

## تاثیر ویژگی های کمیته حسابرسی بر استرس کاری حسابران

نادر نقش بندی<sup>۱</sup>، هدی دادرس<sup>۲</sup>

<sup>۱</sup> استادیار گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی حکیم نظامی قوچان-قوچان ایران

<sup>۲</sup> کارشناسی ارشد حسابداری موسسه آموزش عالی حکیم نظامی قوچان-قوچان ایران (نویسنده مسئول)

### چکیده

هدف پژوهش حاضر بررسی تاثیر ویژگی های کمیته حسابرسی بر استرس کاری حسابران در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷ است. با استفاده از روش حذف سیستماتیک در مجموع ۱۵۰ شرکت (۱۰۵۰ سال - شرکت) جهت بررسی رابطه بین متغیرهای پژوهش بعنوان نمونه انتخاب شد. در این پژوهش از رگرسیون چندمتغیره و نرم افزار ایویوز ۱۰ جهت پیاده سازی و آزمون فرضیه ها استفاده شده است. نتایج این پژوهش نتایج نشان می دهد که نتایج نشان می دهد که استقلال کمیته حسابرسی بر استرس کاری حسابران تاثیر معناداری دارد. اندازه کمیته حسابرسی، استرس کاری حسابران تاثیر معناداری دارد. تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی، استرس کاری حسابران

**واژه های کلیدی:** استقلال کمیته حسابرسی، اندازه کمیته حسابرسی، تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی، استرس کاری حسابران

## مقدمه:

سازمانهای حسابرسی، وظیفه اعمال نظارت مالی بر شرکتها و حصول اطمینان از قابل اعتماد بودن صورتهای مالی را به عهده دارند. موفقیت این سازمانها تا حد زیادی به روحیه، انگیزه و رضایت نیروی انسانی آنها وابسته است؛ به عبارت دیگر موفقیت، کارایی و اثربخشی مؤسسات حسابرسی متأثر از کارایی و اثربخشی حسابرسان است. ترک خدمت و عدم رضایت حسابرسان مجرب که مؤسسات برای رسیدن آنها به آن درجه از مهارت، متحمل هزینه های زیادی شده اند یکی از دغدغه های مبتلا به شرکای مؤسسات حسابرسی در ایران و سراسر جهان است که پیامدهای منفی آن برای کل حرفه حسابرسی نیز غیر قابل انکار است. از این رو درک علل ترک خدمت حسابرسان و دلایل پایین بودن رضایت شغلی آنها برای شرکای مؤسسات حسابرسی بسیار ذیقیمت است زیرا بر اساس آن میتوانند پیشگیری های لازم را انجام دهند. طبق نظریه های رفتار سازمانی با افزایش استرس نقش کارکنان، تمایل به ترک خدمت آنان افزایش و رضایت شغلی آنان کاهش مییابد. رشد اقتصادی در هر کشوری به سرمایه گذاری داخلی و خارجی وابسته است وقوع تقلب های مالی، موجب کاهش سرمایه گذاری داخلی و خارجی شده و مانع رشد اقتصادی جامعه میشود از طرفی، پایه و اساس اتخاذ تصمیمات سرمایه گذاری، ارائه اطلاعات مالی مربوط و قابل اتکاء است اما برخی از شرکتها به ظاهرسازی یا دستکاری داده های اطلاعاتی که تصویر مطلوبی از وضعیت مالی شرکت گزارش نمیکند، میپردازند. سود گزارش شده از جمله اطلاعات، مهمی است که در هنگام تصمیم گیری توسط افراد در نظر گرفته میشود. تحلیل گران مالی عموماً سود خالص گزارش شده حسابداری را متفاوت از سود اقتصادی میدانند به این دلیل که احتمال دستکاری سود (مدیریت سود) توسط مدیران وجود دارد. بنابراین، وجود کمیته ای مستقل در شرکت همانند کمیته حسابرسی، به عنوان یکی از ارکان نظام حاکمیت شرکتی، برای کنترل مداوم چنین فعالیت هایی ضروری است (ابوت و پارکر، ۲۰۰۰). کمیته حسابرسی یکی از مهمترین کمیته های تخصصی هیئت مدیره محسوب میشود که موجب تقویت، سلامت و کیفیت گزارشگری مالی میشود. از دیدگاه تئوری نمایندگی، کمیته حسابرسی مهمترین نقش را در کاهش مشکلات نمایندگی بازی میکند (ابوت<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۰۴؛ متاوی، ۲۰۱۳). ویژگی های کمیته حسابرسی از قبیل اندازه، استقلال، تخصص مالی اعضای کمیته و تعداد جلسات برای اثر بخشی کمیته حسابرسی اهمیت زیادی دارد. مطالعات پیشین اظهار داشتند که ویژگی های واقعی کمیته حسابرسی برای اثر بخش بودن کمیته در انجام وظایفش حیاتی میباشد (عبدالرحمن و علی<sup>۴</sup>، ۲۰۰۶؛ کلاین<sup>۵</sup>، ۲۰۰۳). این کمیته وظیفه نظارت بر فرایند تهیه گزارش های مالی را بر عهده دارد. بررسی

<sup>۱</sup>Abbott and Parker<sup>۲</sup>Abbott<sup>۳</sup>Metawee<sup>۴</sup>Abdul Rahman & Ali<sup>۵</sup>Klein

گزارشهای دوره ای، بررسی کفایت نظارتهای داخلی مربوط به گزارشهای مالی، ارزیابی عملکرد حسابرسان مستقل، نظارت بر انطباق فعالیت های واحد تجاری با الزامات قانونی و شناسایی ریسک های موجود در برنامه های مورد نظر مدیریت از سایر وظایف این کمیته است. از دیدگاه تئوری نمایندگی، تشکیل کمیته حسابرسی ابزاری برای کاهش هزینه های نمایندگی و بهبود کنترل داخلی و وسیله اثربخش برای بهبود روابط نمایندگی است (النجار، ۲۰۱۱). این مطالعه بررسی می کند که آیا ویژگی های کمیته حسابرسی (شامل استقلال، اندازه و تخصص مالی کمیته حسابرسی) بر استرس کاری حسابرسان تاثیر دارد یا خیر؟

### مبانی نظری و پیشینه تحقیق:

استرس شغلی عاملی است که تقریباً همه کارکنان و مدیران در محیط کاری خود کم و بیش با آن روبه رو هستند. اما برخی مشاغل به دلیل برخی مسائل و حساسیت های حرفه ای نسبت به سایر مشاغل در معرض استرس شغلی بیشتری هستند. فرهنگ آکسفورد از استرس تحت عنوان فشار روانی یاد می کند. فشار روانی چیزی است که از خارج بر فرد تحمیل می شود و ناراحتی های جسمانی و روانی را در پی دارد. وقتی مسائل وارده بر یک سازمان فراتر از قدرت مقابله ای و انطباقی ارگانیزم افراد آن باشد در این حالت افراد دچار فشار روانی و تنش خواهند شد.

هانس سلیه به عنوان نخستین کسی که در سال ۱۹۵۶ فشار روانی (استرس) را به عنوان مفهوم تازه ای در نوع خود به طور گسترده شرح داد، معتقد است که فشار روانی پاسخی است که بدن در برابر خواسته های وارد بر خود، نشان می دهد. او چنین اظهار می کند که این پاسخ، پاسخی غیر اختصاصی است؛ به این معنی که عامل ایجاد فشار روانی هرچه باشد (بیرونی یا درونی) و فرد در معرض فشار روانی نیز هرکه باشد، بدن انسان در واکنشی که نشان می دهد، همواره از یک الگوی عام و یکسان پیروی می کند.

