

بررسی تاثیر تعهد حسابرسان بر فشار بودجه زمانی در حسابرسی

پیمان طباطبائی فخار

۱- دانش آموخته کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، واحد طبس، دانشگاه آزاد اسلامی، طبس، ایران. (مسئول مکاتبات).

Peyman_Tabatabai68@yahoo.com

علی حسین زاده

۲- استادیار، گروه حسابداری و بانکداری، واحد تربت حیدریه، دانشگاه آزاد اسلامی، تربت حیدریه، ایران.

Hosseinzadeh56@gmail.com

چکیده

این تحقیق به بررسی تاثیر تعهد حسابرسان بر فشار بودجه زمانی در حسابرسی پرداخته است. فشار بودجه زمانی، زمان مورد نیاز برای انجام عملیات حسابرسی بیش از زمان پیش بینی شده در بودجه بوده و حسابرسان ملزم به انجام کار در زمان تعیین شده می باشد. جامعه آماری، حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی شهر مشهد انتخاب و با توجه به حجم جامعه در دسترس، حداقل حجم نمونه انتخابی تعداد ۲۱۰ نفر شد. نرخ بازگشت پرسشنامه ها ۷۹/۰۹ درصد تعیین گردید. جهت آزمون فرضیه ها از روش مدل سازی معادلات ساختاری در نرم افزار اسمارت پی ال اس بررسی گردید. نتایج نشان داد بین تعهد سازمانی و فشار بودجه زمانی در حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد.

واژگان کلیدی: تعهد حسابرسان، " فشار بودجه زمانی در حسابرسی "، " معادلات ساختاری.

۱. مقدمه

در سال‌های اخیر، رعایت نکردن آیین رفتار حرفه‌ای، امانت‌داری و اصول اخلاقی به چندین رسوایی مالی منجر شده است. انرون^۱، وردکام^۲، آدلفیا^۳، تایکو^۴، مارتا استوارت^۵ و پارمالت^۶ شرکت‌هایی هستند که دارای رویه‌های غیراخلاقی و غیرحرفه‌ای بوده‌اند. لغزش‌های اخلاقی و رفتاری دیگری در صنایع مختلف گزارش شده که سهم به سزایی در مشکلات جهانی داشته است. کپلند^۷ (۲۰۰۵) معتقد است هرچند تأثیر رفتارهای غیرحرفه‌ای و لغزش‌های اخلاقی ممکن است کم باشد، ولی فروپاشی بزرگ‌ترین شرکت‌های جهان را به دنبال دارد و باعث از دست رفتن صدها میلیارد دلار ارزش سرمایه سهامداران می‌شود. همین، این رسوایی‌ها باعث از بین رفتن اعتبار و شهرت صدها هزار نفر افرادی می‌شود که زمان خود را صرف رعایت امانت و انجام درست کارها کرده‌اند. در تجزیه و تحلیل این وقایع، عده‌ای با استفاده از فرض‌های بنیادین اقتصادی، ذات بشر را فرصت طلب و بی‌توجه به اخلاق بیان کرده‌اند. برخی دیگر، افول ارزش‌های اخلاقی در اجتماع را دلیل زیر پا گذاشتن معیارهای اخلاقی می‌دانند. ضرورت برقراری تعهد حسابرسان و رفتار ناکارآمد تا حدی است که بسیاری از سازمان‌های بزرگ در برابر فشارهای قانونی و محیطی با برقراری رفتار اخلاقی در سازمان‌ها، واکنش نشان دادند. رفتار حرفه‌ای و اخلاقی از سوی حسابرسان، افراد تحصیل کرده، هیئت‌های نظارتی، مجالس قانون‌گذاری و صاحبکاران ضروری به نظر می‌رسد. اگر فرهنگ اخلاقی و رفتار کارآمد ایجاد می‌شد و حسابرسان به صورت مسئولانه رفتار می‌کردند، رفتارهای ناکارآمد شرکت‌های آمریکایی منجر به شکست‌ها و رسوایی‌های ابتدای قرن ۲۱ نمی‌شد. بنابراین، برای کسب اطمینان جامعه، حسابرسان باید رفتارهای کارآمد را سرلوحه کار خود قرار دهند. در سال‌های اخیر حرفه حسابداری و حسابرسی به طور جدی آسیب دیده است. اغلب پژوهشگران راه موفقیت سازمان‌ها و موسسات را تدوین و به اجرا گذاشتن سیاست‌های اخلاقی و رفتاری مناسب می‌دانند. آنان در بررسی شرکت‌های آمریکایی به این نتیجه رسیدند که اغلب شرکت‌ها سیاست‌های رفتاری را تدوین کرده‌اند، اما این سیاست‌های رفتاری در عمل دارای نوسان است. در نتیجه می‌توان گفت بررسی عوامل موثر بر رفتار حسابرسان لازم و ضروری است. عوامل متعددی بر رفتار حسابرس تأثیر دارد. یکی از این عوامل، تعهد حسابرسان به مؤسسات است. پژوهش‌های بسیاری کمی به بررسی فشار بودجه زمانی در کار حسابرسی پرداخته‌اند ولی هیچ‌کدام از این پژوهش‌ها به‌طور مستقیم تأثیر تعهد حسابرسان به مؤسسات را بر فشار بودجه زمانی در کار حسابرسی بررسی نکرده‌اند. بنابراین، نیاز به انجام چنین پژوهشی در ایران احساس می‌شود. افزون بر این، با انجام این پژوهش امکان درک و شناخت بهتر عوامل اثرگذار بر فشار بودجه زمانی در کار حسابرسی فراهم خواهد شد. در ادامه با تشریح ادبیات موجود به بررسی این موضوع در نظر صاحب‌نظران پرداخته می‌شود. در بخش بعدی به ارائه خلاصه‌ای از تحقیقات انجام شده در زمینه موضوع تحقیق پرداخته می‌شود. سپس به تدوین فرضیه‌ها، روش تحقیق، روش گردآوری داده‌ها، تحلیل داده‌ها و روش‌های آماری جهت آزمون فرضیه‌ها پرداخته می‌شود. نتیجه‌گیری از یافته‌های تحقیق و ارائه پیشنهادها و محدودیت‌ها و منابع مورد بررسی، پایان بخش تحقیق پیشرو است.

