

## تئوری اخلاقی و تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حساب‌رسان مستقل

دکتر ساسان مهرانی\* - مهدیس نعیمی\*\*

### چکیده مقاله

تهیه و تنظیم بودجه زمانی عملیات حسابرسی یک امر رایج در مؤسسات حسابرسی است. لیکن اعمال بودجه زمانی نامتعارف که حصول آن غیر ممکن و لزوم دستیابی به آن مورد تأکید قرار گیرد، خود منجر به مشکلاتی چند خواهد شد. مهمترین این مشکلات از دست دادن انگیزه و توسل به انجام امور غیر حرفه‌ای می‌باشد. توسل به انجام امور غیر حرفه‌ای یکی از رایج‌ترین روش‌های مقابله با فشار بودجه زمانی می‌باشد. این رفتارها و گرایش‌ها که معلول فشار بودجه زمانی می‌باشند به طور مستقیم و یا غیر مستقیم بر کیفیت کار حسابرسی تأثیر می‌گذارد. مهمترین این رفتارها انجام ندادن برخی از مراحل حسابرسی بدون کسب مجوز از مافوق و کمتر گزارش نمودن زمان انجام حسابرسی می‌باشد. این تحقیق به تأثیر فشار بودجه زمانی و بروز رفتارهای غیر حرفه‌ای تحت تئوری اخلاقی می‌پردازد. نتایج تحقیق بیانگر آن است که هر چند حساب‌رسان خود را معتقد و مقید به رعایت اخلاق حرفه‌ای می‌دانند اما در برابر فشار بودجه زمانی اقدام به اعمال رفتارهای غیر حرفه‌ای می‌نمایند. همچنین نتایج نشان می‌دهد که متناسب با افزایش فشار بودجه زمانی، احتمال بروز رفتارهای غیر حرفه‌ای نیز بیشتر می‌گردد.

---

\* - عضو هیأت علمی دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

\*\* - کارشناس ارشد حسابداری

ضمن آنکه حسابرسان معتقدند احتمال بروز اینگونه رفتارها در دیگر حسابرسان بیش از خود آنان می‌باشد. نتایج تحقیق همچنین بیانگر آن است که احتمال بروز رفتارهای حرفه‌ای در حساب‌های مختلف یکسان نمی‌باشد.

### تعاریف عملیاتی واژه‌ها

**بودجه زمانی:** پیش‌بینی زمان مورد نیاز برای انجام عملیات حسابرسی.  
**فشار بودجه زمانی:** زمان مورد نیاز برای انجام عملیات حسابرسی بیش از زمان پیش‌بینی شده در بودجه بوده و حسابرس ملزم به انجام کار در زمان تعیین شده می‌باشد.  
**رفتارهای غیر حرفه‌ای:** انواع رفتارهایی که حسابرسان در جهت دستیابی به بودجه زمانی از خود نشان داده که می‌تواند به طور مستقیم و یا غیر مستقیم منجر به کاهش کیفیت حسابرسی گردد.  
**کمتر گزارش نمودن زمان واقعی انجام کار:** هنگامی که بیش از بودجه زمانی صرف انجام عملیات حسابرسی گردیده اما زمان واقعی به منظور رعایت بودجه زمانی کمتر گزارش می‌گردد.  
**انجام ندادن برخی از مراحل حسابرسی بدون کسب مجوز:** هنگامی که برخی از مراحل حسابرسی به دلایلی بدون کسب مجوز از مافوق و بر مبنای قضاوت حرفه‌ای کم اهمیت تلقی شده و انجام نگردد. لیکن در کاربرگ‌ها خلاف آن نشان داده می‌شود.  
**تئوری اخلاقی:** مجموعه عقایدی که مربوط به مسائل اخلاقی به خصوص در حرفه می‌باشد.

### مقدمه

بشر از بدو خلقت با دو واقعیت روبرو بوده است: واقعیت اول محدود بودن منابع اولیه و امکانات که ثابت است. واقعیت دوم نامحدود بودن نیازهای انسان در زندگی اجتماعی می‌باشد. تضاد دو واقعیت مذکور علاوه بر ایجاد نامعادله، مانعی در راه تأمین حداکثر نیازهای انسان به وجود آورده است. به همین منظور انسان از قدرت تجزیه و تحلیل و توان پیش‌بینی خود استفاده نموده و با توسل به برنامه‌ریزی تلاش نمود تا حداکثر بهره‌وری را به دست آورد. او برای حصول این موضوع از ابزار بودجه‌بندی استفاده می‌نماید.  
 تدوین بودجه می‌تواند به عنوان هدفی که در جهت رسیدن به آن تلاش می‌شود، به حساب

آید. روانشناسان معتقدند «داشتن هدف ملموس منجر به عملکرد بهتر خواهد شد. هر اندازه هدف مشکل تر و برتری جویانه تر باشد، عملکرد بهتری نیز حاصل خواهد شد، مشروط بر آنکه هدف برای فرد دست یافتنی باشد».

بنابر این اگر بودجه معرف هدفی معین و ملموس باشد، ظرفیتی بسیار قوی برای برانگیختن دارد.

دو وظیفه اصلی بودجه، برنامه ریزی و کنترل است. دو واژه برنامه ریزی و کنترل در بردارنده یک مفهوم می باشند و آن ارائه یک روش سیستماتیک و مشخص جهت به انجام رسانیدن مسوولیت ها است. از این نقطه نظر مدیریت وظیفه دارد برنامه ها را تهیه و آنها را دائماً کنترل نماید. در این راستا بودجه بندی و فرایند تنظیم بودجه در کانون سیستم های کنترل مدیریتی قرار دارد. امروزه بودجه آئینه تمام نمایی از برنامه های مختلف در جهت نیل به اهداف گوناگون می باشد.

