دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری- سال دوم، شماره سوم، بهارو تابستان۱۳۹۶، صفحه ۱۱۱-۱۴۶

بررسی رفتار ناکارآمد حسابرسان و روابط کاری با سرپرستان، نقش تعدیلی جو اخلاقی مدیران

محمود لاری دشت بیاض[۱]، مهدی صالحی [۲]، مرضیه زاهدی*[۳]

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۱/۱۹ تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۴/۰۵

چکیده

این تحقیق به بررسی رفتار ناکارآمد حسابرسان: آثار جو اخلاقی مدیران و روابط سرپرستان حسابرسی پرداخته است. تحقیق حاضر، تحقیقی کاربردی و از لحاظ نحوه گردآوری اطلاعات، توصیفی- همبستگی، مبتنی بر مدل معادلات ساختاری است. نمونه مورد مطالعه از کارکنان موسسات حسابرسی در مشهد و تهران در سال ۱۳۹۵ انتخاب شد. با توجه به حجم جامعه در دسترس، با توجه به فرمول تعیین حجم نمونه کوکران جهت افزایش اعتبار تحقیق تعداد ۳۸۰ پرسشنامه توزیع شد که از این میان تعداد ۲۲۸ پرسشنامه دریافت و مبنای تحلیل آماری قرار گرفت. نرخ بازگشت پرسشنامه ها ۶۰ ٪ تعیین شد. جهت آزمون فرضیه ها از مقدار احتمال حاصل از برازش مدل در حالت معنی داری پارامترها استفاده شد. مناسبت مدل پیشنهادی با تبیین فرضیه ها در حالت تخمین استاندارد و معنی‌داری پارامترها با استفاده از نرم افزار اسمارت پی ال اس بررسی گردید. نتایج در سطح خطای پنج درصد نشان داد: بین روابط کاری با سرپرستان حسابرسی و رفتار ناکارآمد حسابرسان رابطه معکوس و معنی داری وجود دارد. جو اخلاقی در سطوح بالای سازمان، رابطه معکوس بین روابط کاری با سرپرستان حسابرسی و رفتار ناکارآمد حسابرسان را کم می کند.

واژگان کلیدی: رفتار ناکارآمد حسابرسان، جو اخلاقی مدیران، روابط با سرپرستان حسابرسی.

[۱] استادیار گروه حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، پردیس دانشگاه فردوسی (نویسنده مسئول)
m.lari@um.ac.ir
[۲] دانشیارگروه حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، mehdi.salehi@um.ac.ir
[۳]کارشناس ارشد حسابداری، Autumnrains90@yahoo.com

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-03-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1396.2.3.6.5]
[DOI: 10.29252/aapc.2.3.111]

۱- مقدمه

این مطالعه به بررسی تأثیر امور اخلاقی مدیریت شرکت (جو اخلاقی در سطح بالای سازمان[1]) و رابطه کاری یک حسابرس با سرپرست خود (ارشد) بر روی میل حسابرس جهت شرکت در رفتار ناکارآمد[2] (غیراخلاقی) حسابرس می پردازد. با توجه به شکست های مرتبط با حسابرسی (به عنوان مثال، انرون[3]، وردکام[4] و تیکو[5])، سقوط موسسه بین المللی حسابرسی آرتور اندرسن[6] و مطرح شدن پرونده های حقوقی علیه شرکت های حسابرسی و قوانین مربوطه، رفتارهای حسابرسی تحت بررسی های دقیقی قرار گرفت. پرونده های حقوقی مدعی شده اند که رفتار ناکارآمد حسابرس سبب شده است که بی نظمی های حسابداری غیر قابل تشخیص شوند و باعث شده است که بسیاری از شرکت ها و افراد متوجه ضرر شوند (کادوس و مرسر۲۰۱۱،۷). اهمیت رفتار ناکارآمد (غیراخلاقی) حسابرس توسط انجمن حسابداران رسمی امریکا[8] گوشزد شده است، که جایگاهی را در اثربخشی حسابرسی به منظور بررسی این موضوع از کیفیت حسابرسی بنا نموده است و دریافته است که رفتار ناکارآمد حسابرس حتی قبل از موجی از شکست های حسابرسی از اوایل دهه ۲۰۰۰، یک نگرانی عمده برای حرفه حسابرسی تلقی می‌گردد.

با این حال، ادبیات موجود نشان نداده اند که تفاوت های فردی در میان حسابرسان به طور قابل توجهی رفتار ناکارآمد را تحت تاثیر قرار می دهد. در اصل، این ادبیات از این ادعا که پیش زمینه ها نسبت به رفتار ناکارآمد ممکن است یک تابع از ویژگی های شخصی باشد حمایت نمی کند. علاوه بر این، فرض می شود که تمام حسابرسان واکنش های شبیهی به عوامل محیطی مانند فشار زمان دارند. یافته های پژوهش حاضر، درک درستی از آنچه که حسابرسان را وادار به پذیرش رفتار غیراخلاقی یا ناکارآمد می کند ارائه می نماید و می تواند به مدیریت برای شناسایی آموزش و روش های مداخله خاص جهت کاهش پذیرش رفتار غیراخلاقی کمک کند.

پژوهش حاضر با بررسی قضاوت عمل حسابرسان، تلاش می کند تا درک بهتری از عوامل عمومی حسابرسی را که به پذیرش رفتار غیراخلاقی یا ناکارآمد منجر می شود، بدست آورد. واکنش عاطفی و متقابل در مطالعات متعددی مورد بررسی قرار گرفته است، ولیکن اثر ترکیبی این دو متغیر محیطی بر پذیرش رفتار غیراخلاقی در یک محیط حسابرسی واقع بینانه و اثرات

---

[1] Tone at the Top (Tone)
[2] Dysfunctional Auditor Behaviors(DABs)
[3] Enron
[4] Worldcom
[5] Tyco
[6] Arthur Andersen
[7] Kadous & Mercer
[8] American Institute of Certified Public Accountants **(AICPA)**

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-03-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1396.2.3.6.5]
[DOI: 10.29252/aapc.2.3.111]

بالقوه تعدیل کننده جو اخلاقی هنوز بطور دقیق مشخص نشده اند. در نهایت، خواستگاه این پژوهش انجام تحقیقات بیشتر برای به دست آوردن درک بهتری از عوامل دخیل در این زمینه می باشد.

۲- مبانی نظری و پیشینه تحقیق

■ جو اخلاقی

جو اخلاقی یک متغیر سازمانی است که نشان دهنده موقعیت پیش بینی شده شرکت به سوی رفتار ناکارآمد یا انتظارات و اقدامات انجام شده توسط مدیریت برای نشان دادن بایدها یا نبایدهایی که شرکت در شرایط خاص انجام می دهد می باشد. اگر کارکنان از انتظارات مدیریت آگاه باشند، آنگاه این جو اخلاقی در سطح بالای سازمان می‌تواند بر تصمیم گیری کارکنان اثرگذار باشد. کمیته حامی سازمان های کمیسیون تریدوی[1] (۱۹۹۲)، دریافت که جو اخلاقی مهم ترین عاملی می باشد که به یکپارچگی فرآیند گزارش دهی مالی کمک می کند(بین و دآکوئیلا[2]، ۲۰۰۳). در این تحقیق جهت سنجش جو اخلاقی از مضامینی همچون اصلاح و تأدیب رفتار غیراخلاقی، بکار گیری استانداردهای اخلاقی، مراقبت از اخلاقیات، هدایت تصمیم گیری در سمت و سویی اخلاقی با استفاده از پرسشنامه شافر و وانگ (۲۰۱۰) بهره گیری شده است.

■ روابط کاری

روابط کاری نشان دهنده یک متغیر محیطی است که شامل واکنش های عاطفی و بالقوه برای روابط متقابل می باشد که حسابرس می تواند برای حسابرس ارشد داشته باشد. از آنجا که حسابرسان با مدیران و یا ارشدهای خود، کار می کنند، آنگاه واکنش های عاطفی و فرصت های مقابله به مثل برای اقدامات قبلی ممکن است محیطی را ایجاد کند که در آن حسابرس به شکلی مغایر با اقدامات قبلی خود و یا استانداردهای حسابرسی پذیرفته شده[3] عمل کند. این متغیر در نظر گرفته شده است، چرا که روابط محیطی و اجتماعی بین حسابرس و حسابرس ارشد می تواند فشار بیشتری را بر تصمیم گیرنده قرار دهد و احتمالا سبب شود که کارکنان به شیوه ای ناکارآمد رفتار کنند. روابط کاری با سرپرست[4] در این تحقیق به معنای قابل اتکا بودن سرپرستان در موسسات حسابرسی به هنگام بوجود آمدن مشکلات کاری و در نظر گرفتن مشکلات شخصی

[1] Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
[2] Bean & D'Aquila
[3] Generally Accepted Auditing Standards (GAAS)
[4] Communication with Supervisor

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-03-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1396.2.3.6.5]
[DOI: 10.29252/aapc.2.3.111]

کاری کارکنان حین کار و در نهایت فراهم آوردن زمان لازم برای مطرح کردن مشکلات کارکنان می باشد (گوناریس[1]، ۲۰۰۸).

در این تحقیق جهت سنجش روابط کاری با سرپرستان از مضامینی همچون راهنمایی های دلگرم کننده حین کار، ارتباط راحت و به طور مستقیم، قابل اتکا بودن در هنگام به وجود آمدن مشکلات کاری و بحث و گفتگو در ارتباط با مسیر پیشرفت در حرفه در موسسه با استفاده از پرسشنامه تروو و همکاران (۲۰۱۴) بهره گیری شده است.

■ رفتارهای ناکارآمد حسابرسی[2]:

کوتاهی حسابرسان در اجرای صحیح مراحل حسابرسی را می توان به رفتارهای ناکارآمد حسابرسی نسبت داد. رفتارهای ناکارآمد حسابرسی، که ناشی از رفتار حسابرسان در طی دوره حسابرسی است، سبب کاهش کارایی در جمع آوری شواهد حسابرسی می شود. این رفتارها کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می دهد و نیز به اعتبار حرفه خدشه وارد می‌کند. در این تحقیق از دو محور رفتار ناکارآمد به شرح زیر بهره گرفته شده است:

-**کمتر گزارش نمودن زمان واقعی انجام کار**: هنگامیکه بیش از بودجه زمانی صرف انجام عملیات حسابرسی گردیده اما زمان واقعی به منظور رعایت بودجه زمانی کمتر گزارش می گردد.

-**اقدامات کاهنده کیفیت حسابرسی**: رفتارها و اقدامات احتمالی حسابرسان در برابر فشار بودجه زمانی، اقدامات کاهنده کیفیت حسابرسی عنوان شده است.

در این تحقیق جهت سنجش رفتار ناکارآمد حسابرسان از اقدامات کاهنده کیفیت حسابرسی با طرح مضامینی همچون پذیرش توضیحات ضعیف صاحبکار، مرور سطحی اسناد صاحبکار، ناتوانی (شکست) در تحقیق و بررسی یک اصل حسابداری، کاهش مقدار کار اجرا شده روی یک مرحله از حسابرسی و به پایان رساندن یک مرحله از برنامه حسابرسی، بدون تکمیل کار و یا اجرای هدف و در بخش گزارش کمتر از واقع زمان با طرح مضامینی همچون گزارش کمتر از واقع زمان از طریق کار در زمان های شخصی و انتقال زمان به بخش های غیرقابل محاسبه در ابزار تحقیق پرداخته شد. رفتار ناکارآمد حسابرسی با استفاده از رفتارهای شناسایی شده توسط اتلی و پریس، (۱۹۹۶) و کیلی و مارقیم (۱۹۹۰) اندازه‌گیری می شود.

[1] Gounaris
[2] Dysfunctional Audit Behaviour(DAB)

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-03-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1396.2.3.6.5]
[DOI: 10.29252/aapc.2.3.111]

در حالی که اکثر پژوهش های موجود در حوزه رفتار ناکارآمد بر فرد متمرکز شده‌اند، به نظر می‌رسد که سازمان نیز نقش حیاتی را در این زمینه ایفا می کند. از آنجایی که سازمان نقش مهمی دارد ممکن است محیطی را فراهم نماید که در آن فرد رفتار ناکارآمد را از خود نشان دهد. افراد بیشتر ساعات بیداری خود را صرف کار می کنند، در نتیجه بازه زمانی که رفتار خود را به نمایش می گذارند افزایش می دهند. محیط کاری نیز می تواند انواع محرک هایی را ارائه دهد که افرادی که دارای یک میل بالا نسبت به رفتار ناکارآمد می باشند را تحریک کند (گابل و دانگلو[1]،۱۹۹۴). تحقیقات پیشین انجام شده پیرامون جو اخلاقی به طور عمده توصیفی و یا کلی بوده اند و تنها مطالعات اندکی تلاش کرده اند که متغیرها را در رفتار تصمیم گیری حسابرسان ترکیب کنند.

