

## بررسی عوامل مؤثر بر رفتار ناکارآمد و تأثیر آن بر تغییر شغل حسابرسان

محسن اکبری<sup>\*</sup>، غلامرضا محفوظی<sup>\*\*</sup>، رضوان هوشمند<sup>\*\*\*</sup>

تاریخ دریافت: ۹۳/۱۱/۰۳

تاریخ پذیرش: ۹۴/۰۲/۱۳

### چکیده

نیروی انسانی عامل اصلی موفقیت بسیاری از شرکت‌های خدماتی از جمله مؤسسات حسابداری است. بدون نیروی انسانی خبره، عملکرد و کارآمدی این مؤسسات نیز ضربه اساسی خواهد خورد، چراکه اکثر دارایی‌ها و سرمایه این مؤسسات را نیروی خبره آنها تشکیل می‌دهد. لذا، این مؤسسات به رفتار کارآمد حسابرسان خود و همچنین ماندگاری آنها در مؤسسه اهمیت زیادی می‌دهند. از طرف دیگر رفتار ناکارآمد و تغییر شغل نیروی انسانی در این مؤسسات، ضربه بزرگی به آنها خواهد زد. این پژوهش سعی بر این دارد که با بررسی عوامل مؤثر بر رفتار ناکارآمد در سطوح گوناگون (شامل پیچیدگی کار، استقلال حسابرس، فشار بودجه زمانی و اهمیت مشتری) به این سؤال پاسخ دهد که آیا رفتار ناکارآمد می‌تواند بر تغییر شغل حسابرسان در مؤسسات حسابداری تأثیرگذار باشد یا خیر. برای این منظور نظرات ۱۶۰ نفر (شامل مدیر فنی، سرپرست ارشد و سرپرست) طی فرآیند اجرای پژوهش، با استفاده از ابزار پرسشنامه مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. در پایان، نتایج حاصل از تحلیل با استفاده از تکنیک معادلات ساختاری و نرم‌افزار اسمارت پی‌ال‌اس حاکی از آن بود که پیچیدگی کار، استقلال حسابرس و فشار بودجه زمانی بر رفتار ناکارآمد و این رفتار بر تغییر شغل در مؤسسات حسابداری تأثیر دارد. ضمن اینکه نقش اهمیت مشتری بر رفتار ناکارآمد در این مؤسسات مورد تأیید قرار نگرفته است.

**واژه‌های کلیدی:** رفتار ناکارآمد، تغییر شغل، استقلال حسابرس، فشار بودجه زمانی، پیچیدگی کار

طبقه بندی موضوعی: M42

\* عضو هیات علمی دانشگاه گیلان، (نویسنده مسئول)، (akbarimohsen@gmail.com)

\*\* عضو هیات علمی دانشگاه گیلان، (gholamrezamahfoozi@yahoo.com)

\*\*\* کارشناس ارشد دانشگاه آزاد واحد رشت، (rezvanhooshmand@gmail.com)

#### مقدمه

رشد سریع مؤسسات حسابرسی در چند دهه اخیر و در نتیجه افزایش قابل توجه حساب‌رسان و کارکنان مؤسسات حسابرسی، موجب افزایش اهمیت مدیریت منابع انسانی در این مؤسسات شده است. بلکویی (۱۹۸۹) منابع انسانی مؤسسات حسابرسی را مهم‌ترین و اساسی‌ترین دارایی‌های آن‌ها می‌داند و این‌گونه اظهار می‌کند که "موفقیت مؤسسات حسابرسی به میزان توانایی مدیران در ایجاد انگیزه برای کارمندان، راضی نگه داشتن و حفظ آنها بستگی دارد". از طرفی دیگر، وضع ضوابط جدید حاکم بر واحدهای حسابرسی، تغییر قوانین و مقررات اقتصادی و تدوین اصول و ضوابط حسابداری جدید، حسابرسی را به حرفه‌ای پیچیده و پویا تبدیل کرده است که دامنه آن به سرعت گسترده می‌شود و پیامدهای آتی آن می‌تواند آثار رفتاری و شغلی فراوانی را در بر بگیرد. حال آنکه برخی رویدادهای گذشته نشان می‌دهد که حسابداران و حساب‌رسان، در ایفای مسئولیت خود در حفاظت از منافع سرمایه‌گذاران و سایر گروه‌های ذی‌نفع، شکست خورده و موجب رسوایی‌ها و نشانه‌گیری انگشت اتهام به سوی خود شده‌اند (بزرگ اصل، ۱۳۸۲). این وضعیت برای مؤسسات حسابرسی ایجاد هزینه مضاعف می‌نماید، لذا انجام تحقیقات لازم در زمینه نیروی انسانی و شناسایی رفتار حساب‌رسان، ضروری است؛ چراکه می‌تواند به یک فضای کاری مناسب و ایده آل برای ایشان و افزایش کارایی و اثربخشی فعالیت‌های آن‌ها منجر شود.

کیفیت خدمات ارائه شده در مؤسسات حسابرسی به میزان چشمگیری متکی بر رفتار افرادی است که کار میدانی حسابرسی را انجام می‌دهند. مطالعات قبلی در حوزه رفتاری به این نتیجه رسیده‌اند که رفتار ناکارآمد حساب‌رسان به‌طور فزاینده‌ای بر کیفیت حسابرسی اثر می‌گذارد (چان و همکاران، ۲۰۰۹؛ دانلی و همکاران، ۲۰۰۶). مهم‌ترین عامل تعیین‌کننده رفتار در یک فرد، قصد رفتاری اوست، یعنی احتمال آن که شخص تصمیم بگیرد که رفتار مشخصی را انجام دهد. از دیدگاه فیش‌بین و آجزن (۱۹۸۰) میزان این احتمال، به دو عامل اصلی نگرش فرد به رفتار و هنجارهای ذهنی او بستگی دارد. نظریه عمل منطقی<sup>۷</sup> فرض را وجود رابطه علی بین نگرش و هنجارهای ذهنی فرد می‌داند. از این‌رو از میان مدل‌هایی که هدف آن‌ها فهم و پیش‌بینی رفتارهای افراد است، نظریه عمل منطقی موفق بوده است (کارن و همکاران، ۲۰۰۸). نظریه عمل منطقی توسط فیش‌بین و آجزن برای پیش‌بینی و توضیح رفتار با این استدلال‌ها

طرح‌ریزی شد: الف) افراد تصمیمات رفتاری خود را بر پایه بررسی معقول و منطقی اطلاعات در دسترس انتخاب می‌کنند و ب) افراد نتایج عملکرد خود را قبل از اتخاذ تصمیم مورد توجه قرار می‌دهند (مظلومی و همکاران، ۲۰۰۷). بر طبق این نظریه، بهترین پیش‌بینی‌کننده رفتار، قصد فرد برای درگیر شدن در رفتار است. قصد به وسیله دو متغیر نگرش مرتبط با رفتار (ارزش کلی مثبت یا منفی از رفتار) و هنجارهای انتزاعی (درک کلی فشار اجتماعی برای انجام دادن یا انجام ندادن رفتار) پیش‌بینی می‌شود (مونتانو و کاسپریزیک، ۲۰۰۸؛ آرمیتاج و کانر، ۱۹۹۹). موفقیت‌های این نظریه در توضیح رفتار بستگی به درجه‌ای دارد که رفتار تحت کنترل ارادی است (آرمیتاج و کانر، ۱۹۹۹).

