فصلنامه حسابداری مالی/سال هشتم/ شماره ۳۰ /تابستان ۹۵/صفحات ٦٤- ٤٠

بررسی عوامل موثر بر اعمال رفتارهای ناکارآمد حسابرسان

مهدی مرادی*
امین رستمی**
زهره اباذری***

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۰۱/۱۵ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۰۸/۰۵

چکیده

کوتاهی حسابرسان در اجرای صحیح مراحل حسابرسی را می‌توان به رفتارهای ناکارآمد حسابرسی نسبت داد. این رفتارها کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد و نیز به اعتبار حرفه خدشه وارد می‌کند. هدف این تحقیق بررسی عوامل موثر بر اعمال رفتارهای ناکارآمد حسابرسی می‌باشد. اطلاعات لازم برای تجزیه و تحلیل فرضیه‌ها از طریق پرسش نامه جمع آوری شده است. جامعه آماری پژوهش شامل حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی بوده است. با استفاده از آزمون‌های همبستگی و رگرسیون چندگانه، فرضیه‌های پژوهش آزمون شدند. نتایج حاصل نشان داد که کانون کنترل بیرونی، فشار بودجه زمانی، و خود ارزیابی عملکرد پایین، رابطه مثبتی با اعمال رفتارهای ناکارآمد حسابرسی دارند. به عبارت دیگر حسابرسانی که رفتار ناکارآمد را در پیش می‌گیرند، غالبا دارای کانون کنترل بیرونی و خود

* دانشیار حسابداری، گروه حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران
Email: mhi_moradi@um.ac.ir

** دانشجوی دکترای حسابداری، گروه حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران (نویسنده مسئول)
Email: aminrostami@stu.um.ac.ir

*** کارشناس ارشد حسابرسی، گروه حسابداری، دانشگاه فردوسی، مشهد، ایران
Email: abazari.zohre@stu.um.ac.ir

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

ارزیابی عملکرد پایین بوده و یا تحت فشار بودجه زمانی هستند. همچنین مشاهده گردید که با افزایش تعهد حرفه‌ای (سازمانی) حسابرسان، رفتارهای ناکارآمد کاهش می‌یابد. با این حال، رابطه‌ای بین میزان چرخش حسابرسان و سیستم کنترلی سازمان با اعمال رفتارهای ناکارآمد حسابرسی یافت نشد.

واژه های کلیدی: رفتارهای ناکارآمد حسابرسی، کانون کنترل، فشار بودجه زمانی، چرخش حسابرسان، تعهد سازمانی.

۱- مقدمه

حسابرسان در کشف تقلب‌های مالی، پیش بینی احتمال ورشکستگی و بروز بحران‌های غیر منتظره نقش با اهمیتی دارند. آن‌ها باید اظهار نظر حرفه‌ای مستقلی به صاحبکاران ارائه کنند (لیو و یانگ[1]، ۲۰۰۸). کیفیت اظهارنظر حسابرسان از جمله معیارهای موثر در ماندگاری و بقای موسسات حسابرسی می‌باشد (پینو و همکاران[2]، ۲۰۱۰). از طرفی، کیفیت خدمات فراهم شده تا حد زیادی به رفتارهای حسابرسان در حین انجام وظایف‌شان بستگی دارد (چان و همکاران[3]، ۲۰۰۹). طبق یافته‌های تحقیقات هیئت حسابداران رسمی آمریکا[4] (۲۰۰۰) نگرانی از رفتارهای ناکارآمد حسابرسان[5] رو به گسترش است. رفتارهای ناکارآمد می‌تواند تاثیری سو در زمینه کسب درآمد، کیفیت تکمیل پروژه بر مبنای زمانبندی انجام شده، و ارزیابی درست عملکرد کارکنان داشته باشد (پینو و همکاران، ۲۰۱۲).

در موقعیت‌هایی که رسیدن به اهداف سازمانی و فردی از راه معمول ممکن نیست، اعمال رفتارهای ناکارآمد ممکن است ضروری نیز به نظر برسد (دانلی و همکاران[6]، ۲۰۰۳). از طرفی، این رفتارها می‌تواند عکس العملی به محیط استرس بار ناشی از کنترل‌های شدید مدیریتی باشد (چان و همکاران، ۲۰۰۹؛ دانلی و همکاران، ۲۰۰۶). به عبارت دیگر می‌توان رفتارهای ناکارآمد حسابرسی را در واقع عکس العمل‌های ناکارآمد به محیط (مانند سیستم کنترلی) تعریف کرد. استفاده از برنامه‌های حسابرسی، بودجه (فشار) زمانی و نظارت‌های مستقیم و دقیق از جمله عوامل ایجاد کننده ساختار کنترل قوی در محیط سازمان می‌باشند (هیات و تیلور[7]،

1 Liou and Yang
2 Paino et al
3 Chan et al
4 AICPA
5 Dysfunctional Audit Behavior
6 Donnelly et al
7 Hyatt and Taylor

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

۲۰۱۳؛ پینو و همکاران، ۲۰۱۲). حسابرسان در شرایطی که تحت فشار زمانی، الزامات قانونی کار، اعمال کنترل شدید از طرف سرپرستان و الزامات صاحبکاران هستند، تصمیمات و رفتارهای غیر اخلاقی به مراتب بیشتری خواهند داشت. بنابراین انتظار بر این است که در موقعیت‌های غیر منتظره که رسیدن به اهداف فردی و سازمانی مورد تردید است، و همچنین در محیط‌های با اعمال نظارت شدید، بروز رفتارهای ناکارآمد تشدید گردد (یوئن و همکاران[1]، ۲۰۱۳؛ اسونبرگ و اهمن[2]، ۲۰۱۳). این‌گونه رفتارهای ناکارآمد دارای تاثیر مستقیم و غیر مستقیم در کیفیت حسابرسی هستند (اسپینو ساپایک و بارینکوا[3]، ۲۰۱۵؛ پینو و همکاران[4]، ۲۰۱۲). از طرف دیگر، فلسفه اخلاق فردی حسابرسان بر رفتارهای غیرحرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی تاثیر گذار است (رویایی و همکاران، ۱۳۹۲)، و هر چه حسابداران رسمی محیط اخلاقی سازمانشان را اخلاقی‌تر تصور کنند، در شرایط اعمال قضاوت، اخلاقی‌تر عمل می‌کنند (فروغی ابری و همکاران، ۱۳۹۳). در پژوهش رویایی و ابراهیمی (۱۳۹۴) نیز مشاهده شد که که برخی ویژگی‌های کمیته حسابرسی (استقلال و تخصص) که از سازوکارهای سیستم کنترلی سازمان است، بر افشای داوطلبانه اخلاق تأثیر می‌گذارد، و لذا اهمیت به مباحث اخلاقی در سازمان می‌تواند نقش تعدیل کننده در رابطه سیستم کنترلی و احتمال بروز رفتارهای‌های ناکارآمد حسابرسی داشته باشد.

از جمله رفتارهای ناکارآمد حسابرسی، ثبت زود هنگام مراحل حسابرسی بدون تکمیل روند آن (عرب صالحی و همکاران، ۱۳۹۰)، جمع آوری شواهد ناکافی، پردازش نادرست (مک دنیل[5]، ۱۹۹۰) و حذف یا جایگزینی برخی مراحل حسابرسی (مارگیم و پنی[6]، ۱۹۸۶) است که بر کیفیت کار حسابرسی نیز تاثیر دارند. ثبت زود هنگام مراحل حسابرسی بدون تکمیل روند آن منجر به کارگزینی ضعیف، ابهام در بازبینی بودجه کار و ابهام در تعیین بودجه زمانی حسابرسی‌های آتی خواهد شد (دانلی و همکاران، ۲۰۰۳). در برخی تحقیقات ثبت زود هنگام مراحل حسابرسی بدون تکمیل روند آن، از جمله عوامل اثرگذار (به صورت غیر مستقیم) بر کیفیت حسابرسی ذکر شده است (اسمیت[7]، ۱۹۹۵؛ کلی و مارگیم[8]، ۱۹۹۰).

1 Yuen et al
2 Svanberg and Ohman
3 Espinosa-Pike and Barrainkua
4 Paino et al
5 McDaniel
6 Margheim and Pany
7 Smith
8 Kelley and Margheim

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

عوامل موثر بر رفتارهای ناکارآمد حسابرسی به طور کلی به دو دسته عوامل فردی و عوامل سازمانی قابل تفکیک هستند. عوامل فردی عبارتند از کانون کنترل[1]، خود ارزیابی عملکرد[2]، و میزان چرخش حسابرسان[3]. هم چنین سازمان و شرایط حاکم بر آن می‌تواند نقش با اهمیتی در رفتارهای ناکارآمد توسط حسابرسان داشته باشد، و زمینه‌ای برای بروز این‌گونه رفتارها فراهم آورد. مثلا، برنامه ریزی نامناسب کار، خود می‌تواند محرک رفتارهای ناکارآمد در افرادی باشد که تمایلی درونی به بروز و انجام اینگونه رفتارها دارند (پینو و همکاران، ۲۰۱۲).

