

## بررسی ارتباط بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابرسی در دیوان محاسبات کشور

■ دکتر غلامرضا کرمی\*

■ دکتر حمیدرضا وکیلی فرد\*\*

■ مهدی مزینانی\*\*\*

### چکیده

حسابرسی و اظهار نظر نسبت به گزارش‌های دولتی بخش اساسی فرآیند کنترل و پاسخگویی می‌باشد. حسابرسی از طریق جمع‌آوری و ارزیابی بیطرفانه شواهد و مدارک سبب می‌شود تا اطلاعات گزارش شده توسط واحد مورد رسیدگی و یا دریافت شده از واحد مورد رسیدگی، قابلیت اتکای بیشتری داشته باشد. توجه به پیچیدگی کار حسابرسی و کسب شناخت لازم از دستگاه و شرکت‌های مورد رسیدگی می‌تواند نقش بسزایی را در بهبود کیفیت حسابرسی و به تبع آن اثربخشی حسابرسی به همراه داشته باشد. از عوامل مهمی که در برنامه ریزی کارآمد عملیات حسابرسی قبل از شروع آن می‌بایست در نظر گرفته شود، بودجه زمانی مناسب و توجه به پیچیدگی کار حسابرسی واحد مورد رسیدگی می‌باشد. هدف این پژوهش بررسی رابطه بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابرسی در دیوان محاسبات کشور و توجه نهادهای نظارتی و موسسات حسابرسی بر بررسی‌های تحلیلی، برنامه ریزی و برآورد کار حسابرسی قبل از شروع کار می‌باشد. روش تحقیق پیمایشی و جامعه شامل کلیه حسابرسان در رده‌ها و پست‌های مختلف از حسابرس تا حسابرس کل در دیوان محاسبات کشور است. روش نمونه‌گیری در این تحقیق، روش نمونه‌گیری تصادفی خوشه‌ای می‌باشد. ابزار اندازه‌گیری اطلاعات مورد نیاز این تحقیق پرسشنامه می‌باشد که اعتبار محتوایی و ساختاری آن مورد آزمون قرار گرفت. با توجه به اندازه جامعه در دسترس و پیش‌بینی درصد استرداد پرسشنامه

\* دانشیار و عضو هیات علمی دانشگاه تهران، تهران، ایران

\*\* دانشیار و عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم تحقیقات تهران، تهران، ایران

\*\*\* کارشناس ارشد حسابداری، حسابرس دیوان محاسبات کشور (نویسنده مسئول)

mahdi.mazini1@gmail.com

(حدود ۶۰ درصد) و تمایل به دستیابی حدود ۷۵ پرسشنامه، حجم نمونه آماری ۱۲۵ عدد تعیین گردید. نتایج پژوهش بیانگر ارتباط منفی بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابرسی در دیوان محاسبات کشور می باشد. از نتایج دیگر پژوهش ارتباط مستقیم بین برنامه ریزی عملیات حسابرسی و اثربخشی حسابرسی می باشد.

واژگان کلیدی: فشار زمانی، پیچیدگی کار، اثربخشی حسابرسی، برنامه ریزی

## ۱- مقدمه

باتوجه به نقش موثر حسابرسی دیوان محاسبات کشور در فرآیند مسئولیت پاسخگویی دولت، لازم است فرآیند اجرای آن بر اصول و ضوابط استوار و کارآمدی مبتنی باشد تا بتواند به این نقش مهم اجتماعی جامه عمل بپوشاند. حسابرسی و اظهار نظر نسبت به گزارش های دولتی بخش اساسی فرآیند کنترل و پاسخگویی است. حسابرسی از طریق جمع آوری و ارزیابی بی طرفانه شواهد و مدارک سبب میشود تا اطلاعات گزارش شده توسط واحد مورد رسیدگی، قابلیت اتکای بیشتری داشته باشد. توجه نهادهای نظارتی از جمله دیوان محاسبات کشور بر بررسی های تحلیلی، برنامه ریزی و برآورد عملیات حسابرسی قبل از شروع آن، تاثیر بسزایی در قضاوت حسابرس، فرآیندهای حسابرسی و در نهایت افزایش اثربخشی کار حسابرسی خواهد داشت. کار حسابرسی در صورتی موثر خواهد بود که حسابرس بتواند ضمن رعایت الزامات آیین رفتار حرفه ای، حسابرسی را به گونه ای برنامه ریزی و اجرا کند که از نبود تحریف با اهمیت ناشی از تقلب و اشتباه اطمینان معقول حاصل نماید و این یافته ها در نهایت منجر به واکنش مناسب تصمیم گیرنده بشود. از عوامل مهمی که در برنامه ریزی کارآمد عملیات حسابرسی باید بدان توجه شود، بودجه زمانی مناسب و توجه به پیچیدگی کار حسابرسی واحد مورد رسیدگی است. توجه به پیچیدگی کار حسابرسی و کسب شناخت لازم از دستگاه و شرکت های مورد رسیدگی می تواند نقش بسزایی را در بهبود کیفیت حسابرسی و به تبع آن اثربخشی حسابرسی به همراه داشته باشد.

بودجه زمانی نیز ابزار مدیریتی فراگیر و مهم در بسیاری از برنامه ریزی های حسابرسی معاصر بوده است چرا که آنها ارائه دهنده مبنایی برای برآورد و کنترل هزینه ها است، ترویج دهنده مبحث اتمام به موقع کار می باشد، ارزیابی عملکرد است و ارائه دهنده شواهد و مدارک انطباق با استاندارد

حسابرسی و برنامه ریزی و نظارت حسابرسی مناسب برای اولین بار میباشد (بیلی<sup>۱</sup> ۱۹۹۷). بر همین اساس در این پژوهش به بررسی ارتباط بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابرسی در دیوان محاسبات کشور پرداخته شده است. هدف اصلی این پژوهش بررسی رابطه بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابرسی در دیوان محاسبات کشور و همچنین توجه نهادهای نظارتی بر بررسیهای تحلیلی، برنامه ریزی و برآورد کار حسابرسی قبل از شروع کار میباشد.

## بیان مسئله

همانگونه که بیان شد بودجه زمانی ابزار مدیریتی مهم در بسیاری از برنامه ریزی های حسابرسی است. اعمال بودجه زمانی غیرمعارف خود منجر به مشکلات چند خواهد شد که مهمترین این مشکلات ایجاد استرس، از دست دادن انگیزه برای حسابرسان و توسل به انجام امور از جمله حذف برخی از مراحل حسابرسی از برنامه به طور پنهانی، عدم انجام رویه های حسابرسی طبق استاندارد و اتکای زیاد به توضیحات صاحبکار میشود. این قبیل رفتارها که معلول فشار زمانی نامتعارف است، می تواند به طور مستقیم و یا غیرمستقیم با اثربخشی کار حسابرسی تاثیر سوء (منفی) داشته باشد. پیشبینی زمان نیز با استرس ها و رفتارهای مربوط با کار حسابرسان که ممکن است کیفیت حسابرسی را کاهش دهد و احتمال نقصان در حسابرسی را افزایش دهد و متعاقب آن باعث طرح دعاوی بر علیه حسابداران رسمی گردد، در ارتباط است (باورین و کینگ<sup>۲</sup>، ۲۰۰۹). تعدادی از محققان شواهدی را بدست آورده اند که نشان می دهد که حسابداران رسمی به این موضوع پی برده اند که بودجه های زمانی باعث ایجاد تنگناهای غیر واقعی و اثرات منفی در کیفیت حسابرسی میشوند (آزاد، ۱۹۹۴، سلیمان و براون، ۱۹۹۲، سویینی و پیرس، ۲۰۰۴). این وضعیت بودجه های زمانی که به صورت فزاینده باعث ایجاد تنگنا و فشار (محدودیت) های زمانی میشوند، در سال های نزدیک به ۱۹۸۰ باعث افزایش رقابتهای قیمتی موسسات حسابرسی و حسابداران رسمی شده است و تمرکز تجارت را به وسیله حسابداران رسمی و ارباب رجوعان آنها به سوی فرآیند مهندسی مجدد و زمان بندی سوق داد (دیزورت و لورد ۱۹۹۷، سویینی و پیرس ۲۰۰۴).

این موضوع تا به امروز به عنوان یک امر با اهمیت مورد توجه موسسات حسابرسی و نهادهای نظارتی قرار گرفته به طوری که این موسسات و نهادها برای ارتقای کیفیت حسابرسی مورد انتظار بازار امروزی، به دنبال پیشگیری از دعاوی مانند دعاوی علیه شرکت اترون می باشند (باورین و کینگ، ۲۰۰۹). دیوان محاسبات کشور به عنوان یک مرجع ملی حسابرسی در کشور نیز می بایست به منظور افزایش اثربخشی حسابرسی توجه کافی به فشار زمانی و پیچیدگی کار حسابرسی در برنامه ریزی عملیات حسابرسی داشته باشد تا برای همه بخشهای حکومت و کشور میزان و شاخص باشد.

1- Baliry

2- Anthony R. Bowrin and James King

- بر همین اساس سوالات اصلی پژوهش به صورت زیر می باشد.
۱. آیا بین فشار زمانی و اثربخشی حسابرسی ارتباطی وجود دارد؟
  ۲. آیا بین پیچیدگی کار حسابرسی و اثربخشی حسابرسی ارتباطی وجود دارد؟
  ۳. آیا بین برنامه ریزی حسابرسی و اثربخشی حسابرسی ارتباطی وجود دارد؟

## ۲- مبانی نظری پژوهش

### ۲-۱- برنامه ریزی حسابرسی

برنامه ریزی یعنی تدوین یک طرح کلی و یک طرح تفصیلی (برنامه حسابرسی) برای تعیین نوع و ماهیت، زمان بندی اجرا و حدود روشهای حسابرسی مربوط به هر حسابرسی. هدف برنامه ریزی عملیات حسابرسی، انجام به موقع و اثربخش حسابرسی است. برنامه ریزی کارآمد عملیات حسابرسی رابطه مستقیمی با اثربخشی حسابرسی خواهد داشت. از عوامل مهمی که در برنامه ریزی کارآمد عملیات حسابرسی قبل از شروع آن می بایست در نظر گرفته شود، بودجه زمانی مناسب و توجه به پیچیدگی کار حسابرسی واحد مورد رسیدگی میباشد. در بخش ۳۰۰ استانداردهای حسابرسی ایران بیان شده است که: "حسابرس باید برای هر کار حسابرسی، یک برنامه حسابرسی تدوین و مستند کند که در آن، نوع و ماهیت، زمان بندی و اجرا و حدود روشهای حسابرسی لازم برای اجرای طرح کلی حسابرسی، پیشبینی شده باشد"

ماهیت و دامنه فعالیتهای برنامه ریزی نیز بسته به اندازه و پیچیدگی واحد تجاری، میزان شناخت اعضای اصلی تیم حسابرسی از واحد تجاری و تغییر شرایط در جریان انجام کار حسابرسی، متفاوت خواهد بود (استانداردهای حسابرسی ایران، ۱۳۹۲).