بر اساس نتایج مطالعات قبلی، عواملی همچون پیچیدگی کار (چان و همکاران، ۲۰۰۹؛ دانلی و همکاران، ۲۰۰۶)، استقلال حسابرس (دانلی و همکاران، ۲۰۰۶)، فشار بودجه زمانی (اتلی و پیرس، ۱۹۹۵؛ رود، ۱۹۷۸) و اهمیت مشتری (ین و همکاران، ۲۰۱۰) از جمله عواملی هستند که بر نگرش و هنجارهای ذهنی حسابرسان و در نتیجه رفتار ناکارآمد ایشان تأثیر دارند. حسابرسانی که در کارهای پیچیده درگیر هستند، ممکن است احساس کنند که تحت فشار هستند. از این رو، اگر نتوانند این فشار را تحمل کنند، با مبادرت به رفتار ناکارآمد جهت خلاصی از این فشار، از مسئولیت خود شانه خالی می‌کنند (زورایدا و تاکیا، ۲۰۰۷). مستقل نبودن حسابرسان هم می‌تواند باعث بروز رفتار ناکارآمد در آنها شود. به گونه‌ای که اگر حسابرس مستقل از کار کردن بر طبق دستورالعمل‌های صادره توسط مدیران ارشد برای تولید گزارش‌های مطلوب برای مشتریان سرباززند، چنین سرباززدنی ممکن است باعث تغییر شغل گردد (ین و همکاران، ۲۰۱۰). از طرف دیگر، حسابرسان مجبور هستند تا کارهای حسابرسی خود را در یک چارچوب زمانی بسیار محدود تکمیل کنند. یک بررسی در کیفیت مدارک حسابرسی نشان می‌دهد که این امر می‌تواند فشار نامحسوسی را در محیط کاری اعمال کند (لوورس و همکاران، ۲۰۰۵؛ لورد و دیزورت، ۲۰۰۱). حسابرسان وقتی با فشار زمانی روبرو می‌شوند، ممکن است از انجام مراحل حسابرسی بدون تکمیل فرآیندهای کامل حسابرسی با حذف برخی گام‌های خاص، شانه خالی کنند. آن‌ها همچنین ممکن است که زمان حسابرسی را برای تکمیل کارهای مشخص شده خود در زمان معین شده کمتر از حد معمول گزارش کنند (اتلی و پیرس، ۱۹۹۵؛ رود، ۱۹۷۸). عجله برای تکمیل گزارش‌ها بدون گردآوری مطالب

مستند کافی، ممکن است باعث تهیه گزارش‌های نادرست شود (اسمیت، ۱۹۹۵؛ لایتنر و همکاران، ۱۹۸۲). اگرچه این کار ممکن است باعث کاهش هزینه‌های کاری شود ولی دارای خطر افزایش کارهای ناتمام حسابرسی در آینده است. بررسی‌های صورت گرفته نشان داده است که نگرش‌های فردی در رفتارهای شغلی تأثیرگذار هستند (پورتر و همکاران، ۱۹۷۴).

نظریه اخلاقی<sup>۱</sup> نیز توانایی توضیح اینکه چرا این گونه رفتارها رخ می‌دهد و انگیزه بروز این رفتارها را دارد. 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 (مهرانی و نعیمی، ۱۳۸۲). حرفه حسابرسی به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می‌کند، از اعتبار و اعتماد خاصی برخوردار است که تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن به پایداری فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن بستگی دارد. در حسابرسی، بروز رفتارهای غیراخلاقی که به عنوان رفتارهای ناکارآمد شناخته شده است، به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم به کاهش کیفیت حسابرسی منجر می‌گردد و عمدتاً شامل موارد زیر است (مهرانی و نعیمی، ۱۳۸۲):

- ۱- انجام ندادن برخی از مراحل حسابرسی بدون کسب مجوز.
  - ۲- میان‌برزدن‌های غیرمنطقی برخی دستورالعمل‌ها.
  - ۳- قصور در پیگیری‌های لازم.
  - ۴- انجام کار در زمان شخصی و بدون گزارش زمان صرف شده.
- بر اساس نظریه اخلاقی رفتارهای غیراخلاقی متأثر از دو علت می‌تواند باشد: ۱- استانداردهای اخلاقی فرد متفاوت از استانداردهای جامعه است. ۲- آن فرد به رأی خود ترجیح می‌دهد که خودخواهانه رفتار کند.

البته رفتارهای ناکارآمد را می‌توان از دیدگاه نظریات نارضایتی کارکنان نیز توجیه کرد؛ بدین ترتیب که نارضایتی کارکنان موجب شکل‌گیری و گسترش رفتارهای ناکارآمد در ایشان می‌شود. تئوری دو عاملی هرزبرگ عوامل مؤثر بر نارضایتی از شغل را عواملی همچون حقوق و مزایا، سیاست‌های شرکت، روابط با همکاران و نحوه تعامل با سرپرستان می‌داند (لودنبرگ

و همکاران، ۲۰۰۹). از آنجا که این تحقیق به بررسی عواملی که به صورت مستقیم بر رفتار ناکارآمد تأثیر گذارند می‌پردازد، به بررسی عوامل مؤثر بر نارضایتی شغلی و تأثیر نارضایتی شغلی بر رفتارهای ناکارآمد نخواهد پرداخت.

با توجه با آنچه مطرح شد، هدف این پژوهش، شناسایی برخی عوامل مؤثر بر این گونه رفتارها تحت عنوان رفتارهای ناکارآمد، می‌باشد و درصدد آن است که نقش این رفتارها را در تغییر شغل حساب‌برسان مؤسسات حسابداری مورد بررسی و مطالعه قرار دهد.

از این رو، پژوهش حاضر با استفاده از نظریه‌های عمل منطقی و اخلاقی، از مدل مفهومی که در شکل (۱) نشان داده شده است، پیروی می‌کند که در آن عواملی همچون پیچیدگی کار<sup>۱</sup>، استقلال حساب‌برس<sup>۲</sup>، اهمیت مشتری<sup>۳</sup> و فشار بودجه زمانی<sup>۴</sup> بر رفتار ناکارآمد<sup>۵</sup> و رفتار ناکارآمد نیز به نوبه خود بر تغییر شغل<sup>۶</sup> تأثیر می‌گذارد.



شکل (۱): مدل مفهومی پژوهش

هدف اصلی این پژوهش بررسی آزمون عواملی است که باعث بروز رفتارهای ناکارآمد و نهایتاً خروج حساب‌برسان از شغل خود در مؤسسات حسابداری می‌گردند. از این رو، این پژوهش به تأثیر این عوامل و بروز رفتارهای ناکارآمد در مؤسسات، تحت نظریه عمل منطقی و اخلاقی می‌پردازد. مطالعه حاضر مبتنی بر این فرض است که عواملی همچون فشار بودجه زمانی، استقلال حساب‌برس، اهمیت مشتری و پیچیدگی کار می‌تواند به عنوان عوامل تعیین کننده بر تغییر شغل که به وسیله رفتار ناکارآمد بیان می‌شود، عمل کند. هر چند تحقیقات و مطالعات تجربی گذشته وجود این رفتارهای ناکارآمد حسابداری را مورد تأیید قرار می‌دهند، اما بیشتر آن‌ها

شامل عوامل محیطی نظیر تأثیر رهبری، محیط سازمانی، حقوق پرداختی و آشنایی با مشتری و... بودند. از این رو تحقیقات گذشته کمتر به تأثیر چنین ترکیبی از عوامل رفتار ناکارآمد بر تغییر شغل نگاهی کرده‌اند. انگیزه این پژوهش داشتن درک بالاتر از این مسئله است و بنابراین راه‌هایی جهت ایجاد انگیزه در حساب‌رسان و ماندگار کردن ایشان در مؤسسات حسابرسی را بیان می‌کند. نتایج تحقیق می‌تواند به حساب‌رسان کمک کند تا کیفیت کار خود را با آگاهی از چنین رفتارهایی بهبود ببخشند.

### پیشینه پژوهش

در این قسمت پیشینه، پژوهش‌های مرتبط و یا تا حدودی مرتبط با متغیرها و موضوع پژوهش حاضر ارائه شده است.

