



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
دوره ۱۲/ شماره ۳ (پیاپی ۴۷)/ پائیز ۱۴۰۲
صفحه ۷۹ تا ۹۲

نقش انعطاف پذیری در کیفیت حسابرسی

اصغر امیری

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران
Asgar.ameeri@gmail.com

نادر رضائی

استادیار گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران (نویسنده مسئول)
Naderrezaeimiyandoab@gmail.com

عسگر پاک مرام

دانشیار گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران
pakmaram@gmail.com

رسول عبدی

استادیار گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران
abdi_rasool@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۹/۱۱/۱۳ تاریخ پذیرش: ۹۹/۱۲/۱۳

چکیده

نقش اصلی حسابرس مستقل اعتماد بخشیدن و اعتبار بخشی به صورت های مالی است. صورت های مالی مرکز ثقل و محور گزارش ها و اطلاعات مالی است. صورت های مالی ابزار پاسخ گویی و تصمیم گیری شناخته می شود. این صورت ها زمانی در تصمیم گیری و پاسخ گویی مفید واقع می شود که قابل اعتماد، شفاف و دارای کیفیت مناسب باشد. هدف اصلی پژوهش حاضر تبیین ارتباط بین انعطاف پذیری و ضعف کیفیت حسابرسی با نقش پارادایم استرس بوده و درصد آن بوده است تا ارتباط بین انعطاف پذیری و ضعف کیفیت حسابرسی با نقش پارادایم استرس را با رویکرد مدل یابی ساختاری تبیین نماید. پژوهش حاضر از نظر گرایش، کاربردی و رویکرد آن استقرایی و هدف روش شناسی آن کشف نظم است. جامعه آماری این پژوهش شامل ۱۰۱ نفر از حسابرسان مستقل شاغل در سازمان حسابرسی و سایر موسسات حسابرسی بوده و ابزار جمع آوری اطلاعات، پرسشنامه استاندارد شده می باشد. نتایج پژوهش نشان داد که انعطاف پذیری و فرسودگی حسابرس بر کیفیت حسابرسی تاثیر معنی داری دارد.

واژه های کلیدی: کیفیت حسابرسی، پارادایم استرس، انعطاف پذیری حسابرسی.

۱- مقدمه

بدون تردید حسابرسی فرآیند اطمینان بخشی درباره قابلیت اتکاء و مربوط بودن اطلاعات صورتهای مالی است. وجود تضاد منافع میان سهامداران و مدیران، اهمیت ویژه ای به حسابرسی برای رفع این تضاد می دهد. حسابرسی به عنوان یک مکانیزم کارآمد، به سهامداران این اطمینان را می دهد که مدیران در اداره شرکت در راستای منافع سهامداران عمل نموده اند یا خیر؟ از این رو، کار حسابرسی اطمینان بخشی به سهامداران و سایر اشخاص ذینفعی است که با شرکت طرف قرارداد هستند (والکر^۱ ۲۰۰۳؛ بینی مهد ۱۳۸۹). این اطمینان بخشی در قالب گزارش حسابرسی انتشار می یابد. محصول نهایی حسابرسی یک واحد تجاری گزارشی است که حسابرس در آن نظر حرفه ای خود را در مورد مطلوبیت صورتهای مالی ارائه می کند. یکی از عوامل اصلی که موجب ارتقای کیفیت اطلاعات و کاهش ریسک اطلاعاتی گزارش های منتشره از سوی شرکتها می شود، ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتر می باشد. تحقیقات انجام شده چنین مطرح می کنند که "حسابرسی با کیفیت بالاتر" اعتبار اطلاعات تهیه شده را بهبود می بخشد و به استفاده کنندگان به خصوص سرمایه گذاران فرصت می دهد با اعتماد بیشتری وضعیت مالی و نتایج عملکرد شرکت را مورد تجزیه و تحلیل قرار دهند. یکی از عواملی که بر کیفیت حسابرسی تاثیر گذار می باشد تصمیم گیری های اخلاقی و ارزیابی قضاوتی حسابرسان می باشند. لغزش های اخلاقی متعددی در حسابرسی بیان گردیده است (دونالدسون^۲، ۲۰۰۵). کپلند^۳ (۲۰۰۵) معتقد است هرچند تأثیر رفتارهای غیرحرفه ای و لغزش های اخلاقی ممکن است کم باشد، ولی فروپاشی بزرگترین شرکت های جهان را به دنبال دارد و باعث از دست رفتن صدها میلیارد دلار ارزش سرمایه سهامداران می شود. همچنین، این رسوایی ها باعث از بین رفتن اعتبار و شهرت صدها هزار نفر افرادی می شود که زمان خود را صرف رعایت امانت و انجام درست کارها کرده اند. در حسابرسی صورتهای مالی، قضاوت نقش بسیار مهمی ایفا می کند، بطوری که تمام مراحل حسابرسی (برنامه ریزی، اجرای عملیات و اظهار نظر) با قضاوت همراه است (حساس یگانه و اکثری، ۱۳۸۲).

حرفه ی حسابرسی، مانند سایر حرفه ها، برای حفظ جایگاه خود نیازمند کسب اعتماد عمومی است. آن چه جامعه از حرفه ی حسابرسی انتظار دارد ارائه ی گزارش حسابرسی با کیفیت مطلوب است. این ارزش افزوده ای است که تنها حرفه ی

حسابرسی قادر به افزودن آن به اطلاعات مالی شرکت ها است (حساس یگانه و مقصودی، ۱۳۸۹).

برداشتها از وسعت و کیفیت خدمات با منبع حسابرس منسوب به شرکتهای حسابرسی رقیب از اهمیت زیادی برای مدیریت مشتری در زمان تصمیم گیری در مورد نگهداری حسابرس برخوردار است (هکنبراک و هوگان^۴، ۲۰۰۵). (داف^۵، ۲۰۰۹) استدلال می کند که مسائل فعلی «جهانی شدن تجارت، تجاری کردن رویه ها و ناراضی دینفعان همراه با سطح کیفیت حسابرسی» . . . ذهن های حسابرسان را بر روی بهبود کیفیت خدمات متمرکز می کند تا آنها به مشتریان خود ارائه دهند. (مورتون و اسکات^۶، ۲۰۰۷) استدلال می کنند که برداشت های مشتریان از کیفیت خدمات با مقاصد یا تصمیمات برای ادامه خرید خدمات از همان ارائه دهنده در ارتباط می باشند. در نتیجه، به منظور بهبود احتمال آنها از نگهداشتن سهمیه، شرکتهای ممیزی باید هم با کیفیت خدمات ارائه شده و هم با برداشت مشتریان از کیفیت این خدمات در ارتباط باشند (گای، هریس و ویلیامز^۷، ۱۹۷۹). این پژوهش در پی پاسخ به این سؤال است که انعطاف پذیری بر کیفیت حسابرسی چه تاثیری دارد؟ به منظور پاسخ به این سؤال، از یک طرف پیش بینی روابط علی انعطاف پذیری و کیفیت حسابرسی و از طرف دیگر نقش سازه های برانگیختگی استرس، فرسودگی و فشار کاری بر آن بررسی می شود. در حقیقت مطالعه حاضر مفهوم جدیدی از کیفیت حسابرسی را معرفی می کند. از این رو، انتظار می رود نتایج پژوهش حاضر بتواند به مدیران موسسات حسابرسی، حسابرسان، تحلیل گران مالی، سرمایه گذاران و سایر ذینفعان در درک بهتر کیفیت حسابرسی در قبال سازه های انتخابی، کمک کرده و آنها را در اتخاذ تصمیم ها کمک نماید. این پژوهش با طرح مبانی نظری و پیشینه پژوهش های مرتبط با موضوع و همچنین تبیین روش پژوهش و فرضیه های برگرفته از مسئله و مبانی نظری پژوهش ادامه یافته و سپس به تشریح نتایج آزمون فرضیه ها پرداخته است؛ و در نهایت نتیجه گیری و پیشنهادها بیان می گردد.

