



بررسی ارتباط انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرس و کیفیت حسابرسی در چارچوب پارادایم استرس نقش

سید اسداله عمادی

دانشجوی کارشناسی ارشد گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرج، البرز، ایران
amirhossein_emadi1359@yahoo.com

سید حسین حسینی

استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرج، البرز، ایران (نویسنده مسئول)
hossein.hosseini@kia.ac.ir

تاریخ دریافت: ۹۷/۱۱/۱۲ تاریخ پذیرش: ۹۸/۰۲/۳۰

چکیده

پژوهش حاضر با هدف بررسی ارتباط انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرس و کیفیت حسابرسی در چارچوب پارادایم استرس نقش به‌عنوان یکی از مسائل مبتلابه در قلمرو پژوهش انجام شده است. مبنای نظری انجام این پژوهش تأثیرپذیری احتمالی رفتار حسابرس از عوامل استرس‌زای نقش، انگیزتگی استرس و فرسایش شغلی و تأثیر آن بر کاهش کیفیت حسابرسی است. برای این منظور، نمونه‌ای شامل ۳۷۸ حسابرس از مدیران، سرپرستان و حسابرسان مؤسسات بزرگ حسابرسی کننده شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران به‌عنوان جامعه آماری از ۱۰۰ مؤسسه برتر در سال ۱۳۹۷ مورد مطالعه قرار گرفتند. فرضیات پژوهش با تکیه بر طرح پیمایشی و استفاده از نظرسنجی کتبی پرسشنامه‌ای بر اساس مطالعه اسمیت و امرسون (۲۰۱۷) تدوین گردیده، و با کمک ابزار اسمارت-پی‌ال‌اس تجزیه و تحلیل شده است. نتایج تحلیل مسیر حاکی از پذیرش فرضیه‌های پژوهش و معناداری آن‌ها است. یافته‌های پژوهش نشان داد که سطح بالاتری از انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرس با سطوح بالای گزارش‌شده از کیفیت حسابرسی همراه است؛ هم‌چنین در کیفیت حسابرسی، هر دو عامل فرسایش شغلی و استرس مؤثر هستند.

واژه‌های کلیدی: انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرس، کیفیت حسابرسی، انگیزتگی استرس، فرسایش شغلی، پارادایم استرس نقش.

۱- مقدمه

امروزه ارائه اطلاعات شفاف و روشن یکی از ارکان اساسی پاسخگویی و تصمیم‌گیری‌های اقتصادی آگاهانه محسوب می‌شود. اطلاعات افشا شده شرکت‌ها یکی از منابع مهم و ارزشمند اطلاعاتی برای سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر ذینفعان می‌باشد. هرچه سرعت نشر اطلاعات در اقتصاد بیشتر باشد، امکان اتخاذ تصمیمات آگاهانه و پاسخگویی بخش خصوصی و دولتی در مورد چگونگی تحصیل و مصرف منابع بیشتر شده و باعث کاهش فساد مالی می‌گردد (ایورلی و همکاران، ۲۰۱۴).^۱

حرفه حسابرسی در تلاش است تا از جهانی شدن اقتصاد و انقلاب اطلاعات دور نباشد و همگام با تغییرات فن‌آوری در راستای نیازهای جامعه حرکت کند. در چنین شرایطی، استفاده‌کنندگان برای تصمیم‌گیری به اطلاعات مالی قابل اتکا نیاز دارند. نقش حسابرسان در ارزیابی کیفیت صورت‌های مالی، به‌عنوان مهم‌ترین مجموعه اطلاعات مالی مورد استناد عموم ذینفعان بسیار حیاتی و تأثیرگذار است. ویژگی‌های فردی حسابرسان می‌تواند در کیفیت این تأثیرگذاری موثر باشد. از جمله مولفه‌های فردی، انعطاف‌پذیری رفتاری است. انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرسان بیانگر یک ویژگی شخصیتی است که ممکن است پتانسیل مشابهی برای کاهش تأثیر پیامدهای منفی عوامل استرس‌زای نقش فردی و سازمانی داشته باشد (کوتو ۲۰۰۲).^۲

حسابرسی حرفه‌ای پراسترس بوده (گارتنر و روحی،^۳ ۱۹۸۱ و ویک،^۴ ۱۹۸۳) و ماهیت این استرس موجب می‌شود که تأثیری منفی بر عملکرد شغلی حسابرسان ایجاد گردد. افراد زمانی بیشتر در معرض تنش هستند که در یک زمان معین با تقاضاهای چندگانه مواجه شوند. حسابرسان در معرض فشارهایی هستند که برخاسته از درخواست‌های متناقض سرپرستان، سرمایه‌گذاران و صاحبکاران به‌عنوان مصادیقی از تضاد می‌باشد (گولزبای ۱۹۹۲،^۵ دی زورت و لرد ۱۹۹۷).^۶ در این راستا و به منظور پاسخگویی به سوالات مرتبط با دلایل تشدید‌کننده استرس کاری و در نتیجه تضعیف کیفیت حسابرسی، این پژوهش با هدف پاسخ به پرسش اصلی ذیل انجام شده است:

بین انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرسان و کیفیت حسابرسی در چارچوب پارادایم استرس نقش، چه ارتباطی وجود دارد؟

با توجه به نقش حیاتی حسابرسان مستقل، هر چیزی که بر کیفیت کار حسابرسان مالی تأثیر داشته باشد به‌عنوان یکی از محورهای توجه مدیریت، سرمایه‌گذاران، مؤسسات حسابرسی و به‌طورکلی همه ذینفعانی است که به نوعی بر اظهارنظر حسابرسان مستقل در قضاوت و تصمیم‌گیری، تکیه و اعتماد می‌نمایند (هریج ۲۰۰۱).^۷

اهداف مرتبط با این پژوهش را در ۴ دسته اهداف آرمانی، اهداف کلی یا اصلی، اهداف اختصاصی یا ویژه و اهداف کاربردی به شرح ذیل می‌توان برشمرد:

اهداف آرمانی این پژوهش تعریف شرایط استاندارد کاری حسابرسی و ارائه مدل برای ارکان نظارتی مالی در اقتصاد کشور ایران از طریق بهبود عملکرد مؤسسات حسابرسی قلمداد نمود. اهداف کلی مدنظر، بررسی ارتباط بین انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرسان و کیفیت حسابرسی در چارچوب پارادایم استرس نقش؛ و اهداف اختصاصی (ویژه) عبارتند از:

تعیین ارتباط بین انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرسان و انگیزتگی استرس، فرسایش شغلی و کیفیت حسابرسی؛ تعیین ارتباط بین تعارض، ابهام و اطلاعات اضافی نقش و انگیزتگی استرس؛ تعیین ارتباط بین انگیزتگی استرس و فرسایش شغلی، و همچنین کیفیت حسابرسی؛ و در نهایت تعیین ارتباط بین فرسایش شغلی و کیفیت حسابرسی.

اهداف کاربردی مورد تصور برای این مطالعه، بهبود قابلیت‌ها و سرمایه‌انسانی در سطح فرد و جامعه است. در واقع گرایش فزاینده‌ای در حوزه سازمانی مرتبط با مفهوم انعطاف‌پذیری رفتاری در محیط کار به‌عنوان روشی برای بی‌اثر کردن استرس و فرسایش شغلی به وجود آمده است. کاهش شلوغی کار خصوصاً در بین حسابرسان کم‌تجربه‌تر بر کیفیت کار حسابرسی می‌افزاید. تخصیص حجم کار حسابرسی متناسب با زمان انتظار و ارائه راهکارهای دیگر به مؤسسات حسابرسی به منظور افزایش کیفیت حسابرسی از اهداف کاربردی دیگر این مطالعه است.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

به رغم این‌که در ارتباط با موضوع استرس کاری حسابرسان مطالعاتی نظیر پژوهش جونز و دیگران (۲۰۱۰)^۸ و لین و ژانگ (۲۰۰۸)^۹ به انجام رسیده است، ولی در هیچ‌یک از این پژوهش‌ها به تأثیر عوامل استرس‌زا و نقش واسطه‌ای فرسایش شغلی بر کیفیت حسابرسی، پرداخته نشده است. در گذشته در ارتباط با استرس کاری حسابرسان تحقیقاتی توسط ویلت و پیچ (۱۹۹۶)^{۱۰}، سیونی و سامرز (۲۰۰۲)^{۱۱}، ماکهیم، کلی و پاتیسون (۲۰۱۱)^{۱۲}، لویز و پیترز (۲۰۱۲)^{۱۳}، لیو (۲۰۰۸)^{۱۴}، جانگ و لیو (۲۰۰۸)^{۱۵}، جونز و نورمن (۲۰۱۰) و هانگ و بای (۲۰۱۴)^{۱۶}، انجام شده است. پژوهش حاضر بر پایه الگوی اسمیت و امرسون (۲۰۱۷) به ارزیابی ارتباط بین انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرسان و کیفیت حسابرسی در چارچوب پارادایم استرس نقش پرداخته است و تأثیر عوامل انعطاف فردی و رفتاری مرتبط با حسابرسان

انجام شغل به‌طور نامطلوب، نارسا یا گمراه‌کننده است. ابهام در نقش وضعیتی است که در آن فرد برای انجام مطلوب شغل، برخی اطلاعات لازم را در اختیار ندارد و نمی‌داند انتظارات سایرین از وی در آن شغل موردنظر چیست (ارشدی، ۱۳۸۶). ابهام در نقش زمانی رخ می‌دهد که فرد اطلاعات ناکافی و مبهم از رویه‌ها و دستورالعمل‌ها دریافت می‌کند. بنابراین، ابهام در نقش به علت فشار حاصل از شفاف نبودن یا درک نکردن دقیق فرد از نقش خود در سازمان ایجاد می‌شود.

