

بررسی تأثیر فشار زمانی حسابرسان بر کیفیت حسابداری و کیفیت سود با تأکید بر نقش تعدیلی استرس کاری حسابرسان

مجید بخشی

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد بابل، دانشگاه آزاد اسلامی، بابل، ایران

کاوه اذین فر

استادیار گروه حسابداری، واحد بابل، دانشگاه آزاد اسلامی، بابل، ایران. (نویسنده مسئول)
azinfarbabi@yahoo.com

علی نبوی چاشمی

دانشیار گروه مدیریت، واحد بابل، دانشگاه آزاد اسلامی، بابل، ایران.

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۸/۱۷ تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۹/۰۳

چکیده

کیفیت حسابداری، یکی از موضوعات بااهمیت در حوزه حسابداری و بازار سرمایه است. رفتارها و گرایش‌هایی که معلول فشار بودجه زمانی می‌باشند به‌طور مستقیم و یا غیرمستقیم بر کیفیت حسابداری و کیفیت سود شرکت‌ها تأثیر می‌گذارد. لذا بر پایه این استدلال، پژوهش حاضر به بررسی تأثیر فشار زمانی حسابرسان بر کیفیت حسابداری و کیفیت سود با تأکید بر نقش تعدیلی استرس کاری حسابرسان می‌پردازد. آزمون فرضیه‌ها با استفاده از روش آماری تحلیل رگرسیون با داده‌های ترکیبی با استفاده از اطلاعات ۱۰۵ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۸ انجام شده است. یافته‌های فرضیه اول پژوهش حاکی از آن است که فشار زمانی حسابرسان باعث کاهش کیفیت سود می‌گردد و بر اساس یافته‌های فرضیه دوم، فشار زمانی حسابرسان، کیفیت حسابداری را کاهش می‌دهد. همچنین نتیجه فرضیه سوم حاکی از آن است که استرس کاری حسابرسان باعث تشدید ارتباط منفی فشار زمانی حسابرسان و کیفیت سود می‌گردد. در نهایت بر اساس فرضیه چهارم پژوهش، استرس کاری حسابرسان باعث تشدید ارتباط منفی فشار زمانی حسابرسان و کیفیت حسابداری می‌گردد.

واژه‌های کلیدی: فشار زمانی حسابرسان، کیفیت حسابداری، کیفیت سود، استرس کاری.

۱- مقدمه

استرس و نفوذ رفتارهای حسابرسان (مانند ابهام، تضاد و عدم اطمینان محیطی درک شده) رخ می‌دهد. یان و ژی (۲۰۱۶) بیان می‌کنند که فشار کاری حسابرسان بر کیفیت حسابداری اثرگذار است. نتایج این پژوهش‌ها نشان می‌دهد که فشار زمانی حسابداری، استفاده حسابرسان از ذهن پرسشگر و تردید حرفه‌ای را محدود می‌کند. همچنین ساعت رسیدگی کمتر به‌طور کلی با کیفیت پایین سود در ارتباط است. بر این اساس، انتظار می‌رود که استرس کاری حسابرسان نقش تعدیل‌کننده بر ارتباط بین فشار زمانی حسابرسان، کیفیت حسابداری و کیفیت سود شرکت داشته باشد. با این حال، در عمده مطالعات داخلی صورت گرفته این موضوع نادیده انگاشته شده و یک فضای خالی در ادبیات حسابداری و حسابداری برای پژوهش در این باره وجود دارد که این خود، انگیزه‌ای جهت انجام این پژوهش است. لذا، پژوهش حاضر در پی تبیین ارتباط بین فشار زمانی حسابرسان، کیفیت حسابداری بر کیفیت سود با تأکید بر نقش تعدیلی استرس کاری است. انتظار می‌رود نتایج این پژوهش بتواند دستاوردها و ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد:

اول اینکه نتایج پژوهش می‌تواند موجب بسط مبانی نظری پژوهش‌های گذشته در ارتباط با مطالعات استرس کاری و مباحث حسابداری در کشورهای در حال توسعه نظیر بازار سرمایه ایران شود. دوم اینکه، شواهد پژوهش نشان خواهد داد که تا چه اندازه، استرس کاری حسابرسان می‌تواند بر رابطه بین فشار زمانی حسابرسان، کیفیت حسابداری بر کیفیت سود اثرگذار باشد که این موضوع به‌عنوان یک دستاورد علمی می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار سرمایه‌گذاران، قانون‌گذاران بازار سرمایه، تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری قرار دهد.

مبانی نظری فرضیه‌ها

استرس از نظر روانشناسی، مواجهه فرد با تقاضا، مانع و یا فرصتی است که آن را تجربه می‌کند و نتیجه‌ای قابل توجه؛ اما نامطمئن دارد (آمیرودین، ۲۰۱۹). علاوه بر این، شناسایی علائم در پاسخ به استرس و شناسایی استرس برای کاهش و جلوگیری از استرس بیش از حد بسیار مهم است. بر اساس این تعریف، استرس از دو عنصر اصلی منبع استرس و پیامدهای استرس تشکیل شده است. بر اساس تحقیقات پیشین، استرس معمولاً از سه واژه مختلف محرک، پاسخ یا رابطه بین محرک و پاسخ استفاده شده است (جکسون و همکاران، ۱۹۸۵). محرک یک قدرت خارجی یا موقعیت محیطی است که نیاز به پاسخ جسمی یا روانی از فرد مقابل دارد و بر اساس عقیده جکسون و همکاران (۱۹۸۵) محرک به‌عنوان عاملی برای ایجاد استرس کاری است

کیفیت حسابداری به‌عنوان تضمینی برای مقایسه شرایط واقعی با شرایط مورد انتظار به شمار می‌آید. بنابراین با توجه به اینکه حسابرسان باید کار خود را به‌صورت حرفه‌ای و مستقل انجام دهد و از استانداردهای حسابداری پیروی نماید و شواهد کافی را در هر مرحله از انجام کار حسابداری فراهم نماید؛ لذا گزارش‌های منتشرشده توسط حسابرسان از کیفیت بالایی برخوردار است (پراون و همکاران، ۲۰۱۶). کیفیت بالای اطلاعات حسابداری می‌تواند بر کیفیت اطلاعات را برای قابل‌اعتماد بودن برای استفاده‌کنندگان بهبود ببخشد. بر اساس دیدگاه آدیا و همکاران (۲۰۱۳) حسابرسان اغلب در وضعیتی قرار دارند که آزمون و ارزیابی شواهد حسابداری توسط آن‌ها، گروه حسابداری را به‌سوی مسیر مشخصی سوق می‌دهد. تغییر تصمیمات اتخاذشده به‌ویژه در شرایط وجود فشار زمانی می‌تواند پرهزینه باشد. در محیط حسابداری، فشار زمانی تقریباً همیشه وجود دارد؛ حسابرسان باید ضمن حفظ کیفیت حسابداری تلاش نمایند تا در مهلت زمانی مقررشده توسط صاحب‌کار و دولت و در محدوده بودجه اختصاص داده‌شده آن را به اتمام برسانند. همچنین مطالعات بسیاری بر تأثیر استرس کاری بر حرفه حسابداری تأکید داشته و به‌طور نمونه مویلر و یان (۲۰۱۳) بر این باور است که استرس کاری حسابرسان بر کاهش کیفیت حسابداری نیز تأثیرگذار است و این امر باعث رفتار ناکارآمد حسابرسان می‌گردد. به‌طور مشابه؛ گاندیری و همکاران (۲۰۰۷) معتقدند که استرس کاری حسابرسان در سطح پایین بر رفتار حسابرسان نیز مؤثر بوده و باعث کاهش کیفیت حسابداری نیز می‌شود. این در حالی است که استرس کاری در سطح بالا بر کیفیت حسابداری اثر مستقیم دارد. وجود استرس کاری برای حسابرسان باعث عدم رضایت شغلی و کاهش عملکرد کاری آن‌ها می‌گردد (آمیرودین، ۲۰۱۹). از طرفی، استرس کاری گاهی به‌طور عمده ایجاد می‌گردد تا رفتار فرد را به چالش بکشد و از این طریق عملکرد کاری خود را بهبود ببخشد. لارسن (۲۰۰۴) معتقد است که یکی از ابعاد اصلی استرس کاری، فشار است. دزورت و لورد (۱۹۹۷) فشار را به‌عنوان ایجاد محرک‌های عینی در رابطه با ویژگی‌ها یا ترکیب ویژگی‌های فردی و رویدادهایی که بر فرآیندهای شناختی و ادراکی فرد تأثیر منفی دارد، تعریف می‌کنند.

