

رابطه‌ی بین درک حساب‌رسان از حجم کار حسابرسی، کیفیت حسابرسی و رضایت شغلی

یاسر حیدری

کارشناس ارشد حسابرسی، گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی حکیم نظامی، قوچان، ایران. (نویسنده مسئول)
yaserheydary90@gmail.com

محمد علی اکبر خانی

مریی گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران.
m.akhani55@gmail.com

زهرا مرید احمدی یزدی

کارشناس ارشد حسابرسی، گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی حکیم نظامی، قوچان، ایران.
zahraahmadi17@yahoo.com

شماره ۱۹ / زمستان ۱۳۹۸ (جلد چهارم) / صص ۲۷-۴۱
چشم انداز حسابداری و مدیریت (دوره دوم)

چکیده

تحقیق حاضر به بررسی رابطه‌ی بین درک حساب‌رسان از حجم کار حسابرسی، کیفیت حسابرسی و رضایت شغلی پرداخته است. متغیرهای مستقل؛ درک حساب‌رسان از حجم کار حسابرسی، کیفیت حسابرسی و متغیرهای وابسته؛ کیفیت حسابرسی، رضایت شغلی می باشد. نمونه آماری مورد بررسی شامل ۳۷۴ نفر از حساب‌رسان بودند و توسط پرسشنامه‌ای متشکل از سه بخش مورد سنجش قرار گرفتند. جهت سنجش درک حساب‌رسان از حجم کار حسابرسی از پرسشنامه ۸ سوالی؛ برای کیفیت حسابرسی از پرسشنامه محقق ساخته ۲۱ سوالی، همچنین برای رضایت شغلی از پرسشنامه محقق ساخته ۲۴ سوالی، به منظور جمع‌آوری اطلاعات بین پرسش‌شوندگان ارائه شد. سپس داده‌های جمع‌آوری شده پس از ورود در برنامه نرم‌افزاری آموس مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که رضایت شغلی در رابطه بین درک حساب‌رسان از حجم کار حسابرسی و کیفیت حسابرسی نقش میانجی گرایانه دارد و بین درک حساب‌رسان از حجم کار حسابرسی و رضایت شغلی رابطه معناداری وجود دارد. بین رضایت شغلی و کیفیت حسابرسی نیز رابطه معناداری وجود دارد. **واژگان کلیدی:** درک حساب‌رسان از حجم کار حسابرسی، کیفیت حسابرسی، رضایت شغلی.

مقدمه

صورت‌های مالی بخش عمده‌ای از اطلاعات مورد نیاز سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان یک شرکت را تامین می‌کند. براساس چنین سطح اعتمادی به صورت‌های مالی، نقش حساب‌رسان نیز حیاتی است (والکر^۱، ۲۰۰۳). حسابرسی صورت‌های مالی امری ضروری است، زیرا صورت‌های مالی حسابرسی شده می‌تواند این اطمینان را برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان فراهم کند که اطلاعاتی معتبر و قابل اتکا در اختیار آنها قرار می‌گیرد. بنابراین حسابرسی صورت‌های مالی می‌تواند ارزش افزوده اقتصادی را برای یک شرکت به وجود بیاورد. با در نظر گرفتن اهمیت خدمات حسابرسی و عدم امکان

¹ Walker

مشاهده‌ی مستقیم کیفیت حسابرسی، پیدا کردن روشی اثر بخش برای کنترل کیفیت حسابرسی امری ضروری است (بادآورنهندي، ۱۳۹۲).

تحقیقات نشان داده‌اند که می‌توان کم کاری، عدم احساس مسئولیت، عدم حضور در محل کار، عدم پاسخگویی و راهنمایی صحیح مراجعین، عدم حفاظت و مراقبت صحیح از اموال، عدم توجه به کیفیت کار و گرایش به آسان طلبی را به نارضایتی از شغل و انجام کار با کیفیت بالا و مطلوب و حضور به موقع و موثر در محل کار را به رضایت شغلی مرتبط دانست (صفرنیا، ۱۳۸۸). افرادی که نسبت به شغل خود رضایت دارند از انجام دادن کار خود لذت می‌برند و همین امر به عنوان نیرویی عمل می‌کند که باعث می‌شود افراد استرس، فشار روحی، خستگی و سایر عوامل منفی مرتبط با شغل خود را تحمل کنند (یانگ^۱ و همکاران، ۲۰۰۸).

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

محمدزاده (۱۳۹۷)، به بررسی تاثیر تخصص کمیته حسابرسی بر کیفیت حسابرسی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. برای دستیابی به اهداف پژوهش، جامعه آماری این پژوهش شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار طی سال های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۵ انتخاب و روش نمونه گیری از نوع حذفی و به صورت حذفی سیستماتیک اجرا گردید. داده های مورد نیاز این پژوهش از صورتهای مالی حسابرسی شده و سایر گزارشات مالی شرکتهایی عضو نمونه جمع آوری شده اند و با استفاده از تلفیق دادههای مقطعی و زمانی و به کمک نرم افزار آماری Eviews به روش پانل دیتا تجزیه و تحلیل شدند. نتایج تحلیل ها نشان می دهد که تخصص کمیته حسابرسی بر اندازه موسسه حسابرسی تاثیر منفی دارد. تخصص مالی کمیته حسابرسی بر تخصص حسابرس در صنعت تاثیر منفی دارد. تخصص مالی کمیته حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی تاثیر منفی دارد. همچنین نتایج نشان داد که تخصص مالی کمیته حسابرسی بر تغییر حسابرس و دوره تصدی آن تاثیری ندارد.

عارفی (۱۳۹۷)، به بررسی تأثیر تمرکز بر مشتری بر حق الزحمه و کیفیت حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. جامعه آماری این پژوهش شامل ۱۰۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی بازه زمانی ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۵ می‌باشد. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از رگرسیون خطی چندگانه براساس داده‌های ترکیبی استفاده شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که تمرکز بر مشتری بر حق الزحمه حسابرسی اثر منفی و معناداری دارد. به عبارتی، در شرکت‌های با مشتری عمده (بالای ۱۰ درصد فروش)، میزان حق الزحمه حسابرسی پایین‌تر بوده است. نتایج پژوهش نشان داد که تمرکز بر مشتری بر کیفیت حسابرسی اثر منفی و معناداری دارد. در واقع، در شرکت‌های با مشتری عمده (بالای ۱۰ درصد فروش)، کیفیت حسابرسی پایین‌تر بوده است.