۲-۲-۳- اطلاعات اضافی نقش حسابرس

حالت دیگری از عوامل برانگیزاننده استرس، اطلاعات اضافی نقش است. این حالت به انجام کار بیش‌ازحد توان و فراتر از حوزه کاری در انجام پروژه‌ها و مأموریت‌های برنامه‌ریزی نشده و مدیریت نشده اشاره دارد. این عوامل باید پیش از آن‌که برانگیختگی استرس مؤثر باشند، توسط فرد ادراک شود. (اسمیت و همکاران ۲۰۰۷) به موازاتی که احتمال قرارگیری فرد در این حالت افزایش می‌یابد، شانس برانگیختگی استرس نیز بیشتر می‌شود. در حقیقت اسمیت و همکاران (۲۰۰۷) طی پژوهش خود نتیجه گرفتند که تعارض نقش و اطلاعات اضافی نقش با انگیختگی استرس ارتباط معنی‌داری دارند. اسمیت (۱۹۹۸)^{۱۷} نیز نشان داد که ابهام در نقش و اطلاعات اضافی نقش رابطه مثبتی با انگیختگی استرس دارند.

۲-۲-۳- انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرس

انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرس عبارت از یک ویژگی منحصربه‌فرد است که در تعیین حد آستانه فرد در واکنش به عوامل استرس‌زا تأثیرگذار است. (کانور و دیودسون، ۲۰۰۳^{۱۸} و کوتو، ۲۰۰۲) تاکنون تحقیقات تجربی اندکی در ارتباط با انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرس و واکنش‌های آن به عوامل استرس‌زا نقش به انجام رسیده است (یوسف و لوتانز، ۲۰۰۷).^{۱۹}

سطح بالای انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرس و به تعبیری سطح پای‌بندی به اصول، رویه‌ها و استانداردهای حسابرسی در شرایط استرس‌زا، سهم حسابرس در کیفیت حسابرسی را ارتقا داده است (اسمیت و امرسون، ۲۰۱۷).^{۲۰}

انعطاف رفتاری حسابرس می‌تواند به‌عنوان مقاومت در مقابل استرس به معنی توان ایستادگی در مقابل عوامل استرس‌زا بدون بروز هر پی‌آمد منفی تلقی شود. حسابرسان منعطف کسانی هستند که در مواجهه با ناسازگاری واکنش مثبت نشان داده، و سعی در غلبه بر چالش‌های کاری با حفظ اعتماد به نفس دارند (بریت و جکس^{۲۱}، ۲۰۱۵). عواملی که ممکن است بر

مستقل بر کیفیت حسابرسی را در محیط کشور ایران مورد مذاقه قرار داده است که در مطالعات گذشته به آن پرداخته نشده است. با این مقدمه مروری بر ادبیات موضوعی پژوهش‌های انجام‌گرفته نشان می‌دهد که بیشتر به سایر معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی پرداخته شده است.

۲-۲-۱- تحریک (انگیختگی) استرس حسابرس

انگیختگی یا تحریک استرس عبارت است از یک واکنش واسطه‌ای به عوامل استرس‌زای نقش. یکی از پیامدهای انگیختگی استرس در طولانی مدت، فرسایش شغلی است. اسمیت و همکاران (۲۰۰۶) طی پژوهشی نشان دادند که انگیختگی استرس و فرسایش شغلی با یکدیگر در ارتباط هستند. علاوه بر این اسمیت و همکاران (۲۰۱۷)، طی پژوهش دیگری نشان دادند که تحریک یا انگیختگی استرس با خستگی عاطفی به‌عنوان یکی از ابعاد فرسایش شغلی ارتباط مثبت دارد. علاوه بر این اسمیت و همکاران (۲۰۱۷) طی پژوهش خود شواهدی از ارتباط بین عوامل محرک استرس و ابعاد فردی فرسایش شغلی و نیز ارتباط بین ابعاد فرسایش شغلی و عواملی چون رضایت شغلی، درآمدها و عملکرد شغلی ارائه نمودند.

۲-۲-۲- عوامل استرس‌زای نقش حسابرس

از عوامل استرس‌زای نقش حسابرس می‌توان به تعارض (تضاد) نقش، ابهام در نقش و اطلاعات اضافی نقش اشاره نمود (اسمیت و همکاران ۲۰۰۷). این دو بعد در ادامه توضیح داده می‌شوند.

۲-۲-۱- تعارض (تضاد) نقش حسابرس

اگر وظایف و مسئولیت‌های شغلی با قوانین و مقررات، منابع، امکانات، انتظارات و توقعات از فرد در شغلش تطابق نداشته باشد نوعی تعارض ایجاد شده و موجب ناخشنودی فرد می‌گردد (الوانی، ۱۳۷۹). تعارض نقش زمانی رخ می‌دهد که انجام فعالیت‌های گوناگون با یکدیگر ناسازگار باشند. تعارض نقش یعنی تن دادن به مجموعه‌ای از الزام‌های شغلی که پذیرش آن‌ها با مجموعه دیگری از الزام‌های شغلی، مغایر و یا به کلی تجمیع آن‌ها ناممکن است.

۲-۲-۲- ابهام در نقش حسابرس

یکی از مولفه‌های محیط کار که ممکن است منجر به بروز استرس شغلی شود ابهام در نقش است. ابهام در نقش یعنی وضعیت شغلی معینی که در آن پاره‌ای اطلاعات لازم برای

پژوهش‌ها، استرس شغلی را به‌عنوان عامل اصلی معرفی می‌کنند که ممکن است منجر به فرسودگی شغلی کارکنان شود. تا جایی که امروزه فرسودگی شغلی حسابرسان به‌عنوان یکی از مسائل مهم در حرفه حسابرسی مطرح شده است (کاورلی، ۲۰۰۵)^{۲۳}.

۲-۵- کیفیت حسابرسی

از آن‌جا که کیفیت حسابرسی مشخصه‌ای چندبعدی است و نمی‌توان مقیاسی قطعی برای سنجش دقیق آن در نظر گرفت، پژوهشگران در جستجوی شاخص‌هایی از کیفیت حسابرسی مانند نظر خبرگان برای سنجش آن هستند (حساس یگانه و آذین فر، ۱۳۸۹).

کیفیت حسابرسی را می‌توان اقداماتی قلمداد نمود که حسابرس به منظور افزایش سطح گردآوری شواهد صورت می‌دهد (مالونی و رابرتز^{۲۴}، ۱۹۹۶). کیفیت حسابرسی، ریسک اظهارنظر نادرست را کاهش می‌دهد (کورام، گلاوویک، ان جی و وودلیف،^{۲۵} ۲۰۰۸). عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی از آن جهت حائز اهمیت می‌باشد که بررسی سیستماتیک پیشینه پژوهش نشان می‌دهد که بیش از نیمی از حسابرسان ادعان دارند که دست کم در یکی از مصادیق عینی کیفیت حسابرسی دخیل بوده‌اند. از جمله می‌توان به تحقیقاتی چون دانیلی، کیورین و آبرایان (۲۰۰۳)^{۲۶}، راگانتان (۱۹۹۱)^{۲۷}، در این زمینه اشاره نمود.

دی‌انجلو^{۲۸} کیفیت حسابرسی را به احتمال کشف و گزارش انحراف بااهمیت در صورت‌های مالی تعریف می‌کند. این تعریف دو عامل را در کیفیت حسابرسی دخیل می‌داند. توانایی کشف انحرافات بااهمیت، که به‌صورت صلاحیت و توانایی حسابرس مطرح می‌گردد؛ و تمایل حسابرس به گزارش این انحرافات، که به استقلال حسابرس مرتبط می‌باشد (دی‌انجلو، ۱۹۸۱).

جامعه حسابداران رسمی ایران در اجرای مفاد ماده ۳۱ اساسنامه و انجام نظارت حرفه‌ای، باید سالیانه حداقل یک‌بار کیفیت حسابرسی در سطوح مؤسسه حسابرسی و کار حسابرسی اعضای خود را بررسی و نتیجه آن را در پایگاه اطلاع‌رسانی خود منتشر نماید. لذا جامعه حسابداران رسمی ایران از طریق مراجعه حضوری همکاران کارگروه کنترل کیفیت به مؤسسات حسابرسی عضو و تکمیل پرسشنامه کنترل کیفیت مشتمل بر اندازه‌گیری ۳۶ شاخص مربوط، بر مبنای ۱۰۰۰ امتیاز و انتشار امتیاز مکتسبه، کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی عضو را اندازه‌گیری و به‌صورت عام اطلاع‌رسانی می‌نماید.

