



## تأثیر تعهد حرفه‌ای و رده سازمانی بر پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان به وسیله حسابرس: با توجه به نقش تعدیل‌کنندگی رضایت شغلی

دکتر غلامحسین مهدوی<sup>۱</sup>

استاد حسابداری، دانشگاه شیراز

رضا زمانی<sup>۲</sup> ©

کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه شیراز

(تاریخ دریافت: ۵ اسفند ۱۳۹۶؛ تاریخ پذیرش: ۵ خرداد ۱۳۹۷)

در محیط حسابداری، فشار برای کمتر از واقع گزارش کردن زمان می‌تواند کیفیت حسابداری را کاهش دهد که از آن به عنوان یک معضل اخلاقی یاد می‌شود. هدف این پژوهش بررسی تأثیر تعهد حرفه‌ای و رده سازمانی بر پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان به وسیله حسابرس: با توجه به نقش تعدیل‌کنندگی رضایت شغلی است. داده‌های مورد نیاز ۲۶۹ نفر از کارکنان مؤسسات حسابداری و حسابرسان شاغل انفرادی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به وسیله پرسش‌نامه در سال ۱۳۹۶ جمع‌آوری و با استفاده از نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۴ تجزیه و تحلیل شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین تعهد حرفه‌ای، رده سازمانی و رضایت شغلی با پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان به وسیله حسابرس رابطه منفی و معناداری وجود دارد. همچنین، تعهد حرفه‌ای بالای حسابرسان به همراه رضایت شغلی بالای آنان باعث می‌شود که حسابرسان کم‌ترین انگیزه را برای گزارش کمتر از واقع زمان کار خود داشته باشند. بنابراین، بر اساس نتایج پژوهش مدیر عامل مؤسسات حسابداری باید تعهد حرفه‌ای و رضایت شغلی کارکنان خود را اندازه‌گیری و بر کار کارکنانی که تعهد حرفه‌ای و رضایت شغلی کمتری به حرفه حسابداری و شغل خود دارند، نظارت بیشتری کنند و زمینه بهبود تعهد و رضایت شغلی آنان را (به عنوان نمونه افزایش درآمد و نحوه تعامل با سرپرست) فراهم کنند.

واژه‌های کلیدی: کمتر از واقع گزارش کردن زمان، تعهد حرفه‌ای، رده سازمانی، رضایت شغلی.

<sup>۱</sup> ghmahdavi@rose.shirazu.ac.ir

<sup>۲</sup> r.zamani92@yahoo.com

## مقدمه

ارزش نهایی فعالیت حسابرسی اعتباربخشی به صورت‌های مالی است [۳] از این‌رو، باید از انجام فعالیت‌هایی که سبب کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود، پرهیز کرد. رفتار ناکارآمد حسابرسان در متون دانشگاهی برای توصیف رفتاری به کار می‌رود که منجر به کاهش کیفیت حسابرسی و سرانجام شکست حسابرسی می‌شود [۱۰]. کمتر از واقع گزارش کردن زمان به عنوان شکلی از رفتارهای ناکارآمد با پیامدهای بالقوه منفی ناشی از تداوم بودجه غیرواقعی زمان شناخته می‌شود که به نوبه خود با رفتارهای کاهنده کیفیت مرتبط است [۱۳] که به این دلایل از سایر رفتارهای ناکارآمد با اهمیت‌تر است. اول، ابهام و بحث بسیار بیشتری در مورد اختلال کارکرد<sup>۱</sup> کمتر از واقع گزارش کردن زمان نسبت به سایر رفتارهای ناکارآمد وجود دارد. دوم، در حالی که تمامی رفتارهای ناکارآمد به شدت با فشار زمانی مرتبط است و تحت تأثیر عوامل برون‌سازمانی قرار می‌گیرند، کمتر از واقع گزارش کردن زمان تنها از هدف‌های برون‌سازمانی در قالب بودجه زمانی سرچشمه می‌گیرد [۲۸].

کمتر از واقع گزارش کردن زمان هنگامی رخ می‌دهد که حسابرسان کار خود را در زمان شخصی خودش انجام می‌دهد، و آن را گزارش نمی‌کند، که این موضوع همراه با انگیزه‌ای برای جلوگیری از تجاوز زمان بودجه شده، است [۲۳]. گزارشگری ساعت کار واقعی حسابرسان به طور صادقانه برای مؤسسات حسابرسی بسیار با اهمیت است [۱۷]؛ زیرا از ارزیابی‌های نادرست کارکنان، کاهش درآمد مؤسسه، بودجه غیرواقعی آتی و رفتارهای کاهش کیفیت حسابرسی در حسابرسی‌های آتی، جلوگیری می‌کند. با توجه به تبعات منفی کمتر از واقع گزارش کردن زمان بر مؤسسات حسابرسی، بررسی عواملی که ممکن است پذیرش حسابرسان را در مورد کم گزارش دهی زمان تحت تأثیر قرار دهد، ضروری است.

رضایت شغلی، احساسات عاطفی است که افراد نسبت به شغل خود دارند [۹]. نتیجه پژوهش الشبیل [۶] نشان داد که هر چه قدر میزان رضایت شغلی حسابرسان بیشتر باشد، رفتارهای ناکارآمد (غیراخلاقی) آنان در مؤسسه کمتر است. تعهد حرفه‌ای به فردی اشاره می‌کند که در طول فرآیندهای اجتماعی در راستای ارزش و هنجارهای حرفه کار می‌کند [۷]. نتیجه پژوهش الیاس [۱۵] نشان داد که هر چه قدر میزان تعهد دانشجویان حسابداری بیشتر باشد، انگیزه آنان برای انجام اقدامات غیراخلاقی کمتر است. هم‌چنین، در پژوهش‌های اندکی رابطه بین رده سازمانی و رفتارهای ناکارآمد بررسی شده است. با این‌حال، رده سازمانی با رفتار ناکارآمد در یک محیط مرتبط است [۱۳]. بنابراین، در این پژوهش برای اولین بار در ایران، رابطه تعهد حرفه‌ای، رده سازمانی و نقش تعدیل‌کنندگی رضایت شغلی بر پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان بررسی می‌شود.

