



Paper Type: Original Article



The Effect of Premature Sign-off and Under-reporting of Chargeable Time of Audit on the Performance of Auditors

Hossein Rajabdorri^{*1}, Amirreza Khanizalan²

¹Ph.D of Accounting and Member of Young Researchers and Elite Club, Bandar Abbas Branch, Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran.

²Ph.D Student of Accounting and Member of Young Researchers and Elite Club, Bandar Abbas Branch, Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran.

Citation:



Rajabdorri, H., & Khanizalan, A. (2020). The Effect of Premature Sign-off and Under-reporting of Chargeable Time of Audit on the Performance of Auditors. *Innovation management and operational strategies*, 1(2), 157-170.

Received: 28/01/2020

Reviewed: 05/04/2020

Revised: 29/04/2020

Accept: 21/05/2020

Abstract

Purpose: The purpose of this study is to investigate the effect of premature sign-off and Under-reporting of chargeable time on the performance of auditors.

Methodology: Future study is a type of survey-applied. A case study was also carried out through questionnaires and random sampling from 115 active auditors in the country in 2019 in virtual and in person. To analyze the findings in the form of four main hypotheses, Structural Equation Modeling was performed using Smart PLS software and a one-sample T-test using SPSS software.

Findings: The findings of the research showed that there is a negative and significant relationship between the premature sign-off and Under-reporting of chargeable time and the performance of the auditors and by increasing the premature sign-off and Under-reporting of chargeable time. Also, in the investigated community, the level of premature sign-off good, and the level of Under-reporting of chargeable time is not good.

Originality/Value: Regarding the findings, which confirmed the effect of auditors' behavior on their performance, it is necessary to make robust decisions to guide the behavior of auditors to better understand and control the behavior of auditors to better understand and plan.

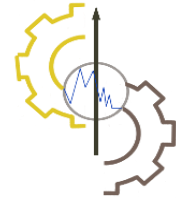
Keywords: Premature sign-off audit, Under-reporting of chargeable time of audit, Performance of auditors.

JEL Classificaton: G11, M19.

*Corresponding Author

Email Address: Hosrado@gmail.com

<http://dorl.net/dor/20.1001.1.27831345.1399.1.2.5.6>



تأثیر تأیید زود هنگام رویه‌های حسابرسی و گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی بر عملکرد حسابرسان

حسین رجب‌دري^{۱*}، امیررضا خانی‌ذلان^۲

^۱ دکتری حسابداری و عضو باشگاه پژوهشگران جوان و نخبگان، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران.
^۲ دانشجوی دکتری حسابداری و عضو باشگاه پژوهشگران جوان و نخبگان، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران.

دریافت: ۱۳۹۸/۱۱/۰۸	بررسی: ۱۳۹۹/۰۱/۱۷	اصلاح: ۱۳۹۹/۰۲/۱۰	پذیرش: ۱۳۹۹/۰۳/۰۱
--------------------	-------------------	-------------------	-------------------

چکیده

هدف: هدف این پژوهش، بررسی تأثیر تأیید زود هنگام رویه‌های حسابرسی و گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی بر عملکرد حسابرسان است.

روش‌شناسی پژوهش: بررسی موضوع از طریق پرسشنامه و نمونه‌گیری به صورت تصادفی از ۱۱۵ نفر حسابرس فعال در کشور در سال ۱۳۹۸ به صورت مجازی و حضوری صورت پذیرفت. برای تحلیل یافته‌ها در قالب ۲ فرضیه اصلی، از روش معادلات ساختاری توسط نرم‌افزار اسمارت پی‌ال‌اس استفاده شد.

یافته‌ها: یافته‌های پژوهش نشان داد که بین تأیید زود هنگام رویه‌های حسابرسی و گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی و عملکرد حسابرسان رابطه منفی و معناداری وجود داشته و با افزایش سطح تأیید زود هنگام رویه‌های حسابرسی و گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی، عملکرد حسابرسان کاهش می‌یابد. همچنین، در نمونه مورد بررسی، سطح تأیید زود هنگام رویه‌های حسابرسی مطلوب و سطح گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی غیر مطلوب است.

اصالت/ارزش افزوده علمی: با توجه به یافته‌ها که تأثیر رفتار حسابرسان بر عملکرد آنان را تأیید می‌نماید، لازم است ضمن بررسی بیشتر و دقیق‌تر در رفتار حسابرسان، برای درک و برنامه‌ریزی بهتر، تصمیم‌های مستحکمی جهت هدایت رفتار حسابرسان اخذ شود.

کلیدواژه‌ها: تأیید زود هنگام رویه‌های حسابرسی، گزارش کمتر از حد زمان، عملکرد حسابرسان.

طبقه‌بندی M19, G11: JEL



حسابرس به فرد یا موسسه‌ای اطلاق می‌شود که مسئولیت نهایی حسابرسی صورت‌های مالی یا ارائه خدمات مرتبط را بر عهده دارد. تضاد منافع و پیچیدگی فعالیت‌های اقتصادی، تقاضا برای حسابرسی در گزارشگری مالی را الزامی می‌سازد (حسینی و عظیم‌زاده^۱، ۲۰۱۷). حسابرسان در بین عموم جامعه به دلیل مشکلات ناشی از بحران اقتصادی مقرر شناخته می‌شوند و به همیت دلیل، اهداف حسابرسان در طول رسوایی‌های اخلاقی حسابرسی و مالی اخیر، مورد بررسی جدی قرار گرفته است (نهمه^۲، ۲۰۱۷). ویژگی‌های حسابرس و رفتار وی می‌تواند گزارش حسابرسی او را به شدت تحت تأثیر قرار دهد. از این رو، بررسی آن برای درک، ارزیابی و ارتقای تصمیم‌های حسابرسی ضروری است (مهام^۳، ۲۰۰۴). در فضای رقابتی حسابرسی نیز رفتار نامناسب کارکنان و در نتیجه، کیفیت حسابرسی و عملکرد حسابرسان، مورد توجه است. در این زمینه، استفاده از کارکنان نامناسب برای انجام امور حسابرسی می‌تواند منجر به سردرگمی مشتریان و کاهش کیفیت حسابرسی و عملکرد حسابرسان شود (بریرلی و گویلیام^۴، ۲۰۰۳). کیفیت حسابرسی از آن جهت دارای اهمیت است که موفقیت شرکت‌های حسابرسی در درآمدت توسط کیفیت فعالیت آن‌ها تعریف می‌شود (هرباچ^۵، ۲۰۰۱). البته افزایش سطح کیفیت حسابرسی آسان نیست و این مساله نسبت به رفتار و عملکرد حسابرسان وابسته است (نهمه، ۲۰۱۷). همچنین، ناتوانی مدیران در کنترل عملکرد کارکنان نیز می‌تواند منجر به عملکرد ضعیف کارکنان شود و کیفیت حسابرسی نیز تحت تأثیر رفتار ناکارآمد آنان قرار گیرد (هیئت نظارت عمومی^۶، ۲۰۰۰). رفتارهای ناکارآمد می‌تواند عملکرد حسابرسان را به صورت مستقیم یا غیرمستقیم تحت تأثیر قرار دهد (نهمه، ۲۰۱۷). در این زمینه، ارزیابی عملکرد حسابرسان، یک ابزار مهم برای کنترل کیفیت حسابرسی است (آندولیا، ۲۰۱۴). رسیدن به حسابرسی با کیفیت که ناشی از سطح بالای عملکرد کارکنان است، در حسابرسان احساس غرور ایجاد می‌کند و این مساله، تبلیغی برای مدیران نیز است (نالبوف و استیگلitz^۷، ۱۹۸۳). امبی و اسرینگتون^۸ (۱۹۹۶) بیان می‌دارند که در گذشته، مدیریت منابع انسانی در ارتباط با سیستم‌های ارزشی حسابرسی شرکت‌ها از اهمیت چندانی برخوردار نبود، اما امروزه با توجه به اهمیت مبحث آموزش و مدیریت منابع انسانی در راستای افزایش کیفیت و آموزش کارکنان، بر فعالیت کارکنان حسابرسی و حسابرسان ارشد نظارت صورت می‌گیرد و عملکرد آن‌ها بررسی می‌شود. لذا، لازم است تا شرکت‌های حسابرسی نسبت به فرایندهای ارزیابی عملکرد که منجر به رفتارهای ناکارآمد و کاهش سطح عملکرد می‌شود آگاه باشند. این مساله ممکن است به خاطر این واقعیت باشد که ایجاد مشکل ممکن است بین حسابرسان با عملکرد بالا در زمانی که فرصت‌های محدودی وجود دارد نیز وجود داشته باشد و با تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی و گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی، عملکرد حسابرسان تحت تأثیر قرار گرفته و کاهش یابد (دامره و همکاران^۹، ۲۰۱۶). بررسی موضوع‌های ذکر شده نیز در روند بازخورد رفتار و عملکرد حسابرسان مؤثر بوده و بخش مهمی از روند ارزیابی آنان است (انديولا و بدارد^{۱۰}، ۲۰۱۶).