انعطاف‌پذیری فرد تأثیرگذار باشد عبارتند از پشتیبانی، مکانیزم‌های سازگاری و عناصر شخصیتی.

پژوهشگران با ارزیابی ویژگی‌های شخصیتی و حرفه‌ای حسابرس، نظیر انعطاف رفتاری، اعتمادبه‌نفس، تعهد سازمانی، قصد باقی ماندن در موسسه حسابرسی، نیاز توفیق طلبی، تجربه و تعهد حرفه‌ای، به‌عنوان عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی، شواهدی یافتند که تفاوت‌های فردی می‌تواند نقشی اساسی در کیفیت فرایند حسابرسی داشته باشد (هردا و مارتین^{۲۹}، ۲۰۱۶).

۲-۴- فرسایش شغلی حسابرس

فرسایش شغلی بیانگر یک واکنش منفی روان‌شناختی نشات گرفته از فشارهای مداوم تقاضاهای کار و عوامل استرس‌زای بین فردی است. سه بعد متمایز از ساختار فرسایش شغلی وجود دارد که عبارتند از: خستگی عاطفی، احساس پوچی و بی‌هویتی. خستگی عاطفی عبارت است از فقدان انرژی و احساسی است که در آن فرد از نظر عاطفی خود را تهی تصور می‌نماید. این احساس معادل پایین بودن سطح اعتماد به نفس و ناتوانی در انجام رضایت‌بخش امور است. بی‌هویتی نیز بیانگر بی‌تفاوتی در نگرش نسبت به دیگران است (اسمیت، امرسون و اورلی، ۲۰۱۷). خستگی عاطفی، یک بعد از فرسودگی شغلی است که در آن، فرد تمام احساسات مثبت و احترام به دریافت‌کنندگان خدمات خود را از دست می‌دهد و تغییرات منفی در خودپنداری وی، علت اصلی وقوع آن است. با تداوم این حالت، توان روحی فرد کاهش یافته و دچار نوعی بی‌تفاوتی نسبت به اطرافیان می‌شود. بعد دیگر با عنوان مسخ شخصیت نوعی پاسخ منفی و سنگدلانه به دریافت‌کنندگان خدمات است و در محیط‌های کاری فاقد مکانیزم‌های مناسب تشویق، ناکارآمد، دارای قوانین و شرح وظایف مبهم، محیط نامطلوب و فاقد شرایط لازم برای ایجاد آسایش فکری، در کارکنان پدید می‌آید. احساس موفقیت فردی زمانی بروز می‌کند که فرد در خط‌مشی‌های سازمان مؤثر باشد و توانایی‌های خود را به اثبات رسانده باشد و با کسب این اعتمادبه‌نفس، در ارائه خدمات تسلط بیشتری کسب خواهد نمود. در مقابل، عدم تحقق این شرایط برای فرد، موجب ایجاد بعد دیگری از فرسودگی شغلی با عنوان احساس کاهش کفایت شخصی می‌گردد. شناسایی و کنترل عوامل مرتبط با فرسودگی شغلی می‌تواند به ارتقای سطح کارایی کارکنان و در نتیجه، افزایش بهره‌وری آن‌ها کمک نماید.

نتایج پژوهش‌های متعددی نشان می‌دهد که نشانه‌های استرس کارکنان رابطه مثبتی با فرسودگی شغلی دارد. این

سیستم کنترلی سازمان با اعمال رفتارهای ناکارآمد حسابرسی یافت نشد.

زارعی و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهشی با عنوان "بررسی و اولویت‌بندی فاکتورهای مؤثر بر استرس شغلی حسابرسان در مؤسسات حسابرسی" به رتبه‌بندی فاکتورهای استرس شغلی حسابرسان در مؤسسات حسابرسی با استفاده از پرسشنامه ماتریسی چهاربعدی استرس شغلی پرداختند. نتایج نشان داد که عوامل سیاست‌های سازمانی و شرایط مادی به ترتیب بالاترین و پایین‌ترین رتبه را در ایجاد استرس شغلی حسابرسان داشته‌اند. همچنین در مجموع کل عناصر استرس شغلی حسابرسان، بالاترین رتبه‌ها را عوامل جابه‌جایی مداوم، نوبت‌کاری غیرثابت، کمبود فرصت‌های ارتقا؛ و پایین‌ترین رتبه‌ها را عوامل خطرات ایمنی، آلودگی هوا و ازدحام و کمبود امکانات کسب کردند.

خلیفه سلطانی و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهشی با عنوان "بررسی علل و پیامدهای استرس نقش حسابرس" به این نتیجه رسیدند که بین متغیرهای مدل علی پژوهش به استثنای رابطه بین تضاد نقش و تمایل به ترک خدمت، روابط معنی‌داری در جهت‌های تعیین‌شده وجود دارد.

ماکویی و خورشیدی‌فر (۱۳۸۹) در پژوهش خود با عنوان "بررسی نقش واسطه‌ای عوامل استرس‌زای شغلی بر رابطه بین کانون کنترل و پیامدهای شغلی حسابداران" به این نتایج دست یافتند که کانون کنترل اغلب حسابداران از نوع درونی است و سطح استرس شغلی آن‌ها در حد متوسط و سطح عملکرد و رضایتشان در حد بالاست. همچنین ابهام در نقش و اطلاعات اضافی نقش بر عملکرد شغلی حسابداران از نقش واسطه برخوردارند.

اسمیت و امرسون (۲۰۱۷) در پژوهشی به‌عنوان "انگیختگی استرس و فرسایش شغلی به‌عنوان واسطه‌های استرس نقش در حسابداری دولتی" به بررسی ارتباط مثبت تحریک یا انگیختگی استرس با خستگی عاطفی به‌عنوان یکی از ابعاد فرسایش شغلی و همچنین ارتباط منفی بین یکی از اجزای فرسایش شغلی (احساس کاهش توانمندی‌ها) و عملکرد فرد پرداختند. برخی از مصادیق کاهش کیفیت حسابرسی را می‌توان مشتمل بر پذیرش توضیحات ضعیف صاحبکار، عدم ادراک مناسب درباره اصول حسابداری یا شیوه به‌کارگیری یک‌رویه یا اصل حسابداری، بررسی سطحی مدارک و مستندات، امضا یا تأیید پیش از اتمام زمان انجام هر یک از مراحل حسابرسی و کاهش کار و تلاش حسابرسی تا سطحی پایین‌تر از سطح مورد پذیرش است.

وانگ و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان "آثار مشترک هویت اجتماعی و فشارهای نهادی بر کیفیت

از طرفی دیگر، کیفیت حسابرسی تا حدود زیادی متأثر از جنبه‌های فردی رفتاری حسابرسان می‌باشد. از این حیث حسابرسانی از کیفیت بالاتری در رسیدگی‌های خود برخوردارند که در شرایط پر استرس و پر تنش حسابرسی ناشی از فشار سرپرست و صاحبکار در بودجه زمانی محدود، بتوانند انعطاف‌پذیری رفتاری مناسب‌تری از خود نشان داده و در نتیجه بتوانند ضمن رعایت بودجه زمانی، از هیچ تلاشی برای جمع‌آوری شواهد بیشتر فروگذار نباشند.

۲-۶- پیشینه پژوهش

اعتمادی و عبدلی (۱۳۹۶) در پژوهشی با عنوان "کیفیت حسابرسی و تقلب در صورتهای مالی" به بررسی تأثیر کیفیت حسابرس در بروز تقلب حسابداری پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان داد که رابطه منفی و معناداری بین اندازه حسابرس، دوره تصدی حسابرس، تخصص حسابرس در صنعت، مؤسسه حسابرسی متخصص در صنعت با طول دوره تصدی طولانی و امتیاز وضعیت کنترل و کیفیت حسابرسی با تقلب در صورتهای مالی وجود دارد. نتایج به‌طور کلی بیانگر این بود که هر چه در شرکت‌ها، کیفیت حسابرسی بالاتر باشد ارتکاب شرکت‌ها به تقلب کمتر است.