حسن پور (۱۳۹۷)، به بررسی تأثیر چرخش موسسه حسابرسی و استقلال حسابرس بر کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. در واقع در این پژوهش تلاش شده که آیا مستقل بودن حسابرس می‌تواند کیفیت حسابرسی را بهبود ببخشد یا خیر؟ و همچنین، آیا چرخش موسسه حسابرسی می‌تواند باعث افزایش کیفیت حسابرسی شود؟ برای پاسخ به این سؤالات نمونه ای به تعداد ۱۲۴ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، در دروره زمانی

¹ yang

۱۳۹۰ تا ۱۳۹۴ انتخاب شد. در این پژوهش از روش داده های ترکیبی برای برآورد مدل و آزمون فرضیات بهره گرفته شد. ضمناً جهت مشخص نمودن نوع مدل استفاده شده در روش داده های ترکیبی، از آزمون چاو و هاسمن استفاده شده است. با توجه به نتیجه های به دست آمده از این آزمون ها مدل تأثیرات ثابت در پژوهش حاضر مورد بهره برداری قرار گرفت. نتیجه های به دست آمده از آزمون فرضیات تحقیق حاضر، مشخص نمودند که بین استقلال حسابرس و چرخش موسسه حسابرسی و کیفیت سود رابطه مثبت و معنا داری وجود دارد. همچنین پژوهش حاضر مشخص کردند که با افزایش چرخش موسسه حسابرسی یا به عبارتی دوره تصدی حسابرس انتظار می رود با افزایش استقلال حسابرسی، کیفیت حسابرسی افزایش یابد.

حیدری (۱۳۹۶)، به بررسی کیفیت شرکای حسابرسی (عدم بروز خطای حسابرسی) بر کیفیت حسابرسی اندازه گیری شده از طریق تجدید ارائه صورت های مالی، گزارش مقبول حسابرسی و اقلام تعهدی (اختیاری) پرداختند. در همین راستا نمونه ای مشتمل بر ۱۹۸ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، طی دوره زمانی ۱۳۹۰-۱۳۹۴ (۹۸۰ سال- شرکت مشاهده) انتخاب و آزمون شده است. نتایج آزمون فرضیه های پژوهش به وسیله رگرسیون چند متغیره نشان داد که با افزایش کیفیت شریک مسئول حسابرسی، تجدید ارائه صورت های مالی، گزارش مقبول حسابرسی و مدیریت سود کاهش می یابد. در همین راستا، نتایج اصلی پژوهش بیانگر آن است که کیفیت شریک ناظر کار حسابرسی نیز سبب کاهش تجدید ارائه صورت های مالی، صدور گزارش مقبول حسابرسی و مدیریت سود می شود. براساس نتایج به دست آمده، کیفیت شریک مسئول کار حسابرسی تاثیر بیشتری نسبت به شریک ناظر حسابرسی در کاهش تجدید ارائه صورت مالی و صدور گزارش مقبول حسابرسی دارد؛ اما براساس معیار مدیریت سود، کیفیت هر دو شریک به صورت یکسان می باشد. نهایتاً، یافته های پژوهش حاضر نشان می دهد که موسسات حسابرسی با کیفیت (موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار طبقه اول) تاثیری بر رابطه مثبت بین کیفیت شریک حسابرسی و کیفیت حسابرسی (براساس هر سه معیار مذکور) ندارد.

جولی و همکاران (۲۰۱۸)، به بررسی درک حسابرسان از حجم کار حسابرسی، کیفیت حسابرسی و رضایت شغلی آمریکا پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد که بین درک حسابرسان از حجم کار حسابرسی و رضایت شغلی رابطه معناداری وجود دارد. و بین رضایت شغلی و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

ببنا و همکاران (۲۰۱۸)، در تحقیقی با عنوان، تجزیه و تحلیل گزارش حسابرسی، به بررسی تجزیه و تحلیل گزارش حسابرسی در طی سال های ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۶ در بورس اوراق بهادار اندونزی و سنگاپور پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد که گزارش حسابرسی سال قبل و حق الزحمه حسابرسی تاثیر مثبت و معناداری بر گزارش حسابرسی دارند.

سانتانا و همکاران^۱ (۲۰۱۷)، در تحقیقی با عنوان، مالکیت سهامی مدیریتی بر رابطه بین نقاط ضعف کنترل داخلی و حق الزحمه حسابرسی، به بررسی تأثیر مالکیت سهامی مدیریتی بر رابطه بین نقاط ضعف کنترل داخلی و حق الزحمه حسابرسی طی سال های ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۰ پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد که بین نقاط ضعف کنترل داخلی و هزینه های حسابرسی رابطه ی معناداری وجود دارد.

احمت^۲ (۲۰۱۶)، در تحقیقی تحت عنوان، عوامل موثر بر اظهار نظر مشروط حسابرس، به بررسی برای ساخت یک مدل بر اساس متغیرهای مالی و غیر مالی به شناسایی عوامل موثر بر اظهار نظر مشروط حسابرس در بورس اوراق بهادار ترکیه

¹ Santanu et al

² Ahmet

پرداختند. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل لججیت نشان می دهد که برای شرکت های که دارای نقدینگی بالاتر، سود دهی، بهره وری عملیاتی، نرخ رشد، درصد اعضای هیئت مدیره خارج و بدهی کم نسبت به کل دارایی نظر حسابرسی مقبول صادر شده است. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل تجربی نشان می دهد که متغیرهای مالی و غیر مالی می تواند در افتراق بین شرکت های با نظر مقبول حسابرسی و شرکت ها با افکار منفی حسابرسی به طور قابل توجهی مفید است.