مبانی نظری، ادبیات و فرضیه ها

از کیفیت حسابرسی تعریف های گوناگونی کرده اند. در ادبیات حرفه ای کیفیت حسابرسی در رابطه با میزان رعایت استاندارد های حسابرسی مربوطه تعریف می شود. در مقابل پژوهشگران حسابداری ابعادی چندگانه برای کیفیت حسابرسی قائلند و این ابعاد اغلب به تعاریفی که ظاهری متفاوت دارند منجر می شود

⁴- Morton and Scott
⁵- Guy, Harris and Williams

¹- Walker, M
²- Hackenbrack and Hogan
³- Duff

شده و تعداد حسابرسان می باشد و مؤسسات حسابرسی بزرگ به طور واضح منابع بیشتری را برای هدایت آزمون های حسابرسی دارند به هر حال، به کارگیری منابع برای بالا بردن کیفیت حسابرسی از قابلیت استفاده منابع مهم تر است. در هر صورت دیویدسون و نئو^۲ (۱۹۹۳) بیان می کنند که اکثر پژوهش های تجربی کیفیت، محصول این فرض هستند که حسابرسان بزرگ تر (دارای نام تجاری) در مقایسه با حسابرسان کوچک تر (فاقد نام تجاری) توانایی نظارت بیشتری دارند. دی آنجلو و نئو (۱۹۹۳) ادعا می کنند در هنگامی که حسابرسان با کیفیت تر (کم کیفیت تر) انتخاب می شوند، مدیران توانایی کمتری (بیشتری) برای دستکاری سود به منظور سود پیش بینی شده دارند. مطالعه آنان از این جهت از مطالعات قبلی متمایز است که شاخصی برای توانایی حسابرسان، که متضمن کیفیت حسابرسان می باشد، مورد شناسایی قرار می دهد. آنها استدلال می کنند که مدیران برای حداقل کردن تفاوت بین سود پیش بینی شده و سود گزارش شده انگیزه دارند و از اقلام تعهدی و سایر رویه های حسابداری احتیاطی برای دستکاری سود گزارش شده و در جهت کمینه کردن این تفاوت استفاده می کنند.

به هر حال، آن دسته از صاحبکارانی که حسابرسان با کیفیت را استخدام می کنند در جهت کمینه کردن اشتباهات پیش بینی، فرصت کمتری را برای استفاده از اقلام تعهدی دارند. آنان بر اساس داده هایی بازار های کانادا متوجه شدند صاحبکاران حسابرسان صاحب نام در مقام مقایسه با صاحبکارانی که از چنین حسابرسانی برخوردار نیستند، اشتباه های پیش بینی بیشتری دارند. دیویدسون و نئو در زمان تفسیر نتایج اختطاریه ای منتشر ساختند. نتایج مطالعات آنها از این فرضیه اصلی حمایت کرد که پیش بینی های مدیریت صادقانه است و از این رو، کیفیت حسابرسی اثری بر روی پیش بینی ندارد. آنان بیان نمودند اعتبار این فرضیه نهایتاً به پرسشی تجربی می انجامد و بیانگر نیاز به پژوهش های بیشتر است (وتیکینس^۳ و همکاران ۲۰۰۴).

یافته های دیویدسون و نئو از نتایج تحقیق فرت و اسمیت^۴ (۱۹۹۲) که با تجزیه و تحلیل پیش بینی های سود اولین عرضه عمومی سهام شرکت های نیوزلندی، رابطه ای بین حسن شهرت حسابرسان، و دقت پیش بینی های مدیریت مشاهده نکردند، متفاوت است. ممکن است که تفاوت های بین نظام های حقوقی کانادا و نیوزلند علت تفاوت های این مطالعات باشد (فرت و اسمیت، ۱۹۹۲).

عمومی ترین تعریف ها از کیفیت حسابرسی عناصر زیر را در بر می گیرد:

- احتمال وجود اشتباهات عمده در صورت های مالی که حسابرسان بتواند آنها را کشف و گزارش کند.
- احتمال این که حسابرسان برای صورت های مالی حاوی اشتباهات با اهمیت گزارش مشروط صادر نکنند.
- سنجش ای برای توان حسابرسان در کاهش اشتباهات و تحریفات جانبدارانه و بهبود کیفیت داده های حسابداری.
- دقت اطلاعاتی که حسابرسان درباره آنها گزارش صادر کرده است.

تعاریف مذکور درجات متفاوتی از ابعاد شایستگی و استقلال حسابرسان در انجام حسابرسی (استقلال واقعی) و همچنین چگونگی درک استفاده کنندگان از استقلال آنها را در بر می گیرند (علوی طبری و همکاران، ۱۳۸۸، ص ۳۳).

کیفیت حسابرسی را در دو بخش یعنی توانایی نظارت حسابرسان و حسن شهرت حسابرسان، تعریف می گردد. توانایی نظارت حسابرسان به توانایی حسابرسان برای بهبود کیفیت اطلاعات و اثبات مشکلات اندازه گیری مستقیم مربوط می شود. حسن شهرت حسابرسان بر مبنای شناخت ذی نفعان قرار دارد. از دیدگاه نظری چندین دلیل برای رابطه مستقیم مورد انتظار بین حسن شهرت حسابرسان، که شاخص آن اندازه موسسه حسابرسی می باشد، و توانایی نظارت حسابرسان وجود دارد. حسابرسان بزرگتر، صاحبکاران بیشتری دارند و این امر موجب وقوع زیان های بیشتر از عملکرد حسابرسی با کیفیت می شود. همچنین دی آنجلو استدلال می کند که هزینه های ارزیابی کیفیت سبب می گردد تا حسابرسان در یکنواخت نمودن سطح کیفیت متخصص گردند. موسسه های حسابرسی بزرگ در واکنش به هزینه های ارزیابی و هزینه های کاهش استقلال ایجاد شدند. از این رو بر اساس استدلال دی آنجلو استقلال حسابرسان از کیفیت حسابرسان مشتق می شود (علوی و همکاران، ۱۳۸۸).

یک استدلال مرتبط اما متمایز، این است که موسسات حسابرسی می توانند در مقام مقایسه با موسسات کم اعتبارتر و کوچک تر حسن شهرت بیشتری را وثیقه گذارند و با احتمال کمتری از اشتباهات با اهمیت با مخاطره دعوی حقوقی چشم پوشند. سایر استدلال ها به قابلیت استفاده از منابع مربوط می شود. برای مثال دویاچ و سیمونیچ^۱ (۱۹۸۲) استدلال می کنند که کیفیت حسابرسی تابعی از تعداد رویه های حسابرسی انجام

³ Watkins

⁴ Firth & Smith

¹ Dupuch & Simunic

² Davidson & Neu

زمان حسابرسی است. دلایل کنترل و کاهش زمان حسابرسی متنوعند. مثلاً، هدف مدیر پروژه می تواند هرچه سریع تر پایان یافتن عملیات حسابرسی و ارائه گزارش حسابرسی در زمان تعیین شده باشد. یا برخی از صاحبکاران به منظور صرفه جویی در هزینه های خود و با این دیدگاه که ارائه خدمات حسابرسی توسط موسسات مختلف تفاوتی باهم ندارند، اقدام به برگزاری مناقصات حرفه ای می نمایند، که در این صورت شرایط رقابتی عامل اصلی کنترل زمان انجام خدمات می باشد (مهرانی، ۱۳۷۹).