با توجه به مطالب ذکر شده در بالا، مسئله اساسی مطرح در این پژوهش این است که: آیا با کاهش پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان به وسیله حسابرسان، می‌توان درآمد مؤسسات حسابرسی، روحیه و بهره‌وری کارکنان حسابرسی، دقت و صحت ارزیابی کارکنان حسابرسی، دقت و صحت بودجه‌بندی

<sup>1</sup> Dysfunctional

سال آینده، دقت و صحت تصمیم‌گیری در مورد تخصیص منابع و سرانجام کیفیت حسابرسی را ارتقاء و افزایش داد؟

#### مبانی نظری، پیشینه پژوهش و توسعه فرضیه‌ها

کمتر از واقع گزارش کردن زمان به وسیله حسابرسان: از نظر رود [۲۵] کمتر از واقع گزارش کردن زمان هنگامی رخ می‌دهد که حسابرسان کار خود را در زمان خارج از کار اداری انجام می‌دهند و آن را گزارش نمی‌کنند که همراه با انگیزه‌ای برای جلوگیری از تجاوز زمان بودجه شده، است. به عبارت دیگر، کمتر از واقع گزارش کردن زمان یک رفتار ناکارآمد خاص است که تهدیدی برای قابلیت اعتماد یک روش حسابرسی محسوب می‌شود و همه زمان صرف شده برای وظایف حسابرسی را گزارش نمی‌کند و زمانی اتفاق می‌افتد که حسابرسان به اتمام کار محوله در زمان مورد نظر خود بپردازند [۴]. کمتر از واقع گزارش کردن زمان بنا به این دلایل به ضرر حسابرسان و مؤسسات حسابرسی است: ۱. مؤسسات حسابرسی از زمان گزارش شده برای آماده‌سازی بودجه‌ریزی زمان، برای حسابرسی سال آینده استفاده می‌کنند. بنابراین، حسابرسان آینده مجبور به ارزیابی عملکرد خود در برابر بودجه غیرواقعی و یا کم گزارش دهی خودشان می‌شوند، ۲. مؤسسات حسابرسی از زمان گزارش شده برای مذاکره در مورد حق-الزحمه حسابرسی با مشتریان خود استفاده می‌کنند، ۳. مؤسسات حسابرسی از زمان گزارش شده برای ارزیابی اثربخشی رویکرد حسابرسی خود در کارهای جاری استفاده می‌کنند، ۴. مؤسسات حسابرسی از زمان گزارش شده به منظور تصمیم‌گیری برای تخصیص منابع استفاده می‌کنند و ۵. مؤسسات حسابرسی از زمان گزارش شده برای صدور صورتحساب اضافی برای مشتریان در شرایط خاص استفاده می‌کنند. مشکلات مربوط به حسابرسان انفرادی شامل روحیه ضعیف و بهره‌وری کمتر از حسابرسان حقوق و دستمزد خود را متناسب با کار انجام شده دریافت نمی‌کنند است که می‌تواند به ارزیابی‌های ضعیف آنان منجر شده، و در نتیجه مشکلات حسابداران تبدیل به مشکلات شرکت‌ها شود [۵].

**تعهد حرفه‌ای:** تعهد حرفه‌ای به عنوان یکی از مهم‌ترین عوامل تعیین‌کننده رفتارهای کاری فرد در نظر گرفته می‌شود و موضوعی است که توجه بسیاری از مدیران و افراد را در مکان‌های آموزشی به خود جلب کرده است [۱۹]. آرانیا و همکاران [۸] تعهد حرفه‌ای را این‌گونه تعریف کرده‌اند: «۱. اعتقاد به هدف‌ها و ارزش‌های حرفه و پذیرش آنان، ۲. تمایل به انجام تلاش مضاعف نسبت به حرفه و ۳. تمایل برای ادامه و حفظ عضویت در حرفه».

در پژوهش‌های گذشته رابطه بین تعهد حرفه‌ای و ارزش‌های اخلاقی بررسی شده است [۱۵]. در همین راستا، به نظر آرانیا و همکاران [۸] تعهد حرفه‌ای باید حساسیت بیشتری نسبت به مسائل مربوط به اخلاق حرفه‌ای را منعکس کند. نتایج پژوهش آرانیا و همکاران [۸] و لاچمن و آرانیا [۲۲] نشان داد که رابطه مثبتی بین رفتار اخلاقی و تعهد حرفه‌ای وجود دارد. از نظر سینکلر، داسون و مارتین [۲۶] کارمندانی که تعهد حرفه‌ای قوی‌تری دارند، به ارزش‌های بیشتری پایبندند و خود را به تحقق هدف‌های سازمان متعهد می‌بینند. به گفته گیفوردز [۱۶] افرادی که تعهد بالایی به حرفه‌شان دارند تمامی

تلاششان را صرف حرفه‌شان می‌کنند به گونه‌ای که موفقیت و شکست حرفه را به عنوان موفقیت و شکست خودشان می‌دانند. بنابراین، می‌توان فرضیه اول پژوهش را به این صورت تدوین کرد:

فرضیه اول پژوهش: بین تعهد حرفه‌ای و پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان به وسیله حسابرسان رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

رده سازمانی: ساختار سازمانی حاصل فراگرد سازمان‌دهی و طراحی سازمان است که شامل مجموعه روابط، مقررات و قوانینی است که حتی اگر به طور غیر مستقیم شکل گرفته باشد، به طور رسمی تصویب می‌شود و فعالیت‌های افراد برای کسب هدف‌های مشترک سازمانی را شکل می‌دهند [۱].