در جهت دستیابی به اهداف، بودجه باید به شکل متعارفی تهیه گردد. در چنین حالتی می توان انتظار داشت تا به اهداف از پیش تعیین شده در زمان مقرر و یا با هزینه مشخص دست یافت. حال اگر بودجه به شکل نامتعارف، چه به صورت سخت و چه به صورت بسیار انعطاف پذیر تهیه گردد، ممکن است در حالت اول دستیابی به اهداف غیر ممکن و در حالت دوم عدم کارایی را به دنبال داشته باشد. هر دو حالت منجر به تزلزل اقتصادی می گردد. در حرفه حسابرسی مستقل نیز استفاده از بودجه زمانی در برنامه ریزی و کنترل بسیار رایج و فراگیر است.

استفاده از بودجه زمانی دارای مزایای متعددی است. برخی از این مزایا عبارتند از

(Azad, N. A. ; 1994):

- ۱- زمان بندی کار حسابرسی و حسابرسی؛
- ۲- کنترل کیفیت عملیات حسابرسی؛
- ۳- ایجاد انگیزه به حسابرسی جهت بهبود کارایی؛
- ۴- برنامه ریزی مطلوب برای انجام پروژه های آتی و
- ۵- ارزیابی حرفه ای سالیانه حسابرسی.

مادامی که بودجه زمانی به طور متعارف و مناسبی تدوین شده باشد، زمینه مناسب برای دستیابی به مزایای فوق‌نه تنها میسر، بلکه به طور نسبی تضمین می‌شود. از سوی دیگر اعمال بودجه زمانی غیر متعارف که حصول آن غیرممکن و لزوم دستیابی به آن مورد تأکید قرار می‌گیرد. خود منجر به مشکلاتی چند خواهد شد که مهمترین این مشکلات از دست دادن انگیزه برای حسابرسان و توسل به انجام امور غیر حرفه‌ای می‌باشد. توسل به انجام امور غیر حرفه‌ای یکی از رایج‌ترین روش‌های مقابله با فشار بودجه زمانی می‌باشد. چنین رفتارها و گرایش‌ها می‌تواند به صورت‌های مختلفی بروز نماید از جمله:

- ۱- حذف برخی از مراحل حسابرسی از برنامه به طور پنهانی؛
- ۲- انجام کار در زمان شخصی و بدون گزارش زمان صرف شده؛
- ۳- میانبر زدن‌های غیرمنطقی برخی از دستورالعمل‌های حسابرسی؛
- ۴- تکیه زیاد بر توضیحات صاحبکار و
- ۵- قصور در پیگیری‌های لازم.

این قبیل رفتارها که معلول فشار بودجه زمانی نامتعارف بوده، می‌توانند به طور مستقیم و یا غیرمستقیم به کیفیت حسابرسی لطمه وارد آورند.

### پیشینه تحقیق

در سال ۱۹۷۴ انجمن حسابداران رسمی آمریکا کمیسیونی را مسؤول تحقیق درباره مسوولیت‌های قانونی حسابرسان نمود که به کمیسیون کوهن شهرت یافت. گزارش کمیسیون که در سال ۱۹۷۸ منتشر شد شامل نتایج مطالعات جان رود بود که در آن عنوان گردید ۵۸ درصد از حسابداران CPA که به تازگی به حرفه پیوسته‌اند و بیش از ۶۰ درصد از کسانی که اخیراً حرفه را ترک نموده‌اند، حداقل یک بار بدون اخذ مجوز از مافوق برخی از برنامه حسابرسی را انجام نداده‌اند لیکن انجام آن را اعلام داشته‌اند. همچنین ۵۵ درصد از پاسخ دهندگان عملیات حسابرسی را در زمان شخصی خود و بدون گزارش کردن زمان صرف شده انجام داده‌اند.

وی در تحقیق خود دریافت که فشار بودجه زمانی و اعتقاد حسابرس مبنی بر غیر

ضروری و یا کم اهمیت بودن بعضی از مراحل، اساسی‌ترین دلایل برای بروز چنین رفتارهایی است. سایر دلایل دیگری که وی به آنها اشاره نموده عبارتند از: عدم تجربه حسابرس، نظارت ضعیف، خستگی و بی‌دقتی. وی همچنین عنوان نمود که اینگونه رفتارها در شرکت‌های حسابرسی محلی و منطقه‌ای بیش از شرکت‌های بزرگ می‌باشد.

اهمیت نتایج مطالعات رود باعث گردید تا در سال ۱۹۸۲ تحقیقی توسط آلدومن و دیتریک صورت پذیرد. نتایج تحقیقات این دو بیانگر آن بود که وقوع رفتارهای غیر حرفه‌ای یک امر غیر معمول برای حسابرسان نیست. آن دو دریافتند که برخلاف نتایج تحقیق قبلی، رفتارهای غیر حرفه‌ای در شرکت‌های بزرگ نیز وجود دارد. ضمن آنکه بروز چنین رفتارهایی در سطح حسابرسان و کمک حسابرسان بیش از سطوح دیگر است. آن دو همچنین معتقدند که نتایج مطالعات قبلی به دلیل آنکه حسابرسان با کمتر از یک سال تجربه و غیر CPA منظور نشده‌اند، ممکن است که واقعیت رفتارهای غیر حرفه‌ای را کمتر از آنچه که هست بیان نموده باشد (Alderman & Deitrick, 1982).