سلطانی^۱ (۲۰۱۶)، در تحقیقی تحت عنوان، عوامل موثر بر اظهارنظر حسابرسی، به بررسی عوامل موثر بر اظهارنظر حسابرسی در بورس اوراق بهادار فرانسه طی سال های ۲۰۰۲ تا ۲۰۱۱ پرداختند. نتایج تحقیق نشان دهنده آن است که، متغیرهای اندازه حسابرسی، اهرم مالی، وضعیت مالی، اظهارنظری حسابرسی سال قبل، نسبت نقدینگی، نسبت موجودی ها دارای رابطه‌ی معناداری با اظهارنظر حسابرسی دارند. همچنین اندازه شرکت، بازده دارایی ها، نسبت حسابهای دریافتی، زیان شرکت، رابطه‌ی معناداری با اظهارنظر حسابرسی ندارد.

ریچارد و همکاران^۲ (۲۰۱۶)، در تحقیقی با عنوان، حق الزحمه حسابرسی و تعدیلات حسابرسی، به بررسی رابطه‌ی حق الزحمه حسابرسی و تعدیلات حسابرسی در بورس اوراق بهادار ولز پرداختند. نتایج نشان دهنده آن است که بین حق الزحمه حسابرسی و تعدیلات در مالکیت مدیریتی رابطه‌ی معنی داری وجود دارد.

هاشم و خالد (۲۰۱۶)، در تحقیقی با عنوان، فعالیت کمیته حسابرسی و اندازه حسابرسی بر کیفیت کنترل داخلی، به بررسی تاثیر فعالیت کمیته حسابرسی و اندازه حسابرسی بر کیفیت کنترل داخلی در بورس اوراق بهادار مصر پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که بین فعالیت کمیته حسابرسی و اندازه حسابرسی با کیفیت کنترل داخلی رابطه‌ی مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین زمانی که حسابرسی شرکت بزرگ باشد، رابطه‌ی فعالیت کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل داخلی برجسته تر می باشد.

فرضیه های پژوهش

فرضیه اول: بین درک حسابسان از حجم کار حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه‌ی معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین درک حسابسان از حجم کار حسابرسی و رضایت شغلی معناداری وجود دارد.

فرضیه سوم: بین رضایت شغلی و کیفیت حسابرسی رابطه‌ی معناداری وجود دارد.

روش پژوهش

این تحقیق از منظر هدف تحقیق، کاربردی است. از منظر مکان تحقیق، در زمره تحقیق‌های کتابخانه‌ای قرار می گیرد و در نهایت، این تحقیق از منظر روش تحقیق، در زمره تحقیق‌های توصیفی - همبستگی است. طرح تحقیق آن از نوع نیمه تجربی و با استفاده ابزار پرسشنامه است که با استفاده از نرم افزار آماری آموس بهره گرفته شده است.

¹ Soltani

² Richard & et al

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری پژوهش حاضر، حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی بخش خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی می باشد. حسابرسانی که در سال ۱۳۹۸ مشغول فعالیت در موسسات حسابرسی باشد که براساس اطلاعات دریافتی از جامعه حسابداران رسمی افزون به ۱۳۴۰۰ نفری باشند. که به منظور تعیین حجم نمونه، از فرمول کوکران باحجم نمونه مشخص استفاده شده است. که براین اساس تعداد نمونه در سطح خطای ۵ درصد ۳۷۴ نفر بدست آمده است.

$$n = \frac{\frac{z^2 pq}{d^2}}{1 + \frac{1}{N} \left(\frac{z^2 pq}{d^2} - 1 \right)}$$
$$N = \frac{Nz^2 pq}{Nd^2 + Z^2 pq}$$

N = حجم جامعه

D = اشتباه قابل تحمل

0.95 = ضریب اطمینان

Z=1.96

P=q=0.5

$$N = \frac{13400 \times 1.96^2 \times 0.5 \times 0.5}{13400 \times 0.05^2 + 1.96^2 \times 0.5 \times 0.5} = 374$$

توصیف آماری پژوهش

اطلاعات جمع آوری شده متناظر با پاسخ آزمودنی ها به پرسشنامه پژوهش در دو بخش مورد مطالعه قرار گرفته است. در بخش اول اطلاعات جمعیت شناختی حسابرسان شرکت کننده در پژوهش مورد ارزیابی قرار می گیرد. در این بخش جداول فراوانی متناظر با سن، جنسیت و میزان تحصیلات حسابرسان شرکت کننده در پژوهش ارائه شده است. جدول فراوانی وضعیت پاسخ دهندگان به پرسشنامه از لحاظ جنسیت به صورت زیر می باشد.

جدول (۱): فراوانی نمونه بر حسب جنسیت آزمودنی ها

درصد فراوانی	فراوانی	
۶۰/۴	۲۲۶	مرد
۳۹/۶	۱۴۸	زن

منبع: یافته های تحقیق

یافته های جدول فوق نشان می دهد که ۱۴۸ نفر از کل نمونه مورد مطالعه زن و ۲۲۶ نفر دیگر مرد می باشند. به عبارت دیگر ۳۹/۶ درصد از نمونه مورد مطالعه را حسابرسان زن و ۶۰/۴ درصد از نمونه را مردان تشکیل داده اند. جدول فراوانی متناظر با میزان تحصیلات حسابرسان شرکت کننده در پژوهش به صورت زیر می باشد.

جدول (۲): فراوانی نمونه بر حسب میزان تحصیلات حسابرسان

درصد فراوانی	فراوانی	
۶۱/۹	۲۲۸	لیسانس
۳۳/۲	۱۲۴	فوق لیسانس
۵/۹	۲۲	دکتری

منبع: یافته های تحقیق

یافته های جدول فوق نشان می دهد که حدود ۶۲ درصد از شرکت کنندگان دارای مدرک لیسانس و ۱۲۴ نفر معادل با ۳۳/۲ درصد از شرکت کنندگان دارای مدرک فوق لیسانس بوده اند. در متغیرهای جمع شناختی سن آزمودنی ها دارای مقیاس اندازه گیری کمی بوده است و در ادامه معیارهای توصیفی متناظر با آن ارائه شده است.

جدول (۳): معیارهای توصیفی متناظر با سن آزمودنی ها

تعداد	کمترین مقدار	بیشترین مقدار	میانگین	انحراف معیار
۳۷۴	۲۰	۶۰	۳۹/۷۸۹	۱۱/۵۰۸

منبع: یافته های تحقیق

یافته های جدول فوق نشان می دهد که سن حسابرسان شرکت کننده بین ۲۰ تا ۶۰ نفر داشته اند و میانگین سنی آنان ۳۹/۷۸ سال بوده است.