سلسله مراتب حرفه‌ای در مؤسسات حسابرسی در ایران به منظور انجام بهتر کار و سرپرستی مناسب کارها شامل: کمک حسابرس، حسابرس، حسابرس ارشد، سرپرست، سرپرست ارشد، مدیر و شریک است. هر چند در پژوهش‌های اندکی رابطه بین رده سازمانی و رفتارهای ناکارآمد بررسی شده است اما نتیجه پژوهش دونلی و همکاران [۱۳] نشان داد که رده سازمانی فرد با رفتار ناکارآمد وی در محیط حسابرسی رابطه دارد. نتیجه پژوهش کیلی و سیلر [۲۰] نشان داد که کمتر از واقع گزارش کردن زمان بین حسابرسان ارشد و کارکنان شایع‌تر است و خاتمه زودتر از موعد رویه‌های حسابرسی تفاوت قابل توجهی با رده سازمانی افراد در موسسه دارد. نتیجه پژوهش دونلی و همکاران [۱۳] با عنوان تأثیر رفتار ناکارآمد روی کیفیت حسابرسی همراه با سلسله مراتب سازمانی نیز نشان داد که حسابرسانی که در سطوح بالاتر شرکت استخدام می‌شوند کمتر رفتار ناکارآمد را می‌پذیرند. چنانچه حسابرس به رتبه شریک ارتقاء پیدا کند، در این صورت بیش از پیش به دنبال شناسایی آثار نامطلوب رفتارهای ناکارآمد خواهد بود. بنابراین، می‌توان فرضیه دوم پژوهش را به این صورت تدوین کرد:

فرضیه دوم پژوهش: بین رده سازمانی و پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان به وسیله حسابرسان رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

رضایت شغلی: رضایت شغلی به محیطی متناسب با نیازها و ارزش‌های کارکنان و پاسخ افراد به آن محیط اشاره دارد [۲۷]. به عبارت دیگر، رضایت شغلی احساسات عاطفی است که افراد نسبت به شغل خود دارند [۹]. همچنین، رضایت شغلی مسئله‌ای محوری در تعریف اثربخشی سازمان است؛ یعنی، رضایت شغلی بازگوکننده احساسات فرد نسبت به کار است، که عملکرد سازمان و افراد را تحت تأثیر قرار می‌دهد [۱۱]. در نتیجه، اهمیت رضایت شغلی ایجاد انگیزه برای افراد سازمان به منظور شرکت کردن در نوعی رفتار است که بهره‌وری و عملکرد مؤثر کار آنان را تسهیل می‌کند [۱۸]. همچنین، رضایت شغلی به عنوان یک مفهوم مرکزی در کار و روانشناسی سازمانی است، که تعدیل‌کننده رابطه بین شرایط کاری از یک طرف و نتایج سازمانی و فردی از طرف دیگر است [۱۴].

نتایج پژوهش الشبیل [۶] بیانگر وجود رابطه منفی بین رضایت شغلی و رفتار ناکارآمد حسابرسان است. رضایت شغلی بالا نشان‌دهنده علاقه و اهمیت دادن بیشتر فرد نسبت به شغلش است، رضایت شغلی بالا باعث می‌شود که فرد کار خود را به نحو درست و از روی حس خشنودی انجام دهد و از آنجا که فرد به شغل خودش وابسته است و به آن اهمیت می‌دهد، از انجام کارهایی که باعث خدشه‌دار شدن شغلش

می‌شود، پرهیز می‌کند. از این رو، حسابرسانی که رضایت شغلی بالایی دارند کمتر حاضر به پذیرش رفتارهای ناکارآمد (مانند، کمتر از واقع گزارش کردن زمان) خواهند بود. بنابراین، می‌توان فرضیه‌های سوم، چهارم و پنجم پژوهش را به این صورت تدوین کرد:

فرضیه سوم پژوهش: بین رضایت شغلی و پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان به وسیله حسابرسان رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

فرضیه چهارم پژوهش: رضایت شغلی رابطه بین تعهد حرفه‌ای و پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان به وسیله حسابرسان را تعدیل می‌کند.

فرضیه پنجم پژوهش: رضایت شغلی رابطه بین رده سازمانی و پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان به وسیله حسابرسان را تعدیل می‌کند.

### روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نظر نوع پژوهش توصیفی است. برای تدوین متون و ادبیات پژوهش از مطالعات کتابخانه‌ای استفاده شده است. داده‌های مورد نیاز این پژوهش، به وسیله پرسش‌نامه جمع‌آوری و با استفاده از SPSS نسخه ۲۴، مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است.

سوال‌های پرسش‌نامه شامل دو بخش عمومی و اختصاصی است. سوال‌های بخش عمومی شامل ویژگی‌های عمومی پاسخ‌دهندگان اعم از عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بودن، رده سازمانی، سابقه کار در حرفه حسابرسی و میزان تحصیلات است. برای سوال‌های بخش اختصاصی نیز از پرسش‌نامه‌های استاندارد زیر استفاده شده است: ۱. کمتر از واقع گزارش کردن زمان: دونلی و همکاران [۱۲]، ۲. تعهد حرفه‌ای: کلاین، کوپر، مولی و سوانسون [۲۱] و رضایت شغلی: پوند و گیر [۲۴]. این پرسش‌نامه‌ها در چندین مرحله به منظور قابل اجرا بودن در ایران، به وسیله خبرگان بررسی و اصلاح شده است.

جامعه آماری این پژوهش را کمک حسابرسان، حسابرسان، حسابرس ارشد، سرپرست، سرپرست‌ارشد، مدیر و شریک مؤسسات حسابرسی و حسابرسان شاغل انفرادی عضو جامعه حسابداران رسمی تشکیل می‌دهد. از آن‌جا که آمار رسمی جامعه پژوهش در دسترس نیست، تعداد جامعه آماری نامشخص فرض شده است. هم‌چنین، برای محاسبه حجم نمونه از روش حداکثر خطا استفاده شده است [۲].

$$n = \frac{Z_{\alpha}^2 \times p(1-p)}{\epsilon^2} = \frac{(1.96)^2 \times 0.5(0.5)}{(0.5)^2} = 384$$

در این رابطه P برابر است با نسبت موفقیت در جامعه که چون مقدار آن در اختیار نیست برابر با ۰/۵ قرار داده شده است. در این پژوهش، سطح اطمینان برابر با  $1 - \alpha = 0.95$  در نظر گرفته شده است. هم‌چنین، مقدار  $Z_{\alpha/2}$  با توجه به جدول نرمال استاندارد برابر با ۱/۹۶ است. مقدار خطای قابل قبول ۰/۰۵ در نظر گرفته شده است. بنابراین، با توجه به رابطه بالا حجم نمونه ۳۸۴ نفر به دست آمد که در این پژوهش ۲۶۹ پرسش‌نامه مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. هم‌چنین، در این پژوهش برای

آزمون قابلیت اطمینان پرسش‌نامه از آلفای کرونباخ و روش دو نیمه‌کردن استفاده شده است که نتایج آن در جدول شماره ۱ نشان‌دهنده‌ی قابلیت اطمینان مناسب متغیرهای پژوهش است.