بر اساس دیدگاه دزورت و لورد (۱۹۹۷) موضوع فشار از سه سطح سازمانی، محیطی و ویژگی‌های نقش موردبررسی است. فشارهای سازمانی عمدتاً از درون شرکت ایجاد می‌شود (مانند فشار بودجه زمانی و پاسخگویی) درحالی‌که فشارهای محیطی از خارج شرکت تحمیل می‌شود (مانند فشار صاحب‌کار) (صدری و علی احمدی، ۱۳۹۸). فشار ویژگی‌های نقش به دلیل نقش

سطح بالایی تجربه می کنند و منجر به یک رفتار ناکارآمد می شوند. رفتار ناکارآمد باعث حسابرسی هایی با کیفیت پایین می شود. کورام، نگ و وودلیف (۲۰۰۴) توضیح می دهند که فشار زمانی حسابرس، باعث می شود حسابرس خطرات را نادیده بگیرد. این نوع موارد باعث تشخیص سوء استفاده بااهمیت موجود در صورت های مالی می شود. دی آنجلو (۱۹۸۱) اظهار داشت که احتمال عدم گزارش اشتباهات مهم توسط حسابرسان به استقلال حسابرسان بستگی دارد. بنابراین، می توان گفت که اگر فشار زمانی حسابرس باعث می شود حسابرس نتواند اشتباهات را گزارش نماید، در نتیجه فشار زمانی حسابرس باعث می شود حسابرس استقلال خود را حفظ نکند. این البته باعث کاهش کیفیت حسابرسی می شود (املیا و همکاران، ۲۰۱۹).

بر اساس دیدگاه تانگ و چانگ (۲۰۱۰) افرادی که در نقش خود ابهام دارند، تمایل کمتری به کاهش سلامت جسمی و روانی و همچنین اضطراب دارند و کارایی آنها نسبت به افراد دیگر نیز کمتر است. نتیجه مطالعات ویدمیر (۲۰۱۰) نشان می دهد که ابهام نقش با دستاورد کار رابطه منفی داشته و به عبارتی دیگر، با کاهش کیفیت حسابرسی ارتباط مثبت نیز دارد. علاوه بر این، ابهام نقش با استرس شغلی نیز در ارتباط است. لذا بر اساس استدلال های فوق می توان اظهار داشت که فشار زمانی حسابرسان باعث کاهش کیفیت حسابرسی می گردد و استرس کاری بالا منجر به تشدید ارتباط منفی بین فشار زمانی حسابرس و کیفیت حسابرسی می گردد. به طور نمونه، مک - نامارا (۲۰۰۸) بر این باور است که فشار زمانی حسابرس باعث استرس کاری آنها می شود و عملکرد حسابرس به طور قابل توجهی کاهش پیدا می کند و این امر منجر به کاهش اثربخشی و کارآمدی حسابرسان می گردد. به عنوان مثال، اگر حسابرس روش حسابرسی را به طور مؤثر و کارآمد انجام ندهد یا سهل انگاری وجود داشته باشد بر کیفیت حسابرسی نیز تأثیر می گذارد.

هنگامی که حسابرسان با هدف های متضادی مواجه می شوند یا باید با کمترین هزینه کار کنند، در حالی که کیفیت کار حسابرسی با کاهش برخی از روش های ضروری حسابرسی، تحت تأثیر قرار می گیرد و یا تمام روش های حسابرسی را برای حفظ کیفیت حسابرسی در سطح بالا انجام دهند که در این صورت ممکن است سودآوری کار با افزایش هزینه های حسابرسی کاهش یابد. از این رو، حسابرسی از دیرباز به عنوان حرفه ای با سطوح بالای استرس شناخته شده است (وال و همکاران، ۲۰۱۳). رابطه عملکرد و استرس بدین صورت است که عملکرد شخصی، زمانی در بالاترین سطح خود قرار دارد که میزان استرس در حد متوسط باشد و هر اندازه میزان استرس از این سطح بالاتر یا پایین تر رود به همان نسبت از عملکرد کاسته می شود (مرویان و لاری،

که باعث واکنش (فشار) بر روی فرد می گردد. به عبارتی، پاسخ پیامد یک رویداد بیرونی یا محیطی بر افراد است. استرس کاری در یک دوران اقتصاد دانش محور به عنوان آنفولانزای شغلی نامیده شده است (لیو، ۲۰۰۶). با توجه به مکانیزم رقابت در بازار، متخصصین مختلف مانند وکلا، پزشکان و مدیران همه با استرس کاری مواجه هستند، درست مانند حسابرسانی که از شهرت اقتصادی بالایی برخوردار هستند. در ایالات متحده، هیئت نظارت بر حسابداری عمومی ابراز نگرانی کرده است که کیفیت حسابرسی ممکن است با توجه به حجم کار یا فشار زمان حسابرسان دستخوش تغییرات شود. حسابرسان در چین از استرس کاری ناشی از محدودیت زمانی، منابع انسانی، خطرات مسئولیت و غیره رنج می برند. اوج کار استرس در فصل شلوغ است، یعنی زمانی که کار حسابرسان به طور متوسط بیش از ۱۰ ساعت در روز است (یان و ژی، ۲۰۱۶).

اغلب پژوهش های صورت گرفته در حوزه فشار حسابرسی اشاره دارند که فشار حسابرسی می تواند منجر به رفتار ناکارآمد شود (یانگ و همکاران، ۲۰۱۸). بنابراین فشار بودجه زمانی نوع مزمن و فراگیر فشار به شمار می آید که به دلیل محدودیت در تخصیص منابع برای انجام کارها ایجاد می شود. به عبارت دیگر، فشار بودجه زمانی ممکن است منجر به رفتار کم گزارشی حسابرسان شود که در نهایت منجر به تضعیف عملکرد کارکنان می شود که این امر باعث کاهش کارایی و اثربخشی حسابرسی می شود که ممکن است سطح استرس کاری حسابرس را افزایش دهد (کورام و همکاران، ۲۰۰۴). بنابراین بین فشار زمانی حسابرس، استرس کاری و کیفیت حسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد.

فشار زمان با تئوری استرس کاری ارتباط نزدیک دارد (زکریا و همکاران، ۲۰۱۳). باکرونی و اسناوی (۱۹۹۹) توضیح می دهند که یکی از منابع استرس ناشی از سازمان، تقاضای وظیفه است. در این حالت، حسابرس موظف است کار را انجام دهد، یعنی حسابرسی را در یک بازه زمانی از پیش تعیین شده انجام دهد. همانطور که مشخص است در مرحله اولیه مرحله برنامه ریزی حسابرسی، حسابرس باید تعیین کند که چه مدت زمان انجام حسابرسی طول می کشد. می توان گفت که حسابرس باید کار حسابرسی را در یک بازه زمانی از پیش تعیین شده انجام دهد (املیا و همکاران، ۲۰۱۹).

فشار زمانی، زمانی اتفاق می افتد که دستیابی به مجموعه ای از اهداف به دلیل محدود بودن زمان دشوار به نظر می رسد. حسابرسان، زمان را به عنوان یک شاخص عملکرد می دانند، به طوری که استرس را برای حسابرسان افزایش می دهد (زکریا و همکاران، ۲۰۱۳). بیشتر حسابرسان استرس را در