¹ Enron

² World Com

³ Adelphi

⁴ Tyco

⁵ Martha Stewart

⁶ Parmalat

⁷ Copeland

۲- مبانی نظری

یافته‌های هیئت نظارت عمومی انجمن حسابداران عمومی شده آمریکا^۱ نشان می‌دهد که رفتار ناکارآمد حسابرس^۲ یک نگرانی مداوم برای حرفه‌ی حسابرسی است. رفتار ناکارآمد حسابرس به شدت می‌تواند بر توانایی شرکت‌های حسابداری عمومی برای تولید درآمد، تکمیل کار با کیفیت حرفه‌ای به موقع و با ارزیابی دقیق عملکرد کارکنان تاثیر بگذارد. در دراز مدت، این مسائل، کیفیت حسابرسی را مختل خواهند کرد. این مطالعه به دلیل افزایش آگاهی توسط نهادهای حرفه‌ای، در کشورهای در حال توسعه، از مسائل مربوط به اختلال در کیفیت حسابرسی و رفتار ناکارآمد حسابرس مهم می‌باشد. نتایج حاصل از مطالعه‌ی شرکت‌های حسابرسی در کشورهای در حال توسعه برای درک بهتر تاثیر بد رفتارهای آن‌ها و برای شناسایی راه‌های ممکن مدیریت بهتر، به مسائل رفتار ناکارآمد حسابرس کمک خواهد کرد. این مطالعه هم چنین به متون حسابرسی و متون رفتاری با توجه به جنبه‌های سازمانی کمک می‌کند و هم چنین در رابطه با مطالعات موجود از رفتار کاهش کیفیت حسابرسی، مطالعات قبلی را با بررسی عوامل خاص مربوط به تعهد سازمانی^۳ گسترش می‌دهد. به دلیل ماهیت کیفی کار حسابرس، بسیاری از کنترل‌های قابل مشاهده (کنترل‌های رفتار، بیرونی، درونی) که محدودیت کاربرد و کنترل انتشار بیشتری (شخصی، اجتماعی) دارند، لازم هستند. سطح تعهد سازمانی و حرفه‌ای حسابرسان ممکن است برخی دیدگاه‌ها در کار این کنترل‌ها را ارائه کرده و شرکت‌های کنونی با یک فرصت برای تاثیرگذاری به آن‌ها را نشان دهد. تعهد سازمانی و تعهد حرفه‌ای ویژگی‌های فردی افراد برای سازمان و حرفه‌ی استخدام آن‌ها را نشان می‌دهند. برای اندازه‌گیری تعهد سازمانی، پورتر و همکاران^۴ (۱۹۷۴) ابزار، پرسشنامه‌ی تعهد سازمانی را توسعه داده است که بعدها توسط مودی^۵ (۱۹۹۸) تصحیح شد. سه بعد شناسایی شده توسط یعنی تعهد موثر^۶، تعهد مستمر^۷ و تعهد هنجاری^۸ وجود دارد. تعهد سازمانی در اثر آن بر عملکرد و رفتار فردی، به عنوان مهم شناخته شده است. تعهد سازمانی هم چنین موضوع مهمی از هر دو دیدگاه مفهومی و سازمانی است چرا که ممکن است برای پیش‌بینی غیبت، عملکرد، انتقال و رفتارهای دیگر از جمله رفتار ناکارآمد کارکنان استفاده شود.

در بررسی تعهد حسابداران به سازمان خود مشاهده شده است که این عامل به شدت با گردش شغل، رضایت شغلی، عملکرد، شخصیت و انگیزه در ارتباط است. نگرش فرد به سازمان با وفاداری آن‌ها به شرکت استنباط می‌شود و با ارزش‌های آن مشخص می‌شود. به عنوان یک نتیجه، نگرش فرد، نشان دهنده‌ی این است که آیا اتصال آن‌ها با سازمان در درجه اول در انگیزه‌های اقتصادی است یا نه. جزء رفتاری تعهد نشان دهنده تمایل یک فرد به صرف تلاش در سازمان و همچنین قصد او برای ماندن در سازمان می‌باشد. بررسی تعهد سازمانی حسابدار ممکن است از علاقه به سازمان‌ها باشد به طوری که حفظ کارکنان، نشان دهنده یک مسئله‌ی مهم پیش روی شرکت‌های حسابداری عمومی است. کلایتون و هاتچینسون (۲۰۰۲) نشان دادند که چگونه باورهای فرهنگی پیش‌بینی‌های قوی‌تری از تعهد حسابداران به سازمان‌های آن‌ها هستند؛ رابطه مثبت بین تعهد سازمانی و گروه‌گرایی برای حسابسان استرالیا و آفریقای جنوبی مهم و حتی برای حسابسان استرالیا قابل توجه‌تر بود. یافته‌های آنان نشان می‌دهد که چگونه باورهای فرهنگی حسابداران به تعهد سازمانی آن‌ها مرتبط هستند، بنابراین سازمان‌ها

¹ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

² Dysfunctional Audit Behaviour (DAB)

³ Organisational Commitment

⁴ Porter et al

⁵ Mowday

⁶ Affective Commitment

⁷ Continuance Commitment

⁸ Normative Commitment

باید ویژگی‌های فرهنگی کارکنان و طراحی سیاست‌های اشتغال، مانند پاداش گروه و فعالیت‌های مربوط به تیم را بر این اساس شناسایی کنند. حسابرسان تعهد بالایی در تعهد سازمانی دارند و تعهد حرفه‌ای ممکن است تمایل زیادی برای شرکت در رفتار ناکارآمد داشته باشد اما ممکن است درگیر در کم‌گزارش‌دهی در زمان به منظور تضمین آینده‌ی شغلی با سازمان، باشند. کم‌گزارش‌دهی در زمان حتی ممکن است از سوی برخی حسابرسان و سرپرستان آن‌ها به عنوان تعهدی به سازمان دیده شود. عوامل تیمی حسابرسی از عوامل گسترده‌ی موسسات حسابرسی در تعیین کیفیت حسابرسی مهم‌تر هستند. موسساتی که عوامل تیمی حسابرسی قوی دارند اطمینان بالایی از برنامه‌ریزی و عملکرد مناسب در اجرای فرآیندهای حسابرسی دارند. تعهد سازمانی به عنوان پذیرش اهداف سازمانی و تمایل به تلاش از طرف سازمان تعریف شده است و با رفتارهای مثبت مانند عملکرد شغلی و توجه در ارتباط است. همچنین با رفتارهای ناکارآمد مانند مقاومت در برابر تغییر و بی‌میلی به ترک به دلیل بی‌کفایتی نیز در ارتباط است. تعهد سازمانی می‌تواند یک نیروی مخالف به تمایلات ناکارآمد ایجاد نموده و تعهد را افزایش دهد. افرادی که دارای یک باور قوی در سازمان هستند و افرادی که مایل به کار سخت برای رسیدن به اهداف سازمانی هستند کمتر احتمال دارد که برای رسیدن به اهداف شخصی به تاکتیک‌های غیراخلاقی و یا ناکارآمد، متوسل شوند. نقش محوری تعهد سازمانی نیز ممکن است تفاوت در انگیزه بین افراد با تعهد سازمانی بالا و پایین را نشان دهد. هم چنین لینکولن و کالبرگ (۱۹۹۰) ادعا می‌کند که کارکنان بسیار متعهد تلاش خود را صرف دستیابی به اهداف سازمان خواهند کرد حتی زمانی که چنین تلاشی به طور مستقیم به جبران خسارت فردی یا فرصت‌های حرفه‌ای کمک نکند. افراد با تعهد سازمانی بالا این سازمان را برای موفقیت می‌خواهند. با توجه به دانلی و همکاران^۲ (۲۰۰۳)، اگر چنین افرادی رفتارهای خاصی هم چون رفتار ناکارآمد مشاهده کنند، آن‌ها ممکن است کمتر این رفتارها را پذیرش نمایند. افراد با تعهد سازمانی کم ممکن است بیشتر علاقه‌مند به پیروی از منافع شخصی به جای منافع سازمانی باشند. بنابراین، از افراد دارای سطوح پایین‌تر تعهد سازمانی احتمال بیشتری وجود دارد که رفتار ناکارآمدی برای ارتقاء فرد مشاهده شود. تعهد یک فرد به شرکت حسابرسی او با قدرت شناسایی فرد توسط سازمان منعکس شده است. به طور مشابه، تعهد حرفه‌ای با قدرت شناسایی توسط یک حرفه منعکس شده است. هم چنین تعهد سازمانی به طور معمول با رفتارهای عملکردی مانند حضور و غیاب، حفظ شغل و عملکرد شغلی، رفتار ناکارآمد مانند مقاومت در برابر تغییر و بی‌میلی به ترک خدمت به علت عدم توانایی در ارتباطات نیز به تعهد سازمانی مرتبط است. شواهد قبلی در رابطه با عملکرد شغلی، ترک خدمت و رضایت شغلی یک رابطه منفی بین تعهد سازمانی و رفتار حسابرسی ناکارآمد را نشان می‌دهد. ترکیب روابط متقابل بین تعهد سازمانی می‌تواند درک بهتری از علل فشار بودجه زمانی در کار حسابرسی مربوط به عوامل تیمی حسابرس را ارائه کند. از این رو تحقیق حاضر درصدد پاسخ به این سوال است: آیا بین تعهد سازمانی و فشار بودجه زمانی در کار حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد؟.