تحقیق دیگری توسط لیتنر و لیزنرینگ در سال ۱۹۸۳ صورت گرفت. نتایج تحقیق نشان داد که فشار بودجه زمانی یکی از مهمترین عوامل مؤثر بر رفتار حسابرسان می‌باشد. آن دو همچنین نتیجه گرفتند که دریافت پاداش متصوره و درخواست سرپرست به خاطر رعایت بودجه زمانی مهمترین عوامل برای کمتر گزارش نمودن زمان واقعی انجام کار می‌باشد (Lightner & Leisenring, 1983).

تحقیق دیگری نیز توسط کلی و مارگیم در سال ۱۹۸۷ در مورد بروز رفتارهای غیر حرفه‌ای و ارتباط آن با نوع قرارداد حسابرسی (مقطوع و غیر مقطوع) صورت گرفت. این دو معتقدند محیط رقابتی شدید برای ارائه خدمات حسابرسی و وجود روش مناقصه منجر به کاهش قابل ملاحظه‌ای در حق‌الزحمه می‌گردد. مؤسسات حسابرسی نیز در جهت نگهداری حاشیه سود در یک سطح قابل قبول ناگزیر از کاهش هزینه‌های خود می‌باشند. این امر نخستین دلیل برای کاهش بودجه زمانی و فشار بر حسابرسان می‌باشد. این فشار منجر به از بین رفتن کیفیت حسابرسی می‌گردد که در کوتاه مدت قابل کشف نیست. نتایج تحقیق حاکی از آن بود که بروز رفتارهای غیر حرفه‌ای در قراردادهای مقطوع پیش از قراردادهای غیر

مقطوع می‌باشد (Kelly & Margheim, 1987).

دکتر علی نیکخواه‌آزاد نیز دو تحقیق در مورد فشار بودجه بروز رفتارهای غیرحرفه‌ای در حسابرسی داخلی انجام داد. نتایج هر دو تحقیق بیانگر آن بود که وقوع رفتارهای غیرحرفه‌ای در حسابرسی داخلی نیز وجود داشته و مهمترین دلایل آن فشار بودجه زمانی، عدم ضرورت برخی مراحل و عدم نظارت کافی می‌باشد (Azad, 1994).

تحقیقات دیگری توسط ال هادی در سال ۱۹۸۵، مک دانیل در سال ۱۹۹۰، مالین در سال ۱۹۹۶ و شاپیرو در همین سال صورت گرفت.

در ایران نیز یک تحقیق توسط ساسان مهرانی با عنوان تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل تحت تئوری عدالت نسبی در سال ۱۳۷۹ صورت گرفت. نتایج تحقیق بیانگر آن بود که بروز رفتارهای غیر در ایران نیز وجود داشته که مهمترین دلایل این امر فشار بودجه زمانی، فشار مدیر پروژه، عدم نظارت کافی و عدم اهمیت برخی مراحل می‌باشد. ضمن آنکه بیشترین رفتار غیر حرفه‌ای مربوط به انجام ندادن برخی از مراحل حسابرسی و عدم پیگیری بعضی از موارد می‌باشد. همچنین بروز رفتارهای غیر حرفه‌ای در بررسی ساختار و رعایت کنترل‌های داخلی بیش از موارد دیگر نظیر موجودی نقد و کالا می‌باشد. تحقیق حاضر نیز به بررسی تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل تحت تئوری اخلاقی می‌پردازد.

### انتخاب تئوری

شاپیرو معتقد است بدون وجود یک چارچوب مفهومی و تئوریک، نتایج حاصله از تحقیقات صرفاً یک سرهم‌بندی یافته‌ها بوده که اغلب فاقد مفهوم می‌باشد (Shapeero, 1996). اینکه چرا اینگونه رفتارها رخ می‌دهد، انگیزه بروز چنین رفتارهایی چیست و غیره می‌تواند توضیحات بی شماری را به دنبال داشته باشد. هر کدام از این توضیحات می‌تواند با یافته‌ها و مدارک بدست آمده در تضاد قرار گرفته و یا آنها را تأیید نماید. این توضیحات متفاوت در نوشتارهای روانشناسی و رفتار سازمانی به کرات مورد بحث قرار گرفته و معمولاً مربوط به تئوری‌های انگیزشی و یا اخلاقی می‌شوند. با توجه به آنکه بیشتر

تحقیقات تحت تئوری‌های انگیزشی بوده، این تحقیق تحت تئوری اخلاقی می‌باشد.

## تئوری اخلاقی

ابوعلی مسکویه می‌گوید «علم اخلاق، دانش اخلاق و سجایایی است که موجب می‌شود جمیع کردار انسان زیبا باشد و در عین حال آسان و سهل از او صادر شود».

محقق طوسی معتقد است «علم اخلاق علمی است به آنکه نفس انسانی چگونه خلقی اکتساب تواند کرد که جملگی احوال و افعال که به اراده او صادر می‌شود».

ماکس می‌گوید «علم اخلاق عبارت است از تحقیق در رفتار آدمی به آنگونه که باید باشد». فولکیه نیز نظر می‌دهد که مجموع قوانین رفتار که انسان به واسطه مراعات آن می‌تواند به اهدافش برسد «علم اخلاق می‌باشد».

به عقیده لنین اخلاق عبارت است از شکل عمومی و همگانی درک واقعیت. به هر اندازه که شخص بیشتر به اخلاق دست یابد، بیشتر می‌تواند ضرورت‌های حیاتی جامعه را درک کند. هیچ کس را نمی‌توان یافت که به کلی محروم از درک اخلاقی باشد.