بر اساس پژوهش‌ها صورت گرفته، اقدام‌هایی که با توجه به عملکرد حسابرسان کیفیت حسابرسی را به گونه مستقیم تحت تأثیر قرار می‌دهند، شامل تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی با کاهش زمان لازم برای مراحل مختلف

¹ Hasani & Azimzadeh

² Nehme

³ Maham

⁴ Brierley & Gwilliam

⁵ Herrbach

⁶ Public Oversight Board

⁷ Nalebuff & Stiglitz

⁸ Emby & Etherington

⁹ Demeré et al.

¹⁰ Andiola & Bedard

حسابرسی (اوتلی و پیرس، ۱۹۹۵)، جمع‌آوری شواهد ناکافی (آلدرمن و دیتریک^۱، ۱۹۸۲)، تغییر یا جایگزین کردن روش‌های حسابرسی و پردازش نادرست (مک‌دانیل^۲، ۱۹۹۰)، حذف مراحل حسابرسی (مارگیم و پانی^۳، ۱۹۸۶) و گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی (نهمه، ۲۰۱۷) است. در این پژوهش، تأثیر تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی و گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی بر عملکرد حسابرسان، مورد بررسی قرار می‌گیرد. از آنجا که جمع‌آوری شواهد ناکافی، تغییر یا جایگزین کردن روش‌های حسابرسی و پردازش نادرست و حذف مراحل حسابرسی نیز خود را در زمان حسابرسی انجام‌شده نشان می‌دهد، لذا از دو متغیر ذکر شده در این پژوهش استفاده شده است.

لازم به ذکر است که بررسی تأثیر تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی و گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی نیز می‌تواند دارای بار اخلاقی باشد و با توجه به اهمیت مباحث اخلاقی در حسابداری و به ویژه حسابرسی، این پژوهش اهمیتی دو چندان می‌یابد. در زمینه اهمیت اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی و صرف زمان مناسب برای برنامه حسابرسی نیز می‌توان بیان داشت که با اهمال کاری حسابرس در این مورد، احتمال خطا در گزارش حسابرسی و غیرواقعی بودن آن افزوده شده و در نتیجه، کیفیت گزارش تهیه شده که به دست عده زیادی از استفاده‌کنندگان می‌رسد، با تردید مواجه خواهد بود. همچنین، با توجه به پژوهش‌های صورت گرفته مانند نهمه (۲۰۱۷) این دو متغیر از مهم‌ترین موارد بررسی کیفیت حسابرسی است. در نتیجه، هدف و مساله اصلی این پژوهش بررسی تأثیر تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی و گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی بر عملکرد حسابرسان است. لذا، با توجه به مطالب بیان شده و عدم ورود پژوهشگران به موضوع ذکر شده و اهمیت آن در افزایش عملکرد حسابرسان، ضروری است که این موضوع مورد بررسی تجربی قرار گیرد. افزون بر آن، با توجه به موارد ذکر شده می‌توان سؤال‌های پژوهش را بدین صورت مطرح نمود که آیا تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی و گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی بر عملکرد حسابرسان اثرگذار است؟ همچنین سطح تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی و گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی در حسابرسان به چه میزان است.

در ادامه، ابتدا مبانی نظری و روش پژوهش بیان شده و سپس، یافته‌ها و بحث و نتیجه‌گیری آورده شده است.

۲- مبانی نظری

یک حسابرس خوب باید مستقل و بی‌طرف، با معلومات و مجرب، دارای صلاحیت حرفه‌ای، رازدار، آگاه از قضاوت‌های جانب‌دارانه و به گونه فطری کنجکاو و شکاک باشد. با آنکه قانون تجارت ایران و اصلاحیه مصوب ۱۳۴۷، هیچ‌گونه شرایط، خصوصیت یا پایه عملی برای حسابرس موسسه‌های حسابرسی تعیین ننموده است، اما دارا بودن صلاحیت اخلاقی و تخصصی، مهم‌ترین ویژگی حسابرسان تلقی می‌شود (همت‌فر و همکاران^۴، ۲۰۱۰). مباحث اخلاقی بیان شده، بیانگر مسئولیت خطیر حسابرس در قبال جامعه است. فلسفه اصلی و بنیادی که ورای مسئولیت بالقوه حسابرسان در قبال افراد ذی‌نفع قرار دارد، اصل قانونی دوجانبه بودن قرارداد است که در قوانین مدنی اکثر کشورها، از جمله ایران مطرح شده است. بدین معنی که این مسئولیت بالقوه در بطن روابط قراردادی ارائه خدمات حسابرسی به یک ذی‌نفع خاص نهفته است. اگر ذی‌نفع بتواند در محاکم ثابت کند که در اثر اتکا به کار حسابدار رسمی، درحالی که قوانین و مقررات و استانداردهای حرفه‌ای رعایت نشده باشد، به میزان قابل برآوردی خسارت دیده است، آنگاه حسابرس را می‌توان مسئول این خسارت دانست. مرور یافته‌های دعوی مطرح شده در آمریکا و انگلیس در اواخر سده نوزدهم و نیز سده بیستم مؤید این ادعا و قابل تأمل و بررسی است. از سوی دیگر، مسئولیت حسابرس در مقابل دیگر

¹ Alderman & Deitrick

² McDaniel

³ Margheim & Pany

⁴ Hemmatfar et al.