جدول ۱: نتایج آزمون آلفای کرونباخ و ضریب دو نیمه‌کردن

حوزه سؤال	آلفای کرونباخ	ضریب دو نیمه‌کردن
کمتر از واقع گزارش کردن زمان به وسیله حسابرس	۰/۸۱۵	۰/۷۸۷
تعهد حرفه‌ای	۰/۹۱۶	۰/۸۵۳
رضایت شغلی	۰/۸۸۸	۰/۸۷۵

#### متغیرهای پژوهش

هر یک از متغیرهای وابسته (کمتر از واقع گزارش کردن زمان)، مستقل (تعهد حرفه‌ای و رده سازمانی) و تعدیل‌کننده (رضایت شغلی) به صورت زیر محاسبه شده است. کمتر از واقع گزارش کردن زمان: مهم‌ترین رفتار ناکارآمد حسابرس است که از متوسط نمره سؤال‌های مربوط به بخش اول پرسش‌نامه (۴ سؤال) به دست می‌آید. دامنه آن برای هر آزمون‌شونده از ۱ تا ۷ است. تعهد حرفه‌ای: تعهد حرفه‌ای به فردی اشاره می‌کند که در طول فرآیندهای اجتماعی در راستای ارزش و هنجارهای حرفه کار می‌کند [۷] که از متوسط نمره سؤال‌های مربوط به بخش دوم پرسش‌نامه (۶ سؤال) به دست می‌آید. دامنه آن برای هر آزمون‌شونده از ۱ تا ۷ است. رده سازمانی: رده سازمانی حسابرس در مؤسسه است که به این صورت محاسبه می‌شود: کمک حسابرس = ۱، حسابرس = ۲، حسابرس ارشد = ۳، سرپرست = ۴، سرپرست‌ارشد = ۵، مدیر = ۶، شریک = ۷. رضایت شغلی: رضایت شغلی احساسات عاطفی است که افراد نسبت به شغل خود دارند [۹] که از متوسط نمره سؤال‌های مربوط به بخش سوم پرسش‌نامه (۶ سؤال) به دست می‌آید. دامنه آن برای هر آزمون‌شونده از ۱ تا ۵ است.

#### یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی: ویژگی‌های عمومی پاسخ‌دهندگان در جدول شماره ۲، بیانگر این موارد است: اول آن‌که، تعداد حسابرسان بر اساس این‌که عضو جامعه حسابداران رسمی ایران باشند یا نه، نشان می‌دهد که ۳۱/۶ (۶۸/۱۴٪ - ۱۰۰٪) درصد از حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران هستند، دوم آن‌که، ۶۲/۴ (۳۷/۱۶٪ - ۱۰۰٪) درصد از آزمودنی‌ها در رده‌های حسابرس ارشد، سرپرست، سرپرست‌ارشد، مدیر و شریک قرار دارند. سوم آن‌که، ۵۳/۵ (۴۶/۱۵٪ - ۱۰۰٪) درصد از اعضای نمونه این پژوهش، سابقه کار آنان در حرفه حسابرسی بیشتر از ۵ سال است. چهارم آن‌که، میزان تحصیلات آزمودنی‌ها بالاتر از کارشناسی است و هرم جمعیتی آنان در قاعده، بر کارشناسی ارشد متمرکز است (۶۱/۱٪). بنابراین، با توجه به مطالب بالا، به طور کلی ترکیب مناسبی از حسابرسان برای انجام این پژوهش انتخاب شده و آزمودنی‌ها از صلاحیت کافی برای پاسخ به سوال‌های پرسش‌نامه برخوردار

تأثیر تعهد حرفه‌ای و رده سازمانی بر پذیرش کمتر از واقع گزارشکردن... ۱۱.

هستند. نتایج آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول شماره ۳ ارائه شده است. این اعداد نشان می‌دهد که حسابرسان کمتر از واقع گزارش کردن زمان کار خود را تا حدودی می‌پذیرند و تعهد حرفه‌ای بالایی نسبت به حرفه حسابرسی دارند زیرا در طیف ۷ گزینه‌ای لیکرت، متغیر کمتر از واقع گزارش کردن زمان نزدیک به میانگین «۴» (۳/۰۳۴۴) و تعهد حرفه‌ای بالاتر از میانگین «۴» (۵/۶۱۵۲) است. رضایت شغلی نیز با میانگین ۳/۳۸۶۸ در طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت، به طور متوسط، بیانگر این است که حسابرسان رضایت شغلی دارند.

جدول ۲: ویژگی‌های عمومی آزمودنی‌ها

ردیف	شرح سؤال	فراوانی	درصد فراوانی	درصد تجمعی
۱	عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بودن	۸۵	۳۱/۶	۳۱/۶
		۱۸۴	۶۸/۴	۱۰۰
۲	کمک حسابرس	۲۶	۹/۷	۹/۷
	حسابرس	۷۵	۲۷/۹	۳۷/۶
	حسابرس ارشد	۴۱	۱۵/۲	۵۲/۸
	سرپرست	۳۴	۱۲/۶	۶۵/۴
	سرپرست ارشد	۲۰	۷/۴	۷۲/۸
	مدیر	۳۴	۱۲/۶	۸۵/۴
	شریک	۳۹	۱۴/۵	۱۰۰
	رده سازمانی			
۳	کمتر از ۵ سال	۱۲۰	۴۶/۵	۴۶/۵
	از ۶ تا ۹ سال	۵۵	۲۱/۳	۶۷/۸
	از ۹ تا ۱۴ سال	۲۹	۱۱/۳	۷۹/۱
	از ۱۴ تا ۲۰ سال	۱۵	۵/۸	۸۴/۹
	بالاتر از ۲۰ سال	۳۹	۱۵/۳	۱۰۰
۴	کارشناسی	۷۲	۲۷/۴	۲۷/۴
	کارشناسی ارشد	۱۶۱	۶۱/۱	۸۸/۵
	دکتری	۳۰	۱۱/۵	۱۰۰
میزان تحصیلات				

