یان واکس (۲۰۱۶) در تحقیقی به تأثیر استرس کار حسابرس بر حسابرسی با استفاده از یک نمونه از شرکت‌های چینی در فاصله‌ی زمانی ۲۰۰۹ الی ۲۰۱۳ پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که، (۱) به‌طور کلی کاهش آن‌چنانی در کیفیت حسابرسی ناشی از استرس کار حسابرس وجود ندارد (۲) در حسابرسی اولیه با صاحب‌کار جدید، بین استرس کار و کیفیت حسابرسی رابطه‌ی معنادار منفی وجود دارد. (۳) درک ترس کار به ویژگی‌های فردی حسابرسان بستگی دارد. همچنین حسابرسان موسسات حسابرسی بین‌المللی و کسانی که در نقش شرکای آن‌ها هستند نسبت به متخصصین صنعت حسابرسی، واکنش بیش‌تری به استرس کار حسابرسی دارند.

چونگ و مانرو (۲۰۱۵) به بررسی تأثیر پیامدهای فرسودگی شغلی بر تمایل به جابجایی حسابداران پرداختند. داده‌ها با استفاده از پرسش‌نامه‌ی تکمیل شده به‌وسیله ۳۶۸ حسابدار که جدیداً در مؤسسات حسابرسی استخدام شده بودند، جمع‌آوری شد. نتایج حاصل از به‌کارگیری روش معادلات ساختاری نشان داد که ابهام نقش، تعارض نقش و تنش‌های مربوط به شغل، عوامل ایجاد فرسودگی شغلی است. به این صورت که ابهام و تعارض نقش، سطوح درک شده کارکنان از تنش‌های مربوط به شغل را تحت تأثیر قرار می‌دهد و تنش‌های مربوط به شغل با فرسودگی شغلی رابطه دارد که این امر به‌نوبه خود، باعث کاهش سطح رضایت شغلی و تعهد سازمانی می‌شود هم‌چنین، رضایت نداشتن کارکنان بیش‌تر می‌تواند ناشی از این باشد که آن‌ها به دنبال یک شغل جایگزین هستند.

ویارسی و همکاران (۲۰۱۴) به بررسی تأثیر عوامل استرس‌زای شغلی شامل ابهام نقش، تعارض نقش و ازدیاد نقش بر کارایی شغلی حسابرسان از طریق متغیر مداخله‌گر هوش هیجانی پرداختند. داده‌ها با استفاده از پرسش‌نامه‌ی جمع‌آوری شد که به‌وسیله ۱۰۵ حسابرس در تمام مؤسسات حسابرسی اندونزیایی تکمیل شده بود. به این نتیجه دست یافتند که رابطه‌ی منفی میان استرس شغلی و کارایی حسابرس وجود دارد. لارسون و همکاران (۲۰۰۴) در پژوهشی با عنوان مفاهیم و پیامدهای استرس شغلی در حسابرسان داخلی بررسی چگونگی تأثیر‌گذاری استرس شغلی بر فرسودگی شغلی و رضایت شغلی حسابرسان داخلی پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان نشان داد که عوامل استرس‌زای سازمانی (پاداش، ساختار سازمانی و سبک نظارت) نسبت به عوامل استرس‌زای فردی فشار زمانی، ابهام نقش، تعارض نقش و

گران باری نقش برای حساب‌رسان داخلی منبع استرس بیش تری است. افزون بر این، در این پژوهش متغیرهای استرس در الگوی رگرسیون شامل دو عامل محیط و حجم کار معرفی شد و نتیجه‌ی آن نشان داد که عامل محیط با هر دو عامل فرسودگی شغلی و نارضایتی شغلی رابطه‌ی مثبت دارد هم‌چنین، حجم کار به‌عنوان عامل استرس‌زای دیگر، با افزایش در کیفیت کار حساب‌رسانی رابطه‌ی مثبت و با نارضایتی شغلی رابطه منفی دارد.

نقش‌بندی و دادرسی در سال ۱۳۹۹ در پژوهشی اقدام به بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته‌ی حساب‌رسانی بر استرس کاری حساب‌رسان نمودند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که استقلال کمیته‌ی حساب‌رسانی بر استرس کاری حساب‌رسان تأثیر معناداری دارد. اندازه‌ی کمیته‌ی حساب‌رسانی بر استرس کاری حساب‌رسان تأثیر معناداری دارد. تخصص مالی اعضای کمیته‌ی حساب‌رسانی بر استرس کاری حساب‌رسان تأثیر معناداری دارد.

خوشکار و همکاران در سال ۱۳۹۹ در پژوهشی اقدام به بررسی تأثیر استقلال حساب‌رسان بر رابطه‌ی بین چرخش موسسه‌ی حساب‌رسانی و پایداری سود نمودند. نتایج نشان داد که بین چرخش حساب‌رسان در سطح موسسه‌ی حساب‌رسانی و پایداری سود رابطه‌ی معناداری وجود ندارد؛ اما استقلال حساب‌رسان بر رابطه‌ی بین چرخش حساب‌رسان در سطح موسسه‌ی حساب‌رسانی و پایداری سود تأثیر معنادار و مثبتی دارد.

سلیمانی و همکاران در سال ۱۳۹۷ در پژوهشی اقدام به بررسی تأثیر تهدیدها بر استقلال حساب‌رسان نمودند. در تجزیه تحلیل داده‌ها، برای توصیف داده‌ها و مشاهدات از شیوه‌های توصیف آماری از قبیل شاخص‌های مرکزی و پراکندگی، استفاده و همچنین برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش تحلیل عاملی و معادلات ساختاری از نرم‌افزار SPSS, Smart PLS بهره‌گیری شد. نتایج پژوهش دلالت بر تأثیر منفی پنج عامل مهم تهدید بر استقلال ظاهری و باطنی حساب‌رسان دارد و تخصص و تجربه‌ی حساب‌رسان باعث تأثیر بر رابطه‌ی بین تهدیدها و استقلال باطنی می‌شوند و بر رابطه‌ی بین تهدیدها و استقلال ظاهری تأثیری ندارند.