ذی‌نفع‌ها به‌موجب قانون خسارت و صدمات مدنی (قانون مدنی ایران، بخش تعهدات و قراردادهای) ناظر بر قراردادهای تعیین‌شده است. موارد مذکور، مسایلی را در رابطه با تعیین سازمان‌هایی مطرح کرده است که حسابرس در مقابل آنان وظیفه اعمال مراقبت حرفه‌ای و همچنین، مسئولیت بالقوه در خصوص مسامحه‌های حرفه‌ای را بر عهده دارد (حساس‌یگانه^۱، ۲۰۰۳). در صورتی که سهامداران از مسامحه حسابرس متضرر شوند، شرکت از طریق هیئت‌مدیره، به‌عنوان طرف قرارداد و به نیابت از یک‌یک سهامداران علیه حسابرس برای جبران خسارت اقامه دعوی می‌کند؛ بنابراین، روشن است که حسابرس در رابطه با وظیفه اعمال مراقبت حرفه‌ای و تلاش برای افزایش سطح عملکرد و کیفیت، هم در مقابل شرکت و هم در مقابل سهامداران مسئولیت دارد (کدسل^۲، ۱۹۹۱). همان‌گونه که آمارهای ارائه شده این مساله را تأیید می‌کند، در دو دهه گذشته شکایت علیه حسابرسان، به یکی از اساسی‌ترین مشکلات حسابرسان تبدیل شده است. برای نمونه، در آمریکا شش موسسه بزرگ حسابرسی^۳ در سال ۱۹۸۳ با سه شکایت مواجه بوده‌اند، در حالی که این مساله در سال ۱۹۹۳ به ۲۱۰ مورد رسیده است. بنا به گزارش این شش موسسه، مبلغ‌هایی که آن‌ها بابت خسارت، کاهش شکایت‌های احتمالی و حفظ اعتبار خود پرداخت کرده‌اند، از ۲/۶ درصد کل درآمد در سال ۱۹۸۳ به ۱۲ درصد در سال ۱۹۹۳ افزایش یافته است (شو^۴، ۲۰۰۰). یافته‌های دیگری نیز گزارش کرده است که میزان دادخواهی حسابرسان در آمریکا از سال ۱۹۵۸ تا سال ۱۹۹۴، ۳۰۰ درصد افزایش یافته است (پرات و استیک^۵، ۱۹۹۴). بر اساس گزارش مرکز کیفیت حسابرسی^۶ خسارت‌های پرداختی توسط حسابرسان آمریکایی بابت شکایت علیه آن‌ها در ۳۶۲ مورد جمعاً به مبلغ ۵/۶۶ میلیارد دلار بوده است (بادرت‌اسچر و همکاران^۷، ۲۰۱۲). همچنین، در این دوره ۱۴۷ مورد ادعای خسارت علیه حسابرسان وجود داشته و هر کدام حداقل ۱۰۰ میلیون دلار ادعای خسارت کرده‌اند که در مجموع نزدیک به ۲۱۰ میلیارد دلار است. در دیگر کشورهای توسعه یافته نیز این روند حالت صعودی داشته است. برای نمونه، بر اساس گزارش مجله ICAEW^۸، شکایت بر علیه حسابرسان در انگلیس نیز در حال افزایش است (سیسارامان و همکاران^۹، ۲۰۰۲). در ایران هرچند آمار رسمی در خصوص شکایت علیه حسابرسان در دسترس نیست، اما شواهد نقلی حاکی از آن است که در سال‌های اخیر میزان شکایت علیه حسابرسان افزایش یافته است (قدیم‌پور و دستگیر^{۱۰}، ۲۰۱۶). در این زمینه، شکایت علیه حسابرسان افزون بر تحمیل خسارت‌های هنگفت به صورت مستقیم، هزینه‌های غیرمستقیمی نیز بر حسابرسان و حرفه تحمیل می‌کند. اقامه دعوا از سوی استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی نه تنها منجر به تحمیل هزینه بر شخص حسابرس می‌شود، بلکه آسیب شدیدی بر اعتبار حرفه نیز وارد می‌کند. این پیامدهای ناگوار، این مساله را تبدیل به یکی از اساسی‌ترین دغدغه‌های جامعه حسابرسی کرده است. به‌گونه‌ای که حسابرسان همواره تلاش می‌کنند تا به گونه مداوم این ریسک را ارزیابی کنند و تدابیر لازم را برای در امان ماندن از گزند آن اتخاذ نمایند (قدیم‌پور و دستگیر، ۲۰۱۶).

همچنین، رسوایی‌های اخیر در سطح جهان، از انرون و وردلدکام در آمریکا تا پارلامات در اروپا، نگرانی‌هایی را در رابطه با قابلیت اتکای صورت‌های مالی ایجاد کرده است. درحالی که مسئولیت اصلی تهیه صورت‌های مالی بر عهده مدیریت شرکت است، اما در پی این وقایع، انگشت اتهام به‌سوی حسابرسان نشانه رفته است؛ تا جایی که از این وقایع

¹ Hassas Yeganeh

² Kedsle

³ Big Six

⁴ Shu

⁵ Pratt & Stice

⁶ Center for Audit Quality(CAQ)

⁷ Badertscher et al.

⁸ London Chartered Accountants Event

⁹ Seetharaman

¹⁰ Ghadimpoor & Dastghir



به‌عنوان «شکست حسابرسی» یاد می‌شود. تلقی عموم این است که کیفیت ضعیف حسابرسی و نامناسب بودن سطح عملکرد حسابرسان، موجب وقوع چنین وقایعی شده است (لین و همکاران^۱، ۲۰۱۱). در نتیجه، توجه به کیفیت و عملکرد حسابرسان دارای اهمیت است و ضرورت دارد تا تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی و گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی به‌عنوان عوامل مؤثر بر عملکرد کارکنان بررسی شود.

گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی، بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد (لایتنر و همکاران^۲، ۱۹۸۲؛ اسمیت^۳، ۱۹۹۵)، زیرا گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی باعث ایجاد تصمیمات غلط و مانع از اصلاح بودجه شده و فشار زمانی که بر حسابرس در آینده اعمال می‌شود را زیاد می‌کند (نهمه، ۲۰۱۷). گزارش درست ساعات کار، برای حسابرسان بسیار لازم و دارای اهمیت است (لایتنر و همکاران، ۱۹۸۳)، زیرا گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی، می‌تواند کیفیت حسابرسی را تهدید کند (دونلی و همکاران^۴، ۲۰۰۳). گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی یک معضل اخلاقی رایج در بین حسابرسان است و عواقب ویران‌کننده زیادی برای موسسه‌های حسابرسی دارد (پیکرد و همکاران^۵، ۲۰۱۵). این مساله می‌تواند بر سطح هزینه‌های حسابرسی، بودجه‌های زمانی، عملکرد کارکنان و ارزیابی کیفیت حسابرسی تأثیر بگذارد، اگرچه سیاست‌های نظارتی و پیش‌گیرانه موسسه‌های حسابرسی تا حدودی مانع از گزارش دهی نادرست زمان حسابرسی می‌شود (اسوینی و پیرس^۶، ۲۰۰۶)، اما حسابرسان به گونه معمول، برای گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی انگیزه دارند و همچنان یک فشار ضمنی برای کمتر گزارش دادن زمان حسابرسی وجود دارد (اگوگولیا و همکاران^۷، ۲۰۱۵). فشارها و انگیزه‌های ذکر شده شامل افزایش سطح عملکرد نیز می‌شود تا از این طریق، عملکرد خود را بهتر جلوه دهند (آندرسون گو و همکاران^۸، ۲۰۰۱). لذا با توجه به تأثیر منفی گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی بر عملکرد حسابرسان و موسسه‌های حسابرسی، دارای اهمیت است که این موضوع مورد بررسی قرار گیرد (هردا و مارتین^۹، ۲۰۱۶).

همچنین، تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی زمانی تعریف می‌شود که حسابرسان بیان کنند که یک رویکرد حسابرسی انجام‌شده، اما در واقع به گونه صحیح انجام‌نشده باشد (حیات و تیلور^{۱۰}، ۲۰۱۳). این مساله نیز با توجه به اینکه تحریف واقعیت صورت گرفته و در مسئولان موسسه حسابرسی این تصور ایجاد شده که فعالیت موردنظر به اتمام رسیده و در واقع خلاف آن وجود داشته باشد، بر عملکرد حسابرسان به‌صورت منفی اثرگذار است. ضمن اینکه می‌تواند دارای بار اخلاقی نیز باشد (نهمه، ۲۰۱۷). افزون بر آن، توجه به این موضوع می‌تواند موجب افزایش عملکرد موسسه‌های حسابرسی شود (هشیلد^{۱۱}، ۱۹۹۵). لازم به ذکر است که عوامل دیگری مانند رهبری بازار و رشد بازار نیز در عملکرد حسابرسان مؤثر است (ارنست و یانگ^{۱۲}، ۲۰۱۱) که لازم است در پژوهش‌های مستقلی بررسی شود.

