



فصلنامه علمی پژوهشی دانش سرمایه‌گذاری  
سال دهم / شماره چهل‌ام / زمستان ۱۴۰۰

## طراحی الگوی شناسایی عوامل برانگیختگی استرس حساب‌رسان

### اصغر امیری

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

### نادر رضایی

استادیار گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران  
Naderrezaeimiyandoab@gmail.com

### عسگر پاک‌مرام

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

### رسول عبدی

استادیار گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران  
abdi\_rasool@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۱/۰۷ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۲/۱۸

### چکیده

پیچیده شدن معاملات تجاری و تقاضا برای اطلاعات مربوط و قابل اتکا در تصمیم‌گیری، نظامی منصفانه از جریان اطلاعات میان پاسخگو و پاسخ خواه را ضروری می‌سازد. به کارگیری معیارهای مناقصه در استفاده از خدمات اعتبار دهی، اجرای حسابرسی در فشار بودجه زمانی، تلاش در جلب رضایت صاحبکار و رسوایی‌های مالی واحد‌های تجاری، قضاوت‌های اعمال شده را با تردید مواجه می‌سازد. در حال حاضر شرایط علی، مداخله‌گر و زمینه‌ای، راهبردها و پیامدهای برانگیختگی استرس حساب‌رسان مورد بررسی و کنکاش نگرفته است. بنابراین در این پژوهش تلاش شده است تا الگوی برانگیختگی استرس حساب‌رسان به روش نظریه‌پردازی زمینه بنیان طراحی گردد. این پژوهش، از نوع کیفی و اکتشافی است. این پژوهش به‌وسیله مصاحبه با افراد خبره در حوزه مبانی نظری حسابرسی و روانشناسی اجرا شده و با انجام ۱۷ مصاحبه در سال ۱۳۹۹ به روش نمونه‌گیری گلوله برفی، به اشباع رسیده است. نتایج پژوهش نشان داد که مهم‌ترین شرایط علی که موجب برانگیختگی استرس حساب‌رسان می‌شوند، به ترتیب عبارت است از: عدم انعطاف‌پذیری، انحرافات بودجه زمانی، کنترل مدیریت در موسسات حسابرسی، کمبود نیروی متخصص، سطح برآورد خطر، ابهام در رفتار فرصت طلبانه و ریسک صاحبکار، اندازه کار حسابرسی، فشار محیطی صاحبکار، عدم کامل بودن سیستم‌های حسابداری و کنترل‌های داخلی، درجه همکای کارکنان صاحبکار و جدید بودن صاحبکار. طبق نظر خبرگان عدم وجود ویژگی انعطاف‌پذیری در حساب‌رسان یکی از عوامل موثر بر برانگیختگی استرس حساب‌رسان می‌باشد.

**واژه‌های کلیدی:** برانگیختگی استرس، رویکرد نظریه بنیان، کیفیت 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<sup>۱</sup> ۲۰۰۳). این اطمینان بخشی در قالب گزارش حسابرسی انتشار می یابد. محصل 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<sup>۲</sup>، ۲۰۰۵). کپلند<sup>۳</sup> (۲۰۰۵) معتقد است هرچند تأثیر رفتارهای غیرحرفه‌ای 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). برداشت ها از وسعت و کیفیت خدمات با منبع حسابرس منسوب به شرکت های حسابرسی رقیب از اهمیت زیادی برای مدیریت مشتری در زمان تصمیم گیری در مورد نگهداری حسابرسی برخوردار است (هکنبراک و هوگان<sup>۴</sup>، ۲۰۰۵). (داف<sup>۵</sup>، ۲۰۰۹) استدلال می کند که مسائل فعلی «جهانی شدن تجارت، تجاری کردن رویه ها و نارضایتی ذینفعان 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<sup>۶</sup>، ۲۰۰۷). برداشت های مشتریان از کیفیت خدمات با مقاصد یا تصمیمات برای ادامه خرید خدمات از همان ارائه دهنده در ارتباط می باشد. در نتیجه، به منظور بهبود احتمال آنها از نگهداشتن سهمیه، شرکت های ممیزی باید هم با کیفیت خدمات ارائه شده و هم با برداشت مشتریان از کیفیت این خدمات در ارتباط باشند (گای، هریس و ویلیامز<sup>۷</sup>،

۱۹۷۹). این پژوهش در پی پاسخ به این سؤال است که چه الگویی برای شناسایی عوامل برانگیختگی استرس حسابرسان مناسب است؟ به‌منظور پاسخ به این سؤال، از رویکرد زمینه بنیان استفاده می‌شود. در حقیقت مطالعه حاضر مفهوم جدیدی از کیفیت حسابرسی را معرفی می‌کند. از این رو، انتظار می‌رود نتایج پژوهش حاضر بتواند به مدیران موسسات حسابرسی، حسابرسان، تحلیل‌گران مالی، سرمایه‌گذاران و سایر ذی‌نفعان در درک بهتر پارادایم استرس کمک کرده و آن‌ها را در اتخاذ تصمیم‌ها کمک نماید. این پژوهش با طرح مبانی نظری و پیشینه پژوهش‌های مرتبط با موضوع و همچنین تبیین روش پژوهش و سوال‌های برگرفته از مسئله و مبانی نظری پژوهش ادامه یافته و سپس به تشریح نتایج آزمون سوالات پرداخته است؛ و در نهایت نتیجه‌گیری و پیشنهادها بیان می‌گردد.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

از کیفیت حسابرسی تعریف‌های گوناگونی کرده‌اند. در ادبیات حرفه‌ای کیفیت حسابرسی در رابطه با میزان رعایت استاندارد‌های حسابرسی مربوطه تعریف می‌شود. در مقابل پژوهشگران حسابداری ابعادی چندگانه برای کیفیت حسابرسی قائلند و این ابعاد اغلب به تعاریفی که ظاهری متفاوت دارند منجر می‌شود عمومی‌ترین تعریف‌ها از کیفیت حسابرسی عناصر زیر را در بر می‌گیرد:

- احتمال وجود اشتباهات عمده در صورت‌های مالی که حسابرس بتواند آنها را کشف و گزارش کند.
- احتمال این که حسابرس برای صورت‌های مالی حاوی اشتباهات با اهمیت گزارش مشروط صادر نکند.
- سنجش‌های توان حسابرس در کاهش اشتباهات و تحریفات جانبدارانه و بهبود کیفیت داده‌های حسابداری.
- دقت اطلاعاتی که حسابرس 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 استفاده‌کنندگان از استقلال آنها را در بر می‌گیرند (علوی طبری و همکاران، ۱۳۸۸). کیفیت حسابرسی را در دو بخش یعنی توانایی نظارت حسابرس و حس شهرت حسابرس، تعریف می‌گردد. توانایی نظارت حسابرس به توانایی حسابرس برای بهبود کیفیت اطلاعات و اثبات مشکلات اندازه‌گیری مستقیم مربوط می‌شود. حسن شهرت حسابرس بر مبنای شناخت ذی‌نفعان قرار دارد. از دیدگاه نظری چندین دلیل برای رابطه مستقیم مورد انتظار بین حسن شهرت حسابرس، که شاخص آن اندازه‌موسسه حسابرسی می‌باشد، و توانایی نظارت حسابرس وجود دارد. حسابرسان بزرگتر، صاحبکاران بیشتری دارند و این امر موجب وقوع زیان‌های بیشتر از عملکرد حسابرسی با کیفیت می‌شود. همچنین دی‌آنجلو استدلال می‌کند که هزینه‌های ارزیابی کیفیت سبب می‌گردد تا حسابرسان در یکنواخت نمودن سطح کیفیت متخصص گردند. موسسه‌های حسابرسی بزرگ در واکنش به هزینه‌های ارزیابی و هزینه‌های کاهش استقلال ایجاد شدند. از این رو بر اساس استدلال دی‌آنجلو استقلال حسابرس از کیفیت حسابرس مشتق می‌شود (علوی و همکاران، ۱۳۸۸).