۲-۱- پیشینه‌های پژوهش

ویندسور و اشکانسی^۳ (۱۹۹۶) پژوهشی روی ۱۳۱ مؤسسه حسابرسی در استرالیا انجام دادند. یافته‌های پژوهش آنان نشان داد که فرهنگ سازمانی و عوامل فردی جزء جدایی‌ناپذیر از شیوه‌های تصمیم‌گیری و رفتار حسابرسان است و استدلال اخلاقی حسابرسان با فرهنگ سازمانی مؤسسه حسابرسی رابطه دارد. دانلی و همکاران (۲۰۰۳)، در تحقیق با عنوان «پذیرش حسابرس از رفتار ناکارآمد حسابرس: مدل توضیحی با استفاده از ویژگی شخصی حسابرسان» معتقدند رفتارهای ناکارآمد و تعویض

¹ Lincoln & Kalleberg

² Donnelly, et al.

³ Windsor and Ashkansay

کارکنان با کاهش کیفیت حسابرسی همراه است. رفتارهای ناکارآمد مانند خاموش کردن نا به هنگام، جمع آوری شواهد ناکافی، تغییر یا تعویض روش‌های حسابرسی و کمبود زمان، اثرات منفی بر حرفه حسابرسی دارند. در حالی که مطالعات اخیر نشان می‌دهند که رفتار ناکارآمد مسئله‌ای گسترده است، تحقیق موجود موفق به توضیح کافی درباره علل چنین رفتارهایی نشده است. در این مطالعه، رفتار سازمانی و متون روانشناسی صنعتی، مبنایی برای توسعه و آزمایش مدل ارائه شده است که منبع کنترل، عملکرد، و هدف گردش مالی را به عنوان عوامل پذیرش حسابرس از رفتار ناکارآمد شناسایی می‌کند. اسوینی و پیرس (۲۰۰۶) نیز در بررسی گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی دریافتند که شرکای مؤسسات حسابرسی معتقدند گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی به سه دلیل اصلی رخ می‌دهد. این دلایل عبارتند از بی‌کفایتی، فشار حاصل از نظام‌های ارزیابی عملکرد و بودجه و درخواست‌های مدیریت. پاینو و همکاران^۱ (۲۰۱۰) در تحقیق با عنوان رفتار ناکارآمد حسابرس: مطالعه اکتشافی در مالزی بیان نمودند کیفیت گزینه‌های ارائه شده با شرکت‌های حسابرسی، عامل مهم تعیین کننده بقای طولانی مدت آن‌ها است، اما کیفیت حسابرسی برای ارزیابی دشوار است، که آن را به خصوص برای رفتار افرادی که در کار حسابرسی هستند، حساس می‌سازد. این مطالعه به دنبال شناسایی بروز رفتارهای ناکارآمد حسابرس، رفتارهای کاهش کیفیت حسابرسی و اقداماتی در طول تعامل با یک حسابرس که اثر شواهد جمع‌آوری را کاهش می‌دهد، می‌باشد. مطالعه بر روی یک بررسی از ۲۴۴ حسابرس شاغل در شرکت‌های حسابرسی کوچک/متوسط و بزرگ در مالزی است. مطالعه، متغیرهای کلیدی که منجر به رفتار ناکارآمد حسابرسی می‌شود را شناسایی می‌کند. مطالعه شواهد تجربی اصلی از یک خطر جدی بالقوه از رفتارهای ناکارآمد را ارائه می‌کند که ممکن است کیفیت حسابرسی را مختل نماید. مطالعه شواهد تجربی برای رسیدگی به نگرانی‌های مقامات نظارتی مالزی در مورد کیفیت حسابرسی را ارائه می‌نماید.

پاینو و همکاران (۲۰۱۱) در تحقیق خود با عنوان «رابطه تعهد حرفه ای و سازمانی با رفتار ناکارآمد حسابرس، توسعه و تست یک مدل نظری است که عوامل موثر در رفتار ناکارآمد حسابرس را شناسایی می‌نماید» پرداختند. تعهد سازمانی و تعهد حرفه‌ای به عنوان سوابق نگرش نسبت به رفتار ناکارآمد حسابرس مورد بررسی قرار گرفته است. بر اساس نتایج این تحقیق، تجزیه و تحلیل از رویکرد حداقل مربعات جزئی، از ۲۲۵ مدیر حسابرسی در مالزی به کار گرفته شده است. شواهد تولید شده نشان می‌دهد که تعهد سازمانی پیش بینی کننده مهمی از رفتار ناکارآمد حسابرس بوده است. نتایج مطالعه باید بر روش‌های حسابرسی، استخدام، آموزش و تصمیم‌گیری‌های ترویج تاثیر بگذارد و به حداقل رساندن وقوع و پذیرش رفتار ناکارآمد حسابرس کمک کند. این مطالعه در ارائه پاسخ به موقع به تنظیم نگرانی‌ها در مورد اختلال در کیفیت حسابرسی قابل توجه است. یانیارتی^۲ (۲۰۱۲) در تحقیق با عنوان «اثر حسابرسی دوره تصدی و رفتار ناکارآمد در کیفیت حسابرسی» بیان نمود که هدف از این پژوهش، بررسی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی با ارائه‌ی این فرضیه است که دوره تصدی حسابرسی و رفتار ناکارآمد، کیفیت حسابرسی را تحت تاثیر قرار می‌دهند. حسابرسی دوره تصدی و رفتارهای ناکارآمد به طور مشترک، کیفیت حسابرسی را تحت تاثیر قرار می‌دهند. نتایج آزمون تجربی نشان می‌دهد که حسابرسی تصدی تاثیر قابل توجهی در کیفیت حسابرسی در شرکت حسابداری عمومی در باندونگ ندارد، حسابرسی با کیفیت بالا به دلیل حسابداری است که حسابرسی در کار صاحبکار را مشابه سال گذشته انجام می‌دهند. در حالی که رفتار ناکارآمد به طور قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی در شرکت حسابداری عمومی در باندونگ تاثیر می‌گذارد. کاهش کیفیت حسابرسی به دلیل حسابداری است که پژوهش را طبق اصل حسابداری پذیرفته شده کلی انجام نمی‌دهند.

¹ Paino, et al.

² Yuniarti

سوهایتی^۱ (۲۰۱۲) در تحقیق با عنوان «تاثیر هزینه‌های حسابرسی، فشار بودجه زمان حسابرسی و نگرش حسابدار عمومی در رفتار ناکارآمد حسابدار عمومی و دلالت آن بر بررسی کیفیت حسابرسی در مقیاس شرکت حسابداری عمومی "کوچک" در جاوا» بیان نمودند که رقابت شدید در شرکت حسابداری عمومی به مناقصه رقابتی تشویق می‌کند که منجر به "جنگ هزینه" می‌شود که بر هزینه‌های حسابرسی اثر می‌گذارد. این نتیجه مفاهیمی را برای فشار بودجه‌ی زمان حسابرسی به ارمغان می‌آورد که دلیل رفتار ناکارآمد حسابداران عمومی و نگرش در انجام وظایف حسابدار عمومی خواهد شد که منجر به کیفیت حسابرسی ضعیف می‌شود. نتیجه نشان داد که تاثیر قابل توجهی از هزینه‌های حسابرسی، فشار بودجه زمان حسابرسی به نگرش حسابدار عمومی وجود دارد. فشار بودجه زمان حسابرسی و نگرش حسابدار عمومی نیز اثرات قابل توجهی بر رفتار ناکارآمد حسابدار عمومی دارد و آن می‌تواند دلیل بر افزایش کیفیت حسابرسی باشد.