همانطور که بیان شد، رفتارهای ناکارآمد دارای تاثیر مستقیم و غیر مستقیم در کیفیت حسابرسی است. از طرف دیگر، تا کنون پژوهشی که به طور جامع به بررسی عوامل تاثیر گذار بر بروز این رفتارها در بین حسابرسان ایرانی پرداخته باشد، انجام نشده است. لذا هدف این مقاله بررسی عوامل موثر بر اعمال رفتارهای ناکارآمد حسابرسی است. به طور خاص مقاله به دنبال یافتن پاسخ این سؤالات است که: آیا کانون کنترل بیرونی، فشار بودجه زمانی[4]، خود ارزیابی عملکرد پایین، میزان چرخش حسابرسان، تعهد سازمانی[5]، و سیستم کنترلی قوی سازمان بر رفتارهای ناکارآمد حسابرسی تاثیر دارد.

در ادامه مقاله شامل بخش‌های زیر است: مرور پیشینه و بسط فرضیه‌های پژوهش، روش پژوهش، نتایج تجربی و تجزیه و تحلیل، نتیجه‌گیری، محدودیت‌ها و پیشنهاد برای پژوهش‌های آینده.

۲- مرور پیشینه و بسط فرضیه‌ها

رفتارهای ناکارآمد حسابرسی در واقع فعالیت‌های مشخص حسابرسان در یک پروژه، در شرایطی پایین تر از حد استاندارد است (کرام و همکاران[6]، ۲۰۰۳؛ پینو و همکاران، ۲۰۱۲). دستکاری و تقلب[7] همان رفتارهای ناکارآمد حسابرسی هستند. بدین ترتیب که حسابرس به منظور دستیابی به اهدافی که مد نظر دارد، فرآیند حسابرسی را دستخوش تغییر کرده، و در نتیجه کیفیت کار کاهش می‌یابد (دانلی و همکاران، ۲۰۰۳). البته گاهی برخی رفتارهای ناکارآمد تهدیدی مستقیم و همزمان برای کیفیت حسابرسی نیست، بلکه این‌گونه موارد می‌تواند منجر به ارزیابی نادرست

1 Locus of Control
2 Self-Rated Employee Performance
3 Audit Turnover
4 Time Budget Pressure
5 Organizational Commitment
6 Coram et al
7 Deception or Manipulation

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

از عملکرد کارکنان، انحراف درآمد شرکت، پیش بینی بودجه آینده به صورت غیر واقعی و بروز رفتارهای ناکارآمد در حسابرسی‌های آتی شود (پینو و همکاران، ۲۰۱۰).

همانگونه که قبلا اشاره شد، عوامل موثر بر اعمال رفتارهای ناکارآمد حسابرسی به طور کلی به دو دسته عوامل فردی و عوامل سازمانی قابل تفکیک هستند. از جمله این عوامل می‌توان به کانون کنترل، خود ارزیابی عملکرد، میزان چرخش حسابرسان (دی آنجلو[1]،۱۹۸۱)، بودجه زمانی، ویژگی‌های شرکت، نوع و سبک رهبری، ساختار سازمانی (یوئن و همکاران، ۲۰۱۳) و شرایط محیطی استرس آور و رقابتی برای حسابرسان (بارینکو و اسپینوساپایک[2]، ۲۰۱۵؛ گاندرای[3]، ۲۰۰۶) را نام برد. در این پژوهش، ۶ مورد کلی از این عوامل که به نظر می‌رسد بر اعمال رفتارهای ناکارآمد در شرایط محیطی ایران بیشتر تأثیر دارد، استفاده شده و در ادامه بحث می‌شود.

کانون کنترل

کانون کنترل در موارد متعددی به منظور توضیح رفتار افراد در سازمان‌ها مورد بررسی و تحقیق قرار گرفته است (پینو و همکاران، ۲۰۱۲). طبق یافته‌های تحقیقات گذشته، کانون کنترل کارکنان با عملکرد، ارتقا شغلی و دستمزد آن‌ها ارتباط دارد و حتی می‌تواند عملکرد حسابرسان را تعدیل و ارتقا بخشد (اندریسانی و نسل[4]، ۱۹۷۶؛ فروکات و شیرن[5]، ۱۹۹۱). همچنین، مطالعات بسیاری وجود همبستگی قوی بین کانون کنترل بیرونی و تمایل افراد به انجام تقلب و دستکاری را نشان داده‌اند (به طور مثال، کامر[6]، ۱۹۸۵).

افراد در سازمان‌ها در زمینه رسیدن به موفقیت انتظارات و دیدگاه‌های متفاوتی دارند. برخی این موفقیت را نتیجه عملکرد فردی خود و برخی دیگر این توفیق را حاصل یک نظارت و کنترل بیرونی می‌دانند (دانلی و همکاران، ۲۰۰۳). بنابراین، به طور کلی افراد به دو دسته دارای کانون کنترل درونی و دارای کانون کنترل بیرونی قابل تفکیک هستند. از طرفی افرادی که دارای کانون کنترل درونی هستند، احتمالا بیشتر از دیگر افراد به تصمیمات و قضاوت‌های خود درباره آنچه درست یا نادرست است، اعتماد دارند. در مقابل، افراد با کنترل بیرونی معتقدند نتایج می‌تواند به وقایعی خارج از کنترل فردیشان (مانند شانس) نسبت داده شود. این‌گونه افراد مسئولیت شخصی

1 De Angelo
2 Barrainkua and Espinosa
3 Gundry
4 Andrisani and Nestle
5 Frucot and Shearon
6 Comer

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

کمتری در قبال نتایج برای خود قائل هستند (شاپیرو و همکاران[1]، ۲۰۰۳). به گفته یوئن و همکاران (۲۰۱۳) افرادی که رفتارهای ناکارآمد بیشتری از خود نشان می‌دهند، نسبت به سایرین، خود را در قبال نتایج حاصله کمتر مسئول می‌دانند. دانلی و همکاران (۲۰۰۳) و پینو و همکاران (۲۰۱۲) در پژوهش‌های خود با بررسی عوامل فردی و سازمانی موثر بر اعمال رفتارهای ناکارآمد حسابرسی، دریافتند که حسابرسانی که رفتار ناکارآمد را در پیش می‌گیرند، غالبا دارای کانون کنترل بیرونی هستند. با عنایت به توضیحات فوق فرضیه زیر تدوین شد:

فرضیه اول: بین کانون کنترل بیرونی و اعمال رفتارهای ناکارآمد حسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد.

فشار بودجه زمانی

گاهی بودجه زمانی تعیین شده بسیار فشرده و دست نایافتنی است. زمانی که حسابرسان مجبور به تکمیل فرآیند حسابرسی در بودجه زمانی فشرده هستند، ممکن است کیفیت تحت تاثیر این فشار قرار بگیرد (سوباروین و چن گبرویان[2]، ۲۰۰۶؛ لوورز و همکاران[3]، ۲۰۰۵؛ لرد و دزورت[4]، ۲۰۰۱). به عبارت دیگر، فشار بودجه زمانی و ترس از ارزیابی عملکرد می‌تواند منجر به اعمال رفتارهای ناکارآمد توسط حسابرسان و کاهش کیفیت حسابرسی شود (پیرس و سوئینی[5]، ۲۰۰۴؛ گاندرای و لیاناراچی[6]، ۲۰۰۷؛ بارین و کینگ[7]، ۲۰۱۰). نردکیویست و همکاران[8] (۲۰۰۴) نیز بیان می‌کنند که فشار بودجه زمانی با تکامل اهداف و رضایت شغلی دارای رابطه غیر مستقیم است و بر رفتارهای ناکارآمد تاثیرگذار است.

هم چنین ممکن است حسابرسان از انجام برخی مراحل حسابرسی بدون تکمیل کل فرآیند و مراحل شانه خالی کنند. در این حالت برخی مراحل به طور کامل توسط حسابرسان نادیده گرفته می‌شود. به عبارت دیگر، این امکان وجود دارد که حسابرسان به منظور تکمیل کارهای محول شده مجبور به اظهارنظر سریع و تهیه گزارش بدون جمع آوری شواهد کافی گردند. که این خود گزارش‌های حسابرسی نادرستی را بدست می‌دهد. این، موضوع تاثیرگذاری در کیفیت گزارش حسابرسی است (بارینکو و اسپینوساپایک، ۲۰۱۵).