یک استدلال مرتبط اما متمایز، این است که موسسات حسابرسی می‌توانند در مقام مقایسه با موسسات کم اعتبارتر و کوچک تر حسن شهرت بیشتری را وثیقه‌گذارند و با احتمال کمتری از اشتباهات با اهمیت با مخاطره دعوی حقوقی چشم پوشند. سایر استدلال‌ها به قابلیت استفاده از منابع مربوط می‌شود. برای مثال دوپاچ و سیمونچ<sup>۸</sup> (۱۹۸۲) استدلال می‌کنند که کیفیت حسابرسی تابعی از تعداد رویه‌های حسابرسی انجام شده و تعداد حسابرسان می‌باشد و مؤسسات حسابرسی بزرگ به طور واضح منابع بیشتری را برای هدایت آزمون‌های 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<sup>۹</sup> (۱۹۹۳) بیان می‌کنند که اکثر پژوهش‌های 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<sup>۱۰</sup> (۱۹۹۳) ادعا می‌کنند در هنگامی که حسابرسان با کیفیت تر (کم کیفیت تر) انتخاب می‌شوند، 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 حسابرس، که متضمن کیفیت حسابرس می‌باشد، مورد شناسایی قرار می‌دهد. آنها استدلال می‌کنند که مدیران برای حداقل کردن تفاوت بین سود پیش بینی شده و سود گزارش شده انگیزه دارند و از اقلام تعهدی و سایر رویه‌های حسابداری احتیاطی برای دستکاری سود گزارش شده و در جهت کمینه کردن این تفاوت استفاده می‌کنند.

به هر حال، آن دسته از صاحبکارانی که حسابرسان با کیفیت را استخدام می‌کنند در جهت کمینه کردن اشتباهات پیش بینی، فرصت کمتری را برای استفاده از اقلام تعهدی دارند. آنان بر اساس داده‌هایی بازارهای کانادا متوجه شدند صاحبکاران حسابرسان صاحب نام در مقام مقایسه با صاحبکارانی که از چنین حسابرسانی برخوردار نیستند، اشتباه‌های پیش بینی بیشتری دارند. دیویدسون و نئو در زمان تفسیر نتایج اختطاریه‌ای منتشر ساختند. نتایج مطالعات آنها از این فرضیه اصلی حمایت کرد که پیش بینی‌های 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 می‌انجامد و بیانگر نیاز به پژوهش‌های بیشتر است (وتیکینس<sup>۱۱</sup> و همکاران، ۲۰۰۴). یافته‌های دیویدسون و نئو از نتایج تحقیق فرت و اسمیت<sup>۱۱</sup> (۱۹۹۲) که با تجزیه و تحلیل پیش بینی‌های سود اولین عرضه عمومی سهام شرکت‌های نیوزلندی، رابطه‌ای بین حسن شهرت حسابرس، و دقت پیش بینی‌های مدیریت مشاهده نکردند، متفاوت است. ممکن است که تفاوت‌های بین نظام‌های حقوقی کانادا و نیوزلند علت تفاوت‌های این مطالعات باشد (فرت و اسمیت، ۱۹۹۲).

مطالعات بعدی از رابطه معکوس بین حسابرسان دارای نام تجاری و تمایل برای مدیریت سود حمایت می‌کند. برای مثال، بکر و همکاران<sup>۱۲</sup> (۱۹۹۸) دریافتند که ذخایر احتیاطی برای صاحبکارانی که حسابرسان صاحب نامی ندارند در مقام مقایسه با حسابرسان صاحب نام بیشتر است. فرانسیس و همکاران<sup>۱۳</sup> (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 می‌شوند. 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 می‌دهند (وتیکینس و همکاران، ۲۰۰۴). اشتباهات پیش بینی مدیریت و ذخایر احتیاطی در مطالعات مذکور می‌توانند 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 می‌دهند. همچنین این امر آن دسته از صاحبکارانی را که به دنبال حسابرسان دارای نام تجاری می‌باشند تحریک می‌کند. محتمل است که برخی از محرک های طرف تقاضا (مثل استراتژی های ریسک صاحبکار) با تغییر هر دو عامل کیفیت اطلاعات و حسن شهرت حسابرس تغییر نماید. پژوهش های آتی در این زمینه در جهت پیوند توانایی نظارت حسابرس با محدودیت های مدیریت سود و شفاف ساختن ماهیت رابطه بین حسابرسان و صاحبکاران آنها انجام می‌شود (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 می‌کند: عامل انگیزشی، عامل کنترلی و 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 می‌گردد. در حرفه حسابرسی نوعاً مشاهده می‌شود که استفاده از بودجه زمانی به دلیل مورد سوم بوده که هدف اصلی آن کنترل زمان حسابرسی است. دلایل کنترل و کاهش زمان حسابرسی متنوعند. مثلاً، هدف مدیر پروژه می‌تواند 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 می‌نمایند، که در این صورت شرایط رقابتی عامل اصلی کنترل زمان انجام خدمات می‌باشد (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 می‌تواند 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 نمی‌شود، 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 نمی‌باشند، در عوض حسابرسان به وسیله رویه ها و قواعد قراردادی که حرفه را هدایت می‌کنند، پشتیبانی می‌شوند و زمینه پیشرفت در سازمان برایشان فراهم می‌شود. 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 (سوینر، 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 نمی‌گیرد 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 به گونه مناسب هدایت کرده اند یا نه ناشی می‌شود (پاور، ۲۰۰۳). قضاوت حرفه ای یکی از عوامل اصلی در نقش اعتباردهی یک حسابرسی می‌باشد. هنگامی که با محدودیتهای منابع مواجه می‌شویم و یا با اقلام زیادی برای رسیدگی روبه رو می‌شویم و یا حجم کارها زیاد می‌شود، این قضاوت حرفه ای 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 حرفه ای 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).

قضاوت حرفه ای در حسابرسی به معنای اظهار نظر معقول و حکم کردن مستدل درباره موضوعات حسابداری و حسابرسی به وسیله شخصی است که هم تحصیلات و تجربه ارزشمندی دارد و هم ویژگی‌های لازم برای اظهار نظرهای بی طرفانه را دارا است. قضاوت حرفه ای یکی از عناصر اصلی حسابرسی است. حسابرسان هم درباره استفاده درست و به جای تهیه کنندگان گزارشهای مالی از استانداردهای حسابداری و هم در مورد چگونگی انجام کار حسابرسی باید پیوسته از قضاوت حرفه ای خود استفاده کنند (بستانیان، ۱۳۸۶). قضاوت حرفه ای باید از روی دلیل باشد و کسی مجاز به انجام آن است که قادر به دستیابی به دلایل لازم برای حکم خود باشد و شرط صدور فتوا، مجتهد بودن است که نیاز به دانش، فتوا، استدلال و پرهیزکاری دارد. با توجه به مراتب بالا تعریف زیر مورد نظر این تحقیق است قضاوت حرفه ای در حسابرسی به معنای اظهار نظر معقول و حکم کردن مستدل درباره موضوعات حسابداری و حسابرسی به وسیله شخصی است که هم تحصیلات و تجربه ارزشمندی دارد و هم ویژگیهای لازم برای اظهار نظرهای بی طرفانه را دارا است (بستانیان، ۱۳۸۷).