ضرورت وجودی حسابرس مستقل عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیریت و سهامداران است. شخص مستقلی که آگاهی دهنده دقت و صحت اطلاعات مالی تهیه شده به وسیله مدیران به صاحبان سرمایه است، که می تواند به کاهش ریسک سهامداران که از زیانهای نمایندگی رنج میبرند، کمک کند. با این وجود کیفیت حسابرسی به وسیله سهامداران و دیگر استفاده کنندگان اطلاعات مالی بررسی نمی شود، بنابراین هر قضاوتی در مورد ارزش حسابرسی باید حداقل در بخشی بر اساس اعتبار و حسن شهرت حسابرس باشد. این اعتبار و حسن شهرت تا حد زیادی به پذیرش عمومی حسابرسی به عنوان یک حرفه در جامعه بستگی دارد. بسیاری از حسابرسان کارکنان مؤسسات بزرگ حسابرسی هستند و عملاً دارای چنین آزادی عمل و اختیاری که مربوط به اشخاص حرفه ای است نمی باشند، در عوض حسابرسان به وسیله رویه ها و قواعد قراردادی که حرفه را هدایت می کنند، پشتیبانی می شوند و زمینه پیشرفت در سازمان برایشان فراهم می شود. جامعه حرفه ای حسابرسان تأکید فراوانی بر موفقیت آزمونها و مدیریت زمان دارد، که نقش کلیدی در تعیین اینکه چه کسانی باید در سطوح بالای حرفه باشند، دارد (سویتر، ۲۰۰۴). شواهد، حاکی از وجود رقابت شدید برای کاهش هزینه های حسابرسی است، که منجر به افزایش اهمیت و جایگاه مسئله کیفیت/ هزینه برای حسابرسان شده است. مؤسسات حسابرسی نیز همانند هر سازمان دیگری با کنترل هزینه و کیفیت روبرو هستند. با توجه به ماهیت فشرده عملیات حسابرسی، کنترل زمان بر کنترل کیفیت این مؤسسات ارجحیت دارد. با وجود اینکه، کیفیت نقش اساسی در موفقیت بلندمدت سازمان دارد با این میزان از دقت مورد بررسی قرار نمی گیرد و در سودآوری کوتاه مدت قابل رویت نیست. اگرچه ممکن است ملاحظات اقتصادی منجر به مصالحه بین کیفیت و هزینه شود. مشکل بزرگ در کنترل کیفیت حسابرسی، ابهام در نتایج است، که از عدم اطمینان حسابرسان در مورد اینکه آیا حسابرسی را

مطالعات بعدی از رابطه معکوس بین حسابرسان دارای نام تجاری و تمایل برای مدیریت سود حمایت می کند. برای مثال، بکر و همکارانش^۱ (۱۹۹۸) دریافتند که ذخایر احتیاطی برای صاحبکارانی که حسابرسان صاحب نامی ندارند در مقام مقایسه با حسابرسان صاحب نام (۶ بزرگ) بیشتر است. فرانسویس و همکارانش^۲ (۱۹۹۹) ثابت کردند که حسابرسان دارای نام تجاری با احتمال زیاد بوسیله صاحبکارانی که تمایل درونی بیشتر برای مدیریت سود دارند (یعنی صاحبکاران با ذخایر بیشتر) ابقا می شوند (وتیکینس و همکاران، ۲۰۰۴). همچنین آنها دریافتند حتی اگر حسابرسی شوندگان، حسابرسان دارای نام تجاری میزان بالاتری از ذخایر را داشته باشند، باز هم آنها مبالغ کمتری از ذخایر احتیاطی را ارائه می دهند (وتیکینس و همکاران، ۲۰۰۴). به طور خلاصه، اشتباهات پیش بینی مدیریت و ذخایر احتیاطی در مطالعات مذکور می توانند به عنوان شاخص کیفیت اطلاعات مورد استفاده قرار بگیرند. مطالعات مذکور به این پرسش که آیا کاهش مدیریت سود به سبب توانایی نظارت بیشتر حسابرسان دارای نام تجاری است یا به دلیل وجود عوامل مشابه تحریک کننده صاحبکار به عدم مدیریت سود است، پاسخ می دهند. همچنین این امر آن دسته از صاحبکارانی را که به دنبال حسابرسان دارای نام تجاری می باشند تحریک می کند. محتمل است که برخی از محرک های طرف تقاضا (مثل استراتژی های ریسک صاحبکار) با تغییر هر دو عامل کیفیت اطلاعات و حسن شهرت حسابرسی تغییر نماید. پژوهش های آتی در این زمینه در جهت پیوند توانایی نظارت حسابرسی با محدودیت های مدیریت سود و شفاف ساختن ماهیت رابطه بین حسابرسان و صاحبکاران آنها انجام می شود (وتیکینس و همکاران، ۲۰۰۴). در حسابرسی همانند سایر حرفه ها، استفاده از بودجه زمانی امری متعارف و عادی است. استفاده از بودجه زمانی نوعاً سه هدف عمده را دنبال می کند:

۱) عامل انگیزشی

۲) عامل کنترلی

۳) کنترل عملکرد حسابرسان در خصوص کاهش زمان کار.

بدیهی است، مادامی که بودجه زمانی به طور مناسب و مطلوبی تدوین گردد، زمینه مناسب برای تحقق اهدافی نظیر کنترل کیفیت عملیات حسابرسی، ایجاد انگیزه در حسابرسان برای بهبود اثربخشی و کارایی نه تنها میسر بلکه به طور نسبی تضمین می گردد. در حرفه حسابرسی نوعاً مشاهده می شود که استفاده از بودجه زمانی به دلیل مورد سوم بوده که هدف اصلی آن کنترل

² . Francis et al

¹ . Becker et al

چانتائو و همکاران^۴ (۲۰۰۷)، در پژوهشی به تحلیل شناخت (درک) بازار سهام از کیفیت حسابرسی میان تعدادی از مؤسسات حسابرسی کوچک در بازار حسابرسی چین پرداختند. این پژوهشگران دریافته‌اند رابطه مثبت بین اندازه مؤسسه حسابرسی و درک سرمایه‌گذار از کیفیت سودآوری وجود دارد. نتایج این پژوهش نشان داد اندازه‌های مختلف مؤسسات حسابرسی روی کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است.

دوئل و همکاران^۵ (۲۰۰۷)، به این نتیجه رسیده‌اند که شرکت‌های افشاکننده نقاط ضعف عمده، کوچک‌تر، جوان‌تر، از نظر مالی ضعیف‌تر، پیچیده‌تر، دارای رشد سریع‌تر بوده و به طور پیوسته تحت بازسازی قرار دارند. همچنین آن‌ها به این نتیجه رسیده‌اند که شرکت‌های افشاکننده نقاط ضعف عمده، کوچک‌تر، جوان‌تر، از نظر مالی ضعیف‌تر، پیچیده‌تر، دارای رشد سریع‌تر بوده و به طور پیوسته تحت بازسازی قرار دارند.

جری و مایکل^۱ (۲۰۰۹)، ارتباط حجم کاری بالا و کیفیت حسابرسی را بررسی کردند. نتایج سازگار است با این موضوع که حجم کاری بالا کیفیت حسابرسی بالایی را ایجاد می‌کند. به طور خاص، این مهم، برای مؤسسات بزرگتر برای رسیدن به کسب و کار موفق بسیار محتمل است و صاحبکاران مؤسسات بزرگ انگیزه کمتری به مدیریت سود نشان می‌دهند. آنان اشاره می‌کنند که اگر چه شواهد قابل قبولی مبنی بر بالا بودن کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی بزرگتر، وجود دارد این به این معنی نیست که ادعا کنیم در مؤسسات کوچکتر کیفیت حسابرسی پایین وجود دارد.