1 Shapeero et al
2 Soobaroyen and Chengabroyan
3 Louwers et al
4 Lord and DeZoort
5 Sweeney and Pierce
6 Gundry and Liyanarachchi
7 Bowrin and King
8 Nordqvist et al

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

سوباروین و چن گبرویان (۲۰۰۶) در پژوهشی به بررسی اثر بودجه زمانی بر ثبت زود هنگام مراحل حسابرسی بدون تکمیل روند آن، اظهارنظر سریع و تهیه گزارش بدون جمع آوری شواهد کافی در کشور در حال توسعه موریس[1] پرداختند. طبق نتایج بدست آمده، اگرچه بودجه زمانی به صورت با اهمیتی با ثبت زودهنگام مراحل حسابرسی بدون تکمیل روند آن ارتباط دارد، اما با ارائه سریع اظهارنظر و تهیه گزارش بدون جمع آوری شواهد کافی مرتبط نیست. همچنین، تفاوت‌های بین ملیتی در زمینه ثبت زودهنگام مراحل حسابرسی بدون تکمیل روند آن، اظهارنظر سریع و تهیه گزارش بدون جمع آوری شواهد کافی وجود دارد. در پژوهش‌های دیگر، بارینکو و اسپینوساپایک (۲۰۱۵) و مک نمار و لیانارچیچی[2] (۲۰۰۸) نحوه عمل حسابرسان در صورت مواجه با بودجه زمانی فشرده را مورد بررسی قرار دادند. این پژوهش به بررسی پیامدهای کار در این شرایط، و تاثیر آن بر حسابرسان و موسسات حسابرسی پرداخته است. بر اساس نتایج، ارتباط رفتارهای ناکارآمد و فشار بودجه زمانی با توجه به سطح پرسنلی متفاوت حسابرسان، تفاوت دارد. همچنین، نتایج نشان دادند در صورت بروز رفتارهای ناکارآمد از طرف مدیران و سطوح بالا، کشف آن به مراتب دشوارتر خواهد بود. این موضوع در کیفیت حسابرسی تاثیری سو خواهد داشت. اکبری و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهش خود نشان دادند که پیچیدگی کار و فشار بودجه زمانی بر رفتار ناکارآمد و این رفتار بر تغییر شغل در موسسات حسابرسی اثر گذار است. برزیده و خیرالهی (۱۳۹۰) نیز دریافتند که وجود فشار زمانی منجر به ایجاد نگرانی مربوط به از دست دادن شهرت گردیده و احتمال کتمان شواهد حسابرسی را افزایش می دهد. با عنایت به توضیحات فوق فرضیه زیر تدوین شد:

فرضیه دوم: بین فشار بودجه زمانی و اعمال رفتارهای ناکارآمد حسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد.

خود ارزیابی عملکرد

در پژوهش های پیشین عوامل محیطی مانند بودجه زمانی و نظارت اعمال شده در شناسایی رفتارهای ناکارآمد حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است. از آنجایی که تفاوت‌های فردی حسابرسان در بروز رفتارهای ناکارآمد حسابرسی اثرگذار است در پژوهش پینو و همکاران (۲۰۱۲) خود ارزیابی عملکرد حسابرسان به منظور بررسی میزان گرایش به اعمال رفتارهای ناکارآمد مورد تحقیق و بررسی قرار گرفته است. مقیاس خود ارزیابی عملکرد پیش از تحقیق حاضر توسط هیند

1 Mauritius
2 McNamara and Liyanarachchi

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

و باروچ[1] (۱۹۹۷) و دانلی و همکاران (۲۰۰۳) استفاده شده است. هم چنین براونل[2] (۱۹۹۵) استفاده از این معیار در ارزیابی مفاهیم مرتبط با حسابداری را مورد تایید و حمایت قرار داده است.

طبق تحقیقات انجام شده توسط برخی محققان، کارکنان با عملکرد خوب نسبت به کارکنان با عملکرد ضعیف پیشرفت شغلی بیشتری دارند. کارکنان با عملکرد خوب تمایل کمتری به ترک سازمان دارند. آن‌ها اغلب متعهد به سازمان هستند و در آن باقی می‌مانند (وکیو و نوریس[3]، ۱۹۹۶). به عبارت دیگر، حسابرسانی که عملکرد خوبی از خود نشان می‌دهند؛ احتمالا ترفیع و پیشرفت شغلی بیشتری خواهند داشت. در مقابل، حسابرسانی که حداقل در حد استانداردهای موسسه هم عمل نمی‌کنند؛ موسسه را ترک خواهند کرد.

می‌توان گفت زمانی که افراد برای رسیدن به اهداف مورد نظر خود احساس ناتوانی می‌کنند، رفتارهای ناکارآمد دارند. این موضوع با ایجاد ساختار رسمی و کنترل‌های شدید مانند برنامه ریزی فشرده، فشار بودجه زمانی و نظارت مستقیم بیشتر خواهد بود (پینو و همکاران، ۲۰۱۲). در این حالت کارکنان با عملکرد معمولی خود نمی‌توانند اهداف فردی و سازمانی‌شان را محقق سازند (دانلی و همکاران، ۲۰۰۳). دانلی و همکاران (۲۰۰۳) و پینو و همکاران (۲۰۱۲) در پژوهش‌های خود دریافتند که حسابرسان با خود ارزیابی عملکرد پایین‌تر، گرایش بیشتری به اعمال رفتارهای ناکارآمد دارند. با عنایت به توضیحات فوق فرضیه زیر تدوین شد:

فرضیه سوم: بین خود ارزیابی عملکرد پایین تر حسابرس و اعمال رفتارهای ناکارآمد رابطه مثبتی وجود دارد.

میزان چرخش حسابرسان

در خصوص افزایش میزان چرخش حسابرسان، دو دیدگاه وجود دارد. گاهی مدیران به منظور حفظ مشتریان و امنیت شغلی موسسه، حسابرسان را به انجام رفتارهای ناکارآمد مجبور می‌کنند. درنتیجه حسابرسان با استانداردهای اخلاقی بالا، با مشاهده رفتارهای ناکارآمد در محیط کار، میزان چرخش در سازمان را افزایش خواهند داد. این گونه افراد از مشارکت در انجام رفتارهای نادرست امتناع می‌کنند (یوئن و همکاران ، ۲۰۱۳). از طرف دیگر، حسابرسانی که قصد ترک موسسه را دارند، تمایل بیشتری به انجام رفتارهای ناکارآمد دارند. این تمایل بیشتر، می‌تواند به دلیل کاهش ترس از کشف این گونه رفتارها، کاهش نگرانی در زمینه ارزیابی عملکرد پس از

1 Hind and Baruch
2 Brownell
3 Vecchio and Norris

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

انجام رفتارهای ناکارآمد و کاهش نگرانی در زمینه ارتقای شغلی باشد (مالون و روبرتز[1]، ۱۹۹۶). دانلی و همکاران (۲۰۰۳) و پینو و همکاران (۲۰۱۲) نیز نشان دادند که حسابرسانی که رفتار ناکارآمد را در پیش می‌گیرند، میزان چرخش بیشتری در موسسات دارند. با عنایت به توضیحات فوق فرضیه زیر تدوین شد:

فرضیه چهارم: بین میزان چرخش حسابرسان و اعمال رفتارهای ناکارآمد رابطه مثبتی وجود دارد.

تعهد حرفه‌ای (سازمانی)

سانتوز و نورلند[2] (۱۹۹۴) تعهد حرفه‌ای را احساس هویت و وابستگی نسبت به یک شغل و حرفه خاص می‌دانند و بر تمایل و علاقه به کار در یک حرفه به عنوان تعهد حرفه‌ای تاکید می‌کنند. در پژوهشی دیگر تعهد حرفه‌ای از دیدگاه تئوری هویت اجتماعی تعریف شده است. این نظریه اعتقاد دارد که افراد خود را درون طبقات مختلف اجتماعی (از جمله حرفه، گروه، سازمان و غیره) دسته بندی می‌کنند و از طریق آن خود را بر حسب عضویت در یک موجودیت خاص تبیین می‌کنند. والاس[3] (۱۹۹۵) تعهد حرفه‌ای را احساس هویت با یک حرفه، نیاز به استمرار خدمت در یک شغل و احساس مسئولیت بالا نسبت به آن تعریف می‌کند. از نظر انجی[4] (۲۰۱۵) تعهد حرفه‌ای به عنوان یک عامل مهم و اثرگذار بر عملکرد و رفتار افراد شناخته شده است. همچنین تعهد حرفه‌ای یک موضوع مهم از منظر ادراکی و سازمانی می‌باشد، زیرا می‌تواند برای پیش بینی غیبت کارکنان، عملکرد، حجم کارکردها و دیگر رفتارها همچون کیفیت کار مورد استفاده قرار گیرد.

