

The Effect of Individual and Organizational Characteristics on Acceptance of Underreporting Time by Auditor

Gholamhossein Mahdavi

Prof., Department of Accounting, Faculty of Economics, Management and Social Sciences, Shiraz University, Shiraz, Iran. E-mail: ghmahdavi@rose.shirazu.ac.ir

Reza Zamani

*Corresponding author, Msc., Department of Accounting, Faculty of Economics, Management and Social Sciences, Shiraz University, Shiraz, Iran. E-mail: r.zamani92@yahoo.com

Abstract

Objective: The purpose of this paper is to investigate the effect of individual and organizational characteristics on the acceptance of underreporting time by the auditor which can be used to negotiate the fees of auditors with customers, Distorting budget time, Assessing the effectiveness of auditing and finally audit quality has a negative impact.

Methods: This research is an applied research in terms of purpose and is a descriptive survey research. The required data of this study were collected and analyzed by a questionnaire completed by 269 employees of the audit firms of the members of Iranian Association of Certified Public Accountants.

Results: The results of the research show that there is a negative and significant relationship between leadership style of considerations, structure leadership style, internal locus of control and auditor experience with acceptance of underreporting time and there is a positive and significant relationship between the external locus of control and non-members Auditors Iranian Association of Certified Public Accountants with acceptance of underreporting time. Also, there was no relationship between education degree with acceptance of underreporting time.

Conclusion: Based on the results of the research, it is suggested to audit firms to conduct a leadership style of considerations and structure at the Institute, and to work on auditors who do not have control over the events and attribute success to external factors, such as odds, as well as to lesser experience and have more supervision.

Keywords: Acceptance of underreporting time, Audience experience, Consideration leadership style, Locus of control, Structure leadership style.

Citation: Mahdavi, Gh., & Zamani, R. (2018). The Effect of Individual and Organizational Characteristics on Acceptance of Underreporting Time by Auditor. *Accounting and Auditing Review*, 25(4), 555-570. (in Persian)

Accounting and Auditing Review, 2018, Vol. 25, No.4, pp. 555-570

DOI: 10.22059/acctgrev.2019.247546.1007767

Received: January 07, 2018; Accepted: July 27, 2018

© Faculty of Management, University of Tehran

تأثیر ویژگی‌های فردی و سازمانی بر پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان از جانب حسابرس

غلامحسین مهدوی

استاد، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران. رایانامه:
ghmahdavi@rose.shirazu.ac.ir

رضا زمانی

* نویسنده مسئول، کارشناس ارشد، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران.
رایانامه: r.zamani92@yahoo.com

چکیده

هدف: هدف این پژوهش بررسی ویژگی‌های فردی و سازمانی بر پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان از جانب حسابرس است که می‌تواند بر مذاکرات دستمزد حسابرسان با مشتریان، تحریف زمان بودجه، ارزیابی اثربخش بودن حسابرسی و سرانجام، کیفیت حسابرسی تأثیر منفی داشته باشد.

روش: این پژوهش از حیث هدف کاربردی است و در دسته پژوهش‌های پیمایشی - توصیفی قرار می‌گیرد. داده‌های مورد نیاز با استفاده از پرسشنامه تکمیل شده به وسیله ۲۶۹ نفر از کارکنان مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل شده است.

یافته‌ها: نتایج پژوهش نشان می‌دهد بین سبک رهبری ملاحظات، سبک رهبری ساختار، منبع کنترل درونی و تجربه حسابرس با پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان، رابطه منفی و معناداری برقرار است و بین منبع کنترل بیرونی و حسابرسان غیرعضو جامعه حسابداران رسمی ایران با پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین، بین میزان تحصیلات با پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان رابطه‌ای مشاهده نشد.

نتیجه‌گیری: بر اساس نتایج پژوهش، به مؤسسه‌های حسابرسی پیشنهاد می‌شود که سبک رهبری ملاحظات و ساختار را در مؤسسه اجرا کنند و بر کار حسابرسی که باوری به کنترل رویدادها ندارند، موفقیت را به عوامل بیرونی مانند شانس نسبت می‌دهند و از تجربه کمتری برخوردارند، نظارت بیشتری داشته باشند.

کلیدواژه‌ها: پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان، تجربه حسابرس، سبک رهبری ساختار، سبک رهبری ملاحظات، منبع کنترل.

استناد: مهدوی، غلامحسین؛ زمانی، رضا (۱۳۹۷). تأثیر ویژگی‌های فردی و سازمانی بر پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان از جانب حسابرس. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۵(۴)، ۵۵۵-۵۷۰.

فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۳۹۷، دوره ۲۵، شماره ۴، صص. ۵۵۵-۵۷۰

DOI: 10.22059/acctgrev.2019.247546.1007767

دریافت: ۱۳۹۶/۱۰/۱۷، پذیرش: ۱۳۹۷/۰۵/۰۵

© دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

مقدمه

برخی از پژوهشگران (ویور، تروینو و کوکران^۱، ۱۹۹۹) راه موفقیت سازمان‌ها و مؤسسات را در تدوین و به اجرا گذاشتن سیاست‌های اخلاقی خوب می‌دانند. بر اساس اعتقاد آنها باید برای شرکت‌ها و مؤسسات با اخلاق خوب، هرگونه تلاشی انجام شود و سیاست‌های اخلاقی خوب برای پیشرفت سازمان تدوین و اجرا شوند. در حرفه حسابرسی نیز بر رعایت اخلاق تأکید شده، به طوری که در آیین رفتار حرفه‌ای به این موضوع اشاره شده که حسابدار حرفه‌ای باید قوانین و مقررات را رعایت کند و از انجام اعمالی که حرفه را بی‌اعتبار می‌کند، بپرهیزد (آیین رفتار حرفه‌ای، ۱۳۹۷). بنابراین، برای اینکه حسابرسی به‌نحو مطلوبی انجام شود، حسابرسان بتوانند، وظایف خود را به‌خوبی انجام دهند و رفتارهای غیراخلاقی خود را که باعث کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود، به حداقل برسانند (هوشمند، ۱۳۹۲)، ضروری است عوامل مؤثر بر کاهش کیفیت حسابرسی بررسی و شناسایی شود. در این خصوص، کمتر از واقع گزارش کردن زمان^۲ از جانب حسابرس نوعی رفتار غیراخلاقی و کاهنده کیفیت حسابرسی تلقی می‌شود. به بیان دیگر، یکی از معضلات اخلاقی در حسابرسی، اشتباه گزارش کردن ساعت کار واقعی از جانب حسابرسان، مبنایی برای تنظیم بودجه است. کمتر از واقع گزارش کردن زمان از جانب حسابرسان هنگامی رخ می‌دهد که حسابرس کار حسابرسی را در زمان شخصی خود انجام داده و این زمان را گزارش نمی‌کند و انگیزه انجام این کار جلوگیری از افزایش زمان بودجه شده است (رود^۳، ۱۹۷۸). کمتر از واقع گزارش کردن زمان از جانب حسابرس، تبعات منفی زیان‌باری به‌همراه دارد. عواقب منفی فردی آن شامل اثر روی حسابرسان برای ارائه بودجه‌های ساختگی در سال‌های بعد، انگیزه و روحیه پایین‌تر، ائتلاف زمان یا پرداخت برای اضافه‌کاری بوده و برای مؤسسات حسابرسی شامل بودجه‌های سخت‌گیرانه‌تر و افزایشی است که به ارائه اطلاعات نادرست مدیریت برای برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری، ائتلاف درآمدهای مؤسسه، اثر روی گردش معاملاتی و اثر بالقوه روی کیفیت کار حسابرسی منجر شده است (اسوینی و پیرس^۴، ۲۰۰۶). بنابراین مشاهده می‌شود بررسی عوامل اثرگذار بر پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان از جانب حسابرس از اهمیت کافی برخوردار است. از جمله عوامل مؤثر بر پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان می‌توان به سبک رهبری ملاحظات و ساختار^۵ به‌عنوان اثری پویا در طول تعامل افراد با سازمان اشاره کرد. طبق پژوهش‌های گذشته (الشبیل^۶، ۲۰۱۶) سبک‌های رهبری ملاحظات و ساختار با رفتار غیراخلاقی (ناکارآمد) حسابرس در ارتباط است. افزون بر سبک رهبری که می‌تواند بر پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان از جانب حسابرس اثر بگذارد، در پژوهش‌های انجام‌شده همبستگی معناداری بین منبع کنترل - که مفهوم آن نشان می‌دهد شخص تا چه اندازه باور دارد بر شرایط خود مؤثر بوده و روی آن کنترل دارد - و توانایی کارکنان برای استفاده از فریب/ دستکاری مشاهده شده است، در حوزه حسابرسی، فریب/ دستکاری به رفتارهای ناکارآمد حسابرس منجر می‌شود، رفتاری که حسابرس را قادر می‌سازد برای تحقق بخشیدن به هدف‌های خود فرایند حسابرسی را دستکاری کند (الشبیل، ۲۰۱۶). یکی دیگر از عوامل اثرگذار بر پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان از جانب حسابرس، تجربه و میزان تحصیلات آنها است. با توجه به اینکه حسابرسان با افزایش میزان تجربه و تحصیلات از دانش و اطلاعات بیشتری برخوردار