با افزایش پیچیدگی یک کار حسابرسی، حسابرسان باید خود را با موارد اقتصادی معاملات مختلف آشنا و پس از آن برنامه ریزی و اجرای روشهای حسابرسی را برای آزمونهای محتوایی مربوط به این معاملات انجام دهد (باو، فایلز و رادهاکریشن، ۲۰۱۵).

برنامه حسابرسی به عنوان دستورالعملی بازوی اعضای گروه حسابرسی و ابزاری برای کنترل و ثبت اجرای صحیح کار، مورد استفاده قرار میگیرد. برنامه حسابرسی می تواند شامل هدفهای حسابرسی برای هر یک از زمینه های رسیدگی و جداول زمان بندی اجرای کار باشد. بودجه زمانی ابزار مهمی برای سرپرستان بشمار میروند. بدان معنا که از آن برای تشخیص رضایت بخش بودن پیشرفت عملیات در هر مرحله استفاده می نماید. همچنین از آن برای اندازه گیری کارایی کارکنان نیز استفاده میشود. این نظر بازخورد ایجاد شده برای خود حسابرسان نیز دارای اهمیت می باشد؛ زیرا می تواند عکس العمل برنامه ریز را نسبت به دستیابی به بودجه زمانی در ارتباط با ارزیابی عملکرد خویش مشاهده نماید. انگیزه حسابرسان ممکن است منجر به گرایشات و اعمالی در جهت زیر پا گذاشتن سیستم کنترلی بودجه و دستیابی به زمان تعیین شده گردد. چنین گرایشات و اعمالی می تواند

اجرای برنامه حسابرسی و زمان بندی آن را مخدوش و در نتیجه کیفیت حسابرسی را کاهش دهد. اگر بودجه زمانی به شکل مناسب و متعارفی تنظیم شده باشد، تاکید سرپرستان مبنی بر انجام کار در زمان تعیین شده باعث افزایش کارایی پرسنل گردیده و رعایت بودجه زمانی می تواند به عنوان یک معیار مناسب در ارزیابی پرسنل مورد استفاده قرار گیرد. حال اگر بودجه زمانی به شکل نامناسبی تهیه و تنظیم گردیده باشد و از سویی لزوم دستیابی به بودجه مورد تاکید زیاد قرار گیرد، باعث میشود که حسابرسان احساس نمایند تحت فشار قرار دارند. این فشار به نوبه خود گرایشاتی را بین حسابرسان در جهت دستیابی به بودجه زمانی ایجاد میکند (نعیمی، ۱۳۸۱).

حسابرسان اغلب در وضعیتی قرار دارند که آزمون و ارزیابی شواهد و مدارک حسابرسی توسط آنها، گروه حسابرسی را به سوی مسیر مشخصی سوق می دهد. تغییر در تصمیمات اتخاذ شده به ویژه در شرایطی که فشار زمانی وجود دارد می تواند پرهزینه باشد. در محیط حسابرسی، فشار زمانی تقریباً همیشه وجود دارد. حسابرسان باید ضمن حفظ کیفیت حسابرسی تلاش نمایند تا در مهلت زمانی مقرر شده توسط صاحبکار و دولت و در محدوده بودجه اختصاص داده شده آن را به اتمام برسانند (پیچوا، ۵، ۲۰۰۸).

اگر تصور وجود فشار زمانی و مسئولیت پاسخگویی برای تصمیمات اتخاذ شده ای که تغییر آنها پرهزینه است، سبب تحریک حسابرسان جهت کتمان شواهد متناقض گردد و احتمال کشف این رفتار بعید باشد، شواهد سؤال برانگیز ممکن است برای حسابرسان مافوق ارائه نگردد. عدم ارائه چنین شواهدی ممکن است برای آنها مشکل ایجاد نماید. فهمیدن اینکه چگونه فشار زمانی و مسئولیت پاسخگویی، فرآیند جمع آوری شواهد حسابرسی را تحت تأثیر قرار می دهند، می تواند برای مدیریت منابع انسانی و آموزش در مؤسسات حسابرسی بصیرت لازم را فراهم نموده و انگیزه بهبود در روشهای بررسی و کنترل را ایجاد نماید (برزیده و خیراللهی، ۱۳۹۰).

با توجه به وجود فشار زمانی، پیچیدگی کار واحد مورد رسیدگی، میزان شناخت اعضای اصلی تیم حسابرسی از واحد مورد رسیدگی و با در نظر گرفتن سایر عوامل موثر در برنامه ریزی عملیات حسابرسی، به منظور نقش اساسی این عوامل در فرآیند ارزیابی کارکنان، مؤسسات حسابرسی و سایر واحدهای نظارتی باید از انگیزه گرایش رفتار و اثرات عوامل مذکور آگاهی و در جهت تجدید نظر در سیاستهای موجود و تقویت سیستم های کنترلی خود در راستای اثربخشی کار حسابرسی بکوشند.

## ۲-۲- تأثیرات فشار زمانی

با توجه به اینکه به نظر میرسد فشار بودجه زمانی برای حسابرسان به یک پدیده عمومی در کار حسابرسی تبدیل گردیده، قضاوت حرفه ای اهمیت به خصوصی پیدا میکند. ممکن است حسابرس براساس قضاوت و نظر خود بعضی از مراحل را به دلیل فشار زمان کم اهمیت تلقی نموده و انجام ندهد ولی در کاربرگهای خود خلاف آنرا نشان دهد.

تحت شرایط فشار زمانی فزاینده و انگیزه حسابرس جهت ادامه همکاری با مؤسسه حسابرسی، مهم است بدانیم که آیا مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابرسی انجام شده، منجر به درک هزینه‌های شهرت شده و رعایت درستکاری را در فرآیند جمع‌آوری شواهد حسابرسی، خواه فشار زمانی وجود داشته یا نداشته باشد، به خطر میاندازد (ملون و رابرتس، ۱۹۹۶).

زمانی که حسابرسان تحت افزایش مهلت تحمیلی فشار زمانی هستند کیفیت حسابرسی کاهش پیدا می‌کند. این تأثیر منفی حتی در میان حسابرسیانی که منابع بیشتر را در اختیار خود دارند باقی می‌ماند. حسابرسان رویه‌ها را در نزدیکی مهلت مورد نیاز (یا توسعه یافته) تشکیل پرونده تکمیل می‌کنند که این امر ممکن است کیفیت حسابرسی را برای پاسخگویی به گزارش مورد نیاز به خطر بیناندازد (گلوور، هانسن و سیدل، ۲۰۱۵). به موقع بودن تکمیل کار میدانی حسابرسی با کیفیت حسابرسی مرتبط است (کریستنسن و همکاران، ۲۰۱۴).

فشار بودجه زمانی می‌تواند دارای اثرات مثبت یا منفی باشد. این فشار ممکن است حسابرسان را به سخت‌تر کار کردن وادار و در نتیجه برای افزایش کارایی تلاش نماید. اما اگر فشار بودجه زمانی در حد غیر متعارف باشد، آثار منفی آن بروز می‌نماید. ممکن است این فشار موجب احساس استرس در حسابرسان گردیده و دست به عکس‌العمل‌های متفاوتی بزنند. این عکس‌العمل‌ها می‌تواند به اشکال گوناگونی ظاهر شود. آنها ممکن است به زمان انجام عملیات در سال قبل توجه نموده و سعی نمایند زمان انجام عملیات سال جاری را در همان حد نگه دارند. این عمل از طریق انجام کار در زمان مشخصی صورت می‌پذیرد. ممکن است این استرس آنان را به اعمالی وادار کند تا در جهت رعایت بودجه زمانی، کیفیت حسابرسی را کاهش دهند همچنین احتمال می‌رود با یک رویکرد مثبت آنان افزایش بودجه زمانی را درخواست نمایند این استرس زمانی شدیدتر میشود که رعایت بودجه زمانی عامل مهمی در ارزیابی عملکرد تلقی شود (نعیمی، ۱۳۸۱). استفاده از بودجه زمانی دارای مزایایی متعددی است که برخی از این مزایا شامل زمان بندی کار حسابرسی و حسابرسان، کنترل کیفیت عملیات حسابرسی، ایجاد انگیزه به حسابرسان جهت بهبود کارایی، برنامه ریزی مطلوب برای انجام پروژه‌های آتی و ارزیابی حرفه‌ای سالیانه حسابرسان می‌باشد (آزاد، ۱۹۹۴).

### ۲-۳- پیچیدگی کار حسابرسی

استفاده کنندگان از اطلاعات مالی میدانند که موضوعات پیچیده مالی همواره ممکن است دارای اشتباهات سهوی یا عمدی باشد. در نتیجه برای بدست آوردن رضایت مطلوب از کیفیت اطلاعات باید افراد متخصص و با تجربه به اطلاعات مذکور اعتبار بخشند. به منظور توجه بیشتر بر روی کیفیت حسابرسی در زمینه افزایش پیچیدگی حسابداری، حسابرسان بیشتر به دنبال کمک از متخصصان مالیات، فنآوری اطلاعات، ارزیابی و حسابداری قانونی می‌باشند (باریتس و دیگران، ۲۰۱۵).

زمانی یک کار به عنوان پیچیده در نظر گرفته میشود که تصمیم گیرنده با آن کار آشنایی نداشته و یا برای تصمیم گیری در این خصوص نیاز به پردازش مقادیر زیادی اطلاعات دارد (آرنولد، کولیر، لینک و ساتن ۲۰۰۰).

پیچیدگی صورت های مالی نسبت به پیچیدگی عملیاتی کار واحد مورد رسیدگی متمایز است زیرا حسابرسان متخصص منابع بیشتری برای سرمایه گذاری در صورت های مالی دارای پیچیدگی به جای پیچیدگی عملیاتی مشتری خود اختصاص می دهند و هر دو بعد از پیچیدگی به صورت مثبت با حق الزحمه حسابرسی ارتباط دارد. حسابرسان متخصص صنعت خود را متفاوت از حسابرسان غیر متخصص در توانایی برای خدمت به مشتریان پیچیده میدانند. حسابرسان متخصص نسبت به حسابرسان غیر متخصص به احتمال زیاد سرمایه گذاری بیشتری در تکنولوژی و منابع انسانی در انجام حسابرسی موثر کارهای تجاری پیچیده انجام می دهند (بائو، فایلز و رادهاکریشنان، ۲۰۱۵).