جدول ۳: آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرهای پژوهش	تعداد	دامنه	کمینه	بیشینه	میانگین	انحراف معیار
کم گزارش دهی زمان	۲۶۹	۵	۱	۶	۳/۰۳۴۴	۱/۴۲۴۸۸
تعهد حرفه‌ای	۲۶۹	۶	۱	۷	۵/۶۱۵۲	۱/۰۸۴۵
رضایت شغلی	۲۶۸	۴	۱	۵	۳/۳۸۶۸	۰/۸۰۵۸۷

## آمار استنباطی

ضریب همبستگی پیرسون: همان‌طور که نتایج مندرج در جدول شماره ۴ نشان می‌دهد، بین تعهد حرفه‌ای، رده سازمانی و رضایت شغلی با پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان به وسیله حسابرسان رابطه منفی و معناداری وجود دارد. بنابراین، فرضیه‌های اول، دوم و سوم پژوهش تأیید می‌شود. در ادامه با استفاده از رگرسیون سلسله مراتبی فرضیه‌های چهارم و پنجم پژوهش مورد آزمون قرار می‌گیرد.

جدول ۴: همبستگی متغیرهای مستقل با پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان

متغیرهای مستقل	کمتر از واقع گزارش کردن زمان
تعهد حرفه‌ای	ضریب همبستگی پیرسون
	سطح معناداری
	تعداد
رده سازمانی	ضریب همبستگی پیرسون
	سطح معناداری
	تعداد
رضایت شغلی	ضریب همبستگی پیرسون
	سطح معناداری
	تعداد

\* و \* به ترتیب نشان‌دهنده معناداری در سطح ۰.۱٪ و ۰.۵٪

آزمون فرضیه چهارم پژوهش: برای آزمون فرضیه چهارم پژوهش، «رضایت شغلی رابطه بین تعهد حرفه‌ای و پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان به وسیله حسابرسان را تعدیل می‌کند» از الگوی شماره ۱ به شرح زیر استفاده شده است.

$$\text{ACCEPT-URT} = B_0 + B_1 \text{ PC} + B_2 \text{ JS} + B_3 \text{ PC} * \text{ JS} \quad (1)$$



تأثیر تعهد حرفه‌ای و رده سازمانی بر پذیرش کمتر از واقع گزارشکردن... ۱۳.

پس از آن که متغیرهای الگو محاسبه شد، از روش رگرسیون چندگانه سلسله‌مراتبی برای آزمون فرضیه چهارم پژوهش استفاده شد که نتایج حاصل از این آزمون در جدول‌های شماره‌های ۵ و ۶ ارائه شده است.

جدول ۵: خلاصه نتایج آزمون فرضیه چهارم

الگو	ضریب همبستگی	ضریب تعیین تعدیل شده	تغییرات ضریب همبستگی	تغییرات آماری			دوربین - واتسون	تغییرات سطح معناداری
				تغییرات F آماره	درجه آزادی ۱	درجه آزادی ۲		
۱	۰/۲	۰/۰۳۳	۰/۰۴	۵/۴۳۵	۲	۲۶۲		۰/۰۰۵
۲	۰/۳۴۱	۰/۱۳۶	۰/۰۷۷	۲۲/۶۸۴	۱	۲۶۱	۱/۸۹۴	۰/۰۰۰

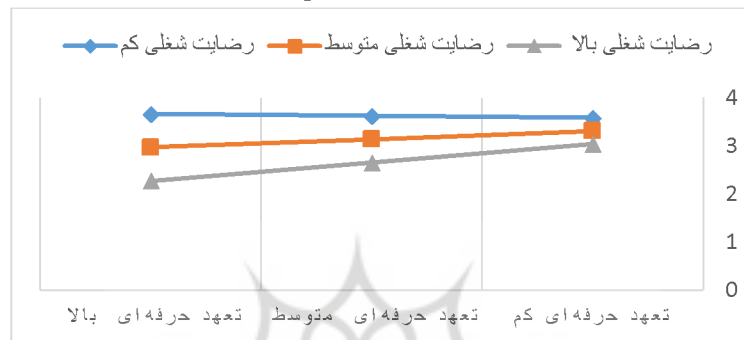
جدول ۶: نتایج ضرایب معادله رگرسیون برای فرضیه چهارم

الگو	ضرایب استاندارد نشده		ضرایب استاندارد شده	آماره t	عامل تورم واریانس	سطح معناداری
	بتا	انحراف معیار				
۱	عدد ثابت	۲/۲۹۸	۰/۲۵۲	۹/۱۳۱		۰/۰۰۰
	رضایت شغلی	-۲/۲۷۸	۰/۱۸۵۲	-۲/۷۶۱	۱/۲۸۵	۰/۰۰۶
	رده سازمانی	-۰/۴۵۶	۱/۵۷۳	-۰/۰۲	۱/۲۸۵	۰/۷۷۲
۲	عدد ثابت	۰/۳۹۳	۰/۴۶۸	۰/۸۴		۰/۴۰۲
	رضایت شغلی	-۷/۹۷۹	۱/۴۳۶	-۵/۵۵۷	۴/۲۱۳	۰/۰۰۰
	رده سازمانی	-۱۱/۳۵۴	۲/۷۴۲	-۴/۱۴	۴/۲۲۹	۰/۰۰۰
	س.م.ر.ش	-۲۸/۸۹۲	۶/۰۶۶	-۰/۱۸۶	۹/۶۳۷	۰/۰۰۰