1. Weaver, Treviño & Cochran

3. Rhode

5. Consideration and structure leadership style

2. Underreporting time

4. Sweeney & Pierce

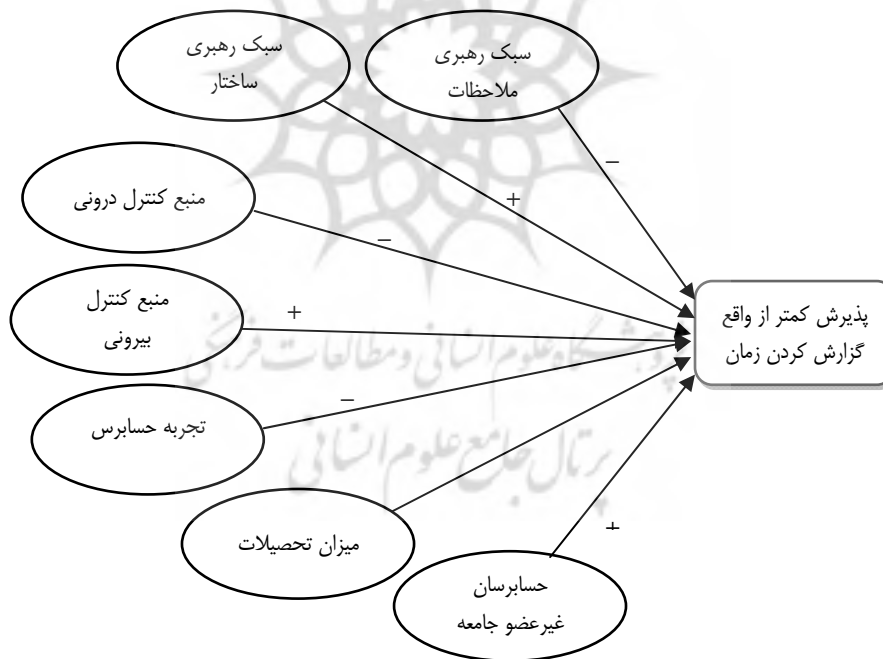
6. Al-Shbiel

می‌شوند، انتظار می‌رود آگاهی بیشتری نسبت به تبعات زیان‌بار کمتر از واقع گزارش کردن زمان کسب داشته و از انجام آن خودداری کنند.

با توجه به مطالب بالا، مسئله اصلی این پژوهش که در پژوهش‌های داخلی به‌طور مستقیم به آن پرداخته نشده، این است که آیا بین ویژگی‌های فردی و سازمانی حسابرسان با پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان توسط آنان رابطه‌ای وجود دارد؟ این پژوهش هدف‌هایی مانند کمک به رشد و توسعه دانش حسابرسی از طریق بهبود کیفیت حسابرسی و کمک به مؤسسات حسابرسی در بودجه‌بندی مناسب سال آینده، مذاکره مناسب با مشتریان در رابطه با دستمزد، تصمیم‌گیری مناسب در رابطه با تخصیص منابع، ارزیابی مناسب رویکرد جاری حسابرسی، جلوگیری از ارزیابی نادرست کارکنان و جلوگیری از کاهش درآمد مؤسسه و در نتیجه کمک به حسابرسان از طریق ارتقای روحیه و سرانجام افزایش بهره‌وری کار آنان را دنبال می‌کند.

بسط تئوری

شکل ۱ الگوی نظری پژوهش را نشان می‌دهد. در بخش‌های بعدی رابطه بین متغیرها و فرضیه‌های پژوهش و آزمون آنها در قالب معادلات ساختاری تشریح می‌شود.



شکل ۱. الگوی نظری پژوهش

مبانی نظری و پیشینه تجربی

کمتر از واقع گزارش کردن زمان

از جمله رفتارهای غیرعادی حسابرسی می‌توان به کمتر از واقع گزارش کردن زمان، از جانب حسابرسان اشاره کرد که رفتار ناکارآمدی محسوب می‌شود. در محیط حسابرسی، فشار برای کمتر از واقع گزارش کردن زمان می‌تواند کیفیت

حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد که نوعی معضل اخلاقی شمرده می‌شود (پایکرد، سامرز و وود^۱، ۲۰۱۴). به بیان دیگر، یکی از معضلات اخلاقی در حسابرسی، اشتباه گزارش کردن ساعت کار واقعی از جانب حسابرسان به‌عنوان مبنایی برای تنظیم بودجه است.

کمتر از واقع گزارش کردن زمان هنگامی رخ می‌دهد که بیش از بودجه زمانی صرف انجام عملیات حسابرسی شده اما زمان واقعی به‌منظور رعایت بودجه زمانی کمتر گزارش می‌شود (مهرانی و نعیمی، ۱۳۸۲). برای کمتر از واقع گزارش کردن زمان، دلایل گوناگونی از قبیل پیچیدگی کار، ایجاد مشکل از جانب مشتری و ناکارآمدی حسابرس یا بودجه غیرواقعی، بیان شده است (کامینز^۲، ۱۹۷۸ و لایتنر، لایسرینگ و وینترز^۳، ۱۹۸۳). کمتر از واقع گزارش کردن زمان در سطح حسابرسان و مؤسسات حسابرسی، تبعات زیان‌باری از قبیل استفاده مؤسسات حسابرسی از زمان گزارش شده برای آماده‌سازی بودجه‌ریزی زمان برای حسابرسی سال آینده (حسابرسان آینده مجبور می‌شوند عملکردشان را در برابر بودجه غیرواقعی یا کم‌گزارش‌دهی ارزیابی کنند)؛ استفاده مؤسسات حسابرسی از زمان گزارش شده برای مذاکره در رابطه با دستمزد حسابرسی با مشتریان، استفاده مؤسسات حسابرسی از زمان گزارش شده برای ارزیابی اثربخشی رویکرد حسابرسی خود در کارهای جاری، استفاده مؤسسات حسابرسی از زمان گزارش شده به‌منظور تصمیم‌گیری برای تخصیص منابع و استفاده مؤسسات حسابرسی از زمان گزارش شده برای صدور صورت‌حساب اضافه برای مشتریان در شرایط خاص به بار می‌آورد (ایکرز، هورنگرن و ایتون^۴، ۱۹۹۸). علی‌رغم آثار منفی، در پژوهش‌ها آثار مثبتی مانند بررسی عملکرد کارکنان و هزینه پایین‌تر برای مؤسسه نیز برای کمتر از واقع گزارش کردن زمان ذکر شده، اما این نتایج اغلب کوتاه‌مدت بوده و عواقب منفی و درازمدت کمتر از واقع گزارش کردن زمان حسابرسی معمولاً جدی‌تر است (اسوینی و پیرس، ۲۰۰۶). به همین دلایل، مؤسسات حسابرسی، طبق رویه‌های خود، به‌طور ویژه حسابرسان را از کمتر از واقع گزارش کردن زمان منع کرده‌اند (اسوینی و پیرس، ۲۰۰۶ و اسمیت و هاتون^۵، ۲۰۱۱).