پاینو و ثانی^۲ (۲۰۱۳) در تحقیق با عنوان «نگرش نسبت به رفتار ناکارآمد حسابرسان: تاثیر بر تاکید بودجه، رفتار رهبری و اثربخشی بررسی حسابرسی» معتقدند رفتار ناکارآمد حسابرسان، در ارتباط با کاهش کیفیت حسابرسی، یک مسئله پذیرفته شده است. تاکید بودجه، ساختار رفتار رهبری و توجه و اثربخشی بررسی حسابرسی به عنوان سوابق نگرش نسبت به رفتار ناکارآمد حسابرسان مورد بررسی قرار گرفته اند. نتایج این مطالعه باید بر روش‌های حسابرسی، استخدام، آموزش و تصمیم‌گیری‌های ترویج تاثیر گذارد و به حداقل رساندن وقوع و پذیرش رفتار ناکارآمد حسابرسان کمک کند.

خان و همکاران^۳ (۲۰۱۳) در تحقیقی با عنوان «هدف رفتار حسابرسان نسبت به رفتار ناکارآمد حسابرسان با استفاده از نظریه عمل منطقی» بیان نمودند رفتارهای ناکارآمد حسابرسان پشت ناکامی‌های شرکت یک مسئله حیاتی در جهان کسب و کار همیشه در حال تغییر امروز است. مطالعه نظریه عمل منطقی به عنوان یک راهنما برای پیش بینی معتبر قصد حسابرسان برای رفتارهای حسابرسی ناکارآمد می‌باشد. این چارچوب ارائه شده نه تنها برای متخصصان درگیر در حرفه حسابرسی است، بلکه برای بسیاری از تنظیم کننده‌های دیگر از جمله هیئت مدیره، کمیته حسابرسی، مدیریت ارشد، سرمایه‌گذاران، و نهادهای حاکم، برای فعال کردن آن‌ها برای افزایش اخلاق در محیط کار آن‌ها نیز می‌باشد.

کاستینا^۴ (۲۰۱۳) در تحقیق با عنوان «تاثیر رفتارهای ناکارآمد و فرهنگ فردی بر کیفیت حسابرسی» معتقدند که رفتارهای ناکارآمد و فرهنگ سازمانی، بر کیفیت حسابرسی تاثیر می‌گذارد. تا حدی رفتار ناکارآمد اثر منفی و مهمی بر کیفیت حسابرسی دارد. کاهش کیفیت حسابرسی به دلیل حسابرسانی است که در استانداردهای حسابداری مالی، پژوهشی انجام نمی‌دهند، سطح مادی‌گرایی پایین‌تر از آنچه که باید باشد را تنظیم می‌کنند، بررسی بیشتر در اسناد مشتری انجام نمی‌دهند، بسیاری از زمان حسابرسی سپری شده در فرایند و تفاوت بین زمان واقعی و زمان حسابرسی بودجه را حذف می‌کنند. در حالی که فرهنگ سازمانی اثر مثبت و قابل توجهی در کیفیت حسابرسی دارد. بهبود کیفیت حسابرسی به دلیل حسابرسانی است که در روند حسابرسی احساس استرس ندارند، کار و رقابت در میان آن‌ها کمتر است.

مینادارتی و پاسپیتاساری^۵ (۲۰۱۴) هدف از این مطالعه تجزیه و تحلیل تعهد سازمانی است که تاثیر بر ویژگی‌های فردی، یعنی هدف گردش مالی و عملکرد حسابرسان نسبت به پذیرش رفتار ناکارآمد حسابرسان را تعدیل می‌بخشد. نتایج نشان داد که ویژگی‌های افرادی که هدف ترک شغل را دارند تاثیر مثبتی در پذیرش رفتار ناکارآمد حسابرسان دارد. در حالی که عملکرد

¹ Suhayati

² Paino & Thani

³ Khana, et al.

⁴ Kustinah

⁵ Mindarti & Puspitasari

حسابرسان تاثیر منفی بر پذیرش رفتار ناکارآمد حسابرس دارد. نتایج حاصل از این مطالعه نشان می‌دهد که تعهد سازمانی به صورت نفوذ تعدیل در هدف ترک شغل و عملکرد حسابرس نسبت به پذیرش رفتار ناکارآمد حسابرس نقش دارد.

آلکاتسار^۱ (۲۰۱۴) تحقیقی با عنوان «منبع کنترل، تعهد حرفه‌ای و رفتار ناکارآمد حسابرس» با هدف تست مدل رفتار ناکارآمد حسابرسی مربوط به ویژگی‌های فردی حسابرس، منبع کنترل و تعهد به حرفه‌ای را به انجام رسانید. از نتایج مطالعه این است که منبع کنترل اثر مثبت و قابل توجهی را به رفتار ناکارآمد حسابرسی نشان می‌دهد. به طور مشابه، تعهد حرفه‌ای به طور قابل توجهی رفتار ناکارآمد حسابرسی را تحت تاثیر قرار می‌دهد. نتایج همچنین قوی‌تر بودن اثر تعهد به حرفه برای رفتار ناکارآمد حسابرسی از منبع کنترل را نشان می‌دهند.

جورفی و آدرگا^۲ (۲۰۱۴) در تحقیقی با عنوان «اثر منبع کنترل، تعهد سازمانی و موقعیت نسبت به رفتار ناکارآمد حسابرس» معتقدند رفتار ناکارآمد حسابرس رفتاری است که از استانداردهای حسابرسی در انجام وظیفه حسابرسی انحراف دارد که می‌تواند کیفیت حسابرسی را کاهش دهد. رفتار ناکارآمد می‌تواند تاثیر مستقیمی در کیفیت حسابرسی داشته باشد. رفتار ناکارآمد حسابرس با کاهش کیفیت حسابرسی در ارتباط است. در این مطالعه علت انجام چنین رفتار انحرافی از حسابرس ویژگی‌های فردی مانند منبع کنترل و تعهد سازمانی توصیف شده است.

مهرانی و نعیمی (۱۳۸۲) نیز یافتند که هر چند حسابرسان خود را معتقد و مقید به رعایت اخلاق حرفه‌ای می‌دانند، اما در برابر فشار بودجه زمانی، اقدام به اعمال رفتارهای غیر حرفه‌ای می‌نمایند. همچنین، نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که متناسب با افزایش فشار بودجه زمانی، احتمال بروز رفتارهای غیر حرفه‌ای نیز بیشتر می‌گردد. ضمن آنکه حسابرسان معتقدند احتمال بروز اینگونه رفتارها در دیگر حسابرسان بیش از خود آنان می‌باشد. اخباری و همکاران (۱۳۸۹) نشان دادند که تعهد سازمانی و هر زیر مقیاس آن (تعهد همانندسازی، تعهد پیوستگی و تعهد مبادله‌ای) رابطه معناداری با تعهد حرفه‌ای نشان می‌دهد. برزیده و خیراللهی (۱۳۹۰) نشان دادند 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 ازدست دادن شهرت گردیده و احتمال کتمان شواهد حسابرسی را افزایش می‌دهد.