بر اساس جدول شماره ۵ ضریب همبستگی در الگوی ۱ (۰/۲۰۰) با ضریب همبستگی در الگوی ۲ (۰/۳۴۱) تفاوت معناداری دارد. همچنین، در جدول شماره ۶ ضریب متغیر تعدیل کننده نیز در سطح معنادار است. به عبارت دیگر، بر اساس سطح معناداری الگوی ۲ که کمتر از ۰/۰۱ (۰/۰۰۰) است، فرضیه چهارم پژوهش تأیید می‌شود. رضایت شغلی می‌تواند رابطه بین کمتر از واقع گزارش کردن زمان و تعهد حرفه‌ای را تعدیل کند. همچنین، برای تجزیه و تحلیل بهتر اثر متغیر تعدیل کننده، با استفاده از اطلاعات گردآوری شده به وسیله فرآیند ماکرو در spss نسخه ۲۴، نمودار شماره ۱ در

excel نسخه ۲۰۱۶ طراحی شده است. بر اساس نمودار شماره ۱، تعهد حرفه‌ای بالای حسابرسان به همراه رضایت شغلی بالای آنان باعث می‌شود که حسابرسان کمترین انگیزه را برای گزارش کمتر از واقع زمان کار خود داشته باشند. به عبارت دیگر، با افزایش رضایت شغلی حسابرسان، رابطه منفی بین تعهد حرفه‌ای و پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان به وسیله حسابرسان قوی‌تر می‌شود.

نمودار ۱: اثر تعاملی



آزمون فرضیه پنجم پژوهش: برای آزمون فرضیه پنجم پژوهش، «رضایت شغلی رابطه بین رده سازمانی و پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان به وسیله حسابرسان را تعدیل می‌کند» از الگوی شماره ۲ به شرح زیر استفاده شده است.

$$\text{ACCEPT-URT} = B_0 + B_1 \text{PO} + B_2 \text{JS} + B_3 \text{PO} * \text{JS} \quad (2)$$

پس از آن که متغیرهای الگو محاسبه شد، از روش رگرسیون چندگانه سلسله‌مراتبی برای آزمون فرضیه پنجم پژوهش استفاده شد که نتایج حاصل از این آزمون در جدول‌های شماره‌های ۷ و ۸ ارائه شده است.

جدول ۷: خلاصه نتایج آزمون فرضیه پنجم

تغییرات سطح معناداری	دوربین-واتسون	تغییرات آماری			تغییرات ضریب همبستگی	ضریب تعیین تعدیل شده	ضریب همبستگی	الگو
		درجه آزادی ۲	درجه آزادی ۱	تغییرات آماره F				
۰/۰۰۰		۲۶۵	۲	۱۴/۴۱	۰/۰۹۸	۰/۰۹۱	۰/۳۱۳	۱
۰/۱۵۸	۱/۹۴۴	۲۶۴	۱	۲/۰۰۸	۰/۰۰۷	۰/۰۹۵	۰/۳۲۴	۲

جدول ۸: نتایج ضرایب معادله رگرسیون برای فرضیه پنجم

سطح معناداری	عامل تورم واریانس	آماره t	ضرایب استاندارد		الگو	
			شده	نشده		
			بتا	انحراف معیار	بتا	
۰/۰۰۰		۱۳/۴۳۶		۰/۳۷	۴/۹۷۴	عدد ثابت
۰/۰۰۰	۱/۰۴۱	-۴/۷۲۹	-۰/۲۸۱	۰/۱۰۵	-۰/۴۹۸	رضایت شغلی
۰/۱۲۲	۱/۰۴۱	-۱/۵۵۲	-۰/۰۹۲	۰/۰۴۳	-۰/۰۶۶	رده سازمانی
۰/۰۰۰		۵/۳۵۹		۰/۷۵۴	۴/۰۴۲	عدد ثابت
۰/۳۰۲	۴/۵۱۱	-۱/۰۳۳	-۰/۱۲۸	۰/۲۱۹	-۰/۲۲۶	رضایت شغلی
۰/۳۰۲	۲۰/۹۳۲	۱/۰۳۵	۰/۲۷۶	۰/۱۹	۰/۱۹۷	رده سازمانی
۰/۱۵۸	۲۷/۶۵۵	-۱/۴۱۷	-۰/۴۳۴	۰/۰۵۳	-۰/۰۷۵	ر*ر.ش

بر اساس جدول شماره ۷ ضریب همبستگی در الگوی ۱ (۰/۳۱۳) با ضریب همبستگی در الگوی ۲ (۰/۳۲۴) تفاوت معناداری ندارد. همچنین، در جدول شماره ۸ ضریب متغیر تعدیل‌کننده نیز در سطح ۰/۰۵ معنادار نیست. به عبارت دیگر، بر اساس سطح معناداری الگوی ۲ که بیشتر از ۰/۰۵ (۰/۱۵۸) است، رضایت شغلی نمی‌تواند رابطه بین کمتر از واقع گزارش کردن زمان و رده سازمانی را تعدیل کند. بنابراین، فرضیه پنجم پژوهش رد می‌شود.

#### نتیجه‌گیری و پیشنهادها

کمتر از واقع گزارش کردن زمان به وسیله حسابرس رفتاری غیراخلاقی است که کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد و تبعات منفی زیان‌باری را برای مؤسسات و حرفه حسابرسی به دنبال دارد. از این رو، این پژوهش به دنبال شناسایی عوامل اثرگذار بر کاهش پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان به وسیله حسابرس است.