حسابرسان نسبت به کارهایی که از آن به عنوان ساده یاد می شود اعتماد بیشتری برای قضاوت دقیق دارند، از طرف دیگر در خصوص کارهایی که از آنها به عنوان مشکل یا پیچیده یاد میشود، اطمینان کمتری نسبت به دقت قضاوت دارند. این موضوع، دلیلی است برای اینکه حسابرسان در یک کار ساده (برعکس کارهای پیچیده)، انتظار دارند تا قضاوتی دقیق انجام دهند (چونگ و مونرو، ۲۰۰۰).

ارزش حسابرسی شامل سه جزء است که اهمیت نسبی آن در طول زمان با توجه به اقتصاد در حال تغییر کسب و کار، تغییر میکند. این سه مولفه عبارتند از: تشخیص تقلب، حسابرسی به عنوان یک عنصر حاکمیت شرکتی و کمک به عملکرد شفاف بازار سرمایه است. تشخیص تقلب در تاریخ اولیه حسابرسی مهم است، اما ظهور حسابرسی مبتنی بر ریسک و افزایش پیچیدگی کسب و کار است که نقش آن را کاهش می دهد. همانطور که شرکت رشد میکند پیچیده تر شده و اعتباردهی در صورت های مالی خود را به طور فزاینده مشکل و پرهزینه می نماید (تن، ۲۰۱۵).

بنابراین توجه به پیچیدگی کار حسابرسی و کسب شناخت لازم از دستگاه و شرکت های مورد رسیدگی می تواند نقش بسزایی را در بهبود کیفیت حسابرسی و به تبع آن اثربخشی حسابرسی به همراه داشته باشد. فارغ از اینکه حسابرسی از چه نوعی باشد آشنایی هر چه بیشتر با سازمانی که مورد حسابرسی واقع میشود می تواند تاثیرات مهمی را در نتایج حسابرسی پدیدار سازد به نحوی که برخی از انواع حسابرسی مانند حسابرسی عملکرد امکان دست یافتن به نتایج مناسب بدون شناخت وجود نداشته و شالوده حسابرسی بر پایه شناخت هر چه بهتر و بیشتر گذاشته میشود. در همین راستا می بایست طبقه بندی دستگاه های مورد رسیدگی در قالب تقسیم بندی به عمل آمده به صورت تخصصی انجام پذیرد تا حسابرسان ضمن اشراف کامل به قوانین و مقررات دستگاه های تحت رسیدگی شناخت کامل و دقیقی را نیز از اهداف و وظایف و اختیارات دستگاه های تحت رسیدگی کسب نموده و با ارائه گزارشاتی دقیق تر و عمیق تر بتواند ضمن افزایش اثربخشی حسابرسی، در حرکت اصلاحی دستگاه ها در جهت عمل به وظایف محوله موثرتر واقع شوند.



همانگونه که در تعریف پیچیدگی کار آمده است، زمانی یک کار به عنوان پیچیده در نظر گرفته میشود که تصمیم گیرنده با آن کار آشنایی نداشته و یا برای تصمیم گیری در این خصوص نیاز به پردازش مقادیر زیادی اطلاعات دارد؛ استاندارد حسابرسی ایران در شماره ۳۱۵ با عنوان شناخت واحد مورد رسیدگی و محیط آن و برآورد خطرهای تحریف بااهمیت، به اهمیت شناخت حسابرسان از واحد مورد رسیدگی می پردازد و بیان میدارد: حسابرسان به منظور تشخیص و برآورد خطرهای تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت های مالی و طراحی و اجرای روش های حسابرسانی لازم باید شناخت کافی از واحد مورد رسیدگی و محیط آن، شامل کنترل های داخلی، کسب کند. در ادامه نیز استاندارد حسابرسانی به کاربرد شناخت واحد مورد رسیدگی در برنامه ریزی حسابرسانی میپردازد و بیان میدارد: کسب شناخت از واحد مورد رسیدگی و محیط آن، یک جنبه اصلی اجرای حسابرسانی طبق استانداردهای حسابرسانی است. این شناخت، به ویژه، چارچوبی را ایجاد می کند که حسابرسان در آن، حسابرسانی را برنامه ریزی می کند و درباره برآورد خطرهای تحریف با اهمیت صورت های مالی و چگونگی برخورد با آن خطرها در جریان حسابرسانی، قضاوت حرفه ای اعمال می نماید.

### ۳- پیشینه پژوهش

تحقیق انجام شده توسط باورین و کینگ (۲۰۰۹) با عنوان " فشار زمانی، پیچیدگی کار، و اثربخشی حسابرسانی " بیانگر ارتباط منفی، متقابل (غیرمستقیم) بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابرسانی است. تعدادی از محققان شواهدی را بدست آورده اند که نشان می دهد که حسابداران رسمی به این موضوع پی برده اند که بودجه های زمانی باعث ایجاد تنگناهای غیر واقعی و اثرات منفی در کیفیت حسابرسانی میشوند (آزاد ۱۹۹۴، سلیمان و براون ۱۹۹۲، پیرس و سویینی ۲۰۰۴).

همچنین تحقیقات قابل توجهی به اثرات فشار زمانی بر اثربخشی کار با نتایج ترکیبی انجام شده است. بعضی از تحقیقات وجود رابطه معکوس بین فشار زمانی بر اثربخشی گزارش کرده اند (کابلت وت و همکاران<sup>۹</sup> ۲۰۰۵).

در مقابل، پژوهش های دیگر یا هیچ رابطه ای را گزارش ننموده اند (هاکینگ سون ۱۹۷۳، تاپی و همکاران<sup>۱۰</sup> ۲۰۰۵)، یا وجود یک رابطه مثبت بین این متغیرها را گزارش کرده اند (فارمر و همکاران<sup>۱۱</sup> ۱۹۸۴). برای موضوعات و امور پیچیده تر علاوه بر این، محققان دیگر یک رابطه به شکل U معکوس بین فشار زمانی و اثربخشی حسابرسانی را کشف نموده اند (چو<sup>۱۲</sup> ۱۹۹۵).

تن (۲۰۱۵) در تحقیقی با عنوان " ارزش حسابرسانی و تاریخ اقتصادی بازار " به این نتیجه میرسد، از عوامل مهمی که باعث کاهش اثربخشی حسابرسانی و به تبع آن کاهش ارزش حسابرسانی میشود



ظهور حسابرسی مبتنی بر ریسک و افزایش پیچیدگی کسب و کار می باشد.

مک دنیل ۱۳ در تحقیقی با عنوان "اثرات فشار زمانی و ساختار برنامه حسابرسی بر عملکرد حسابرسی" در سال ۱۹۹۰ به بررسی و تعیین این موضوع پرداخت که ترکیب دو عامل فشار زمانی و برنامه ساختار یافته چگونه و چطور بر عملکرد حسابرسی تاثیر داشته است و به این نتیجه دست یافته که فشار زمانی و برنامه حسابرسی بر قضاوت حسابرسی اثرگذار بوده و افزایش فشار زمانی باعث کاهش اثربخشی حسابرسی میشود.

آلیسا و دیگران (۲۰۱۴) در تحقیقی با عنوان "بررسی تجربی اثر ویژگیهای حسابرسی و حسابرس بر عملکرد حسابرس" به بررسی تاثیر پیچیدگی کار، تجربه حسابرس و تلاش حسابرس بر عملکرد حسابرسی پرداخته که بر اساس نتایج تحقیق، کاهش پیچیدگی کار و افزایش تجربه حسابرس ارتباط مثبت با تلاشهای حسابرس و عملکرد حسابرسی دارد.

گاندری و همکاران (۲۰۰۷) در تحقیقی تحت عنوان "فشار بودجه زمانی، نوع شخصیت حسابرسان، و ترویج اعمال کاهنده کیفیت حسابرسی" به بررسی رابطه بین فشار بودجه زمانی، نوع شخصیت حسابرسان، و ترویج دو نوع اعمال کاهنده کیفیت حسابرسی انجام قبل از موقع حسابرسی پرداختند. یافته های حاصل از پژوهش بیانگر این است که رابطه معنی داری بین فشار بودجه زمانی و اتمام قبل از موقع حسابرسی وجود دارد. همچنین رابطه معنی داری بین نوع شخصیت حسابرسان و وقوع دو نوع اعمال کاهنده کیفیت حسابرسی وجود دارد. این نتایج بیانگر این است که محیط حسابرسی پیچیده بوده و فشار بودجه زمانی از عوامل وقوع اعمال کاهنده کیفیت حسابرسی است. هایت و تیلور (۲۰۱۳) در تحقیقی با عنوان "اثرات فشار و هدفمندی بودجه زمانی بر پاسخگویی و واکنش سرپرستان حسابرسی نسبت به اتمام اشتباه وظایف کارکنان حسابرسی" به دنبال تعیین و شناسایی اهداف و مقاصد گزارشگری آن دسته از سرپرستان حسابرسی است که به دنبال کشف کارکنان حسابرسی که مرتکب اشتباه در اتمام کار خود میشوند، می باشند. در این پژوهش میزان فشار بودجه زمانی وارده بر حسابرسی و هدفمندی اعضای گروه حسابرسی مورد تغییر و دستکاری قرار گرفته است. نتایج بیانگر این بوده که سرپرستان حسابرسی، بیشتر زمانی گزارش اتمام اشتباه کار را ارائه می کنند که کارکنان اعضای حسابرسی در شرایط فشار بودجه زمانی کم در مقابل فشار زمانی زیاد در حال کار بوده اند و کارکنان حسابرسی که به صورت هدفمند و عمدی کار خود را اشتباه به اتمام برسانند، همچنین کارکنانی که به صورت غیر عمدی کار خود را اشتباه به اتمام برسانند.