عزیزخانی و هاشمیان (۱۳۹۱) در بررسی الگوی رفتاری حسابرسان مستقل در رویارویی با فشار بودجه زمانی نشان می‌دهند که فشار بودجه زمانی باعث کاهش انگیزه حسابرسان مستقل می‌شود و حسابرسان برای رعایت بودجه‌های زمانی نامتعارف که حصول آن غیرممکن است ناگزیر به انجام رفتارهای غیر حرفه‌ای می‌شوند. هم چنین نتایج نشان می‌دهد که مهمترین عامل بروز رفتارهای غیر حرفه‌ای، فشار بودجه زمانی است. موسوی شیری و همکاران (۱۳۹۲) به بررسی دوره تصدی حسابرسی، رفتارهای ناکارآمد و تعهد حرفه‌ای حسابرس بر کیفیت حسابرسی در دیوان محاسبات کشور پرداختند. نتایج نشان داد که رفتارهای ناکارآمد، اثر معنی داری بر کاهش کیفیت حسابرسی دارد. هم چنین دوره تصدی حسابرسی اثر معنی دار بر کیفیت حسابرسی دارد و تعهد حرفه‌ای حسابرس اثر مثبت بر کیفیت حسابرسی دارد. مهدوی و هوشمند (۱۳۹۲) نشان می‌دهند که درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسه بر رفتار حسابرسان تأثیر ندارد. هم چنین بر اساس یافته‌ها، درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسه و ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان باعث افزایش کیفیت حسابرسی از طریق رفتار غیرعادی حسابرسان نمی‌شود. صادقی عمرو آبادی و همکاران (۱۳۹۲) در بررسی رفتار حسابرسی به بررسی رابطه بین تعهد سازمانی و تعهد حرفه‌ای حسابرسی پرداخته‌اند. نتایج نشان می‌دهد که تعهد حرفه‌ای با تعهد سازمانی

¹ Alkautsar

² Jufry & Adraga



رابطه معنادار و مستقیم دارد. ملکیان وتوکل نیا (۱۳۹۳) در تحقیقی به بررسی ارتباط بالقوه بین فرهنگ اخلاقی، فشار بودجه زمانی، اقدامات کاهنده کیفیت حسابرسی و گزارش کمتر از واقع زمان پرداختند. نتایج مطالعه بیانگر تأثیر مثبت و معنادار فشار بودجه زمانی بر گزارش کمتر از واقع زمان است. علاوه بر این، نتایج، نشانگر تأثیر معکوس و معنادار فرهنگ اخلاقی بر فشار بودجه زمانی است.

Archive of SID

۳- روش پژوهش

تحقیق حاضر از نظر هدف، تحقیق کاربردی است و از نظر شیوه گردآوری و تحلیل اطلاعات، توصیفی - پیمایشی است. این تحقیق توصیفی است چرا که به توصیف وضعیت متغیرها و نیز روابط میان آن ها می پردازد. از نوع پیمایشی است، زیرا که با استفاده از ابزار پرسشنامه به تحلیل نظرات پاسخ دهندگان (نمونه مورد مطالعه) که به پرسش هایی در مورد موضوع مورد مطالعه و ابعاد تحقیق (متغیرها و سوال های مربوطه) پاسخ داده اند، می پردازد.

۳-۱- فرضیه پژوهش

فرضیه ۱: بین تعهد سازمانی و فشار زمانی بودجه حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد.

۳-۲- متغیر های پژوهش

الف) متغیر مستقل

تعهد سازمانی: تعهد الزامی است که آزادی عمل را محدود می کند. تعهد سازمانی عبارت است از یک حالت روانشناختی که فرد را به سازمان محل استخدام خود وابسته می کند. در این پژوهش متغیر میانجی، تعهد سازمانی است که از مدل سه بعدی آلن و می یر^۱ که شامل سه نوع تعهد عاطفی، مستمر و هنجاری است، استفاده شده است. در ادامه به تعریف هر یک از ابعاد مورد مطالعه پرداخته می شود:

➤ **تعهد مستمر:** تعهد مستمر به ادراک هزینه ترک سازمان توسط فرد اطلاق می شود. افراد به سازمان خود تعهد دارند به این خاطر که احساس می کنند مجبورند که بمانند در غیر این صورت باید از سطوح مطلوب موقعیت شخصی، ارشدیت، پاداش، برنامه کاری، حقوق بازنشستگی و سایر مزایای کسب شده در سازمان، صرف نظر کنند.

➤ **تعهد هنجاری:** تعهد هنجاری اشاره به دلبستگی روانشناختی کارکنان به سازمان بر پایه تجربیات جامعه پذیری است. به بیان دیگر کارکنان با تعهد هنجاری در سازمان می مانند به این دلیل که اعتقاد دارند به سازمان دین دارند و ماندن آن ها کاری درست و اخلاقی است.

➤ **تعهد عاطفی:** تعهد عاطفی به مفهوم دلبستگی روانی کارکنان به سازمانی است که در آن فعالیت می نمایند، این دلبستگی از طریق شناسایی اهداف و ارزش های آن سازمان حاصل می شود. تعهد عاطفی در نقطه مقابل تعهد مستمر که بر مبنای تئوری شرط جانبی و تعهد هنجاری که بر مبنای الزامات اخلاقیست، قرار دارد.

در خصوص متغیر تعهد سازمانی کارکنان شامل سه بعد تعهد هنجاری (چهار گویه)، تعهد عاطفی (چهار گویه) و تعهد مستمر (چهار گویه) در مجموع دوازده گویه با بهره گیری از پرسشنامه استاندارد و معتبر می یر و همکاران (۱۹۹۳) با مضامینی همچون باقی مانده در سازمان، تعهد و تکلیف نسبت به افراد و سازمان جهت اندازه گیری تعهد هنجاری، مضامینی همچون عدم ترک سازمان، تمایل شخصی به کار در سازمان، عدم وجود موقعیت کاری با ترک سازمان جهت اندازه گیری تعهد مستمر

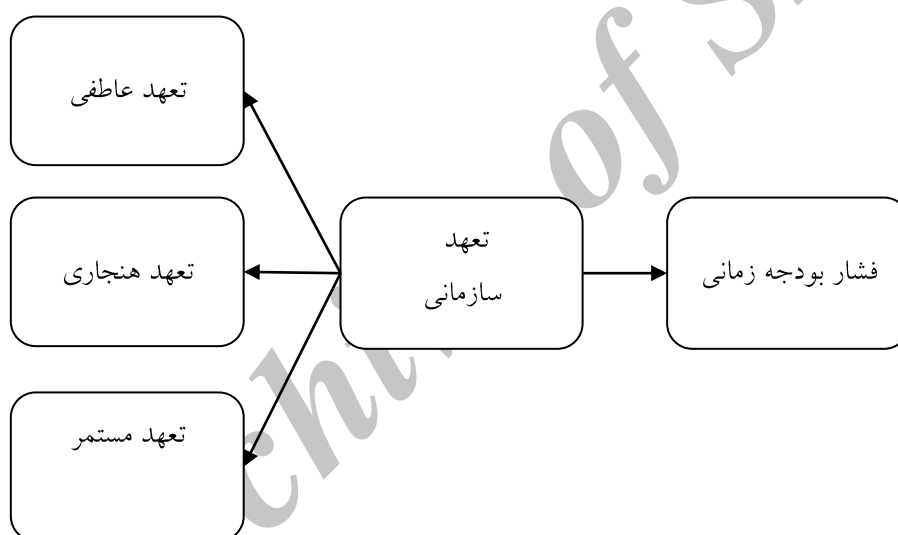
¹ Meyer & Allen

و در نهایت به کمک مضامین احساس خوشحالی نسبت به خدمت در سازمان، احساس تعلق بالا و دلبستگی به سازمان جهت اندازه گیری تعهد عاطفی، در ابزار تحقیق مطرح شده است.

ب) متغیر وابسته

فشار بودجه زمانی: زمان مورد نیاز برای انجام عملیات حسابرسی بیش از زمان پیش بینی شده در بودجه بوده و حسابرس ملزم به انجام کار در زمان تعیین شده می باشد. در بخش فشار بودجه زمانی با مضامینی همچون ارزیابی بودجه زمانی در سنوات گذشته، دستیابی به بودجه های زمانی در پرسشنامه تحقیق مورد پرسش واقع می شود.