مطالعات علمی متعدد نیز بر رفتار ناکارآمد تمرکز نموده اند و آن را مورد بررسی قرار داده اند. کیلی و مارقیم[2] (۱۹۹۰) اثرات تعدیل کننده تعامل بین سبک رهبری (مدیریت) و شخصیت حسابرسان را بررسی کرد. اتلی و پرایس [3](۱۹۹۵) این کار را با بررسی آثار تعدیل کننده سبک رهبری مدیران حسابرسی بر رفتار حسابرسان ارشد توسعه دادند. این مطالعات نشان می دهد که تناسب بهینه سرپرست- کارمند می تواند به کاهش رفتارهای ناکارآمد و واکنش ها نسبت به کنترل سیستم کمک کند.

تحقیقات گذشته اشاره کرده اند که فشار زمانی اعمال شده بر روی حسابرسی ممکن است به عدم تشخیص اظهارهای غلط مالی (تحریف های مالی) از سوی حسابرسان کمک کند (لاو و تان[4]،۲۰۱۱). فشار زمانی می تواند باعث شود که یک حسابرس به شیوه ای ناکارآمد عمل کند. بودجه های زمانی معقول و افزایش آموزش در مدیریت فشار زمان برای رسیدگی به این مسائل پیشنهاد شده است. یافته های محققان تروو[5]و همکاران (۲۰۱۴)، نشان می‌دهد که عوامل محیطی می تواند تصمیم کارکنان موسسات حسابرسی را برای تبعیت از یک دوره عمل پیشنهاد شده توسط سرپرست خود که بر خلاف برنامه های حسابرسی و استانداردهای حسابرسی پذیرفته شده می‌باشند، تحت تأثیر قرار دهد. هنگامی که شرکت مخالف رفتار ناکارآمد حسابرس است، حسابرس کمتر احتمال دارد که عمل ناکارآمد پیشنهاد شده توسط سرپرست را انجام دهد و بالعکس. همچنین، هنگامی که حسابرس دارای یک رابطه کاری مثبت با سرپرست می باشد (به

[1] Gable and Dangello
[2] Kelley and Margheim
[3] Otley & Pierce
[4] Low & Tan
[5] Tervo, et al.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-03-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1396.2.3.6.5]
[DOI: 10.29252/aapc.2.3.111]

عنوان مثال، وجود رابطه عاطفی مثبت، احساسات و یا خلق و خوی مشابه و یا روابط نزدیک) بیشتر احتمال دارد که حسابرس عمل ناکارآمد پیشنهاد شده توسط سرپرست را انجام دهد. در مقابل، زمانی که حسابرس دارای یک رابطه کاری خنثی با سرپرست خود می باشد، حسابرس کمتر احتمال دارد که عمل ناکارآمد پیشنهاد شده توسط سرپرست را انجام دهد. همچنین جو اخلاقی می‌تواند تاثیر تعدیلی در روابط کاری پیرامون تصمیم حسابرس برای تبعیت کردن و یا نکردن از یک سری عمل ناکارآمد پیشنهاد شده توسط سرپرست ارشد داشته باشد.

سوانستروم[1](۲۰۱۶) به بررسی ارتباط بین فشار زمانی، فعالیت های آموزشی و رفتار ناکارآمد حسابرس در موسسات حسابرسی کوچک پرداخت. تجزیه و تحلیل ها نشان داد که فشار زمانی به گونه ای مثبت با رفتار ناکارآمد حسابرس همراه است، در حالیکه سطح مشارکت در فعالیت های آموزشی مانند کارگاه های آموزشی و سمینارها به گونه ای منفی با رفتار ناکارآمد حسابرس مرتبط می باشد. این یافته ها نشان می دهد که کیفیت حسابرسی زمانی در معرض ریسک است که حسابرسان، سطح بالایی از فشار زمانی را تجربه کنند و همچنین حسابرسانی که اغلب در بخشی از فعالیت های آموزشی به میزان کمتر در تعامل هستند، دارای رفتار ناکارآمد خواهند بود.

ساریانتو[2](۲۰۱۶) به بررسی تحقیقی با عنوان اخلاق کاری اسلامی و اظهارنظر حسابرسی: حرفه حسابرسی و رفتار ناکارآمد به عنوان متغیرهای مداخله گر پرداخت. این پژوهش به بررسی رابطه بین اخلاق کاری اسلامی و اظهارنظر حسابرسان، با تمرکز بر جنبه های حرفه ای حسابرسی و رفتار ناکارآمد به عنوان متغیرهای مداخله گر و بررسی عملکرد حسابرسان داخلی صنعت بانکداری اسلامی در جزیره سوماترا می پردازد. نتایج حاصل از این مطالعه سه فرضیه پیشنهادی را تایید کرد: یک همبستگی مثبت بین اخلاق کاری اسلامی و اظهارنظر حسابرسان وجود دارد؛ حسابرسان حرفه ای بعنوان یک متغیر مداخله گر در رابطه بین اخلاق کاری اسلامی و اظهارنظر حسابرسی تاثیرگذار است. همچنین رفتار ناکارآمد به عنوان یک متغیر مداخله گر بر رابطه بین اخلاق کاری اسلامی و اظهارنظر حسابرسی تاثیرگذار است.

سامبو و همکاران[3](۲۰۱۶) به بررسی اثر اخلاق حسابرس، دانش و رفتار ناکارآمد حسابرسی و کیفیت حسابرسان در ماکاسار پرداختند. موارد نقض استانداردهای حرفه ای حسابرسان در مقاله دکتر میتروانیتا و همکاران به بررسی اخلاق نامطلوب حسابرس می پردازد که در آن دکتر پیتر پارتنر به عنوان حسابرس مبادرت به نقض استانداردهای حرفه ای حسابرسان در صورت های

[1] Svanström
[2] Suryanto
[3] Sambo et al.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-03-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1396.2.3.6.5]
[DOI: 10.29252/aapc.2.3.111]

مالی موزتاک جایا نموده است. هدف از این مطالعه تعیین اثر اخلاق حسابرس، دانش و رفتار ناکارآمد بر کیفیت حسابرسی یا به طور همزمان و یا جزئی در موسسات حسابرسی در ماکاسار است. این نتایج نشان می دهد که اخلاق حسابرس، دانش و رفتار ناکارآمد به طور همزمان اثر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی در موسسات حسابرسی در ماکاسار دارد. تا حدودی، اخلاق و دانش حسابرسان اثر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد، اما رفتار ناکارآمد اثر منفی قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی نداشت. سطح نفوذ اخلاق حسابرس، دانش و رفتار ناکارآمد بر کیفیت حسابرسی، بالا است. چرا که برخی از پاسخ دهندگان به متغیر اخلاق حسابرس، دانش و کیفیت ناشی از حسابرسی پاسخ قابل قبولی ندادند، در حالی که برای متغیرهای رفتار ناکارآمد، برخی از پاسخ دهندگان پاسخ مخالف و کاملا مخالف داده بودند.

بالداچینو و همکاران[1](۲۰۱۶) به بررسی فرهنگ سازمانی، ویژگی کارکنان و رفتار ناکارآمد حسابرسی پرداختند. این مقاله به تحلیل بروز و تاثیر رفتار ناکارآمد حسابرسی در موسسات حسابرسی و بررسی تاثیر فرهنگ سازمانی و ویژگی های حسابرسی فردی در پذیرش شیوه های ناسالم در تیم حسابرسی می پردازد. پرسشنامه در میان پرسنل حسابرسی ۴۰ موسسه حسابرسی در جزیره- دولت مالت اروپا توزیع شد که با هشت مصاحبه نیمه ساختار یافته با شرکای حسابرسی از شرکت های مختلف همراه بود. عدم گزارش دهی، رفتارهای نامناسب توسط مقامات مافوق و منبع کنترل فردی، به عنوان عوامل پیش بینی کننده ای از پذیرش شیوه های ناکارآمد مشاهده شد. این مطالعه همچنین نشان می دهد که تجربه حسابرسی منجر به کاهش چنین رفتاری می شود و حسابرسان مشهور، کمتر شیوه های ناکارآمد را نسبت به حسابرسان شرکت های کوچک تر می پذیرند. علاوه بر این، فرهنگ سازمانی در موسسات حسابرسی و ادراک فردی از کنترل، تأثیر قابل توجهی در پذیرش شیوه های ناکارآمد دارد. این مطالعه به دنبال کمک به افزایش کیفیت حسابرسی با افزایش آگاهی در مورد تاثیر شیوه های ناکارآمد و معرفی عوامل موثر بر چنین رفتاری دارد، که در نتیجه به دنبال یافتن راه هایی برای افزایش کیفیت حسابرسی می باشد.

عزیزخانی و هاشمیان(۱۳۹۱) به بررسی الگوی رفتاری حسابرسان مستقل در رویارویی با فشار بودجه زمانی تحت تئوری انگیزشی پرداختند. نتایج تحقیق نشان می دهد که فشار بودجه زمانی باعث کاهش انگیزه حسایرسان مستقل می شود و حسابرسان برای رعایت بودجه های زمانی نامتعارف که حصول آن غیرممکن است، ناگزیر به انجام رفتارهای غیرحرفه ای می شوند.

[1] Baldacchino et al.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-03-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1396.2.3.6.5]
[DOI: 10.29252/aapc.2.3.111]

موسوی شیری و همکاران(۱۳۹۲) به بررسی دوره تصدی حسابرس، رفتارهای ناکارآمد و تعهد حرفه ای حسابرس بر کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد که رفتارهای ناکارآمد اثر معنی داری بر کاهش کیفیت حسابرسی دارد. همچنین دوره تصدی حسابرس اثر معنی داری بر کیفیت حسابرسی و تعهد حرفه ای حسابرس اثر معنی دار مثبت بر کیفیت حسابرسی دارد.

ملکیان و توکل نیا(۱۳۹۳) به بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی بر کیفیت حسابرسی تحت شرایط فشار بودجه زمانی پرداختند. نتایج مطالعه بیانگر تأثیر مثبت و معنی دار فشار بودجه زمانی بر گزارش کمتر از واقع زمان است. علاوه بر این، نتایج نشانگر تأثیر معکوس و معنی دار فرهنگ اخلاقی بر فشار بودجه زمانی است.

۳-فرضیه های پژوهش:

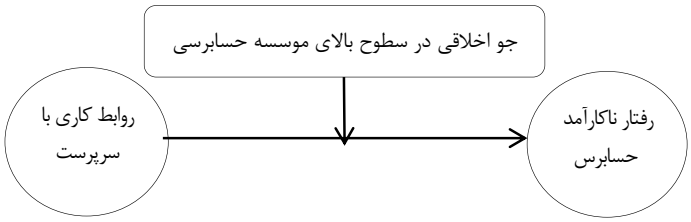
مطابق با مبانی نظری بیان شده و مرور پیشینهٔ پژوهش ها، فرضیه های پژوهش به شرح زیر می باشد:

۱.روابط کاری با سرپرستان حسابرسی بر رفتار ناکارآمد حسابرسان اثر معنی داری دارد؟

۲.جو اخلاقی در سطوح بالای سازمان(لحن مدیران)، رابطه بین روابط کاری با سرپرستان حسابرسی و رفتار ناکارآمد حسابرسان را تعدیل می کند؟

بر اساس مبانی نظری و سؤال های مطرح شده، مدل مفهومی پژوهش به صورت زیر تدوین شده است:

شکل۱. مدل مفهومی تحقیق (برگرفته از تروو و همکاران،۲۰۱۴)



۴- روش شناسی پژوهش

روش تحقیق حاضر توصیفی- پیمایشی با رویکرد کاربردی است. در این پژوهش از ابزار پرسشنامه رتبه بندی شده بر اساس طیف لیکرت[۱] برای بررسی نظرات پاسخ دهندگان در بازه زمانی پژوهش

[۱] مقایس لیکرت یکی از رایج ترین مقیاس های اندازه گیری در تحقیقاتی است که براساس پرسشنامه انجام می‌شود و توسط رنسیس لیکرت (۱۹۸۱-۱۹۰۳) ابداع شده است. در این مقیاس یا طیف محقق با توجه به موضوع تحقیق خود، تعدادی گویه را در اختیار شرکت کنندگان قرار می دهد تا براساس گویه ها و پاسخ های چندگانه، میزان گرایش خود را مشخص کنند.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-03-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1396.2.3.6.5]
[DOI: 10.29252/aapc.2.3.111]

(یک دوره چهار ماهه از زمان تصویب طرح تحقیق) استفاده می شود. برای جمع‌آوری داده‌های مرتبط با متغیرها در بخش تجربی و آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش میدانی استفاده می شود. داده های این تحقیق از طریق نظرخواهی[1] می باشد و ابزار اصلی آن پرسشنامه است.