فلاخ و طاهری در سال ۱۳۹۷ اقدام به بررسی تأثیر استرس شغلی حساب‌رسان بر کیفیت حساب‌رسانی نمودند. جهت بررسی فرضیات تحقیق از دو مدل رگرسیونی استفاده گردیده است. نتایج ایشان بیانگر، بین استرس کاری حساب‌رسان و کیفیت حساب‌رسانی از یک‌سو و همچنین بین استرس کاری حساب‌رسان و کیفیت حساب‌رسانی در حساب‌رسانی نخستین از طرف دیگر رابطه‌ی معنی‌داری وجود دارد.

مرویان حسینی و لاری دشت بیاض (۱۳۹۴) در پژوهشی به بررسی نقش فرسودگی شغلی در رابطه‌ی بین استرس و عملکرد شغلی حساب‌رسان پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان‌دهنده وجود رابطه‌ی بین استرس شغلی، فرسودگی شغلی و عملکرد شغلی است. به‌عبارت‌دیگر، نتایج حاکی از تأیید ارتباطی مثبت و معنادار میان استرس شغلی با فرسودگی شغلی و تأیید رابطه‌ی منفی و معنادار میان فرسودگی شغلی با عملکرد شغلی حساب‌رسان است. هم‌چنین، رابطه‌ی منفی استرس شغلی با عملکرد شغلی از طریق متغیر میانجی فرسودگی شغلی مورد تأیید قرار گرفت.

سلطانی و بر آری (۱۳۹۴) در پژوهشی به بررسی اثر حمایت سرپرست و حمایت همکار در حرفه‌ی حسابرسی بر تضاد نقش و ابهام نقش که از اجزای استرس نقش می‌باشند و متعاقب آن تأثیر تضاد نقش و ابهام نقش بر افزایش تمایل به ترک خدمت و کاهش رضایت شغلی حسابداران پرداختند. جامعه‌ی آماری پژوهش شامل کلیه‌ی حسابداران از رده‌ی کمک حسابرس تا حسابرس ارشد که در مؤسسات عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی کشور تا پایان شش ماه اول سال ۱۳۹۲ مشغول به فعالیت بوده‌اند است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش مدل روابط ساختاری خطی - لیزرل استفاده شد. تحلیل‌های آماری صورت گرفته نشان داد که بین متغیرهای مدل علی پژوهش به‌استثنای رابطه‌ی بین تضاد نقش و تمایل به ترک خدمت، روابط معنی‌داری در جهت‌های تعیین شده وجود دارد. حاجی‌ها و زارعی (۱۳۹۳) در پژوهشی به بررسی عوامل استرس‌زا بر رضایت شغلی و عملکرد شغلی در بین حسابداران بخش عمومی پرداختند. پژوهش آنان شامل کارکنان اداره‌ی کل امور مالیاتی استان سیستان و بلوچستان بود. نتایج پژوهش نشان داد که رابطه‌ی منفی و معناداری بین ابهام نقش، تعارض نقش و گران باری نقش با رضایت شغلی و عملکرد شغلی وجود دارد. محمدی‌پور و غلامی (۱۳۹۱) در پژوهشی با عنوان فشارهای روانی و فرسودگی شغلی حسابداران مستقل به این نتیجه رسیدند که اظهار نظر تحت استرس بالا و فرسودگی شغلی باعث اختلال در عملکرد حسابداران می‌شود و اظهار نظر حرفه‌ای آن‌ها را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

۳- فرضیه‌های پژوهش

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

فرضیه‌ی اول: استرس بر استقلال باطنی تأثیر دارد.

فرضیه‌ی دوم: استرس بر استقلال ظاهری تأثیر دارد.

فرضیه‌ی سوم: تجربه‌ی حسابداران تأثیر استرس بر استقلال باطنی را تعدیل می‌کند.

فرضیه‌ی چهارم: تجربه‌ی حسابداران تأثیر استرس بر استقلال ظاهری را تعدیل می‌کند.

فرضیه‌ی پنجم: تخصص حسابداران تأثیر استرس بر استقلال باطنی را تعدیل می‌کند.

فرضیه‌ی ششم: تخصص حسابداران تأثیر استرس بر استقلال ظاهری را تعدیل می‌کند.

۴- روش‌شناسی پژوهش

نوع و روش پژوهش

روش پژوهش حاضر توصیفی-پیمایشی با رویکرد کاربردی است. در این پژوهش استفاده از ابزار پرسش‌نامه رتبه‌بندی شده برای بررسی نظرات پاسخ‌دهندگان استفاده شده است. پژوهش حاضر، به

دلیل آزمودن کارایی نظریه‌های علمی در حوزه‌ی استقلال حساب‌رسان و توسعه‌ی دانش کاربردی در مورد ابعاد استقلال حساب‌رسان و تأثیر استرس موجود بر آن، از نظر هدف، پژوهش کاربردی است و از نظر شیوه‌ی گردآوری و تحلیل اطلاعات، این پژوهش توصیفی و از نوع پیمایشی است. این پژوهش توصیفی است چراکه به توصیف وضعیت متغیرها و نیز روابط میان آن‌ها می‌پردازد. از نوع پیمایشی است، چراکه به تحلیل نظرات پاسخ‌دهندگان نمونه‌ی مورد مطالعه که به پرسش‌هایی در مورد موضوع مورد مطالعه و ابعاد پژوهش (متغیرها و سؤال‌های مربوط)، پاسخ داده‌اند، می‌پردازد. این کار از طریق پرسش‌نامه (ابزار پژوهش) که در اختیار پاسخ‌دهندگان قرار داده شده است، انجام می‌گیرد. در پژوهش حاضر به منظور گردآوری داده‌ها و اطلاعات از ابزار پرسش‌نامه استفاده شده است. پرسش‌نامه حاوی دو قسمت خواهد بود. بخش نخست پرسش‌نامه به ویژگی‌های حساب‌رسان (تخصص (در صنعت) و تجربه) می‌پردازد. بخش دوم پرسش‌نامه شامل ۲۷ سؤال جهت اندازه‌گیری داده‌های تحلیل استرس هست که سؤالات ۱-۵ به تعارض نقش، سؤالات ۶-۹ به خطر ابهام نقش، سؤالات ۱۰-۱۱ به مسئولیت، سؤالات ۱۲-۱۵ به فشار روانی، سؤالات ۱۶-۲۰ به محیط شغلی می‌پردازد. به ترتیب برای پاسخ به کاملاً مخالف امتیاز ۱، مخالف امتیاز ۲، نه موافق و نه مخالف امتیاز ۳، موافق امتیاز ۴، به کاملاً موافق امتیاز ۵، بر اساس مقیاس لیکرت در نظر گرفته می‌شود. همچنین، سؤال ۲۴-۲۱ به استقلال ظاهری و سؤال ۲۷-۲۵ به استقلال واقعی می‌پردازد. برای پاسخ به ترتیب تقریباً همیشه، اغلب اوقات، معمولاً، گاهی اوقات و هرگز در نظر گرفته شده است. به ترتیب تقریباً همیشه، اغلب اوقات، معمولاً، گاهی اوقات و هرگز در نظر گرفته شده است.