قضاوت حرفه ای در حسابرسی به کارگیری دانش مربوط و تجربه در محدوده ای است که به وسیله استانداردهای حسابداری و حسابرسی و آیین رفتار حرفه ای تعیین شده، تا زمانی که می‌توان بین اقدام‌های جایگزین، یکی را انتخاب کرد، تصمیم مناسبی گرفته شود. حسابرسی حرفه ای است که شباهت زیادی به قضاوت در دادگاه‌ها دارد. هم قاضی و هم حسابرس با ادعاهایی مواجه هستند، شواهد پشتوانه ادعا را جمع‌آوری و ارزیابی می‌کنند و نهایتاً براساس معیارهایی که در اختیار آن‌ها قرار داده شده نظر می‌دهند و قضاوت می‌کنند. هر دوی آن‌ها در اظهار نظر و قضاوت خود باید انصاف را رعایت کنند. رویکرد استاندارد برای اعمال قضاوت حرفه ای وجود ندارد، اما اعمال قضاوت حرفه ای درست در انجام وظیفه یک حسابرس، عامل برجسته ای است و افزایش مهارت در قضاوت برای حسابرسان اساسی است (دونالد و همکاران، ۲۰۱۳).

## ۲-۱- پیشینه تجربی

کینی و شپاردسون<sup>۱۴</sup> (۲۰۱۱)، معتقدند که الزامات گزارش مدیران در مورد اثربخشی کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، می تواند برای بهبود گزارشگری مالی موثر باشد.

بدارد و گراهام<sup>۱۵</sup> (۲۰۱۱)، به نقش موثر گزارش حسابرس مستقل در شناسایی ضعف های بااهمیت در نظام کنترل های داخلی شرکت پرداخته اند و به این نتیجه دست یافتند که گزارش حسابرس مستقل بر ضعف کنترل های داخلی شرکت ها تاثیر منفی دارد. ضعف های بااهمیت، ضعف هایی است که مانع از اثربخشی کنترل داخلی می شود 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.

لنارد و یو<sup>۱۶</sup> (۲۰۱۲)، ارتباط بین کیفیت حسابرسی و تصمیمات سرمایه گذاری را در میان شرکت های چینی حسابرسی شده از سوی چهارموسسه بزرگ حسابرسی، مورد بررسی قرار دادند. نتایج آن ها نشان داد که نسبت بیش سرمایه گذاری برای شرکت هایی که از دوره تصدی بیشتری برخوردارند، پایین است و برای شرکت هایی که دوره تصدی کمتری دارند، بیش سرمایه گذاری در حدود ۷۰ درصد است. در نتیجه شرکت هایی که دوره تصدی طولانی تری دارند، کارایی سرمایه گذاری به طور چشمگیری بالا است.

وانگ<sup>۱۶</sup> و همکاران (۲۰۱۶)، به بررسی تاثیر کیفیت کنترل های داخلی بر کیفیت حسابرسی و مدیریت سود پرداخته اند. یافته های آن ها نشان داد که کیفیت کنترل های داخلی از مدیریت سود می کاهد و موجب بهبود کیفیت حسابرسی می شود.

ویتمن<sup>۱۷</sup> (۲۰۱۸)، در پژوهشی به بررسی تاثیر گزارشگری پایدار بر سودآوری شرکت ها از سال ۲۰۱۵ تا سال ۲۰۱۶ پرداخته و به این نتیجه دست یافته است که گزارشگری پایدار موجب افزایش بازده حقوق صاحبان سهام، بازده دارایی ها و حاشیه سود شرکت ها می شود.

پکنس و همکاران (۲۰۱۸)، به بررسی ارتباط بین انعطاف پذیری و ضعف کیفیت حسابرسی با نقش پارادایم استرس پرداخته و به این نتیجه دست یافته اند که انعطاف پذیری موجب کاهش کیفیت حسابرسی و همچنین موجب کاهش استرس حسابرسان می شود.

کنس و همکاران (۲۰۱۹) به آنالیز ارتباط بین تاب آوری و کاهش کیفیت حسابرسی با نقش پارادایم استرس حسابرسان پرداخته و به این نتیجه دست یافته اند که با افزایش تاب آوری شرکت ها، میزان برانگیختگی استرس حسابرسان نیز افزایش و از این رو کیفیت حسابرسی نیز کاهش می یابد.

رضانی 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.

### ۳- پرسش‌های پژوهش

در راستای دستیابی به هدف اصلی پژوهش که به دنبال اثبات یا رد ادعای خاصی نبوده و صرفاً در پی طراحی الگوی منسجم برانگیختگی استرس حسابرسان است، طرح فرضیه برای پژوهش حاضر ضرورتی ندارد و اهم تلاش، صرف پاسخگویی به پرسش‌های پژوهش می‌شود. بر اساس این، پرسش‌های فرعی پژوهش به شرح زیر طرح می‌شوند:

- ◀ پرسش اول: شرایط علی، مداخله گر و زمینه ای شناسایی عوامل برانگیختگی استرس حسابرسان چیست؟
- ◀ پرسش دوم: راهبردهای شناسایی عوامل برانگیختگی استرس حسابرسان چیست؟
- ◀ پرسش سوم: پیامدهای برانگیختگی استرس حسابرسان چیست؟