رفتار ناکارآمد حسابرسی با استفاده از رفتارهای شناسایی شده توسط اتلی و پریس، (۱۹۹۶) و کیلی و مارقیم (۱۹۹۰) اندازه‌گیری می شود. جو اخلاقی سطوح بالای سازمان براساس تحقیق شافر و وانگ[2](۲۰۱۰) اندازه گیری می شود. روابط سرپرستان با بهره گیری از تحقیق تروو و همکاران (۲۰۱۴) اندازه گیری می شود. این مطالعات قبلی سطوح قابل قبولی از قابلیت اطمینان و اعتبار را در خصوص این عوامل گزارش کرده‌اند.

جامعه آماری در این تحقیق کلیه حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در شهرهای مشهد و تهران می‌باشد. به علت گستردگی و پراکندگی جامعه آماری و وجود برخی ناهماهنگی‌ها و با توجه به امکانات مالی و زمانی محقق، نمونه مورد مطالعه موسسات حسابرسی واقع در شهرهای مشهد و تهران قرار گرفت.

برای تعیین حجم نمونه نیز با توجه به معلوم بودن تعداد جامعه آماری از فرمول حجم نمونه کوکران استفاده شده است. حجم نمونه تحقیق با استفاده از رابطه زیر محاسبه شد.

$$\mathrm{n} = \frac{\mathrm{N}.Z^2_{\frac{\propto}{2}}.p.q}{(\mathrm{N}-1).e^2 + Z^2_{\frac{\propto}{2}}.\sigma^2}$$

که در این فرمول :

N - حجم جامعه. α- سطح خطا. P- میزان احتمال مواردی است که به پرسش ها در خصوص متغیر مورد نظر پاسخ می دهند. Z -احتمال توزیع نرمال استاندارد می باشد که با توجه به سطح خطا (۵٪) از جدول مربوطه، گرفته می‌شود که در این تحقیق ۱/۹۶ مبنای محاسبه آن قرار دارد. e– مقدار اشتباه مجاز در برآورد پارامتر می باشد.

$$n_0 = \frac{5000.1.96^2.0.5.0.5}{0.05^2(5000-1)+1.96^2.0.5.0.5} = \frac{4802}{12.4975 + 0.9604} = 356$$

با توجه به حجم جامعه تقریبی در دسترس (۵۰۰۰ نفر) و فرمول نمونه‌گیری، حداقل حجم نمونه انتخابی تعداد ۳۵۶ نفر شد.

[1] Survey
[2] Shafer and Wang

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-03-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1396.2.3.6.5]
[DOI: 10.29252/aapc.2.3.111]

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-03-29]

[DOR: 20.1001.1.24767166.1396.2.3.6.5]

[DOI: 10.29252/aapc.2.3.111]

متغیرهای پژوهش

متغیر وابسته:

رفتارهای ناکارآمد حسابرسی(DAB[1]): کوتاهی حسابرسان در اجرای صحیح مراحل حسابرسی را می توان به رفتارهای ناکارآمد حسابرسی نسبت داد. رفتارهای ناکارآمد حسابرس سبب کاهش کارایی در جمع آوری شواهد حسابرسی می شود. این رفتارها کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می دهد و نیز به اعتبار حرفه خدشه وارد می‌کند. در این تحقیق از دو محور رفتار ناکارآمد به شرح زیر بهره گرفته شده است(کیلی و مارقیم ۱۹۹۰، اتلی و پرایس۱۹۹۶، اسوانبرگ و اوهمان ۲۰۱۳):

- **کمتر گزارش نمودن زمان واقعی انجام کار**: هنگامیکه بیش از بودجه زمانی صرف انجام عملیات حسابرسی گردیده اما زمان واقعی به منظور رعایت بودجه زمانی کمتر گزارش می گردد.
- **اقدامات کاهنده کیفیت حسابرسی**: رفتارها و اقدامات احتمالی حسابرسان در برابر فشار بودجه زمانی، اقدامات کاهنده کیفیت حسابرسی عنوان شده است.

جهت سنجش رفتار ناکارآمد حسابرسان از اقدامات کاهنده کیفیت حسابرسی با طرح مضامینی همچون پذیرش توضیحات ضعیف صاحبکار، مرور سطحی اسناد صاحبکار، ناتوانی (شکست) در تحقیق و بررسی یک اصل حسابداری، کاهش مقدار کار اجرا شده روی یک مرحله از حسابرسی و به پایان رساندن یک مرحله از برنامه حسابرسی، بدون تکمیل کار و یا اجرای هدف و در بخش گزارش کمتر از واقع زمان با طرح مضامینی همچون گزارش کمتر از واقع زمان از طریق کار در زمان های شخصی و انتقال زمان به بخش های غیرقابل محاسبه و در بخش فشار بودجه زمانی با مضامینی همچون ارزیابی بودجه زمانی در سنوات گذشته، دستیابی به بودجه های زمانی در پرسشنامه پرداخته شد.

متغیر مستقل:

روابط با سرپرستان[2](SR): روابط کاری نشان دهنده یک متغیر محیطی است که شامل واکنش های عاطفی و بالقوه برای روابط متقابل می باشد که حسابرس می تواند برای حسابرس ارشد داشته باشد. واکنش های عاطفی و فرصت های مقابله به مثل برای اقدامات قبلی ممکن است محیطی را ایجاد کند که در آن حسابرس به شکلی مغایر با اقدامات قبلی خود و یا استانداردهای حسابرسی پذیرفته شده[3] عمل کند. این متغیر در نظر گرفته شده است، چرا که روابط محیطی و اجتماعی بین حسابرس و حسابرس ارشد می تواند فشار بیشتری را بر تصمیم گیرنده قرار دهد

---

[1] Dysfunctional Audit Behaviour
[2] Supervisors' Relationships
[3] Generally Accepted Auditing Standards (GAAS)

و احتمالا سبب شود که کارکنان به شیوه ای ناکارآمد رفتار کنند. روابط کاری با سرپرست در این تحقیق به معنای قابل اتکا بودن سرپرستان در موسسات حسابرسی به هنگام بوجود آمدن مشکلات کاری و در نظر گرفتن مشکلات شخصی کاری کارکنان حین کار و در نهایت فراهم آوردن زمان لازم برای مطرح کردن مشکلات کارکنان می باشد (گوناریس، ۲۰۰۸). در این تحقیق جهت سنجش روابط کاری با سرپرستان از مضامینی همچون راهنمایی های دلگرم کننده حین کار، ارتباط راحت و به طور مستقیم، قابل اتکا بودن در هنگام به وجود آمدن مشکلات کاری و بحث و گفتگو در ارتباط با مسیر پیشرفت در حرفه در این موسسه با استفاده از پرسشنامه تروو و همکاران (۲۰۱۴) بهره گیری شده است.

متغیر تعدیل کننده:

جو اخلاقی سطوح بالای سازمان[1](TT): جو اخلاقی، یک متغیر سازمانی است که نشان دهنده موقعیت پیش بینی شده شرکت به سوی رفتار ناکارآمد یا انتظارات و اقدامات انجام شده توسط مدیریت برای نشان دادن بایدها یا نبایدهایی که شرکت در شرایط خاص انجام دهد می باشد. اگر کارکنان از انتظارات مدیریت آگاه باشند، آنگاه این جو اخلاقی در سطح بالای سازمان می‌تواند بر تصمیم گیری کارکنان اثرگذار باشد. کمیته حامی سازمان های کمیسیون تریدوی (۱۹۹۲)، دریافت که جو اخلاقی مهم ترین عاملی می باشد که به یکپارچگی فرآیند گزارش دهی مالی کمک می کند (بین و دآکوئیلا، ۲۰۰۳). در این تحقیق جهت سنجش جو اخلاقی از مضامینی همچون اصلاح و تأدیب رفتار غیراخلاقی، بکارگیری استانداردهای اخلاقی، مراقبت از اخلاقیات، هدایت و تصمیم گیری در سمت و سویی اخلاقی با استفاده از پرسشنامه شافر و وانگ (۲۰۱۰) بهره گیری شده است.

پاسخ‌های پرسشنامه در یک طیف پنج امتیازی لیکرت قسمت بندی شده است تا پاسخگو، میزان موافقت خود را در مقیاس لیکرت که از یک تا پنج درجه بندی شده، با توجه به سوالات هر بخش مشخص کند. در این پرسشنامه از دو طیف بهره گرفته شده است. به طور خلاصه طیف بکار گرفته شده به شرح جدول ۲ می‌باشد.

جدول ۲ تبدیل وزنی پرسشنامه

۱	۲	۳	۴	۵
هرگز	گاهی اوقات	معمولا	اغلب اوقات	تقریبا همیشه
کاملا مخالف	مخالف	نه موافق و نه مخالف	موافق	کاملا موافق

[1] Tone at the Top

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-03-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1396.2.3.6.5]
[DOI: 10.29252/aapc.2.3.111]

۵- یافته های پژوهش

آمار توصیفی:

به منظور بررسی و تجزیه و تحلیل اولیه داده ها، آمار توصیفی متغیرهای تحقیق در جدول ۳ ارائه شده است.

جدول ۳ آمار توصیفی نمونه مورد مطالعه

جنسیت	شاخص	آقا	خانم	-	-	-
	فراوانی	۱۶۲	۶۶	-	-	-
	درصدفراوانی	۷۱/۱	۲۸/۹	-	-	-
سمت	شاخص	سرپرست ارشد	سرپرست	حسابرس‌ارشد	حسابرس	کمک‌حسابرس
	فراوانی	۲۸	۳۰	۴۶	۱۰۳	۲۱
	درصدفراوانی	۱۲/۳	۱۳/۲	۲۰/۲	۴۵/۲	۹/۲
تحصیلات	شاخص	فوق دیپلم	کارشناسی	کارشناس‌ارشد	دکتری	-
	فراوانی	۳	۱۲۸	۹۸	-	-
	درصدفراوانی	۱/۳	۵/۷	۴۳/۰	-	-
سابقه	شاخص	کمتر از ۱ سال	بین ۱ تا ۵	بین ۶ تا ۱۰	بین ۱۱ تا۱۵	بیشتر از ۱۵
	فراوانی	۲۴	۱۲۱	۴۲	۱۹	۲۲
	درصدفراوانی	۱۰/۵	۵۳/۱	۱۸/۴	۸/۳	۹/۶
سن	شاخص	کمتر از ۲۵سال	بین ۲۵ تا ۳۰	بین ۳۱ تا ۳۵	بین ۳۶ تا ۴۰	بیشتر از ۴۱
	فراوانی	۳۰	۱۱۵	۴۲	۲۵	۱۶
	درصدفراوانی	۱۳/۲	۵۰/۴	۱۸/۴	۱/۰	۷/۰
رشته تحصیلی	شاخص	حسابداری	حسابرسی	مدیریت،اقتصاد	سایر رشته‌ها	-
	فراوانی	۱۹۷	۲۳	۶	۲	-
	درصدفراوانی	۸۶/۴	۱۰/۱	۲/۶	۰/۹	-

همانطور که در جدول ۳ مشاهده می شود. ۷۱/۱ درصد پاسخ دهندگان مرد و ۲۸/۹درصد باقیمانده زن بوده اند.۱/۳ درصد دارای تحصیلات فوق دیپلم، ۵۵/۷ درصد دارای تحصیلات لیسانس، ۴۳درصد دارای تحصیلات فوق لیسانس و صفر درصد دارای تحصیلات دکتری بوده اند. ۱۰/۵ درصد دارای سابقه کار کمتر از ۱ سال، ۵۳/۱ درصد بین ۱ تا ۵ سال و ۸/۴ درصد بین ۶ تا ۱۰ سال، ۸/۳ درصد بین ۱۱ تا ۱۵ سال و ۹/۶ درصد بیشتر از ۱۵ سال دارای سابقه بوده اند. ۱۳/۲ درصد دارای سن کمتر از ۲۵ سال و ۵۰/۴ درصد دارای سن بین ۲۵ تا ۳۰، ۱۸/۴ درصد دارای سن ۳۱ تا ۳۵ سال و ۱۱/۰ درصد دارای سن ۲۶ تا ۴۰ سال و ۷/۰ درصد دارای سن بیشتر از ۴۱ سال بوده اند.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-03-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1396.2.3.6.5]
[DOI: 10.29252/aapc.2.3.111]

۱۲/۳ درصد دارای سمت سرپرست ارشد، ۱۳/۲ درصد دارای سمت سرپرست، ۲۰/۲ درصد دارای سمت حسابرس ارشد، ۴۵/۲ درصد دارای سمت حسابرس، ۹/۲ درصد دارای سمت کمک حسابرس بوده اند.