این نظریه در واقع رو به همه واقعیت‌های جامعه دارد. بنابراین اخلاق هم مثل همه معیارهای عینی دیگری که در جامعه وجود دارد، بر رفتار و آگاهی فرد اثر می‌گذارد. بدین معنی اخلاق را می‌توان یک مفهوم اجتماعی دانست.

از دیدگاه کلی اصول اخلاقی را می‌توان در مقام مجموعه‌ای از اصول و ارزش‌های معنوی تعریف کرد. یکایک ما چنین مجموعه‌ای از ارزش‌ها را در خویشتن خویش داریم. اما ممکن است به وجود آنها جاهل باشیم.

## اصول اخلاق حرفه‌ای

در سطح کاربردی نیز مجموعه‌هایی از اصول یا ارزش‌های اخلاقی تجویز شده است. ضوابط رفتاری و اخلاقی هر حرفه، مهم‌ترین خط مشی‌های آن را تشکیل می‌دهد. این خط مشی‌ها مواردی چون ویژگی‌های اصلی حرفه، روابط اعضای حرفه با جامعه، روابط اعضای حرفه با یکدیگر و بالاخره روابط هر عضو با جامعه حرفه‌ای را در بر می‌گیرد.

حرفه حسابرسی از متشکل‌ترین و منضبط‌ترین حرفه‌های دنیاست. به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می‌کند، از اعتبار و اعتماد خاصی نیز برخوردار است. تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن به پای‌بندی فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن بستگی دارد. اما حسابرسان همواره با دو راهی‌های اخلاقی رویارویند. دو راهی اخلاقی وضعیتی است که در آن شخص باید تصمیمی در مورد رفتار شایسته اخذ کند. کنار آمدن با یک مشتری که تهدید می‌کند اگر گزارش مقبول صادر شود، به سراغ حسابرس جدید خواهد رفت یک دو راهی اخلاقی است.

نمونه بازر این مورد شرکت حسابرسی اندرسون بود که در آن واحد به ارائه خدمات مشاوره‌ای و حسابرسی برای شرکت انرون می‌پرداخت. بدیهی است یک شرکت حسابرسی هیچگاه روی عملکردی که به پیشنهاد خودش صورت گرفته انگشت نخواهد گذاشت و این کاری بود که اندرسون انجام می‌داد. نتیجه این امر سقوط انرون و ثبت بزرگترین ورشکستگی در جهان شد. شاید وقتی آرتور اندرسون مؤسسه حسابرسی خود را در سال ۱۹۱۳ بنیان نهاد هرگز نمی‌دانست که پس از گذشت ۸۹ سال جانشینانش بزرگترین افتضاح مالی را به بار می‌آورند و تا این اندازه از اخلاق حرفه‌ای به دور می‌افتند.

### رفتار ضد اخلاقی

بیشتر مردم رفتار ضد اخلاقی را در مقام کرداری تعریف می‌کنند که با توجه به پاره‌ای از شرایط متفاوت از کردار اخلاقی است. هر یک از ما به رأی خود تشخیص می‌دهیم که چه چیزی برای ما و دیگران ضد اخلاقی است. اهمیت در این است که بفهمیم چه چیز مردم را وا می‌دارد تا آن گونه رفتار کنند که ما آن را ضد اخلاق می‌دانیم. رفتار غیر اخلاقی متأثر از دو علت می‌تواند باشد:

۱- استانداردهای اخلاقی فرد متفاوت از استانداردهای جامعه است.

۲- آن فرد به رأی خود ترجیح می‌دهد خودخواهانه رفتار کند.



## رفتارهای غیر حرفه‌ای

همانطور که بیان گردید نتایج مطالعات نشان می‌دهد که تأکید بیش از حد بر رعایت بودجه زمانی به خصوص هنگامی که دستیابی به بودجه در ارزیابی عملکرد مؤثر و مهم باشد و از سوی دیگر بودجه زمانی نیز به شکل نامتعارف و نامناسبی تنظیم گردیده باشد، باعث می‌گردد تا حساب‌برسان اقدام به عکس‌العمل و رفتارهایی نمایند. این رفتارها که در حساب‌برسی به رفتارهای غیر حرفه‌ای شناخته شده به طور مستقیم و یا غیر مستقیم به کاهش کیفیت حساب‌برسی منجر می‌شود و عمدتاً شامل موارد زیر است.

- ۱- انجام ندادن برخی از مراحل حساب‌برسی بدون کسب مجوز.
- ۲- میان برزیدن‌های غیر منطقی برخی دستورالعمل‌ها.
- ۳- قصور در پیگیری‌های لازم.
- ۴- انجام کار در زمان شخصی و بدون گزارش زمان صرف شده.

## فرضیات تحقیق

مبنای تهیه و تنظیم فرضیات بر روی رفتارهای غیر حرفه‌ای، تئوری اخلاقی می‌باشد. فرضیه‌های تحقیق به شرح زیر است:

- ۱- حساب‌برسان معتقد به رعایت موازین اخلاقی می‌باشد.
- ۲- حساب‌برسان مقید به رعایت اخلاق حرفه‌ای می‌باشند.
- ۳- فشار بودجه زمانی منجر به کمتر گزارش نمودن زمان واقعی انجام کار می‌باشد.
- ۴- فشار بودجه زمانی منجر به انجام ندادن برخی از مراحل حساب‌برسی می‌گردد.
- ۵- بروز رفتارهای غیر حرفه‌ای در حساب‌های مورد رسیدگی یکسان نمی‌باشد.