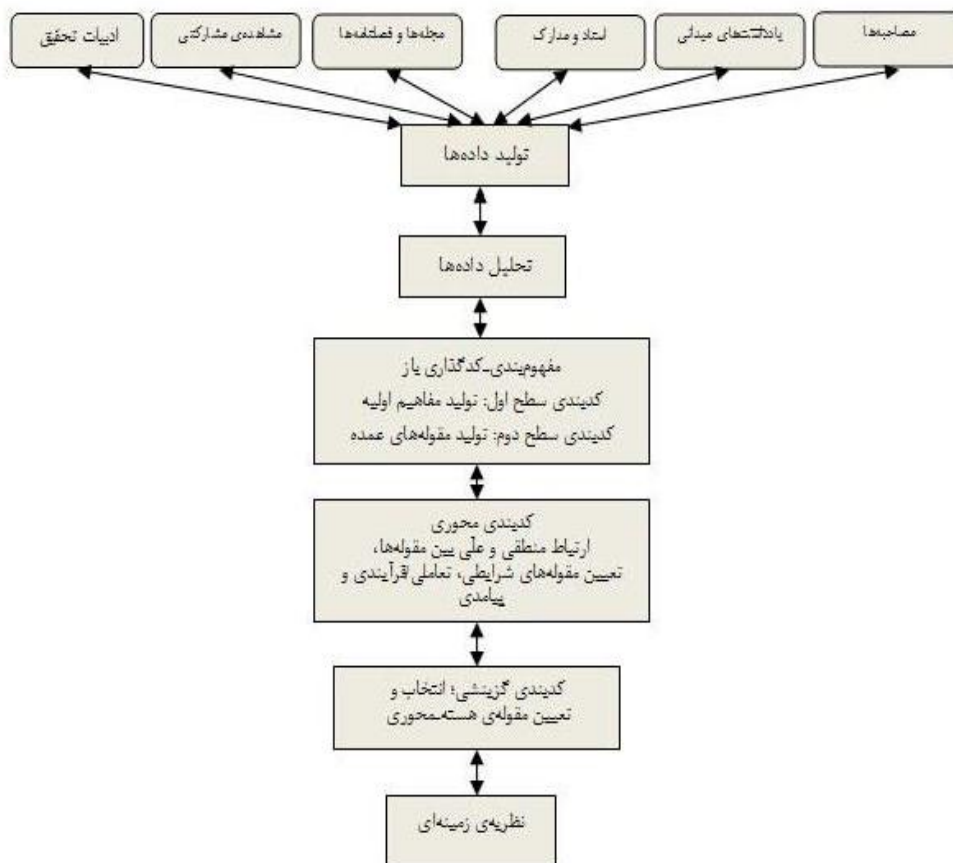
### ۴- روش‌شناسی

هدف پژوهش حاضر، طراحی الگوی برانگیختگی استرس حسابرسان از نظر خبرگان به روش نظریه‌پردازی زمینه بنیان است. در نتیجه از منظر بعد زمانی، مقطعی است؛ زیرا مصاحبه‌ها در سال ۱۳۹۸ و ۱۳۹۹ انجام شده‌اند. از منظر هدف، به دلایل پیش رو از نوع اکتشافی است؛

- (۱) پژوهشی با موضوع طراحی الگوی برانگیختگی استرس حسابرسان، با روش این پژوهش (نظریه‌پردازی زمینه بنیان) در کشور انجام نشده است؛
- (۲) نتایج این پژوهش به ارائه یک نظریه منتج می‌شود؛
- (۳) یافته‌های این پژوهش دانش موجود را در زمینه برانگیختگی استرس حسابرسان توسعه می‌دهد.

این پژوهش، از منظر فرایند اجرا (نوع داده‌ها)، از نوع کیفی است؛ زیرا در این روش پژوهش، بخش اول (داده‌ها)، از منابع مختلفی مانند مصاحبه، مشاهده و مشارکت گردآوری می‌شود که در این پژوهش نیز داده‌ها با مصاحبه جمع‌آوری شده‌اند. همچنین در روش پژوهش کیفی، بخش دوم شامل روش‌های تحلیلی و تعبیر و تفسیری است که برای رسیدن به یافته‌ها یا نظریه‌ها به کار می‌رود. این روش‌ها شامل شیوه‌های مفهوم‌پردازی از داده‌ها است که به "کدگذاری" مرسوم است. در این پژوهش نیز از روش‌های کدگذاری باز، محوری و انتخابی استفاده شده است. بخش سوم روش پژوهش کیفی، عبارت است از گزارش‌های نوشته شده یا ترسیم نمودارها و شکل‌ها با ارائه شفاهی که در این پژوهش از روش نموداری استفاده شده است. همچنین در این پژوهش از منظر نتیجه اجرا از نوع بنیادی است که باهدف کشف ماهیت پدیده‌ها انجام می‌شود. از منظر منطق اجرا (یا نوع استدلال) از نوع استقرایی است؛ زیرا در این پژوهش مصاحبه‌شوندگان با توجه به تجربه‌های خود درباره نتایج پدیده‌ها توضیحات خود را ارائه می‌کنند.





شکل (۱): مراحل انجام تحقیق بر اساس نظریه زمینه بنیان

(کلاین، ۲۰۱۱)

مهم‌ترین دلیل انتخاب روش نظریه زمینه بنیان آن است که:  
 اول: زمانی که درباره حوزه مورد مطالعه تقریباً چیز شناخته شده کمی وجود داشته باشد.  
 دوم: زمانی که پژوهشگر به فهم ادراکات و تجارب مشارکت‌کنندگان در مورد خاصی را داشته باشند و سوم:  
 زمانی که هدف پژوهشگر گسترش یک نظریه جدید باشد (ابو المعالی، ۱۳۹۱).  
 از طرفی با توجه به اهداف ذکر شده، این پژوهش به دنبال آن است تا با به‌کارگیری نظریه زمینه بنیان، فهم و آگاهی مناسبی از برانگیختگی استرس حسابرسان ارائه نماید.  
 در این پژوهش از گروه‌های کانونی قبل از انجام پژوهش، مصاحبه‌های زمینه‌ای صورت می‌پذیرد. برای این منظور از تعدادی متخصصین مالی و خبرگان مصاحبه به‌عمل آمده و بینش‌های به‌دست‌آمده حاصل این مصاحبه اولیه

به‌منظور توسعه و بهبود رهنمود مصاحبه، استفاده می‌گردد. بعد از انجام مصاحبه گروه‌های کانونی، رهنمود مصاحبه تهیه گردیده تا نسبت به دستیابی:

(الف) یکنواختی و پوشش پرسش‌های پژوهش (موضوعات موردپژوهش)،

(ب) کاهش سوگیری‌های محقق نسبت به مسائل از پیش پنداشته و

(ج) طرح پرسش‌های کلیدی به‌منظور کاویدن تجارب مشارکت‌کنندگان، اطمینان حاصل گردد.

شایان‌ذکر است رهنمود مصاحبه در اختیار چند تن از صاحب‌نظران دانشگاهی و حرفه قرار گرفته و نظرات ایشان اخذ و اصلاحات نهایی به وجود خواهد آمد. مصاحبه‌ها نیمه ساختاریافته و در اغلب موارد مصاحبه‌شونده برای پاسخ‌های باز و مستقل ترغیب می‌گردد. در مصاحبه نیمه ساختاریافته سؤال‌ها از قبل طراحی و هدف کسب اطلاعات عمیق از مصاحبه‌شونده هست و در هر پاسخ ممکن است با سؤال‌های دیگر موردبررسی بیشتر قرار گیرد.