جهت تبیین رابطه بین متغیرهای مستقل، وابسته و میانجی تحقیق با در نظر گرفتن مبانی نظری و فرضیه های عنوان شده، مدل مفهومی زیر به صورت پیش فرض جهت آزمون فرضیه ها و نشان دادن رابطه میان متغیرها ترسیم گردیده است



شکل ۱: مدل مفهومی تحقیق برگرفته از پژوهش پاینو همکاران (۲۰۱۱)

۳-۳- جامعه آماری و روش نمونه گیری

جامعه آماری این تحقیق کلیه کارکنان موسسات حسابرسی می باشد. جهت انتخاب موسسات حسابرسی، عضو جامعه با توجه به حجم بالای تعداد کارکنان و پراکندگی موسسات در سطح کشور و با توجه به امکانات مالی و زمانی محقق با نظر استاد راهنما، نمونه گیری به صورت تصادفی از موسسات حسابرسی در شهر مشهد استفاده شد. روش نمونه برداری طبق تحقیق به عمل آمده از تعداد کارکنان موسسات منتخب شامل ۴۰۹ نفر است و حجم نمونه در جامعه محدود در فرمول کوکران ۲۱۰ تعیین شد. جهت افزایش اعتبار تحقیق، تعداد ۲۲۰ پرسشنامه توزیع شد که از این میان، تعداد ۱۷۴ پرسشنامه دریافت و مبنای تحلیل آماری واقع گردید. از میان پرسشنامه های توزیع شده تعداد ۳۲ پرسشنامه بازگردانده نشد، هم چنین تعداد ۱۴ پرسشنامه به علت نقص در تکمیل کنار گذاشته شد. نرخ بازگشت پرسشنامه ها در حدود ۷۹/۰۹ درصد تعیین شد.

۳-۴- روش گردآوری داده‌ها

پرسشنامه این تحقیق شامل ۲ بخش است، بخش اول سوالات مربوط به فشار بودجه زمانی حسابرسی با استفاده روش اتلی و پیرس، (۱۹۹۶) و کیلی و مارقیم^۱ (۱۹۹۰) اندازه‌گیری شده است. بخش دوم گویه های پرسشنامه آلن و می یر^۲، (۱۹۹۰) جهت سنجش تعهد سازمانی در سه بعد تعهد هنجاری، مستمر و عاطفی می باشد. در مجموع پرسشنامه این تحقیق شامل ۲۵ گویه می باشد. پاسخ‌های پرسشنامه در این دو بخش در یک طیف پنج امتیازی لیکرت (کاملاً مخالف، مخالف، نه موافق و نه مخالف، موافق و کاملاً موافق) قسمت بندی شده است تا پاسخ‌گو، میزان موافقت خود را در مقیاس لیکرت که از یک تا پنج درجه بندی شده، مشخص کند.

۳-۵- روش تجزیه و تحلیل داده ها

در این تحقیق از مدل یابی معادلات ساختاری و روش حداقل مربعات جزئی جهت آزمون فرضیات و برازندگی مدل استفاده شده است. جهت آزمون فرضیه های تحقیق از مقدار احتمال حاصل از برازش مدل در حالت معناداری پارامترها استفاده می گردد. از آن جا که سطح اطمینان مورد نظر ۹۵ درصد می باشد. لذا عدد معناداری در سطح ۹۵ درصد برابر ۱/۹۶ گردیده، لذا اعدادی که در بازه (۱/۹۶ ، -۱/۹۶) قرار گیرند در ناحیه رد واقع شده و اعدادی که خارج از این بازه قرار گیرند مورد پذیرش واقع می شوند.

۴- یافته های تحقیق

در این تحقیق به منظور بررسی روایی ظاهری از نظر خبرگان دانشگاهی (اساتید راهنما و مشاور) و خبرگان سازمانی (متخصصین و خبرگان در موسسات حسابرسی) استفاده شد. هم چنین در تحقیق حاضر به منظور تعیین روایی سازه، از تحلیل عاملی استفاده شده است. تحلیل عاملی می‌تواند به دو صورت اکتشافی و تأییدی انجام شود. تحلیل عاملی اکتشافی برای تحقیق حاضر توسط نرم‌افزار SPSS انجام شد که نتایج آن در جدول ۱ آمده است. هم چنین در تشریح نتایج تحلیل عاملی تأییدی انجام شده توسط نرم افزار Smart PLS به شرح جدول ۳ اشاره شده است. نتایج آزمون بارتلت و شاخص کفایت نمونه گیری نشان می‌دهد که مقادیر هر دو شاخص در سطح مطلوبی می‌باشند. مقدار شاخص کفایت نمونه گیری برای تمامی متغیرها بیشتر از ۰/۵ و مقدار معنی‌داری آزمون بارتلت نیز کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد. پس از حصول اطمینان از مناسب بودن حجم نمونه، مقادیر اشتراکات گویه‌ها مورد بررسی قرار گرفت و گویه‌هایی که مقدارشان کمتر از ۰/۳ بود. مشخص است که این گویه‌ها با سایر گویه‌ها سازگاری نداشته و تبیین کننده مناسبی برای آن بعد نمی‌باشد لذا از تحلیل کنار گذاشته شدند که با هاشور مشخص شده اند.

¹ Kelley and Margheim

² Meyer & Allen

جدول ۱- نتایج مربوط به تحلیل عاملی اکتشافی گویه های پرسشنامه تحقیق

شخص کفایت نمونه گیری	مقدار تقریبی 2X	درجه آزادی	معنی داری آزمون بارتلت	بار عاملی مرحله ۲	بار عاملی مرحله ۱	گویه ها	نام متغیر
۰/۴۸۹	۴۸/۳۶۸	۳	۰/۰۰۰	-	۰/۰۱۶	گویه ۱	تعهد هنجاری
				۰/۵۸۹	۰/۶۲۷	گویه ۲	
				۰/۶۲۸	۰/۵۱۵	گویه ۳	
				۰/۴۶۵	۰/۵۶۴	گویه ۴	
۰/۳۶۹	۸۹۵/۶۳۹	۶	۰/۰۰۰		۰/۶۴۲	گویه ۵	تعهد مستمر
					۰/۵۶۲	گویه ۶	
					۰/۶۴۶	گویه ۷	
					۰/۶۰۷	گویه ۸	
۰/۲۴۶	۱۲۶/۸۱۴	۶	۰/۰۰۰		۰/۵۰۵	گویه ۹	تعهد عاطفی
					۰/۶۰۶	گویه ۱۰	
					۰/۷۰۴	گویه ۱۱	
					۰/۶۸۲	گویه ۱۲	
۰/۵۰۰	۵۸/۱۳۶	۱	۰/۰۰۰		۰/۸۳۶	گویه ۱۳	فشار بودجه زمانی
					۰/۴۶۸	گویه ۱۴	

روایی (اعتبار) همگرا در مدل معادلات ساختاری توسط معیار میانگین واریانس استخراج شده مورد تحلیل قرار می گیرد. این شاخص نشان دهنده میزان واریانس است که یک سازه (متغیر نهفته) از نشانگرهایش بدست می آورد. برای این معیار مقادیر بیشتر از ۰/۵ را پیشنهاد می کنند چرا که این مقدار تضمین می کند حداقل ۵۰ درصد واریانس یک سازه توسط نشانگرهایش تعریف می شود. در ادامه نتایج حاصل از بررسی روایی همگرا در تحقیق حاضر ارائه شده است.

جدول ۲- روایی همگرایی سازه های (متغیرهای نهفته) تحقیق

ردیف	متغیر	میانگین واریانس استخراج شده
۱	تعهد سازمانی	۰/۷۳۶
۲	فشار بودجه زمانی	۰/۵۶۹

منبع: یافته های پژوهشگر

همان طور که در جدول ۲ ملاحظه می شود تمامی مقادیر میانگین واریانس استخراج شده از ۰/۵ بیشتر بوده و بنابراین مدل اندازه گیری از روایی همگرایی مناسب برخوردار است. پایایی یک سنج، ثبات و سازگاری مفهوم مورد سنجش را نشان می دهد و به ارزیابی درستی و خوب بودن یا برآزش یک سنجه کمک می کند. توانایی یک سنجه برای حفظ ثبات در طی زمان شاخصی از ثبات و آسیب پذیری کم آن در برابر تغییرات است. سازگاری درونی سنجها شاخصی است از تجانس بندهایی در سنجه که یک مفهوم را انعکاس می دهند. برای سنجش پایایی از آزمون آلفای کرونباخ استفاده شد. نتایج آزمون و تفسیر آن در ادامه پس از بررسی پایایی هر یک از نشانگرها آمده است. پایایی هر یک از نشانگرهای متغیر نهفته در مدل معادلات ساختاری توسط میزان بارهای عاملی هر نشانگر مشخص می شود. ارزش هر یک از بارهای عاملی نشانگرهای متغیر نهفته مربوطه

می‌بایست بزرگتر یا مساوی ۰/۵ باشد. در جدول شماره (۳) میزان بارهای عاملی برای نشانگرهای متغیرهای نهفته تحقیق قابل مشاهده است.