بررسی توصیفی متغیرهای پژوهش

در این بخش، تجزیه و تحلیل داده ها با استفاده از شاخص های مرکزی هم چون میانگین و شاخص های پراکندگی انحراف معیار انجام پذیرفته است.

جدول (۴): آماره های توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	تعداد گویه ها	تعداد	کمترین مقدار	بیشترین مقدار	میانگین	انحراف معیار
درک حسابرسان از حجم کار حسابداری	۸	۳۷۴	۱۶	۳۹	۲۷/۲۵	۳/۵۵
مولفه های رضایت شغلی	پرداخت	۴	۷	۱۸	۱۳/۵۳	۱/۹۵
	استقلال کاری	۴	۱۱	۱۸	۱۴/۴۸	۱/۱۷
	تعامل	۴	۶	۲۰	۱۲/۷۳	۲/۹۲
	شان و مقام شغلی	۴	۷	۱۸	۱۳/۴۶	۲/۹۵
	وظایف شغلی	۴	۹	۲۰	۱۴/۵۲	۲/۰۸
	سیاست های سازمانی	۴	۳۷۴	۵	۱۷	۱۱/۲۵
رضایت شغلی (نمره کل)	۲۴	۳۷۴	۵۲	۹۸	۷۹/۹۸	۸/۴۲
مولفه های کیفیت حسابداری	تخصص حسابرس	۱۰	۲۱	۴۶	۳۳/۹۳	۴/۳۴
	استقلال حسابرس	۹	۳۷۴	۱۹	۲۸/۶۵	۳/۰۹

متغیر	تعداد گویه ها	تعداد	کمترین مقدار	بیشترین مقدار	میانگین	انحراف معیار
کیفیت حسابرسی	۲۱	۳۷۴	۴۹	۸۶	۶۹/۰۹	۶/۵۸

منبع: یافته های تحقیق

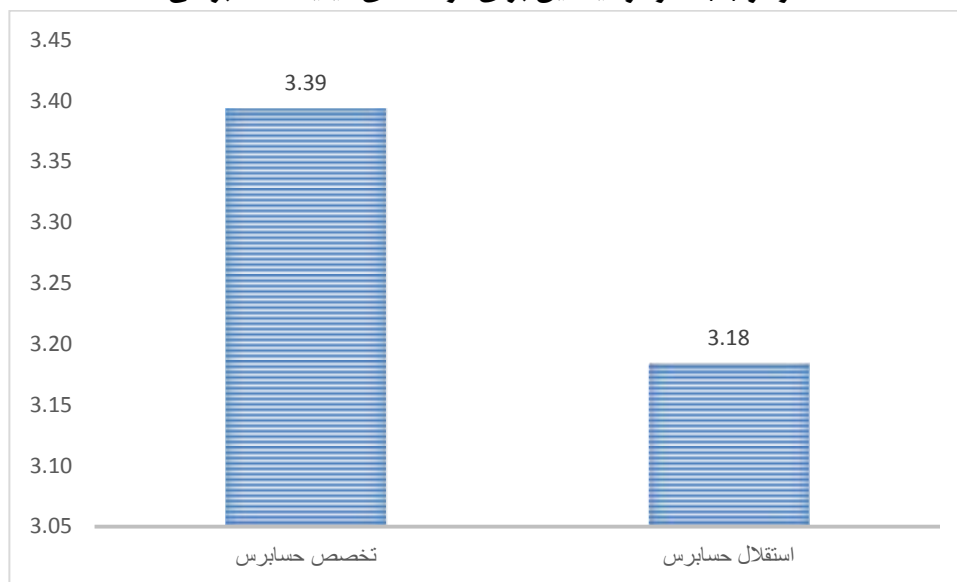
روش نمره گذاری پرسشنامه در تعیین معیارهای توصیفی و استنباطی و روابط متغیر بسیار حائز اهمیت می باشد. نتایج جدول فوق بیانگر آن است که تمام اطلاعات مورد نیاز در این پژوهش برای ۳۷۴ نفر شرکت کننده به طور کامل استخراج شده و مشاهده گمشده در تحقیق وجود ندارد. کمترین و بیشترین مقدار متغیرهای تحقیق می تواند در شناسایی مشاهدات پرت در تحلیل داده های به پژوهشگر کمک کند. در بین متغیرهای تحقیق پراکندگی مشاهدات با توجه به دامنه تغییرات که از تفاضل دو مقدار مذکور حاصل می شود؛ برای متغیر رضایت شغلی بیشتر از سایر متغیرهای تحقیق می باشد. البته مطمئناً معیار اندازه گیری هر یک از متغیرها در تعیین معیارهای توصیفی موثر است که این موضوع باید مد نظر تمام محققین باشد؛ در حقیقت تعداد سوالات متناظر با هر یک از مولفه های و طیف لیکرت نمره گذاری در هر خرده مقیاس در نمرات به دست آمده و در نتیجه آن در معیارهای توصیفی موثر است که باید مد نظر محقق باشد. میانگین به عنوان اساسی ترین معیار مرکزی در متغیر رضایت که هر یک دارای ۴ گویه بوده و میزان نمره گذاری مشابه داشته اند در نمودار زیر ارائه شده است.

نمودار (۱): نمودار میانگین برای مولفه های رضایت شغلی



نمودار فوق نشان می دهد که در بین مولفه سیاست های سازمانی دو متغیر رضایت شغلی با میانگین ۳/۶۳ کمترین میانگین و وظایف شغلی با میانگین ۳/۶۳ بالاترین میانگین را داشته اند. کیفیت سازمانی به عنوان متغیر وابسته بین ۴۹ تا ۸۶ تغییر نموده است و میانگین آن ۶۹/۰۹ می باشد. نمودار میله ای متناظر با خرده مقیاس های کیفیت حسابرسی به صورت زیر می باشد.

نمودار (۲): نمودار میانگین برای مولفه های کیفیت حسابرسی



در متغیر کیفیت حسابرسی خرده مقیاس تخصص سهم بیشتر را از کیفیت حسابرسی به خود اختصاص داده است که با توجه به تعداد گویه های متناظر با آن نتیجه منطقی است.