نبات‌دوست و محمدزاده (۱۳۹۵)، در پژوهشی با عنوان "بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر قابلیت مقایسه صورتهای مالی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس تهران" به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر قابلیت مقایسه صورتهای مالی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. در این پژوهش کیفیت حسابرسی با استفاده از ۵ معیار، کشف تحریفات مالیاتی، قانونی، برآوردها و رویه‌های حسابداری و همچنین کشف سایر تحریفات اندازه‌گیری شد. نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که بین کیفیت حسابرسی و قابلیت مقایسه صورتهای مالی رابطه معنی‌داری وجود دارد. مرادی و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی با عنوان "بررسی عوامل مؤثر بر اعمال رفتارهای ناکارآمد حسابرسان" به بررسی عوامل مؤثر بر اعمال رفتارهای ناکارآمد حسابرسی پرداختند. نتایج حاصل نشان داد که کانون کنترل بیرونی، فشار بودجه زمانی و خودارزیابی عملکرد پایین، رابطه مثبتی با اعمال رفتارهای ناکارآمد حسابرسی دارند. به‌عبارت‌دیگر حسابرسانی که رفتار ناکارآمد را در پیش می‌گیرند، غالباً دارای کانون کنترل بیرونی و خودارزیابی عملکرد پایین بوده و یا تحت‌فشار بودجه زمانی هستند. همچنین مشاهده گردید که با افزایش تعهد حرفه‌ای (سازمانی) حسابرسان، رفتارهای ناکارآمد کاهش می‌یابد. با این حال، رابطه‌ای بین میزان چرخش حسابرسان و

جوز و همکاران (۲۰۱۰) در پژوهشی با عنوان "شیوه زندگی سالم به عنوان یک مکانیسم مقابله با نقش استرس در حسابداری" با استفاده از روش تحلیل محتوی، مروری بر پژوهش‌های انجام شده در ارتباط با حسابداری نمودند. نتایج نشان داد که به رغم این که تحقیقات متعدد و متنوعی در ارتباط با حسابداری، عوامل مؤثر بر آن و به خصوص کیفیت حسابداری و متغیرهای مختلفی که کیفیت حسابداری را تحت تأثیر قرار می‌دهد، متأسفانه مطالعات دانشگاهی مربوط به استرس کار حسابرسان نادر بوده و نمی‌توان شواهد کافی در این زمینه ارائه نمود.

لو و همکاران (۲۰۱۰)^{۲۲}، در پژوهشی با عنوان "عوامل کاری استرس‌زا، استراتژی‌های مقابله چینی و عملکرد شغلی در چینی بزرگ‌تر" نشان دادند که استرس یا فشار کاری می‌تواند بر سلامتی روحی و جسمی و کیفیت کار فرد و حتی عملکرد سازمانی تأثیر بگذارد. این تأثیرات از طریق متاثر ساختن سطح تمایل و انگیزه فردی در پاسخ به فشار یا استرس کاری در سیستم یا سازمان، نمود می‌یابد. با این وجود در بین تحقیقات انجام شده تأثیر استرس کاری حسابرسان بر کیفیت حسابداری آن‌ها، به ندرت مورد مطالعه قرار گرفته است.

۳- فرضیه‌های پژوهش

به جهت تکیه حاضر بر انتخاب تصادفی بخشی از جامعه آماری حسابرسان مستقل در ارتباط با شرکت‌های پذیرفته شده در سازمان بورس اوراق بهادار تهران به عنوان نمونه تصادفی، پژوهش حاضر جهت استنتاج از روش تحلیل آماری مبتنی بر آزمون فرضیه بهره گرفته و در تناظر با اهداف و پاسخ به پرسش‌های پژوهش، فرضیه‌های فرعی و اصلی ذیل را عنوان نموده است:

فرضیه اصلی: بین انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرسان و کیفیت حسابداری در چارچوب پارادایم استرس نقش، ارتباط معنی‌دار وجود دارد.

فرضیه‌های فرعی: فرضیه‌های فرعی برآمده از مدل مفهومی پژوهش به شرح زیر می‌باشند:

- ۱) بین انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرسان و انگیزختگی استرس ارتباط منفی وجود دارد.
- ۲) بین انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرسان و فرسایش شغلی ارتباط منفی وجود دارد.
- ۳) بین انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرسان و کیفیت حسابداری ارتباط مثبت وجود دارد.
- ۴) بین تعارض نقش و انگیزختگی استرس ارتباط مثبت وجود دارد.

حسابداری: صنعت حسابداری چین" به بررسی چگونگی اثرگذاری هویت اجتماعی بر رابطه فشارهای نهادی و کیفیت حسابداری پرداختند. ایشان با ترکیب نظریه نهادی و نظریه هویت اجتماعی به بحث در مورد تعامل بین فشارهای نهادی و هویت اجتماعی شکل دهنده کیفیت حسابداری را بررسی کردند. از طریق تحلیل شرکت‌های حسابداری چینی در سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۷، آن‌ها نشان دادند که تقلید فرم و شکل اثر قابل توجهی بر شرکت‌های متعلق به گروه‌های یکسان از نظر هویتی دارد. همچنین مؤسسات حسابداری خارجی نسبت به شرکت‌های بومی تمایل بیشتری برای مطابقت با فشار هنجاری ناشی از شبکه‌های حرفه‌ای دارند.

گودوین و وو (۲۰۱۶)^{۲۹} در پژوهشی با عنوان "آیا زیاد بودن کار حسابداری بر کیفیت حسابداری تأثیری دارد؟" اثر شلوغی کار حسابرسان بر کیفیت خدمات حسابداری را مورد بررسی قرار داد. نتایج پژوهش وی نشان داد که رابطه بین شلوغی کار حسابرسان و کیفیت حسابداری بستگی به سطح تجربه فرد دارد. به این ترتیب که در بین حسابرسان کم‌تجربه می‌توان تأثیر منفی را انتظار داشت ولی این تأثیر منفی در میان حسابرسان مجرب دارای تجربه کاری کافی کمتر است.

سوندرگرن و ساوانسترو^{۳۰} (۲۰۱۴)، در پژوهشی با عنوان "ویژگی‌های شخصیتی حسابداری و ملاحظات حسابداری" اثر شخصیت حسابرسان و ویژگی‌های فردی آن بر کیفیت خدمات حسابداری را مورد بررسی قرار دادند. نتایج مطالعات آن‌ها نشان داد که شلوغی کار می‌تواند بر کیفیت حسابداری تأثیر منفی داشته باشد.

لوپز و پیترز (۲۰۱۲) در پژوهشی با عنوان "اثرات فشار کاری بر کیفیت خدمات حسابداری" برای اولین بار به پژوهشی تجربی در زمینه تأثیر فشار کاری حسابرسان ناشی از محدودیت زمان اجرای پروژه حسابداری پرداختند. آن‌ها بر پایه پژوهش تجربی پس‌رویدادی خود شواهدی تجربی در این زمینه ارائه دادند. نتایج نشان داد که حجم کار حسابداری و انتظار انجام آن در یک زمان محدود می‌تواند به کیفیت حسابداری موسسه حسابداری آسیب برساند.

مارگهیم و همکاران^{۳۱} (۲۰۱۱) در پژوهشی با عنوان "یک تحلیل تجربی از اثرات فشار زمانی تحویل پروژه" نیز بر پایه یک طرح پژوهش پیمایشی به تأثیر استرس یا فشار کاری حسابرسان متأثر فرصت انجام پروژه و در نتیجه متوسط زمان کار حسابرسان در هر روز کاری بر درک و شرایط روحی حسابرسان پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که استرس ناشی از ذیق وقت و مهلت انجام پروژه بر سطح ادراک و هوشیاری حسابرسان، تأثیر منفی دارد.

۳-۴- ابزار گردآوری داده‌ها

اطلاعات پژوهش با استفاده از دو روش عمده اطلاعات دست‌اول و دست‌دوم گردآوری می‌شود. در این پژوهش به‌منظور گردآوری داده‌های عملکردی در ارتباط با متغیرهای وابسته و مستقل یا ادبیات پژوهش بسته به مورد از ابزار فیش، جدول، چک‌لیست و پرسشنامه بهره گرفته شده است.

۴-۴- جامعه و نمونه آماری و نحوه گردآوری

به جهت تکیه بر طرح پیمایشی و استفاده از نظرسنجی کتبی پرسشنامه‌ای بر اساس مطالعه اسمیت و امرسون (۲۰۱۷) جامعه آماری این پژوهش عبارت از حساب‌برسان شرکت‌های برتر بورسی است که از ویژگی‌های ذیل برخوردار باشند:

حساب‌برسان مستقل ترجیحاً حسابدار رسمی شاغل در مؤسسات حسابرسی باشند که در سال ۱۳۹۷ حسابرسی شرکت‌هایی را انجام داده باشند که در طبقه‌بندی بورس به‌عنوان ۱۰۰ شرکت برتر بورسی رده‌بندی شده‌اند؛ به‌هنگام نظرسنجی امکان دسترسی به این افراد وجود داشته باشد؛ حاضر به شرکت در نظرسنجی و ابراز نظر در زمینه متغیرهای مورد مطالعه در زمینه ارتباط بین انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرس و کیفیت حسابرسی در چارچوب پارادایم استرس نقش باشند؛ دست کم از سه سال تجربه حسابرسی مرتبط برخوردار باشند؛ و در یکی از رشته‌های مرتبط مدیریت، مدیریت مالی، حسابداری یا حسابرسی در سطح کارشناسی تحصیل نموده باشند.