کینی و شپاردسون^۲ (۲۰۱۱)، معتقدند که الزامات گزارش مدیران در مورد اثربخشی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، می‌تواند برای بهبود گزارشگری مالی موثر باشد.

بدارد و گراهام^۳ (۲۰۱۱)، به نقش موثر گزارش حسابرس مستقل در شناسایی ضعف‌های بااهمیت در نظام کنترل‌های داخلی شرکت پرداخته‌اند و به این نتیجه دست یافتند که گزارش حسابرس مستقل بر ضعف کنترل‌های داخلی شرکت‌ها تأثیر منفی دارد. ضعف‌های بااهمیت، ضعف‌هایی است که مانع از اثربخشی کنترل داخلی می‌شود و ریسک وقوع اشتباهات یا تخلفات بااهمیت نسبت به صورتهای مالی مورد حسابرسی و عدم کشف به موقع آن توسط کارکنان در روال عادی انجام وظایف وجود دارد.

به گونه مناسب هدایت کرده‌اند یا نه ناشی می‌شود (پاور، ۲۰۰۳). قضاوت حرفه‌ای یکی از عوامل اصلی در نقش اعتباردهی یک حسابرسی می‌باشد. هنگامی که با محدودیتهای منابع مواجه می‌شویم و یا با اقلام زیادی برای رسیدگی روبه‌رو می‌شویم و یا حجم کارها زیاد می‌شود، این قضاوت حرفه‌ای است که رسیدگی‌های حسابرسی را هدایت می‌کند. با توجه به اینکه به نظر می‌رسد فشار بودجه زمانی به یک پدیده عمومی در حسابرسی تبدیل گردیده، قضاوت حرفه‌ای اهمیت به خصوصی پیدا می‌کند. ممکن است حسابرسان بر اساس قضاوت خود برخی از مراحل را به دلیل فشار زمان کم اهمیت تلقی کرده و انجام ندهند، لیکن در کاربرگها خلاف آن را نشان دهند (مهرانی، ۱۳۷۹).

پیشینه تجربی

باود و ویلکینز^۱ (۲۰۰۴)، آثار اندازه مؤسسه حسابرسی را بر کیفیت حسابرسی در بورس اوراق بهادار بلژیک به آزمون گذاشتند و برای اندازه حسابرسی، عواملی چون سهم بازار حسابرس، تعداد صاحبکاران مؤسسه حسابرسی را مد نظر قرار دادند. در نهایت نتایج پژوهش آنها نشان داد، رابطه معناداری بین اندازه حسابرس و کیفیت حسابرسی وجود ندارد.

هنوک^۲ (۲۰۰۵)، در پژوهشی به بررسی رابطه بین کیفیت خدمات مؤسسات حسابرسی و اندازه حسابرس پرداخت و پی برد مؤسسات حسابرسی بزرگ همیشه خدمات بهتری نسبت به مؤسسات کوچکتر ارائه نمی‌دهند و اگر منافع صاحبکار در یک جهت نباشد، و این تضاد منافع به افزایش کیفیت حسابرسی کمک خواهد کرد.

جول و همکاران^۳ (۲۰۰۵) در تحقیقی برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی از تخصص مؤسسه حسابرسی در صنعت نیز استفاده کردند. آنان معتقد بودند مؤسسه‌های حسابرسی که در صنعت صاحب کار تخصص داشته باشند، با کیفیت بیشتری به حسابرسی آن می‌پردازند. جایابی ممکن است مسئولیت انجام حسابرسی یک شرکت را از یک مدیر سلب، و به مدیر دیگری در داخل آن سازمان محول کند؛ لذا فرآیند تغییر صرفاً بین گروه‌های مختلف در درون سازمان حسابرسی انجام می‌شود و در زمره مقررات تغییر حسابرسی، آن گونه که در سایر کشورها مد نظر است، قرار نمی‌گیرد.

^۱ Jere and Michael
^۲ Kinney & Shephardson
^۳ Bedard & Graham

^۱ Bauwhede and Willekens
^۲ Henock
^۳ Johl et al
^۴ Chuntao et al

بر استقلال حسابرسان در برابر تهدیدات صاحبکار با جایگزینی وی موثر است.

رمضانی و همکاران (۱۳۹۵)، به بررسی ارتباط بین تردید حرفه ای و قضاوت حرفه ای حسابرسان مستقل به این نتیجه دست یافتند که در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، بین تردید حرفه ای و قضاوت حرفه ای رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد.

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول: انعطاف پذیری بر برانگیختگی استرس حسابرسان تاثیر دارد.

فرضیه دوم: انعطاف پذیری بر فرسودگی حسابرسان تاثیر دارد.

فرضیه سوم: انعطاف پذیری بر کیفیت حسابرسی تاثیر دارد.

فرضیه چهارم: برانگیختگی استرس بر فرسودگی حسابرسان تاثیر دارد.

فرضیه پنجم: برانگیختگی استرس بر کیفیت حسابرسی تاثیر دارد.

فرضیه ششم: فرسودگی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی تاثیر دارد.

فرضیه هفتم: فشار کاری حسابرسان بر برانگیختگی استرس حسابرسان تاثیر دارد.

فرضیه هشتم: فشار کاری حسابرسان بر فرسودگی حسابرسان تاثیر دارد.

فرضیه نهم: فشار کاری حسابرسان بر کیفیت حسابرسی تاثیر دارد.

فرضیه دهم: نقش ابهام بر برانگیختگی حسابرسان تاثیر دارد.

فرضیه یازدهم: نقش ابهام بر فرسودگی حسابرسان تاثیر دارد.

روش‌شناسی

هدف پژوهش حاضر، تبیین ارتباط بین انعطاف پذیری و ضعف کیفیت حسابرسی با نقش پارادایم استرس است. این پژوهش برحسب هدف، کاربردی و از نظر روش‌های گردآوری داده‌ها، توصیفی-تحلیلی از نوع پیمایشی مبتنی بر رویکرد مدل یابی ساختاری می‌باشد و از روش پرسشنامه آنلاین ۱ و حضوری در مرحله گردآوری اطلاعات و رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری مبتنی بر حداقل مربعات جزئی^۲ در مرحله استنتاج استفاده نموده است. در همین راستا در این پژوهش، کلیه حسابرسان مستقل سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی برای جامعه آماری انتخاب و مطالعه شدند.

لنارد و یو (۲۰۱۲)، ارتباط بین کیفیت حسابرسی و تصمیمات سرمایه‌گذاری را در میان شرکت‌های چینی حسابرسی شده از سوی چهارموسسه بزرگ حسابرسی، مورد بررسی قرار دادند. نتایج آن‌ها نشان داد که نسبت بیش سرمایه‌گذاری برای شرکت‌هایی که از دوره تصدی بیشتری برخوردارند، پایین است و برای شرکت‌هایی که دوره تصدی کمتری دارند، بیش سرمایه‌گذاری در حدود ۷۰ درصد است. در نتیجه شرکت‌هایی که دوره تصدی طولانی‌تری دارند، کارایی سرمایه‌گذاری به طور چشمگیری بالا است.

دادل^۱ و همکاران (۲۰۱۴)، به بررسی تاثیر گزارشگری کنترل‌های داخلی بر کیفیت سود پرداخته‌اند و به این نتیجه دست یافتند که الزام گزارش کنترل‌های داخلی به بهبود کیفیت اقدام تعهدی می‌انجامد.