۸۶/۴ درصد دارای رشته حسابداری ، ۱۰/۱ درصد دارای رشته حسابرسی، ۲/۶ درصد دارای رشته مدیریت، اقتصاد یا سایر رشته های مرتبط، ۰/۹ درصد دارای سایر رشته ها بوده اند. ۴/۴ درصد در سازمان حسابرسی و ۹۵/۶ درصد در موسسات حسابرسی، مشغول به خدمت می باشند.

آمار استنباطی :

■ بررسی نرمال بودن داده ها

پیش‌نیاز انجام تمامی آزمون‌های پارامتری، نرمال بودن توزیع آماری متغیرهاست. حال اگر توزیع جامعه نرمال نباشد، نمی‌توان استنباط درست از نتایج داشت. برای آزمون نرمال بودن متغیرها، از آزمون چولگی و کشیدگی استفاده گردید که نتایج آن در جدول ۴ ارائه گردیده است. همانگونه که مشاهده می گردد با توجه به اینکه بازه اعداد چولگی و کشیدگی بین ۱ و ۱- می باشد، در نتیجه فرض نرمال بودن داده‌ها مورد تأیید است (پلنت، ۲۰۰۹).

جدول ۴ نتایج آزمون نرمال بودن داده ها

ردیف	متغیر	چولگی	کشیدگی
۱	اقدامات کاهنده کیفیت حسابرسی	۰/۴۰۰	-۰/۳۴۰
۲	گزارش کمتر از واقع زمان	۰/۷۳۰	۰/۱۴۰
۳	جو اخلاقی سطوح بالای سازمان	-۰/۷۳۵	۰/۱۱۴
۴	روابط سرپرستان	-۰/۹۶۵	۰/۰۱۴

■ بررسی مدل اندازه‌گیری و مدل ساختاری تحقیق

روایی پرسشنامه در دو سطح روایی ظاهری بر اساس نظر اساتید و خبرگان و سطح روایی محتوایی با استفاده از تحلیل عاملی اکتشافی بررسی گردید، همین طور پایایی پرسشنامه نیز با اندازه گیری آلفای کرونباخ بالای۰.۷ برای تمامی سنجه ها بررسی شد و همان طور که مطرح گردید، به منظور تجزیه و تحلیل داده‌های تحقیق، از روش دو مرحله‌ای هالاند (۱۹۹۹) برای مدل‌یابی به روش حداقل مربعات جزئی استفاده شده است. مرحله اول شامل تعیین مدل اندازه‌گیری از طریق برآورد روایی و پایایی است و مرحله دوم شامل تعیین مدل ساختاری از طریق تحلیل شاخص‌های برازندگی، ضرایب تعیین و تحلیل مسیر است. در هریک از این مراحل از نرم‌افزار SMART PLS و SPSS استفاده شده است. در مرحله اول، از برآورد روایی و پایایی به

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-03-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1396.2.3.6.5]
[DOI: 10.29252/aapc.2.3.111]

منظور بررسی مدل اندازه‌گیری استفاده می‌شود که روش‌های تأییدی هماهنگی داده‌ها با یک ساختار عاملی معین را بررسی می‌نماید و در واقع تحلیل عاملی تأییدی شایستگی گویه‌هایی که برای معرفی متغیرها برگزیده شده‌اند را بررسی می‌کند. در مرحله دوم، از تحلیل مسیر شاخص-های برازش مدل و ضرایب تعیین جهت بررسی مدل ساختاری استفاده می‌شود. به عبارتی یک مدل معادلات ساختاری که از روش حداقل مربعات جزئی در حل آن استفاده شده است، می‌بایست در دو مرحله تحلیل و تفسیر شود. ابتدا مدل اندازه‌گیری و سپس مدل ساختاری مورد تحلیل و تفسیر قرار خواهد گرفت. منظور از بررسی مدل اندازه‌گیری، بررسی وزن ها و بارهای متغیرهای نهفته و منظور از بررسی مدل ساختاری بررسی ضرایب مسیر بین متغیرهای نهفته می باشد.

■ بررسی مدل اندازه گیری تحقیق

پیش از مدل سازی معادله ساختاری به منظور آزمون فرضیه های تحقیق، لازم است اعتبار ابزار سنجش تحقیق از طریق تکنیک تحلیل عاملی تأییدی تأیید شود. به منظور بررسی این امر اعتبار سازه[1] مدل مورد بررسی قرار می گیرد که برای سنجش آن از اعتبار همگرایی[2] استفاده می‌شود.

الف) تحلیل عاملی اکتشافی

در انجام تحلیل عاملی، ابتدا باید از این مسأله اطمینان حاصل شود که می‌توان داده‌های موجود را برای تحلیل مورد استفاده قرار داد. به عبارت دیگر، آیا تعداد داده‌های مورد نظر برای تحلیل عاملی مناسب هستند یا خیر؟ بدین منظور از شاخص کفایت نمونه گیری[3] و آزمون بارتلت در تحلیل عاملی اکتشافی استفاده می‌شود. شاخص KMO شاخصی از کفایت نمونه‌گیری است. این شاخص در دامنه صفر تا یک قرار دارد. اگر مقدار شاخص نزدیک به یک باشد، داده‌های مورد نظر برای تحلیل عاملی مناسب هستند و در غیر این صورت (معمولاً کمتر از ۰/۵) نتایج تحلیل عاملی برای داده‌های مورد نظر چندان مناسب نمی‌باشند.

آزمون بارتلت بررسی می‌کند چه هنگام ماتریس همبستگی، شناخته شده (از نظر ریاضی ماتریس واحد و همانی) است و بنابراین برای شناسایی ساختار (مدل عاملی) نامناسب می‌باشد. اگر سطح معنی‌داری در آزمون بارتلت کوچکتر از ۵٪ باشد تحلیل عاملی برای شناسایی ساختار مناسب است، زیرا فرض شناخته شده بودن ماتریس همبستگی رد می‌شود. بعد از مناسب تشخیص دادن مقدار شاخص کفایت نمونه گیری و معنی‌دار شدن آزمون بارتلت به منظور بررسی روایی همگرا به جدول اشتراکات مراجعه می‌شود. روایی همگرا زمانی مورد پذیرش قرار می‌گیرد که تمامی

---

[1] Construct Validity
[2] Convergent Validity
[3] Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy (KMO)

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-03-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1396.2.3.6.5]
[DOI: 10.29252/aapc.2.3.111]

مقادیر استخراج شده بالای ۰/۳ باشند در صورتی که مقدار اشتراک برای یک گویه‌ای کمتر از ۰/۳ باشد باید گویه مورد نظر از تجزیه و تحلیل کنار گذاشته شود.

جدول ۵ نتایج مربوط به تحلیل عامل اکتشافی گویه های پرسشنامه

نام متغیر	گویه‌ها	بار عاملی مرحله۱	بار عاملی مرحله۲	معنی‌داری آزمون بارتلت	درجه آزادی	مقدار تقریبی $\chi 2$	شاخص کفایت نمونه گیری
اقدامات کاهنده کیفیت حسابرسی	آیا توضیحات ضعیف صاحبکار را می پذیرید؟	۰/۵۹۰		۰/۰۰۰	۲۱	۵۷۲/۵۸۳	۰/۸۳۹
	آیا اسناد صاحبکار را به صورت سطحی مرور می‌نمایید؟	۰/۶۰۲					
	آیا تلاش کافی جهت بررسی اجرای کامل یک اصل حسابداری را انجام می دهید؟	۰/۴۳۲					
	آیا مقدار کار اجرا شده را در یک مرحله از حسابرسی به میزانی کمتر از انتظارکاهش میدهید؟	۰/۴۵۹					
	آیا یک مرحله از برنامه حسابرسی را بدون دستیابی به اهداف تعیین شده به پایان می رسانید؟	۰/۵۳۶					
	آیا نمونه انتخابی را به دلیل زمانبر بودن بررسی، تغییر می دهید؟	۰/۵۰۰					
	آیا به دلیل کمبود بودجه حسابرسی به رسیدگی‌های واحد حسابرسی داخلی اتکا می نمایید؟	۰/۵۳۰					
گزارش کمتر از زمان واقع	آیا از انتقال زمان به بخش های غیرقابل محاسبه پرهیز می کنید؟	۰/۷۸۵		۰/۰۰۰	۱	۸۸/۷۷۱	۰/۵۰۰
	آیا گزارش کمتر از واقعِ زمان از طریق کار در زمان‌های شخصی را ارائه می نمایید؟	۰/۷۸۵					

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-03-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1396.2.3.6.5]
[DOI: 10.29252/aapc.2.3.111]

نام متغیر	گویه‌ها	بار عاملی مرحله۱	بار عاملی مرحله۲	معنی‌داری آزمون بارتلت	درجه آزادی	مقدار تقریبی $\chi 2$	شاخص کفایت نمونه گیری
جو اخلاقی سطوح بالای سازمان	مدیران ارشد این موسسه، رفتار غیراخلاقی را به هنگام وقوع، اصلاح و تأدیب می کنند.	۰/۴۵۷		۰/۰۰۰	۶	۴۲۷/۶۴۹	۰/۷۸۶
	مدیران ارشد این موسسه، استانداردهای اخلاقی بالایی را در کار به نمایش می گذارند.	۰/۷۱۶					
	مدیران ارشد این موسسه، معمولاً نشان می دهند که مراقب اخلاقیات هستند.	۰/۷۹۳					
	مدیران ارشد این موسسه، تصمیم گیری را در سمت و سویی اخلاقی، هدایت می کنند.	۰/۷۸۳					
روابط سرپرستان	سرپرست من، به طور مرتب راهنمایی های دلگرم کننده حین کار ارایه می دهد.	۰/۸۱۱		۰/۰۰۰	۶	۶۱۰/۰۴۰	۰/۸۴۰
	من به راحتی و به طور مستقیم می توانم با سرپرست مستقیم خود ارتباط برقرار نمایم.	۰/۷۱۹					
	در هنگام به وجود آمدن مشکلات کاری، سرپرست مستقیم من قابل اتکاترین فرد می‌باشد.	۰/۸۱۲					
	سرپرست مستقیم من اغلب در ارتباط با مسیرپیشرفت در حرفه در این موسسه بحث و گفتگو می کند.	۰/۸۰۶					

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-03-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1396.2.3.6.5]
[DOI: 10.29252/aapc.2.3.111]

نتایج آزمون بارتلت و شاخص کفایت نمونه گیری به عنوان شاخص‌های کفایت نمونه گیری نشان می‌دهد که مقادیر هر دو شاخص در سطح مطلوبی می‌باشند. مقدار شاخص کفایت نمونه گیری برای تمای متغیرها بیشتر از ۰/۳ و مقدار معنی‌داری آزمون بارتلت نیز کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد.

ب) روایی (اعتبار) همگرا

روایی (اعتبار) همگرا[1] در مدل PLS توسط معیار میانگین واریانس استخراج شده[2] مورد تحلیل قرار می‌گیرد. این شاخص نشان دهنده میزان واریانسی است که یک سازه (متغیر نهفته) از نشانگرهایش بدست می‌آورد. این معیار در مقادیر بیشتر از ۰/۵ تضمین می‌کند حداقل ۵۰ درصد واریانس یک سازه توسط نشانگرهایش تعریف می‌شود. در ادامه نتایج حاصل از بررسی روایی همگرا در تحقیق حاضر ارائه شده است.