سبک رهبری

رهبری از لحاظ لغوی یعنی رهیابی، رهگشایی و رهنمایی انسان‌ها و پیشگامی به‌سوی هدف‌های خاص که از طریق نفوذ در دیگران و تغییر رفتار آنان در راستای مد نظر امکان‌پذیر است (تاجور، ۱۳۸۸). سبک‌های رهبری متعددی وجود دارد که بررسی، نقد و تبیین همه آنها از حیطه موضوع و حوصله این مقاله خارج است. طبق نظر کلی و مارگیم^۶ (۱۹۹۰) سبک رهبری را می‌توان از طریق دو بعد، ملاحظات و ساختار اندازه‌گیری کرد. سبک رهبری ملاحظات مجموعه‌ای از روابط دوستانه، متعهد کردن و جامعه‌پسند است. در این سبک، مدیریت با کارکنان به‌صورت برابر برخورد می‌کند، توجه کردن به رفاه زیردستان مانند مشارکت دادن آنان در تصمیم‌گیری، ارائه توضیحات به زیردستان در رابطه با تصمیم‌گیری‌های خود و تمایل به اصلاح در صورت لزوم از سایر اقدامات مدیریت است (هولتز و هارلود^۷، ۲۰۱۳). در سبک رهبری ساختار، شروع فعالیت‌های رهبری در گروه و سازمان، با تعریف راه‌کاری که باید انجام شود همراه است. به

1. Pickerd, Summers & Wood
3. Lightener, Leisenring & Winters
5. Smith & Hutton
7. Holtz & Harold

2. Cummins
4. Akers, Horngren, and Eaton
6. Kelley & Margheim

بیان دیگر، سبک رهبری ساختار شامل اصرار بر حفظ استاندارد، تصمیم‌گیری درباره زمان و چگونه انجام شدن جزئیات کار به وسیله مدیریت است (استوگدیل^۱، ۱۹۶۳). طبق گفته بران، تروینو و هریسون^۲ (۲۰۰۵) رهبری، نتایجی شامل اثربخشی رهبران، رضایت شغلی و تمایل برای گزارش دادن مشکلات به مدیریت را پیش‌بینی می‌کند. در حرفه حسابرسی نیز به دلیل انجام کارها به صورت گروهی و تحت نظارت افراد مافوق و ارشد، موضوع سبک رهبری و نوع آن از اهمیت لازم برخوردار است. از همین دیدگاه، بر اساس پژوهش باراینکوآ و پیک^۳ (۲۰۱۵)، فشار بودجه زمانی، مقبولیت اخلاقی کمتر از واقع گزارش کردن زمان و تأثیر مافوق در حل و فصل اختلافات اخلاقی بر کمتر از واقع گزارش کردن زمان اثر دارد. طبق پژوهش الشبیل (۲۰۱۶) بین سبک رهبری ساختار با رفتار ناکارآمد (غیراخلاقی) حسابرس رابطه مثبت و معنادار و بین سبک رهبری ملاحظات با رفتار ناکارآمد حسابرس رابطه منفی و معناداری وجود دارد. با توجه به این مطالب، به دلیل اینکه فرایند حسابرسی به صورت گروهی انجام می‌شود، رهبری گروه بر رفتار زیردستان اثر می‌گذارد. از این رو، اگر رهبر گروه حسابرسی از سبک رهبری ملاحظات استفاده کند، زیردستان خود را ملزم به انجام دستورعمل‌های خاص (به طور نمونه، انجام شدن کار حسابرسی بر مبنای بودجه زمانی) نمی‌کند و با زیردستان خود به صورت دوستانه رفتار می‌کند. در نتیجه، انتظار می‌رود بین سبک رهبری ملاحظات و پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان از جانب حسابرس رابطه منفی وجود داشته باشد. همچنین، اگر رهبر گروه حسابرسی از سبک رهبری ساختار استفاده کند، زیردستان خود را ملزم به رعایت استانداردهای خاص (به طور نمونه، انجام شدن کار حسابرسی بر مبنای بودجه زمانی) می‌کند. در نتیجه، حسابرسان در چنین محیطی ملزم به انجام فرایند حسابرسی طبق دستورالعمل رهبر گروه هستند. از این رو، هنگامی که حسابرسان از بودجه زمانی تجاوز می‌کنند، برای رسیدن به معیارهای از پیش تعیین شده رهبر گروه، به کمتر از واقع گزارش کردن زمان کار خود اقدام می‌کنند. بنابراین، در صورتی که پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان از جانب حسابرس رفتاری ناکارآمد (غیراخلاقی) در نظر گرفته شود، انتظار می‌رود بین سبک رهبری ساختار و پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان از جانب حسابرس رابطه مثبتی وجود داشته باشد. حال می‌توان فرضیه‌های اول و دوم پژوهش را به صورت زیر تدوین کرد:

فرضیه اول: بین سبک رهبری ملاحظات و پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان از جانب حسابرس، رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین سبک رهبری ساختار و پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان از جانب حسابرس، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

منبع کنترل

مفهوم منبع کنترل به این موضوع مربوط است که شخص تا چه اندازه باور دارد بر شرایط خود مؤثر بوده و روی آن کنترل دارد. منبع کنترل طیف گسترده‌ای از کنترل درونی تا بیرونی را در بر می‌گیرد (راتر^۴، ۱۹۶۶). «افرادی که دارای متغیرهای شخصیتی موسوم به منبع کنترل درونی هستند، خود را حاکم بر سرنوشت خود می‌بینند، این افراد به توانایی