بر مبنای شرایط محدودکننده مزبور حجم جامعه آماری تعیین گردیده است.

جهت تعیین حجم نمونه تصادفی از روش ریاضی و فرمول کوکران به شرح زیر بهره گرفته شده است:

$$n = \frac{Z_{\alpha}^2 p \cdot q}{d^2}$$

با جای‌گذاری مقادیر یادشده در فرمول فوق‌الذکر محاسبه حجم نمونه تصادفی موردنیاز به‌صورت زیر انجام شده است:

$$n = \frac{1.96^2 * 0.5 * 0.5}{0.05^2} = 384.16$$

که با حذف پرسشنامه‌های ناقص یا غیرقابل استفاده ۳۷۸ پرسشنامه مورد تحلیل نهایی قرار گرفت.

۵-۴- پایایی ابزار پژوهش

ملاک پایایی درباره اینکه شیوه یا ابزار جمع‌آوری داده‌ها تا چه حد داده‌های دقیق موثقی را استخراج می‌کند و یا شیوه یا ابزار جمع‌آوری تا چه حد درست و باثبات است و نتایج همسان به دست می‌آید، اطلاعاتی را فراهم می‌کند. پایایی یکی از ویژگی‌های فنی ابزار اندازه‌گیری است. در این پژوهش برای تعیین پایایی آزمون از روش آلفای کرونباخ استفاده شده است. با توجه به جدول ۱ از آن جهت که ضریب آلفای کرونباخ محاسبه شده به ازای کلیه عوامل بیش از ۰/۷ و حد قابل قبول پایایی نتایج نظرسنجی به دست آمده است، لذا می‌توان نتیجه گرفت که پرسشنامه از پایایی لازم برخوردار می‌باشد.

۶-۴- روایی همگرای ابزار پژوهش

روایی همگرا دومین معیاری است که برای برآزش مدل‌های اندازه‌گیری در روش حداقل مربعات جزئی به کار گرفته می‌شود. معیار میانگین واریانس استخراج شده نشان‌دهنده میانگین واریانس به اشتراک گذاشته بین هر سازه با شاخص‌های خود است و میزان همبستگی یک سازه با شاخص‌های خود را نمایش می‌دهد، هر چه این همبستگی بیشتر باشد میزان برآزش نیز بیشتر خواهد بود. در این پژوهش مقدار بحرانی ۰/۴ برای میانگین واریانس استخراج شده در نظر گرفته شده است.

جدول ۱- آلفای کرونباخ برای عوامل پژوهش جهت

سنجش پایایی

ردیف	عامل	تعداد سوالات	ضریب آلفا	پذیرش / رد
۱	انگیزتگی استرس	۴	۰/۷۵۹	پذیرش پایایی
۲	فرسایش شغلی	۹	۰/۷۶۶	پذیرش پایایی
۳	کیفیت حسابرسی	۵	۰/۷۳۵	پذیرش پایایی
۴	تعارض نقش	۳	۰/۷۶۸	پذیرش پایایی
۵	ابهام در نقش	۳	۰/۷۱۵	پذیرش پایایی
۶	اطلاعات اضافی نقش	۴	۰/۷۳۹	پذیرش پایایی
۷	انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرس	۲۵	۰/۸۲۹	پذیرش پایایی

۵- یافته‌های پژوهش

۵-۱- تحلیل داده‌ها و مدل‌سازی مسئله

در پژوهش حاضر با استفاده از آمار توصیفی شاخص‌های آماری به‌خصوص دو شاخص عمده یعنی شاخص‌های گرایش به

مرداد ماه که پاسخ‌های داده شده به پرسش‌های تحقیق مورد تحلیل و نتیجه‌گیری قرار گرفته است.

۵-۳- معادلات ساختاری به روش حداقل مربعات جزئی

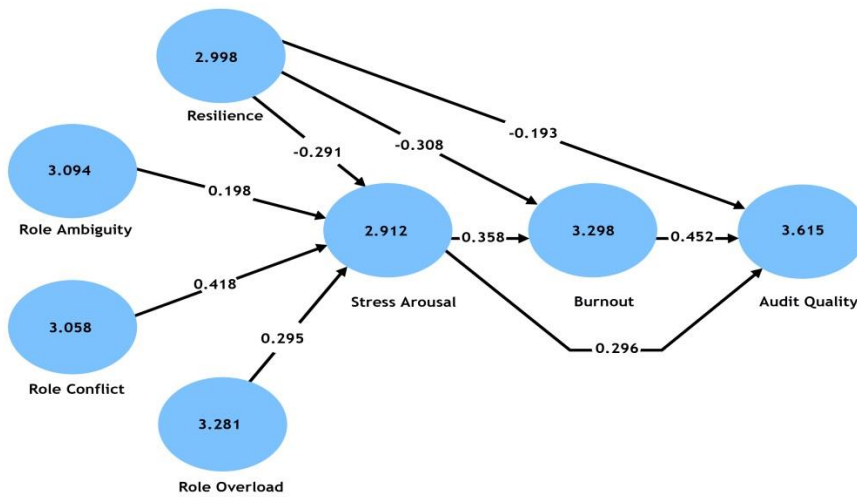
پس از تعیین مدل‌های اندازه‌گیری به منظور ارزیابی مدل مفهومی تحقیق و همچنین اطمینان یافتن از وجود یا عدم وجود رابطه علی میان متغیرهای تحقیق و بررسی تناسب داده‌های مشاهده‌شده با مدل مفهومی تحقیق، فرضیه‌های تحقیق با استفاده از مدل معادلات ساختاری نیز آزمون شدند. نتایج آزمون فرضیه‌ها در شکل ۲ منعکس شده است:

مرکز و شاخص‌های پراکندگی محاسبه و تجزیه و تحلیل شده است.

در انجام این پژوهش از آزمون‌ها و روش‌های ذیل در زمینه پردازش و به عبارتی تجزیه و تحلیل داده‌های گردآوری شده استفاده شده است.

۵-۲- روش‌های توصیفی

به دلیل استفاده از طرح تحقیق پیمایشی مبتنی بر نظرسنجی از نفرات نمونه آماری، آغاز محدوده زمانی تحقیق از دی ماه سال ۱۳۹۶ بوده و از نظرسنجی نیز طی سه ماه فصل بهار و تا تیرماه سال ۱۳۹۷ به طول انجامیده است و در نهایت تا



شکل ۲- مدل ساختاری به همراه ضرایب مسیر و واریانس‌های تبیین شده

است. همان‌طور که در جدول نیز قابل مشاهده است، کلیه فرضیه‌های پژوهش مورد پذیرش واقع شده است.

۵-۵- خلاصه نتایج آزمون فرضیه‌ها

بررسی ارتباط انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرس و کیفیت حسابرسی در چارچوب پارادایم استرس نقش بر پایه الگوی معادلات ساختاری نشان داد که:

الف) انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرس برانگیختگی استرس و فرسایش شغلی تأثیر منفی دارد.

ب) انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرس بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت دارد.

ج) تعارض نقش، ابهام در نقش و اطلاعات اضافی نقش برانگیختگی استرس تأثیر مثبت دارد.

۵-۴- آزمون فرضیه‌ها

در این قسمت، با استفاده از نتایج برازش مدل نهایی با روش معادلات ساختاری به بررسی رد یا پذیرش فرضیات پژوهش پرداخته شده است. خروجی مدل‌سازی معادلات ساختاری نمودار مسیر را در حالت معناداری نشان می‌دهد. این مدل در واقع تمامی معادلات اندازه‌گیری و ساختاری را با استفاده از آماره χ^2 ، آزمون می‌کند. در جدول ۵، ضرایب مسیر، ضرایب معناداری و ضرایب تعیین مسیرهای مطرح‌شده در مدل مفهومی پژوهش و نتایج تأیید یا عدم تأیید آنها بر اساس خروجی مدل بایی معادلات ساختاری ارائه شده است.

با دقت در جدول ۲، نتیجه آزمون فرضیه‌های پژوهش با استفاده از روش معادلات ساختاری به صورت خلاصه ارائه شده

استرس‌زا، سهم حسابرِس در ارتقاء کیفیت حسابرسی را افزایش می‌دهد، با نتایج آزمون این پژوهش تشابه دارد. نتایج پژوهش در ارتباط با فرضیه‌های چهارم، پنجم و ششم نشان داد که جنبه‌های منفی عوامل استرس‌زای نقش در حرفه حسابرسی نظیر تعارض نقش، ابهام در نقش و اطلاعات اضافی نقش برانگیختگی استرس تأثیر مثبت و معنی‌داری دارند که با پژوهش خلیفه سلطانی و همکاران (۱۳۹۴)، به‌استثنای رابطه بین تضاد نقش و تمایل به ترک خدمت، همخوانی دارد.