نتیجه آزمون فرضیه اول پژوهش بیانگر این است که حسابرسانی که از تعهد حرفه‌ای بالایی برخوردارند، تلاش می‌کنند تا وظایف خود را به درستی انجام داده و در راه موفقیت حرفه حسابرسی گام بردارند. همچنین، آنان از انجام فعالیت‌هایی که برای حرفه حسابرسی مضر باشد و کیفیت حسابرسی را کاهش دهد (به عنوان نمونه، کمتر از واقع گزارش کردن زمان به وسیله حسابرس)، خودداری می‌کنند. نتیجه این فرضیه با نتایج پژوهش‌های الیاس [۱۶] و هیردا و مارتین [۱۸] سازگار است. نتیجه آزمون فرضیه دوم پژوهش نشان می‌دهد که رده سازمانی حسابرس با پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان به وسیله حسابرس در سطح ۹۵ درصد رابطه منفی و معناداری دارد. نتیجه این فرضیه با نتایج

پژوهش‌های کیلی و سیلر [۲۱] و دونلی و همکاران [۱۴] سازگار است. نتیجه آزمون فرضیه سوم پژوهش، نشان می‌دهد که رضایت شغلی بالا باعث می‌شود که حسابرسان کار خود را به نحو درست و از روی حس خشنودی انجام دهد و از آنجا که وی به شغل خودش وابسته است و به آن اهمیت می‌دهد، از انجام کارهایی که باعث ضرر رساندن به شغلش می‌شود، پرهیز می‌کند. نتیجه این فرضیه با نتیجه پژوهش الشبیل [۶] سازگار است. نتیجه آزمون فرضیه چهارم پژوهش که برای اولین بار در پژوهش‌های داخلی و خارجی مورد آزمون قرار گرفت، نشان می‌دهد که رضایت شغلی حسابرسان می‌تواند رابطه بین تعهد حرفه‌ای و کمتر از واقع گزارش کردن زمان را تعدیل کند. به عبارت دیگر، تعهد حرفه‌ای بالای حسابرسان به همراه رضایت شغلی بالای آنان باعث می‌شود که حسابرسان کمترین انگیزه را برای گزارش کمتر از واقع زمان کار خود داشته باشند. به عبارت دیگر، با افزایش رضایت شغلی حسابرسان، رابطه منفی بین تعهد حرفه‌ای و پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان به وسیله حسابرسان قوی‌تر می‌شود. همچنین، نتیجه آزمون فرضیه پنجم پژوهش، که برای اولین بار در پژوهش‌های داخلی و خارجی مورد آزمون قرار گرفت، نشان می‌دهد که رضایت شغلی حسابرسان نمی‌تواند رابطه بین رده سازمانی و کمتر از واقع گزارش کردن زمان را تعدیل کند.

مخاطب اصلی پژوهش حاضر مؤسسات حسابرسی است که در این راستا پیشنهادهای زیر ارائه می‌شود:

۱. با توجه به نقش تعهد حرفه‌ای بر کاهش پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان به وسیله حسابرسان (نتیجه حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش)، مؤسسات حسابرسی اقدام به شناسایی عواملی کنند که منجر به افزایش تعهد حرفه‌ای حسابرسان شود؛ با افزایش تعهد حرفه‌ای، حسابرسان بیشتر تمایل خواهند داشت ساعت کار واقعی خود را گزارش کنند (به عنوان نمونه، درآمد، فرهنگ و اعتقادات مذهبی).

۲. با توجه به رابطه رضایت شغلی و پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان به وسیله حسابرسان (نتیجه حاصل از آزمون فرضیه سوم پژوهش)، پیشنهاد می‌شود مؤسسات حسابرسی زمینه‌ای را ایجاد کنند که منجر به افزایش رضایت شغلی حسابرسان شود (به عنوان نمونه، تعامل با سرپرستان، شرایط کاری، نحوه‌ی تعامل و ارتباط با همکاران، پیشرفت و امکان پذیر بودن رشد و ارتقاء از جمله عواملی هستند که به گفته هرزبرگ باعث افزایش رضایت شغلی می‌شود) و ۳. تمام برنامه‌ها و راه‌هایی را که در بندهای ۱ و ۲ به مؤسسات حسابرسی پیشنهاد شده، با توجه به این که کمتر از واقع گزارش کردن زمان در رده‌های پایین‌تر حسابرسی نیز شایع‌تر است و برای این که این برنامه‌ها برای مؤسسات حسابرسی مقرون به صرفه باشد، پیشنهاد می‌شود که در رده‌های پایین‌تر مؤسسات حسابرسی نیز بندهای مزبور اجراء شود. همچنین، موارد زیر نیز به پژوهشگران برای انجام پژوهش‌های آینده توصیه می‌شود: ۱. بررسی تأثیر سبک‌های رهبری بر پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان به وسیله حسابرسان و ۲. بررسی منبع کنترل بر خاتمه زودتر از موعد رویه‌های حسابرسی.

## فهرست منابع

۱. رویایی، رمضانعلی، و مظفر، حسین، (۱۳۸۷)، "بررسی تناسب و سازگاری ساختار سازمانی (رسمیت، تمرکز و پیچیدگی) با اهداف راهبردی در سازمان صدا و سیما و ارائه الگوی مناسب"، *مجله مدیریت*، ۱۹ (۲)، دانشگاه آزاد اسلامی، ۳۱-۴۰.
۲. صفری‌بیدسکان، سعید، نصراللهی، محمدحسین، (۱۳۹۴)، "حضور همزمان حسابرسان در سمت بازرسی قانونی و حسابرس شرکت‌ها افزایش مخاطرات اخلاقی یا افزایش کیفیت حسابرسی"، *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، انجمن حسابداری ایران، ۵ (۱۹)، ۹۶-۱۱۴.
۳. نیکخواه‌آزاد، علی، (۱۳۷۹)، *بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی: نشریه شماره ۱۲۱*، تهران، انتشارات سازمان حسابرسی.
۴. هوشمند، عبدالمجید، (۱۳۹۲)، *بررسی دیدگاه حسابرسان ارشد در خصوص تأثیر رهبری صحیح و فرهنگ اخلاقی سازمان بر رفتار غیرعادی آنان*، رساله دکتری، دانشگاه شیراز.
5. Akers, M. D., Horngren, C. T., & Eaton, T. V. (1998). Underreporting chargeable time: A continuing problem for public accounting firms. *Journal of Applied Business Research*, 15(1), 13-20.
6. Al-Shbiel, S. O. (2016). An examination the factors influence on unethical behaviour among jordanian external auditors: job satisfaction as a mediator. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 6(3), 285-296.
7. Andreas, C. (2016). **Interaction between time budget pressure and professional commitment toward underreporting of time behavior (91-98)**. 73rd global conference on business and social since-2015, kuala lumpur, Malaysia. <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1877042816300490/pdf?md5=3a1c84a812089b406972542bb6eb1ee&pid=1-s2.0-S1877042816300490-main.pdf>, [20 April, 2017].
8. Aranya, N., Pollock, J., & Amernic, J. (1981). An examination of professional commitment in public accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 6 (4), 271-280.
9. Babalola, S. S. (2016). The effect of leadership style, job satisfaction and employee-supervisor relationship on job performance and organizational commitment. *Journal of Applied Business Research*, 32 (3), 935-946.
10. Bryan, D. O., Quirin, J. J., & Donnelly, D. P. (2011). Locus of control and dysfunctional audit behavior. *Journal of Business & Economics Research*, 3(10), 9-14.
11. Daryanto, E. (2014). Individual characteristics, job characteristics, and career development: A study on vocational school teachers' satisfaction in indonesia. *American Journal of Educational Research*, 2 (8), 698-702.
12. Donnelly, D. P., J. J. Quirin, and D. O'Bryan. (2003). Auditor acceptance of dysfunctional audit behavior: An explanatory model using auditors' personal characteristics. *Behavioral Research in Accounting*, 15 (1), 87-110.