اگر ارزش‌های کارکنان با ارزش‌های مدیران و سرپرستان سازگار باشد، تعهد و رضایت آن‌ها بیشتر خواهد بود. کارکنان متعهد سخت‌تر کار می‌کنند. آن‌ها تمایل کمتری به ترک سازمان دارند. همچنین، افراد دارای تعهد سازمانی بالا، برای سازمان بسیار اثربخش هستند، و عملکرد به مراتب بهتری نسبت به دیگر کارکنان دارند برخی تحقیقات نشان داده‌اند عملکرد حسابداران و حسابرسان تازه کار تا حد زیادی تحت تاثیر میزان تعهد سازمانی آن‌ها می‌باشد (کلوزن و همکاران[5]، ۲۰۱۵). بنابراین، انتظار داریم حسابرسان با تعهد سازمانی بالاتر، عملکرد بهتری از خود نشان دهند. پینو و همکاران (۲۰۱۱) با بررسی رابطه تعهد سازمانی و تعهد حرفه‌ای را با

1 Malone and Roberts
2 Santos and Norland
3 Wallacc
4 Ng
5 Closon et al

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

رفتار ناکارآمد حسابرسی، نشان دادند که تعهد سازمانی و تعهد حرفه‌ای پیش بینی کننده رفتار ناکارآمد حسابرسی می‌باشند. موسوی شیری و همکاران (۱۳۹۴)، نشان دادند که تعهد حرفه‌ای به همراه عناصر آن شامل تعهد عاطفی، تعهد هنجاری و تعهد مستمر؛ و نیز تعهد سازمانی به همراه عناصر آن شامل عملکرد سازمانی و غیبت سازمانی رابطه معنی داری با بروز رفتار حسابرسی ناکارامد دارند. با عنایت به توضیحات فوق فرضیه زیر تدوین شد:

فرضیه پنجم: بین تعهد سازمانی حسابرسان و اعمال رفتارهای ناکارآمد رابطه منفی وجود دارد.

سیستم کنترلی سازمان

طبق نتایج پژوهش گبل و دنگلو[1] (۱۹۹۴) رفتارهای ناکارآمد حسابرسان در موقعیت‌هایی که ساختارهای قوی سازمانی و کنترل‌های نظارتی بالایی در سازمان موجود است، بیشتر مشاهده می‌گردد. اتلی و پیرس[2] (۱۹۹۵) به بررسی تاثیر رفتار سرپرستان در واکنش کارکنان نسبت به سیستم کنترلی سازمان پرداختند. در این پژوهش اظهارنظر سریع و تهیه گزارش بدون جمع آوری شواهد کافی و رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است. طبق نتایج، در سازمان‌های با سبک رهبری سازمان یافته‌تر احتمال بروز رفتارهای ناکارآمد افزایش می‌یابد. همچنین، نامعلومی‌های محیطی عاملی تعدیل کننده در این رابطه است. این نامعلومی‌ها از جمله عوامل موثر بر کاهش کیفیت حسابرسی هستند. پیرس و سوئینی (۲۰۰۴) آگاهی مدیران ارشد حسابرسی در موسسات، در زمینه رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی در کشور ایرلند را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که کشف رفتارهای کاهش دهنده کیفیت، عاملی مهم در شناسایی پیامد رفتارهای حسابرسان، موسسات حسابرسی و حرفه می‌باشد، و هیچ ارتباطی میان موسسات و مدیران ارشد حسابرسی جهت ممنوعیت رفتارهای کاهنده کیفیت مشاهده نشد. در نهایت، کنترل‌های قوی سازمانی، با وجود ضعف در آموزش‌های اخلاقی حسابرسان، اثربخشی خود را از دست خواهد داد. با عنایت به توضیحات فوق فرضیه زیر تدوین شد:

فرضیه ششم: بین سیستم کنترلی موسسه حسابرسی و اعمال رفتارهای ناکارآمد رابطه معنی‌داری وجود دارد.

1 Gable and Dangello
2 Otley and Pierce

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

۳- روش پژوهش

با توجه به ماهیت، این پژوهش توصیفی و از نوع پیمایشی می‌باشد. همچنین از نظر هدف، این پژوهش کاربردی می‌باشد. در راستای دستیابی به هدف پژوهش و بررسی عوامل موثر بر رفتار ناکارآمد حسابرسی، پرسش‌نامه‌ای مطابق با مبانی نظری تحقیق در دو بخش طراحی گردید. بخش اول شامل سؤالاتی در مورد ویژگی‌های جمعیت شناختی پاسخگویان (شامل سن، جنسیت، سابقه حسابرسی، پست سازمانی، تحصیلات، سابقه همکاری با موسسه فعلی و محل خدمت) و بخش دوم پرسشنامه شامل گویه‌های مرتبط با فرضیه‌های پژوهش که برگرفته از عوامل عنوان شده در مبانی نظری تحقیق و مقالات عنوان شده در پیشینه تحقیق است، می‌باشد. در این راستا، جهت سنجش تعهد حرفه‌ای از پرسشنامه استاندارد جفری[1] (۱۹۹۵)، تعهد سازمانی از پرسش‌نامه مودی و همکاران (۱۹۷۹)، کانون کنترل (رابطه بین پاداش، نتایج و علل) از پرسشنامه اصلاح شده به وسیله اسپکتر[2](۱۹۸۸)، و خودارزیابی عملکرد (شش بعد عملکرد شامل برنامه ریزی، سرمایه‌گذاری، هماهنگی، نظارت، نمایندگی و کارگزینی) از پرسشنامه اصلاح شده دانلی و همکاران (۲۰۰۳) بهره گرفته شد. در مورد رفتارهای ناکارآمد، از پاسخ دهندگان خواسته شده تا میزان گرایش به این رفتارها به جای مشارکت واقعی در رفتارهای ناکارآمد را گزارش کنند. سه نوع رفتارهای ناکارآمد که کیفیت حسابرسی را دچار اشکال می‌کنند، استفاده شده است: ثبت زود هنگام مراحل حسابرسی بدون تکمیل روند آن، تهیه گزارش بدون جمع آوری شواهد کافی و نیز حذف یا جایگزینی مراحل حسابرسی. همانند دانلی و همکاران (۲۰۰۳) از ۱۲ سوال در قالب سه بخش، به منظور اندازه گیری این که چگونه یک حسابرس انواع مختلف رفتارهای ناکارآمد را اعمال می‌کند، استفاده شده است.

سپس به منظور ارزیابی علمی و اطمینان از نبود هرگونه ابهام در سؤالات، پرسش‌نامه‌های استاندارد مذکور به تائید اساتید و کارشناسان متخصص حسابرسی نیز رسید، و از روایی آن اطمینان حاصل شد. به علاوه، ابتدا ۲۰ پرسشنامه جهت پیش آزمون توزیع گردید که مقدار آلفای کرونباخ مربوط به گویه‌ها بیش از ۷۹ درصد گردید. بنابراین، می‌توان پذیرفت که پرسشنامه از پایایی خوبی نیز برخوردار است.

جامعه آماری پژوهش از کارکنان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی از رده حسابرس تا سرپرست ارشد تشکیل شده است. از آنجایی که مطالعه تمامی جامعه مورد انتظار امکان‌پذیر نبود، نمونه‌ای از آن‌ها انتخاب شد. نمونه مورد مطالعه عبارت

1 Jeffery
2 Spector

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

است از حسابرسان در سه کلان شهر ایران یعنی شهرهای تهران، مشهد و اصفهان. از آنجایی که تقریبا ۹۴ درصد از موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران (۲۵۰ موسسه از مجموع ۲۶۶ موسسه) در سه شهر تهران، مشهد و اصفهان فعالیت دارند[1] و به علاوه سازمان حسابرسی و برخی دفاتر فعال این سازمان نیز در این سه شهر حضور دارند، به نظر می‌رسد که نمونه انتخابی معرف خوبی از جامعه حسابرسان ایرانی باشد. نمونه‌گیری به روش خوشه‌ای و طی روزهای متوالی انجام گرفته است. حجم نمونه با توجه به حداکثر انحراف معیار (۰,۳۲۱)، امتیازات در مقیاس ۰ تا ۱۰۰، برای ۲۰ پرسشنامه اولیه، ۱۵۸ پرسشنامه به صورت زیر تعیین شده است:

$$n_0 = \frac{z_{\frac{\alpha}{2}}^2 s^2}{d^2} = \frac{1.96^2 \times 0.321^2}{0.05^2} = 158$$

پس از توزیع پرسش نامه، ۱۵۸پاسخ قابل استفاده متشکل از ۴۸ حسابرس، ۵۵ حسابرس ارشد، ۳۲ سرپرست، و ۲۳ سرپرست ارشد، برای تجزیه و تحلیل داده‌ها استفاده شد.

۳-۱-آزمون فرضیه‌ها

به منظور آزمون فرضیه ها از مدلی به شرح زیر استفاده شده است:

$$DAB_{it} = \alpha_0 + \beta_1 LOC_{it} + \beta_2 TBP_{it} + \beta_3 SEP_{it} + \beta_4 AT_{it} + \beta_5 OC_{it} + \beta_6 ICS_{it} + \varepsilon_{it}$$

متغیر وابسته در این پژوهش رفتارهای ناکارآمد حسابرسی (DAB) می‌باشد. متغیرهای مستقل، عوامل موثر بر اعمال این رفتارهای ناکارآمد شامل کانون کنترل بیرونی (LOC)، فشار بودجه زمانی (TBP)، خود ارزیابی عملکرد پایین (SEP)، میزان چرخش حسابرسان (AT)، تعهد سازمانی (OC)، و سیستم کنترلی قوی سازمانی (ICS) است.