با توجه به مطالب بیان‌شده، گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی یک معضل اخلاقی رایج در بین حسابرسان است و عواقب ویران‌کننده زیادی برای موسسه‌های حسابرسی دارد و می‌تواند بر عملکرد کارکنان و ارزیابی کیفیت حسابرسی

¹ Lin et al.

² Lightner et al.

³ Smith

⁴ Donnelly et al.

⁵ Pickerd et al.

⁶ Sweeney & Pierce

⁷ Agogliia et al.

⁸ Anderson-Gough

⁹ Herda & Martin

¹⁰ Hyatt & Taylor

¹¹ Huselid

¹² Ernst & Young

تأثیر بگذارد. در نتیجه، با افزایش تمایل حسابربان به گزارش‌های کمتر از حد زمان حسابرسی، عملکرد حسابربان نیز کاهش خواهد یافت. لذا، فرضیه اول پژوهش به صورت زیر است:

فرضیه اصلی اول: بین گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی و عملکرد حسابربان رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

در تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی نیز با توجه به اینکه تحریف واقعیت صورت گرفته و در مسئولان موسسه حسابرسی این تصور ایجاد شده که فعالیت موردنظر به اتمام رسیده و در واقع خلاف آن وجود داشته باشد، بر عملکرد حسابربان به صورت منفی اثرگذار است. در نتیجه فرضیه دوم پژوهش به صورت زیر است:

فرضیه اصلی دوم: بین تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی و عملکرد حسابربان رابطه منفی و معناداری وجود دارد. توسعه و پویایی بازار و درعین حال افزایش بی‌ثباتی و درجه بالاتر شک و تردید در سطح شرکت‌های بزرگ همراه بوده است.

۳- پیشینه پژوهش

در زمینه بررسی عملکرد حسابربان و حتی حسابداران، تاکنون پژوهش‌های متنوع داخلی و خارجی صورت گرفته است. برای نمونه، در میان پژوهشگران داخلی، مهرانی و نعیمی^۱ (۲۰۰۳) در پژوهشی دریافتند که هرچند حسابربان خود را معتقد و مقید به رعایت اخلاق حرفه‌ای می‌دانند، اما در برابر فشار بودجه زمانی، اقدام به اعمال رفتارهای غیرحرفه‌ای می‌نمایند. همچنین، یافته‌ها نشان داد متناسب با افزایش فشار بودجه زمانی، احتمال بروز رفتارهای غیرحرفه‌ای بیشتر می‌شود. مهدوی و هوشمند^۲ (۲۰۱۳) نیز در پژوهشی دریافتند که درک حسابربان از فرهنگ اخلاقی مؤسسه بر رفتار حسابربان تأثیر ندارد. همچنین، بر اساس یافته‌ها درک حسابربان از فرهنگ اخلاقی مؤسسه و ویژگی‌های شخصیتی حسابربان باعث افزایش کیفیت حسابرسی از طریق رفتار غیرعادی حسابربان نمی‌شود. همچنین، مرادی و زکی‌زاده^۳ (۲۰۱۴) دریافتند که مدیریت اخلاقی و عملکرد حسابرسی داخلی با هم تعامل دارند و بر انجام عمل غیراخلاقی تأثیر می‌گذارند. به گونه خاص، یافته‌ها نشان می‌دهد احتمال اینکه فرد، در شرایط وجود مدیریت اخلاقی ضعیف و عملکرد حسابرسی داخلی قوی در مقایسه با شرایط دیگر، یک عمل غیراخلاقی انجام دهد، کمتر است. در مجموع، یافته‌ها حاکی از آن است که گرایش‌های اخلاقی حسابداران و حسابربان بر تصمیم‌های گزارشگری مالی اخلاقی توسط آنان و جلوگیری از اعمال غیراخلاقی، مؤثر است. در پژوهشی دیگر، مرویان حسینی و لاری (۲۰۱۵) دریافتند که بین استرس شغلی، فرسودگی شغلی و عملکرد شغلی در حسابربان روابط معناداری برقرار است. به عبارت دیگر، یافته‌ها حاکی از تأیید ارتباطی مثبت و معنادار میان استرس شغلی با فرسودگی شغلی و تأیید رابطه منفی و معنادار میان فرسودگی شغلی با عملکرد شغلی حسابربان است. همچنین، رابطه منفی استرس شغلی با عملکرد شغلی از طریق متغیر میانجی فرسودگی شغلی مورد تأیید قرار گرفت. خدامرادی و حاجیه‌ا^۴ (۲۰۱۷) نیز دریافتند که بین فرهنگ اخلاقی مؤسسه حسابرسی و عملکرد حسابربان رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و با افزایش سطح فرهنگ اخلاقی مؤسسه حسابرسی، عملکرد حسابربان افزایش می‌یابد. در پژوهشی دیگر، حاجیه‌ها و

¹ Mehrani & Naeimi

² Mahdavi & Hoshmand

³ Moradi & Zakizadeh

⁴ Marvian Hosseini & Lariye Dashte Bayaz

⁵ Khodamoradi & Hajiha

ملاسلطانی^۱ (۲۰۱۶) دریافتند که رابطه معناداری بین هوش اخلاقی و همه مؤلفه‌های آن به جز بخشش با عملکرد حسابرسان وجود دارد، از بین این مؤلفه‌ها، مسئولیت‌پذیری، بیشترین رابطه را با عملکرد حسابرسان دارد و در مرتبه دوم، دلسوزی و در مرتبه سوم، صداقت بیشترین ارتباط را با عملکرد حسابرسان دارند. شیخی‌گرجان و همکاران^۲ (۲۰۲۰) دریافتند خطای نوع اول رابطه مستقیم و معنادار و خطای نوع دوم رابطه منفی و معناداری با راهبرد تجاری دارد. همچنین نوع گزارش حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مستقیم و معناداری با راهبرد تجاری دارند.

در میان پژوهشگران خارجی نیز برای نمونه، ویلیامز و همکاران^۳ (۲۰۰۱) در پژوهش خود ذکر کردند که فشار بر حسابرسان منجر به مشکل‌های رفتاری و روانی خاص می‌شود که به گونه منفی عملکرد شغلی آن‌ها را تحت تأثیر قرار می‌دهند. حیات و تیلور (۲۰۱۳) نیز دریافتند که مدیران حسابرسی تمایل دارند زمانی که حسابرسان با فشار بودجه‌ای زمانی روبرو می‌شوند را گزارش دهند و عملکرد آن‌ها را اطلاع‌رسانی نمایند. نهمه (۲۰۱۷) نیز در پژوهش خود دریافت که رفتار حسابرسان از جمله بررسی تأثیر تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی و گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی بر عملکرد حسابرسان و همچنین عملکرد حسابرسی تأثیر دارد.

اگرچه پژوهش‌های مختلف داخلی و خارجی در رابطه با عملکرد حسابرسان صورت پذیرفته و به یافته‌های ارزشمندی نیز دست‌یافته‌اند، اما متأسفانه تاکنون هیچ پژوهش داخلی به بررسی تأثیر همزمان بررسی تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی و گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی بر عملکرد حسابرسان نپرداخته است و پژوهش‌های اندکی در خارج از کشور به این مطلب مهم پرداخته‌اند، لذا لازم است که این موضوع مهم مورد بررسی قرار گیرد تا اهمیت و میزان تأثیر متغیرهای ذکر شده بر عملکرد حسابرسان مشخص شود.