پیشینه تجربی پژوهش

پاتری (۲۰۲۰) در بررسی تأثیر منبع کنترل و استرس شغلی بر فشار بودجه زمان حسابرسی و پیامدهای آن بر رفتار کاهش کیفیت حسابرسی دریافت که منبع کنترل و استرس شغلی تأثیر مثبتی بر فشار بودجه زمان حسابرسی دارد. همچنین فشار بودجه زمان حسابرسی تأثیر مثبتی بر رفتار کاهش کیفیت حسابرسی دارد. علاوه بر این، فشار بودجه زمان حسابرسی، تأثیر منبع کنترل و استرس شغلی بر رفتار کاهش کیفیت حسابرسی را واسطه‌گری می‌کند. کیارانا و رامانتا (۲۰۲۰) به پژوهشی در مورد تأثیر چرخش حسابرسی، فشار زمان و مدت حسابرسی بر کیفیت حسابرسی با تخصص حسابرسی به عنوان یک متغیر تعدیل کننده پرداختند. بر اساس نتایج تجزیه و تحلیل یکی از یافته‌های این محققین نشان داد که فشار زمانی بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است. آمیروودین (۲۰۱۹) تأثیر نقش تعدیل کننده استرس کاری بر فشار زمانی حسابرسی و کیفیت حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش نشان داد که فشار زمانی حسابرسی بر استرس کاری تأثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین آن‌ها دریافتند که فشار زمانی حسابرسی بر رفتار حسابرسان تأثیرگذار است و این امر باعث کاهش در کیفیت حسابرسی می‌گردد. در نهایت آن‌ها به این نتیجه دست یافتند که استرس کاری حسابرسان بر ارتباط منفی بین فشار زمانی حسابرسی و کیفیت حسابرسی تأثیر بسزایی دارد. آیو آمالیا و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهش خود با عنوان تأثیر فشار زمانی بر ارتباط بین استقلال و کیفیت حسابرسی و با انتخاب نمونه‌ای متشکل از ۴۵ پاسخ‌دهنده از حسابرسان شاغل در جامعه حسابداران عمومی در شرق جاوا دریافتند که استقلال و رویه‌های حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد. همچنین فشار زمانی حسابرسی باعث تشدید ارتباط بین استقلال و کیفیت حسابرسی می‌گردد. گائول و همکاران (۲۰۱۷) به بررسی تأثیر فشار بودجه زمان حسابرسی و منبع کنترل بر کاهش رفتار کیفیت حسابرسی پرداختند. این مطالعه همچنین نقش منبع کنترل حسابرسی را در تعدیل رابطه بین فشار بودجه زمان و کاهش رفتار کیفیت حسابرسی بررسی می‌کند. یافته‌های تحقیق از نظر آماری نشان داد که بین فشار بودجه زمان و کاهش کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. منبع کنترل ارتباط مستقیمی با کاهش کیفیت حسابرسی ندارد. تعامل بین منبع کنترل و فشار بودجه زمان حسابرسی تأثیر قابل توجهی در کاهش رفتار کیفیت حسابرسی دارد. یان و زی (۲۰۱۶) به بررسی چگونگی تأثیر استرس کاری حسابرسان بر کیفیت حسابرسی در کشور چین طی سال‌های ۲۰۰۹ تا ۲۰۱۳ پرداختند. آن‌ها برای سنجش استرس کاری از

۱۳۹۴). به عبارت دیگر، هر اندازه مطالبات یا خواسته‌های محیطی افزایش یابد و توانایی فرد در پاسخ به این مطالبات کاهش یابد، احتمال این که استرس موجب بروز عوارض منفی شود، بیشتر است (فروغی راد و بزازاده تربتی، ۱۳۹۸). فشار زمانی حسابرسی می‌تواند دارای اثرات مثبت یا منفی باشد. این فشار ممکن است حسابرسان را به سخت‌تر کار کردن وادار و در نتیجه برای افزایش کارایی حسابرسی تلاش نماید. اما اگر فشار زمانی در حد غیرمتعارف باشد، آثار منفی آن بروز می‌نماید. فشار زمانی نامتعارف می‌تواند به طور مستقیم و یا غیرمستقیم بر اثربخشی کار حسابرسی تأثیر سوء (منفی) داشته، کیفیت حسابرسی را کاهش دهد و احتمال نقصان در حسابرسی و تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی را افزایش دهد و متعاقب آن احتمال رفتار فرصت طلبانه مدیران را نیز افزایش دهد که تمام این‌ها در نهایت می‌تواند منجر به کاهش کیفیت سود شود. لذا هرچه فشار زمانی حسابرسان برای انجام کار در سطح بالایی قرار داشته باشد، رفتار حسابرسان نیز برای رسیدگی به صورت‌های مالی تغییر کرده و این امر موجب کاهش کیفیت سود می‌گردد. در بین برخی از محققین همچون سوانبرگ و اوهمن (۲۰۱۶) دریافتند که فشار بودجه زمانی بر گزارش کردن زمان بر مبنای کمتر از واقعیت تأثیر دارد، ولیکن تأثیری بر اقدامات کاهش کیفیت حسابرسی ندارد. همچنین استرس کاری حسابرسان می‌تواند بر ارتباط بین فشار زمانی حسابرسان و کیفیت سود شرکت‌ها تأثیرگذار باشد. در ادبیات حسابداری و حسابرسی، برخی از پژوهش‌ها پیامدهای استرس کاری حسابرسان را مورد بررسی قرار داده‌اند که این پیامدها شامل عملکرد ضعیف، ناراضی‌تبی شغلی، فرسودگی شغلی و تمایل به ترک حرفه است و وجود استرس کاری در حسابرسی می‌تواند بر فشار زمانی حسابرسی از سوی صاحب‌کار تأثیرگذار باشد و از خطرات بالقوه آن می‌توان به کاهش کیفیت سود در شرکت‌ها بر اثر عدم رسیدگی کافی حسابرسان بر اساس وجود فشار زمانی و استرس بالای کاری اشاره کرد (سویی و سامرز، ۲۰۰۲؛ فوگارتی و همکاران، ۲۰۰۰). لذا بر پایه این استدلال‌ها، فرضیه‌های پژوهش به صورت زیر تدوین شده است:

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول: فشار زمانی حسابرسی باعث کاهش کیفیت سود می‌گردد.

فرضیه دوم: فشار زمانی حسابرسی باعث کاهش کیفیت حسابرسی می‌گردد.

فرضیه سوم: استرس کاری حسابرسان بر رابطه بین فشار زمانی حسابرسی و کیفیت سود تأثیرگذار است.

نمره کسب‌شده از تعداد کار حسابرسی و حجم فعالیت شرکت حسابرسی شده استفاده نمودند. نتایج نشان داد استرس بر کیفیت حسابرسی تأثیری ندارد و در حسابرسی نخستین یک رابطه منفی بین این دو متغیر وجود دارد و ادراک از استرس شغلی به ویژگی‌های فردی حسابرسان بستگی دارد. مطالعه گوین و وو (۲۰۱۵)، در کیفیت حسابرسی نشان داده است که یک ارتباط منفی بین تعداد کارهای حسابرسی و دقت صدور گزارش وجود دارد، که یادآوری می‌کند که داشتن کارهای بیش از حد سبب می‌شود کیفیت حسابرسی به گونه‌ای منفی تحت تأثیر قرار گیرد. ویارسی و همکاران (۲۰۱۴) به بررسی تأثیر عوامل استرس‌زای شغلی شامل ابهام نقش، تعارض نقش و ازدیاد نقش بر فرسودگی شغلی حسابرسان از طریق متغیر مداخله‌گر هوش هیجانی پرداختند. داده‌ها با استفاده از پرسشنامه‌ای جمع‌آوری شد که به‌وسیله ۱۰۵ حسابرسان در تمام مؤسسات حسابداری اندونزیایی تکمیل شده بود. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که هوش هیجانی عامل تضعیف‌کننده اثر ابهام نقش، تعارض نقش و ازدیاد نقش بر فرسودگی شغلی حسابرسان در مؤسسات حسابرسی اندونزیایی است. سوهایتی (۲۰۱۲) در بررسی تأثیر هزینه‌های حسابرسی، فشار بودجه زمان حسابرسی و نگرش حسابدار عمومی در رفتار ناکارآمد حسابدار عمومی و دلالت آن بر بررسی کیفیت حسابرسی در مقیاس شرکت حسابداری عمومی "کوچک" نشان دادند که تأثیر قابل توجهی از هزینه‌های حسابرسی، فشار بودجه زمان حسابرسی به نگرش حسابدار عمومی وجود وابسته است. فشار بودجه زمان حسابرسی و نگرش حسابدار عمومی نیز اثرات قابل توجهی بر رفتار ناکارآمد حسابدار عمومی دارد و آن می‌تواند دلیل بر افزایش کیفیت حسابرسی باشد.