استوارت و پروایت (۲۰۰۴) در تحقیقی با عنوان "تاثیر ساختار حسابرسی بر عملکرد حسابرس در محیط های کاری با پیچیدگی زیاد و کم" به بررسی تاثیرات مختلف شاخص ساختار حسابرسی بر عملکرد نیروهای انسانی تحت استخدام یک موسسه حسابرسی پرداخته است. در این پژوهش عملکرد حسابرسان دو موسسه حسابرسی دارای ساختار حسابرسی متفاوت، در مورد چهار کار مختلف که می توانند هر کدام با پیچیدگی های زیاد و یا کم تعریف شوند، مورد مقایسه قرار گرفته اند. مطابق این ایده که شاخص ساختار حسابرسی بر فرصت های یادگیری اجرای وظایف پیچیده مبتنی

بر قضاوت اثرگذار است، لذا نتایج این پژوهش نیز مبین این است که عملکرد حسابرسی به تعامل و رابطه متقابل بین پیچیدگی کار و شاخص ساختار حسابرسی در روش حسابرسی کارکنان موسسه حسابرسی وابسته است.

رابرتسون (۲۰۰۷) در تحقیقی با عنوان "اثر همزمان فشار انجام کار در موعد مقرر و فشار بودجه‌ای بر روی کتمان شواهد حسابرسی" به این نتیجه دست یافت که از دیدگاه حسابرسان در شرایطی که در محیط روزمره حسابرسی، فشار انجام کار در موعد مقرر از اهمیت فزاینده‌ای برخوردار است، عدم رعایت انجام کار در موعد مقرر و بودجه به شهرت حسابرسان به عنوان یک فرد اثربخش خدشه وارد میکند.

چو و فیرس (۲۰۰۳) در تحقیقی با عنوان "تاثیر فشار زمانی بر ترکیب فرآیند اطلاعاتی حسابرسان" به دنبال بررسی تاثیر فشار زمانی بر ترکیب فرآیند اطلاعاتی حسابرسان بوده اند و نتیجه مبین آن است که ترکیب فرآیند اطلاعاتی وابسته به زمان است و نتیجه دیگر این پژوهش بیانگر این است که تفاوت و واریانس محاسبه شده به وسیله شرایط تقابلی تحت فشار زمانی ایجاد شده به واسطه استراتژی‌های مختصرسازی شناخته شده، کاهش خواهد یافت.

گلور، هانسن و سیدل (۲۰۱۵) در تحقیقی با عنوان "مهلت تحمیلی فشار زمانی بر کیفیت حسابرسی" به این نتیجه رسیدند زمانی که حسابرسان تحت افزایش مهلت تحمیلی فشار زمانی هستند کیفیت حسابرسی کاهش پیدا میکند. این تاثیر منفی حتی در میان حسابرسانی که منابع بیشتر را در اختیار خود دارند باقی می ماند. یافته‌های این تحقیق نشان می دهد که حسابرسان رویه‌ها را در نزدیکی مهلت مورد نیاز (یا توسعه یافته) تشکیل پرونده تکمیل می کنند که این امر ممکن است کیفیت حسابرسی را برای پاسخگویی به گزارش مورد نیاز به خطر بیاندازد. همچنین در بررسی‌های اخیر از حسابرسان شرکت‌های عمومی نشان می دهد که به موقع بودن تکمیل کار میدانی حسابرسی با کیفیت حسابرسی مرتبط است (کریستنسن و همکاران، ۲۰۱۴)

برزیده و خیراللهی (۱۳۹۰) در تحقیقی با عنوان "مسئولیت پاسخگویی، فشار زمانی و کتمان شواهد حسابرسی"، به بررسی اثر فشارهای شغلی موجود در حرفه حسابرسی بر روی رفتار فرصت طلبانه فردی حسابرسان پرداخته که نتیجه نتایج به دست آمده بیانگر این است که در صورت مواجه شدن حسابرسان با شواهد متناقض با یافته‌های اولیه در فرآیند حسابرسی؛ مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابرسی انجام شده و وجود فشار زمانی منجر به ایجاد نگرانی مربوط به از دست دادن شهرت گردیده و احتمال کتمان شواهد حسابرسی افزایش مییابد.

در تحقیقی که توسط سیرانی، خواجه‌وی و نوشادی (۱۳۸۸) با عنوان تاثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابرسی بر قضاوت حسابرسان صورت گرفت؛ نتایج بدست آمده بیانگر آن است که تفاوت‌های معناداری در تصمیم‌گیری افراد باتجربه و کم تجربه میان وظایف ساختار نیافته و نیمه ساختار یافته دیده شده است. هرچند که در وظایف ساختار نیافته تفاوت‌های حسابرسان بسیار بیشتر از وظایف نیمه ساختار یافته مشاهده شده و این نتایج در راستای این فرض است که در وظایف

ساختار نیافته نسبت به وظایف نیمه ساختار یافته مشکلات و سرنخ‌ها تعریف نشده و نیاز به قضاوت و بصیرت بیشتری احساس می‌شود.

مهرانی و نعیمی (۱۳۸۲) در تحقیق دیگری با عنوان "تئوری اخلاقی و تاثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل" به این نتیجه رسیده‌اند که باید توجه داشت هر چند حسابرسان خود معتقد و مقید به رعایت مسایل اخلاقی میدانند اما در هنگام مواجهه شده با فشار بودجه زمانی از دست‌زدن به رفتارهای غیرحرفه‌ای نظیر کمتر گزارش نمودن زمان انجام کار و انجام ندادن برخی مراحل حسابرسی، ابایی ندارند.

اکبری (۱۳۷۸) به بررسی "رابطه محدودیت زمانی و ساختار برنامه حسابرسی بر عملکرد و اجرای حسابرسی" پرداخت و به این نتیجه رسید که افزایش محدودیت زمانی، منجر به کاهش کارایی و اثربخشی ساختار برنامه‌ای می‌گردد.

تحقیقی توسط مهرانی (۱۳۷۹) با عنوان "تاثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل تحت تئوری عدالت نسبی" 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 غیرحرفه‌ای مربوط به انجام ندادن برخی از مراحل حسابرسی و عدم پیگیری بعضی از موارد می‌باشد. همچنین بروز رفتارهای غیرحرفه‌ای در بررسی ساختار و رعایت کنترل‌های داخلی بیش از موارد دیگر نظیر موجودی نقد و کالا می‌باشد.

#### ۴- فرضیه‌های تحقیق

با عنایت به مبانی نظری و ادبیات تحقیق، فرضیه‌های این تحقیق بصورت ذیل تنظیم گردیده است:

- فرضیه ۱: بین فشار زمانی و اثربخشی حسابرسی ارتباط معنی داری وجود دارد.
- فرضیه ۲: بین پیچیدگی کار حسابرسی و اثربخشی حسابرسی ارتباط معنی داری وجود دارد.
- فرضیه ۳: بین برنامه ریزی حسابرسی و اثربخشی حسابرسی ارتباط معنی داری وجود دارد.

#### ۴-۱- فرضیات فرعی تحقیق:

- فرضیه اول: بین پیچیدگی کار (در بعد: واحد مورد رسیدگی دارای واحدهای فرعی و وابسته باشد) با اثربخشی حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.
- فرضیه دوم: بین پیچیدگی کار (در بعد: واحد مورد رسیدگی دارای معاملات خارجی باشد) با اثربخشی حسابرسی حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.
- فرضیه سوم: بین پیچیدگی کار (در بعد: موضوع فعالیت واحد مورد بررسی در زمینه فناوریهای نو باشد) با اثربخشی حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه چهارم: بین پیچیدگی کار (در بعد: واحد مورد رسیدگی مخارج تامین مالی بااهمیت داشته باشد) با اثربخشی حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه پنجم: بین پیچیدگی کار (در بعد: واحد مورد رسیدگی دارای تراکنش مالی بسیار زیاد باشد) با اثربخشی حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه ششم: بین پیچیدگی کار (در بعد: واحد مورد رسیدگی دارای اعتبارات طرح تملک واحدهای سرمایه‌های) با اثربخشی حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه هفتم: بین پیچیدگی کار (در بعد: واحد مورد رسیدگی دارای شعبات بسیار زیادی باشد) با اثربخشی حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه هشتم: بین پیچیدگی کار (در بعد: واحد مورد رسیدگی دارای تنوع محصول و خدمات بسیار زیادی باشد) با اثربخشی حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه نهم: بین پیچیدگی کار (در بعد: واحد مورد رسیدگی دارای اطلاعات طبقه بندی شده باشد) با اثربخشی حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

## ۵- روش پژوهش

موضوع پژوهش در رابطه با بررسی ارتباط بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابرسی در دیوان محاسبات کشور می باشد. روش انجام این پژوهش پیمایشی است. ابزار اندازه گیری اطلاعات مورد نیاز این تحقیق پرسشنامه می باشد که اعتبار محتوایی و ساختاری آن مورد آزمون قرار گرفت. جامعه مورد نظر شامل کلیه حسابرسان در رده‌ها و پستهای مختلف از حسابرس تا حسابرس کل در دیوان محاسبات کشور می باشد. روش نمونه گیری در این تحقیق، روش نمونه گیری تصادفی خوشه‌ای می باشد. بر اساس اطلاعات بدست آمده، افراد شاغل در دیوان محاسبات کشور که در حرفه حسابرسی مشغول بوده، بالغ بر ۷۰۰ تا ۹۰۰ نفر می باشند. با توجه به اینکه اکثر حسابرسان، حسابرسان ارشد، سر حسابرسان، سر حسابرسان ارشد و حسابرسان کل در دیوان محاسبات کشور واقع در شهر تهران می باشند و با نحوه بررسی و ارزیابی تاثیر فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابرسی و برنامه ریزی عملیات حسابرسی در دیوان محاسبات کشور آگاهی و اطلاع کامل دارند لذا حسابرسان، در رده‌ها و پستهای مختلف از حسابرس تا حسابرس کل شاغل در ساختمان اصلی دیوان محاسبات کشور که بالغ بر ۱۸۰ تا ۲۲۰ نفر بوده، جهت جمع آوری اطلاعات انتخاب گردیده اند. با توجه به اندازه جامعه در دسترس و نتایج بدست آمده از فرمول کوکران و همچنین پیشبینی درصد استرداد پرسشنامه (حدود ۶۰ درصد) و تمایل به دستیابی حدود بین ۷۵ پرسشنامه، حجم نمونه آماری ۱۲۵ عدد تعیین گردید. پرسشنامه این پژوهش در سه ماهه دوم سال ۱۳۹۲ توزیع و جمع آوری شده است. به جهت آنکه دسترسی مستقیم به پاسخ دهندگان وجود نداشت (به دلیل اشتغال پاسخ دهندگان در واحدهای مورد رسیدگی) توزیع پرسشنامه در داخل ساختمان دیوان محاسبات کشور

به درخواست محقق توسط یکی از اعضای گروه حسابرسی صورت پذیرفت. همچنین از آنجاییکه به دلیل مشغله پاسخ دهندگان احتمال میرفت که ارسال پرسشنامه از طریق پست موجب گردد تا پاسخ گویی به پرسشنامه ها به دست فراموشی سپرده شود و باتوجه به آنکه قلمرو مکانی دیوان محاسبات کشور واقع در شهر تهران بود، محقق شخصاً به توزیع و جمع آوری پرسشنامه اقدام نمود. پس از طی مراحل مختلف تهیه پرسشنامه و کسب تایید نهایی از اساتید و با توجه به حجم نمونه لازم تعداد ۱۲۵ پرسشنامه بین نمونه آماری در دو مرحله توزیع گردید. و بعد از گذشت یک ماه و طی مراحل مختلف تعداد ۷۴ پرسشنامه (۵۹ درصد) در دو نوبت (نوبت اول ۵۱ عدد و نوبت دوم ۲۳ عدد) جمع آوری گردید که با توجه به ناقص بودن ۱۳ عدد از پرسشنامه های جمع آوری شده، تعداد ۶۱ پرسشنامه قابل قبول تشخیص داده شد.