به منظور سنجش روایی پرسش‌نامه از روایی صوری و محتوایی استفاده شده است. بدین منظور سؤالات پژوهش پس از تدوین در اختیار اساتید و نیز صاحب‌نظران قرار گرفت تا نسبت به روایی سؤالات اظهار نظر و تأیید نمایند؛ همچنین برای پایایی پرسش‌نامه از مقیاس آلفای کرونباخ استفاده شده است؛ نتایج آلفای کرونباخ در ارتباط با کل پرسش‌نامه مقدار $0/759$ را نشان داده است و در ارتباط با متغیرهای اصلی پژوهش، شامل استقلال واقعی، استقلال ظاهری و استرس، به ترتیب $0/739$ ، $0/736$ ، $0/873$ بوده است که بیانگر پایایی مناسب پرسش‌نامه هست.

در تجزیه تحلیل داده‌ها، برای توصیف داده‌ها و مشاهدات از شیوه‌های توصیف آماری از قبیل شاخص‌های مرکزی و پراکندگی، استفاده و همچنین برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش تحلیل عاملی و معادلات ساختاری بهره‌گیری شد.

جامعه و نمونه‌ی آماری

جامعه‌ی آماری این پژوهش، کارکنان ۱۵ موسسه‌ی حساب‌رسی (مؤسسات حساب‌رسی: موسسه‌ی ادیب محاسب، آریان محاسب پویا، موسسه‌ی حساب‌رسی آرمان اندیش آگاه، روشنگران حساب

کارآمد، اقتصاد قرن، برتر حساب، آریامهر ارقام، ارمغان امین، طوس محاسب، دانشگر محاسب، رایمند امین، آگاهان تراز توس، تراز اندیشان شکبیا) می‌باشد. با توجه به اطلاعات گردآوری شده از سطح شهر ارومیه تعداد کل کارکنان تقریباً ۳۷۰ نفر تعیین شد.

برای تعیین حجم نمونه نیز با توجه به معلوم بودن تعداد جامعه‌ی آماری از فرمول حجم نمونه‌ی کوکران استفاده شده است. با توجه به حجم جامعه‌ی در دسترس (۳۷۰ نفر) و فرمول کوکران، حداقل حجم نمونه انتخابی تعداد ۱۷۵ نفر شد.

در این پژوهش برای نمونه‌گیری از روش نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌بندی شده در مؤسسات حسابرسی در سطح شهر ارومیه استفاده گردید. به این صورت که بر اساس فهرست کارکنان در مؤسسات حسابرسی که در اختیار پژوهشگر قرار گرفته بود، کارکنان موردنظر به روش تصادفی ساده انتخاب شدند. جهت افزایش اعتبار پژوهش، تعداد ۲۴۰ پرسش‌نامه توزیع شد که از این میان، تعداد ۱۷۵ پرسش‌نامه به شرح نگاره ۱ دریافت و مبنای تحلیل آماری واقع گردید. از میان پرسش‌نامه‌های توزیع شده تعداد ۴۰ پرسش‌نامه بازگردانده نشد و همچنین تعداد ۲۳ پرسش‌نامه به علت نقص در تکمیل کنار گذاشته شد. نرخ بازگشت پرسش‌نامه‌ها در حدود ۷۵/۶۵ درصد تعیین شد. همچنین جهت دریافت پرسش‌نامه‌های تکمیل شده سه فقره پیگیری از طریق تماس تلفنی و در صورت عدم پاسخگویی و پیگیری‌های لازم، مراجعه حضوری صورت گرفت.

نگاره‌ی (۱): توزیع و نرخ بازگشت پرسش‌نامه‌ها

تعداد کل کارکنان	حداقل نمونه آماری	پرسش‌نامه توزیع شده	پرسش‌نامه دریافت شده	پرسش‌نامه قابل تجزیه و تحلیل	نرخ بازگشت (درصد)
۳۷۰	۱۷۵	۲۴۰	۲۰۰	۱۷۷	۷۵/۶۵

ماخذ: نتایج پژوهش

متغیرهای پژوهش

متغیر وابسته

حسابرسان مستقل مکلف‌اند استقلال رأی خود را در طول تمام مراحل حسابرسی رعایت کنند. رعایت استقلال از دو جنبه قابل بررسی است: الف- استقلال فکری و ذهنی، بدین معنی است که حسابرسان نباید تحت تأثیر اظهارات و القانات دیگران قرار گیرند، ب- استقلال رفتاری، به معنای آن است که همواره بایست از دید اشخاص ثالث کاملاً مستقل به نظر برسد، یعنی هیچ‌گونه ارتباط سازمانی و وابستگی شغلی با صاحب‌کار نداشته باشد (آقایی و فهیم نژاد، ۱۳۸۵). طبق تعریف فوق استقلال دو بعد دارد- استقلال فکری و ذهنی و استقلال رفتاری. استقلال فکری و ذهنی یک خصوصیت فردی است که نمی‌تواند مستقیماً توسط سرمایه‌گذاران و سایرین ارزیابی شود بنابراین

در این تعریف استقلال رفتاری هم منظور شده است که آن عبارت است از فقدان فعالیت‌ها، روابط و شرایطی که سرمایه‌گذاران و دیگر استفاده‌کنندگان آگاهاً به این نتیجه می‌رسند که ریسک غیرقابل قبولی در مورد بی‌طرفی حساب‌رسان وجود دارد؛ که با توجه به فرضیه‌های پژوهش متغیرهای وابسته، استقلال باطنی و استقلال ظاهری حساب‌رسان هست.