وانگ^۳ و همکاران (۲۰۱۶)، به بررسی تاثیر کیفیت کنترل‌های داخلی بر کیفیت حسابرسی و مدیریت سود پرداخته‌اند. یافته‌های آن‌ها نشان داد که کیفیت کنترل‌های داخلی از مدیریت سود می‌کاهد و موجب بهبود کیفیت حسابرسی می‌شود.

ویتمن^۱ (۲۰۱۸)، در پژوهشی به بررسی تاثیر گزارشگری پایدار بر سودآوری شرکت‌ها از سال ۲۰۱۵ تا سال ۲۰۱۶ پرداخته و به این نتیجه دست یافته است که گزارشگری پایدار موجب افزایش بازده حقوق صاحبان سهام، بازده دارایی‌ها و حاشیه سود شرکت‌ها می‌شود.

پکنس و همکاران (۲۰۱۸)، به بررسی ارتباط بین انعطاف‌پذیری و ضعف کیفیت حسابرسی با نقش پارادایم استرس پرداخته و به این نتیجه دست یافته‌اند که انعطاف‌پذیری موجب کاهش کیفیت حسابرسی و همچنین موجب کاهش استرس حسابرسان می‌شود.

کنس و همکاران (۲۰۱۹) به آنالیز ارتباط بین تاب‌آوری و کاهش کیفیت حسابرسی با نقش پارادایم استرس حسابرسان پرداخته و به این نتیجه دست یافته‌اند که با افزایش تاب‌آوری شرکت‌ها، میزان برانگیختگی استرس حسابرسان نیز افزایش و از این رو کیفیت حسابرسی نیز کاهش می‌یابد.

مدرس و همکاران (۱۳۹۳)، به بررسی حفاظ‌های موثر بر استقلال حسابرسان در برابر تهدید صاحبکار بر جایگزینی وی پرداخته و به این نتیجه دست یافتند که کلیه عوامل استخراج شده از ادبیات موضوع و تحقیقات پیشین شامل شهرت، اندازه موسسات حسابرسی، تخصص کارهای موجود در بازار حسابرسان

¹ <https://survey.porsline.ir/s/FFMF5qp/>

² PLS(Partiallesat square)

¹Dowdel

²Wang

¹Whetman

چو، ۲۰۰۶). بنابراین، با توجه به مدل ساختاری این پژوهش، مشاهدات (پرسشنامه) موجود (۱۰۱ مورد) به لحاظ آماری کفایت می‌کند.

در این مطالعه، متغیرهای پژوهش به شرح جدول شماره ۱ بوده که به روش پرسشنامه استاندارد شده سنجیده شده است. سؤالات این پرسشنامه برگرفته از پرسشنامه استاندارد شده کنس و همکاران (۲۰۱۸) است. به علاوه، برای توسعه و بومی‌سازی ابزار پژوهش متناسب با محیط کشور و تأیید روایی آن، از نظر استادان دانشگاه و خبرگان حساسی بهره برده شد. جدول ۱ اطلاعات مربوط به متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول ۱- متغیرهای مدل پژوهش

نام متغیر	نقش	نوع	ساختار
کیفیت حساسی	وابسته	ادراکی	انعکاسی
برانگیختن استرس	مستقل / وابسته	ادراکی	انعکاسی
فرسودگی	مستقل / وابسته	ادراکی	انعکاسی
فشار کاری	مستقل	ادراکی	انعکاسی
نقش ابهام	مستقل	ادراکی	انعکاسی
نقش تعارض	مستقل	ادراکی	انعکاسی
انعطاف پذیری	مستقل	ادراکی	انعکاسی

بودند. به منظور بررسی روایی سازه‌های مدل، از روایی همگرا و روایی تشخیصی استفاده شد. معیار متوسط واریانس استخراج شده برای ارزیابی روایی همگرایی تمام سازه‌های مدل، بیشتر از ۰/۵ است و با توجه به اینکه جذر میانگین واریانس استخراج شده در قطر ماتریس بیشتر از همبستگی یا سازه با سازه‌های دیگر است، بنابراین ملاک مذکور نیز از حد قابل قبولی برخوردار است. بنابراین، کیفیت سازه‌های مدل از روایی مناسبی برخوردار هستند.

به منظور ارزیابی مدل ساختاری (مدل درونی)، پس از محاسبه ضرایب مسیر، بارهای عاملی و واریانس تبیین شده متغیرها به وسیله دستور الگوریتم PLS، معناداری مسیرها و بارهای عاملی با استفاده از روش بوت استرپ^۲ برای به دست آوردن مقادیر t بررسی می‌شود. نتایج معناداری مسیرها در جدول زیر مشاهده می‌گردد.

به منظور پخش پرسشنامه در بین نمونه، طی سه ماه به ۳۱ نفر مراجعه و طی ۹۸ پرسشنامه از طریق شبکه‌های اجتماعی به صورت آنلاین اطلاعات جمع‌آوری شد. مراجعات منتهی به پخش پرسشنامه ۱۲۹ نفر بود که از این تعداد ۲۸ مورد به دلیل عدم کفایت یا صحت داده‌ها، مردود شناخته شد و تعداد مشاهدات صحیح را به ۱۰۱ شرکت رساند. در مورد کفایت حجم نمونه در روش مدل‌سازی معادلات ساختاری نیز باید گفت، برای کسب نتایج معتبر و قابل تعمیم، طبق نظریه چن^۱ و همکارانش (۲۰۰۳)، حجم نمونه باید نسبت ۱۰ مورد به ازای هر پارامتر برآورد شده باشد. بنتلر و چو (۲۰۰۶) نیز ۵ مورد را به ازای هر پارامتر پیشنهاد کرده‌اند (هیر و همکاران، ۲۰۰۶، بنتلر و

یافته‌های پژوهش

حدود ۷۶ درصد پاسخ‌دهندگان، مرد بودند. همچنین، سطح تحصیلات بیش از ۹۰ درصد از پاسخ‌دهندگان کارشناسی ارشد و بالاتر بوده و شایان ذکر است که این دسته از افراد، مشارکت بهتری از حیث قبول پاسخ به پرسشنامه و کیفیت پاسخگویی داشته‌اند.

برای آزمون فرضیه‌ها به روش مدل‌سازی معادلات ساختاری، از نسخه ۳،۲،۷ نرم‌افزار آماری SMART-PLS استفاده شد. زمانی که حجم مشاهدات اندک است یا توزیع نرمالی ندارد، ترجیح بر به کارگیری نرم‌افزارهایی نظیر SMART-PLS است (داوری و رضازاده، ۱۳۹۲). در مدل پژوهش، متغیرها به صورت سازه‌های انعکاسی سطح بالاتر، مدل‌سازی گردید. مراحل کار و روش‌های استفاده شده مطابق جدول ۳ است.