پورتر و همکاران (۱۹۷۴) به بررسی تعهد سازمانی، رضایت شغلی و تغییر شغل کارکنان پرداختند. در این پژوهش انتظارات کارمندان در مورد شغل آن‌ها مورد بررسی قرار گرفت. نتایج پژوهش نشان داد، افرادی که یک سازمان را ترک می‌کنند، نگرش‌های مطلوب کمتری نسبت به آن‌هایی که در سازمان می‌مانند، دارند.

عبدالمحمدی و رایت (۱۹۸۷) به بررسی تأثیر تجربه و پیچیدگی کار بر قضاوت حسابرس پرداختند. در این پژوهش، قضاوت حساب‌رسان با تجربه و کم تجربه در سطوح مختلف پیچیدگی کار حسابرسی آزموده شد و نتایج نشان داد که در کارهای پیچیده‌ی حسابرسی، قضاوت حساب‌رسان با تجربه و حساب‌رسان کم تجربه با یکدیگر متفاوت است و در کارهای پیچیده‌تر، اثر تجربه نمایان است.

پیزاروس و سیمر (۲۰۰۴) به بررسی اثر فعالیت‌ها و استقلال کمیته حسابرسی بر تقلب شرکت‌های بزرگ پرداختند. بررسی‌ها نشان داد، شرکت‌هایی که در آن‌ها تقلب صورت گرفته، درصد پائینی از مدیران مستقل را در ساختار هیئت‌مدیره خود در اختیار داشته‌اند.

ابراهیم (۲۰۰۱) به بررسی کیفیت حسابرسی، صداقت حسابرس، اهمیت مشتری و مدیریت سود پرداخت. نتایج حاصل بیانگر این بود که اهمیت مشتری نمی‌تواند بر صداقت حساب‌رسان و کارایی نقش نظارت بر روند حسابرسی اثر گذار باشد.

گاندری (۲۰۰۷) به بررسی فشار بودجه زمانی، نوع شخصیت حسابرسان و ترویج اعمال کاهنده کیفیت حسابرسی پرداختند. یافته‌های حاصل از تحقیق بیانگر این است که رابطه معنی‌داری بین فشار بودجه زمانی و اتمام قبل از موقع یک گام حسابرسی وجود دارد. همچنین رابطه معنی‌داری بین نوع شخصیت حسابرسان و وقوع اعمال کاهنده کیفیت حسابرسی وجود دارد.

شان (۲۰۰۹) به بررسی تأثیر اهمیت مشتری بر استقلال حسابرسان در پست‌های سازمانی پرداخت. در این پژوهش، اهمیت مشتری به‌عنوان نسبتی از کل درآمدهای دریافتی از یک مشتری، تحت حقالزحمه‌های حسابرسی و غیر حسابرسی و هزینه‌های کل بررسی گردید. نتایج این بررسی نشان داد که بین اهمیت مشتری و استقلال حسابرسان رابطه معناداری وجود ندارد.

بامبر و لایر (۲۰۰۹) به بررسی تأثیر موقعیت مؤسسات حسابرسی بر استقلال حرفه حسابرسی، تضاد حرفه - سازمانی و رضایت شغلی پرداختند. در این تحقیق نشان داده شد که فشار صریح برای به وجود آمدن رفتار ناکارآمد باعث می‌شود که تضاد و تعارضی برای کارکنان حرفه‌ای که مسئولیت سازگار کردن خود با معیارهای اخلاقی را دارند، به وجود آید.

ین و همکاران (۲۰۱۰) به بررسی رفتار غیرحرفه‌ای حسابرسان در مؤسسات حسابرسی پرداختند. در این بررسی نشان داده شد که رفتار غیرحرفه‌ای حسابرسان می‌تواند بر تغییر شغل حسابرسان تحت تأثیر عواملی چون اهمیت مشتری و پیچیدگی کار اثرگذار باشد.

مهرانی (۱۳۷۹) تأثیر فشار بودجه زمانی را بر رفتار حسابرسان مستقل، تحت تئوری عدالت نسبی، آزمون کرده است. نتایج تحقیق نشان داد که بروز رفتارهای غیرحرفه‌ای در ایران نیز وجود داشته که مهم‌ترین دلایل آن فشار بودجه زمانی، فشار مدیر پروژه، عدم نظارت کافی و کم‌اهمیت بودن برخی مراحل است.

مهرانی و نعیمی (۱۳۸۲) به بررسی تئوری اخلاقی و تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل پرداختند. نتایج نشان داد که هرچند 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 این پژوهش نشان داد که متنا سب با افزایش فشار بودجه زمانی، احتمال بروز رفتارهای غیر حرفه‌ای نیز بیشتر می‌گردد.

برزیده و خیراللهی (۱۳۹۰) به بررسی تأثیر فشارهای شغلی موجود در حرفه حسابرسی بر رفتار فرصت طلبانه فردی حسابرسان پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد 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 را افزایش می‌دهد.

### فرضیه‌های پژوهش

فرضیات این تحقیق بر مبنای نظریه عمل منطقی و نظریه اخلاقی، تهیه و تنظیم شده است. فرضیه‌های تحقیق به شرح زیر است:

فرضیه اول: پیچیدگی کار به‌طور مثبتی بر رفتار ناکارآمد حسابرسان اثر می‌گذارد.

فرضیه دوم: استقلال حسابرسان به‌طور منفی بر رفتار ناکارآمد حسابرسان اثر می‌گذارد.

فرضیه سوم: اهمیت مشتری به‌طور مثبتی بر رفتار ناکارآمد حسابرسان اثر می‌گذارد.

فرضیه چهارم: فشار بودجه زمانی به‌طور مثبتی بر رفتار ناکارآمد حسابرسان اثر می‌گذارد.

فرضیه پنجم: رفتار ناکارآمد حسابرسان به‌طور مثبتی بر تغییر شغل حسابرسان اثر می‌گذارد.

### روش پژوهش

این پژوهش از لحاظ جهت‌گیری تحقیق، یک پژوهش کاربردی، از لحاظ هدف پژوهش، توصیفی، از لحاظ استراتژی‌های پژوهش، پیمایشی، از لحاظ ماهیت، علی و از لحاظ شیوه‌های گردآوری داده‌ها پرسشنامه‌ای است.

جامعه آماری پژوهش حاضر، مدیران فنی، سرپرستان ارشد و سرپرستان کلیه مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی واقع در شهر تهران است. کلیه مؤسسات فعال همسو باهدف پژوهش در حدود ۱۲۷ موسسه بوده‌اند که از سایت جامعه حسابداران رسمی ایران انتخاب شده‌اند.



با توجه به مطالب بیان شده و محدود بودن جامعه مورد بررسی، در پژوهش حاضر از فرمول کوکران برای تعیین تعداد نمونه‌های مورد نیاز استفاده شده است (حافظ نیا، ۱۳۸۴). مطابق با این فرمول در سطح اطمینان ۹۵ درصد (سطح خطای ۵ درصد) و با توجه به تعداد ۶۰۰ تایی جامعه مورد بررسی، تعداد ۲۳۴ نمونه محاسبه شده است. با توجه به تعیین سطحی از خطا به منظور عدم دریافت پرسشنامه‌های سالم و کامل (در اثر مفقود شدن پرسشنامه، عدم پاسخگویی به پرسشنامه، پرسشنامه‌های ناقص و مخدوش)، تعداد ۲۳۴ پرسشنامه در بین تمامی مؤسسات حسابرسی قابل دسترس توزیع گردید؛ که در نهایت ۱۶۰ پرسشنامه مناسب و بدون نقص جمع‌آوری شده و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. بدین ترتیب، نرخ بازگشت پرسشنامه‌ها در حدود ۷۰ درصد است.