#### ۵-۱- ویژگی پرسشنامه

پرسشنامه نهایی پژوهش متشکل از دو بخش می باشد. هر یک از بخشهای پرسشنامه اهداف متفاوت پژوهش را پاسخگو می باشد. بخش اول پرسشنامه به اطلاعات عمومی (اطلاعات جمعیت شناسی) اختصاص دارد که نه تنها در نتیجه گیری از پژوهش مورد استفاده قرار میگیرد، بلکه می تواند زمینههای برای انجام تحقیقات بعدی فراهم نماید. بخش دوم خود به سه قسمت تقسیم میشود قسمت اول شامل ۱۰ سوال می باشد، قسمت دوم دارای ۲۸ سوال و قسمت سوم دارای ۲ سوال می باشد که بطور غیر مستقیم هدف پژوهش را تامین می نمایند و به نوعی سوالات قسمت سوم با قسمت اول و دوم در ارتباط می باشد. اطلاعات جمع آوری شده در ارتباط با هر یک از سوالات برای تایید یا رد فرضیه های مربوط مورد استفاده قرار میگیرد. برای دادن آگهی های لازم به پرسش شوندهگان، تعاریفی، قبل از طرح سوالات، ارائه گردیده است. با توجه به حساسیت موضوع پژوهش که به مساله بروز رفتارهای غیرحرفه ای در حسابرسی می پردازد، احتمال می رود که پاسخ دهندگان تعصبات شخصی و حرفه ای را در هنگام پاسخگویی دخیل نمایند. بنابراین سعی گردیده سوالات به نحوی طراحی گردد که از هر فرد پرسش شونده از دیدگاه کلی سوال شود. بدین ترتیب انتظار می رود ضمن جلوگیری از تورش نتایج، پاسخ دهندگان نیز با راحتی بیشتر به سوالات پاسخ دهند.

#### ۵-۲- روایی و پایایی پرسشنامه

منظور از روایی این است که مقیاس و محتوای ابزار یا سوالات مندرج در ابزار گردآوری اطلاعات دقیقاً متغیرها و موضوع مورد مطالعه را بسنجد؛ یعنی اینکه هم داده های گردآوری شده از طریق ابزار مازاد بر نیاز تحقیق نباشد و هم اینکه بخشی از داده های مورد نیاز در رابطه با سنجش متغیرها در محتوای ابزار حذف نشده باشد یا به عبارت دیگر عین واقعیت را به خوبی نشان دهد (حافظ نیا، ۱۳۹۲). در این تحقیق پرسشنامه توسط متخصصین و اساتید آشنا به موضوع، مورد بررسی قرار گرفته

و روایی آن مورد تأیید است.

پایایی ابزار که از آن به اعتبار، دقت و اعتمادپذیری نیز تعبیر میشود، عبارت است از اینکه اگر یک وسیله اندازه گیری که برای سنجش متغیر و صفتی ساخته شده در شرایط مشابه در زمان یا مکان دیگر مورد استفاده قرار گیرد؛ نتایج مشابهی از آن حاصل شود؛ به عبارت دیگر ابزار پایا یا معتبر ابزاری است که از خاصیت تکرارپذیری و سنجش نتایج یکسان برخوردار باشد (حافظ نیا، ۱۳۹۲). با توجه به اینکه در ارتباط با موضوع تحقیق پرسشنامه استاندارد شده ای وجود نداشت با استفاده از منابع علمی و اطلاعات مربوط، پرسشنامه محقق ساخته‌ای بر اساس طیف پنج درجه‌ای لیکرت جهت گردآوری نظرات جامعه تهیه گردید. برای تعیین پایایی پرسشنامه، با بهره گیری از نرم افزار SPSS ضریب آلفای کرونباخ محاسبه شد که نتیجه حاصل مقدار ۰,۷۷۴ را نشان می دهد، و با عنایت به اینکه عدد مذکور از مقدار ۰,۷ بزرگتر میباشد، لذا پایایی پرسشنامه از قابلیت قابل قبولی برخوردار است.

## آمار توصیفی

نتایج آمار توصیفی در جدول شماره ۱ نشان داده شده است. همانطور که در جدول شماره (۱) مشاهده میشود از ۶۱ نفری که به عنوان نمونه مورد بررسی قرار گرفته اند:

- \* ۵۳ نفر مرد می باشند که در مجموع ۸۶,۹ درصد افراد نمونه را تشکیل می دهند. همچنین تعداد زنان ۸ نفر می باشد که ۱۳,۱ درصد افراد نمونه بررسی را تشکیل می دهند. \* بیشترین فراوانی مربوط به رده سنی ۳۰-۴۰ سال می باشد که با فراوانی ۲۷ نفر در مجموع ۴۴,۳ درصد افراد نمونه را تشکیل می دهند. پایینترین فراوانی نیز مربوط به رده سنی کمتر از ۳۰ سال می باشد که با فراوانی ۱۶ نفر در مجموع ۲۶,۲ درصد افراد نمونه را به خود اختصاص داده اند. \* ۳۳ نفر فوق لیسانس می باشد که ۵۴,۱ درصد از حجم نمونه را به خود اختصاص داده است. همچنین سطح تحصیلات فوق دیپلم با فراوانی ۲ پایینترین میزان از افراد نمونه را به خود اختصاص داده است. \* تعداد ۱۷ نفر یعنی ۲۷,۹ درصد افراد دارای سابقه کار ۵-۱ سال بوده که سابقه کار ۱۰-۶ سال در رده بعدی قرار دارد. همچنین کمترین فراوانی مربوط به سابقه کار ۳۰-۲۶ سال می باشد که ۱,۶ درصد کل افراد نمونه را شامل میشوند. \* بیشتر افراد نمونه (۴۲,۶ درصد) حسابرس و حسابرس کل با فراوانی ۳ میزان ۴,۹ درصد کل افراد نمونه را به خود اختصاص داده که در میان افراد نمونه کمترین فراوانی می باشد.

جدول ۱: آمار توصیفی			
شرح	فراوانی	درصد	فراوانی تجمعی
جنسیت			
مرد	۵۳	۸۶,۹	۸۶,۹
زن	۸	۱۳,۱	۱۰۰
سن (سال)			
کمتر از ۳۰	۱۶	۲۶,۲	۲۶,۲
۳۰-۴۰	۲۷	۴۴,۳	۷۰,۵
۴۱-۵۰	۱۸	۲۹,۵	۱۰۰
تحصیلات			
فوق دیپلم	۲	۳,۳	۳,۳
لیسانس	۲۶	۴۲,۶	۴۵,۹
فوق لیسانس	۳۳	۵۴,۱	۱۰۰
سابقه کار (سال)			
۱-۵	۱۷	۲۷,۹	۲۷,۹
۶-۱۰	۱۶	۲۶,۲	۵۴,۱
۱۱-۱۵	۱۰	۱۶,۴	۷۰,۵
۱۶-۲۰	۸	۱۳,۱	۸۳,۶
۲۱-۲۵	۹	۱۴,۸	۹۸,۴
۲۶-۳۰	۱	۱,۶	۱۰۰
پست سازمانی			
حسابرس	۲۶	۴۲,۶	۴۲,۶
حسابرس ارشد	۱۴	۲۳	۶۵,۶
سر حسابرس	۱۱	۱۸	۸۳,۶



شرح	فراوانی	درصد	فراوانی تجمعی
سر حسابرس ارشد	۷	۱۱,۵	۹۵,۱
حسابرس کل	۳	۴,۹	۱۰۰

### ۶- مقیاس های پرسشنامه در نمونه مورد بررسی

در این بخش فراوانی و درصد هریک از زیر مقیاسهای تشکیل دهنده اثربخشی حسابرسی (فشار زمانی، پیچیدگی کار، برنامه ریزی عملیات حسابرسی) به صورت جدول و نمودار نشان میدهم. بدیهی است برای طبقه بندی و نشان دادن اولویت هریک از ابعاد اثر گذار بر اثربخشی حسابرسی، هر کدام از ابعاد به صورت طیف کم، متوسط و بالا طبقه بندی شده اند. همچنین شاخصهای مرکزی مربوط به هر کدام از زیر مقیاس ها در جدول شماره ۲ نمایش داده شده اند.

ابعاد اثربخشی حسابرسی	میانگین	s	انحراف معیار		
			کمترین	بیشترین	بیشترین
اثربخشی	۱۵۲,۴۸	۱۶۰	۱۷,۶۶	۱۰۰	۱۸۵
فشار زمانی	۱۷,۲۱	۳۶	۳,۸۵	۲۱	۴۴
برنامه ریزی عملیات حسابرسی	۸,۲۵	۸	۱,۴۶	۴	۱۰
پیچیدگی کار	۶۲,۱۱	۱۰۲	۱۳,۲۷	۷۳	۱۳۲
پیچیدگی کار از نظر اینکه:					
واحد مورد بررسی دارای واحدهای فرعی و وابسته باشند	۶,۱۸	۱۲	۱,۸۹۳	۸	۱۵

جدول ۲: شاخصهای مرکزی مربوط به هر کدام از مقیاسها

پیشترین	کمترین	انحراف معیار	م	میانگین	ابعاد اثربخشی حسابداری
۱۵	۷	۱,۶۷۴	۱۱	۶,۸۹	واحد مورد رسیدگی دارای معاملات خارجی باشد
۱۵	۸	۱,۶۱۷	۱۲	۶,۸۷	موضوع فعالیت واحد در زمینه فناوریهای جدید باشد
۱۵	۶	۱,۷۶۹	۱۲	۷,۰۷	واحد مورد رسیدگی مخارج تامین مالی بااهمیت داشته باشد
۱۵	۸	۲,۰۰۹	۱۲	۶,۳۶	واحد مورد رسیدگی دارای تراکنش مالی بسیار زیاد باشد
۱۵	۳	۲,۶۰۰	۱۲	۷,۰۷	واحد مورد رسیدگی دارای اعتبارات طرح تملک داراییهای سرمایه ای باشد
۱۵	۵	۲,۰۲۰	۱۲	۶,۵۷	واحد مورد بررسی دارای شعبات بسیار زیاد باشد
۱۵	۶	۲,۱۱۶	۱۲	۶,۹۲	واحد مورد رسیدگی دارای تنوع محصول و خدمات بسیار زیاد باشد
۱۵	۱۰	۱,۸۸۹	۱۶	۵,۸۹	واحد مورد رسیدگی دارای اطلاعات طبقه بندی شده باشد.