بررسی نرمال بودن مشاهدات

در این پژوهش برای ارزیابی فرضیه ها از آزمون همبستگی و مدل های رگرسیونی به همراه معادلات ساختاری بر اساس مدل مفهومی پژوهش در جهت تاثیر نقش میانجی گرایانه رضایت شغلی در رابطه بین درک حسابرسان از حجم کار حسابرسی با کیفیت حسابرسی استفاده شده است لذا قبل از ارزیابی فرضیه ها، بررسی نرمال بودن متغیر ملاک (وابسته) ضروری می باشد. در حقیقت مدل های رگرسیونی در صورتی دارای اعتبار هستند که باقی مانده های مدل (خطاهای مدل رگرسیونی) دارای توزیع نرمال با میانگین صفر و واریانس ثابت باشد، $\epsilon_i \sim N(0, \sigma^2)$ که این موضوع به شدت تحت تاثیر توزیع متغیرهای کیفیت حسابرسی و رضایت شغلی به عنوان متغیرهای ملاک و میانجی می باشد. لذا برای اجرای مدل رگرسیونی، در گام نخست با کمک آزمون کولموگروف - اسمیرنوف فرض آماری نرمال بودن اطلاعات جمع آوری شده را مورد آزمون قرار می دهیم. خلاصه نتایج آزمون فوق در جدول زیر ارائه شده است.

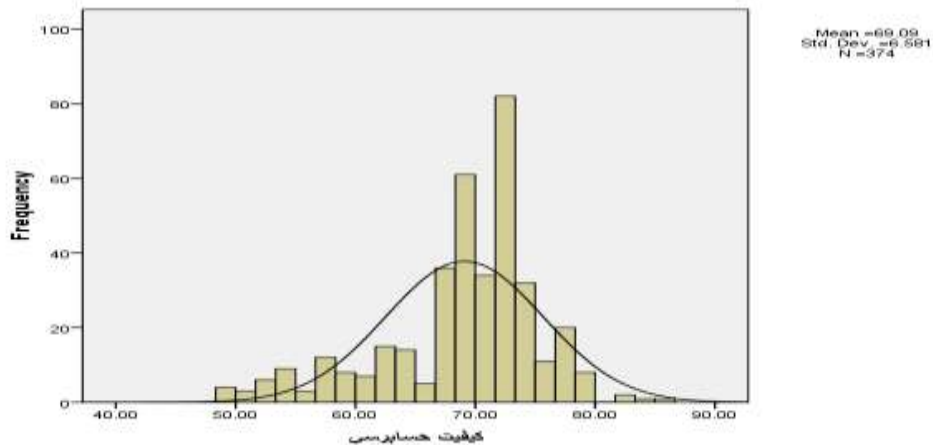
جدول (۵): آزمون کولموگروف - اسمیرنوف برای متغیرهای پژوهش

نتیجه	سطح معنادرای	آماره آزمون		
نرمال است	۰/۱۹۸	۱/۰۷۵	مستقل	درک حسابرسان از حجم کار حسابرسی
نرمال است	۰/۳۴۶	۰/۹۳۵	میانجی	رضایت شغلی
نرمال است	۰/۰۴۹	۱/۳۶۴	وابسته	کیفیت حسابرسی

منبع: یافته های تحقیق

نتایج جدول فوق نشان می دهد که قدر مطلق آماره آزمون کولموگروف- اسمیرنف برای متغیرهای ملاک و میانجی در مدل های رگرسیونی نهفته شده در معادلات ساختاری (متغیر کیفیت حسابرسی و رضایت شغلی) پژوهش کمتر از آماره متناظر در جدول نرمال استاندارد ($Z_{1-\alpha=0.95} = 1/96$) می باشد و با عنایت به بیشتر بودن سطح معناداری متناظر با آن از ۰/۰۲۵ نتیجه می گیریم که با اطمینان ۰/۹۵ متغیر مذکور دارای نرمال می باشد. ($p - value > 0.025$). برای تایید این موضوع در ادامه نمودار هیستوگرام متناظر با متغیر کیفیت حسابرسی ارائه شده است.

نمودار (۳): نمودار هیستوگرام متناظر با متغیر (کیفیت حسابرسی)

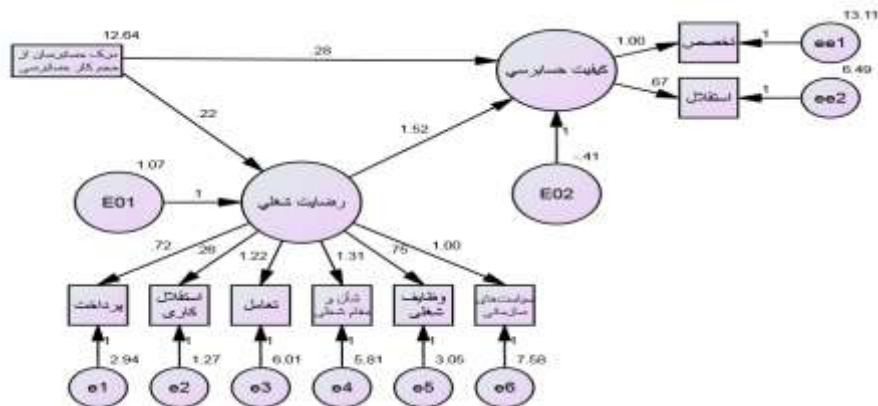


آزمون فرضیه ها

آزمون فرضیه اصلی: رضایت شغلی در رابطه بین درک حسابرسان از حجم کار حسابرسی و کیفیت حسابرسی نقش میانجی گرایانه دارد.

با عنایت به مولفه های متغیرهای رضایت شغلی و کیفیت حسابرسی، در مدل معادلات ساختاری هر دو متغیر مذکور به عنوان متغیر پنهان در نظر گرفته شده است. یافته های زیر نشان می دهد که با عنایت به بارهای عاملی در متغیر رضایت شغلی تمامی مولفه های متناظر با متغیر مذکور تاثیر مثبت و معناداری بر برآیند کل رضایت شغلی داشته اند و همچنین تخصص و استقلال باعث بهبود کیفیت حسابرسی حسابرسان می گردد.