1. Stogdill
3. Barrainkua & Espinosa-Pike

2. Brown, Treviño & Harrison
4. Rotter

خود در مهار کردن رویدادهای زندگی یعنی منبع داخلی نظارت و کنترل باور دارند» (کامجو، ۱۳۹۳: ۴۳). افرادی که دارای متغیرهای شخصیتی موسوم به منبع کنترل بیرونی هستند، تصور می‌کنند موفقیت آنان وابسته به مردم دیگر، تقدیر یا شانس است. به بیان دیگر، این افراد معتقدند بر آنچه برای آنها روی می‌دهد کنترل ندارند و رویدادها را به منابع بیرون از خود مثل شانس، سرنوشت و صاحبان قدرت نسبت می‌دهند. در واقع، این افراد فکر می‌کنند موفقیت آنان به لطف دیگران یا شانس وابسته است (کامجو، ۱۳۹۳). به طور خلاصه، افراد با منبع کنترل بیرونی بر این باورند که وقایع و شرایط، آنها را کنترل می‌کند. یعنی، آنچه اتفاق می‌افتد نتیجه سرنوشت است، بدون توجه به آنچه آنها انجام خواهند داد (مانیچندر^۱، ۲۰۱۴). گفتنی است افراد با منبع کنترل درونی تمایل دارند نتایج (عواقب) تلاش‌های انجام‌شده خود یا وابسته به خود را به وقایع قابل کنترل مرتبط کنند (اسپکتور^۲، ۱۹۸۲). بر اساس پژوهش گابل و دانگلو^۳ (۱۹۹۴) بین منبع کنترل و افرادی که تمایل به انجام فریبکاری دارند، رابطه معناداری وجود دارد. نتایج پژوهش دونلی، کیوبرین و برایان^۴ (۲۰۰۳) نشان داد حسابرسی که رفتارهای غیرعادی را می‌پذیرند، منبع کنترل بیرونی داشته و تمایل بیشتری به جابه‌جایی دارند. همچنین، بر اساس پژوهش دونلی و همکاران (۲۰۱۱) و آرفا^۵ (۲۰۱۷) بین منبع کنترل بیرونی با کمتر از واقع گزارش کردن زمان رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. با توجه به این مطالب، انتظار می‌رود حسابرسان با منبع کنترل درونی، کمتر حاضر باشند اقدامات فریبکارانه انجام دهند، زیرا این افراد نتایج کارهای خود را به شرایط قابل کنترل نسبت می‌دهند و آمادگی پذیرش مسئولیت خویش را دارند. از این رو، کمتر از واقع گزارش کردن زمان که نوعی عمل فریب و غیراخلاقی محسوب می‌شود، با منبع کنترل درونی حسابرسان رابطه منفی دارد. همچنین، حسابرسان با منبع کنترل بیرونی آمادگی پذیرش مسئولیت خود را ندارند و بیشتر نقش فردی مطیع را بازی می‌کنند. این موضوع هنگامی که زمان واقعی کار حسابرس از بودجه زمانی تجاوز کند، به کم گزارش دهی زمان منجر می‌شود. بنابراین می‌توان فرضیه‌های سوم و چهارم پژوهش را به صورت زیر تدوین کرد:

فرضیه سوم: بین منبع کنترل درونی و پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان از جانب حسابرس، رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

فرضیه چهارم: بین منبع کنترل بیرونی و پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان از جانب حسابرس، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

تجربه حسابرسی

احتمالاً حسابرسان در سطح پایین‌تر در رابطه با تکمیل کار حسابرسی در مدت زمان معین برای بخش‌ها و انجام آن از طریق فرایند بررسی زمان اختصاص یافته به بودجه، نگرانی بیشتر و در ارتباط با فرایند کلی حسابرسی نگرانی کمتری دارند. در مقابل باید شرکا و مدیران از فرایند حسابرسی دیدگاه جامع‌تری کسب کنند. آنها معمولاً در تمام مراحل حسابرسی، درگیر گزارش برنامه‌ریزی و در نهایت مسئول بودجه، تخصیص منابع، اجرای حسابرسی، صدور صورت حساب و حفظ مشتری هستند. بر این اساس، حسابرسان باتجربه‌تر بهتر از حسابرسان کم‌تجربه ضررهای کمتر از واقع گزارش

1. Manichander
3. Gable & Dangello
5. Arfah

2. Spector
4. Donnelly, Quirin & O'Bryan

کردن زمان را درک می‌کنند (هیردا و مارتین^۱، ۲۰۱۶). در خصوص رابطه بین تجربه حسابرسان و تصمیم‌گیری اخلاقی نتایج مختلفی گزارش شده است (سویینی، آرنولد و پیرس^۲، ۲۰۱۰). نتایج پژوهش‌ها نشان داده همان‌طور که حسابرسان طی سال‌ها تجربه کسب می‌کنند شانس بیشتری برای شناخت آثار نامطلوب رفتار کاهنده کیفیت حسابرسی دارند (دونلی و همکاران، ۲۰۱۱). به‌طور نمونه، نتیجه پژوهش سیرانی، خواجوی و نوشادی (۱۳۸۸) نشان داد با افزایش پیچیدگی موضوع‌های حسابرسی، آثار تجربه نیز بیشتر نمایان می‌شود. نتیجه پژوهش دونلی و همکاران (۲۰۱۱) نشان‌دهنده این است که سطح تجربه با رفتار ناکارآمد حسابرسی رابطه منفی دارد. یعنی، هر چه حسابرسان تجربه بیشتری کسب می‌کند ناکارآمدی وی نیز کاهش پیدا می‌کند. در این راستا، طبق نتایج پژوهش اسوینی و همکاران (۲۰۱۰) و هیردا و مارتین (۲۰۱۶) تجربه حسابرسان رابطه منفی و معناداری با کمتر از واقع گزارش کردن زمان دارد. بنابراین می‌توان فرضیه پنجم پژوهش را به‌صورت زیر تدوین کرد:

فرضیه پنجم: بین تجربه و پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان از جانب حسابرسان، رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

تحصیلات حسابرسان

منظور از تحصیلات حسابرسان، میزان تحصیلات دانشگاهی حسابرسان است. فرد با گذراندن دروس آن مقطع تحصیلی، موفق به کسب دانشنامه تحصیلی از دانشگاه‌های معتبر می‌شود (تحریری و پیری سقرلو، ۱۳۹۵). بنابراین، انتظار می‌رود هر چقدر میزان تحصیلات حسابرسان بالاتر باشد، از دانش و اطلاعات بیشتری برخوردار باشند. نتایج پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد سطح تحصیلات ممکن است ارزش‌های اخلاقی را تحت تأثیر قرار دهد (دش‌پنده^۳، ۱۹۹۷). نتیجه پژوهش کاستری، جانسن و گریپ‌دانک^۴ (۱۹۹۶) نشان داد بین میزان تحصیلات و ارزش‌های اخلاقی رابطه معناداری وجود دارد. یعنی، افراد با تحصیلات بالاتر ارزش‌های اخلاقی را بیشتر رعایت می‌کنند. بنابراین، با توجه به اینکه با افزایش میزان تحصیلات حسابرسان، آنها از دانش و اطلاعات بیشتری نیز برخوردار می‌شوند، انتظار می‌رود حسابرسان نسبت به تبعات زیان‌بار کمتر از واقع گزارش کردن زمان، آگاهی بیشتری کسب کنند. همچنین، حسابرسانی که قصد دارند عضو جامعه حسابداران رسمی ایران شوند، باید آزمون جامع را گذرانده و حداقل سه سال در حرفه حسابرسی سابقه کار داشته باشند که این موضوع باعث افزایش اطلاعات آنان در حرفه حسابرسی و سرانجام آگاهی بیشتر آنها نسبت به رفتارهای غیراخلاقی در حرفه حسابرسی می‌شود. بنابراین می‌توان فرضیه‌های ششم و هفتم پژوهش را به‌صورت زیر تدوین کرد:

فرضیه ششم: بین میزان تحصیلات و پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان از جانب حسابرسان، رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

فرضیه هفتم: بین حسابرسان غیرعضو جامعه حسابداران رسمی ایران و پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان از جانب حسابرسان، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

1. Herda & Martin
3. Deshpande

2. Sweeney, Arnold & Pierce
4. De Casterlé, Janssen & Grypdonck

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از حیث هدف پژوهش کاربردی و از دسته پژوهش‌های پیمایشی - توصیفی است. برای تدوین متون و ادبیات پژوهش از مطالعات کتابخانه‌ای استفاده شده که دربرگیرنده کتب، پایان‌نامه‌ها، نشریات تخصصی فارسی و انگلیسی و همچنین پایگاه‌های الکترونیکی است. در این پژوهش برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه استفاده شده که اطلاعات ۲۶۹ نفر از جامعه پژوهش با استفاده از نرم‌افزار SMART PLS2 و SPSS تجزیه و تحلیل شده است.

پرسش‌های پرسشنامه شامل دو بخش عمومی و اختصاصی است. پرسش‌های 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. پرسش‌های بخش اختصاصی نیز با استفاده از پرسشنامه‌های استاندارد زیر تهیه و تدوین شده است: ۱. پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان: دونلی و همکاران (۲۰۰۳)، ۲. سبک رهبری: استوگدیل (۱۹۶۳) و ۳. منبع کنترل: اسپکتور (۱۹۸۸). شایان ذکر است که خبرگان در چندین مرحله این پرسشنامه‌ها را بررسی و اصلاح کردند تا برای محیط ایران قابل اجرا شود.