وضعیت نمره هریک از شاخصهای مورد مطالعه به تفکیک در قالب جدول شماره ۳ نشان داده شده است.

جدول ۳: شاخصهای مورد مطالعه به تفکیک				
نمره شاخص	فراوانی	درصد	درصد معتبر	درصد تجمعی
شاخص محدودیت زمانی				
۹-۱۵	۱۸	۲۹,۵	۲۹,۵	۲۹,۵
۱۶-۲۲	۳۶	۵۹,۰	۵۹,۰	۸۸,۵
۲۳-۲۹	۷	۱۱,۵	۱۱,۵	۱۰۰
شاخص پیچیدگی کار				
۳۶-۵۵	۱۸	۲۹,۵	۲۹,۵	۲۹,۵
۵۶-۷۵	۳۴	۵۵,۷	۵۵,۷	۸۸,۵
۷۶-۹۵	۹	۱۴,۸	۱۴,۸	۱۰۰
شاخص برنامه ریزی				
۴	۱	۱,۶	۱,۶	۱,۶
۵	۳	۴,۹	۴,۹	۶,۶
۶	۲	۳,۳	۳,۳	۹,۸
۷	۸	۱۳,۳	۱۳,۳	۲۳,۰
۸	۲۴	۳۹,۳	۳۹,۳	۶۲,۳
۹	۶	۹,۸	۹,۸	۷۲,۱
۱۰	۱۷	۲۷,۹	۲۷,۹	۱۰۰
شاخص کلی اثربخشی				
۱۰۰-۱۲۸	۶	۹,۸	۹,۸	۹,۸
۱۲۹-۱۵۷	۲۹	۴۷,۵	۴۷,۵	۵۷,۴
۱۵۸-۱۸۶	۲۶	۴۲,۶	۴۲,۶	۱۰۰

ملاحظه میشود که در شاخص محدودیت زمانی تمرکز نمرات حول نمره ۲۲-۱۶ می باشد. نگاهی به نمره شاخص پیچیدگی کار نشان دهنده این موضوع می باشد که تمرکز نمرات این شاخص حول نمره ۷۵-۵۶ می باشد. در شاخص برنامه ریزی بیشترین فراوانی مربوط به امتیاز ۸ بوده که امتیاز متوسطی می باشد همچنین فراوانی نمره ۱۰ که بالاترین نمره برای این شاخص می باشد ۱۷ می باشد. در کل در این شاخص عموماً امتیاز متوسط و بالا بالاترین فراوانی را به خود اختصاص داده است. وضعیت امتیازات مربوط به شاخص اثربخشی حسابرسی در جدول فوق نشان داده شده است. همانطور که ملاحظه میکنید نمره ۱۲۸-۱۰۰ که نمره پایینی برای این شاخص می باشد دارای فراوانی کم می باشد و بیشتر نمرات در حوزه متوسط (۱۵۷-۱۲۹) و بالا (۱۸۶-۱۵۸) می باشد. بنابراین می توان نتیجه گرفت به طور کلی وضعیت شاخص اثربخشی در نمونه مورد بررسی قابل قبول و مناسب می باشد.

## ۷- آزمون فرضیه های پژوهش

### ۷-۱- آزمون فرضیه اول:

فرضیه اول: بین فشار زمانی و اثربخشی حسابرسی، رابطه معنی داری وجود دارد. برای بررسی وجود رابطه بین فشار زمانی و اثربخشی حسابرسی از آزمون ضریب همبستگی استفاده میکنیم. سپس در صورت وجود ارتباط بین دو متغیر از رگرسیون خطی ساده میزان اثر گذاری متغیر فشار زمانی بر اثربخشی حسابرسی را تبیین میکنیم. در جدول شماره ۴ نتایج آزمون نشان داده شده است.

جدول ۴: رابطه بین فشار زمانی و اثربخشی حسابرسی

شرح	متغیر	فشار زمانی	اثر بخشی	رد/تایید فرضیه
همبستگی پیرسون	فشار زمانی	۱,۰۰۰	-۰,۸۲۲	تایید میگردد
	اثربخشی	-۰,۸۲۲	۱,۰۰۰	
سطح معناداری	فشار زمانی	۰	۰,۰۰۰	
	اثربخشی	۰,۰۰۰	۰	

با توجه به سطح معناداری ۰,۰۰۰ بین فشار زمانی و اثربخشی وجود رابطه بین دو متغیر تایید میگردد. همچنین ضریب همبستگی پیرسون بین دو متغیر ۰,۸۲۲- وجود ارتباط معکوس و قوی بین دو متغیر را تبیین میکند. در ادامه جهت تعیین میزان اثرگذاری متغیر مستقل بر وابسته از رگرسیون خطی استفاده میکنیم.

جدول ۵: ضرایب بین فشار زمانی و اثربخشی حسابداری

سطح معناداری	آماره تی	ضرایب استاندارد	ضرایب استاندارد نشده		مدل ضریب	
			انحراف استاندارد	بتا	مقدار ثابت	فشار زمانی
۰,۰۰۰	۳۶,۲۲۰	-	۶,۰۰۱	۲۷,۳۵۰	۱	
۰,۰۰۰	-۱۱,۰۷۴	-۰,۸۲۲	۰,۳۴۰	-۳,۷۶۹		
متغیر وابسته: اثربخشی حسابداری						

ستون بتا بامقدار ۰,۸۲۲- نشان از نقش موثر متغیر مستقل در پیشگویی کننده معادله رگرسیون دارد.

۲-۷- آزمون فرضیه دوم: *پیشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی*

فرضیه دوم: بین پیچیدگی کار و اثربخشی حسابداری ارتباط معناداری وجود دارد. برای انجام آزمون فرضیه فوق از روش اثبات فرضیه اول استفاده میکنیم که نتایج آن در جداول زیر مشاهده میشود.

جدول ۶: رابطه بین پیچیدگی کار و اثربخشی حسابداری

شرح	متغیر	پیچیدگی کار	اثربخشی	رد/تایید فرضیه
همبستگی پیرسون	پیچیدگی کار	۱,۰۰۰	-۰,۹۷۷	تایید میگردد
	اثربخشی	-۰,۹۷۷	۱,۰۰۰	
سطح معناداری	پیچیدگی کار	.	۰,۰۰۰	تایید میگردد
	اثربخشی	۰,۰۰۰	.	

باتوجه به سطح معناداری ۰,۰۰۰ بین پیچیدگی کار حسابرسی و اثربخشی وجود رابطه بین دو متغیر تایید میگردد. همچنین ضریب همبستگی پیرسون بین دو متغیر میزان ۰,۹۷۷- بوده که وجود ارتباط معکوس و قوی بین دو متغیر را تبیین میکند. در ادامه جهت تعیین میزان اثرگذاری متغیر مستقل بر وابسته از رگرسیون خطی استفاده میکنیم.

جدول ۷: ضرایب بین پیچیدگی کار و اثربخشی حسابرسی

سطح معناداری ضریب	آماره تی	ضرایب استاندارد	ضرایب استاندارد نشده		مدل ضریب	
			بتا	انحراف استاندارد	مقدار ثابت	پیچیدگی
۰,۰۰۰	۹,۸۲۸	-	۲,۳۶۰	۲۳,۱۲۸	۱	
۰,۰۰۰	-۳۴,۹۷۶	-۰,۹۷۷	۰,۰۳۷	-۱,۳۰۰	پیچیدگی	
متغیر وابسته: اثربخشی حسابرسی						

ستون بتا بمقدار ۰,۹۷۷- نشان از نقش موثر متغیر مستقل در پیشگویی کننده معادله رگرسیون دارد.

### ۷-۳- آزمون فرضیه سوم:

فرضیه سوم: بین برنامه ریزی عملیات حسابرسی و اثربخشی حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. برای انجام آزمون این فرضیه نیز به مانند سایر فرضیات پیشین عمل میکنیم:

جدول ۸: رابطه بین برنامه ریزی عملیات حسابرسی و اثربخشی حسابرسی

شرح	متغیر	برنامه ریزی	اثربخشی	رد/تایید فرضیه
همبستگی پیرسون	برنامه ریزی	۱,۰۰۰	۰,۵۹۴	تایید می‌گردد
	اثربخشی	۰,۵۹۴	۱,۰۰۰	
سطح معناداری	برنامه ریزی	.	۰,۰۰۰	تایید می‌گردد
	اثربخشی	۰,۰۰۰	.	

سطح معنی داری زیر ۰,۰۵ درصد بین دو متغیر حکایت از معناداری ارتباط بین متغیر برنامه ریزی و اثربخشی حسابرسی دارد. ضریب همبستگی بین دو متغیر میزان ۰,۵۹۴ بوده که نشان دهنده این موضوع می باشد که بین دو متغیر همبستگی نسبتاً متوسطی وجود دارد.

جدول ۹: ضرایب بین برنامه ریزی عملیات حسابرسی و اثربخشی حسابرسی

مدل ضریب	ضرایب استاندارد نشده		ضرایب استاندارد	آماره تی	سطح معناداری ضریب
	انحراف استاندارد	بتا			
۱	مقدار ثابت	۹۳,۴۹۹	۱۰,۵۵۱	۸,۸۶۱	۰,۰۰۰
	برنامه ریزی	۷,۱۵۲	۱,۲۶۰	۵,۶۷۶	۰,۰۰۰

متغیر وابسته: اثربخشی حسابرسی

ستون بتا با مقدار ۰,۵۹۴ نشان از نقش متوسط متغیر مستقل در پیشگویی کننده معادله رگرسیون دارد.