نمودار (۴): نمودار تحلیل معادلات ساختاری در جهت بررسی نقش میانجی گرایانه رضایت شغلی



بر اساس مولفه تخصص در کیفیت حسابرسی تاثیر بیشتری نسبت به استقلال حسابرسان دارد. نشانگرهای مربوط به برازش مدل معادلات ساختاری در جدول زیر ارائه شده اند که نشان دهنده برازش بسیار مطلوب مدل است.

جدول (۶): نشانگرهای برازش مدل نهایی

نتیجه	مقدار رضایت بخش	مقدار برازش	نشانگر برازش
تایید مدل	کوچکتر از ۳	۱/۳۲۴	نسبت کای اسکور به درجه آزادی ^۱
تایید مدل	نزدیک به ۰/۹ یا بیشتر	۰/۹۴۴	نرم شده برازندگی ^۲
تایید مدل	بزرگتر از ۰/۹	۰/۹۸۱	شاخص نیکویی برازش ^۳
تایید مدل	بزرگتر از ۰/۹	۰/۹۶۵	تعدیل شده نیکویی برازش ^۴
تایید مدل	بزرگتر از ۰/۹	۰/۹۸۶	برازندگی فزاینده ^۵

بر اساس یافته های برازش مدل فوق مقدار آماری کای دو ۳۳/۱۰۴ و سطح معناداری ۰/۱۲۸ می باشد و با عنایت به مقدار آماره $RMSEA = ۰/۰۲۹$ کمتر از ۰/۰۸ است مدل برازش شده تأیید می شود. از طرفی نسبت آماره کای دو به درجه آزادی ۱/۳۲۴ و کمتر از ۳ می باشد لذا به طور کلی نقش میانجی گرایانه رضایت شغلی در رابطه بین درک حسابرسان از حجم کار حسابرسی و کیفیت حسابرسی تأیید می گردد. نتایج برازش مدل فوق در جدول زیر ارائه شده است.

جدول (۷): خلاصه نتایج معادلات ساختاری

متغیر	ضریب رگرسیونی	خطای معیار	آماره آزمون	سطح معناداری
اثرات مستقیم				
درک حسابرسان از حجم کار حسابرسی بر کیفیت حسابرسی	۰/۲۸۳	۰/۸۸۳	۳/۲۰۴	$p < ۰/۰۵$
درک حسابرسان از حجم کار حسابرسی بر رضایت شغلی	۰/۲۲۱	۰/۰۳۳	۶/۵۹۶	$p < ۰/۰۵$
رضایت شغلی بر کیفیت حسابرسی	۱/۵۲۵	۰/۲۶۰	۵/۸۵۸	$p < ۰/۰۵$
اثرات غیر مستقیم (با نقش میانجی رضایت شغلی)				
تیپ های شخصیتی بر اعتیاد به اینترنت	۰/۳۳۷	۰/۰۷۶	۴/۳۸۴	$p < ۰/۰۵$

منبع: یافته های تحقیق

یافته های جدول فوق نشان می دهد که اثر مستقیم درک حسابرسان از حجم کار حسابرسی بر کیفیت حسابرسی معنادار است ($p - value < ۰/۰۵$). در حقیقت بر اساس برآورد ضرایب رگرسیونی در جدول شماره ۷ ضریب رگرسیونی متناظر با تاثیر

¹ Chi-Square /degree of Freedom

² NFI

³ GFI

⁴ AGFI

⁵ IFI

درک حسابرسان از حجم کارحسابرسی بر کیفیت حسابرسی $\beta = 0/283$ و سطح معناداری متناظر با آن کمتر از $0/05$ می باشد ($p < 0/05$)؛ همچنین ضریب رگرسیونی متناظر اثر مستقیم درک حسابرسان از حجم کارحسابرسی بر رضایت شغلی $0/221$ و سطح معناداری مربوط به آن کمتر از $0/05$ می باشد. لذا با در نظر گرفتن ضریب مسیر درک حسابرسان از حجم کارحسابرسی باعث افزایش میزان رضایت شغلی می شوند. از طرفی ضریب رگرسیونی رضایت شغلی بر کیفیت حسابرسی $1/525$ با سطح معناداری کمتر از $0/05$ بیانگر آن است که افزایش رضایت شغلی باعث بهبود میزان کیفیت حسابرسی حسابرسان می گردد.

با عنایت به نمودار تحلیل معادلات ساختاری اثر غیر مستقیم درک حسابرسان از حجم کارحسابرسی بر کیفیت حسابرسی با توجه به نقش میانجی رضایت شغلی $0/337 = (1/525) \times (0/221)$ و بر اساس آزمون سوئل میزان آماره آزمون و سطح معناداری مربوط به آن محاسبه می شود. بر اساس مبانی آماری بیان شده برای محاسبه آماره متناظر با اثر غیر مستقیم درک حسابرسان از حجم کارحسابرسی بر کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن نقش میانجی گرایانه خودکنترلی از روش سوئل با رابطه زیر استفاده می نمائیم.

$$/t = \frac{\beta_2 \times \beta_3}{\sqrt{\beta_2^2 \times S_{\beta_3}^2 + \beta_3^2 \times S_{\beta_2}^2 + S_{\beta_2}^2 \times S_{\beta_3}^2}} = \frac{0/337}{0/076} = 4/384$$

با عنایت به اطلاعات جمع آوری شده اثر مستقیم درک حسابرسان از حجم کارحسابرسی بر کیفیت حسابرسی $0/283$ با سطح معناداری $0/001$ بوده است و اثر غیرمستقیم درک حسابرسان از حجم کارحسابرسی بر کیفیت حسابرسی $0/337$ و سطح معناداری متناظر با آن کمتر از $0/05$ می باشد. لذا فرضیه اصلی پژوهش مبنی بر اینکه "رضایت شغلی در رابطه بین درک حسابرسان از حجم کارحسابرسی و کیفیت حسابرسی نقش میانجی گرایانه دارد" با اطمینان $0/95$ تأیید می گردد. برای بررسی فرضیه فرعی با توجه به وجود خرده مقیاس های رضایت شغلی و کیفیت حسابرسی، از تحلیل ضریب همبستگی پیرسون استفاده می نمائیم.