جامعه آماری پژوهش را کارکنان مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران تشکیل می‌دهند. از آنجا که آمار رسمی جامعه پژوهش در دسترس نیست، تعداد جامعه آماری پژوهش نامشخص فرض شده است. بنابراین، برای محاسبه حجم نمونه از رابطه زیر در جامعه نامحدود استفاده شده است (مؤمنی و فعال قیومی، ۱۳۹۴: ۱۹۶):

$$n = \frac{\frac{Z_{\alpha}^2 \times p(1-p)}{\epsilon^2}}{(0.5)^2} = \frac{(1.96)^2 \times 0.5(0.5)}{(0.5)^2} = 384 \quad \text{رابطه ۱}$$

در این رابطه p برابر است با نسبت موفقیت در جامعه که چون مقدار آن در اختیار نیست برابر با 0.5 قرار داده شده است. در این پژوهش، سطح اطمینان برابر با $1 - \alpha = 1/95$ در نظر گرفته شده است. همچنین، مقدار $Z_{\alpha/2}$ با توجه به جدول نرمال استاندارد برابر با $1/96$ و مقدار خطای قابل قبول 0.05 در نظر گرفته شده است. بنابراین با توجه به رابطه بالا، حجم نمونه ۳۸۴ نفر به دست می‌آید.

برای آزمون قابلیت اطمینان پرسشنامه از آلفای کرونباخ و ضریب دو نیمه کردن استفاده شده که نتایج آن در جدول ۱، نشان‌دهنده پایایی مناسب متغیرهای پژوهش است.

جدول ۱. نتایج آزمون آلفای کرونباخ و ضریب دو نیمه کردن

حوزه پرسش	آلفای کرونباخ	ضریب دو نیمه کردن
کمتر از واقع گزارش کردن زمان	۰/۸۱۴	۰/۷۸۷
سبک رهبری ملاحظات	۰/۹۸۶	۰/۸۶۱
سبک رهبری ساختار	۰/۹۹۸	۰/۸۶۲
منبع کنترل درونی	۰/۶۹۴	۰/۵۴۴
منبع کنترل بیرونی	۰/۷۹۹	۰/۸۳

متغیرهای پژوهش

هر یک از متغیرهای وابسته (کمتر از واقع گزارش کردن زمان) و مستقل (سبک رهبری، منبع کنترل، تجربه، میزان تحصیلات و حسابرسان غیرعضو جامعه حسابداران رسمی ایران) به صورت زیر محاسبه شده است.

- کمتر از واقع گزارش کردن زمان: شکلی از رفتار است که یک واکنش غیراخلاقی به فشار را نشان می‌دهد و از متوسط نمره پرسش‌های مربوط به بخش نخست پرسشنامه (۴ پرسش) به دست می‌آید. دامنه آن برای هر آزمون‌شونده از ۱ تا ۷ است.
- سبک رهبری ملاحظات: ملاحظات مجموعه‌ای از روابط دوستانه، متعهد کردن و جامعه‌پسند است (هولتز و هارلود، ۲۰۱۳) که از متوسط نمره پرسش‌های مربوط به بخش دوم پرسشنامه (۱۰ پرسش) به دست می‌آید. دامنه آن برای هر آزمون‌شونده از ۱ تا ۷ است.
- سبک رهبری ساختار: ساختار مجموعه‌ای از انتظارات و معیارهای شفاف، تصمیم‌گیری درباره نحوه انجام کار، تصمیم‌گیری درباره چگونگی انجام کار و اینکه چه کسی کار را انجام خواهد داد، ارائه می‌کند (هولتز و هارلود، ۲۰۱۳) که از متوسط نمره پرسش‌های مربوط به بخش سوم پرسشنامه (۱۰ پرسش) به دست می‌آید. دامنه آن برای هر آزمون‌شونده از ۱ تا ۷ است.
- منبع کنترل درونی: به افرادی مربوط می‌شود که تمایل دارند نتایج (عواقب) تلاش‌های انجام شده خودشان یا وابسته به خودشان را به وقایع قابل کنترل مرتبط کنند (اسپکتور، ۱۹۸۲) و از متوسط نمره پرسش‌های مربوط به بخش چهارم پرسشنامه (۳ پرسش) به دست می‌آید. دامنه آن برای هر آزمون‌شونده از ۱ تا ۷ است.
- منبع کنترل بیرونی: به افرادی مربوط می‌شود که موفقیت را به شرایط نسبت می‌دهند (مالی، ۲۰۱۳) و از متوسط نمره پرسش‌های مربوط به بخش پنجم پرسشنامه (۶ پرسش) به دست می‌آید.
- تجربه حسابرس: تجربه در یک زمینه، عبارت است از برخورد با یک مورد خاص که فرصتی برای کسب دانش فراهم می‌کند و از سابقه کار حسابرسان در حرفه حسابرسی به دست می‌آید.
- تحصیلات: میزان تحصیلات حسابرس به این صورت محاسبه می‌شود: کارشناسی = ۱، کارشناسی ارشد = ۲ و دکتری = ۳. همچنین، حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران = ۱ و حسابرسان غیرعضو جامعه حسابداران رسمی ایران = ۲ در نظر گرفته شده است.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

ویژگی‌های عمومی پاسخ‌دهندگان اعم از عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بودن، رده سازمانی، سابقه کار در حرفه حسابرسی و میزان تحصیلات، ارائه شده در جدول ۲، بیان‌کننده این موارد است: الف) تعداد حسابرسان در رده‌های مختلف مؤسسات حسابرسی و بر اساس اینکه عضو جامعه حسابداران رسمی ایران باشند یا نه، نشان می‌دهد ۳۱/۶ درصد از

حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران هستند. ب) ۶۲/۴ درصد از حسابرسان در رده‌های حسابرس ارشد، سرپرست، سرپرست ارشد، مدیر و شریک قرار دارند. ج) سابقه کار ۵۳/۵ درصد از اعضای نمونه این پژوهش در حرفه حسابرسی بیشتر از پنج سال است. د) میزان تحصیلات حسابرسان بالاتر از کارشناسی است و هرم جمعیتی آنان در قاعده، بر کارشناسی ارشد متمرکز است (۶۱/۱ درصد). بنابراین، به‌طور کلی ترکیب مناسبی از حسابرسان برای انجام این پژوهش انتخاب شده است. گفتنی است که ۱۱ نفر از آزمودنی‌ها به سؤال مربوط به سابقه کار در حرفه حسابرسی، ۶ نفر به سؤال میزان تحصیلات و ۲ نفر پرسش مربوط به سبک رهبری ملاحظات پاسخ نداده‌اند که این موضوع بر تحلیل نتایج و آزمون فرضیه‌های پژوهش تأثیری ندارد.