اما آنچه که حائز اهمیت است این است که استرس شغلی بدان دلیل که در ارتباط با سازمان است با استرس متفاوت است. موسسه ملی امنیت و سلامت شغلی، استرس شغلی را ناشی از مشکلات کثیر موجود در محیط کاری، تغییرات مداوم خارج از کنترل، جا به جایی مداوم، اضافه کاری، ساعت کاری زیاد، بی نظمی ساعت کاری می داند. از این رو منشا معمول استرس که کارکنان در محیط کار یا سازمان با آن مواجه هستند عوامل استرس زای شغلی نامیده می شوند. این عوامل استرس زا عموماً شامل ابهام نقش، تعارض نقش و گرانباری نقش می باشند. واژه فرسودگی شغلی کنایه از یک حالت یا فرآیند خستگی ذهنی، برای اولین بار در ایالات متحده آمریکا در اواخر ده هفتاد قرن گذشته مورد استفاده قرار گرفت. البته لازم به ذکر است که استفاده فنی و تخصصی از واژه فرسودگی شغلی در اصل به فرویدنبرگر، یعنی کسی که اولین مطالب را در سال ۱۹۷۴ در باب این مفهوم به رشته تحریر درآورده، بر می گردد (اسچاوفل، ۲۰۰۳). در فرهنگ لغت، واژه فرسودگی؛ شکست خوردن، زدگی از کار، تحلیل رفتگی، سقوط شغلی، از پا درآمدن یا خسته شدن همراه با نیاز بیش از حد به انرژی و قدرت یا منابع، تعریف شده

است. گرینبرگ معتقد است که استرس شغلی بالا منجر به فرسودگی شغلی می شود. زمانی فرد فرسودگی شغلی را تجربه می نماید که استرس زیاد، مداوم و کنترل نشده ای را در محیط کار تجربه نموده، امکان دستیابی به اهداف خویش را نداشته و تقاضای محیط کار وی، بیش از حد توانایی اوست. همچنین افرادی که آستانه تحمل پایینی داشته و توانایی مقابله با استرس را ندارند، بیشتر در معرض فرسودگی شغلی قرار می گیرند.

در این زمینه "پانیس" و "آرون سون" نیز در تحقیق خود بیان کردند که فرسودگی عمده ترین پیامد استرس شغلی است. استرس همراه با فشار زیاد باعث از بین رفتن شدید سلامت روانی می شود. افراد مبتلا به استرس هنوز می توانند تصور کنند که اگر آن ها بتوانند همه چیز را تحت کنترل خود درآورند احساس خوبی خواهند داشت. در حالی که فرسودگی به معنای عدم کفایت است. فرسوده بودن به معنی احساس تو خالی بودن، فقدان انگیزه و مورد توجه نبودن می باشد. افراد تجربه کننده ی فرسودگی اغلب هیچ گونه امیدی به تغییرات مثبت در وضعیت خود ندارند. اگر استرس شدید شبیه غرق شدن در مسئولیت ها باشد، فرسودگی گیر کردن در بی مسئولیتی صرف است. فرسودگی شغلی بر نگرش های شغلی، عملکرد شغلی، و رفتار مدنی سازمانی اثر منفی دارد و موجب افزایش غیبت و تمایل به ترک حرفه، هزینه های مراقبت از سلامتی و کاهش میزان خلاقیت می شود. برخی از کارکنان هم که در محیط باقی می مانند، باعث بروز مشکلات دیگری از قبیل کاهش بهره وری و اثربخشی، عدم رضایت شغلی و کاهش تعهد نسبت به کار و سازمان می شوند. همچنین افراد مبتلا به فرسودگی شغلی ممکن است بر همکاران خود نیز تاثیر منفی داشته باشند چرا که ممکن است ایجاد تعارض نموده و یا وظایف مربوط به خود را به درستی انجام ندهند. تحقیقات پیشین حسابداری نیز نشان می دهد که بین عوامل استرس زا از قبیل ابهام نقش و گرانباری نقش و فرسودگی شغلی ارتباط مثبتی وجود دارد بدین معنا که حسابرسان و ممیزان مالیاتی تحت شرایط استرس بالا، خستگی عاطفی بیشتری را تجربه می کنند که می تواند نگرش آنها را نسبت به کار، تحت تاثیر قرار دهد. از این رو و با توجه به آنچه در مطالب فوق گفته شد مبنی بر این که استرس شغلی به عنوان عامل کلیدی، ممکن است منجر به فرسودگی شغلی کارکنان شود در این جا این مسئله مطرح است که با افزایش حجم کار در طی فصل شلوغ در بین مشاغل حوزه ی حسابداری، همچون حسابرسی وامور مالی و مالیاتی، ارتباط معنادار در بین کدام یک از عوامل استرس زای شغلی با فرسودگی شغلی، در بین جامعه حسابرسان و ممیزان مالیاتی دیده می شود.

شواهد نشان می دهد که استرس شغلی نقش مهمی را در تاثیرگذاری بر رفتار حسابرسان و ناتوانی آن ها برای مدیریت سطح استرس ایفا می کند که می تواند در نهایت به اثرات عملکرد منفی منجر شود. مخرب ترین نتیجه استرس شغلی بر عملکرد حسابرسان، کیفیت نامطلوب کار انجام شده توسط حسابرسان همچون ناتوانی حسابرسان نسبت به شناسایی و گزارش هر گونه تحریف با اهمیت در گزارش مالی صاحبکاران و یا بروز رفتارهای ناکارآمد می باشد که در نتیجه منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می شود که در نهایت موسسات حسابرسی را در معرض مسئولیت قانونی، از دست دادن صاحبکار و کاهش اعتبار قرار می دهد. کاظمی، امجد و خان، استرس شغلی را به عنوان یک تغییر در وضعیت فیزیکی یا ذهنی ناشی از رویدادهای استرس زا در محیط کار که در صورت استمرار و عدم کنترل ممکن است به فرسودگی شغلی منجر شود و اثر مثبت یا منفی ای بر روی عملکرد شغلی کارکنان داشته باشد تعریف نموده اند.

اما شواهد نشان می دهد که برخلاف استرس که در سطوح پایین ممکن است تاثیر مثبت عملکرد شغلی در حسابرسی را به همراه داشته باشد، فرسودگی شغلی منحصرا تاثیراتی زیان آور برای سازمان و حسابرس به همراه دارد (کاردس و دارتی، ۱۹۹۳).

بنابراین سطح عملکرد شغلی به میزان فشار کاری و این که تا چه حد یک کار آسان و یا مشکل است بستگی دارد. در ارتباط با استرس شغلی بسیاری از مطالعات، ارتباط استرس با عملکرد شغلی را بررسی نمودند که نتایج منفی ای بین استرس و عملکرد شغلی به همراه داشت. چو ( ۱۹۹۵ ) نشان داد زمانی که حسابرسان سطح متوسطی از استرس یا فشار را در محیط کار خود احساس می کنند، عملکرد آن ها در حد مطلوب است. با این حال، اگر حسابرسان سطح شدیدی از استرس را دریافت کنند عملکرد آن ها به طور قابل توجهی کاهش می یابد. به طور مشابه، در مطالعه ای دیگر او، نشان داد که هنگامی که سطح استرس حسابرسان فراتر از سطح متوسط افزایش یابد، عملکرد حسابرسان کاهش می یابد.

در اجرای ماده ۱۰ دستورالعمل کنترل های داخلی برای ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران، منشور کمیته حسابرسی شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۱۳۹۱/۱۱/۲۳ شامل ۱۴ ماده و ۲ تبصره به تصویب هیئت مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار رسید و از تاریخ تصویب، لازم الاجراست.

**ماده (۱):** هدف از تشکیل کمیته حسابرسی، کمک به ایفای مسئولیت نظارتی هیئت مدیره و بهبود آن جهت کسب اطمینان معقول از موارد زیر می باشد:

۱- اثربخشی فرآیندهای نظام راهبری، مدیریت ریسک و کنترل های داخلی،

۲- سلامت گزارشگری مالی،

۳- اثربخشی حسابرسی داخلی،

۴- استقلال حسابرس مستقل و اثربخشی حسابرسی مستقل و

۵- رعایت قوانین، مقررات و الزامات.

## مسئولیت کمیته حسابرسی

### ۱- کنترل های داخلی و مدیریت ریسک

**ماده (۲):** اهم مسئولیت های کمیته حسابرسی نسبت به کنترل های داخلی و مدیریت ریسک، به شرح زیر است:

۱- نظارت بر اثربخشی سیستم های کنترل داخلی شرکت شامل کنترل فناوری اطلاعات و حفظ امنیت آنها،

- ۲- کسب اطمینان معقول از کفایت دامنه بررسی حسابرسان داخلی از نظام کنترل های داخلی شرکت،
- ۳- کسب اطمینان معقول از اثربخشی فرآیند مدیریت ریسک مشتمل بر شناسایی، اندازه گیری، تجزیه و تحلیل، ارزیابی، مدیریت و نظارت بر سیستم مدیریت ریسک،
- ۴- بررسی ارزیابی حسابرس داخلی از کنترل های داخلی و اظهار نظر حسابرس مستقل نسبت به کنترل های داخلی،
- ۵- پی گیری اجرای توصیه ها و رفع نقاط ضعف کنترل های داخلی که توسط حسابرسان داخلی و یا مستقل به کمیته گزارش می شود، و
- ۶- ارائه گزارش کنترل های داخلی به هیئت مدیره شامل ارزیابی و اظهار نظر نسبت به کنترل های داخلی شرکت های فرعی.