۴- نتایج تجربی و تجزیه و تحلیل

۴-۱- اطلاعات جمعیت شناختی و آمار توصیفی

جدول شماره (۱) اطلاعات جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان را نشان می‌دهد. همانطور که مشاهده می‌گردد اکثر پاسخ‌دهندگان به پرسش‌نامه مردان هستند (۷۹ درصد). همچنین بیش از نیمی از پاسخ‌دهندگان دارای سن کمتر از ۳۰ سال و سابقه کار کمتر از ۱۰ سال می‌باشند. بیشتر پاسخ‌دهندگان دارای تحصیلات فوق لیسانس (۶۰ درصد)، رشته تحصیلی حسابداری (۶۹ درصد)، سمت حسابرس ارشد (۳۵ درصد) و سابقه همکاری با موسسه فعلی کمتر از ۵ سال (۵۵ درصد) هستند.

---

۱ بر اساس اطلاعات دریافتی از سایت جامعه حسابداران رسمی ایران http://www.iacpa.ir

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

جدول ۱: اطلاعات جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان

ویژگی‌ها		تعداد= ۱۵۸	درصد
جنسیت	زن	۳۳	٪۲۱
	مرد	۱۲۵	٪۷۹
سن	کمتر از ۲۵ سال	۲۲	٪۱۴
	۲۵ تا ۳۰ سال	۸۵	٪۵۴
	۳۱ تا ۳۵ سال	۳۲	٪۲۰
	۳۶ سال و بیشتر	۱۹	٪۱۲
عنوان شغلی	حسابرس	۴۸	٪۳۰
	حسابرس ارشد	۵۵	٪۳۵
	سرپرست	۳۲	٪۲۰
	سرپرست ارشد	۲۳	٪۱۵
سابقه کار	کمتر از ۵ سال	۴۱	٪۲۶
	۵ تا ۱۰ سال	۷۶	٪۴۸
	۱۱ تا ۱۵ سال	۲۶	٪۱۷
	۱۶ سال و بیشتر	۱۵	٪۹
سابقه همکاری با موسسه فعلی	کمتر از ۵ سال	۸۶	٪۵۵
	۵ تا ۱۰ سال	۴۴	٪۲۸
	۱۱ تا ۱۵ سال	۱۸	٪۱۱
	۱۶ سال و بیشتر	۱۰	٪۶
تحصیلات	لیسانس	۶۱	٪۳۹
	فوق لیسانس	۹۵	٪۶۰
	دکتری	۲	٪۱
محل خدمت	تهران	۵۴	٪۳۴
	مشهد	۵۶	٪۳۶
	اصفهان	۴۸	٪۳۰
تعداد پرسنل موسسه محل کار	کمتر از ۱۰ نفر	۲۷	٪۱۷
	۱۱ تا ۲۰ نفر	۴۲	٪۲۶
	۲۰ تا ۳۰ نفر	۵۸	٪۳۷
	۳۱ نفر و بیشتر	۳۱	٪۲۰

منبع: یافته‌های پژوهش

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

جدول شماره (۲) نیز آمار توصیفی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد. با توجه به مقادیر انحراف معیار استاندارد می‌توان نتیجه گرفت در تمامی متغیرها پراکندگی متوسطی وجود دارد. میانگین متغیرهای تعهد سازمانی حسابرسان و سیستم کنترلی قوی در موسسه حسابرسی بیشتر از ۳ است، لذا به طور میانگین پاسخ‌دهندگان دارای تعهد سازمانی بالا بوده و معتقدند که موسسه حسابرسی که در آن مشغول به کارند از سیستم کنترلی قوی برخوردار است. همچنین، با توجه به میانگین متغیر کانون کنترل و متغیر عملکرد حسابرس (که بیشتر از ۳ می باشد)، می‌توان گفت که به طور میانگین پاسخ دهندگان دارای کانون کنترل بیرونی و خود ارزیابی عملکرد بالا می‌باشند.

جدول ۲: آمار توصیفی متغیرها (میانگین گزینه انتخابی هر گروه از سئوالات)

تعداد مشاهدات: ۱۵۸

گروه سئوالات	حداقل	میانگین	حداکثر	انحراف معیار
اعمال رفتار ناکارآمد حسابرسی	۱/۰۰	۳/۶۳	۵/۰۰	۰/۶۱۴
کانون کنترل بیرونی	۱/۵۰	۳/۷۸	۴/۵۰	۰/۵۴۸
فشار بودجه زمانی	۲/۰۰	۴/۲۵	۵/۰۰	۰/۷۵۶
خود ارزیابی عملکرد پایین	۱/۰۰	۳/۵۰	۵/۰۰	۱/۱۰۵
میزان چرخش حسابرسان	۱/۲۵	۳/۵۹	۵/۰۰	۰/۷۳۴
تعهد سازمانی حسابرسان	۲/۰۰	۳/۹۲	۵/۰۰	۰/۵۰۲
سیستم کنترلی قوی در سازمان	۱/۷۵	۳/۷۵	۴/۷۵	۰/۹۷۵

منبع: یافته‌های پژوهش

۴-۲- بررسی همبستگی

جهت بررسی عوامل مرتبط با اعمال رفتارهای ناکارآمد حسابرسی از ضریب همبستگی پیرسن استفاده شده است، که نتایج حاصله در جدول(۳) ارائه شده است.

همان‌طور که در جدول شماره ۳ ملاحظه می شود، سطح معنی‌داری برای متغیرهای کانون کنترل بیرونی، فشار بودجه زمانی، و تعهد سازمانی کمتر از ۰,۰۱ و برای متغیرهای میزان چرخش حسابرسان و خود ارزیابی عملکرد کمتر از ۰,۰۵ است. با توجه به ضرایب همبستگی حاصله، همبستگی ضعیف و معکوس بین دو متغیر تعهد سازمانی و رفتارهای ناکارآمد وجود دارد. همچنین متغیرهای کانون کنترل بیرونی، فشار بودجه زمانی همبستگی متوسط و

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

مستقیم، و متغیرهای خود ارزیابی عملکرد پایین و میزان چرخش حسابرسان همبستگی ضعیف و مستقیم با متغیر اعمال رفتارهای ناکارامد دارند.

بطور کلی ضرایب همبستگی به دست آمده از آزمون همبستگی پیرسون نشان دهنده وجود احتمالی رابطه معنی‌دار میان متغیرهای مستقل با متغیر وابسته می‌باشد، بنابراین می‌توان فرضیه‌های تحقیق را مورد سنجش قرار داد. برای اجرای آزمون فرضیه‌های تحقیق، پس از احراز وجود همبستگی، به بررسی رابطه خطی میان متغیرهای مستقل (کانون کنترل بیرونی، فشار بودجه زمانی، و تعهد سازمانی، میزان چرخش حسابرسان، خود ارزیابی عملکرد کمتر، و سیستم کنترل قوی سازمان)، با متغیر وابسته (اعمال رفتارهای ناکارآمد) به وسیله آزمون رگرسیون چندگانه پرداخته شد.

جدول شماره ۳: همبستگی عوامل مرتبط با اعمال رفتارهای ناکارآمد حسابرسی

		رفتارهای ناکارآمد
کانون کنترل بیرونی	ضریب همبستگی	۰,۴۱۸**
	سطح معنی‌داری	۰,۰۰۰
فشار بودجه زمانی	ضریب همبستگی	۰,۶۱۸**
	سطح معنی‌داری	۰,۰۰۰
خود ارزیابی عملکرد پایین	ضریب همبستگی	۰,۱۴۵*
	سطح معنی‌داری	۰,۰۱۴
میزان چرخش حسابرسان	ضریب همبستگی	۰,۱۲۴*
	سطح معنی‌داری	۰,۰۲۹
تعهد سازمانی	ضریب همبستگی	-۰,۱۸۲**
	سطح معنی‌داری	۰,۰۰۲
سیستم کنترل قوی سازمان	ضریب همبستگی	۰,۰۹۶
	سطح معنی‌داری	۰,۱۱۶
** و * به‌ترتیب نشان دهنده معنی‌داری در سطح ۰/۰۱و۰/۰۵		

منبع: یافته‌های پژوهش

۴-۳- تجزیه و تحلیل رگرسیون

نتایج حاصل از برآورد معادله رگرسیونی فرضیه‌های پژوهش که به بررسی عوامل موثر بر اعمال رفتارهای ناکارآمد حسابرسی می‌پردازد، در جدول شماره ۴ آمده است. با توجه به آماره F و سطح معنی‌داری آن (سطح معنی‌داری از ۰/۰۵ کوچکتر است)، می‌توان نتیجه گرفت که کل

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

مدل رگرسیونی معنی‌دار است. همچنین مقدار ضریب تعیین برابر ۰/۶۰ می‌باشد که نشان دهنده این است که ۶۰ درصد از تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیر مستقل تبیین می‌شود.