جدول ۶ روایی همگرای متغیرهای تحقیق

ردیف	متغیر	میانگین واریانس استخراج شده
۱.	رفتار ناکارآمد حسابرسان	۰/۸۵۹
۲.	جو اخلاقی سطوح بالای سازمان	۰/۶۶۸
۳.	روابط سرپرستان	۰/۷۹۶

همانطور که در جدول ۶ ملاحظه می‌شود در مواردی مقادیر میانگین واریانس استخراج شده از ۰/۵ بیشتر بوده و یا بعضاً اختلاف ناچیزی با آن دارند. بنابراین مدل اندازه‌گیری از روایی همگرای مناسب برخوردار است.

ج) تحلیل عاملی تاییدی (پایایی نشانگرهای متغیرهای تحقیق)

در ادامه براساس مدل های برازش شده ارزش بارهای عاملی نشانگرهای متغیرهای نهفته در جدول ۷ نتایج نشان داده شده است. پایایی هر یک از نشانگرهای متغیر نهفته، در مدل PLS توسط میزان بارهای عاملی هر نشانگر مشخص می‌شود. ارزش هریک از بارهای عاملی نشانگرهای متغیر نهفته مربوطه می‌بایست بزرگتر یا مساوی ۰/۵ باشد (فالکر و میلر[3]، ۱۹۹۲). در جدول ۷میزان بارهای عاملی برای نشانگرهای متغیرهای نهفته تحقیق قابل مشاهده است.

[1] Convergent validity
[2] Average variance extracted
[3] Falk & Miller

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-03-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1396.2.3.6.5]
[DOI: 10.29252/aapc.2.3.111]

جدول ۷ ارزش بارهای عاملی نشانگرهای متغیرها در مدل

متغیر عامل / نشانگرها	رفتار ناکارآمد	جو اخلاقی	روابط با سرپرست	T-Value	P-values
اقدامات کاهنده کیفیت حسابرسی	۰/۹۱۷			۳۷/۵۳۳	<۰/۰۵
گزارش کمتر از واقع زمان	۰/۹۳۷			۳۶/۲۹۱	<۰/۰۵
مدیران ارشد این موسسه، رفتار غیراخلاقی را به هنگام وقوع، اصلاح و تأدیب می کنند.		۰/۷۳۸		۴/۰۹۸	<۰/۰۵
مدیران ارشد این موسسه، استانداردهای اخلاقی بالایی را در کار به نمایش می گذارند.		۰/۷۶۴		۴/۱۳۵	<۰/۰۵
مدیران ارشد این موسسه، معمولاً نشان می دهند که مراقب اخلاقیات هستند.		۰/۸۴۹		۴/۵۰۷	<۰/۰۵
مدیران ارشد این موسسه، تصمیم گیری را در سمت و سویی اخلاقی، هدایت می کنند.		۰/۹۱۰		۴/۶۸۶	<۰/۰۵
سرپرست من، به طور مرتب راهنمایی های دلگرم کننده حین کار ارایه می دهد.			۰/۵۴۲	۳/۴۱۹	<۰/۰۵
من به راحتی و به طور مستقیم می توانم با سرپرست مستقیم خود ارتباط برقرار نمایم.			۰/۶۷۷	۳/۲۹۸	<۰/۰۵
در هنگام به وجود آمدن مشکلات کاری، سرپرست مستقیم من قابل اتکاترین فرد می‌باشد.			۰/۶۸۴	۳/۱۲۵	<۰/۰۵
سرپرست مستقیم من اغلب در ارتباط با مسیر پیشرفت در حرفه در این موسسه بحث و گفتگو می کند.			۰/۷۸۷	۳/۵۷۶	<۰/۰۵

همانطورکه در جداول ۷ملاحظه می‌شود تمامی مقادیر سنجه‌های مرتبط با متغیر نهفته که مشخص شده‌اند بالاتر از ۰/۵ است. بنابراین می‌توان گفت مدل اندازه‌گیری از پایایی کافی در زمینه نشانگرهای متغیرهای نهفته برخوردار است. در جدول فوق مقادیر احتمال (P-val ues) نیز برای نشانگرها نشان داده شده است. این مقادیر معمولا به عنوان پارامترهای پایایی مرتبط با تحلیل عاملی تأییدی معرفی می‌شوند چرا که روابط بین نشانگرها و متغیرهای نهفته از قبل مشخص شده اند. همانطور که ملاحظه می‌شود تمامی مقادیر احتمال کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد و ابزار تحقیق از پایایی مناسب برخوردار است.

علاوه بر موارد فوق، از بارهای عاملی ارائه شده برای بررسی روایی همگرای ابزار تحقیق نیز استفاده می‌شود. یک ابزار اندازه‌گیری دارای روایی همگرا است به شرطی که سوالات (نشانگرهای) مربوط به هر متغیر نهفته، همان گونه که مورد نظر طراح سوالات بوده، توسط پاسخ‌دهنده درک شود. برای اثبات این که ابزار تحقیق از روایی همگرا برخوردار است دو معیار باید محقق شود :

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-03-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1396.2.3.6.5]
[DOI: 10.29252/aapc.2.3.111]

اول اینکه مقادیر احتمال کمتر از ۰/۰۵ باشد و دوم اینکه مقادیر بارهای عاملی مربوطه بزرگتر یا مساوی ۰/۵ باشد. همانطور که در جدول ۷ ملاحظه می‌شود هر دو معیار مورد نظر برای ابزار تحقیق حاضر محقق شده است و بنابراین پرسشنامه تحقیق از روایی همگرای مناسب برخوردار است.

ه) پایایی سازه (سازگاری درونی)

پایایی سازه[۱] این امکان را فراهم می‌سازد تا سازگاری درونی شاخص‌هایی که یک مفهوم را می‌سنجند بررسی شود. به عبارت دیگر پایایی سازه نشان می‌دهد متغیرهای مشاهده شده (نشانگرها) با چه دقتی متغیر نهفته را می‌سنجند. برای اندازه‌گیری این پایایی، شاخص پایایی ترکیبی[۲] در مدل PLS ارائه می‌شود. این شاخص بر اساس ضریب آلفای کرونباخ محاسبه می‌شود. مقدار این شاخص باید بزرگتر یا مساوی ۰/۷ باشد. جدول ۸ مقدار پایایی سازه را برای هریک از متغیرهای نهفته نشان می‌دهد.

جدول ۸ پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ متغیرهای اصلی تحقیق

ردیف	متغیر	آلفای کرونباخ نمونه اولیه	آلفای کرونباخ کل نمونه	پایایی ترکیبی
۱.	جو اخلاقی سطوح بالای سازمان	۰/۸۳۵	۰/۸۴۴	۰/۸۸۹
۲.	روابط سرپرستان	۰/۸۱۰	۰/۹۰۹	۰/۷۰۸
۳.	رفتار ناکارآمد	۰/۷۶۹	۰/۸۳۶	۰/۹۲۴

همانطور که مشاهده می‌شود مقدار ضریب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی در جدول فوق نشان داده شده و ملاحظه می‌شود که این ضرایب، همگی بالاتر از ۰/۷ می‌باشند. بنابراین مدل اندازه‌گیری از پایایی سازه مناسبی برخوردار است.

■ بررسی مدل ساختاری تحقیق

در هر مطالعه ای پژوهشگر با گردآوری داده ها و اطلاعات به روش صحیح و علمی و نیز تجزیه و تحلیل آن ها تلاش می‌نماید پاسخ سؤال های تحقیق را یافته و فرضیه های برآمده از مبانی نظری را مورد ارزیابی قرار دهد. بنابراین پژوهشگر با استناد بر نتایج تحلیل آماری در رد فرضیه ها اظهارنظر کرده و با توجه به نتایج بدست آمده آن ها را تایید یا رد می‌کند. با تحلیل داده ها، مدل معادلات ساختاری زیر حاصل شده است:

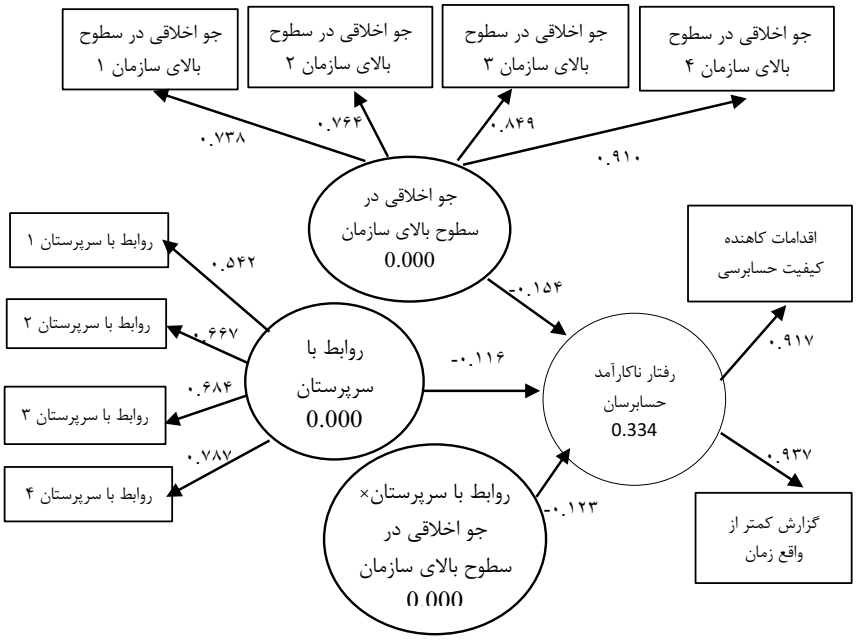
---

۱ **Construct reliability**

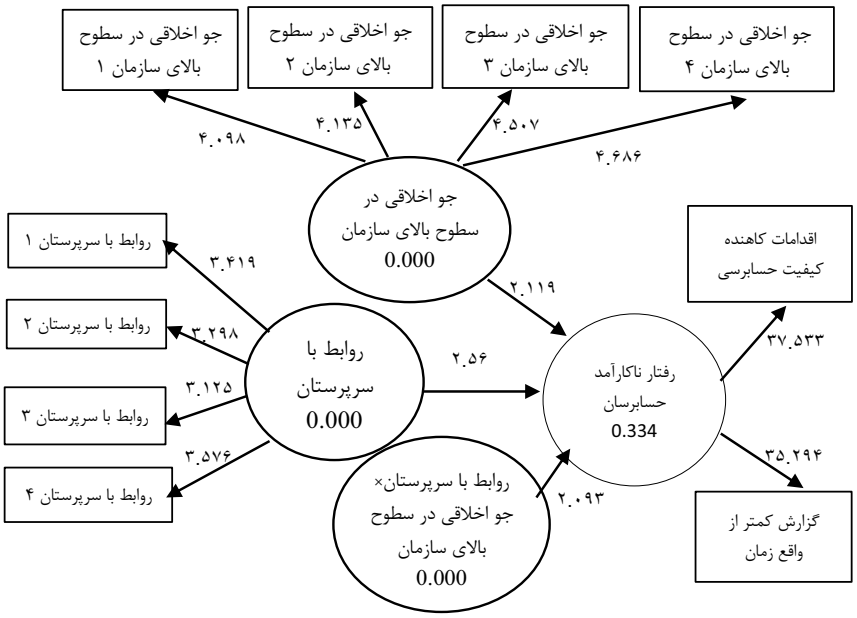
۲ **Composite reliability**

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-03-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1396.2.3.6.5]
[DOI: 10.29252/aapc.2.3.111]

شکل ۲ مدل برازش شده در حالت تخمین استاندارد ضرایب



شکل ۳ مدل برازش شده در حالت معنی‌داری ضرایب



[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-03-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1396.2.3.6.5]
[DOI: 10.29252/aapc.2.3.111]

در این مدل (شکل ۲)، ضرایب مسیر یا ضریب بتا (β) مشخص شده‌اند. مقادیر احتمال نیز در مدل شکل ۳، نشان داده شده است. از دیگر خروجی‌های نرم‌افزار که در شکل بالا ملاحظه می‌شود، ضرایب R^2 است که در درون دایره هر متغیر نهفته درون‌زا (یعنی متغیر نهفته‌ای که فرض شده است تحت تأثیر یک یا چند متغیر نهفته دیگر می‌باشد) در شکل ۲ آمده است. این ضریب نشان‌دهنده درصدی از واریانس متغیر نهفته است که توسط متغیرهای نهفته اثرگذار بر آن توضیح داده می‌شود. بنابراین برای متغیر وابسته که درون‌زا بوده و تحت تأثیر سایر متغیرها می‌باشند، میزان شاخص R^2 تعیین شده است. ضریب تعیین نسبت به ضریب همبستگی معیار گویاتری است. ضریب تعیین مهمترین معیاری است که با آن می توان رابطه بین یک یا چند متغیر مستقل با متغیر وابسته را توضیح داد. این ضریب بیان کننده درصد تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیرهای مستقل می باشد. میزان شاخص R^2 برای هر یک از شاخص های درون زا (رفتار ناکارآمد) برابر ۰/۳۳۴ می باشد.