نتایج فرضیه هفتم حاکی از تأثیر مثبت و معنی‌دار انگیزتگی استرس بر فرسایش شغلی حسابرسان بوده است که با پژوهش اسمیت و همکاران (۲۰۱۷) همسو است. هم‌چنین آلمر و کاپلان (۲۰۰۲)^{۳۵} دریافتند که انگیزتگی استرس نظیر سنگینی کار به فرسایش شغلی منجر شده و به‌تبع آن عملکرد فردی نیز افت می‌کند. سویینی و سویمرز (۲۰۰۲) طی پژوهش خود نشان دادند که یک ارتباط معنی‌دار بین حجم کار در ماه‌های شلوغ کاری و فرسایش شغلی وجود دارد که با نتیجه فرضیه هفتم این پژوهش همخوانی دارد.

نتیجه فرضیه هشتم حاکی از تأثیر منفی و معنی‌دار انگیزتگی استرس بر کیفیت حسابرسی بوده است که با پژوهش یان و شی (۲۰۱۶) همخوانی دارد.

نتایج پژوهش در ارتباط با فرضیه نهم نشان داد که فرسایش شغلی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی آن‌ها تأثیر منفی و معنی‌داری دارد. به‌رغم اینکه ممکن است در سطح جهانی در ارتباط با موضوع استرس کاری حسابرسان مطالعاتی نظیر پژوهش جونز و دیگران (۲۰۱۰) و لین و ژانگ (۲۰۰۸) به انجام رسیده باشد، در هیچ‌یک از این تحقیقات به تأثیر عوامل استرس‌زا و نقش واسطه‌ای فرسایش شغلی بر کیفیت حسابرسی، پرداخته نشده است.

د) انگیزتگی استرس و فرسایش شغلی بر کیفیت حسابرسی تأثیر منفی دارد.

آزمون تی استیودنت حاکی از معنی‌داری ارتباط متقابل بین متغیرهای موردبررسی در فرضیات پژوهش در سطح ۹۵ درصد بوده است.

۵-۶- مقایسه نتایج به‌دست آمده با تحقیقات پیشین

نتایج پژوهش در ارتباط با فرضیه اول مبنی بر تأثیر منفی و معنی‌دار انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرِس بر انگیزتگی استرس، با نتایج حاصل از پژوهش زونز (۱۹۹۸)^{۳۴} همخوانی دارد. انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرِس با افزایش حد آستانه فرد، به‌عنوان یک مکانیزم تضعیف‌کننده اثرات استرس عمل می‌نماید.

نتایج آزمون فرضیه دوم حاکی از تأثیر منفی و معنی‌دار انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرِس بر فرسایش شغلی حسابرسان بوده است. نتیجه حاصله با مطالعه اسمیت و همکاران (۲۰۱۷) همسو است. وقتی فرد در به‌کارگیری انعطاف‌پذیری به‌عنوان مکانیزم‌های سازگاری کاهش استرس ناکام می‌شود، فرسایش شغلی رخ داده و چنین فردی بیشتر در معرض ناتوانی ارائه کیفیت حسابرسی واقع می‌شود که با نتایج آزمون این پژوهش همخوانی دارد.

آزمون فرضیه سوم حاکی از تأثیر مثبت و معنی‌دار انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرِس بر کیفیت حسابرسی بوده است که با پژوهش شمس زاده و همکارانش (۱۳۹۵) مبنی بر این‌که بین تخصص موسسه حسابرسی و تجربه شرکا به‌عنوان پتانسیل مشابهی برای کاهش تأثیر پیامدهای منفی عوامل استرس‌زای نقش فردی و سازمانی باکیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معنادار وجود دارد و هم‌چنین با پژوهش اسمیت و امرسون (۲۰۱۷) مبنی بر اینکه سطح بالای انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرِس و به‌تعبیری پای‌بندی به اصول، رویه‌ها و استانداردهای حسابرسی در شرایط

جدول ۲- نتایج اجرای مدل‌یابی معادلات ساختاری

ردیف	مسیر	ضریب	t-value	نتیجه	ضریب تعیین
۱	انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرِس ← انگیزتگی استرس	-۰/۲۹۱	-۳/۵۸۹	تأیید	۰/۵۶۹
۲	انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرِس ← فرسایش شغلی	-۰/۳۰۸	-۴/۴۸۵	تأیید	۰/۴۰۸
۳	انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرِس ← کیفیت حسابرسی	-۰/۱۹۳	-۳/۶۹۲	تأیید	۰/۴۴۶
۴	تعارض نقش ← انگیزتگی استرس	۰/۴۱۸	۲/۷۹۵	تأیید	۰/۶۰۸
۵	ابهام در نقش ← انگیزتگی استرس	۰/۱۹۸	۳/۴۸۵	تأیید	۰/۵۱۹
۶	اطلاعات اضافی نقش ← انگیزتگی استرس	۰/۲۹۵	۳/۹۰۵	تأیید	۰/۶۳۸
۷	انگیزتگی استرس ← فرسایش شغلی	۰/۳۵۸	۳/۴۲۸	تأیید	۰/۴۲۹
۸	انگیزتگی استرس ← کیفیت حسابرسی	-۰/۲۹۶	-۴/۲۹۶	تأیید	۰/۳۴۸
۹	فرسایش شغلی ← کیفیت حسابرسی	-۰/۴۵۲	-۲/۹۹۳	تأیید	۰/۵۵۹

۶- نتیجه‌گیری و بحث

با توجه به نتایج حاصله از آزمون فرضیه‌ها می‌توان نتایج ذیل را برای این مطالعه متصور بود:

الف) انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرس در کاهش برانگیختگی استرس و فرسایش شغلی وی موثر است.

انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرس مهارت و ظرفیتی است که باعث می‌شود فرد در شرایط تنش و ناسازگاری ثبات بیشتری را از خود نشان دهد و به نظر می‌رسد مهارت فردی در انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرس موجب بالا بردن حد آستانه واکنش فرد نسبت به عوامل استرس‌زا می‌گردد. در واقع می‌توان از افزودن انعطاف‌پذیری به فهرست سازه‌هایی چون اعتماد، خودباوری، خوش‌بینی و هوش عاطفی حمایت کرد و این می‌تواند موجب بهبود قابلیت‌های سرمایه انسانی در سطح فرد و جامعه شود؛ بنابراین انتظار می‌رود که انعطاف‌پذیری رفتاری بیشتر حسابرس با سطح پایین‌تری از انگیختگی استرس و در نتیجه کاهش زمینه‌های بروز رفتار ناکارآمد حسابرسی^{۳۶} همراه باشد. آلمر و کاپلان (۲۰۰۲)^{۳۷} دریافتند که انگیختگی استرس نظیر سنگینی کار به فرسایش شغلی منجر شده و به تبع آن عملکرد فردی نیز افت پیدا می‌کند در نتیجه افزایش سطح انعطاف رفتاری حسابرس کاهش انگیختگی استرس و عدم فرسایش شغلی را به همراه خواهد داشت.

ب) انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرس بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت دارد. حد بالای از حسابرسی در کشور ایران متکی بر قابلیت‌های فردی حسابرس است و از این رو حسابرسان در رشد و افت کیفیت حسابرسی به‌طور بالقوه سهیم هستند. نتیجه حاصل شده در آزمون فرضیه نشان داد که سطح بالای انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرس، به دلیل کمک به وی در ایجاد زمینه مهارت بررسی رعایت رویه‌ها و استانداردهای حسابرسی در شرایط استرس‌زا، کیفیت حسابرسی نیز ارتقا می‌یابد. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت عامل انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرس تأثیر مثبت بر کیفیت حسابرسی دارد.

ج) تعارض نقش، ابهام در نقش و اطلاعات اضافی نقش بر انگیختگی استرس تأثیر مثبت دارند.

استرس متأثر از فشار کاری فردی حسابرس است که توسط اثر ترکیبی فشار زمان، حجم کار، کنترل هزینه، ارزیابی عملکرد، خطرات و مسئولیت‌های قانونی ایجاد می‌گردد. این استرس، همراه با نتیجه فرسودگی شغلی، تأثیرات فعالیت‌های روانی حسابرسان و تصمیمات رفتاری، است که به نوبه خود بر بازده و کیفیت حسابرسی تأثیر منفی می‌گذارد. در این پژوهش ارتباط هر یک از عوامل استرس‌زای نقش شامل تعارض (تضاد) نقش، ابهام در نقش و اطلاعات اضافی نقش بر انگیختگی سطح

استرس تایید شد. تعارض نقش یعنی انجام فعالیت‌های گوناگون که با یکدیگر ناسازگارند. تعارض نقش در وضعیتی رخ می‌دهد که انتظارات، خواسته‌ها و فشارهایی که شخص از یک سو با آن روبه‌رو است با انتظارات، خواسته‌ها و فشارهایی که از سوی دیگر بر او وارد می‌شود، ناسازگاری دارد. عامل دیگر بروز استرس در حرفه حسابرسی مربوط به زمانی است که در مورد نقش یک فرد در سازمان شفافیتی وجود نداشته یا زمانی که فرد با دو انتظار متفاوت و در عین حال متقابل به‌عنوان مصداقی از وجود ابهام در نقش مواجه می‌شود بنابراین، ابهام در نقش به علت فشار حاصل از شفاف نبودن یا درک نکردن دقیق فرد از نقش خود در سازمان ایجاد می‌شود. اطلاعات اضافی نقش، موقعیتی است که در آن فرد احساس می‌کند بین توقعات کاری با توانایی‌های وی و یا زمانی که او برای انجام آن‌ها در اختیار دارد، تناسب وجود ندارد و معمولاً در قالب دو بعد شامل اطلاعات اضافی کمی و اطلاعات اضافی کیفی جلوه‌گر می‌شود. اطلاعات اضافی نقش کمی معلول تناسب نداشتن کار درخواستی و زمان تخصیص داده‌شده، است و اطلاعات اضافی نقش کیفی به این معنی است که فرد شاغل مهارت‌های لازم برای انجام کار محول شده به وی را ندارد. بنابراین هر چه سطح عوامل استرس‌زای نقش بالاتر سطح برانگیختگی استرس نیز بالاتر بوده است.