آزمون فرضیه دوم: بین درک حسابرسان از حجم کارحسابرسی و رضایت شغلی رابطه معناداری وجود دارد. یافته های جدول شماره ۷ متناسب با برازش معادلات ساختاری نشان می دهد که ضریب مسیر متناظر با درک حسابرسان از حجم کارحسابرسی بر رضایت شغلی $0/221$ و سطح معناداری با آن کمتر از $0/05$ است لذا بهبود معیار درک حسابرسان از حجم کارحسابرسی باعث بهبود رضایت شغلی آنان می گردد بنابراین فرضیه فرعی اول با اطمینان $0/95$ تأیید می گردد. البته با توجه به خرده مقیاس های رضایت شغلی در ادامه برای ارزیابی رابطه بین درک حسابرسان از حجم کارحسابرسی و خرده مقیاس های رضایت شغلی در حسابرسان ضریب همبستگی پیرسون بین متغیرهای را محاسبه نموده ایم که نتایج آن در جدول زیر ارائه شده است.

جدول (۸): آزمون همبستگی بین درک حسابرسان از حجم کار حسابرسی و رضایت شغلی

رضایت شغلی	سیاست‌های سازمانی	وظایف شغلی	شان و مقام شغلی	تعامل	استقلال کاری	پرداخت	درک حسابرسان از حجم کار	
							۱	درک حسابرسان از حجم کار
						۱	۰/۲۹۴**	پرداخت
					۱	-۰/۱۹۹**	۰/۱۴۹**	استقلال کاری
				۱	۰/۱۵۱**	-۰/۳۷۸**	۰/۳۲۹**	تعامل
			۱	۰/۲۹۱**	۰/۱۵۹**	-۰/۱۹۳**	۰/۴۳۶**	شان و مقام شغلی
		۱	-۰/۲۷۳**	۰/۱۹۰**	۰/۱۲۱*	-۰/۲۵۹**	۰/۳۱۶**	وظایف شغلی
	۱	۰/۲۵۲**	-۰/۱۴۳**	۰/۲۶۴**	۰/۱۰۹*	-۰/۲۱۸**	۰/۲۷۳**	سیاست‌های سازمانی
۱	۰/۶۲۹**	۰/۵۶۷**	۰/۶۳۵**	۰/۶۷۵**	۰/۳۶۱**	-۰/۵۶۴**	۰/۵۲۰**	رضایت شغلی

در جدول فوق علامت (*) و (***) به منزله معناداری در سطح اطمینان ۹۵٪ و ۹۹٪ رابطه بین متغیرهای متناظر در ماتریس همبستگی می باشد. یافته های جدول فوق نشان می دهد که ضریب همبستگی بین درک حسابرسان از حجم کار حسابرسی و تمامی مولفه های رضایت شغلی مستقیم و معنادار است لذا بهبود درک حسابرسان از حجم کار حسابرسی باعث بهبود تمامی مولفه های رضایت شغلی حسابرسان خواهد شد بنابراین فرضیه فرعی اول پژوهش مبنی بر اینکه، بین درک حسابرسان از حجم کار حسابرسی و رضایت شغلی رابطه معناداری وجود دارد، با اطمینان ۹۵٪/۰ تائید می شود.

آزمون فرضیه سوم: بین رضایت شغلی و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. یافته های جدول شماره ۷ متناسب با برازش معادلات ساختاری نشان می دهد که ضریب مسیر متناظر با رضایت شغلی بر کیفیت حسابرسی ۱/۵۲۵ و سطح معناداری با آن کمتر از ۰/۰۵ است لذا بهبود معیار رضایت شغلی باعث بهبود کیفیت حسابرسی آنان می گردد بنابراین فرضیه فرعی دوم تائید می گردد. البته با توجه به خرده مقیاس های کیفیت حسابرسی در ادامه برای ارزیابی رابطه بین رضایت شغلی و خرده مقیاس های کیفیت حسابرسی در حسابرسان ضریب همبستگی پیرسون بین متغیرهای مذکور را محاسبه نموده ایم که نتایج آن در جدول زیر ارائه شده است.

جدول شماره (۸): آزمون همبستگی بین رضایت شغلی و کیفیت حسابداری

کیفیت حسابداری	استقلال حسابداری	تخصص حسابداری	رضایت شغلی	
			۱	رضایت شغلی
		۱	۰/۴۸۹**	تخصص حسابداری
	۱	۰/۳۱۴**	۰/۵۲۲**	استقلال حسابداری
۱	۰/۷۳۱**	۰/۱۶۵**	۰/۶۳۷**	کیفیت حسابداری

یافته های جدول فوق نشان می دهد که ضریب همبستگی بین رضایت شغلی و تمامی مولفه های کیفیت حسابداری مستقیم و معنادار است لذا بهبود رضایت شغلی باعث بهبود تمامی مولفه های کیفیت حسابداری خواهد شد بنابراین فرضیه فرعی دوم پژوهش مبنی بر اینکه، بین رضایت شغلی و کیفیت حسابداری رابطه معناداری وجود دارد، با اطمینان ۰/۹۵ تأیید می شود.

نتیجه گیری و پیشنهادات تحقیق

نتایج آزمون فرضیه ی اول در سطح اطمینان ۹۵٪ نشان می دهد که رضایت شغلی در رابطه بین درک حسابرسان از حجم کار حسابداری و کیفیت حسابداری نقش میانجی گرایانه دارد. نتایج جولی و همکاران (۲۰۱۸)، نشان داد که درک حسابرسان از حجم کار حسابداری با کیفیت حسابداری و رضایت شغلی رابطه ی مثبت و معناداری وجود دارد. بنابراین نتایج حاصل از تحقیق با نتایج تحقیق فوق یکسان است.

نتایج آزمون فرضیه ی دوم در سطح اطمینان ۹۵٪ نشان می دهد که بین درک حسابرسان از حجم کار حسابداری و رضایت شغلی رابطه معناداری وجود دارد. بنابراین در صورت افزایش درک حسابرسان از حجم کار حسابداری در بین حسابرسان خراسان رضوی؛ رضایت شغلی رشد پیدا خواهد کرد.

نتایج جولی و همکاران (۲۰۱۸)، نشان داد که بین درک حسابرسان از حجم کار حسابداری و رضایت شغلی رابطه معناداری وجود دارد. بنابراین نتایج حاصل از تحقیق با نتایج تحقیق فوق یکسان است.