جدول ۲. اطلاعات عمومی پرسشنامه

ردیف	شرح پرسش	فراوانی	درصد فراوانی	درصد تجمعی	
۱	عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بودن	۸۵	۳۱/۶	۳۱/۶	
	بلی	۱۸۴	۶۸/۴	۱۰۰	
۲	رده سازمانی	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
		کمتر از ۵ سال	۱۲۰	۴۶/۵	۴۶/۵
۳	سابقه کار در حرفه حسابرسی	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	میزان تحصیلات	کارشناسی	۷۲	۲۷/۴	۲۷/۴
		کارشناسی ارشد	۱۶۱	۶۱/۱	۸۸/۵
		دکتری	۳۰	۱۱/۵	۱۰۰

نتایج آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول ۳ ارائه شده است. بر اساس این نتایج، حسابرسان کمتر از واقع گزارش کردن زمان کار خود را تا حدی می‌پذیرند؛ زیرا در مقیاس هفت‌گزینه‌ای لیکرت، متغیر کمتر از واقع گزارش کردن زمان (۳/۰۳۴۴) نزدیک به عدد میانگین مد نظر، یعنی ۴ است. میانگین سبک رهبری ملاحظات و سبک رهبری ساختار، به ترتیب ۴/۵ و ۴/۹۳۸۳ به دست آمده که بیشتر از حد میانگین یاد شده است. بنابراین در مؤسسات حسابرسی، مدیریت سبک رهبری ملاحظات و ساختار را تقریباً به صورت ترکیبی و برابر اجرا می‌کند. همچنین منبع کنترل درونی قوی‌تری نسبت به منبع کنترل بیرونی دارند؛ زیرا منبع کنترل بیرونی (۳/۱۳۳۸) کمتر از میانگین و منبع کنترل درونی (۵/۳۷۷۳) بیشتر از میانگین به دست آمده است.

جدول ۳. آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرهای پژوهش	تعداد	دامنه	کمینه	بیشینه	میانگین	انحراف معیار
کمتر از واقع گزارش کردن زمان	۲۶۹	۵	۱	۶	۳/۰۳۴۴	۱/۴۲۴۸۸
سبک رهبری ملاحظات	۲۶۷	۶	۱	۷	۴/۵	۱/۱۱۰۱
سبک رهبری ساختار	۲۶۹	۶	۱	۷	۴/۹۳۸۳	۱/۰۲۱۸۸
منبع کنترل درونی	۲۶۹	۶	۱	۷	۵/۳۷۷۳	۱/۱۱۷۹۵
منبع کنترل بیرونی	۲۶۹	۵/۵	۱	۶/۵	۳/۱۳۳۸	۱/۲۵۶۹۷

آمار استنباطی

بررسی کیفیت الگو

بر اساس نتایج مندرج در جدول ۴ و با توجه به اینکه مقدار مناسب پایایی ترکیبی ۰/۷ و مقادیر واریانس استخراج‌شده ۰/۵ است، می‌توان مناسب بودن وضعیت پایایی و روایی همگرا پژوهش حاضر را تأیید کرد. همچنین، با توجه به جذر مقادیر واریانس استخراج‌شده که کمترین آن برابر ۰/۷ و بیشترین مقدار همبستگی بین متغیرها برابر ۰/۴۸ است، الگو از روایی و اگرایی مناسبی برخوردار است. بر اساس آماره شاخص اعتبار اشتراک و افزونگی که برای تمام متغیرها عدد مثبت است، الگوی معادلات ساختاری از کیفیت مناسبی برخوردار است. افزون بر این، از آنجا که متغیرهای تجربه، میزان تحصیلات و حساب‌رسان غیرعضو جامعه حسابداران رسمی ایران، گسسته است، به بررسی روایی همگرا و اگرایی آنها نیازی نیست.

جدول ۴. پایایی و روایی همگرا

سازه‌ها	ردیف	مقادیر واریانس استخراج‌شده	پایایی ترکیبی	شاخص اعتبار اشتراک	شاخص اعتبار افزونگی
کمتر از واقع گزارش کردن زمان	۱	۰/۶۲۵۸۸۸	۰/۸۶۹۶۹۵	۰/۳۶۷	۰/۰۰۶
	۲	۰/۶۲۹۲۷۱	۰/۸۷۱۴۰۷	۰/۳۶۳	۰/۰۰۷
	۳	۰/۶۴۲۱۵۳	۰/۸۷۷۴۷۲	۰/۴۰۳	۰/۰۷۱
سبک رهبری ملاحظات	۱	۰/۸۹۷۳۶۲	۰/۹۸۸۶۵۴	۰/۷۹	۰/۷۹
	۲	۰/۹۸۴۸۴۷	۰/۹۹۸۴۶۴	۰/۸۹۷	۰/۸۹۷
منبع کنترل درونی	۳	۰/۵۰۷۰۰۴	۰/۷۶۹۹۱۷	۰/۲۸۱	۰/۲۸۱
		۰/۴۹۲۵۱۲	۰/۸۵۲۵۴۳	۰/۲۸۸	۰/۲۸۸

آزمون فرضیه‌های پژوهش

بر اساس نتایج مندرج در جدول ۵ می‌توان گفت با توجه به ضریب مسیر نخست ($PC = -0/125613$) و آماره t که بیشتر از $2/58$ است ($t = 3/181965$)، بین سبک رهبری ملاحظات و کمتر از واقع گزارش کردن زمان در سطح ۹۹ درصد رابطه منفی و معناداری وجود دارد. بنابراین، فرضیه نخست پژوهش تأیید می‌شود.

با توجه به ضریب مسیر دوم ($PC = 0/120714$) و آماره t که بیشتر از $2/58$ به دست آمده ($t = 2/857035$)، بین سبک رهبری ساختار و کمتر از واقع گزارش کردن زمان در سطح ۹۹ درصد رابطه منفی و معناداری وجود دارد. بنابراین، فرضیه دوم پژوهش رد می‌شود.

با توجه به ضریب مسیر سوم ($PC = -0/195042$) و آماره t که بیشتر از $2/58$ به دست آمده ($t = 3/289764$)، بین منبع کنترل درونی و کمتر از واقع گزارش کردن زمان در سطح ۹۹ درصد رابطه منفی و معناداری وجود دارد. بنابراین، فرضیه سوم پژوهش تأیید می‌شود.

با توجه به ضریب مسیر چهارم ($PC = 0/170988$) و آماره t که بیشتر از $2/58$ به دست آمده ($t = 2/931403$)، بین منبع کنترل بیرونی و کمتر از واقع گزارش کردن زمان در سطح ۹۹ درصد رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. بنابراین، فرضیه چهارم پژوهش تأیید می‌شود.

با توجه به ضریب مسیر پنجم ($PC = -0/126197$) و آماره t که بیشتر از $1/96$ به دست آمده ($t = 2/171745$)، بین تجربه و کمتر از واقع گزارش کردن زمان در سطح ۹۵ درصد رابطه منفی و معناداری وجود دارد. بنابراین، فرضیه پنجم پژوهش تأیید می‌شود.

با توجه به ضریب مسیر ششم ($PC = 0/098941$) و آماره t که کمتر از $1/96$ به دست آمده ($t = 0/84793$)، بین میزان تحصیلات و کمتر از واقع گزارش کردن زمان رابطه معناداری وجود ندارد. بنابراین، فرضیه ششم پژوهش رد می‌شود. با توجه به ضریب مسیر هفتم ($PC = -0/142903$) و آماره t که بیشتر از $1/96$ به دست آمده ($t = 2/338492$)، بین حسابرسان غیرعضو جامعه حسابداران رسمی ایران و کمتر از واقع گزارش کردن زمان رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. بنابراین، فرضیه هفتم پژوهش تأیید می‌شود.