۴- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ گردآوری داده‌ها توصیفی-پیمایشی است. روش‌های گردآوری اطلاعات اولیه در این پژوهش ترکیبی از روش‌های تحقیق کتابخانه‌ای و میدانی است. در روش کتابخانه‌ای به وسیله مطالعه، ادبیات موضوع و پیشینه پژوهش، چارچوبی مناسب برای موضوع فراهم شده است. در روش میدانی، از طریق ابزار پرسشنامه، اطلاعات موردنیاز برای بررسی موضوع گردآوری شد. در این پژوهش از پرسشنامه نهمه (۲۰۱۷) برای بررسی گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی و تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی و از پرسشنامه پاترسون (۱۹۸۹) برای بررسی عملکرد حسابرسان استفاده شد. در پرسشنامه‌های ذکر شده نیز از طیف لیکرت پنج گزینه‌ای و گزینه‌های «کاملاً موافق»، «موافق»، «بدون نظر»، «مخالف» و «کاملاً مخالف» استفاده شد. ترجمه، بومی‌سازی و استفاده از پرسشنامه‌ها پس از دریافت نظرهای کارشناسی و تأیید استادان دانشگاهی و صاحب‌نظران مختلف، بود، یعنی اعتبار ظاهری و محتوایی پرسشنامه‌ها تأیید شد. جامعه پژوهش مورد نظر کلیه حسابرسان فعال در کشور است. در ابتدا ۳۰ پرسشنامه در جامعه پخش و جمع‌آوری شد و با محاسبه واریانس حاصل، حجم نمونه با استفاده از رابطه ۱ مشخص شد:

$$n = \frac{Z_{\alpha}^2 * S^2}{d^2} \quad (1)$$

که در آن:

¹ Hajjha & Molla Soltani

² Sheikhi Garjan et al.

³ Williams et al.

$$1/96 = Z_{\alpha}^2 / 2$$

$$0/05 = d$$

$S^2 =$ برابر با واریانس حاصل از نمونه مورد بررسی (۰/۰۷۴۹) خواهد بود. سپس، با محاسبه رابطه ۱، حجم نمونه حدود ۱۱۵ محاسبه شد.

جمع‌آوری نظرها نیز به شیوه حضوری و مجازی صورت گرفت. در این زمینه، ابتدا بانک اطلاعاتی آدرس رایانامه حسابرسان مختلف (اعضای جامعه حسابداران، حسابرسان داخلی، حسابداران خیره و...) ایجاد شد که پس از طراحی پرسشنامه در محیط فرم‌نگار گوگل، دعوت‌نامه تکمیل و پرسشنامه الکترونیکی برای ۳۵۰ نفر از افراد ذکر شده در دو نوبت به فاصله یک ماه ارسال شد و از آنان درخواست شد تا در صورت امکان به سایر حسابرسان نیز ارسال نمایند. در شیوه حضوری نیز با استفاده از حسابرسان در دسترس، پرسشنامه‌ها تکمیل شد. در مجموع نیز ۱۱۵ پرسشنامه تکمیل گردید. به منظور کنترل این موضوع که آیا نتایج پرسشنامه‌های دریافت نشده می‌توانست بر یافته‌های پژوهش اثر بگذارد، میانگین دو مرحله (مراحل حضوری و مجازی) از طریق اجرای آزمون t مقایسه شد. با توجه به مقدار معناداری این آزمون (۰/۰۰) که کمتر از ۵ درصد است، می‌توان گفت در صورت پاسخگویی شرکت‌های دیگر نیز، یافته‌های به دست آمده تغییری نمی‌کرد. در برآورد پایایی پرسشنامه پژوهش حاضر نیز از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. نتیجه بررسی ضریب آلفای کرونباخ پرسشنامه در نرم‌افزار اسپاس نسخه ۲۲ در پرسشنامه‌های مختلف مورد بررسی در جدول ۱ نشان داده شد.

جدول ۱- ضریب آلفای کرونباخ پرسشنامه‌های پژوهش.

Table 1- Cronbach's alpha coefficient of research questionnaires.

ردیف	پرسشنامه	ضریب آلفای کرونباخ
۱	گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی	0.863
۲	تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی	0.815
۳	عملکرد حسابرسان	0.798

توجه به اینکه کلیه ضریب‌های به دست آمده بالاتر از ۰/۷ است، لذا پایایی پرسشنامه تأیید می‌شود. همچنین، به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش، از تکنیک معادلات ساختاری استفاده شد. الگویابی معادلات ساختاری، به بررسی مجموعه‌ای از روابط وابستگی به‌طور هم‌زمان می‌پردازد. استفاده از این روش، زمانی مفید است که متغیری وابسته در روابط وابستگی بعدی تبدیل به متغیری مستقل می‌شود (امانی و همکاران^۱، ۲۰۱۲). جذابیت الگویابی معادلات ساختاری در حوزه‌های مختلف علمی به این دلیل است که این شیوه در مواجهه با روابط چندگانه هم‌زمان، روش مستقیمی به دست می‌دهد که دارای کارایی آماری نیز است. همچنین، توانایی این شیوه در ارزیابی روابط به‌طور چندجانبه سبب شده که پژوهش از تحلیل اکتشافی به تحلیل تأییدی انتقال یابد. این انتقال به‌نوبه خود سبب می‌شود تا نگرش منظم‌تر و کلی‌تر از مسائل پدیدار شود (هیر و همکاران^۲، ۲۰۱۲).

¹ Amani et al.

² Hair et al.

۱-۵- آمار توصیفی

پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه‌های مورد مطالعه ۸۹ نفر مرد و ۲۶ نفر زن بوده‌اند. از پاسخ‌دهندگان ۸ نفر دارای مدرک دکتری، ۲۲ نفر دانشجوی دکتری، ۳۴ نفر دارای مدرک کارشناسی ارشد و ۵۱ نفر دارای مدرک کارشناسی بوده‌اند. میانگین سن پاسخ‌دهندگان ۳۹/۲۳ با انحراف معیار ۱۰/۴۸ و میانگین سابقه کار پاسخ‌دهندگان ۱۴/۱۸ سال با انحراف معیار ۹/۶۲ است؛ بنابراین با توجه به اطلاعات جمعیت‌شناختی، پاسخ‌دهندگان صلاحیت حرفه‌ای لازم برای پاسخ به پرسشنامه این مطالعه را داشتند.

۲-۵- آزمون فرضیه‌های پژوهش

در ادامه، هریک از فرضیه‌های پژوهش با استفاده از تکنیک حداقل مربعات جزئی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. در روش حداقل مربعات جزئی چند نکته از اهمیت بسیار زیاد برخوردار است:

– قدرت رابطه بین عامل (متغیر پنهان) و متغیر قابل مشاهده به وسیله بار عاملی نشان داده می‌شود. بار عاملی مقداری بین صفر و یک است. اگر بار عاملی کمتر از $0/3$ باشد رابطه ضعیف در نظر گرفته شده و از آن صرف نظر می‌شود. همچنین، بار عاملی بین $0/3$ تا $0/6$ قابل قبول است و اگر بزرگ‌تر از $0/6$ باشد خیلی مطلوب است.