**ماده (۳):** اهم مسئولیت های کمیته حسابرسی نسبت به گزارشگری مالی، به شرح زیر است:

- ۱- نظارت بر موضوعات با اهمیت گزارشگری مالی، قضاوت ها و برآوردهای عمده، رویه های حسابداری عمده، نحوه افشا و انتخاب و تغییر در هر یک از آن ها و افشای معاملات با اشخاص وابسته در گزارش های مالی شرکت،
- ۲- کسب اطمینان معقول نسبت به قابلیت اطمینان و به موقع بودن گزارش های مالی شرکت،
- ۳- کسب اطمینان معقول نسبت به رعایت استانداردهای حسابداری و سایر مقررات در گزارش های شرکت،
- ۴- کسب اطمینان معقول از این که همه اطلاعات لازم برای تصمیم گیری هیئت مدیره در رابطه با گزارشگری مالی در اختیار آنان قرار گرفته است،
- ۵- بررسی پیش نویس گزارش های مالی شرکت قبل از تصویب توسط هیئت مدیره و همچنین پیشنهاد های حسابرس مستقل در خصوص اصلاحات آن.

دیدگاه های نظری و عملی بسیاری در پژوهش ها نشان میدهند که تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی سبب اثربخشی بیشتر آن میشود و به عنوان یکی از مکانیزم های حاکمیت شرکتی، داشتن اعضای با دانش حسابداری و حسابرسی جهت نظارت بهتر و اثربختر ضروری است و وجود حسابداران رسمی در کمیته حسابرسی سبب کاهش اقدامات اجباری از جانب قانونگذاران یا تجدید گزارشات فصلی شده است. متخصصان مالی به سبب داشتن دانش مالی برتر و درک مسائل مالی و مشکلات گزارشگری، مسئولیت بیشتری را در فرآیند گزارشگری مالی بر عهده دارند. بنابراین، این

افراد انگیزه بیشتری دارند تا رویکردهای حسابداری محافظه کارانه را به منظور افزایش شهرت در حفظ سرمایه، افزایش احتمال انتصاب در سایر مناصب مدیریتی و کاهش ریسک دعوی حقوقی به کار بندند.

کمیته حسابرسی اثربخش، به منظور ایفای هر چه بهتر نقش نظارتی خود، نیازمند قدرت و اختیارات بیشتری میباشد. در مطالعات انجام شده درباره حاکمیت شرکتی، مشخص شده است که پیششرط نظارت اثربخش، استقلال آن است و استقلال بیشتر سبب نظارت بهتر توسط کمیته حسابرسی میشود زیرا این اختیار را به کمیته حسابرسی میدهد که اقدامات و فعالیتهای مدیریت را مورد سؤال قرار داده و قضاوت نماید همچنین، محققان و قانونگذاران همواره تاکید کردهاند که اعضای مستقل برونسازمانی کمیته های حسابرسی، کمتر احتمال دارد که در سایر کمیته ها و مسئولیت های شرکت گمارده شوند و داشتن استقلال اعضای کمیته، سبب ارتقای کیفیت سود می شود.

اندازه کمیته حسابرسی میتواند تأثیر بسزایی بر اثربخشی آن داشته باشد زیرا هر چه تعداد اعضا بیشتر باشد، نظارت بهتری صورت میگیرد. از این رو، تعداد اعضای کمیته حسابرسی یکی از ویژگیهایی است که میتواند در ارتباط با محافظه کاری مورد بررسی قرار گیرد. فرض بر این است که در صورت وجود تعداد بیشتری از افراد در کمیته حسابرسی، افراد دارای دانش و تخصص و تجربه بیشتری خواهند بود و تأثیر بیشتری بر کیفیت گزارشگری خواهند داشت.

پیشینه تحقیق:

خوینینی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی ارتباط بین ویژگیهای کمیته حسابرسی و معیارهای عملکرد شرکتها پرداختند. نتایج پژوهش بیانگر این است که بین ویژگیهای کمیته حسابرسی شامل استقلال و تخصص حسابداری اعضای آن با معیارهای عملکرد شامل نرخ بازده دارایی، نرخ بازده حقوق صاحبان سهام و نسبت کیوتوبین ارتباط معناداری وجود دارد.

جامعی و رستمیان (۱۳۹۵) در پژوهشی تأثیر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر ویژگیهای سود پیشبینی شده را مورد تحقیق قرار دادند و نتایج آنان نشان داد تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی با صحت پیشبینی سود رابطه مثبت دارد همچنین تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی با پراکندگی پیش بینی های سود ارتباطی منفی دارد.

فخاری و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهشی اثر ویژگی های کمیته حسابرسی بر مدیریت سود از طریق اقلام واقعی را مورد بررسی قرار دادند و یافته های آنان نشان داد که رابطه معنی داری بین ویژگیهای کمیته حسابرسی و مدیریت سود وجود دارد.

ال اوکایلی و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی تاثیر ویژگی های کمیته حسابرسی بر عملکرد شرکت های دارای مالکیت خانوادگی و غیرخانوادگی پرداختند. نتایج نشان داد که ویژگی های کمیته حسابرسی (شامل اندازه، استقلال و تخصص مالی اعضا) بر عملکرد شرکت های خانوادگی تاثیر معناداری دارد اما بر عملکرد شرکت های غیر خانوادگی تاثیر ندارد.

شوفیاتول و همکاران (۲۰۱۶) به بررسی تاثیر تضاد نقش و ابهام نقش بر تمایل به ترک خدمت حسابسان نیز پرداختند. بر اساس نتایج حاصله، تضاد نقش بر تمایل به ترک خدمت حسابسان تأثیر مثبت دارد هرچند تأثیر ابهام نقش بر تمایل به ترک خدمت آنها معنیدار نیست.

الزبان و ساوان (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی ارتباط ویژگیهای کمیته حسابرسی در اجرای دستورالعملهای حسابرسی داخلی پرداختند. آنها چنین نتیجهگیری نمودند که حضور اعضای مستقل و با تخصص حسابداری و حسابرسی، درک و اجرای دستورالعملهای حسابرسی داخلی را تحت تاثیر قرار می دهد همچنین اجرای چنین دستورالعملهایی با تعداد جلسات کمیته حسابرسی و حسابسان داخلی ارشد بهبود مییابد.

روش شناسی تحقیق:

پژوهش حاضر از لحاظ هدف، از نوع پژوهش های کاربردی است. از نظر زمانی مقطعی است. ارتباط بین متغیر ها از نوع توصیفی-همبستگی است و در آن از مدل رگرسیون برای تجزیه و تحلیل داده ها و آزمون فرضیه های مطرح شده استفاده میشود. به منظور گردآوری داده ها، از صورتهای مالی شرکت ها شامل صورت سود و زیان شرکت و از صورت های مالی تاریخی به کمک نرم افزار ره آورد نوین و بانک اطلاعاتی سازمان بورس و اوراق بهادار (کدال) و پایگاه های اینترنتی بورس گردآوری خواهد شد. به منظور گردآوری داده های بخش تئوریک و ادبیات موضوع تحقیق، از روش کتابخانه ای (با سود بردن از ابزارهایی همچون کتابها، مقالات، پایان نامه ها و متون دیجیتالی) استفاده می شود. آزمون فرضیه ها با روش رگرسیون چند متغیره (با استفاده از نرم افزار ایویوز) صورت خواهد گرفت.