هدف پژوهش حاضر این است که عوامل مؤثر بر برانگیختگی استرس حساب‌برسان از دیدگاه گروه‌های مختلف که چهار گروه عمده درگیر با حساسی که شامل: حسابداران رسمی و مدیران موسسات حساسی، مدیران نهادهای نظارتی و قانون‌گذار در بازار سرمایه، خبرگان حساسی و روانشناسی و اعضای هیئت‌علمی دانشگاه. بر اساس تئوری زمینه‌بنیان شناسایی شود. این چهار گروه عمده بر اساس زنجیره تأمین برانگیختگی استرس انتخاب‌شده‌اند. درواقع زنجیره تأمین برانگیختگی استرس به افراد و فرایندهایی اشاره دارد که در برانگیختگی استرس حساب‌برسان می‌توانند نقش داشته باشند. در این زنجیره همه اجزا باید دارای ارتباطی نزدیک باشند تا به تقلیل برانگیختگی استرس و در نهایت به افزایش کیفیت موسسات حساسی بیانجامد. درواقع در پژوهش حاضر مبنای ارائه الگوی عوامل مؤثر بر برانگیختگی استرس حساب‌برسان مصاحبه از خبرگان حرفه‌های مورد اشاره بر طبق نوعی از پژوهش کیفی به نام نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان و مدل جامع حاصل از آن می‌باشد. به نظر می‌رسد انجام تحقیقی در ایران به‌منظور کشف و شناسایی عوامل و سازوکارهای حاکم برانگیختگی استرس حساب‌برسان از دید گروه‌های مختلف با استفاده از تئوری زمینه‌بنیان می‌تواند علاوه بر گشایش چشم‌انداز جدید در مورد تحقیقات مربوط به زمینه پژوهش، زمینه لازم برای ارتقاء کیفیت حساسی را فراهم سازد. با توجه به مطالب عنوان‌شده، پرسش اصلی که این تحقیق به دنبال یافتن پاسخ برای آن می‌باشد، این است که الگوی بهینه برانگیختگی استرس حساب‌برسان از دیدگاه گروه‌های مختلف کدام است؟

## ۵- یافته‌های پژوهش

اجرای نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان به‌طور کلی در دو گام اساسی به شرح زیر انجام می‌شود:

**گام اول - گردآوری داده‌ها:** داده‌های اولیه این پژوهش از منبع مصاحبه ساختاریافته با خبرگان و با رویکرد اکتشافی با استفاده از ۳ سؤال کلی و باز به شرح زیر جمع‌آوری شده است:

- چه عواملی برانگیختگی استرس حسابرسان مؤثرند؟ این عوامل می‌تواند مربوط به محیط درون موسسه حسابرسی، محیط بیرون از موسسات حسابرسی باشد( شرایط علی، مداخله‌گر و زمینه‌ای).  
موسسات حسابرسی برای برانگیختگی استرس حسابرسان چه اقداماتی را باید انجام دهند؟(راهبردها).  
برانگیختگی استرس حسابرسان چه تأثیری در سطح موسسات حسابرسی دارد؟(پیامدها)
- گام دوم** - کدگذاری متن و نظریه‌پردازی: فرایند کدگذاری شامل سه سطح است: کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی که در ادامه توضیح داده می‌شود:
- کدگذاری باز: طی کدگذاری باز، داده‌ها به بخش مجزا خرد می‌شوند و برای به دست آوردن مشابهت‌ها و تفاوت‌هایشان بررسی می‌شوند. سپس این مفاهیم بر اساس مشابهت‌هایشان طبقه‌بندی می‌شوند که به این کار مقوله پردازی گفته می‌شود که مقوله، مفهومی است و از سایر مفاهیم انتزاعی‌تر است و بنای نظریه از آن‌ها تشکیل می‌شود. به‌طور خلاصه، نتیجه کدگذاری باز مجموعه‌ای از مقوله‌های مفهومی ایجادشده از داده‌هاست.
  - کدگذاری محوری: در کدگذاری محوری بین مقوله‌های اساسی که در کدگذاری باز گسترش یافته‌اند، در سطح ویژگی‌ها و ابعاد، ارتباطات درونی برقرار می‌شود. در پایان این مرحله، مقوله‌ها برحسب شرایط به‌شرط علی، شرایط مداخله‌گر، شرایط زمینه‌ای، راهبردها و پیامدها تقسیم می‌شوند. مقوله اصلی در این پژوهش برانگیختگی استرس حسابرسان است.
  - کدگذاری انتخابی و خلق نظریه: در این پژوهش مدل ایجادشده با استفاده از نمودار و روایت ارائه می‌شود.

نمونه‌ها در نظریه‌پردازی زمینه بنیان، عموماً به‌صورت هدفمند و به روش گلوله برفی انتخاب می‌شوند. نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای، یعنی انتخاب شرکت‌کنندگانی که به نحوی با یکدیگر پیوند دارند و پژوهشگر را به دیگر افراد همان جامع راهنمایی می‌کنند. به‌بیان دیگر، در مصاحبه، ابتدا تعدادی از اشخاص صاحب‌نظر و دارای تحصیلات و تجربه کافی مرتبط با موضوع پژوهش انتخاب شدند و در پایان مصاحبه از آن‌ها خواسته شد سایر افراد مطلع و صاحب‌نظر در خصوص موضوع پژوهش را معرفی کنند. بر اساس این، تعداد ۱۶ مصاحبه انجام شدند و نمونه‌گیری به اشباع نظری رسید و مصاحبه جدیدی صورت نگرفت. منظور از اشباع نظری، یعنی با انجام آخرین مصاحبه هیچ مفهوم و مقوله جدیدی شکل نگیرد و مصاحبه‌های انجام‌شده برای شروع تحلیل آماری کفایت می‌کند. میانگین مدت‌زمان مصاحبه برای طراحی الگوی منسجم برانگیختگی استرس حسابرسان، حدوداً ۱۴ دقیقه است. برای سنجش روایی و پایایی پژوهش، قبل از شروع مصاحبه‌ها، پس از مصاحبه با ۵ نفر از خبرگان دانشگاه، حرفه و شرکت‌ها و اخذ نظرات آن‌ها، رهنمود مصاحبه تهیه شد و مصاحبه‌ها حول رهنمود مصاحبه صورت گرفت. با افزایش تعداد مصاحبه‌ها، رهنمود مصاحبه‌ها نیز گسترش یافت. روش‌شناسی و انتخاب این افراد بدین شکل است که یا در حوزه حسابرسی دارای پژوهش یا کتاب چاپ‌شده بوده و یا به‌صورت علمی گزارش برانگیختگی استرس را تهیه کرده‌اند. کل مصاحبه‌ها با اجازه

مصاحبه‌شوندگان ضبط شدند و پژوهشگران هر مصاحبه را چندین بار بررسی کردند. به‌منظور اعتبار یافته‌ها، نتایج تحلیل و کدگذاری برخی از مصاحبه‌ها در اختیار ۵ نفر از مشارکت‌کنندگان در پژوهش و ۵ نفر خارج از مشارکت‌کنندگان قرار گرفت. خبرگان عموماً مدل استخراج‌شده را معتبر تلقی کردند.

هدف این پژوهش، طراحی الگوی منسجم شناسایی برانگیختگی استرس حساب‌برسان است. با ۱۶ نفر از خبرگان حوزه مبانی نظری حسابرسی، حسابداران رسمی و مدیران موسسات حسابرسی، مدیران نهادهای نظارتی و قانون‌گذار در بازار سرمایه، خبرگان حسابرسی و اعضای هیئت‌علمی دانشگاه و سایر صاحب‌نظران مصاحبه عمیق صورت گرفت. در نگاره (۱) مشخصات کلی مصاحبه‌شوندگان گزارش شده است.