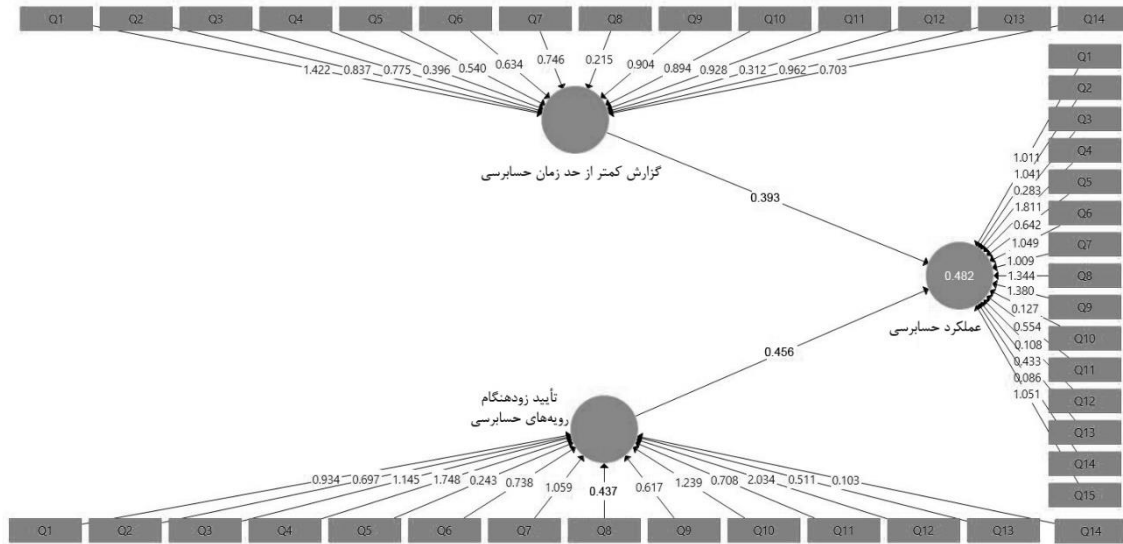
– زمانی که همبستگی متغیرها شناسایی شد، باید آزمون معناداری صورت گیرد. برای بررسی معناداری همبستگی‌های مشاهده شده از روش‌های خودگردان سازی (بوت استراپ) یا برش متقاطع جک نایف استفاده می‌شود. در این مطالعه، از روش خودگردان سازی استفاده شد که آماره t را ارائه می‌دهد. لازم به ذکر است در سطح خطای 5% اگر مقدار آماره بوت استراپ t -value بزرگ‌تر از $1/96$ باشد، همبستگی‌های مشاهده شده معنادار است.

همچنین، روایی همگرا نیز محاسبه شده است. هرگاه یک یا چند خصیصه از طریق دو یا چند روش اندازه‌گیری شود، همبستگی بین این اندازه‌گیری‌ها دو شاخص مهم اعتبار را فراهم می‌سازد. اگر همبستگی بین نمرات آزمون‌هایی که خصیصه‌ی واحدی را اندازه‌گیری می‌کند بالا باشد، پرسشنامه دارای اعتبار همگرا است. وجود این همبستگی برای اطمینان از این‌که آزمون آنچه را باید سنجیده شود می‌سنجد، ضروری است. برای روایی همگرا میانگین واریانس استخراج باید بالاتر از $0/5$ و روایی مرکب نیز باید بالاتر از $0/7$ باشد. از آنجاکه آلفای کرونباخ تمامی متغیرها بزرگ‌تر از $0/7$ است، بنابراین از نظر پایایی تمامی متغیرها مورد تأیید است. مقدار میانگین واریانس استخراج شده نیز بزرگ‌تر از $0/5$ است، بنابراین روایی همگرا نیز تأیید می‌شود. مقدار روایی مرکب نیز در حد مطلوب است.

۳-۵- آزمون فرضیه‌های پژوهش

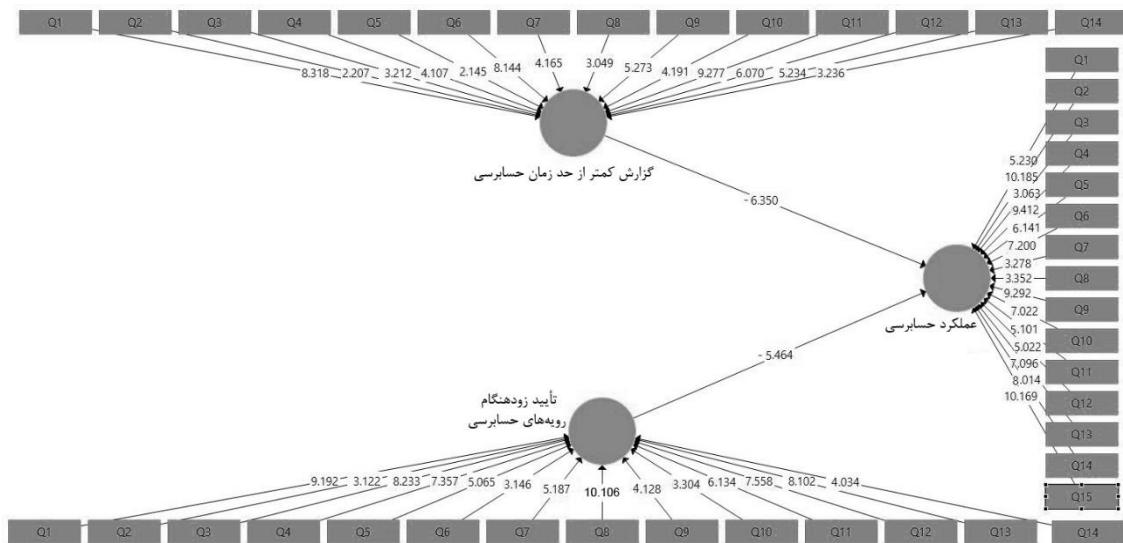
رابطه متغیرهای مورد بررسی در هر یک از فرضیه‌های پژوهش براساس یک ساختار علی با تکنیک حداقل مربعات جزئی PLS آزمون شده است. الگوی کلی پژوهش در شکل ۱ ترسیم شده است. الگوی اندازه‌گیری (رابطه هریک از متغیرهای قابل مشاهده با متغیر پنهان) و الگوی مسیر (روابط متغیرهای پنهان با یکدیگر) نیز محاسبه شده است. برای سنجش معناداری روابط نیز آماره t با روش بوت استراپ محاسبه شد که در شکل ۲ ارائه شده است. در این الگوی که خروجی نرم‌افزار Smart PLS است، خلاصه یافته‌های مربوط به بار عاملی استاندارد روابط متغیرهای پژوهش ارائه شد. آزمون فرضیه‌های پژوهش براساس روابط هریک از متغیرها به تفکیک نیز ارائه شده است. در ادامه، شکل ۱ و ۲ یافته‌های مربوط را نشان می‌دهد.





شکل ۱- تکنیک حداقل مربعات جزئی الگوی کلی پژوهش در فرضیه‌های پژوهش.

Figure 1- Partial least squares technique the general research pattern in research hypotheses.



شکل ۲- آماره t-value الگوی کلی پژوهش در فرضیه‌های پژوهش

Figure 2 - t-value statistics the general pattern of research in research hypotheses.

شکل ۱ نشان داد که R^2 پژوهش به میزان $0/482$ است. R^2 معیاری است که برای متصل کردن بخش اندازه‌گیری و بخش ساختاری الگوی معادلات ساختاری به کار می‌رود و نشان از تأثیری دارد که یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا می‌گذارد. نکته ضروری در اینجا این است که R^2 تنها برای سازه‌های درون‌زا (وابسته) الگوی محاسبه می‌شود و در مورد سازه‌های برون‌زا مقدار این معیار صفر است. هرچه مقدار R^2 مربوط به سازه‌های درون‌زای یک الگوی بیشتر باشد، نشان از برازش بهتر الگوی پژوهش است. در فرضیه اول، قدرت رابطه بین گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی و عملکرد حسابرسان برابر با $0/393$ محاسبه شد. آماره آزمون نیز $6/350-$ است که بزرگ‌تر از مقدار بحرانی t در سطح خطای 5% یعنی $1/96$ بوده و نشان می‌دهد همبستگی مشاهده‌شده معنادار است؛ بنابراین، با اطمینان 95% بین گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی و عملکرد حسابرسان رابطه منفی و معناداری وجود دارد. در فرضیه دوم مشاهده شد که قدرت رابطه بین تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی و عملکرد حسابرسان $0/465$ نیز است. همچنین، آماره آزمون در این فرضیه، $5/464-$ است و نشان می‌دهد همبستگی مشاهده‌شده معنادار است؛

بنابراین، با اطمینان ۹۵٪ بین تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی و عملکرد حسابرسان رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

۱-۳-۵- بررسی روایی تشخیصی

در تحلیل کمترین مربعات جزئی^۱ برای بررسی روایی تشخیصی که بیانگر وجود همبستگی‌های جزئی بین شاخص‌های یک سازه و شاخص‌های سازه‌های دیگر است از معیار (فرونل و لارکر^۲، ۱۹۸۱) استفاده می‌شود. معیار فرونل و لارکر (۱۹۸۱) اشاره به این مسئله دارد که ریشه دوم مقادیر واریانس استخراج هر سازه، بزرگ‌تر از مقادیر همبستگی آن سازه با سازه‌های دیگر باشد. مقادیر موجود در روی قطر اصلی ماتریس، باید از کلیه مقادیر موجود در ستون مربوطه بزرگ‌تر باشد (آذر و همکاران^۳، ۲۰۱۲). در جدول ۲ ماتریس فرونل و لارکر (۱۹۸۱) پژوهش بیان شده است:

جدول ۲- ماتریس فرونل و لارکر (۱۹۸۱) متغیرهای پژوهش.