## روش تحقیق

### ساختار تحقیق

پژوهش حاضر یک نوع تحقیق آکادمیک است که در رابطه با یک موضوع خاص دیدگاه‌ها و نظرات حساب‌برسان در رده‌های مختلف سازمانی را اخذ و سپس آنها را مورد تجزیه و تحلیل

قرار می‌دهد.

روش انجام تحقیق تجربی-پیمایشی است و به طوری که اشاره گردیده به بررسی رفتار حسابرسان در انجام وظایف خود و در هنگامی که با فشار بودجه زمانی مواجه می‌شوند، می‌پردازد. این تحقیق بر اساس تئوری اخلاقی انجام گرفت و به تبع آن نتایج حاصل از تحقیق صرفاً در چارچوب تئوری مذکور می‌تواند مورد تفسیر قرار گیرد. اطلاعات مورد نیاز از طریق ارسال پرسشنامه به حسابرسان مستقل در رده‌های متفاوت سازمانی جمع‌آوری گردید. منظور از رده‌های متفاوت سازمانی از کمک حسابرس تا شریک مؤسسه می‌باشد.

### جامعه و نمونه آماری

جامعه مورد تحقیق شامل کلیه حسابرسان شاغل در مؤسسات بخش خصوصی در محدوده جغرافیایی شهر تهران می‌باشد. بر طبق اطلاعات بدست آمده از منابع مختلف تعداد افراد بین ۱۵۰۰ تا ۲۰۰۰ نفر می‌باشند. با توجه به اندازه جامعه و پیش‌بینی درصد استرداد پرسشنامه (حدود ۶۰ درصد) حجم نمونه آماری ۷۰ عدد تعیین گردید. به منظور انتخاب نمونه لیست تهیه شده از جامعه کدگذاری تا تعدادی نمونه به طور تصادفی ساده انتخاب گردند.

### تهیه پرسشنامه

پس از بررسی متون و نوشتارهای مختلف پرسشنامه نهایی تهیه گردید. اعتبار پرسشنامه از جنبه‌های قابلیت اطمینان (پایایی) روایی و محتوایی مورد آزمون و تأیید قرار گرفت. پرسشنامه دارای دو بخش می‌باشد، بخش اول شامل اطلاعات عمومی می‌باشد. بخش دوم خود به سه قسمت تقسیم می‌گردد. قسمت اول شامل سه افته کلی و عمومی درباره مسایل اخلاقی و شامل ۳۱ پرسش می‌باشد. قسمت دوم شامل یک افته در چهار حالت شامل ۱۶ پرسش بوده که علاوه بر رعایت مسایل اخلاقی، کمتر گزارش نمودن زمان انجام کار را نیز بررسی می‌نماید. قسمت سوم نیز شامل یک افته و شامل ۲۸ پرسش، در چهار حالت بوده که

علاوه بر رعایت مسایل اخلاقی حرفه به انجام ندادن برخی از مراحل حسابرسی در حساب‌های مختلف می‌پردازد. تعداد ۸۵ پرسشنامه توزیع و در طی یک ماه و دو مرحله جمعاً ۵۵ پرسشنامه دریافت که تعداد ۵۱ پرسشنامه قابل قبول تشخیص داده شد.

### روش آماری تحقیق

در این بخش برای آزمون فرضیات ۱، ۲، ۴ و ۵ چون صفات مورد نظر کیفی و ناپارامتریک بوده و تعداد سؤالات برای هر فرضیه از یک سؤال بیشتر است از روش تجزیه و تحلیل واریانس رتبه‌ای فریدمن و برای تعیین میزان وابستگی نیز از ضریب توافق چوپروف استفاده می‌شود.

فرضیه شماره ۳ نیز از آزمون  $t$  استیودنت با  $n-1$  درجه آزادی تجزیه و تحلیل می‌شود. پاسخ کلیه سؤالات بر مبنای مقیاس لیکرت (۱ تا ۵) می‌باشد. تجزیه و تحلیل اطلاعات با استفاده از نرم‌افزار SPSS و در سطح اطمینان ۹۵ درصد است.

### تجزیه و تحلیل نتایج

فرضیه اول حساب‌برسان معتقد به رعایت مسایل اخلاقی می‌باشد.

جهت بررسی فرضیه فوق پاسخ‌های سه افته قسمت اول بخش دوم به تعداد ۲۸ سؤال مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. خلاصه نتایج در نگاره ۱ ارائه شده است.

$H_0$  حساب‌برسان معتقد به رعایت مسایل اخلاقی نمی‌باشند

$H_1$  حساب‌برسان معتقد به رعایت مسایل اخلاقی می‌باشند

فرضیه دوم حساب‌برسان مقید به رعایت مسایل اخلاقی می‌باشند.

جهت بررسی فرضیه فوق، پاسخ‌های دریافت شده در افته قسمت دوم و سؤالات ۱، ۲ و ۳ و جمعاً به تعداد ۱۲ سؤال مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. خلاصه نتایج در نگاره ۱ ارائه شده است.

$H_0$  حساب‌برسان معتقد به رعایت مسایل اخلاقی نمی‌باشند

$H_1$  حساب‌برسان معتقد به رعایت مسایل اخلاقی می‌باشند

فرضیه سوم فشار بودجه زمانی منجر به کمتر گزارش نمودن زمان واقعی انجام کار می‌گردد. جهت بررسی فرضیه فوق پاسخ‌های سؤال‌ها در افته قسمت دوم و جمعاً به تعداد ۴ حالت و هر حالت ۴ سؤال مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. خلاصه نتایج در نگاره ۲ ارائه شده است.