جدول (۱): اطلاعات جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان

معیار اصلی	جنسیت	رشته تحصیلی		مدرک تحصیلی		تجربه کاری		حوزه تخصص									
		مرد	زن	حسابداری و حسابرسی	مدیریت و مالی	سایر	کارشناسی	کارشناسی ارشد	دکتری	کمتر از ۵ سال	۵ سال تا ۱۰ سال	۱۰ تا ۱۵ سال	بالتر از ۱۵ سال	حساب‌برسان و مدیران موسسات حسابرسی	مختصات حسابرسی	مدیران نهادهای نظارتی و سایر نهادها	اعضای هیئت‌علمی دانشگاه
تعداد	۱۵	۱	۱۳	۱	۱	۱	۱۴	۱	۱	۱	۲	۴	۹	۱۲	۱	۱	۲

### کدگذاری باز:

نتیجه کدگذاری باز مجموعه‌ای از مقوله‌های مفهومی ایجادشده از داده‌ها است. در ادامه چگونگی کدگذاری باز با یکی از مصاحبه‌شوندگان تشریح می‌شود. پس از استخراج مفاهیم از مصاحبه‌ها، مفاهیم بر اساس شباهت و تفاوت دسته‌بندی می‌شوند و مقوله‌ها شکل می‌گیرند. در این پژوهش در مجموع تعداد ۵۹ مفهوم از مصاحبه‌ها استخراج شد که به ۱۸ مقوله اصلی تقلیل یافت. شرح کامل این مقوله‌ها در نگاره (۲) ارائه شده است.

### کدگذاری محوری:

اجزای تشکیل‌دهنده الگوی منسجم شناسایی برانگیختگی استرس حساب‌برسان عبارت است از: شرایط علی، شرایط مداخله‌گر، شرایط زمینه‌ای، راهبردها. در ادامه تمام اجزای الگوی منسجم شناسایی برانگیختگی استرس حساب‌برسان ذکر شده و تفاسیر مرتبط با هر مقوله در نگاره مرتبط خود بیان شده‌اند.

**شرایط علی:**

شرایط علی مقوله‌هایی هستند که مقوله اصلی را به وجود می‌آورند و به وقوع و گسترش پدیده مدنظر کمک می‌کند؛ بیشتر با واژگانی نظیر وقتی که، درحالی که، از آنجاکه و ... به علت ختم می‌شوند (امیر آزاد و همکاران، ۱۳۹۷). طبق نظرات خبرگان، ۱۱ مفهوم اصلی شرایط علی شناسایی برانگیختگی استرس حسابرسان در نظر گرفته شده‌اند. در نگاره (۲) تفاسیر مرتبط با این مقوله گزارش شده‌اند.

**جدول (۲): شرایط علی برانگیختگی استرس حسابرسان**

مقوله	توضیحات
عدم انعطاف پذیری	طبق نظر خبرگان عدم وجود ویژگی انعطاف پذیری در حسابرس یکی از عوامل موثر بر برانگیختگی استرس حسابرسان می باشد.
انحرافات بودجه زمانی	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 زمان حسابرسی است. طبق نظر خبرگان، یکی از عوامل مهم و کلیدی برانگیختگی استرس حسابرسان، فشار بودجه زمانی می باشد.
کنترل مدیریت در موسسات حسابرسی	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 وقواعد 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.
کمبود نیروی متخصص	طبق نظر خبرگان کمبود نیروی متخصص یکی از عوامل موثر بر برانگیختگی استرس حسابرسان می باشد.
سطح برآورد خطر	با توجه به حیاتی بودن درک صحیح ارتباط بین اهمیت و ریسک در حسابرسی، اصولاً اهمیت در

مقوله	توضیحات
	ارتباط با کاربرد اطلاعات توسط استفاده کننده صورتهای مالی مفهوم پیدا می کند. هدف از سطح برآورد خطر، افزایش کارایی و اثربخشی حسابرسی است، زیرا با تعیین نوع و ماهیت، زمان بندی اجرا و حدود آزمون های محتوا به گونه ای معقول و همراه با قابلیت پاسخگویی کامل، رسیدگی ها به میزان مناسبی انجام گردیده و در نتیجه زمان صرف شده به سطح منطقی تری تغییر می یابد.
ابهام در رفتار فرصت طلبانه و ریسک صاحبکار	ریسک صاحبکار خطر وقوع تحریفات بااهمیت و ارائه نادرست در صورتهای مالی را بالا می برد. هر میزان که احتمال وقوع اشتباهات و بی نظمیها بیشتر شود، میزان آزمونهای محتوا جهت اثبات مانده حسابها افزایش می یابد. طبق نظر خبرگان ریسک بالای رفتارهای فرصت طلبانه صاحبکار می تواند باعث به وجود آمدن سطوح پایینی از اعتماد و در نهایت کاهش اعتماد و اتکاء حسابرسان به مدیریت گردد.
اندازه کار حسابرسی	طبق نظر خبرگان اندازه کار حسابرسی یکی از عوامل موثر بر برانگیختگی استرس حسابرسان می باشد.
فشار محیطی صاحبکار	طبق نظر خبرگان فشار محیطی صاحبکار یکی از عوامل موثر بر برانگیختگی استرس حسابرسان می باشد.
عدم کامل بودن سیستم های حسابداری و کنترل های داخلی	طبق نظر خبرگان عدم کامل بودن سیستم های حسابداری و کنترل های داخلی یکی از عوامل موثر بر برانگیختگی استرس حسابرسان می باشد.
درجه همکاری کارکنان صاحبکار	طبق نظر خبرگان هر چقدر میزان همکاری کارکنان صاحبکار در دادن اطلاعات و مدارک لازم به حسابرسان بیشتر باشد، حسابرسان استرس کمتری خواهد داشت.
جدید بودن صاحبکار	شناخت مشتریان جدید ممکن است بسیار مشکل تر از دیگر مشتریان باشد، چرا که برای شناخت سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی و چرخه معاملات شرکت زمان لازم است و این امر باعث برانگیختگی استرس حسابرسان می شود.

### شرایط مداخله‌گر:

شرایط مداخله‌گر، شرایط ساختاری‌اند که به پدیده‌ها تعلق دارند و بر راهبردهای کنش و واکنش اثر می‌گذارند. آن‌ها راهبردها را در درون زمینه خاصی سهولت می‌بخشند یا آن‌ها را محدود و مقید می‌کنند.

### شرایط زمینه‌ای:

شرایط زمینه‌ای، مجموعه خاصی از شرایط است که در یک‌زمان و مکان خاص جمع می‌شوند تا مجموعه اوضاع، احوال یا مسائلی را به وجود آورند که اشخاص با عمل خود به آن‌ها پاسخ می‌دهند (امیر آزاد و همکاران، ۱۳۹۷). بر اساس مصاحبه‌های انجام‌شده، استرس حسابرسان از مقوله‌های زیر به‌عنوان شرایط زمینه‌ای تأثیر می‌گیرد. این شرایط در نگاره (۴) توضیح داده‌شده‌اند.

جدول (۳): شرایط مداخله‌گر برانگیختگی استرس حسابرسان

مقوله	توضیحات
قابلیت کنترل	طبق نظر خبرگان داشتن استعداد قابلیت کنترل توسط حسابرس یکی از عوامل تقلیل برانگیختگی استرس حسابرسان می باشد.
مشارکت	طبق نظر خبرگان وجود مشارکت در تیم حسابرسی یکی از عوامل سهولت در تقلیل برانگیختگی استرس حسابرسان می باشد.
قابلیت تغییر در کار و نوع ارزیابی عملکرد	طبق نظر خبرگان قابلیت تغییر در کار و نوع ارزیابی عملکرد یکی از عوامل موثر بر برانگیختگی استرس حسابرسان می باشد.