د) انگیختگی استرس و فرسایش شغلی بر کیفیت حسابرسی تأثیر منفی دارد.

انگیختگی یا تحریک استرس عبارت است از یک واکنش واسطه‌ای به عوامل استرس‌زا؛ در حالی که فرسایش شغلی به‌عنوان یکی از پیامدهای در معرض عوامل استرس‌زا قرار گرفتن برای یک دوره زمانی طولانی است. اسمیت و همکاران (۲۰۱۷)^{۳۸} طی پژوهشی نشان دادند که انگیختگی استرس با خستگی عاطفی به‌عنوان یکی از ابعاد فرسایش شغلی ارتباط مثبت دارد. استرس اضافی می‌تواند منجر به تبعات شخصی و سازمانی منفی اعم از کاهش سطح رضایت شغلی، ترک کار داوطلبانه بیشتر و سطح عملکرد پایین‌تر گردد. هنگامی که واکنش انگیختگی استرس مطرح شد، پیامدهای منفی مرتبط با این فعال شدن، مانند کاهش عملکرد، نیز آغاز می‌شود. آلمر و کاپلان (۲۰۰۲)^{۳۹} دریافتند که انگیختگی استرس نظیر سنگینی کار به فرسایش شغلی منجر شده و به تبع آن عملکرد فردی نیز افت پیدا می‌کند. بنابراین وقتی فرد در به‌کارگیری مکانیزم‌های سازگاری ناکام می‌شود، فرسایش شغلی رخ داده و چنین فردی بیشتر در معرض ناتوانی ارائه کیفیت حسابرسی واقع می‌شود.

۷- پیشنهادات

۷-۱-۱- پیشنهادات مبتنی بر فرضیه‌های پژوهش

بر اساس نتایج مرتبط با فرضیات پژوهش موارد زیر پیشنهاد می‌گردد:

۷-۱-۱-۱- فرضیه‌های اول تا سوم، هفتم و هشتم: نتایج پژوهش در ارتباط با فرضیه اول حاکی از تأثیر منفی و معنی‌دار انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرس بر انگیزتگی استرس بوده است. نتایج پژوهش فرضیه دوم حاکی از تأثیر منفی و معنی‌دار انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرس بر فرسایش شغلی حسابرسان بوده است. فرضیه سوم حاکی از تأثیر مثبت و معنی‌دار انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرس بر کیفیت حسابرسی است. نتایج فرضیه هفتم حاکی از تأثیر مثبت و معنی‌دار انگیزتگی استرس بر فرسایش شغلی حسابرسان بوده است، و نهایتاً فرضیه هشتم حاکی از تأثیر منفی و معنی‌دار انگیزتگی استرس بر کیفیت حسابرسی بوده است. بر این اساس ابتدا به شرکای موسسات حسابرسی توصیه می‌شود میزان انعطاف‌پذیری حسابرسان را با برنامه‌های آموزشی و یا با قرار دادن آن‌ها در شرایط واقعی فشار کاری ارتقا دهند تا بتوان با کاهش میزان استرس حسابرسان، میزان احتمال خطا و در نتیجه بازده آن‌ها را افزایش داد. این خود موجب خواهد شد که شرایط استرس‌زا مانع از تلاش حسابرسان در جمع‌آوری شواهد نگردد و در نتیجه خدشه‌ای به کیفیت حسابرسی وارد نشود. از طرف دیگر توصیه می‌شود عوامل برانگیزاننده استرس در میان حسابرسان شناسایی شده و تلاش لازم به منظور کاهش این موارد انجام شود. به عنوان نمونه کاهش شلوغی کار خصوصاً در بین حسابرسان کم‌تجربه، و یا ایجاد تناسب بین زمان‌بندی کار حسابرسی با میزان تجربه حسابرسان تا حدود زیادی می‌تواند زمینه‌های بروز استرس میان حسابرسان را کاهش داده و در نتیجه با فرسایش شغلی کمتر موجبات ارتقاء کیفیت حسابرسی را فراهم نمود. به حسابرسان که نقش اجرایی عملیات حسابرسی را بر عهده دارند نیز توصیه می‌شود که در تقویت میزان انعطاف‌پذیری رفتاری خود تلاش کنند تا بتوانند با مقاومت بیشتر در این محیط کاری پر استرس، تحت تأثیر فرسایش شغلی کمتری قرار بگیرند. این باعث خواهد شد به جای این که پس از گذشت مدت کوتاهی از فعالیت در محیط حسابرسی، در صدد تغییر حوزه کاری خود بر بیایند، دوام بیشتری در حرفه بیاورند و بتوانند خود را در حسابرسی از نظر حرفه‌ای ارتقا دهند.

۷-۱-۲- فرضیه‌های چهارم و پنجم و ششم: نتایج پژوهش

در ارتباط با فرضیه‌های چهارم، پنجم و ششم نشان داد که تعارض نقش، ابهام در نقش و اطلاعات اضافی نقش در

برانگیزتگی استرس تأثیر مثبت و معنی‌داری دارند. بر این اساس به سرپرستان موسسات حسابرسی توصیه می‌شود با کاهش چرخش مداوم حسابرسان از تعارض نقش حسابرسان خود جلوگیری کنند. هم‌چنین با افزایش حمایت از حسابرسان خود باعث کاهش تضاد نقش و ابهام در نقش آن‌ها شوند. این خود موجبات کاهش تمایل به ترک خدمت، افزایش رضایت‌مندی شغلی آن‌ها خواهد شد. به سرپرستان موسسات حسابرسی توصیه می‌شود از میزان به کارگیری شیوه مدیریت غیرمتمرکز خود بکاهند و شرایط کاری حسابرسان خود را با دقت بیشتری مورد مذاقه خود قرار دهند و با هدایت و راهنمایی حسابرسان خود، شرایط کاری آن‌ها را تحت نظر داشته باشند و با تقسیم صحیح وظایف، کاهش درخواست‌های ناسازگار و متناقض توسط دو یا چند نفر، افزایش آگاهی از چگونگی ارزیابی عملکرد و آگاهی از انتظارات واقعی، کاهش پاسخ‌گویی هم‌زمان در چند مأموریت یا پروژه مدیریت نشده، کاهش کار روزانه بیش‌ازحد توان، و افزایش فرصت استراحت، از عوامل استرس‌زای نقش و به‌تبع آن از سطح انگیزتگی استرس حسابرسان متبوع خود بکاهند.

۷-۱-۳- فرضیه نهم: نتایج پژوهش در ارتباط با فرضیه

نهم نشان داد که فرسایش شغلی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی آنها تأثیر منفی و معنی‌داری دارد. از آن‌جا که فرسایش شغلی بیانگر واکنش منفی نشات گرفته از فشارهای مداوم تقاضای کار و عوامل استرس‌زای بین فردی و دارای ساختاری در سه بعد متمایز خستگی عاطفی، احساس پوچی و بی‌هویتی است، بنابراین به مدیران موسسات حسابرسی توصیه می‌شود در به حداقل رساندن زمینه‌هایی چون تراکم کاری، مواجهه با تکالیف ملال‌آور و خسته‌کننده، دغدغه رقابت، وسوسه جاه‌طلبی، قوانین و شرح وظایف مبهم و محیط کاری نامطلوب و فاقد شرایط لازم برای ایجاد آسایش فکری، نارضایتی از سرپرست؛ عدم احساس راحتی با سرپرست، احساس مفید نبودن، عدم تلقی به‌عنوان نیروی با ارزش برای سرپرست، احساس منفی از تعامل با مدیریت ارشد، استرس زیاد از کار مستقیم با مدیر، احساس ناراحتی از نوع برخوردها و احساس عدم امکان تأمین برخی از انتظارات مدیر مافوق، فرسایش شغلی حسابرسان متبوع را به کمترین سطح ممکن برسانند. هم‌چنین پیشنهاد می‌شود به منظور ارتقاء کیفیت حسابرسی حسابرسان خود را مورد ارزیابی عملکرد^{۳۸} قرار دهند و نفراتی که از عملکرد مناسب‌تری برخوردارند را مورد تشویق قرار دهند تا زمینه‌های بروز فرسایش شغلی میان آن‌ها به حداقل ممکن برسد.