### متغیرها و شیوه محاسبه آنها

همان‌طور که پیشتر بیان شد، ابزار مورد استفاده در این پژوهش پرسشنامه است. پرسشنامه تحقیق متشکل از ۲ سؤال «پیچیدگی کار» (ین و همکاران، ۲۰۱۰)، ۴ سؤال «استقلال حسابرس» (نانلی، ۱۹۶۷)، ۲ سؤال «اهمیت مشتری» (ین و همکاران، ۲۰۱۰)، ۱ سؤال «فشار بودجه زمانی» (کلی و ماریم، ۱۹۹۰)، ۶ سؤال «رفتار ناکارآمد» (الیور، ۲۰۰۱) و ۴ سؤال «تغییر شغل» (نانلی، ۱۹۶۷) است. مطابق با نگاره ۱، متغیرهای پیچیدگی کار، استقلال حسابرس، اهمیت مشتری، فشار بودجه زمانی و رفتار ناکارآمد، متغیرهای مستقل و تغییر شغل متغیر وابسته این پژوهش می‌باشند.

### یافته‌های پژوهش

#### آمار توصیفی

به منظور شناخت بهتر ماهیت جامعه‌ای که در این پژوهش مورد مطالعه قرار گرفته است و آشنایی بیشتر با متغیرهای پژوهش، قبل از تجزیه و تحلیل داده‌های آماری، لازم است که این داده‌ها توصیف شوند. لذا در نگاره (۱) ویژگی‌های جمعیت شناختی داده‌ها نشان داده شده است.

## نگاره (۱): ویژگی‌های جمعیت شناختی

جنسیت	سن	تحصیلات
مرد: ۸۰/۶ درصد	۲۵ تا ۳۵ سال: ۵۱/۳ درصد	فوق دیپلم: ۹/۱ درصد
زن: ۱۹/۴ درصد	۳۵ تا ۴۵ سال: ۱۸/۱ درصد	لیسانس: ۶۰ درصد
	۴۵ تا ۵۵ سال: ۱۷/۵ درصد	فوق لیسانس: ۳۸/۱ درصد
	۵۵ به بالا: ۱۳/۱ درصد	

## تجزیه و تحلیل

همان‌طور که در نگاره (۲) ملاحظه می‌گردد، این میزان حجم نمونه از کفایت خوبی برخوردار است. با توجه به بررسی‌های صورت گرفته اگر میزان کفایت نمونه از ۰/۷ بیشتر باشد، داده‌ها برای تحلیل عاملی از کفایت مناسب و خوبی برخوردار خواهد بود. (زارع، ۱۳۸۹).

## نگاره (۲): نتایج آزمون کفایت حجم نمونه (KMO) و بارتلت

اندازه کفایت نمونه کایزر - مایر - الکین	۰/۷۴۵
کای دو	۳۱۲۴/۲۶۵
درجه آزادی	۸۱
سطح معنی‌داری آماره کای دو	۰/۰۰۰
آزمون کروییت بارتلت	

در این پژوهش از میان انواع مختلف روش‌های تعیین اعتبار اندازه‌گیری روایی پرسشنامه از روایی محتوا، صوری و سازه استفاده شده است. از آنجا که سؤالات پرسشنامه استاندارد می‌باشند، در نتیجه پرسشنامه از روایی محتوا برخوردار است. به منظور روایی صوری نیز، پرسشنامه با استفاده از نظرات اساتید، خبرگان و محققین مورد تأیید و اصلاح قرار گرفت. همچنین روایی سازه نیز توسط نرم‌افزار اسمارت پی‌ال‌اس مورد تأیید قرار گرفت. برای اندازه‌گیری روایی و پایایی پرسشنامه، ابتدا تعداد ۳۰ پرسشنامه توزیع شد که هر ۳۰ پرسشنامه به صورت کامل جمع‌آوری گردید. در این مرحله بعد از انجام آزمون آلفای کرونباخ، سؤالات به منظور فهم بیشتر اصلاح شده و سپس تعداد ۲۵۰ پرسشنامه به صورت مراجعه حضوری و پرسشنامه آنلاین بین مؤسسات توزیع گردید. پایایی هر کدام از متغیرها در نگاره (۴) مشخص شده است. از آنجا که مقدار مناسب برای این معیار بزرگ‌تر و مساوی ۰/۷ است

(کرونباخ، ۱۹۵۱)، لذا همان‌طور که در نگاره (۳) ملاحظه می‌شود، اکثر سازه‌های پژوهش از پایایی مناسبی برخوردار می‌باشند.

**نگاره (۳): روایی و پایایی پرسشنامه**

متغیر	سازه	تعداد سنج‌ها	آلفای کرونباخ	منبع
پیچیدگی کار	TC	۲	۰/۸۴	(Yuen et al. , 2010)
استقلال	IN	۴	۰/۷۲	(Nunnally, 1967)
فشار بودجه زمانی	TBP	۱	۱	(Kelley & Margheim, 1990)
اهمیت مشتری	CI	۳	۰/۷۱	(Yuen et al. , 2010)
رفتار ناکارآمد	DB	۶	۰/۷۲	(Olivier, 2001)
تغییر شغل	TI	۵	۰/۶۷	(Nunnally, 1967)

به‌منظور محاسبه پایایی، معیار دیگری نیز وجود دارد که برتری‌هایی را نسبت به روش سنتی (محاسبه آن به وسیله آلفا کرونباخ) به همراه دارد و به آن پایایی ترکیبی گفته می‌شود. برتری پایایی ترکیبی نسبت به روش سنتی در این است که پایایی سازه‌ها نه به صورت مطلق، بلکه با توجه به همبستگی سازه‌هایشان با یکدیگر محاسبه می‌گردد. همچنین برای محاسبه آن، شاخص‌های با بار عاملی بیشتر، اهمیت بیشتری دارند. در نتیجه، برای سنجش بهتر پایایی، هر دو این معیارها استفاده می‌شوند. برای پایایی ترکیبی میزان مساوی و بالای ۰/۷ مناسب ذکر شده است (نونالی، ۱۹۷۸). این معیار نیز در نگاره (۴) نمایش داده شده است.

**نگاره (۴): گزارش معیارهای آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی**

متغیرهای پنهان	عنوان در مدل	ضریب آلفای کرونباخ (Alpha $\geq$ 0/7)	ضریب پایایی ترکیبی (CR $\geq$ 0/7)
اهمیت مشتری	CI	۰/۷۱	۰/۸۶
رفتار ناکارآمد	DB	۰/۷۲	۰/۸۱
استقلال	IN	۰/۷۲	۰/۸۱
فشار بودجه زمانی	TBP	۱	۱
پیچیدگی کار	TC	۰/۸۴	۰/۹۳
تغییر شغل	TI	۰/۶۷	۰/۷۹

جهت سنجش برازش مدل اندازه‌گیری از پایایی شاخص، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده گردید. پایایی شاخص برای سنجش پایایی درونی، شامل سه معیار ضرایب بارهای

عاملی، آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی است. روایی همگرا میزان همبستگی یک سازه با شاخص‌های خود را نشان داده و روایی واگرا نیز میزان رابطه یک سازه با شاخص‌هایش در مقایسه با رابطه آن سازه با سایر سازه‌ها است. بارهای عاملی حاصل از اجرای مدل در نگاره (۵) نشان داده شده است. ضمن اینکه در پژوهش بارهای عاملی به همراه آزمون کراس لودینگ<sup>۹</sup> گزارش شده است.