**مدل آزمون فرضیه های تحقیق:**

در این پژوهش برای بررسی فرضیه ها از مدل های زیر استفاده خواهد شد:

مدل آزمون فرضیه ۱:

$$WS = \beta_0 + \beta_1 ACI + \beta_2 BIG4_{i,t} + \beta_3 AFEE_{i,t} + \beta_4 LEV + \beta_5 LOSS_{i,t} + \beta_6 Return_{i,t} + \beta_7 SIZE_{i,t} + \beta_8 tenure_{i,t} + \beta_9 change_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

مدل آزمون فرضیه ۲:

$$WS = \beta_0 + \beta_1 ACS + \beta_2 BIG4_{i,t} + \beta_3 AFEE_{i,t} + \beta_4 LEV + \beta_5 LOSS_{i,t} + \beta_6 Return_{i,t} + \beta_7 SIZE_{i,t} + \beta_8 tenure_{i,t} + \beta_9 change_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

مدل آزمون فرضیه ۳:

$$WS = \beta_0 + \beta_1 ACF + \beta_2 BIG4_{i,t} + \beta_3 AFEE_{i,t} + \beta_4 LEV + \beta_5 LOSS_{i,t} + \beta_6 Return_{i,t} + \beta_7 SIZE_{i,t} + \beta_8 tenure_{i,t} + \beta_9 change_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

نحوه محاسبه و گردآوری داده ها در مدل:

**متغیر وابسته:**

استرس کاری حسابرسان (WS): استرس کاری با تعداد شرکت هایی که توسط حسابرس، حسابرسی شده اندازه گیری می شود با توجه به تعداد شرکت ها و پیچیدگی تجاری هر یک از شرکت ها. بنابراین، استرس کاری با استفاده از معادله زیر محاسبه می شود:

$$WS = \frac{\sum_{i=1}^m \sum_{j=1}^n TA_{i,j}}{m}$$

که برای شرکت j حسابرسی شده توسط حسابرس i، مقدار  $TA_{ij}$  برابر لگاریتم طبیعی کل دارایی ها؛ n تعداد کل شرکت های حسابرسی شده توسط حسابرس است که در سال مالی حسابرسی شده است؛ و m تعداد حسابرسان امضاء کننده شرکت خاص j است. در اکثر موارد، دو حسابرس جهت حسابرسی گزارش سالانه شرکت ( $m=2$ ) وجود دارد، هرچند در چند مورد سه ( $m=3$ ) وجود دارد (حدود ۱,۷۵٪) وجود دارد. WS نشان دهنده میانگین استرس کاری است که توسط دو یا سه حسابرس امضا کننده یک شرکت خاص انجام می شود.

**متغیر مستقل:**

۱. تخصص مالی کمیته حسابرسی (ACF): در این پژوهش برای سنجش تخصص مالی کمیته حسابرسی از نسبت اعضای کمیته حسابرسی دارای تخصص مالی و حسابداری به تعداد کل اعضای کمیته حسابرسی شرکت استفاده شده است.

۲. اندازه کمیته حسابرسی (ACS): اندازه کمیته حسابرسی بیانگر تعداد کل اعضای کمیته حسابرسی است که می تواند تأثیر سازنده ای بر کمیته حسابرسی داشته باشد. کمیته های حسابرسی بزرگ شامل اعضای با تخصص های متنوع به صورت مؤثرتری بر شیوه های گزارشگری مالی نظارت دارند.

<sup>۱</sup>Audit Committee financial Expertise

<sup>۲</sup>Audit committee size

۳. استقلال کمیته حسابرسی (ACI): در پژوهش حاضر برای سنجش استقلال کمیته حسابرسی از نسبت اعضای مستقل کمیته به تعداد کل اعضای کمیته حسابرسی استفاده شده است

### متغیرهای کنترلی:

اندازه موسسه حسابرسی (BIG4): متغیر ساختگی است در صورتی که حسابرس سازمان حسابرسی باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد ۰ را میگیرد.

حق الزحمه حسابرسی<sup>۱</sup> (AFEE): بر اساس لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرس، اندازه گیری می شود. علت استفاده از لگاریتم طبیعی در محاسبه حق الزحمه حسابرس، همگن کردن حق الزحمه شرکت های بزرگ و کوچک می باشد. این روش در همه پژوهش های قبلی استفاده شده است.

اهرم مالی (LEV): نسبت بدهی ها به دارایی ها معرف اهرم مالی شرکت بوده و نشان دهنده میزان تأمین مالی بلند مدت برون شرکتی واحد تجاری است. در این مطالعه، این نسبت از طریق تقسیم بدهی ها به مجمع کل دارایی ها بدست می آید.

ضرر و زیان<sup>۲</sup> شرکت (LOSS): اگر شرکت در سال قبل ضرر و زیان داشته عدد ۱ و در غیر این صورت عدد ۰ را می گیرد.

بازده (Return): برای محاسبه بازدهی یک شرکت، از سه عامل (تفاوت ریالی قیمت سهام در انتهای دوره نسبت به اول دوره، میزان تقسیم سود در طول دوره، میزان افزایش سرمایه شرکت ها از محل اندوخته یا آورده در محدوده زمانی) استفاده می شود که به صورت زیر است:

$$\text{بازده سهام} = \left( \frac{\text{حق تقدم} + \text{جایزه سهام} + \text{سود تقسیمی} + (\text{قیمت روز} - \text{قیمت پایه})}{(\text{درصد افزایش سرمایه از محل آورده} * 1000) + \text{قیمت پایه}} \right) * 100$$

اندازه شرکت (SIZE): برای محاسبه اندازه شرکت از طریق لگاریتم طبیعی جمع کل فروش شرکت استفاده می شود.

دوره تصدی حسابرس (tenure): اگر دوره تصدی حسابرس ۵ سال و بیشتر باشد برابر ۱ و در غیر این صورت برابر ۰ است.

<sup>۱</sup>Audit Committee Independence

<sup>۲</sup>Audit Fees

<sup>۳</sup>Financial Leverage

<sup>۴</sup>LOSS

<sup>۵</sup>Return

<sup>۶</sup>Firm Size

تغییر شرکت حسابرس (change): اگر موسسه حسابرسی تغییر کند برابر عدد ۱ و در غیراین صورت برابر عدد ۰ است.

جامعه و نمونه آماری:

جامعه آماری این تحقیق شامل کلیه شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران میباشد. در این پژوهش برای نمونه گیری از روش حذف سیستماتیک استفاده شده است. برای این منظور پنج معیار زیر در نظر گرفته شده و در صورتی که شرکتی کلیه معیارها را احراز کرده باشد به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شده و مابقی حذف می شوند.

- (۱) شرکت قبل از سال ۱۳۹۱ در بورس پذیرفته شده و تا پایان سال ۱۳۹۷ در بورس فعال باشد.
- (۲) به دلیل ماهیت خاص فعالیت شرکت های هلدینگ، بیمه، لیزینگ، بانک ها، موسسات مالی و سرمایه گذاری و تفاوت قابل ملاحظه آنها با شرکت های تولیدی و بازرگانی، شرکت انتخابی جز شرکت های یاد شده نباشد.
- (۳) از منظر افزایش قابلیت مقایسه، سال مالی شرکت منتهی به ۲۹ اسفند باشد و طی بازه زمانی پژوهش تغییر سال مالی نداشته باشد.
- (۴) سهام شرکت ها در طول هر یک از سال های دوره پژوهش معامله شده باشد
- (۵) اطلاعات مالی شرکت ها در دسترس باشد.

جدول (۱-۳) روند انتخاب نمونه

|       |  |
|-------|--|
| ۵۱۳   | تعداد کل شرکت های پذیرفته شده در بورس در پایان سال ۹۷  |
|       | معیارها:   |
| (۱۸۵) | تعداد شرکت هایی که در قلمرو زمانی ۹۷-۹۱ در بورس فعال نبوده اند   |
| (۵۳)  | تعداد شرکت هایی بعد از سال ۹۱ در بورس پذیرفته شده اند  |
| (۵۰)  | تعداد شرکت هایی که جز هلدینگ، سرمایه گذاری ها، واسطه گری های مالی، بانک ها و یا لیزینگ ها بوده اند         |
| (۵۲)  | تعداد شرکت هایی که در قلمرو زمانی تحقیق تغییر سال مالی داده و یا سال مالی آن منتهی به پایان اسفند نمی باشد |
| (۲۳)  | تعداد شرکت هایی که در قلمرو زمانی تحقیق اطلاعات مورد آن ها در دسترس نمی باشد                               |
| ۱۵۰   | تعداد شرکت های نمونه   |

بعد از مدنظر قرار دادن کلیه معیارهای بالا، تعداد ۱۵۰ شرکت به عنوان جامعه غربالگری شده باقیمانده است. که همه آن ها به عنوان نمونه انتخاب شده اند. از این رو مشاهدات ما طی بازه زمانی ۱۳۹۱ لغایت ۱۳۹۷ به ۱۰۵۰ سال - شرکت (۷ سال  $\times$  ۱۵۰ شرکت) می رسد.