جدول (۴): شرایط زمینه ای برانگیختگی استرس حسابرسان

مقوله	توضیحات
قوانین و استانداردها	<p>رسیدگی باید توسط فرد یا افرادی اجرا شود که دارای صلاحیت و آموزش فنی کافی به عنوان حسابرس باشند. برای دستیابی به این مسیر داشتن تحصیلات دانشگاهی در حسابداری و حسابرسی، تجربه زیادی در حسابرسی، توانایی استفاده از روشهای مناسب برای سیستم های کامپیوتری و شرکت در برنامه آموزش مستمر است. آگاهی فنی از صنعتی که صاحبکار در آن فعالیت می کند نیز قسمتی از صلاحیت فردی حسابرس است. همچنین عملیات حسابرسی باید به میزان کافی برنامه ریزی شود و در صورت وجود کارکنان بر کار آنان به گونه ای مناسب نظارت شود. برای برنامه ریزی حسابرسی و تعیین نوع، زمان بندی و میزان آزمون هایی که باید اجرا شود، شناختی کافی از ساختار کنترل داخلی باید کسب گردد. شواهد کافی و قابل اطمینان باید از راه بازرسی، مشاهده، پرس و جو کسب شود تا مبنایی معقول برای اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی مورد رسیدگی به دست آید. طبق استانداردهای گزارشگری، گزارش حسابرس باید تصریح کند که صورتهای مالی، طبق اصول حسابداری تهیه شده باشد، گزارش باید شرایطی را مشخص سازد که در آن چنین اصولی در دوره جاری نسبت به دوره قبل، به طور یکنواخت رعایت نشده است، اطلاعات افشا شده در صورتهای مالی به طور منطقی کافی تلقی می شود مگر آن که خلاف آن در گزارش بیان شود، گزارش باید یا حاوی یک اظهار نظر درباره صورتهای مالی به طور کلی، یا بیانگر این باشد که نظری نمی تواند اظهار شود. هنگامی که نظر کلی نتواند اظهار شود، دلایل آن باید بیان گردد. در تمام مواردی که نام حسابرس به نحوی با صورتهای مالی ارتباط می یابد، گزارش باید به طور صریح بیانگر ویژگی هر گونه رسیدگی حسابرس و میزان مسئولیتی باشد که او بر عهده می گیرد.</p> <p>البته مراجع حرفه ای هر کشوری تفسیرهایی بر این استانداردهای ده گانه می نویسند که به آن بیانیه های تفسیری استانداردهای حسابرسی گفته می شود. در کشور ما نیز سازمان حسابرسی طبق قانون تشکیل آن، مسئول تدوین این بیانیه ها است.</p> <p>طبق نظر خبرگان استانداردهای حسابداری ایران، استانداردهای حسابرسی، قوانین و الزامات بورس و قوانین تجارت شرایط زمینه ساز برای تقلیل استرس حسابرسان به شمار می آیند.</p>

مقوله	توضیحات
فرهنگ عمومی کشور	طبق نظر خبرگان فرهنگ عمومی شهروندان به عنوان مجموعه ای منسجم از باورها و ارزش های مشترک، بر رفتار و اندیشه افراد اثر می گذارد و می توان نقطه شروعی برای حرکت و پویایی و یا مانعی در راه پیشرفت به شمار آید. فرهنگ عمومی افراد از اساسی ترین زمینه های تغییر و تحول است و نظر به اینکه برنامه های جدید تحول بیشتر به تحول بنیادی نگاه می کند.

#### راهبردها:

راهبردها مبتنی برکنش ها و واکنش هایی برای کنترل، اداره و برخورد با پدیده مدنظرند. راهبردها مقصود دارند، دارای دلیل اند و هدفمند صورت می گیرند. خبرگان و صاحبه شوندگان معتقد بودند مقوله های زیر راهبردهای مرتبط برانگیختگی استرس حسابرسان در نظر گرفته می شوند. این مفاهیم و مقوله ها در نگاره (۵) توضیح داده شوند.

#### پیامدها:

پیامدها نتایجی هستند که بر اثر راهبردها و شکل گیری مقوله اصلی ایجاد می شوند. پیامدها و نتایج حاصل کنش ها و واکنش ها هستند. در نظر خبرگان، مقوله های نگاره (۶) پیامدهای مرتبط با برانگیختگی استرس حسابرسان هستند.

#### جدول (۵): راهبردهای برانگیختگی استرس حسابرسان

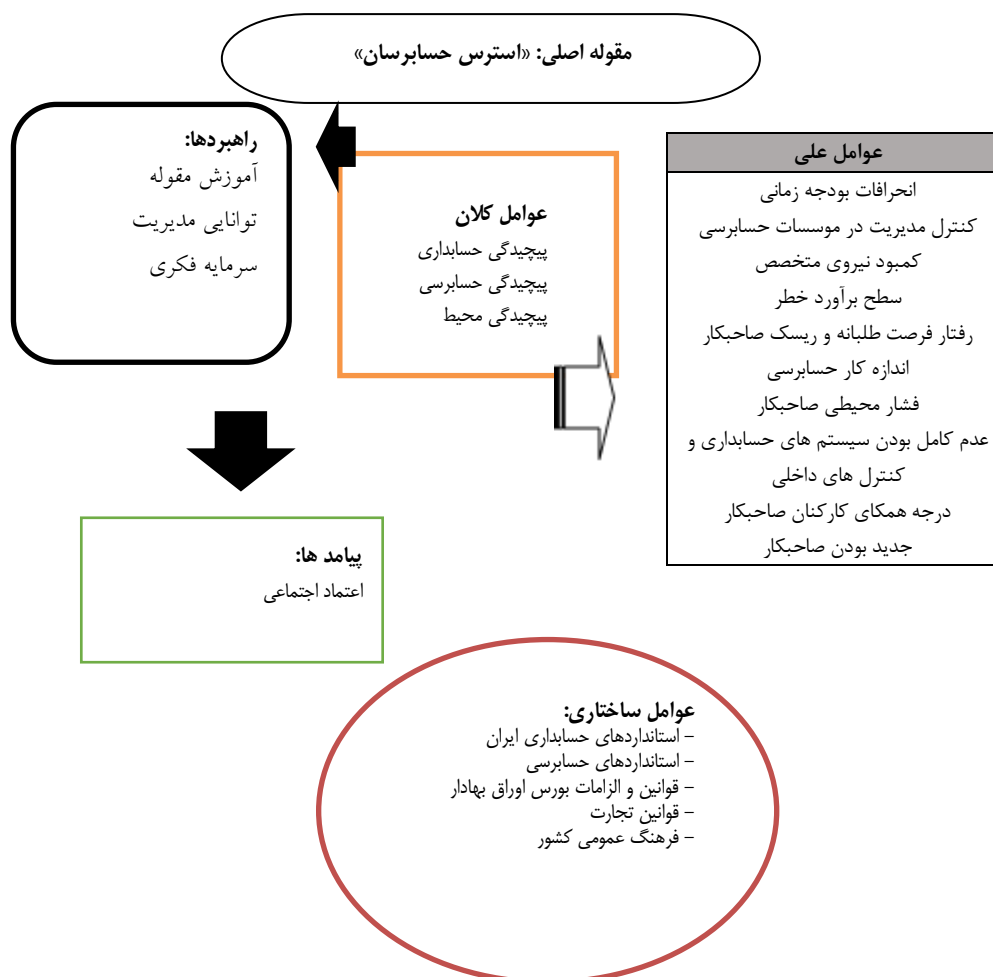
مقوله	توضیحات
آموزش مقوله استرس	طبق نظر خبرگان، تمام کارکنان موسسه حسابرسی می بایست به صورت منظم و ادواری در دوره های مرتبط با مدیریت استرس شرکت نمایند. شرکت ها می توانند برای برگزاری این دوره ها از نهادهایی مانند مراکز آموزشی و دانشگاه ها درخواست نمایند.
توانایی مدیریت	در عصر پرشتاب امروزی، وجود سیستم مدیریت با کفایت و کارا برای هدایت عملیات موسسات و باقی ماندن در عرصه رقابت حسابرسی، ضروری است. بدیهی است هر چه توانایی مدیریت در کنترل واحد تجاری بیشتر باشد، فرآیند راهبری آن بهتر صورت گرفته و در نهایت، شرکت توانایی لازم برای باقی ماندن در صحنه رقابت را خواهد داشت.
سرمایه فکری	از دیدگاه راهبردی، سرمایه فکری می تواند در ایجاد و کاربرد دانش برای افزایش ارزش موسسات مورد استفاده قرار گیرد. طبق نظر خبرگان سرمایه فکری از رهبردهای برانگیختگی استرس حسابرسان می تواند به شمار آید.