**نگاره (۵): بارهای عاملی سنجه‌های پژوهش (آزمون کراس لودینگ)**

سازه	فشار بودجه زمانی TBP	استقلال IN	رفتار ناکارآمد DB	اهمیت مشتری CI	تغییر شغل TI	پیچیدگی کار TC
TC1	۰/۲	-۰/۰۷	۰/۲۴	۰/۰۷	۰/۰۹	۰/۹۴
TC2	۰/۱۶	-۰/۰۳	۰/۲۲	۰/۰۶	۰/۱	۰/۹۲
TI1	۰/۰۲	-۰/۰۹	۰/۱۲	-۰/۰۳	۰/۷	۰/۰۷
TI3	۰/۰۶	-۰/۱۲	۰/۰۷	۰/۰۲	۰/۴۹	۰/۰۵
TI4	۰/۰۶	-۰/۰۸	۰/۰۳	-۰/۰۴	۰/۷	۰/۰۱
TI5	۰/۰۶	-۰/۰۵	۰/۰۷	-۰/۰۶	۰/۸۷	۰/۱۲
CI1	-۰/۱۶	-۰/۱	۰/۰۸	۰/۹۵	-۰/۰۱	۰/۰۵
CI2	-۰/۰۹	-۰/۱۵	۰/۰۴	۰/۷۸	۰/۰۴	۰/۰۷
DAB1	۰/۲۱	۰/۰۲	۰/۴۶	۰/۰۷	-۰/۰۵	۰/۰۸
DAB2	۰/۱۲	-۰/۱۱	۰/۷۱	۰/۰۹	۰/۰۷	۰/۱۶
DAB3	۰/۰۲	-۰/۰۸	۰/۷	۰/۰۳	-۰/۱۳	۰/۲۸
DAB4	۰/۱۸	-۰/۱۶	۰/۸۳	۰/۰۵	۰/۱۴	۰/۱۷
DAB5	۰/۱۳	-۰/۱	۰/۴۷	۰/۰۸	۰/۰۲	۰/۱۲
DAB6	۰/۱۴	-۰/۰۹	۰/۶۹	-۰/۰۴	۰/۰۸	۰/۱۳
I1	-۰/۰۱	۰/۷۶	-۰/۰۸	-۰/۰۵	۰/۰۲	۰/۰۷
I2	-۰/۰۱	۰/۸۵	-۰/۱۷	-۰/۱۶	-۰/۱۹	-۰/۰۹
I3	-۰/۰۶	۰/۶۳	-۰/۰۷	۰/۰۱	-۰/۰۲	-۰/۰۸
I4	-۰/۰۳	۰/۶۲	-۰/۰۷	-۰/۱۱	-۰/۰۲	-۰/۰۲
TBP	۱	-۰/۰۳	۰/۱۹	-۰/۱۵	۰/۰۶	۰/۲

همان‌طور که در نگاره (۵) ملاحظه می‌گردد، تمامی بارهای عاملی سنجه‌ها در سازه مربوط به خود بالاتر از ۰/۴ است (لازم به ذکر است با توجه به بار عاملی ضعیف دو سنجه TI2 و

CI3، این دو سنجه از مدل حذف گردیدند). از طرف دیگر جدول فوق با استفاده از آزمون کراس لودینگ به نحوی روایی و اگرایی مدل را به اثبات می‌رساند. چرا که بارهای عاملی هر سنجه، در سازه مربوط به خود دارای بیشترین حد همبستگی به نسبت سایر سازه‌ها است.

روایی همگرا معیار دیگری است که برای برازش مدل‌های اندازه‌گیری در روش مدل‌سازی معادلات ساختاری<sup>۱۰</sup> بکار برده می‌شود. فورنل و لارکر (۱۹۸۱) استفاده از متوسط واریانس استخراج‌شده<sup>۱۱</sup> را به عنوان معیاری برای اعتبار همگرا پیشنهاد کرده‌اند. معیاری که برای مطلوب بودن متوسط واریانس استخراج‌شده نمایش داده می‌شود، مساوی و بالاتر از ۰/۵ است. در نگاره (۶) نتایج خروجی از مدل برای AVE نمایش داده شده و بیانگر مناسب بودن معیار روایی همگرا است.

نگاره (۶): گزارش معیار روایی همگرا (AVE)

متغیرهای پنهان	عنوان در مدل	میانگین واریانس استخراجی ( $AVE \geq 0/5$ )
اهمیت مشتری	CI	۰/۷۶
رفتار ناکارآمد	DB	۰/۵۳
استقلال	IN	۰/۵۲
فشار بودجه زمانی	TBP	۱
پیچیدگی کار	TC	۰/۸۷
تغییر شغل	TI	۰/۵

جهت بررسی روایی و اگرایی مدل اندازه‌گیری، از معیار فورنل - لارکر استفاده گردیده است. بر اساس این معیار، روایی و اگرایی قابل قبول یک مدل حاکی از آن است که یک سازه در مدل، نسبت به سازه‌های دیگر تعامل بیشتری با شاخص‌هایش دارد. فورنل و لارکر (۱۹۸۱) بیان می‌کنند؛ روایی و اگرایی وقتی در سطح قابل قبولی است که میزان متوسط واریانس استخراج‌شده برای هر سازه بیشتر از واریانس اشتراکی بین آن سازه و سازه‌های دیگر در مدل باشد. در اسمارت پی‌ال‌اس بررسی این امر به وسیله ماتریسی حاصل می‌شود که خانه‌های این ماتریس، حاوی مقادیر ضرایب همبستگی بین سازه‌ها و جذر مقادیر متوسط واریانس استخراج‌شده مربوط به هر سازه است.

## تکانه (۷): همبستگی‌های میان متغیرهای مکنون و مقادیر AVE

سازه	اهمیت مشتری	رفتار ناکارآمد	استقلال	فشار بودجه زمانی	پیچیدگی کار	تغییر شغل
اهمیت مشتری	۰/۸۷					
رفتار ناکارآمد	۰/۰۷	۰/۷۳				
استقلال	-۰/۱۳	-۰/۱۵	۰/۷۲			
فشار بودجه زمانی	-۰/۱۵	۰/۱۹	-۰/۳۲	۱		
پیچیدگی کار	۰/۰۷	۰/۲۵	-۰/۰۶	۰/۲	۰/۹۳	
تغییر شغل	۰/۰۱	۰/۱۲	-۰/۱۱	۰/۰۶	۰/۱	۰/۷۱

پس از سنجش روایی و پایایی مدل اندازه‌گیری، مدل ساختاری از طریق روابط بین متغیرهای مکنون مورد بررسی قرار می‌گیرد. در پژوهش حاضر از پرکاربردترین معیارها برای برازش مدل ساختاری استفاده شده است. این معیارها شامل ضریب تعیین ( $R^2$ ) و ضریب قدرت پیش‌بینی ( $Q^2$ ) و ضریب معناداری است.  $R^2$  معیاری برای متغیرهای درون‌زای پژوهش است. نتایج نشان می‌دهد که برازش مدل ساختاری به‌طور کلی متوسط بوده است. ضمن آنکه به‌منظور بررسی قدرت پیش‌بینی مدل از تحلیل معیاری تحت عنوان  $Q^2$  استفاده گردیده است. بدین منظور، بر اساس پژوهش‌های هنسler و همکاران (۲۰۰۹) و با ملاحظه نتایج این معیار در نگاره (۸) می‌توان نتیجه گرفت که مدل از قدرت پیش‌بینی خوبی برخوردار است.

تکانه (۹): مقادیر  $R^2$  (R Squares) و  $Q^2$  (Stone-Geisser criterion)

تغییر شغل	رفتار ناکارآمد	
۰/۲۲	۰/۳۰	$R^2$
۰/۱۹	۰/۲۲	$Q^2$

در اسمارت پی‌ال‌اس، معیار کلی به‌منظور برازش مدل کلی (مدل کلی شامل هر دو بخش مدل اندازه‌گیری و ساختاری می‌شود) وجود ندارد. به همین منظور، تهاس و همکاران (۲۰۰۴) معیاری کلی تحت عنوان  $GoF$  را برای حل این مشکل پیشنهاد دادند که می‌تواند به‌عنوان شاخصی مطمئن برای برازش کل مدل محسوب شود. با توجه به بررسی‌های آنها  $GoF$  از طریق معادله (۱) قابل محاسبه است. مقادیر به‌دست آمده توسط این فرمول با توجه به

مطالعات و تزلزل و همکاران (۲۰۰۹) با سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ در سه سطح ضعیف، متوسط و قوی تقسیم‌بندی شوند.