متغیر مستقل

عوامل خطرزایی استقلال حساب‌رسان شرایط و عوامل هستند که استقلال حساب‌رسان را از بین می‌برد یا انتظار می‌رود که باعث تخریب استقلال حساب‌رسان شود. از این‌رو شناسایی و ارزیابی اثر آن‌ها بر استقلال حساب‌رسان بسیار ضروری است (مدرس و همکاران، ۱۳۹۲).

با توجه به عوامل ایجادکننده‌ی استرس شغلی مطرح‌شده توسط عبداللطیف و همکاران (۲۰۱۵) که در مقدمه به آن‌ها پرداخته شده است؛ پنج استرس شناخته‌شده که می‌تواند استقلال حساب‌رسان رو تحت تأثیر قرار دهد، شامل تعارض نقش، ابهام نقش، مسئولیت، فشار روانی، محیط شغلی به‌عنوان متغیرهای مستقل این پژوهش موردبررسی قرار گرفته‌اند.

پرسش‌نامه‌ی پژوهش شامل دو بخش است. بخش اول پرسش‌نامه شامل سؤالات جمعیت‌شناسی در مورد مخاطب (به‌عنوان مثال، میزان تجربه، سن، جنسیت و ...) است. در بخش دوم گویه‌های مربوط به متغیرهای پژوهش به پاسخ‌دهندگان ارائه شده است. از پاسخ‌دهندگان خواسته شده نشان دهند تا چه حد موافق یا مخالف هر یک از گویه‌های مطرح‌شده می‌باشند. پاسخ‌های پرسش‌نامه در یک طیف پنج امتیازی لیکرت قسمت‌بندی شده است تا پاسخگو، میزان موافقت خود را در مقیاس لیکرت که از یک تا پنج درجه‌بندی شده، مشخص کند. در این مقیاس اندازه‌گیری، پاسخ‌ها به‌صورت کیفی بوده که برای تبدیل آن‌ها به پاسخ‌های کمی، برای هر کدام از گزینه‌ها وزن‌های آن‌ها در نگاره‌ی (۲)، ذکر شده است.

نگاره (۲): تبدیل وزنی پرسش‌نامه

میزان اهمیت				ابعاد مورد مطالعه	
کاملاً مخالف	مخالف	نه موافق و نه مخالف	موافق	کاملاً موافق	استرس
هرگز	گاهی اوقات	معمولاً	اغلب اوقات	تقریباً همیشه	استقلال ظاهری و واقعی
بیش‌تر از ۲۰ سال	۲۰ سال مدیریت یا	معمولاً ۱۱ تا ۱۵	۶ تا ۱۰ سال	کم‌تر از ۵ سال	ویژگی حساب‌رسان (تجربه)
سایر رشته‌ها	مدیریت یا اقتصاد	حسابداری	حسابرسی	حسابدار رسمی	ویژگی حساب‌رسان (تخصص در صنعت)

مأخذ: نتایج پژوهش

نگاره‌ی (۳): دسته‌بندی سؤال‌ها در پرسش‌نامه بر اساس ابعاد مورد مطالعه

ردیف	ابعاد	کد سؤال	سؤال‌ها
۱	تعارض نقش	SI۱	به دلیل اعمال روش‌های ضدونقیض دچار ناکامی می‌شوم.
۲		SI۲	مسئولان سازمان غالباً از من انتظار دارند تا برای برخی کارهای مهم‌تر کارم را نیمه‌تمام رها کنم.
۳		SI۳	سرپرستانم در حین کار از من تقاضاهای ضدونقیض می‌کنند.
۴		SI۴	نیازهای شخصی من با نیازهای سازمان در تعارض است
۵		SI۵	تخصص حرفه‌ای من با کار سازمانی‌ام در تناقض است
۶	ابهام نقش	SR۱	انتظار دارند چند کار را به‌طور هم‌زمان انجام دهم.
۷		SR۲	دیگران خیلی از ماهیت شغل من اطلاع ندارند.
۸		SR۳	روسای من فقط از من عیب‌جویی می‌کنند.
۹		SR۴	تصمیمات یا تغییرات شغلی که مقامات مافوق در مورد من می‌گیرند بدون اطلاع و مشورت با من است.
۱۰	مسئولیت	A۱	اظهارنظر منفی درباره همکارانم برایم دشوار است.
۱۱		A۲	من لیاقت کاری بالاتر از شغل فعلی خود را دارم.
۱۲	فشار روانی	F۱	به دلیل ساعات طولانی کار و کار در روزهای تعطیل از جانب خانواده‌ام تحت فشار هستم.
۱۳		F۲	برای انجام کارها طبق برنامه، خودم را تحت فشار قرار می‌دهم.
۱۴		F۳	چون کارم بسیار زیاد است در انجام وظایفم همیشه وقت کم می‌آورم.
۱۵		F۴	با کارکنان واحدهای دیگر اختلاف‌های حل‌نشده دارم.
۱۶	محیط شغلی	I۱	وظایف اداری‌ام با آموزش‌ها و تحصیلاتم در تضاد هستند.
۱۷		I۲	بیش‌تر وقتم به‌جای آنکه صرف کار شود به بحث و مجادله می‌گذرد.
۱۸		I۳	من از کمک و حمایت همکارانم برخوردارم.
۱۹		I۴	در سازمان ما از امکانات به‌درستی استفاده نمی‌شود.
۲۰		I۵	شیوه‌های اداری مانع از انجام کار می‌شود.
۲۱	استقلال ظاهری	IA۱	بدون در نظر گرفتن منافع مشتری، حسابرسی را با تردید حرفه‌ای انجام می‌دهم.
۲۲		IA۲	آیین رفتار حرفه‌ای را در عملیات حسابرسی رعایت می‌نمایم.
۲۳		IA۳	در کلیه‌ی تعاملات خود از استقلال برخوردار هستم.
۲۴		IA۴	هیچ‌گونه خدمات مشاوره‌ای را به شرکت طرف قرارداد خود ارائه نمی‌دهم.
۲۵	استقلال واقعی	IM۱	از جانب‌داری در قضاوت‌های حرفه‌ای پرهیز می‌کنم.
۲۶		IM۲	از شرایط ایجاد تضاد منافع در قضاوت‌های حرفه‌ای پرهیز می‌کنم.
۲۷		IM۳	از نفوذ نابه‌جای دیگران در قضاوت‌های حرفه‌ای خود پرهیز می‌کنم.