یافته های تحقیق:

### آمار توصیفی:

آمار توصیفی<sup>۱۲</sup> تنظیم و طبقه بندی داده ها، نمایش ترسیمی، و محاسبه مقادیری از قبیل نما، میانگین، میانه و ... می باشد که حاکی از مشخصات یکایک اعضای جامعه مورد بحث است. در جدول (۴-۱) اطلاعات مربوط به شاخص های مرکزی (میانگین، میانه، بیشینه و کمینه) و پراکندگی داده ها (انحراف معیار، چولگی و کشیدگی) ارائه شده است.

جدول (۴-۱) آمار توصیفی متغیرها

| متغیر         | استرس کاری<br>حسابرسان | استقلال<br>کمیت<br>حسابرسی | اندازه<br>کمیت<br>حسابرسی | تخصص مالی<br>اعضای کمیته<br>حسابرسی | اندازه موسسه<br>حسابرسی | حق الزحمه<br>حسابرسی | اهرم مالی |
|---------------|------------------------|----------------------------|---------------------------|-------------------------------------|-------------------------|----------------------|-----------|
| میانگین       | 90.96158               | 0.476730                   | 2.060952                  | 0.491349                            | 0.234286                | 4.907607             | 0.630144  |
| میانه         | 33.39120               | 0.666667                   | 3.000000                  | 0.666667                            | 0.000000                | 6.379459             | 0.617672  |
| ماکسیمم       | 321.7294               | 1.000000                   | 5.000000                  | 1.000000                            | 1.000000                | 9.348623             | 4.002704  |
| مینیمم        | 5.176054               | 0.000000                   | 0.000000                  | 0.000000                            | 0.000000                | 0.000000             | 0.108494  |
| انحراف معیار  | 116.0416               | 0.369904                   | 1.514499                  | 0.410823                            | 0.423753                | 3.100078             | 0.255054  |
| چولگی         | 1.250846               | -۰.۲۷۹۰۰۴                  | -۰.۴۳۲۷۵۱                 | -۰.۰۶۹۹۷۰                           | 1.254696                | -۰.۸۴۷۹۲۹            | 3.446115  |
| کشیدگی        | 2.705668               | 1.578019                   | 1.746335                  | 1.393029                            | 2.574263                | 1.944432             | 36.99769  |
| تعداد مشاهدات | 1050                   | 1050                       | 1050                      | 1050                                | 1050                    | 1050                 | 1050      |

| متغیر   | ضرر و زیان | بازده    | اندازه شرکت | دوره تصدی<br>حسابرس | تغییر<br>حسابرس |
|---------|------------|----------|-------------|---------------------|-----------------|
| میانگین | 0.120952   | 44.39977 | 13.91586    | 4.217143            | 0.263810        |
| میانه   | 0.000000   | 12.25305 | 13.77544    | 3.000000            | 0.000000        |

<sup>۱۲</sup> Descriptive statistics

|          |          |          |           |          |              |
|----------|----------|----------|-----------|----------|--------------|
| 1.000000 | 16.00000 | 19.72257 | 859.4925  | 1.000000 | ماکسیمم      |
| 0.000000 | 1.000000 | 8.899731 | -۶۵.۸۰۵۰۶ | 0.000000 | مینیمم       |
| 0.440907 | 4.100558 | 1.490523 | 98.76169  | 0.326227 | انحراف معیار |
| 1.071895 | 1.479157 | 0.788515 | 3.060652  | 2.324933 | چولگی        |
| 2.148958 | 3.912600 | 4.859551 | 17.31671  | 6.405311 | کشیدگی       |
| 1050     | 1050     | 1050     | 1050      | 1050     | تعدادمشاهدات |

### آزمون F لیمر:

ابتدا به منظور انتخاب بین روش های داده های تابلویی و داده های تلفیقی از آزمون F لیمر استفاده می شود. اگر احتمال (p-value) محاسبه شده بیشتر از سطح خطای ۰,۰۵ باشد از داده های تلفیقی استفاده شده که دیگر نیازی به آزمون هاسمن نیست و در غیر این صورت از داده های تابلویی استفاده خواهد شد. در داده های تابلویی از آزمون هاسمن برای انتخاب روش آزمون فرضیه ها استفاده می گردد. اگر سطح معناداری آزمون هاسمن کمتر از ۰,۰۵ باشد از روش اثرات ثابت و در غیر این صورت از روش تصادفی استفاده می گردد. جدول (۴-۸) نتایج حاصل از آزمون F لیمر و هاسمن را برای مدل های پژوهش نشان می دهد.

### جدول (۴-۸) آزمون F لیمر

| مدل | آماره       | سطح معناداری | نتیجه  |
|-----|-------------|--------------|--------|
| ۱   | آزمون F     | ۰.۹۶۲۱       | تلفیقی |
|     | آزمون هاسمن | -            | -      |
| ۲   | آزمون F     | ۰.۹۶۱۳       | تلفیقی |
|     | آزمون هاسمن | -            | -      |
| ۳   | آزمون F     | ۰.۹۵۰۲       | -      |
|     | آزمون هاسمن | -            | -      |

بر اساس جدول (۴-۸)، با توجه به سطح معناداری به دست آمده از آزمون F لیمر برای فرضیه ها، نوع داده ها و روش آزمون هریک از فرضیه ها مشخص شده است

آزمون نرمال بودن خطاها:

بررسی و انجام آزمون مذکور بر اساس آماره جاک برا است. چنانچه سطح احتمال آزمون جاک برا پایین و کمتر از ۰,۰۵ باشد، فرض صفر، یعنی نرمال بودن سری رد می شود. نتایج این آزمون در جدول (۴-۴)

ارائه شده است. یکی از فروض مهم راجع به جمله باقیمانده این است که توزیع جملات آن نرمال است. به منظور آزمون نرمال بودن جمله خطا از آماره آزمون جارکو-برا<sup>۱۲</sup> استفاده شده است. با توجه به نتایج بدست آمده، احتمال آزمون جارکو- برا، برای مدل های پژوهش کمتر از ۵ درصد می باشد. بنابراین فرضیه صفر مبنی بر نرمال بودن جمله خطا در مدل رد می شود. با این وجود زمانی که اندازه نمونه به اندازه کافی بزرگ باشد، انحراف از فرض نرمال بودن معمولاً بی اهمیت و پیامدهای آن ناچیز است. در شرایط مذکور، با توجه به قضیه حد مرکزی می توان دریافت که حتی اگر باقیمانده ها نرمال نباشند، آماره های آزمون به طور مجانبی از توزیع نرمال پیروی می کنند، بدون تورش هستند و از کارآیی برخوردارند. لذا با توجه به این مطالب می توان فرض نرمال بودن جمله خطا را نادیده گرفت.

#### جدول (۴-۴) آزمون نرمال بودن خطای مدل

| مدل | نوع آزمون | سطح معناداری | نتیجه آزمون          |
|-----|-----------|--------------|----------------------|
| ۱   | جارک برا  | ۰.۰۰۰        | عدم نرمال بودن خطاها |
| ۲   | جارک برا  | ۰.۰۰۰        | عدم نرمال بودن خطاها |
| ۳   | جارک برا  | ۰.۰۰۰        | عدم نرمال بودن خطاها |

#### عدم خود همبستگی متغیرها:

اگر یک متغیر به متغیرهای دوره یا دوره های قبل خودش وابسته باشد خود همبستگی می گویند که اگر به یک دوره قبل وابسته باشد خودهمبستگی مرتبه اول و اگر به دوره های قبل تر وابسته باشد همبستگی آن دوره یا سریالی گویند. به عبارت دیگر هر گاه دو مقدار متفاوت برای متغیرهای مستقل را در نظر بگیریم، فرض بر این است که جمله های اخلاص متناظر با آنها از یکدیگر مستقلند. در چنین حالتی می گوییم که جمله های اخلاص خود همبستگی ندارند. آزمون دوربین واتسون از مشهورترین آزمون ها جهت تشخیص خودهمبستگی است. زمانی که آماره دوربین واتسون در حدود ۱.۵ تا ۲.۵ باشد، معرف آن است که خودهمبستگی وجود ندارد، ولی مقادیر بالاتر یا کمتر از ۱.۵ تا ۲.۵ معرف آن است که جملات خطا به صورت تصادفی اتفاق نمی افتند و بنابراین، نتایج غیرواقعی است.