Table 2- Fornell & Larcker (1981) matrix of research variables.

متغیرها	تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی	گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی	عملکرد حسابرس
تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی	1.000		
گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی	0.5895	0.6852	
عملکرد حسابرس	0.7068	0.5452	0.8123

همان‌گونه که مشخص است مقادیر موجود در روی قطر اصلی ماتریس، از کلیه مقادیر موجود در ستون مربوط آن بزرگ‌تر است و نشان‌دهنده آن است که الگوی ارائه شده دارای اعتبار تشخیص مناسب است.

۲-۳-۵- بررسی نیکویی برازش

برای بررسی برازش کلی الگوی پژوهش که هر دو بخش مدل اندازه‌گیری و ساختاری را کنترل می‌کند، از معیار نیکویی برازش استفاده می‌شود. وتزلس، ادکرکن- اسچرودر و ون‌اوپن^۴ (۲۰۰۹) سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ را به‌عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی نیکویی برازش معرفی می‌کند. رابطه ۲ شیوه محاسبه این شاخص را نشان می‌دهد.

$$GoF = \sqrt{Communalities} \times R^2 \quad (2)$$

که در آن Communalities، میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای پنهان مرتبه اول و R^2 ، ضریب تعیین الگو است. جدول ۳ یافته‌های مربوط به این بخش را نشان می‌دهد.

¹ SEM-PLS

² Fornell & Larcker

³ Azar et al.

⁴ Wetzels et al.



جدول ۳- محاسبه نیکویی برازش مدل ساختاری
Table 3- Calculation of structural model fit goodness.

متغیر	R ²	میانگین مقادیر اشتراکی
عملکرد حسابرس	0.4823	0.6548
Gof = 0.5619		

حاصل شدن مقدار ۰/۶۴۱۶ برای GoF نشان از برازش کلی قوی مدل دارد.

۶- بحث و نتیجه گیری

با توجه به اهمیت بررسی رفتار حسابرسان و همچنین عملکرد آنان، در این پژوهش تأثیر گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی و تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی بر عملکرد حسابرسان بررسی شد. برای این منظور، از ۱۱۵ نفر از حسابرسان فعال در کشور، از طریق پرسشنامه نظرسنجی به عمل آمد. یافته‌های پژوهش بیانگر تأثیر منفی و معنادار گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی و تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی بر عملکرد حسابرسان است.

گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی باعث ایجاد تصمیمات غلط شده و در نتیجه گزارش درست ساعات کار انجام شده، برای حسابرسان بسیار لازم و ضروری است. از آنجا که گزارش کمتر از حد زمان حسابرسی و کیفیت حسابرسی دارای ارتباط هستند و این مشکل یک معضل اخلاقی رایج در بین حسابرسان است و عواقب ویران کننده زیادی برای موسسه‌های حسابرسی دارد و می‌تواند بر سطح هزینه نهایی حسابرسی، بودجه‌های زمانی، عملکرد کارکنان و ارزیابی کیفیت حسابرسی تأثیر بگذارد، در نتیجه با افزایش تمایل حسابرسان به گزارش‌های کمتر از حد زمان حسابرسی، عملکرد حسابرسان نیز کاهش خواهد یافت. یافته‌های این بخش از پژوهش همسو با یافته‌های نهمه (۲۰۱۷) است.

تأیید زودهنگام رویه‌های حسابرسی هنگامی به وقوع می‌پیوندد که حسابرسان بیان کنند یک رویکرد حسابرسی انجام شده، اما در واقع به گونه صحیح انجام نشده است. این مساله نیز با توجه به اینکه تحریف واقعیت صورت گرفته و در مسئولان موسسه حسابرسی این تصور ایجاد شده که فعالیت مورد نظر به اتمام رسیده و در واقع خلاف آن وجود داشته باشد، ضمن اینکه می‌تواند دارای بار اخلاقی باشد، بر عملکرد حسابرسان نیز به صورت منفی اثر می‌گذارد. این یافته‌ها نیز همسو با یافته‌های نهمه (۲۰۱۷) است.

یافته‌های اصلی و کلی پژوهش که بیان گر اهمیت و لزوم توجه بیشتر به عملکرد حسابرسان است با پژوهش‌های، مهران و نعیمی (۲۰۰۳)، مرادی و زکی زاده (۲۰۱۴)، مرویان حسینی و لاری (۲۰۱۵)، حاجیها و ملاسلطانی (۲۰۱۶)، ویلیام و همکاران (۲۰۰۱)، چن و همکاران (۲۰۰۶)، حیات و تیلور (۲۰۱۳) و نهمه (۲۰۱۷) همسو است.

به مدیران حسابرسی نیز پیشنهاد می‌شود تا با برنامه‌ریزی‌های مناسب افزایش موارد آموزشی، توجه بیشتری به مقوله عملکرد حسابرسان کرده و در نتیجه، کیفیت حسابرسی را نیز از این طریق تضمین کنند. به برنامه‌ریزان کلان مانند سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی نیز توصیه می‌شود نسبت به سامان‌دهی رفتار حسابرسان و کنترل و نظارت بیشتر بر آن همت گماشته تا از این طریق، افزایش کیفیت حسابرسی تضمین شود. به پژوهشگران آتی نیز توصیه می‌شود عوامل شخصیتی و جامعه شناختی مانند سن، تحصیلات، سابقه و سایر موارد را بررسی نمایند.

همچنین، تأثیر رابطه شهروند شرکتی، رهبری اخلاقی، رضایت شغلی، مسئولیت اجتماعی، تعهد کارکنان، انگیزش، سلامت سازمانی، جو سازمانی و سایر موارد مشابه بر عملکرد حسابرسان را بررسی نمایند.