جدول ۵. خلاصه نتایج آزمون فرضیه‌ها

متغیرها	ضرایب مسیر	آماره t	سطح معناداری	نتیجه
سبک رهبری ملاحظات (ضریب مسیر ۱)	$-0/125613$	$3/181965$	۹۹ درصد	تأیید
سبک رهبری ساختار (ضریب مسیر ۲)	$-0/120714$	$2/857035$	۹۹ درصد	رد
منبع کنترل درونی (ضریب مسیر ۳)	$-0/195042$	$3/289764$	۹۹ درصد	تأیید
منبع کنترل بیرونی (ضریب مسیر ۴)	$0/170988$	$2/931403$	۹۹ درصد	تأیید
تجربه (ضریب مسیر ۵)	$-0/126197$	$2/171745$	۹۵ درصد	تأیید
میزان تحصیلات (ضریب مسیر ۶)	$0/098941$	$1/84793$	-	رد
حسابرسان غیرعضو جامعه (ضریب مسیر ۷)	$0/142903$	$2/338492$	۹۵ درصد	تأیید

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

کمتر از واقع گزارش کردن زمان از جانب حسابرس، توانایی مؤسسات حسابرسی را برای کسب درآمدهای صورت‌حساب‌شده، تنظیم کرده و استفاده از بودجه‌های زمانی واقع‌بینانه، تکمیل کار با کیفیت بالا و به‌موقع و ارزیابی عملکرد کارکنان را تحت تأثیر قرار می‌دهد. این عوامل توان بالقوه آن را دارد که نه تنها به مؤسسات حسابرسی، بلکه به کل حرفه حسابرسی آسیب برساند. بنابراین، در این پژوهش ویژگی‌های فردی و سازمانی به‌عنوان عوامل اثرگذار بر پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان از جانب حسابرس بررسی شد.

بر اساس نتایج به‌دست آمده از فرضیه‌های اول و دوم پژوهش، در مؤسساتی که سبک رهبری ساختار و ملاحظات

(به‌طور نمونه، قدردانی از انجام کار خوب، تأکید بر اهمیت رضایت شغلی، حفظ و تقویت اعتماد به نفس زبردستان از طریق آموزش به آنان به‌صورت برابر، تصمیم‌گیری درباره زمان و چگونه انجام شدن جزئیات کار و مجموعه‌ای از انتظارات و معیارهای شفاف) به‌صورت ترکیبی اجرا می‌شود، حساب‌برسان کمتر حاضر به پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان کار خود هستند. نتیجه فرضیه اول با یافته‌های الشبیل (۲۰۱۶) سازگار است، اما نتیجه فرضیه دوم با یافته‌های وی همخوانی ندارد که دلیل آن، اجرای ترکیبی سبک رهبری ملاحظات و ساختار در مؤسسات حسابرسی ایران است.

نتیجه آزمون فرضیه سوم پژوهش نشان می‌دهد حساب‌برسانی که دارای منبع کنترل درونی هستند با داشتن ویژگی‌های خاص فردی (به‌طور نمونه عملکرد بهتر، باور کنترل رویدادها و قدرت مقابله با زورگویی) کمتر حاضر هستند (به‌طور نمونه، کمتر از واقع گزارش کردن زمان) دست به اقدامات فریبکارانه بزنند، به دلیل اینکه این افراد نتایج کارهای خود را به شرایط قابل کنترل نسبت می‌دهند و آمادگی پذیرش مسئولیت خود را دارند. نتیجه این فرضیه با نتایج پژوهش‌های دونلی و همکاران (۲۰۱۱)، آلكاستر^۱ (۲۰۱۴) سریمینداری و ویداتی^۲ (۲۰۱۵)، الشبیل (۲۰۱۶) و آرفا (۲۰۱۷) سازگار است.

نتیجه آزمون فرضیه چهارم پژوهش نشان می‌دهد حساب‌برسانی که دارای منبع کنترل بیرونی هستند، به دلیل داشتن ویژگی‌های خاص فردی (نداشتن کنترل بر رویدادها، منفعل بودن و وابسته بودن به دیگران)، با احتمال بیشتری حاضر به پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان کار خود خواهند بود. به بیان دیگر، حساب‌برسان با منبع کنترل بیرونی آمادگی پذیرش مسئولیت خود را ندارند و بیشتر نقش فردی مطیع را بازی می‌کنند، این موضوع هنگامی که زمان واقعی کار حساب‌برس از بودجه زمانی تجاوز کند، به کم گزارش‌دهی زمان منجر می‌شود. نتیجه این فرضیه با نتایج پژوهش‌های پاینو، اسمیت و اسمائیل^۳ (۲۰۱۲)، سریمینداری، سونارتو و ویداتی (۲۰۱۵) و الشبیل (۲۰۱۶) سازگار است.

نتیجه آزمون فرضیه پنجم پژوهش نشان می‌دهد حساب‌برسان با افزایش تجربه، تبعات زیان‌بار کمتر از واقع گزارش کردن زمان را درک و از انجام آن خودداری می‌کنند. نتیجه این فرضیه با نتایج پژوهش دونلی و همکاران (۲۰۱۱)، اسوینی و همکاران (۲۰۱۰) و هیردا و مارتین (۲۰۱۶) سازگار است.

نتیجه آزمون فرضیه ششم پژوهش نشان می‌دهد میزان تحصیلات حساب‌برسان با پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان کار رابطه‌ای ندارد. نتیجه این فرضیه با نتایج پژوهش کاستری و همکاران (۱۹۹۶) و دش‌پنده (۱۹۹۷) ناسازگار است که می‌توان دلیل آن را در جامعه مورد بررسی این پژوهش‌ها دانست، زیرا به اعتقاد برخی افراد، در حرفه حسابرسی اهمیت میزان تجربه حساب‌برس از میزان تحصیلات بیشتر است. همچنین، نتیجه فرضیه هفتم پژوهش نشان می‌دهد حساب‌برسانی که عضو جامعه حسابداران رسمی ایران نیستند، تمایل بیشتری برای کمتر از واقع گزارش کردن زمان کار خود را دارند.

مخاطب اصلی پژوهش حاضر مؤسسات حسابرسی است که در این راستا پیشنهادها زیر ارائه می‌شود: ۱. با توجه به نقش سبک رهبری ساختار و ملاحظات که به کاهش پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان از جانب حساب‌برسان

1. Alkautsar

2. Srimindarti and Widati

3. Paino, Smith, and Ismail

منجر می‌شود (نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های اول و دوم پژوهش)، بهتر است مؤسسات حسابرسی قبل از برنامه‌ریزی زمانی، تعیین قوانین و مقررات، تعیین استانداردها و تصمیم‌گیری درباره نحوه انجام کار، ابتدا از پیشنهادهای اعضای گروه حسابرسی استفاده کنند، به رفاه شخصی اعضای گروه حسابرسی توجه کنند و قبل از انجام تغییرات اطلاع‌رسانی کنند و با در نظر گرفتن این موارد به برنامه‌ریزی و تعیین قوانین و استانداردها در مؤسسه اقدام کنند. سپس، سبک رهبری ساختار را در مؤسسه اجرا کنند، ۲. با توجه به رابطه مثبت بین منبع کنترل درونی و رابطه منفی بین منبع کنترل بیرونی با پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان از جانب حسابرس (نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های سوم و چهارم پژوهش)، پیشنهاد می‌شود مؤسسات حسابرسی هنگام استخدام نیروهای جدید، منبع کنترل آنها را از طریق پرسشنامه اندازه‌گیری کنند، سپس افراد با منبع کنترل درونی را در مؤسسه استخدام کنند و ۳. با توجه به رابطه تجربه و حسابرسان غیرعضو جامعه حسابداران رسمی ایران با پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان از جانب حسابرس (نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پنجم و هفتم پژوهش) به مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود بر کار کارکنانی که تجربه کمتری دارند و آنهایی که عضو جامعه حسابداران رسمی ایران نیستند، نظارت بیشتری داشته باشند. همچنین، برای انجام پژوهش‌های آتی به پژوهشگران موارد زیر توصیه می‌شود: ۱. بررسی تأثیر ویژگی‌های فردی و سازمانی بر کاهش امضای زودتر از موعد رویه‌های حسابرسی و ۲. شناسایی سایر رفتارهای غیراخلاقی که اثر بااهمیتی بر کیفیت حسابرسی دارد.