#### جدول (۴-۷): خودهمبستگی آزمون دوربین - واتسون

| مدل | آزمون         | آماره آزمون | نتیجه               |
|-----|---------------|-------------|---------------------|
| ۱   | دوربین واتسون | ۲.۰۲۹       | عدم وجود خودهمبستگی |

<sup>۱۲</sup> Jarque-Bera

|   |               |      |                     |
|---|---------------|------|---------------------|
| ۲ | دوربین واتسون | ۲۰۳۲ | عدم وجود خودهمبستگی |
| ۳ | دوربین واتسون | ۲۰۲۸ | عدم وجود خودهمبستگی |

مقدار آماره دوربین- واتسون بین ۱,۵ تا ۲,۵ است که این مقدار، عدم وجود خود همبستگی خطاها (مرتب اول) را نشان می دهد.

### آزمون همسانی واریانس خطاها:

یکی از پیش فرض های مدل رگرسیون، ثابت بودن واریانس خطا است. به طوری که باوجود ناهمسانی واریانس در مدل، افزایش یا کاهش در متغیر مستقل، واریانس متغیر وابسته که برابر با واریانس پسماند است تغییر می کند. در این پژوهش برای اطمینان از نتایج به دست آمده، برای بررسی همسانی واریانس ها در داده های ترکیبی از روش بارتلت استفاده می شود. در روش همسانی واریانس بارتلت، فرض صفر مبنی بر همسانی واریانس ها و فرض مخالف آن ناهمسانی واریانس ها در نظر گرفته می شود. جدول (۴-۵) نتایج حاصل از آزمون همسانی مدل ۱ پژوهش را نشان می دهد.

جدول (۴-۵): آزمون همسانی واریانس خطاهای مدل

| مدل | نوع آزمون | احتمال آزمون | نتیجه آزمون      |
|-----|-----------|--------------|------------------|
| ۱   | بارتلت    | ۰.۰۰۰        | ناهمسانی واریانس |
| ۲   | بارتلت    | ۰.۰۰۰        | ناهمسانی واریانس |
| ۳   | بارتلت    | ۰.۰۰۰        | ناهمسانی واریانس |

با توجه به نتایج جدول (۴-۵) که نشان دهنده مقدار احتمال کوچک تر از ۰,۰۵ است، می توان گفت واریانس خطاها ناهمسان است و فرض صفر مبنی بر ثابت بودن واریانس مدل رد شده است. بنابراین، به منظور رفع ناهمسانی واریانس از رگرسیون حداقل مربعات تعمیم یافته (GLS) استفاده می کنیم.

### تحلیل آزمون فرضیه های پژوهش:

بعد از اینکه فروض کلاسیک مربوط به رگرسیون و مانایی متغیرهای پژوهش مورد بررسی قرار گرفت و روش تخمین مدل هم مشخص گردید، حال نوبت آن است که مدل با توجه به نتایج آزمون F لیمر وهاسمن برآورد گردد. زمانی که تعداد شرکت ها از مقاطع دوره زمانی بیشتر باشد ممکن است مشکل ناهمسانی واریانس رخ دهد. در این پژوهش برای تشخیص ناهمسانی واریانس ها از آزمون وایت و برای تشخیص وجود خود همبستگی بین متغیرها از آزمون دوربین- واتسون استفاده شده است. لازم به ذکر است که در مدل های مورد استفاده، وجود ناهمسانی واریانس ها تایید شده است و از آزمون GLS استفاده شده است. در نهایت

نرم افزار ایویوز برای تشخیص رابطه موجود بین متغیرها به کار گرفته شده است. به منظور آزمون فرضیه ها از نتایج تخمین مدل تحقیق ارائه شده در جدول (۴-۹) بهره گرفته شده است. مقدار احتمال (یا سطح معنی داری)  $F$  برابر ۰,۰۰۰۰ بوده و چون این مقدار کمتر از ۰,۰۵ است، فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می شود، یعنی مدل معنی دار است. مقدار آماره دوربین- واتسون ۲,۰۲۹ می باشد که این مقدار، عدم وجود خود همبستگی خطاها (مرتبه اول) را نشان می دهد. در حالت کلی نتایج نشان می دهد که ضریب متغیر استقلال کمیته حسابرسی منفی بوده که نشان دهنده تاثیر منفی استقلال کمیته حسابرسی بر استرس کاری حسابرسان می باشد. که با توجه به سطح معنی داری متغیر مستقل استقلال کمیته حسابرسی که برابر ۰,۳۶۴ بوده که کمتر از ۵ درصد بوده، معنی دار می باشد. با توجه به موارد فوق، فرضیه اول تحقیق تایید می شود.

جدول (۴-۹): نتایج تخمین مدل اول پژوهش

| متغیر                    | ضریب برآوردی | خطای استاندارد | آماره $t$ | سطح معناداری |
|--------------------------|--------------|----------------|-----------|--------------|
| مقدار ثابت (عرض از مبدأ) | -۹.۶۵۳۸۰۸    | ۳۰.۱۲۷۶۸       | -۰.۳۲۰۴۳۰ | ۰.۷۴۸۷       |
| استقلال کمیته حسابرسی    | -۵.۵۰۵۰۱۱    | ۲.۶۲۶۵۸۲       | -۲.۰۹۵۸۸۴ | ۰.۰۳۶۴       |
| اندازه موسسه حسابرسی     | ۶.۸۰۰۷۷۶     | ۴.۷۸۵۰۲۲       | ۱.۴۲۱۲۶۳  | ۰.۱۵۵۶       |
| حق الزحمه حسابرسی        | ۰.۲۶۰۲۶۴     | ۰.۵۱۴۰۲۵       | ۰.۵۰۶۳۲۶  | ۰.۶۱۲۸       |
| اهرم مالی                | ۰.۲۲۵۵۸۹     | ۲.۹۹۵۲۷۵       | ۰.۰۷۵۳۱۵  | ۰.۹۴۰۰       |
| ضرر وزیان                | -۲.۷۵۹۳۸۰    | ۲.۲۲۴۳۰۸       | -۱.۲۴۰۵۵۷ | ۰.۲۱۵۱       |
| بازده                    | ۰.۰۰۴۲۹۶     | ۰.۰۰۴۵۰۲       | ۰.۹۵۴۲۹۰  | ۰.۳۴۰۲       |
| اندازه شرکت              | ۳.۴۳۸۰۷۳     | ۲.۰۳۴۸۸۶       | ۱.۶۸۹۵۶۵  | ۰.۰۹۱۵       |
| دوره تصدی حسابرس         | -۰.۲۰۳۶۹۲    | ۰.۴۶۸۳۴۷       | -۰.۴۳۴۹۱۸ | ۰.۶۶۳۷       |
| تغییر حسابرس             | ۱.۱۸۰۶۸۸     | ۱.۴۲۸۰۵۷       | ۰.۸۲۶۷۷۹  | ۰.۴۰۸۶       |
| ضریب تعیین تعدیل شده     | ۰.۷۱۷        |                |           |              |
| دوربین- واتسون           | ۲.۰۲۹        |                |           |              |

|                        |       |
|------------------------|-------|
| سطح معناداری (آماره F) | ۰.۰۰۰ |
|------------------------|-------|

به منظور آزمون فرضیه دوم از نتایج تخمین مدل تحقیق ارائه شده در جدول (۴-۱۰) بهره گرفته شده است. مقدار احتمال (یا سطح معنی داری)  $F$  برابر ۰,۰۰۰۰ بوده و چون این مقدار کمتر از ۰,۰۵ است، فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می شود، یعنی مدل معنی دار است. مقدار آماره دوربین- واتسون ۲,۰۳۲ می باشد که این مقدار، عدم وجود خود همبستگی خطاها (مرتبه اول) را نشان می دهد. در حالت کلی نتایج نشان می دهد که ضریب متغیراندازه کمیته حسابرسی منفی بوده که نشان دهنده تاثیر منفی اندازه کمیته حسابرسی بر استرس کاری حسابرسان می باشد. که با توجه به سطح معنی داری متغیر مستقل اندازه کمیته حسابرسی که برابر ۰,۰۰۱۹ بوده که کمتر از ۵ درصد بوده، معنی دار می باشد. با توجه به موارد فوق، فرضیه دوم تحقیق تایید می شود.