در مورد پیشینه داخلی به علت آنکه مطالعات داخلی انجام‌شده مستقیماً به بررسی موضوع پژوهش حاضر نپرداخته‌اند؛ لذا به مربوط‌ترین پژوهش‌های صورت گرفته در این حوزه اشاره می‌گردد. علی پناه (۱۳۹۹) به بررسی تأثیر میزان تحصیلات حسابرسان بر استرس حسابرسان و کیفیت حسابرسی پرداخت. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های این پژوهش نشان داد بین استرس حسابرسان و کیفیت حسابرسی رابطه معکوس و معنادار وجود دارد. همچنین سطح تحصیلات حسابرسان بر رابطه بین استرس حسابرسان و کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است. فروغی راد و بزاززاده تربتی (۱۳۹۸) به بررسی تأثیر استرس کاری حسابرسان بر کیفیت حسابرسی بر اساس یک نمونه متشکل از ۱۶۸ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۲ تا ۱۳۹۵ پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان داد که استرس حسابرسان رابطه مثبتی با کیفیت ارقام تعهدی

اختیاری دارد و به عبارتی با افزایش استرس شغلی کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد و در شرکت‌های دارای حسابرسان نخستین، این اثرگذاری بیشتر است. صدری و علی احمدی (۱۳۹۸) در پژوهشی تحت عنوان تأثیر فشار بودجه زمانی و فشار صاحب‌کار بر قضاوت حسابرسان با تأکید بر هوش هیجانی بر اساس یک نمونه مشتمل بر ۱۶۰ حسابرسان شاغل در موسسه‌های حسابرسی در سال‌های ۱۳۹۷ پرداختند. یافته‌های آنان نشان داد که فشار بودجه زمانی و فشار صاحب‌کار موجب کاهش کیفیت حسابرسی نشده است و حسابرسان در قضاوت‌های خود کیفیت حسابرسی را موردتوجه قرار داده‌اند. شادابی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی تأثیر فشار کاری حسابرسان بر کیفیت گزارشگری مالی با تأکید بر دوره تصدی حسابرسان شرکت‌های بزرگ را موردبررسی قرار دادند. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که دوره تصدی حسابرسان بر رابطه بین فشار کاری حسابرسان و کیفیت گزارشگری مالی تأثیر معناداری نداشته است. درنهایت در این پژوهش اثبات شد که هرچه فشار کاری حسابرسان مستقل زیاد باشد کیفیت گزارشگری مالی کاهش می‌یابد و همچنین دوره تصدی این رابطه تحت تأثیر قرار می‌دهد. چهارمحالی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی تأثیر فشار روانی شغلی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی با تأکید بر نقش تعدیل‌کنندگی اولین حسابرسی برای مشتریان جدید با استفاده از یک نمونه متشکل از ۱۰۴ شرکت طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۵ پرداختند. یافته‌ها نشان داد که فشار روانی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی تأثیر منفی و معنی‌داری دارد. همچنین نقش تعدیل‌کنندگی متغیر اولین حسابرسی صورت‌های مالی مشتری جدید موجب تقویت تأثیر فشار روانی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی در جهت منفی می‌گردد. کرمی و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهش خود به بررسی ارتباط بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابرسی در دیوان محاسبات کشور بر اساس نمونه‌ای متشکل از کلیه حسابرسان در رده‌ها و پست‌های مختلف از حسابرسان تا حسابرسان کل در دیوان محاسبات کشور پرداختند. یافته‌های پژوهش بیانگر ارتباط منفی بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابرسی در دیوان محاسبات کشور می‌باشد. از نتایج دیگر پژوهش ارتباط مستقیم بین برنامه‌ریزی عملیات حسابرسی و اثربخشی حسابرسی می‌باشد. عباس‌زاده و همکاران (۱۳۹۲) به بررسی تراکم کار حسابرسی و کیفیت حسابرسی طی سال‌های ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۸ پرداختند و دریافتند که بین تراکم کار حسابرسی و سطح ارقام تعهدی اختیاری به‌عنوان معیار اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی ارتباط معنی‌داری وجود دارد. بدین‌صورت که

جهت سنجش فرضیه سوم و چهارم از رابطه رگرسیونی زیر استفاده شده است:

$$EQ_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 TPA_{i,t} + \beta_2 WSA_{i,t} + \beta_3 WSA * TPA_{i,t} + \beta_4 SIZE_{i,t} + \beta_5 GROWTH_{i,t} + \beta_6 AGE_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

$$AQ_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 TPA_{i,t} + \beta_2 WSA_{i,t} + \beta_3 WSA * TPA_{i,t} + \beta_4 SIZE_{i,t} + \beta_5 GROWTH_{i,t} + \beta_6 AGE_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

که در آن:
 EQ: کیفیت سود؛ AQ: کیفیت حسابرسی؛ TPA: فشار زمانی حسابرس؛ WSA: استرس کاری حسابرس؛ SIZE: اندازه شرکت؛ GROWTH: فرصت‌های رشد و AGE: عمر شرکت

نحوه اندازه‌گیری متغیرها

متغیر مستقل: فشار زمانی حسابرس

فشار زمانی به عنوان محدودیت رایج در تخصیص منابع برای انجام کار حسابرسی تعریف شده است. فشار زمانی از دو جنبه شامل فشار انجام کار در موعد مقرر و فشار بودجه‌ای مورد توجه قرار گرفته است. این دو مفهوم از هم متمایز هستند، اما الزاماً از یکدیگر مستقل نیستند. به عنوان نمونه، اگر یک حسابرس در سال قبل از اولین مهلت تغییر، حسابرسی داشت تاریخ ثبت نام ۸۵ روز پس از پایان سال، سپس فشار یکسان خواهد بود. این حسابرس باید حسابرسی را کاهش دهد.

متغیر وابسته: کیفیت سود

در سال ۱۹۹۵ دی‌چو و همکاران با انجام تعدیلاتی در مدل اولیه جونز، مدل کامل‌تری برای اندازه‌گیری اقلام تعهدی غیر اختیاری ارائه دادند.

$$NAD_t = \alpha_1 \left(\frac{1}{A_{t-1}} \right) + \alpha_2 \left(\frac{\Delta REV_t - \Delta REC_t}{A_{t-1}} \right) + \alpha_3 \left(\frac{PPE_t}{A_{t-1}} \right)$$

پارامترهای α_1 و α_2 و α_3 در دوره برآورد و برای هر شرکت خاص با استفاده از رابطه زیر به دست می‌آید:

$$\frac{TA_t}{A_{t-1}} = \alpha_1 \left(\frac{1}{A_{t-1}} \right) + \alpha_2 \left(\frac{\Delta REV_t - \Delta REC_t}{A_{t-1}} \right) + \alpha_3 \left(\frac{PPE_t}{A_{t-1}} \right) + \varepsilon$$

تراکم کار حسابرسی منجر به افزایش سطح اقلام تعهدی اختیاری و کاهش کیفیت حسابرسی می‌گردد.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، پژوهشی کاربردی و از نظر شیوه گردآوری داده‌ها از نوع تحقیقات نیمه تجربی پس‌رویدادی در حوزه تحقیقات اثباتی حسابداری است. از نظر روش تحلیل داده‌ها نیز پژوهش توصیفی-همبستگی می‌باشد. داده‌های پژوهش از لوح‌های فشرده آرشو آماری و تصویری سازمان بورس اوراق بهادار تهران، پایگاه اینترنتی بورس اوراق بهادار تهران، نرم‌افزار ره‌آورد نوین گردآوری شد، سپس با جمع‌بندی و محاسبات موردنیاز در صفحه گسترده نرم‌افزار اکسل، به‌منظور تجزیه و تحلیل آماده گردید. تجزیه و تحلیل نهایی نیز به کمک نرم‌افزار آماری ایویوز نسخه یازدهم انجام شد. جامعه آماری مورد مطالعه در این پژوهش شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۸ است. نمونه انتخابی تحقیق نیز شرکت‌هایی می‌باشند که مجموعه شرایط زیر را دارا باشند:

- ۱) شرکت‌هایی که از ابتدای ۱۳۹۳ تا انتهای سال ۱۳۹۸ در عضویت بورس اوراق بهادار باشند (شرکت‌های مدنظر دارای ماهیت عمومی و خصوصی است؛ چراکه در این شرکت‌ها نقش دولت در راستای عملکرد ضعیف مالی آن‌ها کمتر است).
- ۲) به‌منظور افزایش قابلیت مقایسه، سال مالی آن‌ها منتهی به پایان اسفندماه باشد.
- ۳) طی سال مذکور تغییر فعالیت یا تغییر سال مالی نداده باشند.
- ۴) پس از اعمال محدودیت‌های فوق تعداد ۱۰۵ شرکت به‌عنوان نمونه تحقیق انتخاب شدند.

متغیرها و مدل رگرسیونی پژوهش

▪ مدل رگرسیونی پژوهش

جهت سنجش فرضیه اول و دوم از رابطه رگرسیونی زیر استفاده شده است:

رابطه (۱): سنجش فرضیه اول

$$EQ_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 TPA_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 GROWTH_{i,t} + \beta_4 AGE_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

رابطه (۲): سنجش فرضیه دوم

$$AQ_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 TPA_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 GROWTH_{i,t} + \beta_4 AGE_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

است که توسط دو یا سه حسابرس امضاکننده گزارش حسابرسی یک شرکت خاص تحمل می‌شود. با توجه به اینکه در این تحقیق از مفهوم جامعه در دسترس استفاده شده است در تعیین مقادیر متغیر استرس حسابرس، تنها بر شرکت‌های صاحب‌کار عضو جامعه در دسترس اکتفا شده است.