نتایج آزمون فرضیه ی سوم در سطح اطمینان ۹۵٪ نشان می دهد بین رضایت شغلی و کیفیت حسابداری رابطه معناداری وجود دارد، لذا با افزایش رضایت شغلی در بین حسابرسان خراسان رضوی، کیفیت حسابداری آنان افزایش می یابد.

نتایج جولی و همکاران (۲۰۱۸)، نشان داد که بین رضایت شغلی و کیفیت حسابداری رابطه معناداری وجود دارد. بنابراین نتایج حاصل از تحقیق با نتایج تحقیق فوق یکسان است. در نهایت پیشنهادات کاربردی زیر ارائه می شود:

۱- موسسات حسابداری بزرگ به جز سازمان حسابداری، نسبت به ادغام یگدیگر اقدام نمایند. تا رسیدگی با کیفیت تری انجام دهند. نمونه ی این ادغام موسسات حسابداری، می توان به ادغام موسسه حسابداری ره یافت و دایاران اشاره کرد که باعث تشکیل موسسه حسابداری دایارهیافت گردید.

۲- استفاده کنندگان از صورت های مالی، هنگام خرید و فروش سهام به تخصص حسابرس در صنعت، و موسسه حسابداری که شرکت را حسابداری می کند، توجه ویژه ای نمایند. زیرا منجر به کیفیت حسابداری بالا می گردد، و ارقام صورت های مالی بسیار قابل اتکاتر می شوند.

- ۳- موسسات حسابرسی، در هنگام استخدام حسابرسان با انجام تست‌های روانشناسی مثبت‌نگری و منفی‌نگری حسابرسان را تشخیص، و در جهت جذب و استخدام افراد مثبت‌نگر اقدام نمایند.
- ۴- هیات مدیره شرکت‌ها، در زمان عقد قرارداد با موسسات حسابرسی بر کیفیت رسیدگی تاکید ننمایند و در این راستا قابلیت‌های موسسه حسابرسی مانند، تخصص حسابرس در صنعت و به موقع بودن گزارش‌های حسابرسی را ملاک عمل قرار دهند.
- ۵- به شرکت‌های حسابرسی پیشنهاد می‌گردد با برنامه‌ریزی و متخصص شدن در صنایع مختلف، در جهت انجام صحیح کار و گزارشات حسابرسی باکیفیت گام بردارند.

منابع

- ✓ الخزاعی، یاسر، (۱۳۹۶)، اثر استرس شغلی بر تعهد سازمانی، رضایت شغلی و عملکرد شغلی در کارکنان حسابرسی در دیوان محاسبات عراق، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد.
- ✓ باقرپور و لاشانی، محمد علی، ساعی، محمد جواد، شعنی، سید اسماعیل، (۱۳۹۱)، تحلیل دیدگاه حسابرسان در رابطه با عوامل موثر بر رضایت مندی شغلی آن‌ها، پژوهش‌های تجربی حسابداری، شماره ۶، صص ۶۵-۹۴.
- ✓ براتی، معصومه، (۱۳۹۵)، بررسی تاثیر رویکرد اخلاقی و رضایت شغلی بر ماکیاول گرایی بین جامعه حسابداران و حسابرسان، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد.
- ✓ بادآورنهدی، یونس، تقی زاده خانقاه، وحید، (۱۳۹۲)، ارتباط کیفیت حسابرسی و مدیریت مصنوعی واقعی سود، تحقیق-های کاربردی در گزارشگری مالی، سال دوم، شماره ۳، صص ۴۸-۷۹.
- ✓ پژوهی، محمدرضا، (۱۳۹۶)، بررسی تأثیر برخی از ویژگی‌های فردی و سازمانی بر پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان به وسیله حسابرس: با توجه به نقش تعدیل‌کنندگی رضایت شغلی، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد.
- ✓ حساس یگانه، یحیی، (۱۳۹۱)، فلسفه حسابرسی، چاپ ششم، تهران، انتشارات علمی فرهنگی، صص ۱۵۳-۱۵۹.
- ✓ حمود البوسلطان، محمدرضا، (۱۳۹۶)، بررسی عوامل موثر بر رضایت شغلی حسابرسان داخلی در عراق، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد.
- ✓ حاجیه‌ها، زهره، (۱۳۸۹)، تفاوت درک حسابرسان ارشد در دو بخش دولتی و خصوصی حسابرسی از ارزیابی ریسک‌های حسابرسی در محیط حسابرسی ایران، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۲، شماره ۷، صص ۱۷۱-۲۰۲.
- ✓ حسن پور، جمشید، (۱۳۹۷)، بررسی تأثیر چرخش موسسه حسابرسی و استقلال حسابرسی بر کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرودشت.
- ✓ حیدری سورشجانی، زهرا، (۱۳۹۶)، کیفیت شرکای حسابرسی و کیفیت حسابرسی، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه تهران.
- ✓ Li, D (2007). Auditor tenure and accounting conservatism. PhD Thesis, Georgia Institute of Technology.

- ✓ Jaggi, B., Gul, F A and Chiu Lau, T. S., (2012). Auditor industry specialization, political economy and earnings quality: Some cross-country evidence. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 23 (1), pp:24-61.
- ✓ Julie S. Persellin, Jaime J. Schmidt, Scott Vandervelde, (2018). Auditor Perceptions of Audit Workloads, Audit Quality, and Job Satisfaction, WWW.SSRN.COM
- ✓ Spector, P.E., Allen, T.D., Poelmans, S.A., Lapierre, L.M., et al. (2007). Cross-national differences in relationships of work demands, job satisfaction and turnover intentions with work-family conflict. *Journal of Personnel Psychology*, 60: pp: 805-835.
- ✓ Yang, F-H. & Chang, C-C. (2008). Emotional labour, job satisfaction and organizational commitment amongst clinical nurses: A questionnaire survey. *International Journal of Nursing Studies*, 45(6): pp: 879-887.
- ✓ Walker, M (2003) .Principal/agency theory when some agents are trustworthy', *Accounting and Finance Working Paper*, Manchester: Manchester BusinessSchool, Manchester University.