$$\text{GOF} = \sqrt{\text{Communalities} \times R^2} \quad \text{معادله (۱):}$$

به منظور توضیح در رابطه با اجزای فرمول فوق، باید اذعان کرد که؛ *Communalities* نشانه میانگین مقادیر اشتراکی هر سازه است که برای بررسی برازش بخش مدل اندازه‌گیری مدل به کار گرفته می‌شود و برای ارزیابی کیفیت مدل‌های اندازه‌گیری از این معیار استفاده می‌شود. این معیار نشان می‌دهد که چه مقدار از تغییرپذیری شاخص‌ها (سؤالات) توسط سازه مرتبط با خود تبیین می‌شود.  $R^2$  نیز مقدار میانگین مقادیر  $R^2$  سازه‌های درون‌زای مدل است که برای بررسی برازش بخش ساختاری مدل بکار گرفته می‌شود و نشان از میزان قوت سازه‌های درون‌زا با دیگر سازه‌ها دارد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۲). بدین ترتیب GoF برای مدل پژوهش به صورت زیر محاسبه گردید.

$$\text{GOF} = \sqrt{\text{Communalities} \times R^2} = \sqrt{0/40 \times 0/26} = 0/32$$

با توجه به آنکه معیار نام‌برده برابر ۰/۳۲ است، بنا بر پژوهش‌های و تزلزل و همکاران (۲۰۰۹) برازش کلی مدل در حد قوی مورد تأیید قرار می‌گیرد.

پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری و مدل ساختاری و داشتن برازش مناسب مدل‌ها، فرضیه‌های پژوهش آزمون شد که نتایج حاصل از ضرایب معناداری برای هر یک از فرضیه‌ها، ضرایب استاندارد شده مسیرهای مربوط به هر یک از فرضیه‌ها و نتایج بررسی فرضیه، در نگاره (۹) ارائه شده است. لازم به ذکر است که نتایج به صورت کامل در یک جدول خلاصه شده تا قابلیت مقایسه خروجی‌های پژوهش به سهولت امکان‌پذیر باشد.

## نگاره (۹): نتایج آزمون فرضیات پژوهش و یافته‌های فرضیه‌ها

نتیجه	متغیر مستقل	اثر	متغیر وابسته	تخمین	آماره t
H1	پیچیدگی کار	←	رفتار ناکارآمد	۰/۲۱	۴/۵۰***
H2	استقلال حسابرس	←	رفتار ناکارآمد	-۰/۱۳	۳/۱۹**
H3	اهمیت مشتری	←	رفتار ناکارآمد	۰/۱۲	۱/۱۲ ns
H4	فشار بودجه زمانی	←	رفتار ناکارآمد	۰/۱۶	۳/۷۰***
H5	رفتار ناکارآمد	←	تغییر شغل	۰/۳۰	۲/۱۷*
(ns = no significant, *p < .05, **p < .01, ***p < .001)					
H1	پیچیدگی کار به میزان ۲۱ درصد از تغییرات رفتار ناکارآمد را تبیین می‌نماید؛ که این تأثیر در سطح ۹۹/۹ درصد معنادار است.				
H2	استقلال حسابرس به میزان ۱۳ درصد از تغییرات رفتار ناکارآمد را تبیین می‌نماید؛ که این تأثیر در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنادار است.				
H3	این تأثیر معنادار نیست.				
H4	فشار بودجه زمانی به میزان ۱۶ درصد از تغییرات رفتار ناکارآمد را تبیین می‌نماید؛ که این تأثیر در سطح ۹۹/۹ درصد معنادار است.				
H5	رفتار ناکارآمد به میزان ۳۰ درصد از تغییرات تغییر شغل را تبیین می‌نماید؛ که این تأثیر در سطح ۹۵ درصد معنادار است.				

نتایج آزمون فرضیه‌ها و ضرایب معناداری با توجه به نگاره (۹) نشان می‌دهد که فرضیه‌های اول، دوم، چهارم و پنجم همگی در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد تأیید قرار می‌گیرند و همچنین فرضیه‌های سوم رد شده و معنادار نیست.

## بحث و نتیجه‌گیری

اساساً این پژوهش تلاش کرد تا نگاه جدیدی را در زمینه رفتارهای ناکارآمد حسابرسی بر اساس نظریه‌های عمل منطقی و اخلاقی بگشاید. نظریه‌های مطرح شده از مزایای بسیاری برای محققین حسابرسی برخوردارند که سعی می‌کنند نیت حسابرسان به منظور درگیری در انواع مختلف رفتارهای حسابرسی ناکارآمد را درک و بررسی کنند. علاوه بر این، این نظریه‌ها در عین حال به فرد محقق اجازه می‌دهند تا دلایل وجود چنین رفتارهایی در حرفه حسابرسی را پیش‌بینی کنند. با توجه به یافته‌های پژوهش، متغیرهای پیچیدگی کار، فشار بودجه زمانی و



استقلال، به ترتیب بیشترین تأثیر را بر رفتار ناکارآمد حسابرسان دارد و متغیر رفتار ناکارآمد نیز بر تغییر شغل حسابرسان به میزان قابل توجهی اثرگذار می‌باشد.

از آنجا که تشخیص رفتاری، بیشتر به قصد بستگی دارد تا خود عمل، مطالعه در خصوص باورهای حسابرسان (رفتاری و اخلاقی) که عمیقاً در ادراکات فرد ریشه دارند، کمک می‌کند تا چگونگی هدایت قصد رفتاری حسابرسان در پذیرش رفتار ناکارآمد که نهایتاً می‌تواند بر تغییر شغل حسابرسان تأثیرگذار باشد را شرح دهیم. توجه به این نکته حائز اهمیت است که حسابرسان می‌توانند باورهای مثبت خود را در رابطه با رفتار ناکارآمد حسابرسان اصلاح نموده یا تنظیم کنند و آن‌ها را منفی نمایند.

فرضیه اول: نتیجه به‌دست آمده نشان‌دهنده این موضوع است که سازمان‌ها و مؤسسات حسابرسان در دورانی به سر می‌برند که پیچیدگی جزء جدائی‌ناپذیر آن است. برای رویارویی با تغییرات و تحولات امروز، باید پیچیدگی را بشناسیم و راه‌های مواجهه با آن به‌منظور جلوگیری از رفتار ناکارآمد را بدانیم. از این رو، پیشنهاد می‌گردد حسابرسان تجربه حسابرسان خود را محدود به یک صنعت نمایند و تجارب خود را به صنایع گوناگون ارتقا نبخشند. پیشنهاد می‌شود که حسابرسان به صورت تخصصی در یک صنعت متمرکز شوند تا رفتارهای ناکارآمد ایشان کاهش یابد. همچنین سازمان‌ها و مؤسسات حسابرسان می‌توانند از طریق ایجاد تعامل مؤثر و مستمر با فرآیندهای شرکت‌های مورد بررسی حسابرسان و هدفمند نمودن آموزش به‌ویژه تعیین آموزش‌های مرتبط با صنعتی که حسابرسان در آن مشغول است، به حسابرسان کمک کنند که مهارت‌هایی کسب کنند که مناسب محیط‌های پیچیده و متغیر امروزی است و مانع از رفتار ناکارآمد می‌گردد. نتایج به‌دست آمده در واقع با پژوهش‌های پیشین همچون عبدالحمیدی و رایت (۱۹۸۷)، بونر (۱۹۹۴) و تنگ تان و تاو (۱۹۹۹) هم‌راستا است.

فرضیه دوم: نتیجه به‌دست آمده نشان می‌دهد اگر حسابرسان از نظر جامعه مستقل نباشند، به گزارش‌های حسابرسان اتکا نمی‌شود و در این صورت کسی جز حسابرسان متضرر نخواهد شد. از این رو، پیشنهاد می‌گردد که مؤسسات حسابرسان ارائه خدمات غیرحسابرسان را محدود به مشتریان غیرحسابرسان کرده و یا در صورت ارائه خدمات غیرحسابرسان به مشتریان حسابرسان، اطلاعات کاملی از میزان حق‌الزحمه و نوع خدمات غیرحسابرسان ارائه شده را افشا نمایند.