متغیرهای کنترلی

بر اساس پژوهش یان و زی (۲۰۱۶) از معیارهای زیر برای اثر فشار زمانی حسابرس و استرس کاری بر کاهش کیفیت حسابرسی و کیفیت سود استفاده شده است.

اندازه شرکت: جهت سنجش اندازه شرکت از لگاریتم طبیعی میزان فروش شرکت‌ها استفاده شده است.

رشد شرکت: از نسبت ارزش بازار حقوق صاحبان سهام به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام به عنوان نماینده ای برای رشد شرکت استفاده شده است. ارزش بازار حقوق صاحبان سهام شرکت برابر قیمت سهام شرکت در آخر سال در تعداد سهام و ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام، جمع حقوق صاحبان سهام در تاریخ ترازنامه است.

سن شرکت: لگاریتم سال‌های فعالیت شرکت در بورس اوراق بهادار تهران تا سال ۱۳۹۷ است.

آزمون نرمال بودن متغیر وابسته پژوهش

بدین منظور، برای بررسی نرمال بودن داده‌ها از آزمون جارک - برا در محیط نرم افزاری ایویوز استفاده شده است. توزیع آماری آزمون مذکور بصورت زیر است:

متغیر وابسته پژوهش دارای توزیع نرمال است: H_0

متغیر وابسته پژوهش دارای توزیع نرمال نیست: H_1

نتایج آزمون مذکور در نگاره زیر ارائه شده است.

جدول ۲. نتایج آزمون نرمال بودن جملات خطای مدل

فرضیه‌های پژوهش

متغیر	نماد	آماره جارک برا	احتمال آماره جارک برا
کیفیت سود	EQ	۱۸۷/۱۴۵	۰/۰۵۲
کیفیت حسابرسی	AQ	۱۶۸/۵۶۳	۰/۰۶۳

با توجه به آنکه مقدار احتمال آماره جارک - برا، بیشتر از سطح خطای ۵٪ می‌باشد، می‌توان نتیجه گرفت متغیر وابسته پژوهش، دارای توزیع نرمال است.

تعدیل انجام‌شده در جهت حذف گرایش احتمالی مدل جونز در اندازه‌گیری اشتباه اقلام تعهدی غیر اختیاری، هنگامی که اختیار بر درآمد اعمال می‌شود، به کاررفته است. این تعدیل شامل کسر کردن تغییرات در حساب‌های دریافتنی در سال t نسبت به سال قبل از آن است. استدلالی که در اینجا مطرح می‌شود این است که مدیریت کردن سود از طریق اعمال اختیار بر شناسایی درآمد در مورد فروش‌های نسیه نسبت به فروش‌های نقدی بسیار راحت‌تر است (با انجام این تعدیل از میزان اعمال اختیارهای کشف نشده در مورد درآمدهای نسیه کاسته می‌شود). پس از برآورد مدل فوق برای هر شرکت - سال، مقادیر خطای مدل (E)، نیز به دست می‌آید که نشان‌دهنده اقلام تعهدی اختیاری و مدیریت سود بالا یا به عبارتی کیفیت پایین سود است

کیفیت حسابرسی: دومین متغیر وابسته پژوهش حاضر کیفیت حسابرسی است که مطابق با پژوهش زلکی و همکاران (۱۳۹۶) و نبی زاده و ابراهیمی رومنجان (۱۳۹۹) از معیار اندازه موسسه حسابرسی به عنوان یک متغیر موهومی استفاده شده است که اگر شرکت از سوی سازمان حسابرسی مورد رسیدگی قرار گرفته باشد، عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر را می‌پذیرد.

متغیر تعدیل‌گر

استرس کاری حسابرس که به‌عنوان متغیر تعدیل‌گر در پژوهش حاضر می‌باشد بر اساس پژوهش آمیرودین (۲۰۱۹) و یان و زی (۲۰۱۶) بر اساس تعداد شرکت‌های حسابرسی شده به‌وسیله حسابرس و بر اساس اندازه (لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها) شرکت‌های حسابرسی شده و حجم صورت‌های مالی مورد رسیدگی (حجم کار) و بر اساس تعداد امضاها روی گزارش حسابرسی به شرح رابطه (۵) به‌دست‌آمده است.

$$WS = \frac{\sum_{i=1}^m \sum_{j=1}^n TA_{j,i}}{m} \quad \text{رابطه (۵)}$$

در رابطه فوق؛ i نشان‌دهنده مؤسسات حسابرسی و j نشان‌دهنده شرکت‌های عضو جامعه آماری در دسترس می‌باشند. در رابطه بالا، شرکت‌های حسابرسی شده j به‌وسیله مؤسسات حسابرسی i لگاریتم کل دارایی‌ها، n تعداد کل شرکت‌های عضو جامعه آماری در دسترس که توسط موسسه حسابرسی در سال مالی مورد مطالعه حسابرسی شده‌اند و m تعداد امضاها مربوط به سرپرست و مسئول کار در هر گزارش حسابرسی شرکت است. گزارش حسابرسی اغلب شامل مهر و دو امضای سرپرست و مسئول کار می‌باشد و با این توصیف عدد ۲ را می‌توان به آن اختصاص داد. در رابطه فوق WS بیانگر متوسط استرس کاری

آماره‌های استنباطی

آزمون مانایی (ریشه واحد) متغیرها

وجود متغیرهای نامانا در مدل سبب می‌شود تا آزمون‌های F و t نیز از اعتبار لازم برخوردار نباشند و کمیت‌های بحرانی ارائه شده توسط توزیع‌های F و t ، مقادیر صحیحی برای انجام آزمون نیستند؛ بنابراین قبل از برآورد یک مدل رگرسیون باید از مانا بودن کلیه متغیرهای مستقل و وابسته اطمینان حاصل کرد. طبق جدول ۳ چون مقدار احتمال همه متغیرها کمتر از 0.05 بوده است، همه متغیرهای مستقل، وابسته در دوره پژوهش مانا بوده‌اند. مانایی بدین معنی است که میانگین و واریانس متغیرهای پژوهش در طول زمان و کوواریانس متغیرها بین سال‌های مختلف ثابت بوده است؛ بنابراین مشکل رگرسیون کاذب وجود نخواهد داشت.

آزمون‌های تشخیصی مدل

پیش از آزمون فرضیه‌های پژوهش با استفاده از مدل رگرسیون چندگانه پژوهش، لازم است آزمون‌های تشخیصی جهت انتخاب روش مناسب برآورد مدل با استفاده از داده‌های جمعی یا داده‌های ترکیبی صورت گیرد. آزمون F لیمر یا آزمون چاو به

انتخاب بین روش‌های برآورد مدل یا جمعی و داده‌های ترکیبی (پنل) می‌پردازد. پس از تشخیصی مناسب مدل با داده‌های ترکیبی برای انتخاب از بین روش‌های با اثرات ثابت و اثرات تصادفی، از آزمون هاسمن استفاده شده است. نتایج این دو آزمون در جدول ۴ نشان داده شده است. نتایج آزمون F لیمر برای مدل نشان می‌دهد که روش داده‌های ترکیبی (پنل) و نتایج آزمون هاسمن برای مدل‌ها نشان می‌دهد که مدل با اثرات ثابت، جهت برازش این مدل مناسب خواهد بود.

جدول ۳. آزمون مانایی لوین، لین و چو

متغیر	نماد	آماره آزمون	معناداری
کیفیت سود	EQ	-۱۶/۳۰۰	۰/۰۰۰
کیفیت حسابرسی	AQ	-۱۸/۸۲	۰/۰۰۰
فشار زمانی حسابرسی	TPA	-۲۸/۱۱	۰/۰۰۰
استرس کاری حسابرسی	WSA	-۳۴/۳۹	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	SIZE	-۳۵/۶۹	۰/۰۰۰
فرصت‌های رشد	GROWTH	-۲۵/۱۷	۰/۰۰۰
عمر شرکت	AGE	-۳۶/۴۹	۰/۰۰۰