میانگین‌ها با یکدیگر تفاوت معنی دار ندارند  $H_0: \mu = \mu_0$

حداقل یک زوج از میانگین‌ها با هم تفاوت معنی دار دارند  $H_1: \mu \leq \mu_0$

فرضیه چهارم: فشار بودجه زمانی منجر به انجام ندادن برخی از مراحل حسابرسی می‌گردد.

جهت بررسی فرضیه فوق پاسخ‌های سؤالات ۱ تا ۳ از افته ارائه شده در قسمت سوم و جمعاً به تعداد ۱۲ سؤال مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. خلاصه نتایج در نگاره ۱ ارائه شده است.

فشار بودجه زمانی منجر به انجام ندادن برخی از مراحل حسابرسی نمی‌گردد  $H_0$

فشار بودجه زمانی منجر به انجام ندادن برخی از مراحل حسابرسی می‌گردد  $H_1$

فرضیه پنجم: بروز رفتارهای غیرحرفه‌ای در حسابهای مورد رسیدگی یکسان نمی‌باشد. جهت بررسی فرضیه فوق سؤالات ۴ تا ۷ از افته ارائه شده در قسمت سوم و جمعاً به تعداد ۱۶ سؤال مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

فرضیه آماری به صورت زیر می‌باشد:

بروز رفتارهای غیر حرفه‌ای در حساب‌های مورد رسیدگی یکسان می‌باشد  $H_0$

بروز رفتارهای غیرحرفه‌ای در حساب‌های مورد رسیدگی یکسان نمی‌باشد  $H_1$

خلاصه نتایج در نگاره ۱ ارائه شده است.

### نتیجه‌گیری

با توجه به نتایج بدست آمده هر پنج فرضیه مورد تأیید قرار می‌گیرد. لیکن باید توجه داشت هر چند حسابرسان خود را معتقد و مقید به رعایت مسایل اخلاقی می‌دانند اما در

هنگام مواجه شدن با فشار بودجه زمانی از دست زدن به رفتارهای غیرحرفه‌ای نظیر کمتر گزارش نمودن زمان انجام کار و انجام ندادن برخی مراحل حسابرسی، ابایی ندارند. به عبارت دیگر نتایج فرضیه‌های اول و دوم با فرضیه‌های سوم و چهارم در تضاد قرار گرفته است.

نگاره ۱. نتایج آزمون فرضیه‌های ۱، ۲، ۴ و ۵

فرضیه	مقدار $\chi^2$	ناحیه بحرانی	میزان همبستگی چوپروف	نتیجه آزمون
۱	۱۲/۱۷۰	۹/۴۹	۰/۱۲	تأیید
۲	۲۷/۸۳۱	۹/۴۹	۰/۲۷	تأیید
۴	۲۸/۶۰۵	۹/۴۹	۰/۲۸	تأیید
۵	۵۱/۹۷۴	۹/۴۹	۰/۵۴	تأیید

نگاره ۲. نتیجه آزمون فرضیه ۳

موضوع سؤال	قسمت دوم حالت ۵۵ ساعت	قسمت دوم حالت ۶۵ ساعت	قسمت دوم حالت ۸۰ ساعت	قسمت دوم حالت ۱۰۰ ساعت
میانگین ساعت کار اعلام شده	۵۳/۲۹	۶۰/۶۹	۷۴/۶۷	۸۶/۵۷
درصد کمتر نشان دادن	۳/۲	۷	۷/۵	۱۳/۵
انحراف معیار	۲/۴۹	۵/۳۹	۱۰/۳۸	۱۷/۰۷
t-استیودنت	۴/۸	۵/۷	۵/۷	۵/۶
P-value	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰

### سایر نتایج تحقیق

در کنار فرضیه‌های تحقیق که در راستای هدف اصلی طراحی گردیده بود، هدف‌های دیگری نیز در خصوص فشار بودجه زمانی و رفتارهای غیر حرفه‌ای بررسی گردیدند.

#### الف: فشار بودجه زمانی و کمتر گزارش نمودن زمان واقعی انجام کار

پاسخ‌های دریافت شده مربوط به سؤالات ۱ تا ۳ قسمت دوم و به تفکیک هر چهار حالت مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. خلاصه نتایج در نگاره ۳ نشان داده شده است. با مقایسه نتایج در حالات مختلف مشخص می‌شود هر چه زمان واقعی انجام کار بیشتر می‌شود، احتمال کمتر گزارش نمودن آن نیز بیشتر می‌گردد.

نگاره ۳. فشار بودجه زمانی و کمتر گزارش نمودن زمان انجام کار

ردیف	موضوع سؤالات	میانگین		میانگین		میانگین	
		آزمون t	میانگین	آزمون t	میانگین	آزمون t	میانگین
		قسمت دوم بند اول (ساعت ۵۵)	قسمت دوم بند دوم (ساعت ۶۵)	قسمت دوم بند سوم (ساعت ۸۰)	قسمت دوم بند چهارم (ساعت ۱۰۰)		
۱	حسابرس دیگر زمان کمتری گزارش کند	۲/۶۵	۱/۹۴۹	۲/۸۸	۰/۷۹۹	۲/۹۲	۰/۶۶۷
۲	شما زمان کار را کمتر گزارش کنید.	۲/۲۹	۴/۱۲۷	۲/۳۹	۳/۶۱۴	۲/۴۷	۳/۷۷۴
۳	ممنوعیت گزارش زمان کمتر کار و میزان زمان گزارش شما	۱/۶۱	۱۲/۰۳	۱/۹۸	۷/۰۷۴	۲/۰۲	۷/۰۷۴

نتیجه مقایسه پاسخ‌های بین سؤال اول و دوم در تمامی حالات بیانگر آن است که حسابرسان معتقدند «احتمال کمتر گزارش نمودن زمان واقعی انجام کار در دیگران نسبت به خودشان بیشتر است».