۲-۷- پیشنهادات برای تحقیقات آتی

با توجه به روش به کار گرفته‌شده و نتایج به‌دست‌آمده در این پژوهش به دیگر دانشجویان یا پژوهش‌گران توصیه می‌شود در ارتباط با محورهای ذیل پژوهش نمایند:

۲-۲-۱- در این پژوهش از تحلیل عاملی و معادلات ساختاری بر اساس نظرسنجی به‌عنوان یکی از روش‌های قضاوتی بهره گرفته‌شده است. به دیگر محققین توصیه می‌شود نسبت به دسته‌بندی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی به موارد کمی و کیفی مبادرت کرده و عوامل کمی را به روش‌های کمی ارزیابی نموده و نتایج رده‌بندی و تأثیرگذاری عوامل را با نتایج پژوهش حاضر مقایسه نمایند.

۲-۲-۲- پژوهش حاضر در ارتباط با حسابرسان مستقل مرتبط با شرکت‌های فعال بورس به انجام رسیده است. به دیگر محققین به استفاده از الگوی پژوهش در زمینه حسابرسان داخلی یا دیگر مشاغل مشابه نظیر بازرسیین پیشنهاد می‌گردد.

۲-۲-۳- به دیگر محققین استفاده از روش‌های چند معیاره نظیر تحلیل ساختار سلسله مراتبی و تاپ سیس فازی جهت رده‌بندی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی پیشنهاد می‌گردد.

۲-۲-۴- به دیگر محققین پیشنهاد می‌شود ارزیابی اثربخشی سیاست‌ها یا اقداماتی چون نشر دانش، به‌کارگیری شبکه‌های مجازی، آموزش‌های مناسب، به‌کارگیری مهارت‌های ارتباطی بر کاهش سطح انگیزتگی استرس و فرسایش شغلی حسابرسان را مورد مطالعه قرار دهند.

۲-۲-۵- پیشنهاد می‌شود ارزیابی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی را بسته به صنعت یا پراکندگی جغرافیایی مورد مطالعه قرار داده و تأثیر صنعت یا پراکندگی جغرافیایی را بر کیفیت حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن را مورد ارزیابی قرار دهند.

فهرست منابع

* اعتمادی، حسین و لایلا عبدلی (۱۳۹۶)، کیفیت حسابرسی و تقلب در صورت‌های مالی، مجله علمی-پژوهشی دانش حسابداری مالی، دوره ۴، شماره ۴، پیاپی ۱۵، زمستان، صفحه‌های ۲۳-۴۳.

* حساس یگانه، یحیی و کاوه آذین فر (۱۳۸۹)، رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، دوره ۱۷، شماره ۶۱، پاییز، ص ص ۸۵-۹۸.

* نبات دوست، محمدحسین و حیدر محمدزاده، (۱۳۹۵)، بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس تهران، نشریه دانش حسابرسی، سال شانزدهم شماره ۶۲ بهار ۹۵.

* Britt, T. W., & Jex, S. M. (2015). *Thriving under stress: Harnessing demands in the workplace*. New York, NY: Oxford University Press.

* Connor, K. M., & Davidson, J. R. T. (2003). Development of a new resilience scale: The Connor Davidson Resilience Scale (CD-RISC). *Depression and Anxiety*, 18, 76-82.

* Coram, P., Glavovic, A., Ng, J., & Woodliff, D. (2008). The moral intensity of reduced audit quality acts. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27, 127-149.

* Coutu, D. L. (2002). How resilience works. *Harvard Business Review*, 80, 46-51.

* Caverly, N. M. (2005). Mapping out occupational resiliency and coping in a public service work setting. *Dissertation abstracts international section A: Humanities and social sciences*. 66, (pp. 16-48).

* DeAngelo, L. (1981). Auditor size and auditor quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.

* Department of Health and Human Services (1999). *Mental health: A report of the surgeon general*. U.S. Public Health Service. *Behavioral Research in Accounting*, 15, 87-110.

* DeZoort, F. T., & Lord, A. T. (1997). A review and synthesis of pressure effects research in accounting. *Journal of Accounting Literature*, 16, 28-86.

* Donnelly, D. P., Quirin, J., & O'Bryan, D. (2003). Auditor acceptance of dysfunctional audit behavior: An explanatory model using auditors' personal characteristics.

* Edwards, J. R., Caplan, R. D., & Harrison, R. V. (1998). Person-environment fit theory: Conceptual foundations, empirical evidence, and directions for future research. In C. Cooper (Ed.), *Theories of organizational stress* (pp. 28-67). Oxford, UK: Oxford University Press.

* Everly, G. S., McCabe, O. L., Semon, N., Thompson, C. B., & Links, J. (2014). The development of a model of psychological first aid (PFA) for non-mental health trained public health personnel: The Johns Hopkins' RAPID-PFA. *Journal of Public Health Management and Practice*, 20, S24-S29.

* Gaertner, J. F., & Ruhe, J. A. (1981). Job-related stress in public accounting: CPAs who are under the most stress and suggestions on how to cope. *Journal of Accountancy*, 151, 68-74.

* Goolsby, J. R. (1992). A theory of role stress in boundary spanning positions of marketing organizations. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 20, 155-164.

* Herrbach, O. (2001). Audit quality, auditor behaviour and the psychological contract. *The European Accounting Review*, 10, 787-802.

* Jones, A., Norman, C., & Wier, B. (2010). Healthy lifestyle as a coping mechanism for role stress in public accounting. *Behavioral Research in Accounting*, 22, 21-41.

* Herda, D. N., & Martin, K. A. (2016). The effects of auditor experience and professional commitment on

یادداشت‌ها

¹ Everly, G. S. McCabe, O. L. Semon, N. Thompson, C. B. and Links, J.
² Coutu, D. L.
³ Gaertner, J. F. and Ruhe, J. A.
⁴ Weick, K. E.
⁵ DeZoort, F. T. and Lord, A.
⁶ Goolsby, J. R.
⁷ Herrbach, O.
⁸ Jones, A. Norman
⁹ Line, A. and Zhang
¹⁰ Willet, C. M. and Page
¹¹ Sweeney, J. and Summers, S
¹² Makhim, Kley, A, Patison
¹³ Lopez, A. Piters
¹⁴ Lyo
¹⁵ Jang, A., Lyo.e.j.
¹⁶ Hang, A. Bay, C.
¹⁷ Smith, K. J. Davy, J. A. and Stewart, B. R.
¹⁸ Connor, K. M. and Davidson, J. R. T.
¹⁹ Youssef, C. M. and Luthans, F.
²⁰ Smith, K. J. Emerson, D. J. and Everly, G. S.
²¹ Britt, T.W. and Jex, S.M.
²² Martin, J.K.
²³ Caverly, N.
²⁴ Malone, C. F. and Roberts, R. W
²⁵ Coram, P., Glavovic, A., Ng, J., and Woodliff, D.
²⁶ Donnelly, D. P. Quirin, J. and O'Bryan, D.
²⁷ Raghunathan, B.
²⁸ DeAngelo, L.
²⁹ Goodwin, J. Wu, D.
³⁰ Sundgren, S. Svanstro, M.
³¹ Margheim, L. Kelley, T. Pattison, D.
³² Lu, L. Kao, S.F. Siu, O.L. Lu, C.Q.
³³ t-value
³⁴ Zunz, S. J.
³⁵ Almer, E. & Kaplan, S.
³⁶ Disfunctional Audit Behavior (DAB)
³⁷ Almer, E. and Kaplan, S.
³⁸ Performance Appraisal

acceptance of underreporting time: A moderated mediation analysis. *Current Issues in Auditing*, 10(2), A14-A27.

* Malone, C. F., & Roberts, R. W. (1996). Factors associated with the incidence of reduced audit quality behaviors. *Auditing*, 15(2), 49-64.

* Raghunathan, B. (1991). Premature signing-off, *Accounting Horizons*, 5, 71-79.

* Smith, K. J., Davy, J. A., & Stewart, B. R. (1998). A comparative study of the antecedents and consequences of job dissatisfaction and turnover intentions among women and men in public accounting firms. *Advances in Public Interest Accounting*, 7, 193-227.

* Smith, K. J., Emerson, D. J., & Everly, G. S. (2017). Stress arousal and burnout as mediators of role stress in public accounting. *Advances in Accounting Behavioral Research*.

* Weick, K. E. (1983). Stress in accounting systems. *The Accounting Review*, 58, 350-369.

* Youssef, C. M., & Luthans, F. (2007). Positive organizational behavior in the workplace: The impact of hope, optimism, and resilience. *Journal of Management*, 33, 774-800.

* Zunz, S. J. (1998). Resiliency and burnout: Protective factors for human service managers. *Administration in Social Work*, 22, pp. 39-54.