جدول (۶): پیامدهای برانگیختگی استرس حسابرسان

مقوله	توضیحات
اعتماد اجتماعی	طبق نظر خبرگان، اعتماد یکی از عناصر کلیدی در توسعه‌ی عناصر اجتماعی است. همچنین اعتماد اجتماعی (اعتماد عمومی) برای شرکت‌ها، به‌مثابه سرمایه‌ی اجتماعی است. استرس حسابرسان، تا حد زیادی، وابسته به میزان برخورداری شرکت از این سرمایه است.

الگوی استرس حسابرسان در شکل (۲) طراحی شده است.



شکل (۲): الگوی تجویزی استرس حسابرسان

## نتیجه‌گیری و بحث

هدف این پژوهش طراحی الگوی کنترل برانگیختگی استرس حسابرسان (شرایط علی، مداخله‌گر و زمینه‌ای؛ راهبردها و پیامدهای استرس حسابرسان) در ایران بود. نتایج حاصل از پژوهش نشان دادند مهم‌ترین شرایط علی که موجب برانگیختگی استرس حسابرسان می‌شوند، به ترتیب عبارت است از: عدم انعطاف‌پذیری، انحرافات بودجه‌زمانی، کنترل مدیریت در موسسات حسابرسی، کمبود نیروی متخصص، سطح برآورد خطر، ابهام در رفتار فرصت طلبانه و ریسک‌صاحبکار، اندازه کار حسابرسی، فشار محیطی صاحبکار، عدم کامل بودن سیستم‌های حسابداری و کنترل‌های داخلی، درجه همکای کارکنان صاحبکار و جدید بودن صاحبکار.

طبق نظر خبرگان عدم وجود ویژگی انعطاف‌پذیری در حسابرس یکی از عوامل موثر بر برانگیختگی استرس حسابرسان می‌باشد. طبق نظر خبرگان کمبود نیروی متخصص یکی از عوامل موثر بر برانگیختگی استرس حسابرسان می‌باشد. با توجه به حیاتی بودن درک صحیح ارتباط بین اهمیت و ریسک در حسابرسی، اصولاً اهمیت در ارتباط با کاربرد اطلاعات توسط استفاده‌کننده صورتهای مالی مفهوم پیدا می‌کند. طبق نظر خبرگان هر چقدر میزان همکاری کارکنان صاحبکار در دادن اطلاعات و مدارک لازم به حسابرس بیشتر باشد، حسابرس استرس کمتری خواهد داشت. طبق نظر خبرگان استانداردهای حسابداری ایران، استانداردهای حسابرسی، قوانین و الزامات بورس و قوانین تجارت شرایط زمینه‌ساز برای تقلیل استرس حسابرسان به شمار می‌آیند. طبق نظر خبرگان فرهنگ عمومی شهروندان به عنوان مجموعه‌ای منسجم از باورها و ارزش‌های مشترک، بر رفتار و اندیشه افراد اثر می‌گذارد و می‌توان نقطه‌شروعی برای حرکت و پویایی و یا مانعی در راه پیشرفت به شمار آید. بر اساس مبانی نظری پژوهش و به استناد به نتایج پژوهش‌های انجام‌شده توسط کنس و همکاران (۲۰۱۸) می‌توان چنین استنباط نمود که انعطاف‌پذیری حسابرس بر برانگیختگی استرس حسابرس تأثیر دارد. همچنین، یافته‌های پژوهش‌های گویای آن است که انعطاف‌پذیری موجب افزایش فرسودگی و کیفیت حسابرسی می‌شود. همچنین، طبق نتایج پژوهش فرسودگی موجب کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. از این‌رو به مدیران موسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی پیشنهاد می‌شود که توجه بیشتری به بحث انعطاف‌پذیری و فرسودگی داشته باشند و آن را در برنامه‌های حسابرسی خود لحاظ نمایند از این‌رو، نتایج این پژوهش با نتایج پژوهش کنس و همکاران (۲۰۱۸) همسو بوده و مطابق با چارچوب نظری پژوهش است. از این‌رو به مدیران موسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی پیشنهاد می‌شود که توجه بیشتری به بحث انعطاف‌پذیری و فرسودگی داشته باشند و آن را در برنامه‌های حسابرسی خود لحاظ نمایند.

## فهرست منابع

\* کاشانی پور، محمد و دیگران، «سودمندی اقلام صورتهای مالی در پیش‌بینی زمان لازم برای حسابرسی شرکت»، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دانشگاه تهران، شماره ۴۴، تهران، تابستان ۱۳۸۵، صص

۸۵-۱۰۳

- \* 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 اندازه‌گیری میزان رعایت عوامل کنترل کیفیت در حسابرسی‌های مستقل در ایران و شناسایی موانع و مشکلات موجود»، رساله دکتری حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی، ۱۳۷۹
- \* مهرانی، ساسان و مهدیس نعیمی، «تئوری اخلاقی و تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل»، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دانشگاه تهران، شماره ۳۲، تهران، ۱۳۸۲، ص ۴۳-۶۱.
- \* نجاجی غفوری، سید جواد، پایان‌نامه 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.

- \* 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
- \* 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. Otlay, 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.

- \* 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.
- \* 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.
- \* 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 theory18, 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 theory9, 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.
- \* Menair, 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 peierse , 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
- \* 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.

#### پانوشته‌ها:

1. Walker, M
2. Donaldson
3. Copeland
4. Hackenbrack and Hogan
5. Duff
6. Morton and Scott
7. Guy, Harris and Williams
8. Dupuch & Simunic
9. Davidson & Neu
10. Watkins
11. Firth & Smith
12. Becker

13. Francis
14. Kinney & Shepardson
15. Bedard & Graham
16. Wang
17. Barney Glaser & Anselm Straus