محدودیت‌های این پژوهش نیز به شرح زیر است: ۱. این پژوهش نگرش حسابرسان نسبت به پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان را اندازه‌گیری می‌کند نه رفتار واقعی آنان را، ۲. احتمال وجود تعصب بالقوه در ارتباط با خودگزارش‌دهی (تعصبی تکمیل کردن پرسشنامه) و ۳. پژوهشگر نظارت مستقیمی بر ارائه پاسخ آزمودنی‌ها نداشته است.

منابع

- تاجور، آذر. (۱۳۸۸). بررسی رابطه بین سبک رهبری مدیران و عملکرد آنان از دیدگاه مدیران و دبیران مدارس متوسطه دخترانه شهرستان اردبیل. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شیراز.
- تحریری، آرش، پیری سقرلو، مهدی. (۱۳۹۵). درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۳ (۱)، ۱۱۷-۱۳۵.
- سیرانی، محمد، خواجهی، شکرالله، نوشادی، میثم. (۱۳۸۸). تأثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابرسی بر قضاوت حسابرس. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۶ (۲)، ۳۵-۵۰.
- کامجو، سارا (۱۳۹۳). ارزیابی مدلی برای پیش‌بینی سلامت روان دانشجویان بر اساس ایمان مذهبی، با میانجی‌گری شادکامی، سبک دل‌بستگی دوسوگرا و منبع کنترل. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شیراز.
- مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای. (۱۳۹۶). مجموعه قانون و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران. قابل دسترس در آدرس: www.iacpa.ir.
- مهرانی، ساسان، نعیمی، مهدیس. (۱۳۸۲). تئوری اخلاقی و تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۰ (۳۲)، ۴۳-۶۱.
- مؤمنی، منصور، فعال قیومی، علی. (۱۳۹۴). تحلیل آماری با استفاده از SPSS. تهران: گنج شایگان.

هوشمند، عبدالمجید (۱۳۹۲). بررسی دیدگاه حسابرسان ارشد در خصوص تأثیر رهبری صحیح و فرهنگ اخلاقی سازمان بر رفتار غیرعادی آنان. رساله دکتری، دانشگاه شیراز.

References

- 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.
- Alkautsar, M. (2014). Locus of control, commitment profesional and dysfunctional audit behaviour. *International Journal of Humanities and Management Sciences*, 2 (1), 35-38.
- 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.
- Arfah, E.A. (2017). Characteristics of the individual auditor's dysfunctional behavior (underreporting of time) in audit implementation and reduction in audit quality. *Qualitative and Quantitative Research Review*, 2 (1), 208-239.
- Barrainkua, I., & Espinosa-Pike, M. (2015). New insights into underreporting of time: the audit partner context. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28 (4), 494-514.
- Brown, M. E., Treviño, L. K., & Harrison, D. A. (2005). Ethical leadership: A social learning perspective for construct development and testing. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 97 (2), 117-134.
- Cummins, R. (1989). Locus of control and social support: Clarifiers of the relationship between job stress and job satisfaction. *Journal of Applied Social Psychology*, 19 (9), 772-788.
- de Casterlé, B. D., Janssen, P. J., & Grypdonck, M. (1996). The relationship between education and ethical behavior of nursing students. *Western Journal of Nursing Research*, 18 (3), 330-350.
- Deshpande, S. P. (1997). Managers' perception of proper ethical conduct: The effect of sex, age, and level of education. *Journal of Business Ethics*, 16 (1), 79-85.
- Donnelly, D. P., Quirin, J. J., & O'Bryan, D. (2003). Auditor acceptance of dysfunctional audit behavior: An explanatory model using auditors' personal characteristics. *Behavioral Research in Accounting*, 15 (1), 87-110.
- Gable, M., & Dangello, F. (1994). Locus of control, Machiavellianism, and managerial job performance. *The Journal of Psychology*, 128 (5), 599-608.
- 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.
- Holtz, B. C., & Harold, C. M. (2013). Effects of leadership consideration and structure on employee perceptions of justice and counterproductive work behavior. *Journal of Organizational Behavior*, 34 (4), 492-519.
- Hoshmand, A. M. (2013). Study of the views of senior auditors on the impact of the correct leadership and ethical culture of the organization on their abnormal behavior. Doctorate dissertation, Shiraz University. (in Persian)
- Kelley, T., & Margheim, L. (1990). The impact of time budget pressure, personality, and leadership variables on dysfunctional auditor behavior. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 9 (2), 21-42.
- 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.

- Mali, V. (2013). A study on locus of control and its impact on employees' performance. *International Journal of Science and Research*, 2 (12), 149-151.
- Manichander, T. (2014). Locus of control and performance: Widening applicabilities. *Online Submission*, 3 (2), 84-86.
- Mehrani, S., Na'imi, M. (2003). Ethical theory and the impact of time budget pressure on independent auditors' behavior. *Quarterly Journal of Accounting and Auditing*, 10 (32), 43-61. (in Persian)
- Momeni, M., Faal, A. (2015). *Statistical analysis using SPSS*. Tehran: Treasure of Shayegan. (in Persian)
- Paino, H., Smith, M., & Ismail, Z. (2012). Auditor acceptance of dysfunctional behaviour: An explanatory model using individual factors. *Journal of Applied Accounting Research*, 13 (1), 37-55.
- Pickerd, J. S., Summers, S. L., & Wood, D. A. (2014). An examination of how entry-level staff auditors respond to tone at the top vis-à-vis tone at the bottom. *Behavioral Research in Accounting*, 27 (1), 79-98.
- Professional accountancy and audit research and training center. (2016). collection of law and regulations of the iranian society of official Accountants. www.iacpa.ir. (in Persian)
- 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.
- Rotter, J. B. (1966). Generalized expectancies for internal versus external control of reinforcement. *Psychological Monographs: General and Applied*, 80 (1), 1-28.
- Sayrani, M., Khajavi, S., & Noshadi, M. (2009). An Examination of the effects of experience and task complexity on audit judgments. *Journal of Accounting and Auditing*, 16 (2), 35-50. (in Persian)
- Smith, W. R., & Hutton, M. R. (2011). Underreporting time: An analysis of current tax practice. *Journal of Applied Business Research*, 11(1), 39-45.
- Spector, P. E. (1982). Behavior in organizations as a function of employee's locus of control. *Psychological Bulletin*, 91 (3), 482.
- Srimindarti, C., & Widati, L. W. (2015). The effects of locus of control and organizational commitment to acceptance of dysfunctional audit behavior based on the theory of planned behavior. *International Journal of Business, Economics and Law*, 7 (1), 27-35.
- Stogdill, R. M. (1963). *Manual for the leader behavior description questionnaire-form xii: an experimental revision*. Bureau of business research, college of commerce and administration: Ohio state university. <http://www.worldcat.org/title/manual-for-the-leader-behavior-description-questionnaire-form-xii-an-experimental-revision/oclc/7028239>, [13 April 2017].
- Sweeney, B., & Pierce, B. (2006). Regular papers good hours, bad hours and auditors' defence mechanisms in audit firms. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19 (6), 858-892.
- Sweeney, B., Arnold, D., & Pierce, B. (2010). The impact of perceived ethical culture of the firm and demographic variables on auditors' ethical evaluation and intention to act decisions. *Journal of Business Ethics*, 93 (4), 531-551.
- Tahriri, A., & Piri Saghari, M. (2016). Auditors' perceptions of professional skepticism in audit work. *Journal of Accounting and Auditing*, 23 (1), 117-135. (in Persian)
- Tajour, A. (2009). *The Relationship between Leadership Styles of Managers and Their Performance from the Viewpoint of Directors and Secondary Schoolgirls in Ardabil*. Senior researcher, Shiraz University. (in Persian)
- Weaver, G. R., Treviño, L. K., & Cochran, P. L. (1999). Corporate ethics practices in the mid-1990's: An empirical study of the Fortune 1000. *Journal of Business Ethics*, 18 (3), 283-294.