همچنین پیشنهاد می شود که میان کارکنانی که خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی را انجام می دهند، تفکیک وظایف صورت بگیرد؛ به گونه ای که این تفکیک وظایف مثبتی بر تأسیس ادارات یا قسمت های متمایزی باشد که گروه های مختلف کارکنان در آن ها به ارائه نوع خدمت مورد نظر می پردازند. در پایان، با توجه به اینکه هرچه نفع اقتصادی شرکت حسابرسی از یک مشتری بیشتر باشد وابستگی به آن مشتری بیشتر می شود، پیشنهاد می گردد منع قانونی برای پذیرش مشتریانی که موجب وابستگی اقتصادی شدید حسابرس به مشتری می شود، تدوین گردد. نتایج به دست آمده در واقع با پژوهش های پیشین همچون؛ فالک و همکاران (۲۰۰۰)، ویلیامز و سیمر (۲۰۰۴)، مور و همکاران (۲۰۰۶) و یین و همکاران (۲۰۱۰) هم راستا می باشند.

فرضیه سوم: با توجه به نتیجه این فرضیه رابطه معناداری بین اهمیت مشتری و رفتار ناکارآمد وجود ندارد. اهمیت متصور برای مشتری از ادراکات حسابرس است که بر هنجارهای ذهنی وی و همچنین ادراک او از اخلاقی بودن رفتارهایش تأثیرگذار است، در بین عوامل مؤثر بر رفتارهای ناکارآمد حسابرسان، اهمیت مشتری تنها عامل محیطی است که با رد شدن تأثیر آن، می توان نتیجه گرفت که رفتارهای ناکارآمد حسابرسان عمدتاً از عوامل داخلی سازمان ناشی می شوند. نتایج به دست آمده در واقع با پژوهش های پیشین همچون؛ گلدنبرگ و همکاران (۲۰۰۶) و شان (۲۰۰۹) هم راستا و با پژوهش یین و همکاران (۲۰۱۰) هم راستا نمی باشد.

فرضیه چهارم: نتیجه به دست آمده نشان دهنده این است که وجود فشارها در حرفه حسابرسی، درک هزینه های شهرت فردی توسط حسابرسان را افزایش داده و انگیزه انجام فعالیت هایی را در آن ها ایجاد می کند که ممکن است اثربخشی فرآیند جمع آوری و ارزیابی بی طرفانه شواهد حسابرسی و در نتیجه رفتار کارآمد را در معرض خطر قرار دهند. بنا بر نتایج پژوهش، فشار بودجه زمانی در مؤسسات حسابرسی در سطح بالایی است که این امر می تواند منجر به مشکلات متعددی گردد. لذا به این مؤسسات توصیه می گردد تا از فشار بودجه زمانی بر کارکنان موسسه بکاهند. فشار زمانی می تواند احتمال کتمان شواهد متناقض بعدی را افزایش دهد، لذا پیشنهاد می شود که حسابرسی ضمنی به منظور کاهش حجم عملیات حسابرسی برای حسابرسی نهائی در طی دوره مالی صورت گیرد. پیشنهاد دیگری که می توان مطرح نمود این است که پایان سال مالی شرکت ها با در نظر گرفتن ویژگی های خاص هر شرکت و صنعتی که

در آن فعالیت می‌کنند با یکدیگر تفاوت داشته باشد. نتایج به دست آمده از آزمون این فرضیه در واقع با پژوهش‌های پیشین همچون آلدرومن و همکاران (۱۹۸۲)، کلی و همکاران (۱۹۹۰)، گاندوری (۲۰۰۷) و مکنامارا و همکاران (۲۰۰۸) هم‌راستا است.

فرضیه پنجم: نتیجه به دست آمده نشان‌دهنده این است که به اعتقاد بسیاری از کارشناسان، جایگاه حرفه حسابرسی به‌طور قراردادی به این موضوع بستگی دارد که تا چه اندازه توانسته است خود را به‌عنوان حافظ منافع جامعه، در نزد عموم معرفی کند. از این رو، استفاده از رویکرد رفتار کارآمد در انجام کار حسابرسی، موجب ایجاد تغییراتی چشمگیر و منظم و تعدیلات مهمی در وظایف و تعهدات اشخاص مختلف فعال در حوزه‌های کسب و کار (مانند مدیران، حسابداران، حسابرسان و غیره)، خواهد شد. لذا پیشنهاد می‌گردد سازمان حسابرسی به‌عنوان یک مرجع قانونی استاندارد‌گذار و جامعه حسابداران رسمی ایران به‌عنوان یک نهاد حرفه‌ای برای بالا بردن کیفیت حسابرسی و نیز جلب اعتماد جامعه نسبت به حرفه حسابرسی در ارائه خدمات حسابرسی مقرراتی را برای جلوگیری از وقوع رفتارهای ناکارآمد تدوین کنند. نتایج به‌دست آمده در واقع با پژوهش پیشین همچون پورتر و همکاران (۱۹۷۴) هم‌راستا است.

### پی‌نوشت

- |                           |                                     |
|---------------------------|-------------------------------------|
| ۱ Task Complexity         | ۷ Theory of Reasoned Action         |
| ۲ Independence            | ۸ Ethical Theory                    |
| ۳ Client's Importance     | ۹ Cross Loading                     |
| ۴ Time Budget Pressure    | ۱۰ Structural Equation Model        |
| ۵ Dysfunctional Behaviour | ۱۱ Average Variance Extracted (AVE) |
| ۶ Turnover Intention      | ۱۲ Goodness of Fit                  |

### منابع

برزیده، فرخ و خیراللهی، مرشید. (۱۳۹۰). مسئولیت پاسخگویی، فشار زمانی، و کتمان شواهد حسابرسی، ۱۱ (۴۵)، ۴-۲۷.

بزرگ‌اصل، موسی. (۱۳۸۲). پشت پرده سقوط انرو و پیامدهای آن بر حرفه حسابداری، حسابرس، دوره دهم، شماره ۲۰، ص ۴۶-۵۳.

- حساس یگانه، یحیی و تالانه، عبدالرضا. پژوهش‌های رفتاری در حسابرسی، دوره بیستم، شماره ۱۵۷، ص ۱۳-۱۵.
- حساس یگانه، یحیی و مقصودی، امید. (۱۳۹۰). ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، اخلاق در علوم و فناوری، دوره ششم، شماره ۱، ص ۶۲-۷۳.
- داوری، علی و رضازاده، آرش. (۱۳۹۲). مدل‌سازی معادلات ساختاری با نرم‌افزار PLS، سازمان انتشارات جهاد دانشگاهی، چاپ اول.
- زارع چاهوکی، محمدعلی. (۱۳۸۹). روش‌های تحلیل چند متغیره در نرم‌افزار SPSS، دانشکده منابع طبیعی دانشگاه تهران.
- مهرانی، ساسان و نعیمی، مهدیس. (۱۳۸۲). تئوری اخلاقی و تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال دهم، شماره ۳۲، ص ۴۳-۶۱.
- مهرانی، ساسان. (۱۳۷۹). تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل تحت تئوری عدالت نسبی، رساله دکتری، دانشگاه تهران.
- نیکبخت، محمدرضا و مهربانی، حسین. (۱۳۸۵). بررسی اثر خدمات و میزان حق‌الزحمه‌های غیر حسابرسان بر اعتماد حسابرسان، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۳، شماره ۲، ص ۱۲۹-۱۳۷.
- هادی‌زاده مقدم، اکرم؛ نکویی‌زاده، مریم و میرزاده، لیلا. (۱۳۸۹). نقش تئوری پیچیدگی در تحول سازمان‌ها، تدبیر، شماره ۲۱۶، ص ۳۰-۳۵.
- Abdolmohammadi, M. , & Wright, A. (1987). An examination of the effects of experience and task complexity on audit judgments. *Accounting Review*, 1-13.
- Alderman, C. W. , & Deitrick, J. W. (1982). Auditors' perceptions of time budget pressures and premature sign-offs: A replication and extension. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 1 (2) , 54-68.
- Armitage, C. J. , & Conner, M. (1999). Distinguishing Perceptions of Control From Self-Efficacy: Predicting Consumption of a Low-Fat Diet Using the Theory of Planned Behavior. *Journal of applied social psychology*, 29 (1) , 72-90.
- Bamber, E. M. , & Iyer, V. (2009). The effect of auditing firms' tone at the top on auditors' job autonomy, organizational-professional conflict, and job satisfaction. *International Journal of Accounting & Information Management*, 17 (2) , 136-150.
- Bonner, S. E. (1994). A model of the effects of audit task complexity. *Accounting, Organizations and Society*, 19 (3) , 213-234.