مأخذ: نتایج پژوهش

با توجه به سؤال‌های پرسش‌نامه هر سؤال مربوط با توجه به جدول فوق و بیان آن جهت سنجش متغیر مورد هدف بیان‌شده، در مقابل هر یک از عوامل درج گردیده است.

نگاره (۴): نحوه اندازه‌گیری متغیرهای به کار گرفته شده در مدل پژوهش

منبع	داده‌ها	نحوه محاسبه	نماد متغیر	ابعاد متغیر	متغیر	نوع متغیر
بخش دوم پرسش‌نامه	۲۱ الی ۲۳	طیف ۵ نقطه‌ای لیکرت	Independence- in appearance(IA)	استقلال ظاهری	استقلال	وابسته
	۲۴ الی ۲۷		Independence of mind (IM)	استقلال واقعی		
	۱ الی ۷		Role conflict(RC)	تعارض نقش	استرس	مستقل
	۸ الی ۱۱		Role ambiguity(RA)	ابهام نقش		
	۱۲ الی ۱۳		Responsibility(R)	مسئولیت		
	۱۴ الی ۱۷		Mental pressure(MP)	فشار روانی		
	۱۸ الی ۲۰		Occupational environment(OE)	محیط شغلی		
بخش اول پرسش‌نامه	سؤال عمومی	Experience (E)	تجربه	ویژگی‌های حسابرس	تعدیل کننده	
	به شرح الف، در ادامه جدول اندازه‌گیری شده است.	Speciality (S)	تخصص			

مأخذ: نتایج پژوهش

الف: تخصص حسابرس در صنعت

در صورتی که حسابرس متخصص در صنعت باشد برابر با ۱ و در غیر این صورت برابر با صفر است؛ به عبارتی دیگر، در این پژوهش برای اندازه‌گیری تخصص حسابرس در صنعت از رویکرد سهم بازار استفاده می‌شود. به این معنی که هر چه سهم بازار حسابرس بیش تر باشد، تخصص حسابرس در آن صنعت و تجربه‌ی او نسبت به سایر رقبا بالاتر است. سهم بازار حسابرسان به صورت زیر محاسبه می‌شود (مجموع دارایی‌های تمام صاحب‌کاران یک موسسه‌ی حسابرسی خاص در یک صنعت خاص، تقسیم بر مجموع دارایی‌های صاحب‌کاران در این صنعت).

$$MS_{ik} = \frac{\sum_{j=1}^{J_{ik}} TA_{ijk}}{\sum_{i=1}^{I_k} \sum_{j=1}^{J_{ik}} TA_{ijk}}$$

MS_{ik} = سهم بازار موسسه حسابرسی i در صنعت k

TA = مجموع دارایی‌های صاحب‌کاران

i = نماد موسسه‌ی حسابرسی است

K = نماد صنعت مورد نظر است

i_k = نماد تعداد صاحب‌کاران موسسه‌ی حسابرسی i در صنعت k

J_k = نماد تعداد موسسه‌های حسابرسی در صنعت k

مؤسساتی به‌عنوان متخصص در صنعت در نظر گرفته می‌شوند که سهم بازارشان بر اساس رابطه زیر برقرار باشد (اعتمادی و همکاران، ۱۳۸۸).

$$MS_{ik} > \frac{1}{N_K} \times 1.2$$

در رابطه فوق، N_k بیانگر تعداد شرکت‌های موجود در صنعت k است؛ بنابراین اگر شرکت از سوی موسسه‌ی حسابرسی متخصص صنعت حسابرسی شده باشد، متغیر SPEC برابر با یک و گرنه برابر با صفر خواهد بود.

۵- یافته‌های پژوهش

آماره‌های توصیفی پژوهش

برای تبیین و شرح داده‌های جمع‌آوری شده در پژوهش از آمار توصیفی استفاده می‌شود. در اینجا از جدول‌ها و نمودارها، برای نشان دادن بعضی ویژگی‌های جمعیت شناختی و سازمانی حسابداران در مؤسسات حسابرسی واقع در شهر ارومیه که در ابتدای پرسش‌نامه توسط محقق مورد سؤال قرار گرفته، استفاده می‌شود. در این بخش از تجزیه و تحلیل آماری به بررسی چگونگی توزیع آماری از حیث متغیرهایی چون جنسیت، میزان تحصیلات، سن و سابقه کار، سمت (پاسخ‌دهندگان) پرداخته می‌شود.

اطلاعات توصیف جمعیت‌شناسی نشان داد که ۷۷/۹۶ درصد پاسخ‌دهندگان مرد و ۱۹/۲۱ درصد باقیمانده زن بوده‌اند. همچنین ۲/۸۳ درصد پاسخی به این مورد نداده بودند.

۵۹/۳۲ درصد دارای تحصیلات کارشناسی، ۲۸/۸۱ درصد دارای تحصیلات کارشناسی ارشد و ۷/۳۴ درصد دارای تحصیلات دکتری بودند، همچنین ۴/۵۳ درصد پاسخی به این مورد نداده‌اند ۱۰/۷۳ درصد کمک حسابرس، ۲۴/۸۵ متصدی حسابرس، ۱۱/۳۰ حسابرس ارشد، ۱۰/۷۳ سرپرست، ۱۲/۹۹ درصد سرپرست ارشد، ۲۵/۴۲ درصد حسابدار رسمی و همچنین ۳/۹۸ درصد پاسخی به این مورد نداده‌اند. لازم به ذکر است که به عقیده‌ی نگارنده، از آنجایی که در غالب موارد، فرآیند جمع‌آوری شواهد حسابرسی برای حمایت از گزارش حسابرسی به صورت سلسله مراتبی از سمت‌های پایین به بالا صورت و مورد بررسی قرار می‌گیرد؛ کلیه‌ی سمت‌های مؤسسات حسابرسی مورد پرسش قرار گرفته‌اند.