جدول ۴. نتایج آزمون‌های تشخیصی

$EQ_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 TPA_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 GROWTH_{i,t} + \beta_4 AGE_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$				مدل اول
سطح معناداری	آماره آزمون (خی-دو)	آزمون هاسمن	سطح معناداری (F)	آماره آزمون (F)
۰/۰۴۸	۱۳/۷۵		۰/۰۰۰	۶/۸۶۵
$AQ_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 TPA_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 GROWTH_{i,t} + \beta_4 AGE_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$				مدل دوم
سطح معناداری	آماره آزمون (خی-دو)	آزمون هاسمن	سطح معناداری (F)	آماره آزمون (F)
۰/۰۳۵	۱۰/۶۱		۰/۰۰۰	۷/۹۵۳
$EQ_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 TPA_{i,t} + \beta_2 WSA_{i,t} + \beta_3 WSA * TPA_{i,t} + \beta_4 SIZE_{i,t} + \beta_5 GROWTH_{i,t} + \beta_6 AGE_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$				مدل سوم
سطح معناداری	آماره آزمون (خی-دو)	آزمون هاسمن	سطح معناداری (F)	آماره آزمون (F)
۰/۰۳۹	۱۰/۹۴		۰/۰۰۰	۷/۴۱۲
$AQ_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 TPA_{i,t} + \beta_2 WSA_{i,t} + \beta_3 WSA * TPA_{i,t} + \beta_4 SIZE_{i,t} + \beta_5 GROWTH_{i,t} + \beta_6 AGE_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$				مدل چهارم
سطح معناداری	آماره آزمون (خی-دو)	آزمون هاسمن	سطح معناداری (F)	آماره آزمون (F)
۰/۰۴۵	۱۲/۳۹		۰/۰۰۰	۸/۶۰۷

به جای مدل حداقل مربعات معمولی باید از مدل حداقل مربعات تعمیم یافته استفاده شود. این کار موجب تغییر شیوه محاسبه خطای استاندارد ضرایب شده و به تبع آن، آماره تی استیودنت و سطوح معنی داری مربوط از بابت همسانی واریانس موجود، تصحیح می‌شوند.

آزمون ناهمسانی واریانس

در این پژوهش از آزمون آماری بروش پاگان برای کشف همسانی واریانس استفاده شده است. طبق جدول (۵) معنی داری آماره آزمون برای هر دو مدل نشان می‌دهد که فرض صفر آزمون (مبتنی بر همسانی واریانس‌ها) رد می‌شود. به همین دلیل،

جدول ۵. نتایج آزمون همسانی واریانس بروش-پاگان

مدل اول		
نتیجه	سطح معناداری	آماره آزمون
ناهمسانی واریانس	۰/۰۰۰	۱۰/۳۵۶۳۲
مدل دوم		
نتیجه	سطح معناداری	آماره آزمون
ناهمسانی واریانس	۰/۰۰۰	۹/۴۱۲۵۰
مدل سوم		
نتیجه	سطح معناداری	آماره آزمون
ناهمسانی واریانس	۰/۰۰۰	۱۰/۷۴۱۳۶
مدل چهارم		
نتیجه	سطح معناداری	آماره آزمون
ناهمسانی واریانس	۰/۰۰۰	۱۱/۹۶۳۰۵

نتایج آزمون فرضیه‌ها

قبل از برآورد مدل، لازم است که مفروضات مدل رگرسیون شامل نرمال بودن باقی‌مانده‌های مدل، همسانی واریانس اجزای اخلاص، نبود هم خطی بین متغیرهای توضیحی و عدم وجود خودهمبستگی بین اجزای خطای مدل بررسی گردد. به‌منظور بررسی نرمال بودن توزیع اجزای اخلاص مدل از آزمون جارک-برا استفاده گردید. از آنجاکه سطح معناداری این آزمون برای مدل‌های تحقیق بیشتر از ۰/۰۵ است، لذا فرض صفر مبنی بر نرمال بودن توزیع اجزای اخلاص مدل‌های موردبررسی تأیید می‌شود. به‌منظور رفع مشکل احتمالی ناهمسانی واریانس نیز از

روش تصحیح وایت استفاده گردید. علاوه بر این، برای اطمینان از عدم وجود مشکل هم خطی چندگانه بین متغیرها، آزمون هم خطی با استفاده از عامل تورم واریانس (VIF) موردبررسی قرار گرفت که با توجه آن‌که مقادیر این آماره برای متغیرهای توضیحی کمتر از ۱۰ است، می‌توان دریافت که مشکل هم خطی چندگانه تهدیدی جدی برای مدل محسوب نمی‌شود. درنهایت، به‌منظور آزمون همبستگی بین اجزاء خطای مدل از آماره دوربین-واتسن استفاده گردید که نتایج آن در جدول (۷) ارائه شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش در جدول (۷) نشان داده شده است:

جدول ۷. نتایج آزمون فرضیه اول و دوم پژوهش

متغیرها	الگوی ۱			الگوی ۲			
	ضریب	آماره t	سطح معناداری	VIF	ضریب	آماره t	سطح معناداری
c	۰/۴۰۹	۱/۳۱۴	۰/۱۸۹	---	۰/۶۸۲	۳/۴۸۰	۰/۰۳۶
TPA	-۰/۳۳۷	-۳/۹۷۲	۰/۰۰۰	۱/۲۳	-۱/۴۴۹	-۴/۴۷۸	۰/۰۰۸
SIZE	۰/۰۲۸	-۲/۴۵۷	۰/۰۲۹	۱/۲۳	۰/۱۹۸	۲/۳۴۹	۰/۰۳۸
GROWTH	۰/۰۶۸	-۱/۳۳۱	۰/۱۸۴	۲/۸۳	۰/۹۳۷	۳/۲۸۹	۰/۰۱۸
AGE	۰/۲۴۲	-۳/۸۶۳	۰/۰۱۹	۲/۶۲	۰/۶۳۱	۲/۹۸۸	۰/۰۵۹
R ²		۰/۵۸۰				۰/۴۹۷	
آماره F		۱۳/۶۳۵				۱۴/۳۶۸	
احتمال F		۰/۰۰۰۰				۰/۰۰۰۰	
دوربین واتسون		۲/۳۶۱				۲/۳۸۱	

ملاحظه مقادیر آماره‌های F در این جدول، بیانگر معناداری کلی مدل‌های رگرسیونی برازش شده در سطح خطای ۵ درصد است. مقادیر آماره دوربین-واتسن نیز حکایت از عدم وجود مشکل

خودهمبستگی در میان جملات پسماند دارد. همان‌گونه که در این جدول مشهود است، ضریب برآوردی و آماره t مربوط به متغیر فشار زمانی حسابرس در مدل پژوهش منفی و در سطح

که در این جدول مشهود است، ضریب برآوردی و آماره t مربوط به متغیر استرس کاری حسابرسی در مدل پژوهش منفی و در سطح خطای $0/05$ معنادار بوده که حاکی از آن است که استرس کاری حسابرسی رابطه منفی بین فشار زمانی حسابرسی و کیفیت سود را تشدید می‌کند. همچنین در مدل چهارم پژوهش و با توجه به سطح خطای $0/05$ می‌توان اظهارداشت که استرس کاری حسابرسی رابطه منفی بین فشار زمانی حسابرسی و کیفیت حسابرسی را تشدید می‌کند. بر این اساس، فرضیه پژوهش در سطح خطای $0/05$ پذیرفته می‌شود.

خطای $0/05$ معنادار بوده که حاکی از وجود رابطه منفی معنادار بین فشار زمانی حسابرسی و کیفیت سود در مدل اول است. همچنین در مدل دوم پژوهش و با توجه به سطح خطای $0/05$ می‌توان اظهارداشت که بین فشار زمانی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی ارتباط منفی و معناداری وجود دارد. بر این اساس، فرضیه پژوهش در سطح خطای $0/05$ پذیرفته می‌شود. ملاحظه مقادیر آماره‌های F در این جدول، بیانگر معناداری کلی مدل‌های رگرسیونی برازش شده در سطح خطای 5 درصد است. مقادیر آماره دوربین-واتسن نیز حکایت از عدم وجود مشکل خودهمبستگی در میان جملات پسماند دارد. همان‌گونه

جدول ۷. نتایج آزمون فرضیه سوم و چهارم پژوهش

متغیرها	الگوی ۳			الگوی ۴			
	ضریب	آماره t	سطح خطا	VIF	ضریب	آماره t	سطح خطا
c	۰/۴۰۹	۱/۳۱۴	۰/۱۸۹	---	۰/۴۲۶	۲/۹۹۶	۰/۰۰۲
TPA	-۰/۷۶۵	-۲/۴۳۱	۰/۰۲۶	۱/۹۰۵	-۰/۳۲۶	-۳/۸۴۱	۰/۰۰۰
WSA	-۰/۱۲۵	-۳/۷۵۳	۰/۰۰۹	۲/۵۸	-۰/۴۸۳	-۳/۸۹۶	۰/۰۲۷
WSA*TPA	-۱/۲۰۴	-۱/۲۱۱	۰/۲۴۸	۱/۷۰	-۰/۶۸۸	-۴/۴۵۶	۰/۰۲۳
SIZE	۰/۲۴۳	-۲/۳۶۸	۰/۰۹۵	۱/۲۶	۱/۵۰۰	۵/۲۲۸	۰/۰۳۶
GROWTH	۰/۴۸۲	-۳/۸۱۵	۰/۰۰۸	۱/۵۱	۰/۷۶۶	۲/۹۹۷	۰/۰۲۵
AGE	۰/۴۱۶	-۴/۲۱۴	۰/۰۰۲	۱/۳۳	۱/۰۵۱	۱/۶۱۲	۰/۲۹۴
R ²		۰/۵۱۲				۰/۵۶۸	
آماره F		۱۰/۲۲۷				۱۲/۹۴۶	
احتمال F		۰/۰۰۰۰				۰/۰۰۰۰	
دوربین واتسون		۱/۸۵۳				۲/۱۲۴	