همچنین برای برآورد پارامترهای مدل‌های رگرسیون، آزمون فروض کلاسیک از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. لذا این پذیره‌ها (شامل صفر بودن میانگین باقی‌مانده‌ها، همگنی واریانس باقی‌مانده‌ها، عدم خودهمبستگی مرتبه یک باقی‌مانده‌ها، و توزیع نرمال باقی‌مانده‌ها)، از طریق روش‌های توصیفی و استنباطی در مدل‌های رگرسیونی مورد بررسی قرار گرفت و از صحت آن‌ها اطمینان حاصل شد. بر اساس اطلاعات ارائه شده در جدول ۴، مقدار آماره دوربین واتسن برابر با ۱,۹۸۵ است، که با توجه به نزدیکی این مقدار به عدد مطلوب ۲، می‌توان گفت باقی‌مانده‌ها خودهمبسته نیستند.

جدول شماره ٤: نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها

متغیر وابسته: اعمال رفتارهای ناکارآمد حسابرسی

متغیر مستقل	ضریب	آماره t	سطح معنی‌داری	تایید یا عدم تایید فرضیه
عرض از مبدا	۱,۵۲	۳,۰۵۴	۰,۰۰۱	
کانون کنترل بیرونی	۰,۱۴۲	۳,۴۱۳	۰,۰۰۰	تایید
فشار بودجه زمانی	۰,۵۳۲	۴,۲۴۲	۰,۰۰۰	تایید
خود ارزیابی عملکرد پایین	۰,۰۹۱	۲,۱۸۴	۰,۰۳۹	تایید
میزان چرخش حسابرسان	۰,۰۹۸	۱,۷۹۵	۰,۰۷۲	عدم تایید
تعهد سازمانی حسابرسان	-۰,۴۵۲	-۳,۹۷۷	۰,۰۰۰	تایید
سیستم کنترلی قوی در سازمان	۰,۰۱۱	۱,۶۴۳	۰,۰۹۳	عدم تایید
ضریب تعیین (R^2)	۰,۶۰	R^2تعدیل شده	۰,۵۹	
آماره F	۴,۲۱۳	سطح معنی‌داری	۰,۰۰۰	
آماره دوربین واتسون (DW)	۱,۹۸۵	میانگین باقیمانده‌ها	۰,۰۰۰	
عامل تورم واریانس (VIF)	۱,۸۳۰			

منبع: یافته‌های پژوهش

همچنین، مقدار آماره عامل تورم واریانس (VIF) کمتر از ۱۰ و مؤید نبود هم‌خطی بین متغیرهای مستقل است. به علاوه میانگین (امید ریاضی) خطاها برابر با صفر است. از طرف دیگر، در نمودار پراکنش باقی‌مانده‌های استاندارد شده در مقابل مقادیر پیش‌بینی‌شده‌ی استاندارد شده نیز روندی مشاهده نشده و تقارن مشاهدات حول نقطه‌ی صفر می‌باشد، بنابراین همگنی واریانس باقی‌مانده‌ها نیز مورد تأیید قرار گرفت.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

فرضیه اول: بین کانون کنترل بیرونی و اعمال رفتارهای ناکارآمد حسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد.

با توجه به مثبت بودن و معنی‌داری ضریب متغیر کانون کنترل بیرونی (سطح معنی‌داری کمتر از ۰/۰۵ است)، این متغیر اثر مثبتی بر اعمال رفتارهای ناکارآمد حسابرسی دارد، و فرضیه اول تایید می‌گردد. نتیجه حاصل مطابق با پیش‌بینی ما در فرضیه تدوین شده است. به عبارت دیگر افراد با کنترل بیرونی که معتقدند نتایج می‌تواند به وقایعی خارج از کنترل فردیشان (مانند شانس) نسبت داده شود، خود را در قبال نتایج حاصله کمتر مسئول می‌دانند و بنابراین با احتمال بیشتری رفتار ناکارآمد را در پیش می‌گیرند. نتیجه حاصل شده با پژوهش‌های دانلی و همکاران (۲۰۰۳) و پینو و همکاران (۲۰۱۲) مطابقت دارد.

فرضیه دوم: بین فشار بودجه زمانی و اعمال رفتارهای ناکارآمد حسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد.

با توجه به مثبت بودن و معنی‌داری ضریب متغیر فشار بودجه زمانی (سطح معنی‌داری کمتر از ۰/۰۵ است)، این متغیر اثر مثبتی بر اعمال رفتارهای ناکارآمد حسابرسی دارد، و فرضیه دوم تایید می‌گردد. نتیجه حاصل مطابق با پیش‌بینی ما در فرضیه تدوین شده است. به عبارت دیگر در شرایط فشار بودجه زمانی، این امکان وجود دارد که حسابرسان رفتارهای ناکارآمدی در پیش گیرند و در انجام برخی مراحل حسابرسی از تکمیل کل فرآیند و مراحل شانه خالی کنند. نتیجه حاصل شده با پژوهش‌های پیرس و سوئینی (۲۰۰۴)، سوباروین و چن گبرویان (۲۰۰۶)، گاندرای و لیاناراچی (۲۰۰۷)، بارین و کینگ (۲۰۱۰)، برزیده و خیرالهی (۱۳۹۰)، و اکبری و همکاران (۱۳۹۵) مطابقت دارد.

فرضیه سوم: بین خود ارزیابی عملکرد پایین حسابرس و اعمال رفتارهای ناکارآمد رابطه مثبتی وجود دارد.

با توجه به مثبت بودن و معنی‌داری ضریب متغیر خود ارزیابی عملکرد پایین (سطح معنی‌داری کمتر از ۰/۰۵ است)، این متغیر اثر مثبتی بر اعمال رفتارهای ناکارآمد حسابرسی دارد، و فرضیه سوم تایید می‌گردد. نتیجه حاصل مطابق با پیش‌بینی ما در فرضیه تدوین شده است. به عبارت دیگر حسابرسانی که عملکرد خوبی از خود نشان نمی‌دهند، احتمال ترفیع و پیشرفت شغلی کمتری خواهند داشت. چنین افرادی که برای رسیدن به اهداف مورد نظر خود احساس ناتوانی می‌کنند، احتمالا رفتارهای ناکارآمد اعمال خواهند کرد. نتیجه حاصل شده با پژوهش‌های دانلی و همکاران (۲۰۰۳) و پینو و همکاران (۲۰۱۲) مطابقت دارد.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

فرضیه چهارم: بین میزان چرخش حسابرسان و اعمال رفتارهای ناکارآمد رابطه مثبتی وجود دارد.

با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه فوق، ضریب متغیر چرخش حسابرس معنی‌دار نمی‌باشد (سطح معنی‌داری از ۰/۰۵ بیشتر است). به عبارت دیگر، میزان چرخش حسابرسان با رفتارهای ناکارآمد حسابرسی رابطه معنی‌داری ندارد، و فرضیه چهارم تایید نمی‌شود. یافته حاصل شده، با پژوهش‌های دانلی و همکاران (۲۰۰۳) و پینو و همکاران (۲۰۱۲) مطابقت ندارد.

فرضیه پنجم: بین تعهد سازمانی حسابرسان و اعمال رفتارهای ناکارآمد رابطه منفی وجود دارد.

با توجه به منفی بودن و معنی‌داری ضریب متغیر تعهد سازمانی (سطح معنی‌داری کمتر از ۰/۰۵ است)، این متغیر اثر منفی بر اعمال رفتارهای ناکارآمد حسابرسی دارد، و فرضیه پنجم تایید می‌گردد. نتیجه حاصل مطابق با پیش‌بینی ما در فرضیه تدوین شده است. به عبارت دیگر کارکنان متعهد سخت‌تر کار می‌کنند، و تمایل کمتری به ترک سازمان دارند و برای سازمان بسیار اثربخش هستند و احتمال کمتری وجود دارد که رفتارهای ناکارآمد در پیش گیرند. نتیجه حاصل شده با پژوهش‌های پینو و همکاران (۲۰۱۱)، و موسوی شیری و همکاران (۱۳۹۴) مطابقت دارد.

فرضیه ششم: بین سیستم کنترلی موسسه حسابرسی و اعمال رفتارهای ناکارآمد رابطه معنی‌داری وجود دارد.

با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه فوق، ضریب متغیر سیستم کنترل قوی موسسه حسابرسی معنی‌دار نمی‌باشد (سطح معنی‌داری از ۰/۰۵ بیشتر است). به عبارت دیگر، سیستم کنترلی موسسه حسابرسی با اعمال رفتارهای ناکارآمد رابطه معنی‌داری ندارد، و فرضیه ششم تایید نمی‌شود. نتیجه حاصل شده با پژوهش اتلی و پیرس (۱۹۹۵) مطابقت ندارد.