۲۵/۴۲ درصد دارای تخصص حسابدار رسمی، ۱۴/۱۲ درصد رشته‌ی حسابرسی، ۵۷/۰۶ درصد دارای رشته‌ی حسابداری و همچنین ۳/۴۰ درصد پاسخی به این مورد نداده‌اند.

آزمون فرضیه‌های پژوهش

نتایج آزمون فرضیه‌ها به شرح جدول (۵) هست:

تکراری (۵)، نتایج آزمون فرضیات پژوهش

نتیجه	معنی‌داری	شرح
تائید فرضیه	$p < ۰/۰۵$	فرضیه اول: استرس بر استقلال باطنی تأثیر دارد.
تائید فرضیه	$p < ۰/۰۵$	فرضیه دوم: استرس بر استقلال ظاهری تأثیر دارد.
پذیرش فرضیه	$p < ۰/۰۵$	فرضیه سوم: تجربه‌ی حساب‌رسان تأثیر استرس بر استقلال باطنی را تعدیل می‌کند.
عدم پذیرش فرضیه	$p > ۰/۰۵$	فرضیه چهارم: تجربه‌ی حساب‌رسان تأثیر استرس بر استقلال ظاهری را تعدیل می‌کند.
پذیرش فرضیه	$p < ۰/۰۵$	فرضیه سوم: تخصص حساب‌رسان تأثیر استرس بر استقلال باطنی را تعدیل می‌کند.
عدم پذیرش فرضیه	$p > ۰/۰۵$	فرضیه سوم: تخصص حساب‌رسان تأثیر استرس بر استقلال ظاهری را تعدیل می‌کند.

مأخذ: نتایج پژوهش

در بررسی آثار متغیر استرس بر استقلال باطنی، همان‌طور که در جدول شماره‌ی (۵) ملاحظه می‌گردد؛ می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنی‌دار است، یعنی بین استرس و استقلال باطنی رابطه‌ی منفی و معنی‌داری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه اول تأیید شده است. در بررسی آثار متغیر استرس بر استقلال ظاهری می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنی‌دار است، یعنی بین استرس و استقلال ظاهری رابطه‌ی منفی و معنی‌داری وجود دارد؛ لذا فرضیه‌ی دوم مورد پذیرش قرار گرفته است. در بررسی اثر تعدیل‌کننده تجربه حساب‌رسان در رابطه‌ی بین استرس و استقلال باطنی، می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنی‌دار هست، یعنی تجربه‌ی حساب‌رسان تأثیر استرس بر استقلال باطنی را تعدیل نموده است؛ بنابراین فرضیه سوم تأیید شده است. در بررسی اثر تعدیل‌کننده تجربه‌ی حساب‌رسان در رابطه‌ی بین استرس و استقلال ظاهری، می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنی‌دار نیست، یعنی تجربه‌ی حساب‌رسان، تأثیر استرس بر استقلال ظاهری را تعدیل نموده است؛ بنابراین فرضیه‌ی چهارم تأیید نشده است. در بررسی اثر تعدیل‌کننده تخصص حساب‌رسان در رابطه‌ی بین استرس و استقلال باطنی، می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنی‌دار هست، یعنی تخصص حساب‌رسان تأثیر استرس بر استقلال باطنی را تعدیل نموده است؛ بنابراین فرضیه‌ی پنجم تأیید شده است. در بررسی اثر تعدیل‌کننده تخصص حساب‌رسان در رابطه‌ی بین استرس و استقلال ظاهری، می‌توان نتیجه گرفت که ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنی‌دار نیست، یعنی تخصص حساب‌رسان تأثیر استرس بر استقلال ظاهری را تعدیل نکرده است؛ بنابراین فرضیه‌ی ششم تأیید نشده است.

۶- خلاصه و نتیجه‌گیری

ممکن است حساب‌رسان با استرس و فشار کاری بیش‌تری که استقلال آن‌ها را تحت تأثیر قرار می‌دهند، مواجه شوند. اگر استقلال حساب‌رسان تحت تأثیر قرار گیرد وی قادر به صدور گزارش

بی‌طرفانه برای نشان دادن میزان صحت صورت‌های مالی مطابق با الزامات استانداردهای حسابداری نخواهد بود. از سوی دیگر شغل او نیز تحت تأثیر قرار خواهد گرفت به طوری که با کاهش پذیرش توسط مشتریان در آینده و سلب اعتماد از صورت‌های مالی حسابرسی شده توسط وی در نزد استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی مواجه خواهد شد.

هدف از این مطالعه شناسایی میزان تأثیر استرس حسابرس بر استقلال حسابرس بوده است. اهمیت این مطالعه در این موضوع بود که تلاش نمود تا با تمرکز بر نقش استرس در تضعیف استقلال حسابرس به بررسی اثرات آن پردازد؛ چراکه در صورت وجود استرس بسیاری که بر استقلال حسابرس تأثیر می‌گذارد، امکان صدور قضاوت عادلانه برای حسابرس وجود ندارد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش حاکی از آن است که استرس منافع شخصی، خود بررسی، حمایت، ارباب، آشنایی بر استقلال ظاهری و باطنی حسابرسان اثر معکوس (منفی) بر استقلال حسابرس دارند. به‌علاوه، مشخص گردید تجربه و تخصص حسابرسان رابطه‌ی بین استرس و استقلال باطنی آن‌ها را تضعیف می‌کند و تجربه و تخصص حسابرسان رابطه‌ی بین استرس و استقلال ظاهری آن‌ها را تعدیل نموده است.