نتیجه مقایسه پاسخ‌ها دریافتی به سؤال سوم نشان می‌دهد که حتی اگر شرکت کمتر گزارش کردن زمان کار را ممنوع کرده باشند باز هم حسابرسان اقدام به این عمل می‌نمایند. کمتر گزارش نمودن زمان واقعی انجام کار باعث می‌گردد تا کیفیت حسابرسی به طور غیر مستقیم کاهش یابد. زیرا وقتی که یک حسابرس زمان انجام کار را کمتر گزارش می‌کند به همان نسبت حق الزحمه کمتری دریافت می‌دارد. به این ترتیب او نسبت به کارش دلسرد و به تدریج تصمیم به تغییر شغل خود می‌گیرد. نتیجه باعث می‌گردد تا یک فرد با تجربه از میدان خارج و فردی بی تجربه جانشین او گردد. به این ترتیب کیفیت کار حسابرسی کاهش می‌یابد.

#### ب - فشار بودجه زمانی و انجام ندادن برخی مراحل حسابرسی

پاسخ‌های دریافت شده مربوط به سؤالات ۱ تا ۳ قسمت سوم و به تفکیک هر چهار حالت مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند.

خلاصه نتایج در نگاره ۴ نشان داده شده است. با مقایسه نتایج در حالات مختلف مشخص می‌شود. هر چه زمان واقعی انجام کار بیشتر می‌شود، احتمال انجام ندادن برخی مراحل حسابرسی نیز بیشتر می‌گردد.

نگاره ۴. فشار بودجه زمانی و انجام ندادن برخی از مراحل حسابرسی

ردیف	موضوع سؤالات	میانگین		آزمون ۱		میانگین		آزمون ۱	
		۳/۵۳	۲/۷۱۳	۳/۶۱	۳/۱۵۱	۳/۷۲	۲/۷۱۲	۳/۸۵	۳/۲۵۳
۱	حسابرس دیگری مراحل کار را کاملاً اجرا نکند	قسمت دوم بند اول (۵۵ ساعت)	قسمت دوم بند دوم (۶۵ ساعت)	قسمت دوم بند سوم (۸۰ ساعت)	قسمت دوم بند چهارم (۱۰۰ ساعت)				
۲	شما مراحل کار را کاملاً اجرا نکنید.	۲/۴۱	۶/۹۷۱	۲/۶۱	۷/۰۰۳	۲/۸۳	۷/۸۵۴	۳/۰۲	۷/۰۴۹
۳	کم اهمیت بودن باقیمانده کار و عدم اجرا توسط شما	۲/۴۲	۰/۱۰۵	۲/۸۶	۰/۵۹۸	۳/۰۴	۰/۵۹۸	۳/۱۶	۰/۸۸۲

نتیجه مقایسه پاسخ‌های بین سؤال اول و دوم در تمامی حالات بیانگر این است که حساب‌برسان معتقدند «احتمال انجام ندادن برخی مراحل حسابرسی در دیگران بیش از خودشان می‌باشد».

با مقایسه پاسخ‌های دریافتی به سؤال سوم می‌توان نتیجه گرفت که اهمیت فرایند حسابرسی نیز بر انجام ندادن برخی از مراحل حسابرسی مؤثر است. به این ترتیب که هر میزان که زمان انجام کار بیشتر می‌گردد، احتمال آنکه مرحله‌ای که بنا به قضاوت حرفه‌ای کم اهمیت تلقی گردیده انجام نشود، بیشتر می‌گردد.

ج - فشار بودجه زمانی و انجام ندادن برخی مراحل حسابرسی در حساب‌های مختلف پاسخ‌های دریافت شده مربوط به سؤالات ۴ تا ۷ قسمت سوم و به تفکیک هر چهار حالت مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند؛ خلاصه نتایج در نگاره ۵ نشان داده شده است. با مقایسه نتایج در حالات مختلف مشخص می‌شود انجام ندادن برخی مراحل حسابرسی در حساب‌های مختلف یکسان نمی‌باشد. بررسی وجه نقد به دلیل خصوصیت ذاتی پرخطر بودنش با دقت زیادی مورد بررسی قرار می‌گیرد اما این امر در مورد هزینه‌ها برعکس می‌باشد.

نگاره ۵. فشار بودجه زمانی و عدم انجام برخی مراحل در حساب‌های مختلف

ردیف	موضوع سؤالات	میانگین		آزمون t		میانگین		آزمون t	
		قسمت دوم بند اول (۵۵ ساعت)	قسمت دوم بند دوم (۶۵ ساعت)	قسمت دوم بند سوم (۸۰ ساعت)	قسمت دوم بند چهارم (۱۰۰ ساعت)	میانگین	آزمون t	میانگین	آزمون t
۴	بجای کنترل داخلی وجه نقد باشد.	۱/۸۶	۶/۳۴۰	۱/۹۰	۶/۵۱۲	۱/۸۸	۶/۵۹۲	۲/۰۰	۵/۵۷۷
۵	بجای کنترل داخلی موجودی کالا باشد.	۱/۹۰	۶/۶۰۳	۱/۹۰	۶/۴۲۴	۱/۹۶	۶/۴۶۳	۲/۱۲	۴/۸۲۵
۶	بجای کنترل داخلی بررسی درآمد باشد.	۱/۸۸	۷/۲۰۹	۱/۸۸	۶/۶۸۴	۱/۹۶	۶/۵۶۴	۲/۰۶	۵/۲۸۷
۷	بجای کنترل داخلی بررسی هزینه باشد.	۳/۰۸	۵/۸۳۱	۳/۲۰	۴/۷۱۸	۳/۳۲	۴/۴۱۱	۳/۴۶	۴/۸۶۰