منابع

- Agoglia, C. P., Hatfield, R. C., & Lambert, T. A. (2015). Audit team time reporting: An agency theory perspective. *Accounting, organizations and society*, 44, 1-14.
- Alderman, C. W., & Deitrick, J. W. (1982). Auditors' perceptions of time budget pressures and premature sign-offs: A replication and extension. *Auditing: a journal of practice & theory*, 1(2), 54-68.
- Amani, J., Khezri Azar, H., & Mahmoudi, H. (2012). Introduction of structural equation modeling by partial least squares method - PLS - PM - and its application in behavioral research. *Psychological knowledge*, 1, 41-55. (In Persian)
- Anderson-Gough, F., Grey, C., & Robson, K. (2001). Tests of time: organizational time-reckoning and the making of accountants in two multi-national accounting firms. *Accounting, organizations and society*, 26(2), 99-122.
- Andiola, L. M. (2014). Performance feedback in the audit environment: A review and synthesis of research on the behavioral effects. *Journal of accounting literature*, 33(1-2), 1-36.
- Andiola, L., & Bedard, J. C. (2016). *What happens after audit review? The effects of individual feedback orientation and the supervisor's approach on attitudes and actions of staff auditors* (Doctoral dissertation, Bentley University).
- Azar, A., Ghanvati, E., & Gholamzadeh, R. (2012). *Route-structural modeling in management: application of smartpls software*. Tehran: Negah Danesh. (In Persian)
- Badertscher, B., Jorgensen, B., Katz, S., & Kinney, W. (2012). Audit pricing and litigation risk: The role of public equity. <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2196253>
- Brierley, J. A., & Gwilliam, D. R. (2003). Human resource management issues in audit firms: A research agenda. *Managerial auditing journal*, 18(5), 431-438.
- Deméré, B. W., Krishnan, R., Sedatole, K. L., & Woods, A. (2016). Do the incentive effects of relative performance measurement vary with the ex-ante probability of promotion?. *Management accounting research*, 30(1), 18-31.
- 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.
- Emby, C., & Etherington, L. D. (1996). Performance evaluation of auditors: Role perceptions of superiors and subordinates. *Auditing*, 15(2), 99.
- Ernst & Young (2011). *Check List of Annual Plan*, Ernst&Young, London.
- Fornell, C., & Larcker, D. F. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of marketing research*, 18(1), 39-50.
- Ghadimpoor, J., & Dastghir, M. (2016). Investigating the effects of litigation risk factors on audit fee. *Journal of financial accounting research*, 8(4), 37-54. (In Persian) doi:10.22108/far.2016.21426
- Hair, J. F., Sarstedt, M., Ringle, C. M., & Mena, J. A. (2012). An assessment of the use of partial least squares structural equation modeling in marketing research. *Journal of the academy of marketing science*, 40(3), 414-433.
- Hajiha, Z., & Molla Soltani, J. (2016). The investigation of relationship between ethical intelligence & performance of independent auditors. *Ethics in science and technology*, 11(1), 105-116. (In Persian) <http://ethicsjournal.ir/article-1-242-fa.html>
- Hasani, M., & Azimzadeh, N. (2017). The relationship between audit quality and earnings management from accruals: evidence of profitability and liquidity. *Journal of new researches in accounting and auditing*, 1(1), 139-168. (In Persian) http://jnraa.khatam.ac.ir/article_47449.html?lang=fa
- Hassas Yeganeh, Y. (2003). The effect of independent auditor's report on user's decision making. *Empirical studies in financial accounting*, 1(1), 41-60. (In Persian) https://qjma.atu.ac.ir/article_3973.html?lang=fa
- Hemmatfar, M., Yaghub pour, K., & Emamdost, A. (2010). Examine the expectation gap between auditors and users about the characteristics of independent auditors. *Journal of audit science*, 10(3), 71-84. (In Persian) <http://danesh.dmk.ir/article-1-75-fa.html>
- 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), A14-A27.
- Herrbach, O. (2001). Audit quality, auditor behaviour and the psychological contract. *European accounting review*, 10(4), 787-802.
- Huselid, M. (1995). The impact of human resource management practices on turnover, productivity, and corporate financial performance. *Academy of management journal*, 38(3), 635-872.
- Hyatt, T. A., & Taylor, M. H. (2013). The effects of time budget pressure and intentionality on audit supervisors' response to audit staff false sign-off. *International journal of auditing*, 17(1), 38-53.
- Kedslie, M. J. (1991). *Firm foundations: the development of professional accounting in Scotland [1850-1990]*. Hull University Press.
- Khodamoradi, E., & Hajiha, Z. (2017). Role of ethical culture in auditors functions. *Ethics in science and technology*, 11(3), 125-130. (In Persian) <http://ethicsjournal.ir/article-1-379-fa.html>
- Lightner, 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), 52-57.
- Lightner, S. M., Adams, S. J., & Lightner, K. M. (1982). The influence of situational, ethical, and expectancy theory variables on accountants' underreporting behavior. *Auditing: a journal of practice and theory*, 2(1), 1-12.
- Lin, Z., Jiang, Y., & Xu, Y. (2011). Do modified audit opinions have economic consequences? Empirical evidence based on financial constraints. *China journal of accounting research*, 4(3), 135-154.
- Maham, K. (2004). The impact of auditor characteristics on professional judgment. *Journal of certified public accountants*, 1(3), 46-43. (In Persian)
- Mahdavi, GH. H., & Hoshmand, A. (2013). Investigating the effect of organizational ethics culture on auditor behavior. *Journal of audit science*, 13(51), 41-61. (In Persian) <http://danesh.dmk.ir/article-1-418-fa.html>



- Margheim, L., & Pany, K. (1986). Quality-control, premature signoff, and underreporting of time-some empirical findings. *Auditing-a journal of practice & theory*, 5(2), 50-63.
- Marvian Hosseini, Z., & Lariye Dashte Bayaz, M. (2015). Investigating the role of occupational burnout on the relationship between stress and job performance of auditors. *Journal of health accounting*, 4(1), 57-80. (In Persian) doi:10.30476/jha.2015.17011
- McDaniel, L. S. (1990). The effects of time pressure and audit program structure on audit performance. *Journal of accounting research*, 28(2), 267-285.
- Mehrani, S., & Naeimi, M. (2003). Ethical theory and the effect of time budget pressure on the behavior of independent auditors. *Accounting and auditing review*, 10(2), 43-61. (In Persian) https://acctgrev.ut.ac.ir/article_10437.html
- Moradi, J., & Zakizadeh, Z. (2014). The effect of ethical leadership, internal audit function and moral intensity on financial reporting decisions. *Journal of knowledge accounting*, 5(18), 141-163. (In Persian) doi:10.22103/jak.2014.863
- Nalebuff, B. J., & Stiglitz, J. E. (1983). Prizes and incentives: towards a general theory of compensation and competition. *The bell journal of economics*, 14(1), 21-43.
- Nehme, R. (2017). Performance evaluation of auditors: a constructive or a destructive tool of audit output. *Managerial auditing journal*, 32(2), 215-231.
- Otley, D. T., & Pierce, B. J. (1995). The control problem in public accounting firms: An empirical study of the impact of leadership style. *Accounting, organizations and society*, 20(5), 405-420.
- Pratt, J., & Stice, J. (1994). The effects of client characteristics on auditor litigation risk judgments, required audit evidence and recommended audit fees. *The accounting review*, 69, 639-656.
- Pickard, J. S., Summers, S. L., & Wood, D. A. (2015). 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.
- Public Oversight Board (2000). The panel on audit effectiveness report and recommendations, Public Oversight Board, Stamford, CT.
- Seetharaman, A., Gul, F. A., & Lynn, S. G. (2002). Litigation risk and audit fees: Evidence from UK firms cross-listed on US markets. *Journal of accounting and economics*, 33(1), 91-115.
- Sheikhi Garjan, M., Noravesh, I., Mohamadi Molgharani, A. (2020). The position of business strategy in improving audit quality with emphasis on environmental factors in Iran. *Journal of knowledge accounting*, 11(3), 35-66. (In Persian) doi:10.22103/jak.2020.14485.3043
- Smith, R. (1995). Underreporting time: an analysis of current tax practice. *Journal of applied business research*. 11(1), 39-45.
- Shu, S. Z. (2000). Auditor resignations: clientele effects and legal liability. *Journal of accounting and economics*, 29(2), 173-205.
- Sweeney, B. & Pierce, B. (2006). Good hours, bad hours and auditors' defence mechanisms in audit firms. *Accounting, auditing & accountability journal*, 19(6), 858-892.
- Wetzels, M., Odekerken-Schröder, G., & Van Oppen, C. (2009). Using PLS path modeling for assessing hierarchical construct models: Guidelines and empirical illustration. *MIS quarterly*, 177-195.
- Williams, E. S., Konrad, T. R., Scheckler, W. E., Pathman, D. E., Linzer, M., McMurray, J. E., ... & Schwartz, M. (2001). Understanding physicians: intentions to withdraw from practice: the role of job satisfaction, job stress, mental and physical health. In *Advances in Health Care Management*. Emerald Group Publishing Limited.