به منظور ارزیابی مدل اندازه‌گیری (مدل بیرونی)، پایایی و روایی سازه‌ها و شاخص‌ها ارزیابی می‌شود. آلفای کرونباخ و پایایی مرکب برای هر یک از سازه‌های مدل بیشتر از ۰/۷ به دست آمد. همچنین، تمام شاخص‌ها از پایایی لازم برخوردار

² Bootstrapping

¹ Chin

جدول ۳- خلاصه مراحل تحلیل داده‌ها

پایایی شاخص‌ها		پایایی	ارزیابی مدل اندازه‌گیری (اعتبار بیرونی)
آلفای کرونباخ	بررسی تک‌بعدی بودن		
پایایی مرکب			
روایی همگرا (AVE) و تشخیصی		روایی	
معیار فرتل و لاکر	روایی افتراقی		
بررسی اعتبار اشتراک	همبستگی سازه‌ها و هم خطی چندگانه (VIF)		
برآورد ضریب مسیر			ارزیابی مدل ساختاری (اعتبار درونی)
ضریب تعیین (R^2) متغیرهای پنهان درون‌زای			
ارتباط پیش‌بین			
وارسی اعتبار اشتراکی			بررسی شاخص‌های کیفیت مدل
وارسی اعتبار حشو			
معیار نیکویی برازش (GOF) و ریشه مجذور میانگین باقیمانده (SRMR)			
بررسی ضرایب معناداری Z مربوط به هر یک از فرضیه‌ها			

جدول ۴- بررسی روابط بین سازه‌های پژوهش و معناداری آن‌ها

تفسیر	سطح معناداری*	انحراف معیار	ضریب مسیر	مسیر
عدم تأیید	۱/۲۵۸	۰/۱۲۴	۱/۲۵۸	برانگیختگی استرس → انعطاف پذیری
تأیید	۴/۰۱۸	۰/۰۸۲	۰/۵۰۵	فرسودگی → انعطاف پذیری
تأیید	۱/۹۶۵	۰/۱۰۶	۰/۴۴۰	کیفیت حسابرسی → انعطاف پذیری
عدم تأیید	۱/۰۰۷	۰/۰۶۲	۰/۴۹۷	فرسودگی → برانگیختگی استرس
عدم تأیید	۱/۳۱۴	۰/۰۸۲	۰/۲۰۶	کیفیت حسابرسی → برانگیختگی استرس
تأیید	۲/۳۲۵	۰/۱۰۳	۰/۰۳۸	کیفیت حسابرسی → فرسودگی
عدم تأیید	۰/۷۵۱	۰/۱۱۱	۰/۴۹۷	کیفیت حسابرسی → انعطاف پذیری
عدم تأیید	۰/۴۶۸	۰/۱۰۹	۰/۰۷۰	فرسودگی → فشار کاری
عدم تأیید	۰/۵۴۲	۰/۱۲۰	۰/۰۶۹	کیفیت حسابرسی → فشار کاری
عدم تأیید	۰/۱۴۰	۰/۱۱۴	۰/۱۸۹	برانگیختگی استرس → نقش ابهام
عدم تأیید	۰/۱۰۶	۰/۱۱۷	۰/۱۸۹	فرسودگی → نقش ابهام

*Sig > 95%

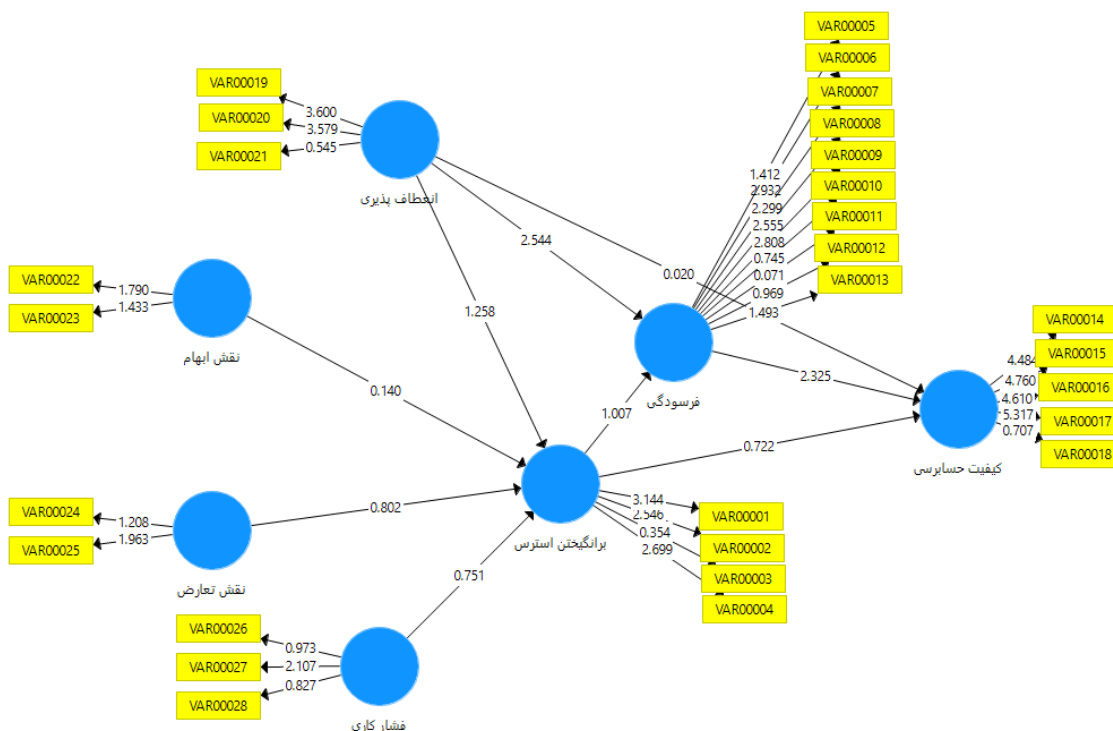
از این رو فرضیه پنجم مبنی بر تأثیر برانگیختگی استرس بر کیفیت حسابرسی رد می‌شود. مسیر فرسودگی بر کیفیت حسابرسی معنادار بوده $(t=۲/۳۲۵ > ۱/۹۶)$ ، از این رو فرضیه ششم مبنی بر تأثیر فرسودگی بر کیفیت حسابرسی تأیید می‌شود. مسیر انعطاف پذیری بر کیفیت حسابرسی معنادار نبوده $(t=۰/۷۵۱ < ۱/۹۶)$ ، از این رو فرضیه هفتم مبنی بر تأثیر انعطاف پذیری بر کیفیت حسابرسی تأیید می‌شود. مسیر فشار کاری بر فرسودگی معنادار نبوده $(t=۰/۴۶۸ < ۱/۹۶)$ ، از این رو فرضیه هشتم مبنی بر تأثیر فشار کاری بر فرسودگی رد می‌شود. مسیر فشار کاری بر کیفیت حسابرسی معنادار نبوده $(t=۰/۵۴۲ < ۱/۹۶)$ ، از این رو فرضیه نهم مبنی بر تأثیر فشار کاری بر کیفیت حسابرسی رد می‌شود. مسیر نقش ابهام بر

همان‌طور که در جدول ۴ مشاهده می‌شود؛ مسیر انعطاف پذیری بر برانگیختگی استرس معنادار نبوده $(t=۱/۲۵۸ < ۱/۹۶)$ ، از این رو فرضیه اول مبنی بر تأثیر انعطاف پذیری بر برانگیختگی استرس رد می‌شود. مسیر انعطاف پذیری بر فرسودگی معنادار نبوده $(t=۴/۰۱۸ > ۱/۹۶)$ ، از این رو فرضیه دوم مبنی بر تأثیر انعطاف پذیری بر فرسودگی تأیید می‌شود. مسیر انعطاف پذیری بر کیفیت حسابرسی معنادار نبوده $(t=۱/۹۶۵ > ۱/۹۶)$ ، از این رو فرضیه سوم مبنی بر تأثیر انعطاف پذیری بر کیفیت حسابرسی تأیید می‌شود. مسیر برانگیختگی استرس بر فرسودگی معنادار نبوده $(t=۱/۰۰۷ < ۱/۹۶)$ ، از این رو فرضیه چهارم مبنی بر تأثیر برانگیختگی استرس بر فرسودگی رد می‌شود. مسیر برانگیختگی استرس بر کیفیت حسابرسی معنادار نبوده $(t=۱/۳۱۴ < ۱/۹۶)$ ،