نتایج این پژوهش با مبانی نظری پژوهش سازگاری دارد به طوری که مشابه با نتایج بخشی از پژوهش عبدالطیف و همکاران (۲۰۱۵)، تیتوس و همکاران (۲۰۱۴)، آدام و علی (۲۰۱۴)، چیا و کارلسون (۲۰۱۲) و شورورزی و همکاران (۱۳۹۱) هست. نتیجه‌ی فرضیه‌ی اول و دوم مشابه با نتایج بخشی از تیتوس و همکاران (۲۰۱۴)، آدام و علی (۲۰۱۴) و شورورزی و همکاران (۱۳۹۱) مبنی بر تأثیر منفی روابط و فعالیت‌ها که استرس مؤثر بر استقلال حسابرسان می‌باشند و نتایج فرضیه‌های سوم و چهارم و پنجم و ششم با نتایج پژوهش عبدالطیف و همکاران (۲۰۱۵) مشابه هست با این تفاوت که در پژوهش وی تجربه و تخصص تأثیر بین استرس و استقلال باطنی و ظاهری را تعدیل نمی‌کند و مؤثر نیست. لذا همان‌طور که اشاره شد، رعایت آئین رفتار حرفه‌ای به‌عنوان حفاظ‌های مؤثر علیه استرس می‌تواند موجب افزایش استقلال حسابرسان شود. در نتیجه، حسابرسان و مؤسسات حسابرسی باید به این مهم توجه جدی داشته باشند که استرس به‌طور منفی بر استقلال ظاهری و باطنی آن‌ها اثرگذار است. همچنین به این مهم توجه شود که تجارب حسابرسان می‌تواند به‌طور منفی رابطه‌ی بین استرس و استقلال باطنی را تحت تأثیر قرار دهد. به‌علاوه، تخصص حسابرس می‌تواند به‌طور منفی رابطه‌ی بین استرس و استقلال باطنی را تحت تأثیر قرار دهد. لذا این موارد را در تصمیم‌گیری‌های خود مدنظر قرار دهند.

در راستای جلب اعتماد عمومی نسبت به گزارش‌های صادرشده توسط حسابرسان، به حسابرسان پیشنهاد می‌شود اهتمام جدی نسبت به حفظ هر دو جنبه‌ی استقلال داشته باشند. به سازمان بورس و اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود با توجه به تأثیر استقلال حسابرس در افزایش قابلیت اعتماد صورت‌های

مالی و اعتباربخشی به بازار سرمایه، نظارت هر چه بهتر در کیفیت حسابرسی مؤسسات معتمد خود انجام دهد. برای پژوهش‌های آتی، بررسی نقش تعدیل‌کننده ویژگی‌های کمیته‌ی حسابرسی بر رابطه‌ی بین استرس حسابرسی و استقلال حسابرس؛ بررسی نقش سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر رابطه بین استقلال حسابرس و مدیریت سود واقعی؛ و همچنین بررسی نقش اندازه‌ی حسابرس بر رابطه‌ی میان استرس حسابرسی و استقلال حسابرس به محققان پیشنهاد می‌شود. مهم‌ترین محدودیت این پژوهش را می‌توان این مورد بیان کرد که پرسش‌نامه متکی به حافظه‌ی افراد پاسخ‌دهنده است و فقط آنچه را که وی گزارش می‌دهد می‌توان مورد بررسی قرارداد. درحالی که آنچه را پاسخ‌دهنده در عمل انجام می‌دهد ممکن است متفاوت با مواردی باشد که ذکر می‌کند.

محدودیت پژوهش

هر پژوهش و مطالعه با محدودیت‌هایی همراه است که بیان آن‌ها باعث جلوگیری از برداشت‌های غلط و قضاوت‌های نادرست می‌شود. این پژوهش همانند سایر پژوهش‌های پرسش‌نامه‌ای مشمول محدودیت‌های ابزار پژوهش است.

منابع

ایمان زاده، پیمان (۱۳۸۵) «بررسی دلایل تغییر حساب‌رسان در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران»، پایان‌نامه دوره کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز. حاجی‌ها، زهره و زارعی، محمد عارف (۱۳۹۳)، بررسی تأثیر سبک زندگی سالم بر استرس شغلی در حسابداران بخش عمومی (مطالعه موردی: کارکنان اداره کل امور مالیاتی استان سیستان و بلوچستان)، دو فصلنامه حسابداری دولتی، سال اول، شماره ۱، صص ۷۱-۸۰. سلطانی سید احمد خلیفه و سمانه براری (۱۳۹۴). بررسی علل و پیامدهای استرس نقش حسابرس، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، سال هفتم، شماره ۲۸، صص ۵۵-۳۲. شورورزی، محمدرضا؛ زنده‌دل، احمد؛ قاسم پور انارکی، سینا. (۱۳۹۱) تأثیر تصدی طولانی بر استقلال حسابرس. پژوهش‌های تجربی حسابداری مالی، ۲(۴): ۱۳۴-۱۶۲. صالحی، مهدی، موسوی شیری، محمود و سدیر نوغانی، حجت (۱۳۹۲). بررسی رابطه حق‌الزحمه حسابرس و عملکرد شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، سال پنجم، شماره ۲۰، صص ۲۱-۱. محمدی پور، رحمت‌اله 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.

مدرس، احمد؛ حسین ابراهیمی و محسن عزیز خانی. (۱۳۹۲). حفاظت‌های مؤثر بر استقلال حسابرس در برابر تهدید صاحب‌کار به جایگزینی وی. پژوهش‌های تجربی حسابداری ۵(۳): ۱۸۰-۱۵۵.

مرویان حسینی، زهرا، لاری دشت بیاض، محمود، (۱۳۹۴). بررسی نقش فرسودگی شغلی در رابطه بین استرس و عملکرد شغلی حساب‌برسان، فصلنامه حسابداری سلامت، سال چهارم، شماره اول، شماره پیاپی (۱۱)، صص ۵۷-۸۰

نظری پور، محمد (۱۳۹۶). ضرورت استقرار حسابرسی عملکرد از دیدگاه حساب‌برسان بخش عمومی، دو فصلنامه حسابداری دولتی، ۳(۲): ۹۲-۷۹

ولیان، حسن؛ صفری گرایلی، مهدی؛ رضایی پینه نوئی یاسر، (۱۳۹۸). واکاوی نقش تئوری‌های تعارض شغلی حساب‌برسان بر اساس تحلیل فراترکیب و فازی (مطالعه موردی: دیوان محاسبات کشور). دو فصلنامه حسابداری دولتی، ۵(۲)، ۶۸-۴۷.

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

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

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

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

Hoitash, Rani & Ariel Markelevich & Charles A. Barragato (2007), "Auditor Fees and Audit Quality", *Journal of Managerial Auditing*, Vol. 22, No. 8

Montgomery, D. C. Blodgett, J. G; and J. H. Barnes (1996). A Model of Financial Securities Salespersons' Job Stress, *The Journal of Services Marketing*, Vol. 10, No. 3, pp. 21-38.