بنابراین با توجه به تأیید اعتبار همگرایی و اعتبار افتراقی، اعتبار سازه مدل مورد تأیید واقع می‌شود. در ادامه بر اساس نتایج بدست آمده از نرم‌افزار اسمارت پی ال اس، به تحلیل و تفسیر مدل درونی و بیرونی (مدل اندازه‌گیری و مدل ساختاری) و همچنین بررسی فرضیه‌های تحقیق پرداخته شده است.

بررسی فرضیه های تحقیق

در این بخش به بررسی فرضیه های تحقیق و آزمون هر یک از آن ها می پردازیم. برای تأیید یا رد فرضیه های تحقیق از مقدار احتمال T-Value استفاده شده است که اگر مقدار آماره احتمال بزرگتر از بازه (۱/۹۶+، ۱/۹۶-) باشد، فرضیه مربوطه در سطح خطای ۰/۰۵ مورد تأیید قرار می‌گیرد.

بررسی فرضیه اول تحقیق

فرضیه اول تحقیق بیان می کند: « روابط کاری با سرپرستان حسابرسی بر رفتار ناکارآمد حسابرسان اثر معنی‌داری دارد».

در بررسی آثار متغیر روابط کاری با سرپرستان حسابرسی بر رفتار ناکارآمد حسابرسان، همان طور که در شکل ۲ ملاحظه می‌گردد؛ ضریب مسیر به میزان (۰/۱۱۶-) برآورد شده است. با توجه به شکل ۲ مقدار احتمال برابر ۲/۵۶۰ می باشد (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 نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنی دار است. یعنی بین روابط کاری با سرپرستان حسابرسی و رفتار ناکارآمد حسابرسان رابطه معکوس و معنی

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-03-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1396.2.3.6.5]
[DOI: 10.29252/aapc.2.3.111]

داری وجود دارد. بنابراین فرضیه اول تحقیق تایید می‌گردد. همچنین می‌توان نتیجه گرفت که حدودا ۱۱/۶ - درصد از تغییرات مربوط به رفتار ناکارآمد حسابرسان توسط روابط کاری با سرپرستان حسابرسی تبیین می‌گردد و این مقدار معنی داری می‌باشد. به عبارت دیگر با توجه به ضریب β مشخص می‌گردد در صورتی که یک واحد روابط کاری با سرپرستان حسابرسی تغییر کند، رفتار ناکارآمد حسابرسان به میزان ۰/۱۱۶- واحد تغییر می‌کند. نتایج نشان داد مسیر مستقیم و معکوس بین روابط کاری با سرپرستان حسابرسی و رفتار ناکارآمد حسابرسان در سطح خطای پنج درصد معنی دار بوده و فرضیه مطرح شده مورد پذیرش واقع گردید.

بررسی فرضیه دوم

فرضیه دوم تحقیق بیان می کند: «جو اخلاقی در سطوح بالای سازمان، رابطه بین روابط کاری با سرپرستان حسابرسی و رفتار ناکارآمد حسابرسان را تعدیل می کند.»

در بررسی اثر تعدیل کنندگی متغیر جو اخلاقی در سطوح بالای سازمان در رابطه بین روابط کاری با سرپرستان حسابرسی و رفتار ناکارآمد حسابرسان، همان طور که در شکل ۱ ملاحظه می‌گردد؛ ضریب مسیر به میزان (۰/۱۲۳-) برآورد شده است. با توجه به شکل ۳ مقدار احتمال برابر ۲/۰۹۳ می باشد (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 نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنی دار است یعنی جو اخلاقی در سطوح بالای سازمان، رابطه بین روابط کاری با سرپرستان حسابرسی و رفتار ناکارآمد حسابرسان را تعدیل می کند و تعدیلگری معکوس و معنی داری وجود دارد. بنابراین فرضیه دوم تحقیق تایید می‌گردد. همچنین می‌توان نتیجه گرفت که حدودا ۱۲/۳- درصد از تغییرات مربوط به رفتار ناکارآمد حسابرسان توسط اثر تعدیل کنندگی متغیر جو اخلاقی در برهمکنش با روابط کاری با سرپرستان حسابرسی تبیین می‌گردد و این مقدار معنی داری می‌باشد. نتایج نشان داد مسیر غیر مستقیم و معکوس بین روابط کاری با سرپرستان حسابرسی و رفتار ناکارآمد حسابرسان در سطح خطای پنج درصد معنی دار بوده و از طریق جو اخلاقی در سطوح بالای سازمان تعدیل می شود و فرضیه مطرح شده مورد پذیرش واقع گردید.

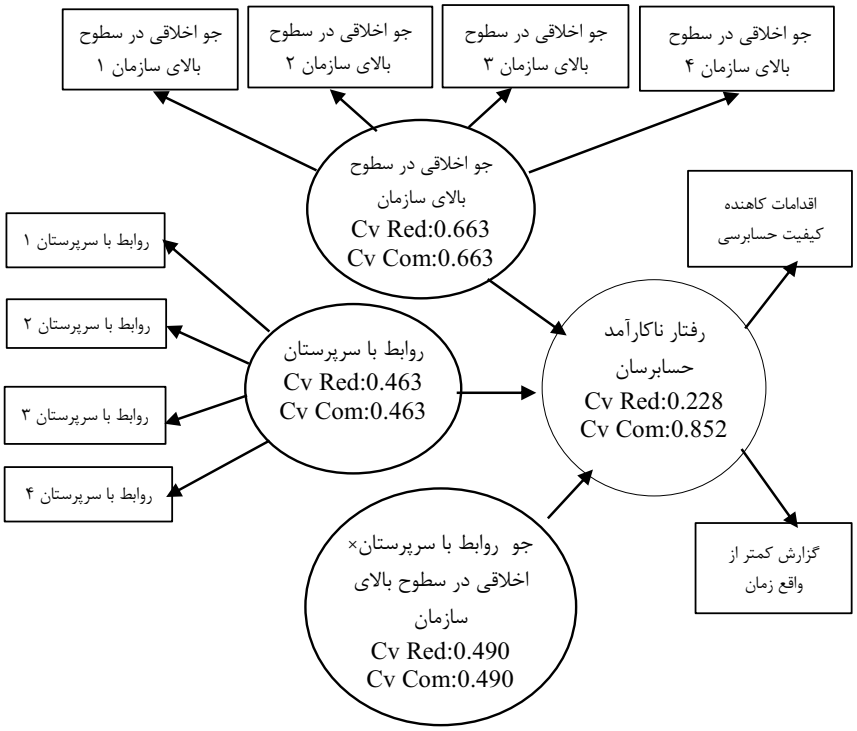
بررسی شاخص های برازش (برازندگی) مدل

با آن که انواع گوناگون آزمون‌ها که به طور کلی شاخص های برازندگی نامیده می‌شوند پیوسته در حال مقایسه، توسعه و تکامل هستند، اما مقاله های مختلف، شاخص های مختلفی را ارائه کرده اند و حتی نگارش‌های مشهور برنامه‌های معادلات ساختاری مانند نرم افزارهای آموس، لیزرل و پی ال اس تعداد زیادی از شاخص‌های برازندگی به دست می‌دهند. این شاخص‌ها به

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-03-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1396.2.3.6.5]
[DOI: 10.29252/aapc.2.3.111]

شیوه‌های مختلف طبقه بندی شده‌اند که یکی از عمده‌ترین آن ها طبقه بندی به صورت مطلق، نسبی، برازش مدل بیرونی و درونی می باشد.

شکل٤ بررسي شاخص‌هاي برازندگي مدل ۱



برای بررسی کیفیت یا اعتبار مدل از بررسی اعتبار[1] که شامل شاخص بررسی اعتبار اشتراک[2] و شاخص بررسی اعتبار حشو یا افزونگی[3] می باشد، استفاده شده است. شاخص اشتراک، کیفیت مدل اندازه گیری هر بلوک را می سنجد. شاخص حشو نیز که به آن Q^2 استون- گیسر نیز می گویند، با در نظر گرفتن مدل اندازه گیری، کیفیت مدل ساختاری را برای هر بلوک درون زاد اندازه گیری می‌کند. مقادیر مثبت این شاخص‌ها نشانگر کیفیت مناسب و قابل قبول مدل اندازه گیری و ساختاری می‌باشد. نتایج برازش در جدول ۹ ارائه گردیده است.

[1] Cross-validation
[2] CV-Communality
[3] CV-Redundancy

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-03-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1396.2.3.6.5]
[DOI: 10.29252/aapc.2.3.111]

جدول ۹ شاخص های اشتراک (CV Com) و شاخص افزونگی (CV Red)

ردیف	متغیر	(اشتراک و افزونگی)
۱.	رفتار ناکارآمد	۰/۸۵۲ و ۰/۲۲۸
۲.	جو اخلاقی سطوح بالای سازمان	۰/۶۶۳ و ۰/۶۶۳
۳.	روابط سرپرستان	۰/۴۶۳ و ۰/۴۶۳

جدول ۹ مقادیر این شاخص‌ها را برای متغیرهای تحقیق نشان می‌دهد. همانطور که در بالا توضیح داده شد با توجه به مقادیر مثبت این دو شاخص در این تحقیق، مدل تحقیق از برازندگی مناسبی جهت تعمیم به جامعه برخوردار است.

جدول ۱۰ نتایج فرضیه های تحقیق

ردیف	فرضیه های تحقیق	نتیجه
۱.	بین روابط کاری با سرپرستان حسابرسی و رفتار ناکارآمد حسابرسان رابطه معنی داری وجود دارد	پذیرش
۲.	جو اخلاقی در سطوح بالای سازمان، رابطه بین روابط کاری با سرپرستان حسابرسی و رفتار ناکارآمد حسابرسان را تعدیل می کند	پذیرش

۶- نتیجه گیری و بحث :

با توجه به نتایج حاصل از فرضیه اول تحقیق یعنی معنی داری رابطه بین روابط کاری با سرپرستان و رفتار ناکارآمد در بین حسابرسان براساس ادبیات نظری می توان گفت کار حسابرسی به طور معمول به صورت تیمی انجام می‌شود. در طول زمان و از طریق تعاملات مکرر، تیم حسابرسی روابط خود را توسعه و درک درستی از همکاران حسابرس خود بدست می آورند. این تحقیق، روابط کاری گروهی (تیمی) را به عنوان یک ساختار معرفی می کند که متغیرهای اجتماعی مانند واکنش های عاطفی و روابط متقابل به سمت فرد ارشد را برای تعاملات قبل ترکیب می کند. احساساتی که حسابرس برای ارشد خود دارد و احساسات ذاتی که در یک رابطه کاری وجود دارند، می توانند نقش مؤثری در فرآیند تصمیم گیری ایفا کنند. متغیرهای اجتماعی روابط کاری، می توانند بر تعاملات قبلی و بالقوه متقابل حسابرس و سرپرستان اثرگذار باشد. بر مبنای روابط همکاری بین حسابرسان و سرپرستان، محیطی که در آن روابط متقابل وجود دارد می تواند بر تصمیم حسابرسان جهت انجام اعمال ناکارآمد تاثیر بگذارد. یک موسسه حسابرسی خواهان کار گروهی و رفاقت در کار است که از طریق واکنش های عاطفی مثبت و متقابل ایجاد می شود، از طرفی سرپرستان مایل به از بین بردن پتانسیل رفتارهای ناکارآمد و غیراخلاقی در بین حسابرسان می باشند.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-03-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1396.2.3.6.5]
[DOI: 10.29252/aapc.2.3.111]

هنگامی که حسابرسان ارزیابی خوبی توسط سرپرستان خود دریافت می کنند، سرپرستان (حسابرسان ارشد) نیز توقع دریافت چیزی برای جبران لطفی که کرده است دارد. انتظارات متقابل، یک عمل کاری دشوار برای حسابرسان و یک وفاداری مستمر برای حمایت از موسسه حسابرسی می باشد. زمانی که یک حسابرس ارشد از یک حسابرس دفاع می کند، یک احساس تعهد ایجاد می شود. در زمینه حسابرسی، این احساس تعهد ممکن است محیطی را ایجاد کند که در آن حسابرسان رفتاری مغایر با استانداردهای پذیرفته شده در رعایت اخلاق حرفه ای و عدم بروز رفتار ناکارآمد از خود نشان دهند. تحقیقات قبلی در روابط متقابل نشان می دهد که زمانی که یک سرپرست از زیردستان خود دفاع و پشتیبانی می کند، غیبت کمتری در سال بعدی وجود دارد. همچنین، تحقیقات قبلی نشان داده اند که افراد اغلب با رفتارهای دریافت شده، مقابله به مثل می کنند که ممکن است ارزش آن از رفتار اولیه دریافتی بسیار بیشتر باشد. به این ترتیب، یک ارتباط رفت و برگشتی ممکن است برابر نباشد. درک رفتار مقابله به مثل، همراه با دیگر اشکال واکنش های عاطفی، می توانند بر تصمیم گیری تاثیر داشته باشند. نتایج پژوهش حاضر، بر اساس نظریه مبادله اجتماعی و اصل عمل متقابل، نشان داد یک رابطه کاری می تواند بر تصمیم گیری اثرگذار باشد. فرضیه تحقیق مبنی بر رابطه بین روابط کاری با سرپرستان حسابرسی و رفتار ناکارآمد حسابرسان در سطح خطای پنج درصد به صورت معنی دار و معکوس مورد تایید واقع شد.