مقدار میانگین اشتراک نشان‌دهنده درصدی از تغییرات شاخص‌ها است که به‌وسیله سازه متناظر توجیه می‌شود و پژوهش‌گران سطح قابل قبول برای اشتراک آماری را بیشتر از ۰/۵ ذکر کرده‌اند (لی^۱ و همکاران، ۲۰۰۸). با توجه به مقادیر R^2 که نشان‌دهنده توانایی مدل در توصیف سازه است، مدل ارائه شده برازش مناسبی دارد. همچنین برازندگی مدل، برابر ۰/۵۹ محاسبه شد که گویای برازندگی مناسب آن است. در ادامه مدل اصلاح شده به صورت زیر خواهد بود:

برانگیختگی استرس معنادار نبوده $(t=0/140 < 1/96)$ ، از این رو فرضیه دهم مبنی بر تأثیر نقش ابهام بر برانگیختگی استرس رد می‌شود. مسیر نقش ابهام بر فرسودگی معنادار نبوده $(t=0/106 < 1/96)$ ، از این رو فرضیه یازدهم مبنی بر تأثیر نقش ابهام بر فرسودگی رد می‌شود.

در مدل‌های اندازه‌گیری و ساختاری مورد بررسی، برای اندازه‌گیری برازش مدل بیرونی از میانگین اشتراک و برای برازندگی مدل ساختاری از ضریب تعیین R^2 استفاده می‌شود.



شکل ۱- نتایج آزمون χ^2 مدل اصلاح شده

فرضیه با نتایج پژوهش کنس و همکاران (۲۰۱۸) همسو نبوده و مطابق با چارچوب نظری پژوهش نیست.

نتایج فرضیه دوم و سوم نشان داد که انعطاف پذیری تأثیر معنی داری بر فرسودگی و کیفیت حسابرسی دارد. بر اساس مبانی نظری پژوهش و به استناد به نتایج پژوهش‌های انجام شده توسط کنس و همکاران (۲۰۱۸) می‌توان چنین استنباط نمود که انعطاف پذیری حسابرسان بر فرسودگی شغلی و همچنین کیفیت حسابرسی تأثیر دارد. از این رو، نتایج این فرضیه با نتایج پژوهش کنس و همکاران (۲۰۱۸) همسو بوده و مطابق با چارچوب نظری پژوهش است. نتایج فرضیه چهارم و پنجم نشان داد که برانگیختگی استرس تأثیر معنی داری بر فرسودگی و

نتیجه‌گیری و بحث

پژوهش حاضر یک ساختار جدید انعطاف پذیری و کیفیت حسابرسی با تأکید بر ادغام مؤلفه‌های مختلف از دیدگاه‌های متفاوت را پیشنهاد می‌کند. نتایج فرضیه اول نشان داد که انعطاف پذیری تأثیر معنی داری بر برانگیختگی استرس حسابرسان ندارد. بر اساس مبانی نظری پژوهش و به استناد به نتایج پژوهش‌های انجام شده توسط کنس و همکاران (۲۰۱۸) می‌توان چنین استنباط نمود که انعطاف پذیری حسابرسان بر برانگیختگی استرس حسابرسان تأثیر دارد. از این رو، نتایج این

¹ Lee

- * کاشانی پور، محمد و دیگران، «سودمندی اقلام صورتهای مالی در پیش بینی زمان لازم برای حسابرسی شرکت»، بررسی های حسابداری و حسابرسی، دانشگاه تهران، شماره ۴۴، تهران، تابستان ۱۳۸۵، صص ۱۰۳-۸۵
- * کمیته تجدید نظر دستور العمل حسابرسی، دستور العمل حسابرسی (نشریه شماره ۱۵۰)، انتشارات سازمان حسابرسی، چاپ چهارم، تهران، ۱۳۸۵
- * کمیته تدوین استانداردها، استانداردهای حسابرسی (نشریه شماره ۱۷۱)، انتشارات سازمان حسابرسی، چاپ هفتم، ۱۳۸۶
- * گلستانی، پرویز، حسابرسی، انتشارات دانشگاه پیام نور، تهران، ۱۳۸۵
- * لنگری، محمود، «بررسی و اندازه گیری میزان رعایت عوامل کنترل کیفیت در حسابرسی های مستقل در ایران و شناسایی موانع و مشکلات موجود»، رساله دکتری حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی، ۱۳۷۹
- * مجتهدزاده، ویدا، «بررسی حوزه مسئولیت حسابرسان مستقل در رابطه با حسابرسی مالی از دید استفاده کننده»، رساله دکتری دانشگاه تهران، ۱۳۷۸
- * مهرانی، ساسان و مهدیس نعیمی، «تئوری اخلاقی و تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل»، بررسی های حسابداری و حسابرسی، دانشگاه تهران، شماره ۳۲، تهران، ۱۳۸۲، صص ۴۳-۶۱
- * نجاجی غفوری، سید جواد، پایان نامه کارشناسی ارشد مدیریت بازرگانی دانشگاه علامه مدرس، ۱۳۷۵
- * نیکخواه آزاد، علی، بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی (نشریه شماره ۱۲۱)، انتشارات سازمان حسابرسی، تهران، چاپ اول، ۱۳۷۸.
- کیفیت حسابرسی ندارد. بر اساس مبانی نظری پژوهش و به استناد به نتایج پژوهش های انجام شده توسط کنس و همکاران (۲۰۱۸) می توان چنین استنباط نمود که برانگیختگی استرس بر فرسودگی و کیفیت حسابرسی تاثیر دارد. از این رو، نتایج این فرضیه با نتایج پژوهش کنس و همکاران (۲۰۱۸) همسو نبوده و مطابق با چارچوب نظری پژوهش نیست. نتایج فرضیه ششم نشان داد که فرسودگی تاثیر معنی داری بر کیفیت حسابرسی دارد. بر اساس مبانی نظری پژوهش و به استناد به نتایج پژوهش های انجام شده توسط کنس و همکاران (۲۰۱۸) می توان چنین استنباط نمود که فرسودگی تاثیر معنی داری بر کیفیت حسابرسی دارد. از این رو، نتایج این فرضیه با نتایج پژوهش کنس و همکاران (۲۰۱۸) همسو بوده و مطابق با چارچوب نظری پژوهش می باشد. نتایج فرضیه هفتم الی یازدهم نشان داد که کیفیت حسابرسی بر انعطاف پذیری، فشار کاری بر فرسودگی، فشار کاری بر فرسودگی، نقش ابهام بر برانگیختگی استرس و نقش ابهام بر فرسودگی تاثیر معنی داری ندارد. از این رو، نتایج این فرضیه ها با نتایج پژوهش کنس و همکاران (۲۰۱۸) همسو نبوده و مطابق با چارچوب نظری پژوهش نیست.
- یافته های پژوهش گویای آن است که انعطاف پذیری موجب افزایش فرسودگی و کیفیت حسابرسی می شود. همچنین، طبق نتایج پژوهش فرسودگی موجب کاهش کیفیت حسابرسی می شود. از این رو به مدیران موسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی پیشنهاد می شود که توجه بیشتری به بحث انعطاف پذیری و فرسودگی داشته باشند و آن را در برنامه های حسابرسی خود لحاظ نمایند. همچنین پیشنهاد می شود در مطالعات آتی، نقش مکانیزم های حاکمیت شرکتی و انعطاف پذیری بر استرس حسابرسان انجام گیرد.