استرس آنان را به اعمالی وادار کند تا در جهت رعایت بودجه زمانی، کیفیت حسابرسی را کاهش دهند. همچنین اگر فشار زمانی در حد غیرمتعارف باشد، آثار منفی آن بروز می‌نماید. فشار زمانی نامتعارف می‌تواند به‌طور مستقیم و یا غیرمستقیم بر اثربخشی کار حسابرسی تأثیر سوء (منفی) داشته، کیفیت حسابرسی را کاهش دهد و احتمال نقصان در حسابرسی و تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی را افزایش دهد و متعاقب آن احتمال رفتار فرصت‌طلبانه مدیران را نیز افزایش دهد که تمام این‌ها در نهایت می‌تواند منجر به کاهش کیفیت سود شود. بنابه نتایج پژوهش به مدیران در موسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود که به عاملی موثری همچون فشار بودجه زمانی توجه ویژه ای نموده که بالا بودن سطح این امر می‌تواند منجر به مشکلات متعددی در کار گردد نتایج حاصل از این تحقیق نشان داد رابطه معکوسی بین فشار بودجه زمانی با کیفیت حسابرسی و کیفیت سود برقرار است موضوعی قابل تأمل که مستلزم توجه

نتیجه‌گیری

در محیط حسابرسی، فشار زمانی تقریباً همیشه وجود دارد. حسابرسان باید ضمن حفظ کیفیت حسابرسی تلاش نمایند تا در مهلت زمانی مقرر شده توسط صاحبکار و در محدوده بودجه اختصاص داده شده آن را به اتمام برسانند. فشار بودجه زمانی می‌تواند دارای اثرات مثبت یا منفی باشد. این فشار ممکن است حسابرسان را به سخت‌تر کار کردن وادار و در نتیجه برای افزایش کارایی تلاش نماید. اما اگر فشار بودجه زمانی در حد غیرمتعارف باشد، آثار منفی آن بروز می‌نماید. ممکن است این فشار موجب احساس استرس در حسابرسان گردیده و دست به عکس‌العمل‌های متفاوتی بزنند. این عکس‌العمل‌ها می‌تواند به اشکال گوناگونی ظاهر شود. آن‌ها ممکن است به زمان انجام عملیات در سال قبل توجه نموده و سعی نمایند زمان انجام عملیات سال جاری را در همان حد نگاهدارند. این عمل از طریق انجام کار در زمان مشخصی صورت می‌پذیرد. ممکن است این

به لحاظ تجربی در این خصوص تلاش های جدی تر و پژوهش های بیشتری صورت گیرد.

فهرست منابع

- * زلقی، حسن؛ امیر بختیاروند، امین، ابراهیم زاده، سعید. (۱۳۹۶). تاثیر کیفیت حسابرسی بر دقت پیش بینی جریان های نقدی عملیاتی آتی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱۳، شماره ۵۳، صص ۱۶۵-۱۹۰.
- * شادابی، زهرا؛ شیخی گرجان، مینا و پناهی، داوود. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر فشار کاری حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی با تأکید بر دوره تصدی حسابرس. چشم انداز حسابداری و مدیریت، دوره ۲، شماره ۱۲، صص ۷۷-۹۰.
- * صدری، مسیح اله و علی احمدی، سعید. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر فشار بودجه زمانی و فشار صاحبکار بر قضاوت حسابرس با تأکید بر هوش هیجانی. دانش حسابداری مالی، دوره ۶، شماره ۳، صص ۱۱۹-۱۳۹.
- * عباس زاده، محمدرضا؛ کدیور، حمیده و خرمی، سعید. (۱۳۹۲). تراکم کار حسابرسی و کیفیت حسابرسی. یازدهمین همایش ملی حسابداری ایران، ۱۷ و ۱۸ مهرماه ۱۳۹۲.
- * علی پناه، حکیمه. (۱۳۹۹). تاثیر میزان تحصیلات حسابرسان بر استرس حسابرس و کیفیت حسابرسی. چشم انداز حسابداری و مدیریت، دوره ۳، شماره ۲۷، صص ۹۱-۱۰۵.
- * فروغی راد، رسول و بزاززاده تربتی، حمیدرضا. (۱۳۹۸). تأثیر استرس کاری حسابرسان بر کیفیت حسابرسی. دانش حسابرسی، سال ۱۹، شماره ۷۴، صص ۱۵۱-۱۷۴.
- * کرمی، غلامرضا؛ وکیلی فرد، حمیدرضا و مزینانی، مهدی. (۱۳۹۵). بررسی ارتباط بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابرسی در دیوان محاسبات کشور. دانش حسابرسی، سال ۱۶، شماره ۶۳، صص ۵-۳۳.
- * مرویان حسینی، زهرا؛ لاری دشت بیاض، محمود. (۱۳۹۴). بررسی نقش فرسودگی شغلی در رابطه بین استرس و عملکرد شغلی حسابرسان. حسابداری سلامت، شماره ۴، دوره ۱، صص ۸۷-۵۷.
- * نبی زاده، فهمیه و ابراهیمی رومنجان، مجتبی. (۱۳۹۹). بررسی تاثیر ارتباطات سیاسی هیئت مدیره بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی. چشم انداز حسابداری و مدیریت، دوره ۳، شماره ۲۲، صص ۶۰-۸۱.
- * واسعی چهارمحالی، مهدی؛ ولیان، حسن؛ عبدلی، محمدرضا و صفری گرایی، مهدی. (۱۳۹۷). بررسی تاثیر فشار روانی

بیش از پیش شرکای مؤسسات حسابرسی به موضوع فشار بودجه زمانی است. لذا در موسساتی که فشار حاکم بر بودجه زمانی کاران ها است توصیه می گردد تا از فشار بودجه زمانی بر کارکنان موسسه کاسته شود. بودجه زمانی نامتعارف و نامناسب باعث کاهش انگیزه حسابرسان جهت انجام عملیات حسابرسی می گردد و تمایل به اقدامات کاهنده کیفیت کار حسابرسی خواهد شد. از سویی نتایج یافته ها مطابق با استدلال محققانی نظیر اوتلی و پیرس (۱۹۹۶) و کلی و همکاران (۱۹۹۹) و لاو و باک لند (۲۰۰۱) است که بر این باورند فشار زیاد در کار حسابرسی باعث تغییر رفتار حسابرس در محیط کاری می گردد و سعی می کنند که انجام حسابرسی را در سریع ترین زمان ممکن به پایان برسانند و به تبع آن استرس کاری حسابرس می تواند بر شدت فشار زمانی حسابرس بیافزاید. روند حسابرسی مستلزم تلاش کافی حسابرس می باشد و هرچه زمان کمتری صرف جمع آوری و ارزیابی شواهد شود، بر کیفیت روش های حسابرسی مسلماً تاثیر منفی می گذارد. هنگامی که تلاش حسابرس پایین تر است، ارقام تعهدی غیرعادی بیشتر شده و مشتریان پس از آن به احتمال زیاد به مدیریت درآمد صعودی می پردازند تا معیارهای درآمد خود را برآورده کنند که امر منجر به کاهش کیفیت سود در گزارشگری مالی می گردد. در نتیجه استرس کاری می تواند باعث کاهش کارایی و اثربخشی حسابرسی در سطح محیط کاری گردد و کیفیت حسابرسی را از طریق حسابرسی زود هنگام کاهش دهد و از سویی دیگر، ریسک حسابرسی را افزایش داده و باعث تحریف بااهمیت در صورتهای مالی و متعاقب آن احتمال افزایش رفتارهای فرصت طلبانه مدیران نیز می شود که این امر باعث کاهش کیفیت سود در شرکتها می گردد. بنابراین نتایج بدست آمده از فرضیه های پژوهش را می توان با پژوهش های آمیرودین (۲۰۱۹)، آمالیا و همکاران (۲۰۱۹) و فروغی راد و بزاززاده تربتی (۱۳۹۸) همسو است. با استفاده از نتایج این پژوهش، جامعه حسابداران رسمی ایران می توانند با برنامه ریزی کاری انعطاف پذیر، اعضای حرفه را هر چه کمتر تحت شرایط استرس زا قرار دهد؛ این کار موجب می شود کیفیت حسابرسی افزایش، اعتبار حرفه حسابرسی در جامعه ارتقاء و در نهایت کیفیت ارقام گزارشگری مالی همچون سود افزایش یابد. با این حال، مطالعه حاضر تمام ویژگی های محیط کار حسابرسان و عوامل شرکتی را که ممکن است بر کیفیت حسابرسی و کیفیت سود تأثیر گذار باشد، پوشش نداده است لذا این مهم باید مد نظر استفاده کنندگان از نتایج این پژوهش قرار گیرد. انتظار می رود تحقیقات آینده حوزه مورد بررسی این پژوهش را گسترش داده و در نهایت با توجه به پتانسیل بالای این پژوهش لازم است چه به لحاظ مفهومی چه