#### ۷-۴- آزمون فرضیات فرعی:

نتایج مربوط به آزمون سایر فرضیه ها در جدول شماره ۱۰ به صورت یکجا مشاهده میشوند.

جدول ۱۰: نتایج مربوط به آزمون فرضیات فرعی مطالعه

فرضیه	ضریب		بتا	آماره تی	سطح معناداری	رد/تایید فرضیه
	مستقل	ثابت				
فرضیه اول	۱۹۲,۹۵	-۶,۵۴	-۰,۷۰۲	-۷,۵۶	۰,۰۰۰	تایید میگردد
فرضیه دوم	۲۰۷,۲	-۸,۰۲۴	-۰,۷۶۰	-۸,۹۹۴	۰,۰۰۰	تایید میگردد
فرضیه سوم	۲۰۵,۴	-۷,۷۱۱	-۰,۷۰۶	-۷,۶۵۴	۰,۰۰۰	تایید میگردد
فرضیه چهارم	۲۰۴,۳۳	-۷,۳۴۰	-۰,۷۳۵	-۸,۳۲۲	۰,۰۰۰	تایید میگردد
فرضیه پنجم	۱۹۳,۱۹	-۶,۴۰۱	-۰,۷۲۸	-۸,۱۴۹	۰,۰۰۰	تایید میگردد
فرضیه ششم	۱۸۷,۹۲	-۵,۰۱۸	-۰,۷۳۹	-۸,۴۱۴	۰,۰۰۰	تایید میگردد
فرضیه هفتم	۱۹۵,۲۲	-۶,۵۰۳	-۰,۷۴۴	-۸,۵۴۳	۰,۰۰۰	تایید میگردد
فرضیه هشتم	۱۹۴,۵۲	-۶,۰۷۸	-۰,۷۲۸	-۸,۱۵۴	۰,۰۰۰	تایید میگردد
فرضیه نهم	۱۸۰,۷۱	۴,۷۹۰	-۰,۶۳۷	-۶,۳۵۵	۰,۰۰۰	تایید میگردد

جدول فوق که نتایج رگرسیون خطی ساده می باشد، نشان می دهد که تمامی فرضیه های فرعی پژوهش تایید میگردد.

#### ۸- خلاصه و نتایج پژوهش

نتایج پژوهش بیانگر ارتباط منفی بین فشارزمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حساسیتی در دیوان محاسبات کشور می باشد. این نتایج با نتایج حاصل از تحقیق باورین و کینگ (۲۰۰۹)، گلوور، هانسن و سیدل (۲۰۱۵)، کریستنسن و همکاران (۲۰۱۴)، آلیسا و دیگران (۲۰۱۴)، تن (۲۰۱۵)، گاندیری و همکاران (۲۰۰۷)، کابلتوت و همکاران (۲۰۰۵) و مک دنیل (۱۹۹۰) سازگار است. همچنین بر بررسی های تحلیلی هایت و تیلور (۲۰۱۳)، استوارت و پراویت (۲۰۰۴)، رابرتسون (۲۰۰۷)، چو و فیرس (۲۰۰۳)، برزیده و خیراللهی (۱۳۹۰)، سیرانی، خواجهی و نوشادی (۱۳۸۸)، مهرانی و نعیمی (۱۳۸۲) و اکبری (۱۳۷۸) نیز صحه میگذارد. از نتایج دیگر پژوهش ارتباط مستقیم بین برنامه ریزی

عملیات حسابرسی و اثربخشی حسابرسی می باشد. بنابراین از عوامل مهمی که در برنامه ریزی کارآمد عملیات حسابرسی قبل از شروع آن می بایست در نظر گرفته شود، بودجه زمانی مناسب و توجه به پیچیدگی کار حسابرسی واحد مورد رسیدگی می باشد. اعمال بودجه زمانی غیرمتعارف منجر به مشکلات چند خواهد شد که مهمترین این مشکلات از دست دادن انگیزه برای حسابرسان و توسل به انجام امور غیرحرفه ای از جمله حذف برخی از مراحل حسابرسی از برنامه به طور پنهانی و اتکای زیاد به توضیحات صاحبکار میشود و این قبیل رفتارها که معلول فشار بودجه زمانی نامتعارف است، به طور مستقیم و یا غیرمستقیم با اثربخشی کار حسابرسی تاثیر سوء (منفی) خواهد داشت. بنابراین توجه به فشار زمانی، پیچیدگی کار حسابرسی و کسب شناخت لازم از دستگاه و شرکت های مورد رسیدگی می تواند نقش بسزایی را در بهبود کیفیت حسابرسی و به تبع آن اثربخشی حسابرسی به همراه داشته باشد. فارغ از اینکه حسابرسی از چه از نوعی باشد آشنایی هر چه بیشتر با سازمانی که مورد حسابرسی واقع میشود می تواند تاثیرات مهمی را در نتایج حسابرسی پدیدار سازد به نحوی که برخی از انواع حسابرسی مانند حسابرسی عملکرد امکان دست یافتن به نتایج مناسب بدون شناخت وجود نداشته و شالوده حسابرسی بر پایه شناخت هر چه بهتر و بیشتر گذاشته میشود.

## ۹- پیشنهادهای پژوهش

### ۹-۱- پیشنهادهای مبتنی بر نتایج حاصل از فرضیه های پژوهش

۱- بر اساس نتیجه حاصل از فرضیه اول مبنی بر وجود ارتباط معنادار بین فشار زمانی و اثربخشی حسابرسی که مورد قبول واقع گردید، به مدیران و تصمیم گیرندگان دیوان محاسبات کشور پیشنهاد میگردد ضمن توجه به تاثیرات سوء فشار زمانی در کیفیت عملیات حسابرسی و به تبع آن کاهش اثربخشی حسابرسی، جهت افزایش اثربخشی حسابرسی، بودجه زمانی مناسبی را در مرحله برنامه ریزی عملیات حسابرسی در نظر گرفته و یا زمان گزارشات خاص واحد مورد رسیدگی را از قبل به گروه حسابرسی اعلام نمایند تا گروه حسابرسی، خود نسبت به زمان عملیات حسابرسی برنامه ریزی نمایند. همچنین استفاده هر چه بیشتر از فنون رایانه‌ای در حسابرسی باعث تسهیل فرایند دریافت اطلاعات از دستگاه ها و ایجاد امکان تجزیه و تحلیل سهل و سریع توسط حسابرسان و کمک به انجام شیوه‌های مختلف حسابرسی اعم از حسابرسی مالی، رعایت و یا عملکرد و تهیه گزارشات حسابرسی میشود. فنون رایانه‌ای در حسابرسی از چنان پیشرفتی برخوردارند که امروزه از این تکنیکها به صورت هوشمند برای کشف فساد مالی نیز استفاده میشود. کتب و مقالات متعددی نیز در این خصوص منتشر شده است که ذیلاً فهرستوار به مزایای عمومی این قبیل فنون اشاره میشود (برنامه راهبردی دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹):

- حذف عملیات وقت گیر در حسابرسی
- ایجاد ساختار سیستمی برای حسابرسی

- افزایش کیفیت تهیه گزارشات حسابرسی از جمله گزارش تفریح بودجه
- افزایش کنترل بر امور حسابرسی
- تکمیل سیستم های مالی دستگاه های دولتی
- افزایش تسلط حسابرسان بر حساب دستگاه ها
- ایجاد امکان اعمال کنترل های فراوان بر روی حساب دستگاه ها
- حذف تدریجی نیاز به حضور مداوم حسابرسان در دستگاه های مورد حسابرسی

۲- بر اساس نتیجه حاصل از فرضیه دوم مبنی بر وجود ارتباط معنادار بین پیچیدگی کار حسابرسی و اثربخشی حسابرسی که مورد قبول واقع گردید، به مدیران و تصمیم گیرندگان دیوان محاسبات کشور پیشنهاد میگردد ضمن توجه به تاثیرات سوء پیچیدگی کار حسابرسی در کیفیت عملیات حسابرسی و به تبع آن کاهش اثربخشی حسابرسی، جهت افزایش اثربخشی حسابرسی شرایط ذاتی و محیطی واحد مورد رسیدگی را در مرحله برنامه ریزی عملیات حسابرسی به عنوان یک عامل مهم در نظر گرفته و با تجزیه و تحلیل شرایط محیطی، متوجه به این امر باشند که مطالعه شرایط محیطی هر سازمانی در راستای شناسایی عوامل محیطی است که بر عملکرد و کارایی سازمان تاثیر بسزایی دارند. بدین منظور عوامل محیطی بیرونی شامل عوامل اجتماعی، اقتصادی، تکنولوژیکی، سیاسی، قوانین و مقررات، ذینفعان اثرگذار و عوامل محیط درونی شامل برنامه ریزی، سازماندهی، کنترل قابلیت های سازمانی، سیستم ها، منابع مالی و کارکنان را در نظر بگیرند.

۳- بر اساس نتیجه حاصل از فرضیه سوم مبنی بر وجود ارتباط معنادار بین برنامه ریزی و اثربخشی حسابرسی که مورد قبول واقع گردید، به مدیران و تصمیم گیرندگان دیوان محاسبات کشور پیشنهاد میگردد ضمن توجه به تاثیرات مثبت برنامه ریزی در کیفیت عملیات حسابرسی و به تبع آن افزایش اثربخشی حسابرسی، جهت افزایش اثربخشی حسابرسی عوامل مهم و اثرگذار در اثربخشی حسابرسی از جمله فشار زمانی و پیچیدگی کار حسابرسی را در مرحله برنامه ریزی عملیات حسابرسی در نظر گرفته همچنین توجه داشته باشند به علت اینکه تعداد زیادی از حسابرسان در دیوان محاسبات کشور در قالب گروهها و هیاتهای حسابرسی در دستگاه های مختلف به رسیدگی و حسابرسی موضوعات مختلف مشغول هستند؛ با توجه به محدودیت نیروی انسانی فعال در دیوان، اینکه از میان حجم بسیار زیاد موضوع و مواردی که توسط حسابرسان دیوان محاسبات قابل رسیدگی است کدام موارد برای رسیدگی انتخاب شوند موضوع بسیار مهمی است. به عبارت دیگر نظام اولویت گذاری در انتخاب موضوعات (نظام تخصیص بهینه منابع) برای رسیدگی و حسابرسی از اهمیت ویژه ای برخوردار است. مسئله بعدی در این خصوص این است که هر یک از این موضوعات با توجه به تخصص و آشنایی افراد گروه حسابرسی به آن گروه واگذار شود. وجود نظامی که بتواند این موضوعات را که دارای حجم فراوانی هستند سازماندهی کرده و در هر لحظه وضعیت هر یک از این پروژهها را

گزارش کند در مدیریت امور کارهای حسابرسی بسیار حائز اهمیت است. ایجاد چنین سیستمی می تواند نظام کنترل پروژه دقیق و کارایی را در دیوان محاسبات کشور پایه گذاری کند.