فهرست منابع

- * ارباب سلیمانی، عباس، اصول حسابرسی، جلد اول (نشریه شماره ۸۷)، انتشارات سازمان حسابرسی، چاپ بیست و یکم، تهران، ۱۳۸۵
- * خاکی، غلامرضا، روش تحقیق در مدیریت، انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی، چاپ سوم، تهران، زمستان، ۱۳۸۳
- * شباهنگ، رضا، حسابرسی عملکرد مدیریت (نشریه شماره ۹۸)، انتشارات سازمان حسابرسی، چاپ چهارم، تهران، ۱۳۸۶
- * صفار، حسابرسی عملیاتی (نشریه شماره ۱۱۲)، انتشارات سازمان حسابرسی، چاپ چهارم، تهران، ۱۳۸۵
- * Alderman and deitrick , auditors perceptions of time budget pressures and premature sign-offs ; a replication and extent ion, auditing: a journal of practice and theory, 1982, pp.54-68
- * Azad , time budget pressure and filtering of time practices in internal auditing, auditing, managerial auditing journal, vol.9 , no.6 , 1994, pp. 17-25
- * Beattie, and Fearnley, “Auditor changes and tendering: UK interview evidence”, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 11 No. 1, 1998, pp. 72-98
- * Breda Sweeney and Bernard pierce , Management control in audit firms A qualitative examination , Accounting, Auditing & Accountability Journal Vol. 17 No. 5, 2004, pp. 779-812
- * Buchheit, S., W. Pasewark, and J. Strawser. Evidence from auditors about the causes of inaccurate budgets: Do clients cause budget overruns? Advances in Accounting 22, 2006: pp.45-68

- * Helen rananaus kas, op. cit, pp. 124-131
- * Herrbach, O. (2001). Audit quality, auditor behaviour and the psychological contract. *The European Accounting Review*, 10, 787-802.
- * Houston , the effect of fee pressure and client risk on audit seniors time budget decisions, auditing: a journal of practice and theory 18, 1999, pp. 70-86
- * 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.
- * Kahn , M.S, CIA cos fm. Cgap, www.portlandonline.com/auditor/audit services, 2007
- * Kelly and margheim ,the impact of time budget pressure, personality, and leadership variables on dysfunctional auditor behavior, auditing a journal of practice and theory 9, 1990, pp. 21-42
- * Kelly and margheim, the effect of audit billing arrangement on underreporting of time and audit quality reduction acts. *advances in accounting* , 1987, pp. 221-223
- * Leung, K., Tong, K. and Ho, S.S., "Effects of interactional justice on egocentric bias in resource allocation decisions", *Journal of Applied Psychology*, Vol. 89, 2004, pp. 405-15
- * Little, H.T., Magner, N.R. and Welker, R.B., "The fairness of formal budgetary procedures and their enactment: relationships with managers' behavior", *Group & Organization Management*, Vol. 27, 2002, pp. 209-25.
- * Malone, C. F., & Roberts, R. W. (1996). Factors associated with the incidence of reduced audit quality behaviors. *Auditing*, 15(2), 49-64.
- * McNair, ET all, the management control dilemma in public accounting and its impact on auditor behavior, *accounting, organization and society* 16, 1991. pp. 635-653
- * Michael ,lettredge , Jean C. Bedard, Karla M. Johnston, *Empirical Tests of Audit Budget Dynamics*, School of Business, University of Kansas, 2007
- * Nace R. Magner et al, The case for fair budgetary procedures , *Managerial Auditing Journal* Vol. 21 No. 4, 2006 ,pp. 408-419
- * Nouri, H. 1994, "Using organizational commitment and job involvement to predict budgetary slack: a research note", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 19, pp. 289-95.
- * Otley and peirse , Auditor time budget pressure: consequences and antecedents *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 9 No. 1, 1996, pp. 31-58.
- * Otley, "The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5, 1980 pp. 413-28
- * Otley, and Pierce, "The operation of control systems in large audit firms: an empirical investigation", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 15 No. 2, 1996, pp. 65-84
- * Palmrose, the relation of audit contract type to audit fees and hours, the *accounting review*, vol.64, no.3, 1989, pp 488-499
- * Carl j. pacini, PhD, Florida golf coast university, <http://ruby.fgcu.edu/courses/cpacini>, chapter7, 2007
- * Charles f. Malone, Factors Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors auditing: a journal of practice & theory, Vol. 15, No 2, Fall 1996
- * 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.
- * Covaleski, M.A., Evans, J.H, Luft, J.L. and Shields, M.D., "Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 15, 2003, pp. 3-49
- * David t. Otley, Bernard j. pierce , "Auditor time budget pressure: consequences and antecedents", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 9 ,No. 1, 1996, pp. 31-58
- * 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.
- * DeZort, 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.
- * Edvard b.deakin. *Cost accounting*, 2 Th, edition Irwin 1987.p 723
- * 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.
- * el hady , examination of an integrated expectancy model for auditors behavior under time budget pressure, PhD dissertation north Texas state university, 1985
- * 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.
- * Gist and Davidson , an exploratory study of the influence of client factors on audit time budget variances, auditing : journal of practice and theory, vol.18, no.1spring 1999, pp. 101-116
- * 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.

- * Power, M.K., "Auditing and the production of legitimacy", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28 No. 4, 2003, pp. 379-94.
- * 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*.
- * Staley, A.B. and Magner, N.R. (n.d.), "Budgetary fairness, supervisory trust, and the propensity to create budgetary slack: testing a social exchange model in a government budgeting context", *Advances in Accounting Behavioral Research*, in press.2002
- * Sweeney, B., and B. Pierce. Good hours, bad hours and auditors' defense mechanisms in audit firms. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 19, 2006: pp .858-892.
- * Vander and stede "The relationship between two consequences of budgetary controls budgetary slack creation and managerial short-term orientation", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 25, 2000 pp. 609-22.
- * Weick, K. E. (1983). Stress in accounting systems. *The Accounting Review*, 58, 350-369.
- * Weitzman, M.L. The "ratchet principle" and performance incentives. *The Bell Journal of Economics* 11:302-308. 1980.
- * Wentzel, K., "The influence of fairness perceptions and goal commitment on managers' performance in a budget setting", *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 14, 2002, pp. 247-71
- * 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. Britt, T. W., & Jex, S. M. (2015). *Thriving under stress: Harnessing demands in the workplace*. New York, NY: Oxford University Press.



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 12/ No. 47/ Autumn 2023

The role of flexibility in audit quality

Asghar Amiri

Ph.D Student in Accounting, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran.
Asgar.ameeri@gmail.com

Nader Rezaei

Assistant Professor, Department of Accounting, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran.
Naderrezaeimiyandoab@gmail.com

Asgar Pakmaram

Associate Professor, Department of Accounting, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran.
pakmaram@gmail.com

Rasoul Abdi

Assistant Professor, Department of Accounting, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran.
abdi_rasool@yahoo.com

Abstract

The main role of the independent auditor is to trust and validate the financial statements. Financial statements are the center of gravity and focus of financial reports and information. Financial statements are known as the tools of accountability and decision making. These forms are useful in decision making and accountability when they are reliable, transparent and of appropriate quality. The main purpose of this study was to explain the relationship between flexibility and poor audit quality with the role of stress paradigm and to explain the relationship between flexibility and poor audit quality with the role of stress paradigm with a structural modeling approach. The present study is inductive in terms of orientation, application and approach and its methodological goal is to discover order. The statistical population of this study includes 101 independent auditors working in the audit organization and other auditing firms and the data collection tool is a standardized questionnaire. The results showed that auditor flexibility and burnout have a significant effect on audit quality.

Keywords: Audit quality, stress paradigm, audit flexibility