۵- نتیجه گیری و پیشنهادها

در این پژوهش به بررسی عوامل موثر بر اعمال رفتارهای ناکارآمد حسابرسی در شرایط محیطی ایران با استفاده از آزمون‌های همبستگی و رگرسیون چندگانه پرداخته شد. با توجه به نتایج آزمون همبستگی، بین دو متغیر تعهد سازمانی و رفتارهای ناکارآمد همبستگی ضعیف و معکوس وجود دارد. همچنین متغیرهای کانون کنترل بیرونی، فشار بودجه زمانی همبستگی متوسط و مستقیم، و متغیرهای خود ارزیابی عملکرد پایین و میزان چرخش حسابرسان همبستگی ضعیف و مستقیم با متغیر رفتارهای ناکارآمد دارند.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل رگرسیون نشان داد که کانون کنترل بیرونی، فشار بودجه زمانی، و خود ارزیابی عملکرد پایین، رابطه مثبتی با اعمال رفتارهای ناکارآمد حسابرسی دارند. به عبارت دیگر حسابرسانی که رفتار ناکارآمد را در پیش می‌گیرند، غالبا دارای کانون کنترل بیرونی هستند و معتقدند که نتایج عملکرد آن‌ها به وقایعی خارج از کنترل فردیشان، مانند شانس، نیز وابسته است و لذا خود را در قبال نتایج حاصله کمتر مسئول می‌دانند. به علاوه، این حسابرسان دارای خود ارزیابی عملکرد پایین بوده و برای رسیدن به اهداف مورد نظر خود احساس ناتوانی می‌کنند، و بنابراین احتمالا رفتارهای ناکارآمد اعمال خواهند کرد. نتایج حاصل شده با پژوهش‌های دانلی و همکاران (۲۰۰۳) و پینو و همکاران (۲۰۱۲) مطابقت دارد. همچنین، در شرایط فشار بودجه زمانی، این امکان وجود دارد که حسابرسان رفتارهای ناکارآمدی در پیش گیرند و در انجام برخی مراحل حسابرسی از تکمیل کل فرآیند و مراحل شانه خالی کنند. نتیجه حاصل شده با پژوهش‌های پیرس و سوئینی (۲۰۰۴)، سوباروین و چن گبرویان (۲۰۰۶)، گاندرای و لیاناراچی (۲۰۰۷) و بارین و کینگ (۲۰۱۰)، برزیده و خیرالهی (۱۳۹۰)، و اکبری و همکاران (۱۳۹۵) مطابقت دارد.

از طرف دیگر، تعهد حرفه‌ای (سازمانی) حسابرسان رابطه منفی با رفتارهای ناکارآمد دارد. به عبارت دیگر کارکنان متعهد سخت‌تر کار می‌کنند، و برای سازمان بسیار اثربخش هستند و احتمال کمتری وجود دارد که رفتارهای ناکارآمد در پیش گیرند. نتیجه حاصل شده با پژوهش‌های پینو و همکاران (۲۰۱۱) و موسوی شیری و همکاران (۱۳۹۴) مطابقت دارد. در نهایت، رابطه‌ای بین میزان چرخش حسابرسان و سیستم کنترلی قوی سازمانی با رفتارهای ناکارآمد حسابرسی یافت نشد. یافته حاصل شده با پژوهش‌های اتلی و پیرس (۱۹۹۵)، دانلی و همکاران (۲۰۰۳) و پینو و همکاران (۲۰۱۲) مطابقت ندارد، که می تواند به دلیل قوانین متفاوت در خصوص طول دوره تصدی و زمان چرخش حسابرس و نیز فرهنگ سازمانی و سبک رهبری متفاوت حاکم بر موسسات در کشورهای مختلف باشد.

با عنایت به نتایج بدست آمده و در نظر داشتن اثرات منفی انواع رفتارهای ناکارآمد حسابرسان بر کیفیت حسابرسی، پیشنهاد می‌شود که مدیران و حسابرسان نسبت به این رفتارها حساس بوده و سعی کنند مانع از بروز این رفتارها در موسسه یا سازمان گردند. در این راستا پیشنهاد می‌گردد اخلاق حرفه‌ای و تعهد سازمانی سرلوحه کار حسابرسان قرار گیرد و مولفه‌های آن یعنی تعهد حرفه‌ای و الزام‌های آن در موسسه عملی گردد. به علاوه، مدیران موسسه با برنامه ریزی صحیح، مانع از ایجاد فشار بودجه زمانی شوند. همچنین با بررسی صحیح عملکرد کارکنان و استفاده از ابزار تشویق و تنبیه مناسب، باعث ایجاد انگیزه در آن‌ها جهت پیشرفت شغلی و تمایل

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

به ادامه فعالیت در موسسه فعلی گردند، تا از اعمال رفتارهای ناکارآمد توسط حسابرسان جلوگیری به عمل آمده و کیفیت کار حسابرسان افزایش یابد.

۶- محدودیت‌های پژوهش

در ارزیابی نتایج حاصل از این پژوهش، برخی از محدودیت‌ها بایستی در نظر گرفته شود. اول، با توجه به اینکه انسان موجودی ایده‌آل‌گراست، استفاده از پرسش نامه در تحقیقات رفتاری با محدودیت ذاتی عدم واقعی بودن پاسخ‌ها همراه است؛ به عبارتی ممکن است در شرایط واقعی نحوه عمل هر فرد تغییر کند. دوم، سایر متغیرهای مؤثر بر اعمال رفتارهای ناکارآمد و اثر متقابل آن‌ها بر یکدیگر که در پژوهش ما استفاده نشده است، می‌تواند نتایج بدست آمده را تحت تأثیر قرار دهد. همچنین ممکن است مشکلات بالقوه مرتبط با متغیرهای موثر کنترل نشده وجود داشته باشد. سوم، روش تحقیق به لحاظ بعد زمانی از نوع مقطعی است، لذا برای تبیین روابط علی از استحکام تحقیقات تداومی برخوردار نیست.

۷- پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی

مطالعات بیشتری در این زمینه نیاز است تا ابعاد بیشتری از عوامل موثر بر اعمال رفتارهای ناکارآمد حسابرسی مشخص شود. پیشنهاد می‌شود تا مطالعات آتی علاوه بر متغیرهای در نظر گرفته شده در این مطالعه، سایر عواملی که در اعمال رفتارهای ناکارآمد نقش دارند، برای مثال اهمیت مشتری، پیچیدگی کار، و استقلال حسابرس و عوامل اخلاقی و فرهنگی را مورد بررسی قرار دهند. پژوهش‌های آینده می‌تواند با استفاده از پرسشنامه‌ای جامع‌تر که موارد دقیق‌تری از عوامل موثر بر رفتارهای ناکارآمد حسابرسی را به صورت سناریو نشان می‌دهد، انجام پذیرد.

منابع

۱- اکبری، محسن؛ محفوظی، غلامرضا؛ هوشمند، رضوان (۱۳۹۵)، "بررسی عوامل موثر بر رفتار ناکارآمد و تاثیر آن بر تغییر شغل حسابرسان"، **پژوهش‌های تجربی حسابداری**، سال پنجم، شماره ۱۹، صص. ۱۰۳-۱۲۵.

۲- برزیده، فرخ؛ خیراالهی، مرشید (۱۳۹۰)، "مسئولیت پاسخگویی، فشار زمانی، و کتمان شواهد حسابرسی"، **دانش حسابرسی**، سال یازدهم، شماره ۴۵، صص. ۴-۲۷.

۳- رویایی، رمضانعلی؛ ابراهیمی، محمد (۱۳۹۴). "بررسی تأثیر ویژگی های کمیته ی حسابرسی بر سطح افشای داوطلبانه اخلاق"، **فصلنامه حسابداری مالی**، ۷ (۲۵) : صص. ۷۱-۸۸.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

۴- رویایی، رمضـــانعلی؛ طالب نیا، قدرت اله؛ حســـاس یگانه، یحیی؛ جلیلی، صـــابر (۱۳۹۲)، "بررسی رابطه بین فلسفه اخلاق فردی و ویژگی‌های جمعیت شناختی با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی"، **حسابداری مدیریت**، دوره شش، شماره ۱ (پیاپی ۱۶)، صص. ۱۵-۲۶.

۵- عرب صـــالحی، مهدی؛ کاظمی، جواد؛ ذولفعلی زاده، مهرداد (۱۳۹۰)، "بررســـی رفتارهای کاهنده کیفیت حســـابرســـی از دیدگاه قرارداد روانی و تعهدات عاطفی ســـازمانی"، **دانش حسابداری**، سال دوم، شماره ۵، صص. ۱۲۷-۱۴۷.

۶- فروغی ابری، میثم؛ جعفری، علیرضـــا؛ نادری بنی، رحمت اله (۱۳۹۳). "عوامل موثر بر قضاوت‌های اخلاقی در بین جامعه حسابداران رسمی ایران"، **فصلنامه حسابداری مالی**، ۶ (۲۲) : صص. ۱۱۴-۱۳۳.