## پیشنهادات

این تحقیق اثرات فشار بودجه زمانی نامتعارف بر رفتار حسابرسان مستقل را مورد آزمون قرار داد. نتایج بدست آمده نشان دهنده آن است که حسابرسان در برابر چنین پدیده‌ای و بر خلاف عقاید خود به اقدامات متفاوتی دست می‌زنند. این اقدامات که تحت عنوان رفتارهای غیرحرفه‌ای شناخته شده‌اند به طور مستقیم و یا غیرمستقیم به کیفیت حسابرسی لطمه وارد می‌آورد. کاهش کیفیت نهایتاً موجب وارد شدن خسارت به مؤسسات حسابرسی می‌گردد. این امر به خصوص هنگامی که رعایت بودجه زمانی در ارزیابی حسابرسان مؤثر می‌باشد، تشدید می‌گردد. بنابر این به مؤسسات حسابرسی و دست اندرکاران اجرایی عملیات حسابرسی پیشنهاد می‌گردد:

- ۱- بودجه زمانی عملیات خود را به طور مناسب و متعارفی تهیه و تنظیم نمایند.
  - ۲- مناسب و متعارف بودن بودجه زمانی در ارتباط با برنامه حسابرسی بوده که خود متأثر از اجراء روش‌های حسابرسی می‌باشد. این روش‌ها به عنوان حداقل استاندارد لازم برای حفظ کیفیت عملیات باید تهیه و تنظیم شود.
  - ۳- قراردادهای حسابرسی در ایران عمدتاً با مبلغ معین و مدت زمان مشخص است. مؤسسات حسابرسی باید با آگاهی از عملکرد پرسنل در برخورد با فشار بودجه زمانی کیفیت عملیات را حفظ نمایند.
- جهت انجام تحقیقات آتی پیشنهاد می‌شود.

۱- رفتارهای غیرحرفه‌ای در مؤسسات حسابرسی که از نظر اندازه متفاوت می‌باشد بررسی و نتایج با یکدیگر مقایسه شود.

۲- فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان داخلی بررسی شود.

۳- اثرات فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان تحت تئوری‌های دیگر بررسی شود.

## محدودیت‌ها

این تحقیق نیز همانند سایر تحقیقات دارای محدودیت‌هایی بوده که تعمیم‌پذیری نتایج را مشکل می‌سازد. محدودیت‌های تحقیق به شرح زیر است:

- ۱- محدودیت‌های ذاتی ابزار اندازه‌گیری یعنی پرسشنامه شامل پایین بودن نسبی درصد استرداد، مشکل آریبی پرسشنامه‌های عودت داده شده و غیره؛
- ۲- محدود بودن مکان جغرافیای تحقیق به شهر تهران؛
- ۳- محدودیت‌های نمونه‌گیری؛
- ۴- دخالت داشتن تعصبات حرفه‌ای و عدم صداقت در پاسخ‌ها و
- ۵- تفسیر نتایج بدست آمده در چارچوب تئوری اخلاقی.

### منابع و مآخذ

- مهرانی، ساسان. ۱۳۷۹. تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل تحت تئوری عدالت نسبی. رساله دکتری حسابداری دانشگاه تهران.
- Alderman, C. W. and J. W. Deitrick. 1982. Auditors' Perceptions of Time Budget Pressures and Premature Sign-offs: A Replication and Extension. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. pp. 54-68.
- Azad, N. A. 1967. Time Budget Pressure and Filtering of Time Practices in Internal Auditing. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 9, pp. 17-25.
- Cook, E., and T. Kelley. 1984. Auditor Stress and Time Budget. *The CPA Journal*. pp. 83-86.
- El Hady, I., M. 1985. *An Examination of an Integrative Expectancy Model for Auditors' Behaviour Under the time Budget Pressure*. Ph.D. Dissertation. North Texas State University.
- Kelly, T., and R. E. Seiler, 1982. Auditor Stress and Time Budgets. *The CPA Journal*. pp. 24-34.
- Kelly, T., and Margheim, L. 1990. The Impact of Time Budget Pressure, Personality and Leadership Variables on Dysfunction Auditor Behaviour. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Vol. 9, No. 2, pp. 21-42.
- Kelly, T., and Margheim, L. 1987. The Effect of Audit Billing Arrangement on Underreporting of Time and Audit Quality Reduction Acts. *Advances in Accountitng*. pp. 221-223.
- Lightner, S. M., & Leisenring, J. J. and A. J. Winters. 1983. Underreporting Chargeable Time, Some Empirical Findings. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Vol. 4, No. 2, pp. 52-57.

- Nourayi, M., and A. N. Azad, 1997. The Impact of Time Budget Pressure on Internal Auditors' Behaviour. *Internal Auditing*. Vol. 13, pp. 42-49.
- Pany, K., S. Pourciau & L. Maragheim, 1989. Controlling Audit Staff Underreporting of Time and Premature Signoffs. *Advances in Accounting*. pp. 181-193.
- Rhode, J. G. 1978. *Survey on the Influence of Selected Aspects of the Auditors' Work Environment on Professional Performance of Certified Public Accountants*. Issued as the Independent Auditor's Work Environment: A Survey AICPA.
- Shapeero, M. 1996. *Premature Signoff and Underreporting Chargeable Time in Public Accounting: Examination An Ethical Decision Making Model*. Doctoral Dissertation, Virginia Polytechnic Institute.