- Chan, K. , Kleinman, G. , & Lee, P. (2009). The impact of Sarbanes-Oxley on internal control remediation. *International Journal of Accounting & Information Management*, 17 (1) , 53-65.
- Chan, K. , Kleinman, G. , & Lee, P. (2009). The impact of Sarbanes-Oxley on internal control remediation. *International Journal of Accounting and Information Management*, 17 (1) , 53-65.
- Cronbach, L. (1951). Coefficient Alpha and the Internal Structure of Tests. *Psychometrical*, 16, 297-334.
- Donnelly, P. D. , Quirin, J. J. , & O'Brian, D. (2006). Attitudes towards dysfunctional auditing behaviour: the effect of locus of control, organizational commitment and position. *Journal of Applied Business Research*, 19 (1) , 95-108.
- Ebrahim, A. (2001). Auditing quality, auditor tenure, client importance, and earnings management: An additional evidence. Unpublished, Rutgers University.
- Falk, H. , Lynn, B. , Mestelman, S. , & Shehata, M. (2000). Auditor independence, self-interested behavior and ethics: some experimental evidence. *Journal of Accounting and Public Policy*, 18 (4) , 395-428.
- Fishbein, M. , & Ajzen, I. (1980). Understanding attitudes and predicting social behaviour.
- Fornell, C. , & Larcker, D. (1981). Structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of Marketing Research*, 18 (1) , 39-50.
- Glanz, K. , Rimer, B. K. , & Viswanath, K. (Eds.). (2008). Health behavior and health education: theory, research, and practice. John Wiley & Sons.
- Gold, A. , Hunton, J. E. , & Gomaa, M. I. (2009). The impact of client and auditor gender on auditors' judgments. *Accounting Horizons*, 23 (1) , 1-18.
- Gundry, C. L. (2006) , “Dysfunctional behaviour in modern audit environment: the effect of time budget pressure and auditors’ personality type on reduced audit quality practices”, Bachelor of Commerce dissertation, University of Otago, Dunedin.
- Henseles, J. , Ringle, C. , & Sinkovics, R. (2009). the use of partial least squares path modeling in international marketing. *New Challenges to International Marketing*, 20, 277-320.
- Kelley, T. and Margheim, L. (1990) , “The impact of time budget pressure, personality, and leadership variables on dysfunctional auditor behaviour”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 9 (2) , 21-42.
- Lightner, S. M. , Adams, S. J. , & Lightner, K. M. (1982). The influence of situational, ethical, and expectancy theory variables on accountants'

- underreporting behavior. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 2 (1), 1-12.
- Lightner, S. M. , Leisenring, J. J. , & Winters, A. J. (1983). Underreporting chargeable time. *Journal of Accountancy*, 155 (1) , 52-57.
- Liou, F. M. , & Yang, C. H. (2008). Predicting business failure under the existence of fraudulent financial reporting. *International Journal of Accounting and Information Management*, 16 (1) , 74-86.
- Lord, A. T. , & Todd DeZoort, F. (2001). The impact of commitment and moral reasoning on auditors' responses to social influence pressure. *Accounting, Organizations and Society*, 26 (3) , 215-235.
- Louwers, T. , Ramsay, R. , Sinason, D. and Strawser, J. (2005) , *Auditing and Assurance Services*, McGraw-Hill, New York, NY.
- Lundberg, C. , Gudmundson, A. , & Andersson, T. D. (2009). Herzberg's Two-Factor Theory of work motivation tested empirically on seasonal workers in hospitality and tourism. *Tourism Management*, 30 (6) , 890-899.
- Mazloumi Mahmoodabad S, Mehri A, Morovati Sharifabadi MA, Falah Zadeh H. Using models developed to predict the behavior of the planned use of helmets on motorcycles staff Yazd. *Birjand University of Medical Sciences* 2007; 14 (4): 33-9.
- McNamara, S. M. and Liyannarachchi, G. A. (2008) , “Time budget pressure and auditor dysfunctional behaviour within and occupational stress model”, *Accountancy Business and Public Interest*, Vol. 7 No. 1, pp. 237-268.
- Mohd-Sanusi, Z. , & Mohd-Iskandar, T. (2006). Audit judgment performance: assessing the effect of performance incentives, effort and task complexity. *Managerial Auditing Journal*, 22 (1) , 34-52.
- Montano, D. E. , Kasprzyk, D. , Glanz, K. , Rimer, B. K. , & Viswanath, K. (2008). Theory of reasoned action, theory of planned behavior, and the integrated behavioral model.
- Moore, D. A. , Tetlock, P. E. , Tanlu, L. , & Bazerman, M. H. (2006). Conflicts of interest and the case of auditor independence: Moral seduction and strategic issue cycling. *Academy of Management Review*, 31 (1) , 10-29.
- Nunnally, J. (1978). *Psychometric theory*. New York, NY: McGraw-Hill.
- Otley, D. T. , & Pierce, B. J. (1995). The control problem in public accounting firms: An empirical study of the impact of leadership style. *Accounting, Organizations and Society*, 20 (5) , 405-420.
- Porter, L. W. , Steers, R. M. , Mowday, R. T. , & Boulian, P. V. (1974). Organizational commitment, job satisfaction, and turnover among psychiatric technicians. *Journal of applied psychology*, 59 (5) , 603.

- Psaros, J. and Seamer, M. 2004. Australian audit committees – Do they meet best practice guidelines? *Australian Accounting Review*, 14: 77–85.
- Rhode, J. G. (1978). Survey on the influence of selected aspects of the auditor's work environment on professional performance of certified public accountants. Issued as the Independent Auditor's Work Environment: A Survey. New York, NY: AICPA.
- Riahi-Belkaoui, A. (1989). Behavioral accounting: the research and practical issues. Quorum Books.
- Smith, R. (1995) , "Underreporting time: an analysis of current tax practice", *Journal of Applied Business Research*, Vol. 11, pp. 39-45.
- Tan, H. T. , & Kao, A. (1999). Accountability effects on auditors' performance: The influence of knowledge, problem-solving ability, and task complexity. *Journal of Accounting Research*, 209-223.
- Tenenhaus, M. ; Amato, S. & Esposito Vinzi, V. (2004). a global Goodness-of-Fit index for PLS structural equation modeling. In *Proceedings of the XLII SIS Scientific Meeting*, 739-742.
- Wetzels, M. , Odekerken-Schroder, G. , & Van Oppen, C. (2009). using PLS path modeling for assessing hierarchical construct models: Guidelines and empirical illustration. *MIS Quarterly*, 33 (1) , 177.
- Williams, S. V. (2003). An empirical investigation of turnover intentions of internal auditors (Doctoral dissertation, Virginia Commonwealth University Richmond, VA).
- Yuen, D. C. , Law, P. K. , Lu, C. , & Guan, J. Q. (2010). Dysfunctional auditing behaviour: empirical evidence on auditors' behaviour in Macau. *International Journal of Accounting and Information Management*, 21 (3) , 209-226.