جدول ۳ - ارزش بارهای عاملی نشانگرهای متغیرهای نهفته (تحلیل عاملی تاییدی)

مقدار احتمال	تعهد سازمانی	فشار بودجه زمانی	متغیر نهفته نشانگرها
۴۸/۲۲۶	۰/۷۶۹	-۰/۵۶۳	AC
۳۳/۳۲۵	-۰/۱۶۹	۰/۴۵۲	RAQ
۲۶/۷۹۵	۰/۵۶۹	-۰/۷۶۳	CC
۴۳/۳۹۷	۰/۴۵۶	-۰/۱۳۶	NC
۳۶/۲۰۶	-۰/۱۱۹	۰/۳۲۵	URT

پایایی سازه این امکان را فراهم می‌سازد تا سازگاری درونی شاخص‌هایی که یک مفهوم را می‌سنجند بررسی شود. به عبارت دیگر پایایی سازه نشان می‌دهد که متغیرهای مشاهده شده (نشانگرها) با چه دقتی متغیر نهفته را می‌سنجند. برای اندازه‌گیری این پایایی، شاخص پایایی ترکیبی در مدل معادلات ساختاری ارائه می‌شود. این شاخص بر اساس ضریب آلفای کرونباخ محاسبه می‌شود. مقدار این شاخص باید بزرگتر یا مساوی ۰/۷ باشد. جدول ۴ مقدار پایایی سازه را برای هر یک از متغیرهای نهفته نشان می‌دهد.

جدول ۴ - مقدار پایایی سازه را برای هر یک از متغیرهای نهفته

ردیف	متغیر	آلفای کرونباخ نمونه ۳۵ نفر	آلفای کرونباخ کل نمونه	پایایی ترکیبی کل نمونه
۱	تعهد هنجاری	۰/۷۱۳	۰/۷۳۶	۰/۹۱۰
۲	تعهد مستمر	۰/۷۲۳	۰/۷۶۹	
۳	تعهد عاطفی	۰/۸۱۶	۰/۸۲۰	
۴	فشار بودجه زمانی	۰/۸۰۳	۰/۸۵۶	۰/۷۹۹

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۴-۱- آزمون فرضیه‌ها

در این بخش به بررسی فرضیه‌های پژوهش و آزمون هر یک از آن‌ها می‌پردازیم. برای تأیید یا رد فرضیه‌های پژوهش از آماره آزمون تی- استیودنت استفاده شده است که اگر مقدار آماره تی- استیودنت بزرگتر از ۱/۹۶ باشد، فرضیه مربوطه در سطح خطای ۰/۰۵ مورد تأیید قرار می‌گیرد. خلاصه نتایج حاصل از بررسی فرضیه‌ها در جدول ۵ نمایش داده شده است.

جدول ۵ - خلاصه نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق

فرضیه	متغیر مستقل	متغیر وابسته	ضریب مسیر	احتمال	معنی داری (۱/۹۶ ، ۱/۹۶-)
۱	تعهد سازمانی	فشار بودجه زمانی	۰/۴۸۹	۹/۶۴۵	معنی دار

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۴-۲- بررسی شاخص های برازش مدل

برای بررسی کیفیت یا اعتبار مدل از بررسی اعتبار که شامل شاخص بررسی اعتبار اشتراک و شاخص بررسی افزونگی می باشد، استفاده شده است. شاخص اشتراک، کیفیت مدل اندازه گیری هر بلوک را می سنجد. شاخص افزونگی نیز با در نظر گرفتن مدل اندازه گیری، کیفیت مدل ساختاری را برای هر بلوک درون زاد اندازه گیری می کند. مقادیر مثبت این شاخص ها نشانگر کیفیت مناسب و قابل قبول مدل اندازه گیری و ساختاری می باشد. نتایج برازش در جدول ۵ ارائه گردیده است.

جدول ۵ - شاخص های برازش مدل

شاخص افزونگی	شاخص اشتراک	متغیر	ردیف
۰/۷۲۵	۰/۳۵۶	تعهد سازمانی	۱
۰/۶۹۸	۰/۴۲۵	فشار بودجه زمانی	۲
منبع: یافته های پژوهشگر			

۵- نتیجه گیری و پیشنهادها

در تدوین فرضیه تحقیق این سوال مطرح شده بود که آیا تعهد سازمانی حسابرسان بر فشار بودجه زمانی در حسابرسی اثرگذار است؟ از این رو با توجه به تحلیل مسیر، میزان ضریب مسیر بین این دو متغیر (۰/۵۳۵) برآورد شده است. با توجه به مقدار احتمال ۷/۸۵۲ (برای معنی دار بودن یک ضریب، عدد معنی داری آن باید خارج از بازه $(+۱/۹۶, -۱/۹۶)$ باشد که در این صورت از سطح معنی داری ۰/۰۵ کوچکتر است). می توان دریافت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنی دار است، یعنی تعهد حرفه ای با تعهد سازمانی حسابرسان ارتباط دارد. بنابراین فرضیه شماره یک تایید شد. نتایج حاصل از این فرضیه با نتایج صادقی عمروآبادی و همکاران (۱۳۹۲) و اخباری و همکاران (۱۳۸۹) و پاینو و همکاران (۲۰۱۱) همخوانی دارد. با توجه به نتایج پیشنهادی هایی به شرح زیر ارائه می گردد:

۱. بنابر نتایج پژوهش، به مدیران در موسسات حسابرسی پیشنهاد می شود به عوامل موثر بر فشار بودجه زمانی در حسابرسی از جمله اقدامات کاهنده کیفیت حسابرسی و گزارش کمتر از واقع زمان توجه ویژه ای نموده که بالا بودن سطح این امر می تواند منجر به مشکلات متعددی گردد. لذا به این موسسات توصیه می گردد تا از فشار بودجه زمانی بر کارکنان موسسه بکاهند. بودجه زمانی نامتعارف و نامناسب باعث کاهش انگیزه حسابرسان جهت انجام عملیات حسابرسی می گردد و تمایل به اقدامات کاهنده کیفیت حسابرسی در آنان خواهد شد.
 ۲. به مدیران حسابرسی پیشنهاد می گردد با تامل در نتایج حاصل از این تحقیق باید بر روش های حسابرسی، استخدام، آموزش و تصمیم گیری های ترویج تاثیر، تمرکز نموده و به حداقل رساندن وقوع و پذیرش فشار بودجه زمانی در حسابرسی در کار کمک کنند.
- جهت پژوهش های آتی پیشنهاد می گردد:

۱. بررسی تاثیر ویژگی های شخصیتی حسابرسان در رابطه بین تعهد سازمانی بر فشار بودجه زمانی در حسابرسی؛
۲. تاثیر فشار بودجه زمانی در حسابرسی و فرهنگ فردی بر کیفیت حسابرسی،

۳. بررسی رابطه فرهنگ حاکم بر موسسات حسابرسی بر فشار بودجه زمانی در حسابرسی؛
۴. بررسی نقش بودجه زمانی، رفتار مدیران حسابرسی بر اثربخشی حسابرسی؛
۵. بررسی نقش هزینه‌های حسابرسی و نگرش به کار در فشار بودجه زمانی در حسابرسی و کیفیت حسابرسی؛
۶. بررسی تاثیر عوامل کیفیت حسابرسی (شهرت موسسه، تخصص موسسه حسابرسی) بر فشار بودجه زمانی در حسابرسی.