جدول (۴-۱۰): نتایج تخمین مدل دوم پژوهش

| متغیر                    | ضریب<br>برآوردی | خطای<br>استاندارد | آماره t   | سطح<br>معناداری |
|--------------------------|-----------------|-------------------|-----------|-----------------|
| مقدار ثابت (عرض از مبدأ) | -۶.۱۵۹۹۶۳       | ۳۰.۱۵۰۵۰          | -۰.۲۰۴۳۰۷ | ۰.۸۳۸۲          |
| اندازه کمیته حسابرسی     | -۲.۰۵۹۴۸۲       | ۰.۶۶۰۹۹۵          | -۳.۱۱۵۷۳۰ | ۰.۰۰۱۹          |
| اندازه موسسه حسابرسی     | ۶.۲۳۹۶۹۶        | ۴.۷۴۳۷۹۷          | ۱.۳۱۵۳۳۸  | ۰.۱۸۸۷          |
| حق الزحمه حسابرسی        | ۰.۲۷۳۶۹۱        | ۰.۵۱۴۵۱۸          | ۰.۵۳۱۹۳۸  | ۰.۵۹۴۹          |
| اهرم مالی                | ۰.۵۵۹۷۱۰        | ۳.۴۵۹۲۴۳          | ۰.۱۶۱۸۰۱  | ۰.۸۷۱۵          |
| ضرر وزیان                | -۲.۶۰۶۹۰۴       | ۲.۲۳۷۳۶۲          | -۱.۱۶۵۱۶۹ | ۰.۲۴۴۳          |
| بازده                    | ۰.۰۰۴۴۹۴        | ۰.۰۰۴۴۸۷          | ۱.۰۰۱۴۲۹  | ۰.۳۱۶۹          |
| اندازه شرکت              | ۳.۴۶۸۴۲۰        | ۲.۰۳۳۱۶۲          | ۱.۷۰۵۹۲۴  | ۰.۰۸۸۴          |

|                        |           |          |           |        |
|------------------------|-----------|----------|-----------|--------|
| دوره تصدی حسابرس       | -۰.۲۱۰۴۰۳ | ۰.۴۶۷۰۰۰ | -۰.۴۵۰۵۴۳ | ۰.۶۵۲۴ |
| تغییر حسابرس           | ۱.۱۵۶۷۹۳  | ۱.۴۳۳۳۰۶ | ۰.۸۰۷۰۸۰  | ۰.۴۱۹۸ |
| ضریب تعیین تعدیل شده   | ۰.۷۱۷     |          |           |        |
| دوربین - واتسون        | ۲.۰۳۲     |          |           |        |
| سطح معناداری (آماره F) | ۰.۰۰۰     |          |           |        |

برای آزمون فرضیه سوم از نتایج تخمین مدل تحقیق ارائه شده در جدول (۴-۱۱) بهره گرفته شده است. مقدار احتمال (یا سطح معنی داری)  $F$  برابر ۰,۰۰۰۰ بوده و چون این مقدار کمتر از ۰,۰۵ است، فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می شود، یعنی مدل معنی دار است. مقدار آماره دوربین - واتسون ۰,۲۸۰۲ می باشد که این مقدار، عدم وجود خود همبستگی خطاها (مرتبه اول) را نشان می دهد. در حالت کلی نتایج نشان می دهد که ضریب متغیر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی منفی بوده که نشان دهنده تاثیر منفی تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر استرس حسابرسان می باشد. که با توجه به سطح معنی داری متغیر مستقل تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی که برابر ۰,۰۰۳۵ بوده که کمتر از ۵ درصد بوده، معنی دار می باشد. با توجه به موارد فوق، فرضیه سوم تحقیق تایید می شود.

جدول (۴-۱۱): نتایج تخمین مدل سوم پژوهش

| متغیر                         | ضریب برآوردی | خطای استاندارد | آماره $t$ | سطح معناداری |
|-------------------------------|--------------|----------------|-----------|--------------|
| مقدار ثابت (عرض از مبدأ)      | -۷.۵۳۶۱۴۷    | ۳۰.۸۶۸۰۷       | -۰.۲۴۴۱۴۰ | ۰.۸۰۷۲       |
| تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی | -۳.۷۵۷۷۹۴    | ۲.۳۰۵۶۹۴       | -۳.۶۲۹۷۸۹ | ۰.۰۰۳۵       |
| اندازه موسسه حسابرسی          | ۶.۵۹۸۱۴۹     | ۴.۷۵۴۹۹۰       | ۱.۳۸۷۶۲۶  | ۰.۱۶۵۶       |
| حق الزحمه حسابرسی             | ۰.۲۲۵۰۹۹     | ۰.۵۲۲۶۲۸       | ۰.۴۳۰۷۰۶  | ۰.۶۶۶۸       |
| اهرم مالی                     | -۰.۱۳۶۲۹۱    | ۳.۲۸۹۲۵۰       | -۰.۰۴۱۴۳۵ | ۰.۹۶۷۰       |
| ضرر وزیان                     | -۲.۳۵۱۳۹۴    | ۲.۲۷۱۰۰۹       | -۱.۰۳۵۳۹۶ | ۰.۳۰۰۸       |

|                        |           |          |           |        |
|------------------------|-----------|----------|-----------|--------|
| بازده                  | ۰.۰۰۳۷۷۴  | ۰.۰۰۴۵۰۶ | ۰.۸۳۷۷۰۵  | ۰.۴۰۲۴ |
| اندازه شرکت            | ۳.۲۶۰۸۳۹  | ۲.۰۷۷۲۹۷ | ۱.۵۶۹۷۵۱  | ۰.۱۱۶۸ |
| دوره تصدی حسابرس       | -۰.۲۶۰۱۸۵ | ۰.۴۶۷۶۹۱ | -۰.۵۵۶۳۱۸ | ۰.۵۷۸۱ |
| تغییر حسابرس           | ۱.۰۸۶۵۸۰  | ۱.۴۴۷۳۴۱ | ۰.۷۵۰۷۴۲  | ۰.۴۵۳۰ |
| ضریب تعیین تعدیل شده   | ۰.۷۱۵     |          |           |        |
| دوربین- واتسون         | ۲.۰۲۸     |          |           |        |
| سطح معناداری (آماره F) | ۰.۰۰۰     |          |           |        |

#### نتایج تحقیق و پیشنهادات:

هدف این پژوهش بررسی تاثیر ویژگی های کمیته حسابرسی بر استرس کاری حسابران است. بر این اساس، در این پژوهش بررسی در دوره زمانی ۷ ساله از ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۷ انجام شده است و آزمون فرضیه ها با استفاده از نرم افزار ایویوز انجام شده است. نتایج پژوهش به شرح زیر است:

#### فرضیه ۱: استقلال کمیته حسابرسی بر استرس کاری حسابران تاثیر معناداری دارد.

نتایج نشان می دهد که سطح معنی داری متغیر برابر ۰,۰۰۰ که کمتر از ۵ درصد بوده، معنی دار می باشد. با توجه به موارد فوق، فرضیه اول تحقیق تایید می شود یعنی با افزایش مقدار ، نیز افزایش می یابد. این نتیجه با یافته های مطابقت دارد.

#### فرضیه ۲: اندازه کمیته حسابرسی بر استرس کاری حسابران تاثیر معناداری دارد. نتایج نشان

می دهد که سطح معنی داری متغیر برابر ۰,۰۰۰ که کمتر از ۵ درصد بوده، معنی دار می باشد. با توجه به موارد فوق، فرضیه دوم تحقیق تایید می شود یعنی با افزایش مقدار ، نیز افزایش می یابد. این نتیجه با یافته های مطابقت دارد.

#### فرضیه ۳: تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر استرس کاری حسابران تاثیر معناداری دارد.

نتایج نشان می دهد که سطح معنی داری متغیر برابر ۰,۰۰۰ که کمتر از ۵ درصد بوده، معنی دار می باشد. با توجه به موارد فوق، فرضیه سوم تحقیق تایید می شود یعنی با افزایش مقدار ، نیز افزایش می یابد. این نتیجه با یافته های مطابقت دارد.