با توجه به نتایج حاصل از فرضیه دوم تحقیق یعنی معنی داری رابطه بین روابط کاری با سرپرستان و رفتار ناکارآمد در بین حسابرسان با توجه به نقش تعدیل کنندگی جو اخلاقی در سطوح بالای سازمان بر اساس ادبیات نظری می توان گفت جو اخلاقی در سطوح بالای موسسات حسابرسی، تجزیه و تحلیلی برای ارزیابی تعهد کلی یک موسسه حسابرسی به ارائه خدمات با کیفیت است. جو اخلاقی در سطوح بالای موسسات حسابرسی در بین مدیران یک متغیر مهم است چرا که مدیریت انتظاراتی دارد که توقع دارد دیگر کارکنان آن‌ها را دنبال کنند و این امر می تواند الهام بخش موسسه حسابرسی بوده و یا بر روی آن اثرگذار باشد. جو اخلاقی مدیریت بر تصمیماتی که توسط حسابرسان زیر دست اتخاذ می شود اثر گذار می باشد. براساس نظر محققین جو اخلاقی تعیین شده توسط مدیریت ارشد در موسسات حسابرسی مهم ترین عاملی است که به یکپارچگی فرآیند گزارش دهی مالی کمک می کند. در تحقیقات پیشین نشان داده شده است که زمانی که دیدگاه‌های سرپرستان شناخته شده و مشخص است، حسابرسان در زمان تصمیم گیری احساس مسئولیت بیشتری برای ترویج سیاست ها و ایده های متناسب با دیدگاه های سرپرستان خود دارند. در تحلیل ارائه شده مشخص شد که اگر جو اخلاقی در بین مدیران

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-03-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1396.2.3.6.5]
[DOI: 10.29252/aapc.2.3.111]

به صراحت از اصول و استانداردهای بدون ابهام پشتیبانی کند، اثر تعدیل کننده جو اخلاقی در قضاوت حسابرسان، بیشتر آشکار خواهد شد. بنابراین، هنگامی که جو اخلاقی به عنوان یک عدم پذیرش رفتاری شناخته می شود، انتظار می رود که انجام عمل ناکارآمد در بین حسابرسان به حداقل برسد. از این رو فرضیه تحقیق مبنی بر نقش تعدیل کنندگی جو اخلاقی در سطوح بالای سازمان در رابطه بین روابط کاری با سرپرستان حسابرسی و رفتار ناکارآمد حسابرسان در سطح خطای پنج درصد به صورت معنی دار و معکوس مورد تایید واقع شد.

نتایج فرضیه ها مخالف و موافقی جز نتایج مقاله تروو و همکاران(۲۰۱۴) نداشت. نتایج حاصل از فرضیه اول تحقیق با نتایج تحقیق تروو و همکاران(۲۰۱۴) همخوانی داشت و نتایج حاصل از فرضیه دوم تحقیق با نتایج تحقیق تروو و همکاران(۲۰۱۴) همخوانی نداشت.

بنابراین پیشنهاد می گردد در جهت تقویت روابط کاری با سرپرستان حسابرسی، جو ارتباطات کاری از سوی سرپرستان حسابرسی به گونه ای ایجاد گردد که باعث بروز توانمندی ها، توانایی ها و مهارت های حسابرسان گردد و این افزایش توانمندی باعث کاهش رفتارهای ناهنجار و ناکارآمد حسابرسان گردد. همچنین در این رابطه سرپرستان از تعیین ابزارهایی همچون پاداش های درونی و بیرونی و ارتباطات باز و دو سویه بین آنان و حسابرسان همچون جلسات کاری مشترک همراه با بازخورد سریع و موثر، استفاده نمایند. در واقع وقتی حسابرسان متوجه شوند که توانایی و دانش کاری آنان از دیدگاه سرپرستان و به طبع مدیران ارزشمند بوده، احساس و نگرش مثبتی در حسابرسان نسبت به کار و محیط کاری به وجود می آید، در نتیجه خود را به عنوان بخشی از موسسه حسابرسی دانسته و از میزان تمایل به رفتار ناکارآمد در آنان به شدت کاسته می شود.

همچنین پیشنهاد می شود، مدیران در موسسات حسابرسی در ارتباطات خود با کارکنان لحن اخلاق را سرلوحه رفتار خود قرار دهند، چرا که بکارگیری این لحن بینشی برای وجود جو اخلاقی و مناسب در سطوح بالای موسسه فراهم خواهد نمود. پیامدهای عملی این تحقیق می تواند روش های حسابرسی، شیوه های استخدام و آموزش را تحت تاثیر قرار دهد و به طور بالقوه در به حداقل رساندن وقوع و پذیرش رفتارهای ناکارآمد کمک کند.

حرکت به سوی هر هدفی، توسط محدودیت ها به عنوان یک واقعیت، دچار کندی می شود. داده‌های این تحقیق با استفاده از مقیاس‌های خود گزارشی پرسشنامه جمع‌آوری شده اند. لذا بکارگیری سایر روش ها همچون مصاحبه، مشاهده و غیره ممکن است نتایج را تحت الشعاع قرار دهد.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-03-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1396.2.3.6.5]
[DOI: 10.29252/aapc.2.3.111]

فهرست منابع

اخباری، مریم سادات؛ عریضی، حمیدرضا؛ علوی، سیدکمال. (۱۳۸۹)، رابطه تعهد سازمانی و ابعاد آن با تعهد حرفه ای در بین کارکنان پالایشگاه استان اصفهان، مدیریت و منابع انسانی در صنعت نفت، ۴(۱۲)،صص ۱۲۹-۱۵۷.

ازکیا، مصطفی؛ دربان، علیرضا. (۱۳۸۲)، روش های کاربردی تحقیق، نشرکیهان.

باغومیان، رافیک.(۱۳۸۵)، فرهنگ حسابرسی و اخلاق حرفه‌ای: ضرورت بازاندیشی در اصول بنیادی حسابداری و حسابرسی، ماهنامه حسابدار، شماره ۱۷۸، صص۴۰-۲۹.

برزیده، فرخ ؛ خیراللهی، مرشید.(۱۳۹۰)، مسئولیت پاسخگویی، فشار زمانی و کتمان شواهد حسابرسی، دانش حسابرسی، ۱۱(۴۵)، صص ۴-۲۷.

عزیزخانی، مسعود ؛ هاشمیان، سعید. (۱۳۹۱)، بررسی الگوی رفتاری حسابرسان مستقل در رویارویی با فشار بودجه زمانی تحت تئوری انگیزشی، اولین همایش منطقه ای رویکردهای نوین حسابداری و حسابرسی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بندر گز.

علی‌مدد، مصطفی (۱۳۸۳)، درآمدی بر اخلاق و آئین رفتارحسابداران حرفه‌ای، فصلنامه حسابرس، شماره ۲۷، صص۳۷- ۲۷.

کارشکی، حسین (۱۳۹۱)، روابط ساختاری خطی در تحقیقات علوم انسانی، تهران: آوای نور.

ملکیان، اسفندیار ؛ توکل نیا، اسماعیل. (۱۳۹۳)، بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی بر کیفیت حسابرسی تحت شرایط فشار بودجه زمانی، حسابرسی: نظریه و عمل، ۱(۱)، صص۲۱-۴۷.

موسوی شیری، سید محمود؛ کهیانی، شفیع؛ ستوده، رضا. (۱۳۹۲)، بررسی دوره تصدی حسابرسی، رفتارهای ناکارآمد و تعهد حرفه ای حسابرس بر کیفیت حسابرسی در دیوان محاسبات کشور، یازدهمین همایش ملی حسابداری ایران، دانشگاه فردوسی مشهد.

مهرانی، ساسان (۱۳۹۰)، بررسی تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل، پایان نامه دکتری حسابداری، دانشگاه تهران.

مهرانی، ساسان؛ نعیمی، مهدیس(۱۳۸۲)، تئوری اخلاقی و تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل، بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۳۲، صص۴۳-۶۱.

Akula, J. L., (2000)." Spring, 'Business Crime: What to Do When the Law Pursues You" ,Sloan Management Review,Vol. 41(3): 29–42

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-03-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1396.2.3.6.5]
[DOI: 10.29252/aapc.2.3.111]

Albrecht W. S and Sack R. J., (2000). "Accounting Education: Charting the Course through a Perilous Future", Accounting and Finance, Vol. 42(1): 87–96

Alderman, C. W and Deitrick, J. W., (1982). "Auditors' perception of time budget pressures and premature sign offs: A replication and extension" , Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 1(2):54 - 68

Almer, E.; Higgs, J and Hooks, K., (2005). "A Theoretical Framework of the Relationship Between Public Accounting Firms and their Auditors" , Behavioral Research in Accounting, Vol. 17(1): 1-22

Alvesson, M and Karreman, D., (2004). "Interfaces of control: technocratic and socio ideological control in a global management consultancy firm " ,Accounting, Organizations and Society, Vol.29 (3/4): 423-444

Anderson-Gough, F. , Grey, C and Robson, K., (2001). "Tests of time: organizational time reckoning and the making of accountants in two multi-national accounting firms" , Accounting, Organizations and Society, Vol.26 (2): 99-122

Arbinger Institute., (2000) . "Leadership and Self-Deception" , San Francisco, CA: Berrett-Kohler Publishers.

Baldacchino, PJ; Tabone, N; Agius, J and Bezzina, F., (2016). "Organizational Culture, Personnel Characteristics and Dysfunctional Audit Behavior" , IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices, Vol(15),3: 34-63

Bean, D and D'Aquila, J., (2003). "Accounting students as surrogates for accounting professionals when studying ethical dilemmas: A cautionary note " , Teaching Business Ethics, Vol.7(3): 187–204

Beasley, M. S, Carcello, J. V and Hermanson, D.R., (2001). "Top 10 audit deficiencies " , Journal of Accountancy, Vol. 191(4): 63-69

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-03-29]

[DOR: 20.1001.1.24767166.1396.2.3.6.5]

[DOI: 10.29252/aapc.2.3.111]

Bowrin, A.R and King, J. II.,(2010)." Time pressure, task complexity and audit effectiveness" , Managerial Auditing Journal, Vol.25 (2):160-181

Brandt R. B., (1992). "Morality, Utilitarianism, and Rights" ,Cambridge, MA: University Press.

Bryan, O.; Quirin, J and Donnelly, P., (2005). "Locus of Control and Dysfunctional Audit Behavior" , Journal of Business and Economics Research, Vol. 3 (10): 9-14

Callahan, D., (2004). "The Cheating Culture: Why More American Doing Wrong to Get Ahead ", Orlando, FL: Harcourt Inc.

Carpenter, T. D and Reimers, J. L., (2007). "Professional skepticism: The effect of tone at the top and individual skepticism on fraud risk assessments and on identified audit procedures", Working Paper, University of Georgia.

Carpenter, T. D and Reimers, J. L., (2009). "The effect of a partner's emphasis on professional skepticism on auditor's fraud judgments", Working Paper, University of Georgia.

Carroll, A and Buchholtz, A. K., (2003). "Business and Society: Ethics and Stakeholder Management", 4th ed., Cincinnati, OH: Western College Publishing.