۷- موسوی شیری، محمود؛ صالحی، مهدی؛ احمد نژاد، محمد (۱۳۹۴)، "بررسی رابطه تعهد حرفه ای و تعهد سازمانی حسابرسان با رفتار حسابرسی ناکارآمد"، **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، سال هفتم، شماره ۲۷، صص. ۳۴-۵۳.

8- Andrisani, P.J. and Nestle, G. (1976), "Internal-external control as a contributor to and outcome of work experience", **Journal of Applied Psychology**, Vol. 61 No. 1, pp. 156-65.

9- Barrainkua, I., & Espinosa-Pike, M. (2015). New insights into underreporting of time: the audit partner context. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, *28*(4), 494-514.

10- Bowrin, A. R., & King, J. (2010). Time pressure, task complexity, and audit effectiveness. **Managerial auditing journal**, 25(2), 160-181.

11- Brownell, P. (1995), Research Methods in Management Accounting, Coopers& Lybrand, Melbourne.

12- Chan, K., Kleinman, G. and Lee, P. (2009), "The impact of sarbanes-oxley on internal control remediation", **International Journal of Accounting and Information Management**, Vol. 17, No. 1, pp. 53-65.

13- Closon, C., Leys, C., & Hellemans, C. (2015). Perceptions of corporate social responsibility, organizational commitment and job satisfaction.Management Research: **Journal of the Iberoamerican Academy of Management**, 13(1): 31 - 54.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

14- Comer, J.M. (1985), "Machiavellianism and inner vs outer directedness: a study of sales managers", **Psychological Reports**, Vol. 56 No. 2, pp. 81-2.
15- Coram, P., Ng, J., & Woodliff, D. (2003). A survey of time budget pressure and reduced audit quality among Australian auditors. **Australian Accounting Review**, 13(1), 38.
16- DeAngelo, L.E. (1981), "Auditor size and auditor quality", **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 3 No. 1, pp. 183-99.
17- Donnelly, D.P., Bryan, D.O. and Quirin, J.J. (2003), "Auditor acceptance of dysfunctional audit behaviour: an explanatory model using personal characteristics", **Behavioural Research in Accounting**, Vol. 15 No. 4, pp. 87-110.
18- Donnelly, P.D., Quirin, J.J. and O'Brian, D. (2006), "Attitudes towards dysfunctional auditing behaviour: the effect of locus of control, organizational commitment and position", **Journal of Applied Business Research**, Vol. 19 No. 1, pp. 95-108.
19- Espinosa-pike, M and Barrainkua, I (2015), "An exploratory study of the pressures and ethical dilemmas in the audit conflict", **Spanish Accounting Review**, Article in press.
20- Frucot, V. and Shearon, W. (1991), "Budgetary participation, locus of control, and Mexican managerial performance and job satisfaction", **The Accounting Review**, Vol. 66 No. 3, pp. 80-99.
21- Gable, M. and Dangello, F. (1994), "Locus of control, Machiavellianism, and managerial job performance", **The Journal of Psychology**, Vol. 128, pp. 599-608.
22- Gundry, C.L. (2006), "Dysfunctional behaviour in modern audit environment: the effect of time budget pressure and auditors' personality type on reduced audit quality practices", Bachelor of Commerce dissertation, University of Otago, Dunedin.
23- Gundry, L. C., & Liyanarachchi, G. A. (2007). Time budget pressure, auditors' personality type, and the incidence of reduced audit quality practices. **Pacific Accounting Review**, 19(2), 125-152.
24- Hind, P., & Baruch, Y. (1997). Gender variations in perceptions of performance appraisal. **Women in Management Review**, 12(7), 276-289.
25- Hyatt, T.A and Taylor, M.H (2013), "The Effects of Time Budget Pressure and Intentionality on Audit Supervisors' Response to Audit

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

Staff False Sign-off", **International Journal of Auditing**,Vol. 17, Issue. 1, pp. 38–53.

26- Jeffery, C. and Weatherholt, N. (1996), 'Ethical Development, Professional Commitment, and Rule Observance Attitudes: A Study of CPAs and Corporate Accountants', **Behavioral Research in Accounting,** 8, 8–31.

27- Kelley, T. and Margheim, L. (1990), "The impact of time budget pressure, personality and leadership variables on dysfunctional audit behavior", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, Vol. 9 No. 2, pp. 21-42.

28- Liou, F. and Yang, C. (2008), "Perdicting business failure under the existence of fraudulent financial reporting", **International Journal of Accounting and Information management**, Vol. 16 No. 1, pp. 74-86.

29- Lord, A. and DeZoort, F. (2001), "The impact of commitment and moral reasoning on auditors' responses to social influence pressure", **Accounting, Organizations and Society**, Vol. 26 No. 3, pp. 215-235.

30- Louwers, T., Ramsay, R., Sinason, D. and Strawser, J. (2005), **Auditing and Assurance Services**, McGraw-Hill, New York, NY.

31- Malone, C.F. and Roberts, R.W. (1996), "Factors associated with the incidence of reduced audit quality behaviors", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 5 No. 2, pp. 49-64.

32- Margheim, L. and Pany, K. (1986), "Quality control, premature sign offs and underreporting of time", **auditing: A Journal of Practice and Theory**, Vol. 5 No. 2, pp. 50-63.

33- McDaniel, L.S. (1990), "The effect of time pressure and audit program structure on audit performance", **Journal of Accounting Research**, Vol. 28 No. 2, pp. 267-85.

34- McNamara, S.M. and Liyannarachchi, G.A. (2008), "Time budget pressure and auditor dysfunctional behaviour within and occupational stress model", **Accountancy Business and Public Interest**, Vol. 7 No. 1, pp. 237-268.

35- Ng, T. W. (2015). The incremental validity of organizational commitment, organizational trust, and organizational identification. **Journal of Vocational Behavior**, 88, 154-163.

36- Nordqvist, S., Hovmark, S. and Zika-Viktorsson, A. (2004), "Perceived time pressure and social processes in project teams",

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

International Journal of Project Management, Vol. 22 No. 6, pp. 63-468.

37- Otley, D.T. and Pierce, B.J. (1995), "The control problem in public accounting firms: an empirical study of the impact of leadership style", **Accounting, Organizations and Society**, Vol. 20 No. 1, pp. 405-20.

38- Paino, H., Ismail, Z. and Smith, M. (2010), "Dysfunctional audit behaviour: an exploratory study in Malaysia", **Asian Review of Accounting**, Vol. 18 No. 2, pp. 162-73.

39- Paino, H., Smith, m., & Ismail, Z. (2012). "Auditors Acceptance of Dysfunctional Behavior : An Explanatory Model Using Individual Factors". **Journal of Applied Accounting Research**. Vol. 13 No. 1, 37–55.

40- Piano, H., Thani, A., and Idris, S. I. (2011). Organizational and Professional Commitment on Dysfunctional Audit Behaviour. **British Journal of Arts and Social Sciences**, Vol.1 No.2, pp: 94-105.

41- Pierce, B. and Sweeney, B. (2004), "Management control in audit firms: a qualitative examination", **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, Vol. 17, pp. 779-812.

42- Santos, S., & Norland, E. (1994). Factors related to commitment of extension professionals in the Dominican Republic: implications for theory and practice. **Journal of agricultural education**.

43- Shapeero, M., Koh, H.C. and Killough, L.N. (2003), "Under-reporting and premature sign-off in public accounting firm", **Managerial Accounting Journal**, Vol. 18 Nos 6/7, pp. 478-89.

44- Smith, R. (1995), "Under-reporting of time: an analysis of current tax practices", **Journal of Applied Business Research**, Vol. 11 No. 1, pp. 39-45.

45- Soobaroyen, T., & Chengabroyan, C. (2006). Auditors' Perceptions of Time Budget Pressure, Premature Sign Offs and Under-Reporting of Chargeable Time: Evidence from a Developing Country. **International Journal of Auditing,** 10(3), 201-218.

46- Spector, P.E. (1988), "Development of the work locus of control scale", **Journal of Occupational Psychology**, Vol. 11 No. 2, pp. 118-25.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

47- Svanberg, J., & Öhman, P. (2013). Auditors' time pressure: does ethical culture support audit quality? **Managerial Auditing Journal**, 28(7), 572-591.
48- Vecchio, R.P. and Norris, W.R. (1996), "Predicting employee turnover from performance, satisfaction, and leader-member exchange", **Journal of Business and Psychology**, Vol. 11, No. 1, pp. 118-25.
49- Wallace, J. E. (1995). Organizational and professional commitment in professional and nonprofessional organizations. **Administrative Science Quarterly**, 228-255.
50- Yuen, D. C., Law, P. K., Lu, C., & Qi Guan, J. (2013). Dysfunctional auditing behaviour: empirical evidence on auditors' behaviour in Macau. **International Journal of Accounting & Information Management**, 21(3), 209-226.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]