این تحقیق با محدودیت‌های زیر مواجه بوده است:

۱. محدودیت مکانی تحقیق: جامعه آماری تحقیق محدود به حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی در سطح شهر مشهد می‌باشد. لذا در تعمیم نتایج به حسابرسان در سایر موسسات عضو جامعه، بایستی جانب احتیاط را مد نظر قرار داد (محدودیت مکانی تحقیق).
۲. محدودیت ذاتی ابزار تحقیق: عدم تمایل و علاقه، عدم احساس مسئولیت و عدم صداقت و دقت بعضی از آزمودنی‌ها در تکمیل پرسشنامه‌ها منجر به کاهش تعداد پرسشنامه‌ها در تحلیل آماری گردید.
۳. محدودیت تک روشی بودن تحقیق: داده‌های این تحقیق، با استفاده از مقیاس‌های خود گزارشی جمع‌آوری شده‌اند. لذا، ممکن است آزمودنی‌ها میزان استفاده از رفتار تملق خود را کم‌تر یا بیشتر از حد واقعی برآورد نموده باشند که یافته‌های پژوهش را دچار سوءگیری سازد. مورد دیگری که ممکن است یافته‌ها را به یک سوی خاص متمایل نموده باشد.

منابع

- اخباری، مریم سادات؛ عریضی، حمیدرضا و علوی، سیدکمال. (۱۳۸۹). رابطه تعهد سازمانی و ابعاد آن با تعهد حرفه‌ای در بین کارکنان پالایشگاه استان اصفهان. مدیریت و منابع انسانی در صنعت نفت، ۴(۱۲)، ۱۲۹-۱۵۷.
- برزیده، فرخ و خیراللهی، مرشید. (۱۳۹۰). مسئولیت پاسخگویی، فشار زمانی و کتمان شواهد حسابرسی. دانش حسابرسی، ۱۱(۴۵)، ۴-۲۷.
- صادقی عمرو آبادی، مریم، برزگری خاتون، جمال و نادری بنی، محمود. (۱۳۹۲). بررسی تاثیر تعهد سازمانی بر تعهد حرفه‌ای حسابرس. دومین کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه‌گذاری، گرگان.
- عزیزخانی، مسعود و هاشمیان، سعید. (۱۳۹۱). بررسی الگوی رفتاری حسابرسان مستقل در رویارویی با فشار بودجه زمانی تحت تئوری انگیزشی. اولین همایش منطقه‌ای رویکردهای نوین حسابداری و حسابرسی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بندرگز.
- ملکیان، اسفندیار و توکل نیا، اسماعیل. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی بر کیفیت حسابرسی تحت شرایط فشار بودجه زمانی. حسابرسی: نظریه و عمل، ۱(۱)، ۲۱-۴۷.
- مهدوی، غلامحسین و هوشمند، عبدالحمید. (۱۳۹۲). بررسی تاثیر فرهنگ اخلاقی سازمان بر رفتار حسابرس. دانش حسابرسی، ۱۳(۵۱)، ۲۴-۱.
- مهرانی، ساسان و نعیمی، مهدیس. (۱۳۸۲). تئوری اخلاقی و تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۲، ۴۳-۶۱.
- موسوی شیری، سید محمود؛ کهیانی، شفیع و ستوده، رضا. (۱۳۹۲). بررسی دوره تصدی حسابرسی، رفتارهای ناکارآمد و تعهد حرفه‌ای حسابرس بر کیفیت حسابرسی در دیوان محاسبات کشور. یازدهمین همایش ملی حسابداری ایران. دانشگاه فردوسی مشهد.
- Alkautsar, M. (2014), "Locus of Control, Commitment Profesional and Dysfunctional Audit Behaviour," International Journal of Humanities and Management Sciences, 2(1), pp. 35-38.
- Clayton, B.M. & Hutchinson, M.R. (2002), "Organisational Commitment of accountants in Australia and South Africa," SA Journal of Accounting Research, 16 (1), pp. 1 - 17.

- Copeland, J. (2005), "Ethics as Imperative," *Accounting Horizons*, 19 (1), pp. 35-43.
- Donnelly, D.P., Quirin, J.J., & O'Bryan, D. (2003), "Attitudes Toward Dysfunctional Audit Behavior: The Effects Of Locus Of Control, Organizational Commitment, and Position," *The Journal of Applied Business Research*, 19(1), pp. 95-108.
- Jufry, H.S., & Adraga, T.V. (2014), "The Effect Of Locus Of Control, Organizational Commitment, And Position Toward Dysfunctional Audit Behavior," *The 2nd IBEA – International Conference on Business, Economics and Accounting*, Hong Kong, 26 – 28 March 2014.
- Khana, S., Panatika, S.A., Saata, M.M., Perveenb, H. (2013), "Auditors' Behavioral Intention Towards Dysfunctional Audit Behavior Applying Theory of Reasoned Action," *Jurnal Teknologi*, 64(3), pp. 153–158.
- Kustinah, S. (2013), "The Influence Of Dysfunctional Behavior And Individual Culture On Audit Quality," *International Journal Of Scientific & Technology Research*, 2(5), pp. 118-125.
- Lincoln, J. & Kalleberg, A. (1990), "Culture, Control and Commitment," Cambridge: Cambridge University Press.
- Mindarti, C., & Puspitasari, E. (2014), "The Role Of Organizational Commitment On Individual Characteristics That Influence Of Auditor Acceptance Of Dysfunctional Audit Behavior," *International Journal of Business, Economics and Law*, 5(1), pp. 132-138.
- Mowday, R.T. (1998), "Reflections on The Study and Relevance of Organizational Commitment," *Human Resource Management Review*, 8(4), pp. 387-401.
- Otley, D.T., & Pierce, B.J. (1996), "The Operation of Control Systems in Large Audit Firms," *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 15(2), pp. 65 - 84.
- Paino, H., & Thani, A. (2013), "Attitudes toward dysfunctional audit behaviour: the effect of budget Emphasis, leadership behaviour, and effectiveness of audit review," *Malaysian Accounting Review*, 12(1), pp. 183-203.
- Paino, H., Ismail, Z., & Smith, G.M. (2010), "Dysfunctional Audit Behaviour: An Exploratory Study in Malaysia," *Asian Review of Accounting*, 18(2), pp. 162-173.
- Paino, H., Thani, A., & Zulkarnai, S.I. (2011), "Organisational and Professional Commitment on Dysfunctional Audit Behaviour," *British Journal of Arts and Social Sciences*, 1(2), pp. 94-105.
- Porter, L.W., Steers, R.M., Mowday, R.T. & Boulian, P.V. (1974), "Organisational commitment, job satisfaction and turnover among psychiatric technician," *Journal of Applied Psychology*, 59 (5), pp. 603 - 609.
- Suhayati, E. (2012), "The influence of audit fee, audit time budget pressure and public Accountant attitude on the public accountant dysfunctional Behavior and its implication on audit quality survey on "small" Scale public accounting firms in java. *Journal of Global Management*, 4(1), pp. 1-24.
- Sweeney, B. & Pierce, B. (2006), "Good Hours, Bad Hours and Auditors' Defense Mechanisms in Audit Firms," *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19 (6), pp. 858-892.
- Windsor, C. & Ashkansay, N. M. (1996), "Auditor Independence Decision Making: The Role of Organizational Culture Perceptions," *Behavioral Research in Accounting*, 8, pp. 80-97.
- Yuniarti, R. (2012), "The Effect of Tenure Audit and Dysfunctional Behavior on Audit Quality," *International Conference of Economics, Business and marketing Management*. 29, 18–22.