13. Donnelly, D. P., Quirin, J. J., & O'Bryan, D. (2011). Attitudes toward dysfunctional audit behavior: The effects of locus of control, organizational commitment, and position. **Journal of Applied Business Research**, 19(1), 95-108.
14. Dormann, C., & Zapf, D. (2001). Job satisfaction: A meta-analysis of stabilities. **Journal of Organizational Behavior**, 22 (5), 483-504.
15. Elias, S. M. (2009). Employee commitment in times of change: Assessing the importance of attitudes toward organizational change. **Journal of Management**, 35 (1), 37-55.
16. Giffords, E. D. (2003). An examination of organizational and professional commitment among public, not-for-profit, and proprietary social service employees. **Administration in Social Work**, 27 (3), 5-23.
17. Herda, D. N., & Martin, K. A. (2016). The effects of auditor experience and professional commitment on acceptance of underreporting time: A moderated mediation analysis. **Current Issues in Auditing**, 10(2), 14-27.
18. Hong, S. C. (1999). **Factors influencing job satisfaction of government secondary school teachers in the district of petaling**. (Selangor, Universiti Putra Malaysia, Malaysia). <http://psasir.upm.edu.my/9171/>, [28 April 2017].
19. Kannan, R., & Pillai, M. P. (2008). An examination on the professional commitment of engineering college teachers. **International Business Management**, 2 (6), 218-224.
20. Kelley, T., & Seller, R. E. (1982). Auditor stress and time budgets. **The CPA Journal**, 52 (12), 24-38.
21. Klein, H. J., Cooper, J. T., Molloy, J. C., & Swanson, J. A. (2014). The assessment of commitment: Advantages of a unidimensional, target-free approach. **Journal of Applied Psychology**, 99 (2), 222.
22. Lachman, R., & Aranya, N. (1986). Evaluation of alternative models of commitments and job attitudes of professionals. **Journal of Organizational Behavior**, 7 (3), 227-243.
23. Lightener, S. M., Leisenring, J. J., & Winters, A. J. (1983). Underreporting chargeable time: Its effects on client billing, future budget preparation and staff evaluation and scheduling. *Journal of Accountancy*, 155 (1), 52-66.
24. Pond, S. B., & Geyer, P. D. (1991). Differences in the relation between job satisfaction and perceived work alternatives among older and younger blue-collar workers. **Journal of Vocational Behavior**, 39 (2), 251-262.
25. 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.
26. Sinclair, C., Dowson, M., & McInerney, D. M. (2006). Motivations to teach: Psychometric perspectives across the first semester of teacher education. **Teachers College Record**, 108 (6), 11-32.


27. Tewksbury, R., & Higgins, G. E. (2006). Prison staff and work stress: The role of organizational and emotional influences. **American Journal of Criminal Justice**, 30 (2), 247-266.

سایت رسمی [www.iaaaas.com](http://www.iaaaas.com)

تلفکس ۴۴۸۴۴۷۰۵ – ۴۴۸۴۴۹۷۵

پست الکترونیک [iranianiaa@yahoo.com](mailto:iranianiaa@yahoo.com)

سایت انجمن حسابداری ایران [www.iraniaana.com](http://www.iraniaana.com)



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی



## **Effect of Professional Commitment and Organizational position on the Acceptance of Underreporting the Time by Auditor: Regarding to the Moderator Role of Job Satisfaction**

**Gholamhosein Mahdavi (PhD)<sup>1</sup>**

Ph.D, Professor of Accounting, Shiraz University, Shiraz, Iran

**Reza Zamani<sup>2</sup> ©**

M.Sc. Student in Accounting, Shiraz University, Shiraz, Iran.

(Received: 24 February 2018; Accepted: 26 May 2018)

In the auditing environment, the pressure to underreport time can decrease the auditing quality and it is referred to as an ethical dilemma. The purpose of this paper is to investigate the effect of professional commitment and organizational position on the acceptance of underreporting the time by auditor: regarding to the moderator role of job satisfaction. The required data have been collected through 269 employees of the audit firms and individual accountants of members of Iranian Association of Certified Public Accountants by a questionnaire in 1396 and analyzed using SPSS version 24 software. The results of the research show that there is a negative and significant relationship between professional commitment, organizational position and job satisfaction with acceptance of underreporting the time by auditor. Also, the high professional commitment of auditors, together with their high job satisfaction, makes auditors have the least incentive to report less than their actual time of work. Therefore, according to the results of the research, the chief executive officer of the audit firms should measure the professional commitment and job satisfaction of their employees and supervise the work of employees with less professional commitment and lower job satisfaction to their audit profession and job, Provide a context for improving their commitment and job satisfaction (e.g., increase revenue and how to interact with the supervisor).

**Keywords:** Underreporting The Time by Auditor, Professional Commitment, Organizational Position, Job Satisfaction.

---

<sup>1</sup> ghmahdavi@rose.shirazu.ac.ir

<sup>2</sup> r.zamani92@yahoo.com © (Corresponding Author)