## جدول (۵-۱) نتایج کل فرضیه های پژوهش

| شماره فرضیه | عنوان فرضیه   | تایید/رد |
|-------------|---|----------|
| ۱           | استقلال کمیته حسابرسی بر استرس کاری حسابرسان تاثیر معناداری دارد.         | تایید    |
| ۲           | اندازه کمیته حسابرسی بر استرس کاری حسابرسان تاثیر معناداری دارد.          | تایید    |
| ۳           | تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر استرس کاری حسابرسان تاثیر معناداری دارد. | تایید    |

پیشنهادهای زیر به عنوان راهبردهایی برای تحقیقات ارائه می گردد:

۱. اگرچه نتایج این پژوهش بیانگر وجود رابطه مثبت بین ویژگیهای کمیته حسابرسی و استرس کاری حسابرسان وده و منجر به گسترش مبانی نظری ادبیات مزبور گردیده است اما به جهت اینکه کمیته حسابرسی سازوکار نظارتی و کنترلی نوظهوری در فرآیند انتشار اطلاعات به بازار قلمداد میشود لذا پیشنهاد میشود پژوهشهای بیشتری در رابطه با موضوع تحقیق و همچنین سایر موضوعات مالی صورت گیرد.
۲. به طور خاص، برای اطمینان از کیفیت خدمات، توصیه می کنیم حسابرسان باتجربه به مشتریان جدید اختصاص داده شوند، زیرا واکنش های منفی نسبت به استرس در بازرسی های اولیه بیشتر دیده می شود.
۳. به حسابرسان و ادارات نظارت توصیه می کنیم تا برای تعیین حداکثر تعداد مشتریان در دوره های شلوغ با در نظر گرفتن عوامل متعدد از جمله ویژگی های شرکت حسابرسی و توانایی های حسابرسان فردی توجه کنند. این اقدامات باید برای حل منافع شدید فشار کاری بر کیفیت حسابرسی کمک کند. این پیشنهادها ممکن است حاشیه های خاص و مشکلات اجرای در حسابرسی را شامل می شود که دربرگیرنده مشکلاتی هستند که نیاز به حل و فصل سریع، تجزیه و تحلیل بیشتر و معاینه عملی دارند.

محدودیت پژوهش حاضر به شرح ذیل می باشد:

۱. شرکت هایی که داده های آنها در بازه زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷ در دسترس نبود از نمونه حذف شد که این می تواند بر نتایج پژوهش تاثیر گذار باشد.

۲. در رابطه با سایر ویژگیهای کمیته حسابرسی مانند تجربه و تعداد جلسه در طی سال چون تعداد کمی از شرکتها دارای ویژگیهای مزبور بوده اند که این امر ممکن است تعمیم پذیری نتایج را باتوجه به کاهش تعداد نمونه محدود نماید، مورد مطالعه قرار نگرفته اند.

۳. در سازمان حسابرسی که وابسته به دولت می باشد در مقایسه با مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی که با سرمایه خصوصی اداره میگردد از رسیدگی بیشتری نسبت به کارکنان برخوردار میباشد در نتیجه ممکن است استرس شغلی در کارکنان این دو نهاد تحت تأثیر دولتی یا خصوصی بودن آنها قرار گیرد.

#### منابع:

- آزادی، کیهان؛ مهدی مشکي و مجتبی سمیع پور، ۱۳۹۴، نقش استقلال و تخصص مالی کمیته حسابرسی بر افشای اطلاعات مالی، اولین کنفرانس بین المللی مدیریت و حسابداری با رویکرد ارزش آفرینی، تهران، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات فارس.
- بختیارپور، مهدی؛ مهدی بشکوه و منوچهر نیکنام، (۱۳۹۶)، مطالعه رابطه بین ویژگیهای کمیته حسابرسی، خدمات غیر حسابرسی و گزارش حسابرس در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دومین کنفرانس بین المللی مدیریت و حسابداری، تهران، موسسه آموزش عالی صالحان.
- جامعی، رضا، رستمیان، آزاده، (۱۳۹۵)، تأثیر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر ویژگیهای سود پیشبینی شده"، فصلنامه پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، دانشکده اقتصاد و حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز.
- خلیفه سلطانی، سید احما، سمانه براری، (۱۳۹۴). بررسی علل و پیامد های استرس نقش حسابرس، فصلنامه حسابداری مالی، جلد ۷، شماره ۲۸، صفحات ۵۵-۳۲.
- خوئینی، محسن فقیه، مهرداد شفیعی (۱۳۹۷). ارتباط بین ویژگیهای کمیته حسابرسی با معیارهای عملکرد شرکتها، مجله تحقیقات حسابداری و حسابرسی، سال دهم - شماره چهارم، صفحه ۱۰۵-۱۲۷.
- رویایی، رمضانعلی، ابراهیمی، محمد، (۱۳۹۴) بررسی تأثیر ویژگی های کمیته ی حسابرسی بر سطح افشای داوطلبانه اخلاق"، فصلنامه حسابداری مالی، (۲۵): ۷۱-۸۸.
- فخاری، حسین، محمدی، جواد، نتاج کردی، محسن حسن، (۱۳۹۴). بررسی اثر ویژگیهای کمیته حسابرسی بر مدیریت سود از طریق اقلام واقعی"، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۴۶.

مرویان حسینی، زهرا؛ دکتر محمود لاری دشت بیاض. (۱۳۹۴). بررسی نقش فرسودگی شغلی در رابطه بین استرس و عملکرد شغلی حسابرسان، مجله حسابداری سلامت، مقاله ۴، دوره ۴، شماره ۱، صفحه ۵۷-۸۰.

مرادزاده فرد، مهدی؛ محمد نوروزی؛ ناهید محرم زاده. (۱۳۹۶). اثربخشی کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی: آزمون تجربی رویکرد نظارتی مقاله ۷، دوره ۱، شماره ۴، صفحه ۱۷۷-۱۹۸.

Asthana, S., Boone, J. P. (2014). Abnormal Audit Fee and Audit Quality. A Journal of Practice & Theory, vol (31), pp: 1-2۲.

Abernathy, J. L., Beyer, B., Masli, A., stefaniak, C. (2014). "The association between characteristics of audit committee accounting experts, audit committee chairs, and financial reporting timeliness, Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, <http://dx.doi.org/10.1016/j.adiac.2014.09.001>.

Alzeban, A ., sawan , N . (2015). "The impact of audit committee characteristics on the implementation of internal audit recommendations". Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Volume 24, 2015, Pages ۶۱ ۷۱.

Al-Okaily, J., Salma Naueihed, (2019) "Audit committee effectiveness and family firms: impact on performance", Management Decision, <https://doi.org/10.1108/MD-0۴-۲۰۱۸-۰۴۲۲>.

Amer , m., Ragab ,A, A., Shehata ,Sh,E . (2014). "Audit Committee Characteristics and Firm Performance: Evidence from Egyptian Listed Companies". Proceedings of 6th Annual American Business Research Conference 9 . Sheraton LaGuardia East Hotel , New York, USA, ISBN: ۹۷۸-۱- ۹۲۲۰۶۹-۵۲-۸.

Abbott, L. J., and S. Parker, (2000), "Auditor selection and audit committee characteristics", Auditing A Journal of Practice & Theory, Vol. 19, PP. 47-۶۷.

Abbott, L.J., Parker, S. and Peters, G.F., (2004), "Audit committee characteristics and restatements", Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 23, No. 1, PP. 69-87.

Abdul Rahman, R. A., & Ali, F. H. M. (2006). Board, audit committee, culture and earnings management: Malaysian evidence. Managerial Auditing Journal, 21(7), 783-804.

- Al- Najjar B., (۲۰۱۱), “Internal and External Audit Attributes, Audit Committees Characteristics, Ownership Concentration and Earnings Quality: Evidence from the U.K”, International Journal of Auditing, Vol. ۱۵, No. ۲, PP. ۱۹۱- ۲۰۳.
- Al-Rassas, A. H. and Kamardin, H., (2015), “Internal and External Audit Attributes, Audit Committees Characteristics, Ownership Concentration and Earnings Quality: Evidence from Malaysia”, Mediterranean Journal of Social Sciences, Vol. 6, No. 3, PP. 458-4۷۰.
- Belias D., Kousteliosb A., Sdrolia L., Aspridis G. (2015). Job Satisfaction, Role Conflict and Autonomy of employees in the Greek Banking Organization, Social and Behavioral Sciences, ۱۷۵: ۳۲۴ – ۳۳۳,
- Klein, A. (2002), “Audit committee, board of director characteristics, and earnings management”, Journal of Accounting and Economics, Vol. 33, PP. ۳۷۵-۴۰۰.
- Metawee, A. (2013), "The relationship between characteristics of audit committee, board of directors and level of earning management, Evidence from Egypt", Journal of International Business and Finance, Plymouth Business School, UK, January.
- Utamib I., Nahartyo E. (2013). The Effect of Type A Personality on Auditor Burnout: Evidence from Indonesia, Accounting & Taxation, 5(2): p.p. 89-۱۰۲.
- Wirayathi, N. M.; Rasmini, N. K.; and M. G. Wirakusuma (2014). “Influence of Role Stressors on Auditor’s Burnout With Emotional Intelligence As Moderating Variables”, E-Journal Ekonomi Dan Bisnis Universitas Udayana, Vol. 5, No. 3, pp. 227-244.