Rebele, J. E. and R. E. Michaels (1990). Independent Auditors' Role Stress: Antecedent, Outcome, and Moderating Variables, *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 2, No. 1, pp. 124-153.

Abdel Latif Al N. Mahmoud A. Watson, e. (2015). The Effects of the Threats on the Auditor's Independence. *International Business Research*; 8(8): 1912-1913.

Adam, S. H. Ali. m. (2014). Evaluating the reflections of advisory services on the external auditors' independence in the environment of Sudan business. *Journal of the Faculty of Economy Scientific*, 1(4): 263-286.

Agoglia, C.P. Brazel, J.F. Hatfield, R.C. Jackson, S.B. (2010). How do audit workpaper reviewers cope with the conflicting pressures of detecting misstatements and balancing

- client workloads? Auditing: J. Practice Theory 29 (2): 27-43.
- Barbara Arel, Richard G. Brody and Kurt Pany (2008), "Audit Firm Rotation & Audit Quality", journal of CPA.
- Bartlett, R.W. (1993). A Scale of Perceived Independence: New Evidence on an Old Concept. *Journal of the Faculty of Economy Scientific*, 1(6): 215-237.
- Campbell, M. C. Sheridan, J. B. and K. Q. Campbell (1988). How do Accountants Cope With Stress? *The Woman CPA*, Vol. 50, No. 3, pp. 4-7.
- Chong, V. K. and G. S. Monroe (2015). The Impact of the Antecedents and Consequences of Job Burnout on Junior Accountants' Turnover Intentions: A Structural Equation Modelling Approach", *Accounting and Finance*, Vol. 55, No.1:105-132.
- Dan li. (2010). Does auditor tenure affect accounting conservatism? Further evidence. *J. Accounting. Public policy* 29, 226-241
- DeZoort, F. T. and A. T. Lord (1997). "A Review and Synthesis of Pressure Effects Research in Accounting", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 16, No.1, pp. 28-86.
- Greenberger, D.B. Strasser, S. Cummings, L.L. Dunham, R.B. (1989). The impact of personal control on performance and satisfaction. *Org. Behav. Hum. Decis. Process.* 43 (1):29-51.
- Kazmi, R. Amjad, S. and D. Khan (2008). "Occupational Stress and its Effect on Job Performance: A Case Study of Medical House Officers of District Abbotabad", *Journal of Ayub Medical College*, Vol. 20, No. 3, pp.135-13
- Landsbergis, P.L. (1988). Occupational stress among health care workers: a test of the job demand-control model. *J. Org. Behav.* 9 (3): 217-239.
- Larson, L. Meier, H; and P.Poznanski (2004). Concepts and Consequences of Internal Auditor Job Stress", *Journal of Accounting and Finance Research*, Vol. 12, No. 16, pp. 35-46.
- Liu, C. (2008). CPA behavior under time pressure: evidence from a large firm. *Auditing Res.* 2: 79-85.
- Lo'pez, D.M. Peters, G.F. (2012). The effect of workload compression on audit quality. *Auditing: J. Practice Theory* 31 (4): 139-165.
- Mayangsari, S. (2007). The auditor tenure and the quality of earnings: is mandatory auditor rotation useful?, *Unhas Makassar*, pp.1-25.
- Modares, Ahmad; Hossein Ebrahimi and Mohsen Azizkhani. (2012). Safeguards affecting the auditor's independence from the employer threatening to replace him. *Empirical Accounting Research* 5 (3): 180-155.
- Rogelberg, S. G. and R. Reiter-Palmon (2007). *The Encyclopedia of Industrial and Organizational Psychology*", Available at: http://works.bepress.com/roni_reiter.
- Soobaroyen, T. Chengabroyan, C. (2006). Auditors' perceptions of time budget pressure, premature sign offs and under-reporting of chargeable time: evidence from a developing country. *Int. J. Auditing* 10 (3): 201-218.
- Titus, M. Muturl, W. Kabiru, J. (2014). Factors affecting external auditors' independence in discharging their responsibilities: A study of medium level auditing firms in Nairobi.

International Journal of Business & Law Research, 2(4): 22-35.

Wal, C. K. May, T. G. Ye, T. S. Yuan, T. S. and Y. Y. Mun (2013). The Relationship between Work Stress and Auditors' Job Performance, M. A. Thesis in Accounting, University Tunku Abdul Rahman.

Yan Huanmin, Xie Shengwen (2016). How does auditors' work stress affect audit quality? Empirical evidence from the Chinese stock market, China Journal of Accounting Research: 305-310.

Chouaibi, J. and Hichri, A. (2021), "Effect of the auditor's behavioral and individual characteristics on integrated reporting quality: evidence from European companies", International Journal of Law and Management, Vol. 63 No. 2, pp. 195-218. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-04-2020-0109>.

The Effect of Stress on the Audits' Professional Independence

J. bahri sales¹, S. Jabbarzadeh Kangar Louie², T.bahrami³, M.Haghvardi Zadeh⁴

Abstract

The expectations at clients' workplace poses pressure and stress on auditing process. Furthermore, it seems that the mentioned stress affects the audits' professional independence. The present study purports to investigate the effect of stress on the audits' professional independence. We used questionnaire to collect our data. The population included the society of certified audits and the employees of the auditing companies in Uromieh city. 175 people were randomly selected. Data description methods were used to describe the data and observations. In order to test the study hypotheses, two methods of factor analysis and structure equations were employed. Our findings show that five important factors of stress have negative effect on the audits' independence in appearance and independence of mind. The expertise and experience of the audits affects the relationship between the stress and independence of mind, but it does not mediate the stress and independence in appearance.

Keywords: audit, audit stress, audit independence, independence in appearance, independence of mind.

1. Assistant Professor, Department of Accounting, Urmia Branch, Islamic Azad University, Urmia, Iran, bahrisls.j@gmail.com

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Urmia Branch, Islamic Azad University, Urmia, Iran, jabbarzadeh.s@gmail.com

3. PhD Student in Accounting, Urmia Branch, Islamic Azad University, Urmia, Iran, (Corresponding Author), t.bahramie@chmail.ir

4. PhD Student in Accounting, Urmia Branch, Islamic Azad University, Urmia, Iran, mohsen_haghverdizadeh@yahoo.com