Cianci, A.M and Bierstaker, J., (2009). "Auditors' efficiency motivated evaluation", Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting, Vol.25 (1):20-27

Clikeman, P and Henning, S., (2000). "The Socialization of Undergraduate Accounting Students", Issues in Accounting Education, Vol. 15:1–17

Cohen, J. R., Pant, L. W and Sharp, D. J., (1995). "An International Comparison of Moral Constructs Underlying Auditor's Ethical Judgments". Research in Accounting Ethics, Vol. 1, pp:97–126

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)., (1992). "Internal control: Integrated framework", Coopers & Lybrand.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-03-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1396.2.3.6.5]
[DOI: 10.29252/aapc.2.3.111]

Cook, E and Kelley, T., (1991). "An international comparison of time budget pressures: the United States and New Zealand", The Woman CPA, Vol.53 (2): 25-30

Coram P., Ng, J and Woodliff, D.R., (2003). "A survey of time budget pressure and reduced audit quality among Australian auditors", Australian Accounting Review, Vol. 13 (1): 38-45

Dalton, T and Kelley, T., (1997). "A comparison of dysfunctional behaviors by tax accountants and auditors under time budget pressure", Advances in Accounting, Vol. 15: 193-208

Donaldson, T and Dunfee, T., (1999)."Ties that Bind: A Social Contracts Approach to Business Ethical", Cambridge, MA: Harvard Business Press.

Donnelly, D.P., Quirin, J.J and 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, Vol.19(1):95-108

Elias, R.Z.,(2005). "The Effect Of Corporate Ethical Values On Accountants' Perceptions Of Social Responsibility", The Journal of Applied Business Research, Vol. 21: 1-10

Fleming, M.K., (1980). "Budgeting practices in large CPA firms", The Journal of Accountancy, Vol.149 (5):55-62

Forsyth, D., (1980). "A Taxonomy of Ethical Ideologies",Journal of Personality and Social Psychology, Vol.39 (July):175–184

Gaa, J., (1990). "A Theory of Evidence Based on Audit Assertions", Contemporary Accounting Research, Vol. 6, 2: 407–426

Gable, M and Dangello, F., (1994). "Locus of control, Machiavellianism, and Managerial Job Performance", The Journal of Psychology. Vol.128,:599 – 608

Gist, V.E and Davidson, R.A.,(1999)." An exploratory study of the client influence factors on audit time budget variances", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol.18 (1): 101-116

Glover, S.M., (1997). "The influence of time pressure and accountability on auditors' processing of non-diagnostic

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-03-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1396.2.3.6.5]
[DOI: 10.29252/aapc.2.3.111]

information", Journal of Accounting Research, Vol.35 (2) : 213-226

Gounaris. S., (2008). "Antecedents of internal marketing practice: some preliminary empirical evidence", International Journal of Service Industry Management, Vol.19. (3):400-434

Gundry, L.C and Liyanarachchi, G.A., (2007). "Time budget pressure, auditors' personality type, and the incidence of reduced audit quality practices", Pacific Accounting Review, Vol.19(2):125-152

Herbohn, K., (2004). "Informal mentoring relationships and the career processes of public accountants", The British Accounting Review, Vol. 36 (4): 369-393.

Herron, T. L and Gilbertson, D. L., (2004). "Ethical Principles vs. Ethical Rules: The Moderating Effect of Moral Development on Audit Independence Judgments", Business Ethics Quarterly, Vol. 14,3: 499-523

Hilliard, J. C., (2004). "Inspired by the Golden Rule", Publishers Weekly, 251(51):212–215

Hosmer., (1994). "Strategic Planning as if Ethics Matered", Strategic Management Journal, Vol. 15,5: 17–34

Houston, R.W., (1999). "The effects of fee pressure and client risk on audit seniors' time budget decisions", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol.18 (2):70-86

Hunt, S.D and Wood, V.R. and Chonko, L.B., (1989).”Corporate Ethical Values and Organizational Commitment in Marketing", The Journal of Marketing, Vol. 53: 79-90

Imhoff, E. A. Jr., (2003). "Accounting Quality, Auditing, and Corporate Governance", Accounting Horizons, Vol.17: 117–128

Jeffery, C., (2006). "The Applicability of a Contingent Factors Model to Accounting Ethics Research", Journal of business ethics, Vol. 68:1-18

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-03-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1396.2.3.6.5]
[DOI: 10.29252/aapc.2.3.111]

Kadous, K and Mercer, M., (2011)." Jury verdicts against auditors under precise and imprecise accounting standards", Emory Public Law Research Paper No. 10-132; Emory Law and Economics Research Paper No. 10–85. Retrieved from http://ssrn.com/abstract=1683766.

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 & Theory, Vol.9 (2):21-41

Knapp, C. A and Knapp, M. C., (2001)." The Effects of Experience and Explicit Fraud Risk Assessment in Detecting Fraud with Analytical Procedures", Accounting, Organizations and Society, Vol.26(1):25-37

Kohlberg, L., (1984)." Psychology Of Moral Development", San Fransisco, CA: Harper & Row, publishers.

Kustinah, S., (2013)." The Influence Of Dysfunctional Behavior And Individual Culture On Audit Quality ",International Journal Of Scientific & Technology Research, Vol. 2(5): 118-125

Lightner, S.M., Adams, S.J and Lightner, K.M., (1982)." The influence of situational, ethical and expectancy theory variables on accountants underreporting behavior ",Auditing: A Journal of Practice and Theory (Fall):1 - 12

Low, K. Y and Tan, H., (2011). "Does time constraint lead to poorer audit performance? Effects of forewarning of impending time constraints and instructions", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol.30(4):173–190.

Manville, B and ober, J., (2003)." A Company of citizens: what the world's first democracy teaches leaders about creating great Organizations?", Cambridge, MA: Harvard business press.

Margheim, L and Pany, K., (1986)." Quality control, premature sign offs and underreporting of time", Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 5(2):50 - 63

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-03-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1396.2.3.6.5]
[DOI: 10.29252/aapc.2.3.111]

McGrath, S., A. Siegel, T. W. Dunfee, A. S. Glazer and H.R. Jaenicke, (2001). "Autumn, 'Assessing Your Audit Firm's Independence: Guidance for Audit Committee Members", Corporate Board Member, www.boardmember. com

Mckernan, J. F and MacLullich, K. K., (2004). "Accounting, love, and justice", Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol. 17, No. 3

Mclean, B and Elkind, P., (2003). "The Smartest Guys in the Room: The Amazing Rise and Scandalous Fall of Enron", London: penguin Books.

McNair, C., (1991). "Proper Compromises: The Management Control Dilemma in Public Accounting and its Impact on Auditor Behavior", Accounting, Organizations and Society, Vol. 16 (7):635-53

Moreno, K and Bhattacharjee, S., (2003). "The impact of pressure from potential client business opportunities on the judgments of auditors across professional ranks", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 2 (1):13-28

Otley, D and Pierce, B., (1995)."The Control Problem in Public Accounting Firms: An Empirical Study of the Impact of Leadership Style", Accounting, Organizations and Society, Vol. 20:405-420

Otley, D.T and Pierce, B.J., (1996). "The Operation of Control Systems in Large Audit Firms", Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol.15(2):65 - 84

Paino, H and Thani, A., (2013). "Attitudes toward dysfunctional audit behaviour: the effect of budget Emphasis, leadership behaviour, and effectiveness of audit review", Malaysian Accounting Review, Vol.12(1):183-203

Paino, H., Ismail, Z and Smith, G.M., (2010). "Dysfunctional Audit Behaviour: An Exploratory Study in Malaysia", Asian Review of Accounting, Vol.18(2):162-173

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-03-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1396.2.3.6.5]
[DOI: 10.29252/aapc.2.3.111]

Paino, H., Thani, A and Zulkarnai, S.I., (2011). "Organisational and Professional Commitment on Dysfunctional Audit Behaviour", British Journal of Arts and Social Sciences, Vol. 1(2):94-105

Painoa, H., Ismailb, Z and Smithc, M., (2014). "Modelling dysfunctional behaviour: individual factors and ethical financial decision", Social and Behavioral Sciences, Vol.145 (2014):116 – 128

Patten, D.M., (1995)."Supervisory actions and job satisfaction: an analysis of differences between large and small public accounting firms", Accounting Horizons, Vol. 9 (2):17-28

Petrisor, L., (1998). "Managerial Ethics – Strategic Issues", University of west, Timi soara, Romania , UDC 658.5:174.4

Pierce, B and Sweeney, B., (2004). "Cost-quality conflict in audit firms: an empirical investigation", European Accounting Review, Vol. 13 (1):415-441

Ponemon, L., (1992). "Auditor Underreporting of Time and Moral Reasoning: An Experimental Lab Study", Contemporary Accounting Research, Vol. 9 (1):171-189

Raghunathan, B., (1991). "Premature Signing-Off of Audit Procedures: An Analysis", Accounting Horizons, Vol. 5 (2):71-79

Rhode, J.G., (1978). "Independent Auditor's Work Environment: A Survey", Commission on Auditors Responsibilities, Research Study. No. 4, New York: American Institute of Certified Public Accountants.

Sambo, E., Marwah, Y and Baso, F., (2016). "Effect of Auditor Ethics, Knowledge and Dysfunctional Behavior Audit Office of the Quality of Public Accountants in Makassar", Journal of Education and Vocational Research, Vol.7(1):48-53

Schipper, k., (2003)." Principle-Based Accounting Standards", Accounting Horizons, Vol. 17, No. 1:61-72

Schminke, M., Ambrose, M. L and Noel, T. W., (1997). "The Effect of Ethical Frameworks on the Perception of Organizational Justice", Academy of Management Journal, Vol. 40, No. 5

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-03-29]

[DOR: 20.1001.1.24767166.1396.2.3.6.5]

[DOI: 10.29252/aapc.2.3.111]

Schroeder, D., (2002)."Ethics from the Top: Top Management and Ethical Business', Business Ethics", A European Review, Vol. 11(3):260–267

Schwartz, M.S., Thomas W. Dunfee and Michael J. Kline., (2005). "Tone at the Top: An Ethics Code for Directors?", Journal of Business Ethics, Vol. 58 (1-3):79 -100

Shafer, W. E and Wang, Z., (2010). "Effects of ethical context on conflict and commitment among Chinese accountants", Managerial Auditing Journal, Vol.25 (4):377-400

Solomon, R. C., (1992). "Ethics and Excellence: Cooperation and Integrity in Business", New York, NY: Oxford University Press.

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, Vol. 4(1): 1-24

Suryanto, T., (2016). "Islamic Work Ethics and Audit Opinions: Audit Professionalism and Dysfunctional Behavior as Intervening Variables", Journal of Islamic Economics, Vol.8(1):49-64

Svanberg, J and Ohman, P., (2013). Auditors' time pressure:does ethical culture support audit quality",Managerial Auditing Journal, Vol.28 (7), pp: 572-591

Svanström, T., (2016). Time Pressure, Training Activities and Dysfunctional Auditor Behaviour: Evidence from Small Audit" Firms International Journal of Auditing, Vol.20: 42– 51

Sweeney, B and Pierce, B., (2006). Good Hours, Bad Hours and Auditors' Defense Mechanisms in Audit Firm, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol.19 (6): 858-892

Tervo, W., Smith, L.M., Pitman, M., (2014). "Dysfunctional Auditor Behavior: The Effects of Tone at the Top and Supervisors' Relationships, in Cynthia Jeffrey (ed.)", Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting, Vol.17:47 – 77

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-03-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1396.2.3.6.5]
[DOI: 10.29252/aapc.2.3.111]

Trevino, L. K., Butterfield, K. D and McCabe, D. L., (1998). "The ethical context in organizations: influences on employee attitudes and behaviors", Business Ethics Quarterly, Vol.8 (3):447-476

Verschoor, C. C., (2004). "Is Ethics Awareness Enough?", Strategic Finance, Vol. 85(12)

Votaw, D., (1974). "Individualism Lives! Nozick is its Prophet", Business and Society Review, Vol. 15:101-104

Williams, P.F., (2004). "You Reap What You Sow: The Ethical Discourse of Professional Accounting", Critical Perspectives on Accounting, Vol. 15: 995-1001

Williamson, A. E., (1975). "Markets and Hierarchies, Analysis and Antitrust Implications: A Study in the Economics of Internal Organization", New York, NY: Free Press.

Windsor, C and Ashkansay, N. M., (1996). "Auditor Independence Decision Making: The Role of Organizational Culture Perceptions", Behavioral Research in Accounting, Vol.8: 80-97

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-03-29]

[DOR: 20.1001.1.24767166.1396.2.3.6.5]

[DOI: 10.29252/aapc.2.3.111]