- Journal of Management, IT and Social Sciences, 7(3), 126-136.
- * Larson, L.L. (2004), internal auditors and job stress. *Managerial Auditing Journal*, 19(9), 1119-1130.
 - * Larson, L.L., (2004) "Internal auditors and job stress", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19 Issue: 9, pp.1119-1130
 - * Lu, C. (2006). Flu of 21st century: killer of happiness. *People's Tribune*, 6, 16-18.
 - * McNamara, S. M. dan Liyanarachchi, G. A. 2008. Time Budget Pressure and Auditor Dysfunctional Behaviour Within an Occupational Stress Model. *Accountancy Business and the Public Interest*, 7(1): 132-147.
 - * Moeller, C. and Yan, G.A.C., (2013) "Effects of social support on professors' work stress", *International Journal of Educational Management*, Vol. 27 Issue: 3, pp.188-202.
 - * Odio, M.A., Walker, M. and Kim, M., (2013) "Examining the stress and coping process of mega-event employees", *International Journal of Event and Festival Management*, Vol. 4 Issue: 2, pp.140-155.
 - * Peytcheva, M. (2008). *Accountability, Reputation costs, and opportunistic auditor behavior*. University of New Jersey.
 - * Putri, P. Y. A. (2020). The Effect Of Locus Of Control and Job Stress On Audit Budget Time Pressure and Its Impact On Audit Quality Reduction Behavior. *International Journal of Environmental, Sustainability, and Social Science*, 1(2), 68-83
 - * Suhayati, E. (2012). The influence of audit fee, audit time budget pressure and public Accountant attitude on the public accountant dysfunctional Behavior and its implication on audit quality survey on "small" Scale public accounting firms in java. *Journal of Global Management*, 4(1), 1-24.
 - * Svanberg, J and Ohman, P. (2013). Auditors' time pressure: does ethical culture support audit quality, *Managerial Auditing Journal*, Vol.28 (7), pp: 572-591
 - * Svanberg, J., and Ohman, P. (2016). The effects of time budget pressure, organisational-professional conflict, and organisational commitment on dysfunctional auditor behavior, *Int. J. Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 12(2), 131-150.
 - * Sweeney, J.T., Summers, S.L., (2002). The effect of the busy season workload on public accountants' job burnout. *Behavioural Research in Accounting*. 14 (1), 223-245.
 - * 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
 - * Wedemeyer, P. D. (2010), A discussion of auditor judgment as the critical component in audit quality—A practitioner's perspective, *International Journal of Disclosure and Governance*, 7(4), 320-333.
 - * 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.
 - شغلی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی با تاکید بر نقش تعدیل کنندگی اولین حسابرسی برای مشتریان جدید. حسابداری سلامت، سال ۷، شماره ۲، صص ۸۲-۱۰۳.
 - * Amalia, F.A., Sutrisno, and Baridwan, Z.I. (2019). Audit Quality: Does Time Pressure Influence Independence and Audit Procedure Compliance of Auditor?. *Journal of Accounting and Investment*, 20(1), 130-144.
 - * Amiruddin, A. (2019). Mediating effect of work stress on the influence of time pressure, work-family conflict and role ambiguity on audit quality reduction behavior", *International Journal of Law and Management*, <https://doi.org/10.1108/IJLMA-09-2017-0223>
 - * Brown, V.L., Gissel, J.L. and Neely, D.G., (2016) "Audit quality indicators: perceptions of junior-level auditors", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 31 Issue: 8/9, pp.949-980, <https://doi.org/10.1108/MAJ-01-2016-1300>
 - * Coram, P., Ng, J. and Woodliff, D. (2003), A survey of time budget pressure and reduced audit quality among Australian auditors, *Australian Accounting Review*, 13 (1), 38-45.
 - * DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3(3), 183-199.
 - * DeZoort, F. T. dan Lord, A. T. 1997. A Review and Synthesis of Pressure Effects in Accounting. *Journal of Accounting Literature*, 16(1): 28-86.
 - * DeZoort, F. T., and Lord, A. T. (1997), A review and synthesis of pressure effects research in Accounting, *Journal of Accounting Literature*, 16, 28-85.
 - * Fogarty, T. J.; Singh, J.; Rhoads, G. K.; and R. K. Moore (2000). Antecedents and Consequences of Burnout in Accounting: Beyond the Role Stress Model. *Behavioral Research in Accounting*, 12(1), 31-67
 - * Gaol, M. B. L. Ghazali, I. & Fuad. (2017). Time Budget Pressure, Auditor Locus of Control and Reduced Audit Quality Behavior. *International Journal of Civil Engineering and Technology*, 8(12), 268-277.
 - * Goodwin, J. and Wu, D. (2015). What is the relation between audit partner busyness and audit quality?. *Contemporary Accounting Research*, DOI: 10.1111/1911-3846.12129.
 - * Gundry, L. C., dan Liyanarachchi, G. A. 2007. Time Budget Pressure, Auditors' Personality Type, and the Incidence of Reduced Audit Quality Practices. *Pacific Accounting Review*, 19(2): 125-152.
 - * Jackson, S. E. dan Schuler, R. S. 1985. A Meta-Analysis and Conceptual Critique of Research on Role Ambiguity and Role Conflict in Work Settings, *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 36(1) : 16-78.
 - * Kirana, I. G. A. M. I., & Ramantha, I. W. (2020). The effect of auditor rotation, time pressure, and audit tenure on audit quality with auditor specialization as moderation variable: (empirical study of manufacturing companies listed on the Indonesia stock exchange in 2014-2018). *International Research*

- * Yang, L., Brink, A. G., & Wier, B. (2018), The impact of emotional intelligence on auditor judgment. *International Journal of Auditing*, 22(1), 83 -97.
- * Zakaria, N. B., Yahya, N., & Salleh, K. (2013). Dysfunctional Behavior among Auditors: The Application of Occupational Theory. *Journal of Basic and Applied Scientific Research*, 3(9), 495-503.



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 11/ No. 42/ Summer 2022

Investigating the effect of auditor time pressure on audit quality and Earning quality with emphasis on the moderating role of auditors' work stress

Majid Bakhshi

1 Ph.D. Student in Accounting, Babol Branch, Islamic Azad University, Babol, Iran

Kaveh Azinfar

Assistant Professor of accounting, Babol Branch, Islamic Azad University, Babol, Iran

Corresponding Author

azinfarbaboli@yahoo.com

Seyed Ali Nabavi Chashmi

1 Associate Professor of Financial Management, Babol Branch, Islamic Azad University, Babol, Iran

Abstract

Audit quality is one of the most important issues in the field of auditing and capital markets. While maintaining the quality of auditing, auditors should strive to complete it within the timeframe set by the employer and the government and within the allotted budget. The auditor addresses audit quality and earning quality by emphasizing the moderating role of auditors' work stress. The hypotheses were tested using the statistical method of regression analysis with combined data using the information of 105 companies listed on the Tehran Stock Exchange during the years 2014 to 2019.

The first hypothesis of the research indicates that the auditor time pressure reduces Earning quality and therefore, based on the findings of the second hypothesis, the auditor time pressure reduces audit quality. Also, the result of the third hypothesis suggests that the auditors' work stress intensifies the negative relationship between the auditor's time pressure and Earning quality. Finally, according to the fourth hypothesis of the research, auditors' work stress intensifies the negative relationship between auditor time pressure and audit quality.

Keywords: Auditor time pressure, audit quality, earning quality, work stress