۴- بر اساس نتیجه حاصل از فرضیه های فرعی مبنی بر وجود ارتباط معنادار بین ابعاد پیچیدگی کار و اثربخشی حسابرسی که مورد قبول واقع گردید، به مدیران و تصمیم گیرندگان دیوان محاسبات کشور پیشنهاد میگردد ضمن توجه به تاثیرات سوء ابعاد پیچیدگی کار بررسی شده در کیفیت عملیات حسابرسی و به تبع آن کاهش اثربخشی حسابرسی، جهت افزایش اثربخشی حسابرسی این ابعاد را به طور قابل ملاحظه ای در مرحله برنامه ریزی عملیات حسابرسی در نظر گرفته شود. در همین راستا میبایست طبقه بندی دستگاه های مورد رسیدگی در قالب تقسیم بندی به عمل آمده به صورت تخصصی انجام پذیرد تا حسابرسان ضمن اشراف کامل به قوانین و مقررات دستگاه های تحت رسیدگی شناخت کامل و دقیقی را نیز از اهداف و وظایف و اختیارات دستگاه های تحت رسیدگی کسب نموده و با ارائه گزارشات دقیق تر و عمیقتر بتواند ضمن افزایش اثربخشی حسابرسی، در حرکت اصلاحی دستگاه ها در جهت عمل به وظایف محوله موثرتر واقع شوند.

#### ۹-۲- پیشنهادهای موضوعی برای تحقیقات آتی

با توجه به اینکه این اولین تحقیقی است که با این موضوع در ایران انجام شده، جهت پیشبرد تحقیقات در این زمینه پیشنهادات زیر ارائه میگردد:

۱- بررسی ارتباط بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابرسی در سازمان حسابرسی و سایر موسسات خصوصی.

۲- بررسی ارتباط بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابرسی در حسابرسی داخلی.

۳- بررسی ارتباط بین جنسیت، تجربه و تحصیلات دانشگاهی حسابرس با اثربخشی حسابرسی.

۴- بررسی ارتباط بین جنسیت، تجربه و تحصیلات دانشگاهی حسابرس با اثربخشی حسابرسی داخلی.

#### ۱۰- پی نوشت ها

- 1- Solomon and Brown
- 2- Pierce and Sweeney
- 3- DeZoort and Lord
- 4- Sweeney and Pierce
- 5- Peytcheva
- 6- Malone and Roberts
- 7- Chung and Monroe

- 8- Bowrin and King
- 9- Kobbeltvedt et al
- 10- Huchingson , Topi et al
- 11- Farmer et al
- 12- Choo
- 13- McDaniel
- 14- Gundry et al
- 15- Hyatt , T. A and Taylor , M. H
- 16- Stuart , I and Prawitt , D.F
- 17- Choo , F and Firth , M

## ۱۱- فهرست منابع

### الف) منابع فارسی:

۱. اکبری، محمدعلی (۱۳۷۸). رابطه محدودیت زمانی و ساختار برنامه حسابرسی بر عملکرد و اجرای حسابرسی، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی
۲. برزیده، فرخ و خیراللهی، مرشید (۱۳۹۰). مسئولیت پاسخگویی، فشار زمانی و کتمان شواهد حسابرسی. دانش حسابرسی: سال یازدهم، شماره ۴۵، از صفحه ۴ تا صفحه ۲۷.
۳. حافظ نیا، محمدرضا (۱۳۹۲). مقدمه ای بر روش تحقیق در علوم انسانی. تهران: سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی (سمت).
۴. سیرانی، محمد و خواجهی، شکراله و نوشادی، میثم (۱۳۸۸). تاثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابرسی بر قضاوت حسابرس، بررسیهای حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۶، شماره ۵۵، از صفحه ۳۵ تا ۵۰.
۵. کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی (۱۳۹۲). استانداردهای حسابرسی، سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط، تهران، سازمان حسابرسی.
۶. مرکز آموزش و برنامه ریزی دیوان محاسبات کشور (۱۳۸۹). برنامه راهبردی دیوان محاسبات کشور، تهران، دیوان محاسبات کشور
۷. مهران، ساسان (۱۳۷۹). تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل تحت تئوری عدالت نسبی، رساله دکتری حسابداری، دانشگاه تهران.
۸. مهران، ساسان و نعیمی، مهدیس (۱۳۸۲). تئوری اخلاقی و تاثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل. بررسیهای حسابداری و حسابرسی: دوره ۱۰، شماره ۳۲ "از صفحه ۴۳ تا صفحه ۶۱.
۹. نعیمی، مهدیس (۱۳۸۱). بررسی تاثیر فشار زمان بر رفتار حسابرسان مستقل. پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری. دانشکده اقتصاد و حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی. واحد تهران مرکزی.

### ب) منابع انگلیسی:

1. Alissa, W, Capkun, V, Jeanjean, T and Suca, N (2014), "An Empirical Investigation of the Impact of Audit and Auditor Characteristics on Auditor Performance". *Accounting, Organizations and Society, Forthcoming. ssrn. June 2014*

2. Arnold, v., p. A. collier., S. A. Leech and s. G. Sutton.(2000), "The Effect of Experience and Complexity on Order and Recency Bias in Decision Making by Professional Accountants" .*Accounting and Finance* (40), 109-134.
3. Azad, A.N. (1994), "Time budget pressure and filtering of time practices in internal auditing: a survey", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 9, pp. 17-25.
4. Bailey, J.M. (1997), "Miller: GAAS Guide, Harcourt Brace Professional Publishing, San Diego", CA. Baumeister, R. and Showers, C.J. (1986), A review of paradoxical performance effects: choking under pressure in sports and mental tests", *European Journal of Social Psychology*, Vol. 16, pp. 361-83.
5. Bao, D , Files, R and Radhakrishnan, S.(2015), "Industry-Specialist Audit Fee Premium and Financial Statement Complexity". *Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=2648745>*
6. Boritz, J.E, Kochetova-Kozlosk, N, Robinson, L.A and Wong, C (2015), "Auditors' and Specialists' Views about the Use of Specialists during an Audi"t. 2014 Canadian Academic Accounting Association (CAAA) Annual Conference .ssrn. April 15, 2015
7. Bowrin, A.R and King, J. (2009), "Time pressure, task complexity, and audit effectiveness", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 25 Iss: 2 pp. 160 - 181
8. Choo , F and Firth , M (2003), " The Effect of Time Pressure on Auditors' Configural Information Processing" , *International Journal of Auditing*, Vol. 2, Issue 1, pp. 21-33.
9. Choo, F. (1995), "Auditors' judgment performance under stress: a test of the relationship predicted by three theoretical models", *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, Vol. 10 No. 3, pp. 611-41.
10. Christensen, B. E., S. M. Glover, T. C. Omer, and M. K. Shelley (2014), "Understanding audit quality: Insights from audit professionals and investors". Working paper, Texas A&M University, Brigham Young University, and the University of Nebraska–Lincoln.
11. Chung J, Monroe S.(2000), "The Effects of Experience and Task Difficulty on Accuracy and Confidence Assessments of Auditor"s. *Accounting and Finance*; 40: 135-152.
12. DeZoort, F.T. and Lord, A.T. (1997), "A review and synthesis of pressure effects research in accounting", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 16, pp. 28-85.
13. Farmer; E.W., Hunter; J. and Belyavin, A.J. (1984), "Performance under time constraint: the role of personality", *Perceptual and Motor Skills*, Vol. 59, pp. 875-84.
14. Glover, S.M, Hansen, J.C and Seidel, T.A (2015), "The Effect of Deadline Imposed Time Pressure on Audit Quality". Ssrn. February 6, 2015
15. Gundry, L. (2007), "time budget pressure, auditor's personality type, and the incidence of reduced audit Quality practice"s. *pacife Accounting Review*, vol 19.
16. Huchingson, R.D. (1973), "Effects of time constraints on closed-loop tracking performance and change in heart rate", *Perceptual and Motor Skills*, Vol. 36, pp. 1195-8.
17. Hyatt , T.A and Taylor , M. H (2013) , " The Effects of Time Budget Pressure and Intentionality on Audit Supervisors' Response to Audit Staff False Sign-Off " , *International Journal of Auditing*, Vol. 17, Issue 1, pp. 38-53 .
18. Kobbeltvedt, T, Brun, W. and Laberg, J.C. (2005), "Cognitive processes in planning and judgments under sleep deprivation and time pressure", *Organizational Behaviour and Human Decision Processes*, Vol. 98, pp. 1-14.
19. Malone, C.F., and R.W. Roberts. (1996). "Factors Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors". *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 15 (2).

20. McDaniel, L.S. (1990), "The effects of time pressure and audit program structure on audit nperformance", *Journal of Accounting Research*, Vol. 28 No. 2, pp. 267-85.
21. Peytcheva, M. (2008). "Accountability, Reputation costs, and opportunistic auditor behavior". University of New jersey
22. Robertson, J.C.( 2007). "Staff Auditor Reporting Decisions Under Time Deadline Pressure". *Managerial Auditing Journal* 22 (4):340-353.
23. Solomon, I. and Brown, C. (1992), "Auditors' judgments and decisions under time pressure: an illustration and agenda for research", in Srivastava, R.P. (Ed.), *Proceedings of the 1992 Deloitte & Touche/University of Kansas Symposium on Auditing Problems*, University of Kansas, Lawrence, KS, pp. 73-91.
24. Stuart , I and Prawitt , D.F (2004) , " The Influence of Audit Structure on Auditors' Performance in High and Low Complexity Task Settings "
25. Sweeney, B. and Pierce, B. (2004), "Management control in audit firms: a qualitative examination", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 17 No. 5, pp. 779-812.
26. Tan, B.S. (2015), "The Value of Audit and the Economic History of Market. *International Journal of Economics and Accounting*", Forthcoming. March 16, 2015
27. Topi, H., Valacich, J.S. and Hoffer, J.A. (2005), "The effects of task complexity and time availability limitations on human performance in database query tasks", *International Journal of Human-Computer Studies*, Vol. 62 No. 3, pp. 349-79.





پروشکاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی