


Investigating the Impact of Time Budget Pressure on the Relationship between Dimensions of Philosophical mindset And Auditor Professional Judgment: A Structural Equation Approach

Zahra Fathee * 

PhD Student in Accounting, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran

Mehdi Bahar Moghaddam 

Associate Professor of Accounting, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran

Omid Pourheidari 

Professor of Accounting, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran

Abstract

Auditors use professional judgment throughout the audit process. If the auditor's philosophical thinking has the comprehensiveness, reflection, and flexibility, it will lead to more professional judgment. Also, due to the increasing attention paid by audit firms to timing budgets as a measure of efficiency, their difficulties in measuring audit quality have exacerbated the potential conflict between control costs and access to high quality audits. The purpose of this study is to investigate the effect of auditor's philosophical mentality on the auditor's professional judgment as well as the effect of time budget pressure on auditor's professional judgment and the effect of time budget pressure on the relationship between auditor's philosophical mentality and auditor's professional judgment. The research method was descriptive-survey and data were collected from a questionnaire distributed among auditors of auditing organization and auditing institutes member of CAA including all audit partners, managers and supervisors. The results showed that there is a positive and significant relationship between the three dimensions of philosophical mentality and professional judgment in the auditing firms of the member of the Iranian Society of Certified Public Accountants. Due to increased budgetary pressure, non-professional behavior is also more likely to occur. Thus, the mentality of completing the work due to budgetary pressures precludes auditors from applying the optimal philosophical mindset, and this may cause the auditor to judge superficially.


Keywords: Philosophical Mindset, Time Budget Pressure, Comprehensiveness, Reflection, Flexibility and Professional Judgment of Auditors


* Corresponding Author: fathee8654@gmail.com


How to Cite: Fathee, Z., Bahar Moghaddam, M., Pourheidari, O. (2021) Investigating the Impact of Time Budget Pressure on the Relationship between Dimensions of Philosophical mindset And Auditor Professional Judgment: A Structural Equation Approach, Empirical Studies in Financial Accounting Quarterly, 69(18), 1-28



بررسی تأثیر فشار بودجه زمانی بر رابطه ابعاد ذهنیت فلسفی و قضاوت حرفه ای حسابرس: رویکرد ساختاری

زهرا فتحی  * | دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران

مهدی بهارمقدم  | دانشیار حسابداری، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران

امید پورحیدری  | استاد حسابداری، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران

چکیده

حسابرسان در تمام مراحل حسابداری از قضاوت حرفه‌ای استفاده می‌کنند. در صورتی که تفکر فلسفی حسابرس از جامعیت، تعمق و انعطاف‌پذیری لازم برخوردار باشد، قضاوت حرفه‌ای صحیح‌تری را به دنبال می‌آورد. همچنین، به واسطه توجه و اهمیت زیادی که مؤسسات حسابداری برای دستیابی به بودجه‌های زمانی، به‌عنوان معیاری برای کارایی، قائل هستند، دشواری‌های آنان برای اندازه‌گیری کیفیت حسابداری، تضاد بالقوه بین هزینه‌های کنترل و دستیابی به حسابداری‌هایی با کیفیت بالا را تشدید نموده است. هدف این تحقیق بررسی تأثیر ذهنیت فلسفی حسابرس بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس و نیز تأثیر فشار بودجه زمانی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس و تأثیر فشار بودجه زمانی بر رابطه ذهنیت فلسفی حسابرس و قضاوت حرفه‌ای حسابرس است. روش پژوهش، توصیفی-پیمایشی می‌باشد و جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه‌ای که در بین حسابرسان سازمان حسابداری و مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی شامل کلیه شرکا، مدیران و سرپرستان حسابداری توزیع شد، صورت گرفت. نتایج تحقیق نشان داد که در مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، بین سه بعد ذهنیت فلسفی و قضاوت حرفه‌ای رابطه مثبت و معناداری وجود دارد؛ و فشار بودجه زمانی بر رابطه ابعاد ذهنیت فلسفی و قضاوت حرفه‌ای حسابرس تأثیر منفی و معناداری دارد. متناسب با افزایش فشار بودجه زمانی احتمال بروز رفتارهای غیرحرفه‌ای نیز بیشتر می‌گردد. بدین صورت که ذهنیت اتمام کار در زمان مقرر به دلیل فشار بودجه زمانی حسابرسان را از بکار بردن ذهنیت فلسفی بهینه دور می‌سازد؛ و این می‌تواند موجب شود حسابرس به صورت سطحی قضاوت نماید.

کلیدواژه‌ها: ذهنیت فلسفی، فشار بودجه زمانی، جامعیت، تعمق، انعطاف‌پذیری و قضاوت حرفه‌ای حسابرس

مقدمه

حسابرسی بیش از هر چیز یک فرایند قضاوت است و حسابرسان در زمینه های گوناگون ملزم به قضاوت هستند. به اعتقاد متخصصان، پاسخ تعداد زیادی از موضوعات و ابهامات که زاییده ماهیت حسابرسی است تنها با اتکا به قضاوت حرفه ای مقدور است (اعتمادی و همکاران، ۱۳۸۷). تفاوت های روان شناختی فردی می تواند به عنوان یک متغیر اثرگذار بر قضاوت حرفه ای شناسایی شود (بالکر^۱، ۲۰۱۵) رویکرد استاندارد برای اعمال قضاوت حرفه ای وجود ندارد، اما اعمال قضاوت حرفه ای درست در انجام وظیفه یک حسابرس، عامل برجسته ای است و افزایش مهارت در قضاوت برای حسابرسان اساسی است (سپهری و پاک مرام، ۱۳۹۴)؛

قضاوت از رفتارهای انسان است که در حوزه روانشناسی مورد بحث و مطالعه قرار می گیرد. شخصیت فردی و اجتماعی حسابرس عامل مهمی در تعیین رفتار او است و موجب می شود که وی ارزش های خاص خود را داشته باشد، شخصیت بر قضاوت حرفه ای حسابرس در حسابرسی اثر گذار است (خوش طینت، ۱۳۸۷). بنابراین حسابرسان جهت داشتن قضاوت باکیفیت بالاتر نیازمند به تفکر منطقی هستند و این تفکر منطقی مدیون ذهن فلسفی می باشد. ذهنیت فلسفی به مفهوم داشتن تفکری جامع، عمیق و انعطاف پذیر است. به عبارت دیگر، ذهنیت فلسفی ابزاری است برای کمک به حسابرس در تفکر و از حسابرسی که در تفکر خود جامع، عمیق و قابل انعطاف است انتظار می رود که در اعمال خود تأثیری متفاوت نسبت به حسابرس دیگری داشته باشد که تفکرش فاقد چنین کیفیاتی است. ذهنیت فلسفی، حسابرس را قادر خواهد کرد تا در تصمیم گیری ها و قضاوت های حرفه ای مربوطه کمترین خطا را مرتکب و ظرافت ها و پیچ و خم های حرفه حسابرسی را بهتر درک کند (عباسیان فریدونی و همکاران، ۱۳۹۴). ذهنیت فلسفی توانایی ها و ویژگی های ذهن است که به تفکر صحیح فرد کمک می کند و او را به قضاوت های صحیح عادت می دهد (اسمیت، ۱۳۹۱).

میزان ذهنیت فلسفی افراد از عوامل تأثیرگذار بر بهبود کیفیت قضاوت آنهاست زیرا این عامل فرد را قادر می‌سازد: اولاً در برخورد با مسائل و مشکلات از خودمحوری، یک‌جانبه‌گری و جمود فکری مصون بماند و وی را قادر به شناخت صحیح و اصولی نماید. ثانیاً به افراد این توانایی را می‌دهد که با ارائه راهکارهای تازه و جدید بتوانند بر مسائل سنت‌گرای غلط و تدرروی جدید فائق آیند و جهت را در مسیر صحیح خود هدایت نمایند (شرفی، ۱۳۹۱). حسابرسان با داشتن ویژگی‌های ذهنیت فلسفی، دید وسیعی نسبت به قضایا دارند، به امور و روابط فردی حساس هستند، از جمود فکری رها می‌شوند و در قضاوت‌ها سعه‌صدر نشان می‌دهند که این شکیبایی در قضاوت‌ها باعث افزایش کیفیت حسابرسی می‌گردد (عباسیان فریدونی و همکاران، ۱۳۹۴).

از طرفی تهیه و تنظیم بودجه زمانی عملیات حسابرسی یک امر رایج در مؤسسات حسابرسی است. در محیط حسابرسی، فشار زمانی تقریباً همیشه وجود دارد؛ حسابرسان باید ضمن حفظ کیفیت حسابرسی تلاش نمایند تا در مهلت زمانی مقرر شده توسط صاحب‌کار و دولت و در محدوده بودجه اختصاص داده شده آن را به اتمام برسانند (پچیوا^۱، ۲۰۰۸). قضاوت مغرضانه حسابرسان می‌تواند تحت تأثیر محدودیت زمانی باشد. بدین معنا که حسابرسان قضاوت‌های خود را بر اساس ترجیحات صاحب‌کار و نه بر اساس احساس مسئولیت در قبال بالا بردن بهره‌وری سازمان انجام دهند. به عبارت دیگر وقتی که فشار محدودیت زمانی بالا باشد حسابرسان تمایل به بیش‌ازحد نشان دادن کیفیت رفتار صاحب‌کارانشان دارند که این موضوع منجر به کاهش کیفیت قضاوت آنها می‌شود؛ چراکه فکر نمی‌کنند این کار باعث بالا رفتن ریسک قضاوت آنها خواهد شد. با توجه به اینکه به نظر می‌رسد فشار بودجه زمانی برای حسابرسان به یک پدیده عمومی در کار حسابرسی تبدیل گردیده، قضاوت حرفه‌ای اهمیت به خصوصی پیدا می‌کند. ممکن است حسابرس بر اساس قضاوت و نظر خود بعضی از مراحل را به دلیل فشار زمانی کم‌اهمیت

تلقی نموده و انجام ندهد ولی در کاربرگ‌های خود خلاف آن را نشان دهد (ملون و رابرتس^۱، ۱۹۹۶).

زمانی که حسابرسان تحت افزایش مهلت تحمیلی فشار زمانی هستند کیفیت حسابرسی کاهش پیدا می‌کند. این تأثیر منفی حتی در میان حسابرسانی که منابع بیشتر را در اختیار خود دارند باقی می‌ماند. حسابرسان رویه‌ها را در نزدیکی مهلت موردنیاز (توسعه‌یافته) تشکیل پرونده تکمیل می‌کنند که این امر ممکن است کیفیت حسابرسی را برای پاسخگویی به گزارش موردنیاز به خطر بیندازد (گلوور، هانسن و سیدل^۲، ۲۰۱۵)؛ و باوجود اینکه حسابرسان خود را معتقد و مقید به اخلاق حرفه‌ای می‌دانند اما در برابر فشار بودجه زمانی اقدام به اعمال رفتارهای غیرحرفه‌ای می‌نمایند و متناسب با افزایش فشار بودجه زمانی، احتمال بروز رفتارهای غیرحرفه‌ای نیز بیشتر می‌گردد. سوینی و پیرز^۳ (۲۰۰۴) نشان دادند فشار بودجه زمانی به‌عنوان عامل اصلی تهدیدکننده کیفیت حسابرسی تلقی می‌شود همچنین در تحقیق مشابه دیگری ملون و رابرت (۱۹۹۶) نشان دادند، حسابرس اقدام به بسط عوامل کاهنده کیفیت حسابرسی نموده و فشار زمانی را به‌عنوان متغیر اصلی تحریک‌کننده چنین رفتاری معرفی نمودند.

حسابرس به دلیل قرار گرفتن تحت فشار بودجه زمانی، امور را مسلم و قطعی فرض می‌نماید و از سؤال نمودن در مورد مسائل صرف‌نظر می‌نماید. همچنین فشار بودجه زمانی باعث می‌شود حسابرس به جنبه‌های ظاهری و آشکار مسائل مالی به وجود آمده، اکتفا نموده و ذهن خود را متوجه عمق مسائل نمی‌نماید. از آنچه می‌بیند چیزهای نامحسوس را استخراج نمی‌نماید و به معانی تلویحی و ربط امور حساس بی‌تفاوت می‌باشد چراکه فقط مدنظرش تمام نمودن کار در زمان بودجه شده می‌باشد. مسائل مالی را فقط از یک جنبه و جهت موردبررسی قرار می‌دهد و امور متضاد و متناقض برای او یکسان است. از ارتباط موارد خاص در یک زمینه وسیع باهم صرف‌نظر می‌کند. درواقع فشار بودجه زمانی موجب می‌شود حسابرس، ذهنیت فلسفی (دیدن امور به‌طور جامع، عمیق و انعطاف‌پذیر) را کنار

1 Malone & Roberts

2 Glover, Hansen & Seidel

3 Sweeney & Pierce

گذاشته و به صورت سطحی قضاوت نموده که این باعث تنزل کیفیت قضاوت حرفه‌ای حسابرس می‌شود. براین اساس در این پژوهش به بررسی تأثیر فشار بودجه زمانی بر رابطه ذهنیت فلسفی و قضاوت حرفه‌ای حسابرس پرداخته می‌شود.

مبانی نظری و مروری بر مطالعات گذشته

قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی به معنای کاربرد دانش و تجربه در چارچوب استانداردهای حسابداری، حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای برای تصمیم‌گیری درباره انتخاب یک گزینه از میان گزینه‌های مختلف است. با وجود ابزار و روش‌های مختلف مورد استفاده در فرایند حسابرسی، حسابرسی بیش از هر چیز یک فرایند قضاوتی است و حسابرسان در زمینه‌های گوناگون باید قضاوت کنند (کده و سالاری، ۱۳۹۰). از جمله بودجه زمانی ابزار مدیریتی فراگیر و مهم در بسیاری از برنامه‌ریزی‌های حسابرسی معاصر بوده است چراکه آن‌ها ارائه‌دهنده مبنایی برای برآورد و کنترل هزینه است، ترویج‌دهنده مبحث اتمام به موقع کار می‌باشد، ارزیابی عملکرد است و ارائه‌دهنده شواهد و مدارک انطباق با استاندارد حسابرسی و برنامه‌ریزی و نظارت حسابرسی مناسب برای اولین بار می‌باشد (بیلی، ۱۹۹۷).

استفاده از بودجه زمانی دارای مزایای متعددی است که برخی از این مزایا شامل زمان‌بندی کار حسابرسی و حسابرسان، کنترل کیفیت عملیات حسابرسی، ایجاد انگیزه به حسابرسان جهت بهبود کارایی، برنامه‌ریزی مطلوب برای انجام پروژه‌های آتی و ارزیابی حرفه‌ای سالیانه حسابرسان می‌باشد (آزاد، ۱۹۹۴). فشار بودجه زمانی می‌تواند دارای اثرات مثبت یا منفی باشد. این فشار ممکن است حسابرسان را به سخت‌تر کار کردن وادار و در نتیجه برای افزایش کارایی تلاش نمایند؛ اما اگر فشار بودجه زمانی در حد غیرمتعارف باشد، آثار منفی آن بروز می‌نماید. ممکن است این فشار موجب احساس استرس در حسابرسان گردیده و دست به عکس‌العمل‌های متفاوتی بزنند. این عکس‌العمل‌ها می‌تواند به اشکال گوناگونی ظاهر شود. آن‌ها ممکن است به زمان انجام عملیات در سال قبل توجه نموده و سعی نمایند زمان انجام عملیات سال جاری را در همان حد نگه‌دارند. این عمل از طریق انجام کار در زمان مشخصی صورت می‌پذیرد. ممکن است این استرس آنان را به

اعمالی و ادار نماید تا در جهت رعایت بودجه زمانی، کیفیت حسابرسی را کاهش دهند همچنین احتمال می‌رود با یک رویکرد مثبت آنان افزایش بودجه زمانی را درخواست نمایند این استرس زمانی شدیدتر می‌شود که رعایت بودجه زمانی عامل مهمی در ارزیابی عملکرد تلقی شود (مهرانی، ۱۳۸۲). متناسب با افزایش فشار بودجه زمانی احتمال بروز رفتارهای غیرحرفه‌ای نیز بیشتر می‌گردد. بدین‌صورت که ذهنیت اتمام کار در زمان مقرر به دلیل فشار بودجه زمانی حسابرسان را از بکار بردن ذهنیت فلسفی بهینه دور می‌سازد. با توجه به اینکه اسمیت برای ذهن فلسفی سه بعد و برای هر بعد چهار نشانه یا خصوصیت به شرح ذیل قائل شده است. لذا سه فرضیه به شرح ذیل مطرح شده است در ادامه هر یک از این ویژگی‌ها به‌صورت مختصر توضیح داده می‌شود و فرضیه مربوطه بیان می‌گردد:

الف) جامعیت: نشانه‌های آن این است که فرد: (۱) موارد خاص را در یک زمینه وسیع باهم مرتبط می‌سازد. به‌عبارت‌دیگر سعی می‌کند تصویر بزرگ را ببیند. (۲) در برخورد با مسائل رابطه آن‌ها را باهدف‌های اساسی یا ایده آل‌ها و آرمان‌هایی که تحقق آن‌ها در آینده امکان دارد در نظر می‌گیرد. (۳) برای نظریات قابل‌تعمیم تلاش می‌نماید اما چنین نظریاتی را از مطالعه همه جزئیات و جمع‌آوری خصوصیات مشترک آن‌ها استخراج نمی‌کند. بلکه از طریق بررسی و تحلیل چند مورد، قاعده کلی درست می‌کند که به‌طور وسیع همه جنبه‌های این امور را تبیین نماید. (۴) در مقابل عقاید و افکار مختلف سعه‌صدر نشان می‌دهد (اسمیت، ۱۳۹۱). درواقع فشار بودجه زمانی موجب می‌شود حسابرس از ارتباط موارد خاص در یک زمینه وسیع باهم صرف‌نظر کند. انتظار می‌رود به دلیل متمایل شدن ذهنیت حسابرس برای اتمام کار در زمان مقرر موجب شود حسابرس، به‌طور جامع و وسیع مسائل را نبیند و به‌صورت سطحی قضاوت نموده که این باعث تنزل کیفیت قضاوت حرفه‌ای حسابرس می‌شود؛ بدین ترتیب فرضیه اول به‌صورت زیر مطرح می‌شود:

فرضیه اول: فشار بودجه زمانی بر رابطه بین بعد جامعیت و قضاوت حرفه‌ای حسابرس مؤثر است.

ب) تعمق: نشانه‌های این بعد شامل این است که فرد: (۱) اموری که برای دیگران مسلم فرض می‌شود را مورد سؤال قرار می‌دهد. (۲) از راه ژرف‌اندیشی جنبه اساسی مسائل را

تشخیص می‌دهد و در برخورد با هر نظریه، اصول و مبانی آن‌ها را مشخص می‌نماید. (۳) از آنچه می‌بیند چیزهای نامحسوس را استخراج می‌نماید و به معانی تلویحی و ربط امور حساس می‌باشد. (۴) در اجرای تعمق، از روش فرضیه‌ای قیاسی به جای روش استقرائی استفاده می‌نماید. بدین گونه که فرد ضمن برخورد با یک یا چند مورد به تدوین فرضیه می‌پردازد و در شرایط خاصی فرضیه را به عنوان امر کلی به موارد گوناگون تعمیم می‌دهد (اسمیت، ۱۳۹۱). تحت فشار بودجه زمانی، ذهنیت حسابرس به سمت مسلم و قطعی بودن امور سوق می‌یابد که باعث صرف نظر نمودن حسابرس از سؤال نمودن در مورد مسائل می‌شود همچنین فشار بودجه زمانی باعث می‌شود حسابرس به جنبه‌های ظاهری و آشکار مسائل مالی به وجود آمده، اکتفا نموده و ذهن خود را متوجه عمق مسائل نمی‌نماید؛ بنابراین فرضیه دوم به صورت زیر در نظر گرفته می‌شود:

فرضیه دوم: فشار بودجه زمانی بر رابطه بین بعد تعمق و قضاوت حرفه‌ای حسابرس مؤثر است.

ج) قابلیت انعطاف‌پذیری: نشانه‌های این جنبه از ذهن فلسفی اینکه فرد: (۱) دچار جمود روان‌شناختی نمی‌گردد. (۲) عقاید و افکار را بدون اینکه تحت تأثیر منابع آن‌ها قرار بگیرد ارزیابی می‌کند. (۳) مسائل را از جهات متعدد مورد بررسی قرار می‌دهد و میان امور متضاد و متناقض فرق می‌گذارد. (۴) در قضاوت‌ها جنبه احتیاط را رعایت می‌کند و از قطعی و یقینی کردن عقاید پرهیز می‌نماید. به طور کلی فرد دارای ذهنیت فلسفی، تمامی اعمال و رفتارهای خود را با شاخص‌های فوق محک می‌زند (اسمیت، ۱۳۹۱). فشار بودجه زمانی باعث می‌شود که حسابرس مسائل مالی را از فقط از یک جهت مورد بررسی قرار دهد و امور متضاد و متناقض برای او یکسان شود. در واقع فشار بودجه زمانی موجب می‌شود حسابرس، ذهنیت فلسفی انعطاف‌پذیر را کنار گذاشته و به صورت سطحی قضاوت نماید؛ بنابراین فرضیه سوم به صورت زیر در نظر گرفته می‌شود:

فرضیه سوم: فشار بودجه زمانی بر رابطه بین بعد انعطاف‌پذیری و قضاوت حرفه‌ای حسابرس مؤثر است.

پیشینه پژوهش

مک دنیل^۱ (۱۹۹۰) در تحقیقی به بررسی و تعیین این موضوع پرداخت که ترکیب دو عامل فشار بودجه زمانی و برنامه ساختاریافته چگونه و چطور بر عملکرد حسابرسی تأثیر داشته است و به این نتیجه دست یافته که فشار بودجه زمانی و برنامه حسابرسی بر قضاوت حسابرسی اثرگذار بوده و افزایش فشار بودجه زمانی باعث کاهش اثربخشی حسابرسی می‌شود. گاندري و همکاران^۲ (۲۰۰۷) در پژوهشی به بررسی رابطه بین فشار بودجه زمانی، نوع شخصیت حسابرسان و ترویج دو نوع اعمال کاهنده کیفیت حسابرسی (انجام قبل از موقع یک گام حسابرسی و پذیرش توضیحات ضعیف صاحب‌کار حسابرسی) پرداختند. یافته‌های حاصل از پژوهش بیانگر این است که رابطه معنی‌داری بین فشار بودجه زمانی و اتمام قبل از موقع یک گام حسابرسی وجود دارد. همچنین رابطه معنی‌داری بین نوع شخصیت حسابرسان و وقوع دو نوع اعمال کاهنده کیفیت حسابرسی وجود دارد. این نتایج بیانگر این است که محیط حسابرسی پیچیده بوده و فشار بودجه زمانی تنها یکی از عوامل وقوع اعمال کاهنده کیفیت حسابرسی است.

آنیگراه و همکاران^۳ (۲۰۱۰) به بررسی رابطه بین ویژگی‌های شخصی حسابرس و کیفیت کار حسابرس در کشور اندونزی پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که بین دانش، تجربه و توانایی حسابرسان داخلی با کیفیت کار حسابرسی رابطه وجود دارد. پی^۴ (۲۰۱۶) در پژوهشی با بررسی رابطه بین ذهنیت فلسفی مدیران با بهبود عملکرد کارکنان آن‌ها در سازمان‌های دولتی " به این نتیجه رسیدند که ذهنیت فلسفی مدیران با بهبود عملکرد کارکنان رابطه مثبت دارد و کارکنانی که خلاقیت مدیران آن‌ها در سطح بالا و رشته تحصیلی آن‌ها مرتبط با نوع کار بوده است، عملکرد بهتری نسبت به کارکنانی با رشته تحصیلی غیر مرتبط دارند.

1 McDaniel

2 Gundry & Liyanarachchi

3. Anugerah, Sari & Primadona

4 Pierra

امیر تاش و همکاران^۱ (۲۰۱۷) به بررسی رابطه بین ذهنیت فلسفی و عملکرد آکادمیک آموزش فیزیک اعضای هیأت علمی پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین ذهنیت فلسفی و عملکرد آموزشی رابطه مستقیمی وجود دارد. مهرانی (۱۳۷۹) در پژوهشی به بررسی تأثیر بودجه زمانی بر رفتار حسابرس پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که بروز رفتارهای غیرعادی حسابرسان در ایران وجود دارد و مهم‌ترین دلایل این امر، فشار بودجه زمانی، فشار مدیر پروژه، عدم نظارت کافی و اهمیت ندادن به برخی از مراحل حسابرسی است. هم‌چنین، بیش‌ترین رفتار غیرحرفه‌ای مربوط به انجام نشدن برخی از مراحل حسابرسی و پیگیری نکردن برخی از موارد است.

مهرانی و نعیمی (۱۳۸۲) پژوهشی با عنوان "تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل تحت نظریه عدالت نسبی" انجام دادند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که هرچند حسابرسان خود را معتقد و مقید به رعایت اخلاق حرفه‌ای می‌دانند، اما در برابر فشار بودجه زمانی اقدام به اعمال رفتارهای غیرحرفه‌ای می‌کنند. هم‌چنین، نتایج پژوهش نشان داد که متناسب با افزایش فشار بودجه زمانی، احتمال بروز رفتارهای غیرحرفه‌ای نیز بیشتر می‌شود. ملانظری و اسماعیلی کیا (۱۳۹۳) به شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت پرداختند که در نهایت قضاوت حسابرسان را تحت تأثیر قرار می‌دهد. در دیدگاه شانتیو تصمیم‌گیرندگان خبره حائز چهارده ویژگی روان‌شناختی هستند. نتایج نشان داد هر چهارده ویژگی در چهار مرحله حسابرسی اهمیت دارند اما درجه اهمیت هر یک در مراحل گوناگون متفاوت است. به‌گونه‌ای که مهم‌ترین ویژگی‌ها در مرحله اول مسئولیت‌پذیری و به‌گزینی، در مرحله دوم تمایز میان اطلاعات مرتبط و غیر مرتبط و سازگاری بود. ویژگی ادراکی/توجه در مرحله سوم حسابرسی حائز بیشترین اهمیت شد و در مرحله آخر حسابرسی، ویژگی خودکاری بیشترین درجه اهمیت را به خود اختصاص داد.

عباسیان فریدونی و همکاران (۱۳۹۴) به بررسی ابعاد ذهنیت فلسفی حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که ذهنیت فلسفی و ابعادش در بین

1 Amirtash, Abkar & Mozaffari

حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی وجود دارد. همچنین، نتایج پژوهش نشان داد که متغیرهای جایگاه سازمانی، عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران و تجربه بر ذهنیت فلسفی حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی تأثیر دارد اما متغیر جنسیت بر ذهنیت فلسفی حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی تأثیر ندارد.

کرمی و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی ارتباط بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابرسی در دیوان محاسبات کشور پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابرسی در دیوان محاسبات کشور رابطه منفی و معناداری وجود دارد. همچنین، نتایج نشان داد که بین برنامه‌ریزی عملیات حسابرسی و اثربخشی حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. بهارمقدم و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی رابطه بین ابعاد ذهنیت فلسفی و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها حاکی از آن است که در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، بین سه بعد ذهنیت فلسفی و قضاوت حرفه‌ای رابطه مثبتی و معنادار وجود دارد؛ اما بیشترین تأثیر مربوط به بعد تعمق می‌باشد.

روش

پژوهش حاضر از نوع تحقیقات رفتاری است. تحقیقات رفتاری در حسابرسی شامل بررسی نظریه‌ها و روش‌های علوم رفتاری است که به بررسی رابطه بین اطلاعات حسابداری و رفتار حسابرسان می‌پردازد. از دیدگاه هدف کاربردی و از نظر ماهیت و روش توصیفی-پیمایشی از نوع همبستگی و همچنین از لحاظ روش نیز میدانی و از لحاظ جمع‌آوری چارچوب نظری و پیشینه‌ی تحقیق از نوع قیاسی و کتابخانه‌ای محسوب می‌شود. جمع‌آوری داده‌ها از طریق پرسشنامه انجام شده است. بعد از جمع‌آوری داده‌های آماری (از جواب‌های پرسشنامه)، برای جمع‌بندی و محاسبات از نرم‌افزار Excel و فرضیه‌های پژوهش از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزار Smart PLS تجزیه و تحلیل شد.

جامعه آماری در این تحقیق، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران است. پرسشنامه بین حسابرسانی با گروه‌های شغلی که شامل شریک، مدیر و سرپرست بودند توزیع گردید که دارای دانش تجربه و تخصص بیشتری بودند. با توجه به اینکه آمار رسمی از تعداد شرکا، مدیران و سرپرستان شاغل در موسسه‌های حسابرسی و سازمان حسابرسی ایران در دست نیست تعداد اعضای جامعه آماری نامشخص فرض می‌شود؛ بنابراین با توجه به نامشخص بودن حجم جامعه و نیز در دسترس نبودن واریانس جامعه حجم نمونه با استفاده از فرمول زیر محاسبه می‌شود:

$$N = \left(\frac{Z \frac{\alpha}{2} * \sigma}{\varepsilon} \right)^2$$

$$\sigma = \left(\frac{Max(x_i) - Min(x_i)}{6} \right)$$

از آنجایی که پرسشنامه با طیف لیکرت پنج درجه‌ای استفاده شده است. بزرگ‌ترین مقدار پنج و کوچک‌ترین مقدار یک خواهد بود؛ بنابراین انحراف معیار ۰/۶۶ می‌گردد. این مقدار بیشینه انحراف معیار است با سطح اطمینان ۹۰ درصد و دقت برآورد ۱ درصد حجم نمونه برابر است با ۱۱۸ نفر. با در نظر گرفتن پرسشنامه‌هایی که امکان برگشت آن‌ها وجود نداشت ۲۵۸ پرسشنامه بین اعضای جامعه توزیع شد؛ که نهایتاً ۱۱۹ نفر به پرسشنامه‌ها پاسخ دادند. هم‌چنین، در این پژوهش در بخش نظری با رجوع به کتب، مجله‌ها و پایگاه‌های اینترنتی اطلاعات مورد نیاز جمع‌آوری شد و با توجه به قاعده حد مرکزی و نرمال بودن متغیرهایی که پرسشنامه آن‌ها را اندازه‌گیری می‌نماید، این تعداد پرسشنامه کافی به نظر می‌رسد.

پرسشنامه طراحی شده برای سنجش فرضیه‌های تحقیق در دو بخش شامل ۵ سؤال عمومی و شخصیتی و ۴۲ سؤال تخصصی در ۳ ویژگی مرتبط با فلسفه ذهنی که شامل جامعیت، تعمق و انعطاف‌پذیری به‌عنوان متغیرهای مستقل تحقیق، بر اساس پرسشنامه اسمیت (۱۳۹۱)

و ۴ سؤال تخصصی مرتبط با قضاوت حرفه‌ای حسابرس به‌عنوان متغیر وابسته مورد استفاده قرار گرفته است و ۵ سؤال مربوط به فشار بودجه زمانی. همچنین شیوه تصمیم‌گیری، در خصوص امتیازدهی بر اساس طیف لیکرت می‌باشد. تمامی سؤالات این پرسشنامه، به‌صورت پنج گزینه‌ای کاملاً مخالف تا کاملاً موافق پاسخ داده می‌شوند و هر سؤال امتیازی بین ۱ تا ۵ را به خود اختصاص می‌دهد. مجموع امتیازات سؤالات هر مقیاس، بیانگر عدد مربوط به آن مقیاس است.

یافته‌ها

جدول شماره (۱) اطلاعات جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان را نشان می‌دهد. همان‌طور که مشاهده می‌گردد اکثر پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه مردان هستند (۹۶ نفر)، همچنین بیش از نیمی از پاسخ‌دهندگان (۸۵ نفر) از لحاظ جایگاه حرفه‌ای دارای سمت شغلی سرپرست می‌باشند. بیشتر پاسخ‌دهندگان دارای تحصیلات فوق‌لیسانس (۶۵ نفر)، سمت حسابرس ارشد (۳۵ درصد) و ۶۵ نفر از پاسخ‌دهندگان دارای سابقه بین ۱۰ تا ۱۵ سال می‌باشند.

جدول (۱): اطلاعات جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان

اطلاعات جمعیت شناختی	فراوانی	درصد فراوانی
مشارکت‌کنندگان	۱۱۹	٪۱۰۰
شرکا	۶	٪۰/۰۴
مدیران	۲۸	٪۲۳/۵۳
سرپرستان	۸۵	٪۷۱/۴۳
جنسیت	زن	٪۲۷/۷۳
	مرد	٪۸۰/۶۷
مدرک تحصیلی	دکتری	٪۳/۳۶
	کارشناسی ارشد	٪۵۴/۶۲
	کارشناسی	٪۴۲/۰۲
سابقه تجربه	۵ تا ۱۰ سال	٪۸/۴

۶۵	۱۰ تا ۱۵ سال	۰/۵۴/۶۲
۷	۱۵ تا ۲۰ سال	۰/۵/۸۸
۳۷	بیشتر از ۲۰ سال	۳۱/۱

پایایی و روایی

مطابق با الگوریتم تحلیل PLS، برای بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری سه معیار پایایی، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده می‌شود. آلفای کرونباخ معیاری برای سنجش پایایی و سنجش‌های مناسب برای ارزیابی پایداری درونی^۱ (سازگاری درونی) محسوب می‌گردد. پایداری درونی نشانگر میزان همبستگی بین یک سازه و شاخص‌های مربوط به آن است. مقدار بالای واریانس تبیین شده بین سازه و شاخص‌های مربوط به آن است. مقدار بالای واریانس تبیین شده بین سازه و شاخص‌های در مقابل خطای اندازه‌گیری مربوط به هر شاخص، پایداری درونی بالا را نتیجه می‌دهد. مقدار آلفای کرونباخ بالاتر از ۰/۷ نشانگر پایایی قابل قبول است (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳).

همچنین، روش PLS نیز معیار مدرن‌تری نسبت به مقدار آلفای کرونباخ به نام پایایی ترکیبی به کار می‌برد. این معیار توسط ورتس و همکاران^۲ (۱۹۷۴) معرفی شد و برتری آن نسبت به آلفای کرونباخ در این است که پایایی سازه‌ها نه به صورت مطلق بلکه با توجه به همبستگی سازه‌هایشان با یکدیگر محاسبه می‌گردد. در نتیجه برای سنجش بهتر پایایی در روش PLS، هر دوی این معیارها به کار برده می‌شوند. مقدار پایایی ترکیبی یک سازه از یک نسبت حاصل می‌شود که در صورت این کسر، واریانس بین یک سازه با شاخص-هایش و در مخرج کسر، واریانس سازه با شاخص‌هایش به اضافه مقدار خطای اندازه‌گیری می‌آید (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳). در صورتی که مقدار پایایی ترکیبی برای هر سازه بالای ۰/۷ شود، نشان از پایداری درونی مناسب برای مدل‌های اندازه‌گیری دارد و مقدار کمتر از ۰/۶ عدم وجود پایایی را نشان می‌دهد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳). همان‌طور که در جدول (۲) ملاحظه می‌شود، تمامی این معیارها در مورد متغیرهای مکنون مقدار مناسبی کسب کرده‌اند، پس می‌توان مناسب بودن وضعیت پایایی پژوهش حاضر را تأیید کرد. برای

1 Internal Consistency

2 Werts et al

سنجش روایی سازه‌های پرسشنامه و ابعاد آن، از تحلیل عاملی تأییدی و میانگین واریانس استخراج شده (AVE)، استفاده شده است. مقدار بارهای عاملی نشان می‌دهد که معرف‌ها تا چه حد برای سنجش سازه‌های پنهان مناسب هستند. مقدار ملاک برای مناسب بودن بارهای عاملی ۰/۵ است؛ و برای سنجش روایی همگرا از شاخص میانگین واریانس استخراج شده (AVE) استفاده شده است. AVE میزان همبستگی هر سازه با معرف‌های آن یا به عبارتی میانگین واریانس به اشتراک گذاشته شده بین هر سازه با معرف‌های آن را نشان می‌دهد.

همچنین، در مرحله اول با بررسی مدل تحقیق بار عاملی برخی از گویه‌ها از میزان ۰/۵ کمتر بود، لذا این مؤلفه‌ها از مدل حذف شدند؛ و نتایج تحلیل عاملی تأییدی بعد از حذف بارهای عاملی به شرح جدول (۲) ارائه شده است که همان‌طور ملاحظه می‌شود از آنجایی که تمامی سازه‌ها دارای بار عاملی بزرگ‌تر از ۰/۵ و تمامی متغیرها دارای AVE بزرگ‌تر از ۰/۵ می‌باشند، گویه‌های باقی‌مانده از روایی مناسبی جهت آزمون فرضیات برخوردار است.

جدول (۲) برازش مدل تحقیق و ارزیابی مدل اندازه‌گیری (با بارهای عاملی مناسب)

متغیر	گو یه‌ها	بار عاملی	پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ	روایی همگرا (AVE)
قضایوت حرفه‌ای حسابرس	AJ1	۰/۸۰۳	۰/۸۳۴	۰/۷۴۱	۰/۲۲۸
	AJ2	۰/۸۲۱			
	AJ3	۰/۷۰۳			
	AJ4	۰/۷۹۹			
فشار بودجه زمانی	TP1	۰/۷۱۶	۰/۸۹۳	۰/۸۶۰	۰/۵۴۵
	TP2	۰/۷۲۰			
	TP3	۰/۷۱۲			
	TP4	۰/۶۸۵			
	TP5	۰/۶۳۹			
	TP6	۰/۷۳۰			
	TP7	۰/۷۱۸			
بعد جامعیت	C1	۰/۷۲۷	۰/۷۵۳	۰/۷۳۳	۰/۵۰۷
	C10	۰/۵۳۰			

	C12	۰/۵۱۶			
	C13	۰/۵۹۹			
	C14	۰/۵۸۹			
	C2	۰/۶۸۷			
	C4	۰/۶۹۰			
	C5	۰/۵۴۶			
	C7	۰/۶۶۴			
	C8	۰/۵۰۴			
	C9	۰/۵۱۸			
بعد تعمق	T11	۰/۶۴۴	۰/۷۵۹	۰/۷۴۵	۰/۵۱۷
	T13	۰/۵۱۳			
	T2	۰/۶۶۲			
	T3	۰/۸۵۳			
	T5	۰/۵۰۴			
	T6	۰/۵۱۶			
	T8	۰/۵۴۹			
بعد انعطاف پذیری	F1	۰/۵۱۲	۰/۷۲۳	۰/۷۵۲	۰/۵۹۱
	F10	۰/۶۵۲			
	F11	۰/۶۳۳			
	F12	۰/۶۲۱			
	F13	۰/۵۵۹			
	F14	۰/۵۹۱			
	F15	۰/۴۹۹			
	F2	۰/۵۰۰			
	F3	۰/۵۱۵			
	F4	۰/۵۰۱			
	F5	۰/۶۱۲			
	F6	۰/۶۴۸			
	F7	۰/۵۶۷			
	F8	۰/۶۶۷			

پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری، مدل ساختاری، مطابق با الگوریتم تحلیل داده‌ها در روش PLS به بررسی و آزمون فرضیه‌های تحقیق پرداخته می‌شود. جهت بررسی صحت و سقم فرضیه‌های تحقیق حاضر از روابط علی مبتنی بر مدل‌سازی معادله‌های ساختاری استفاده شد.

پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری، مدل ساختاری، مطابق با الگوریتم تحلیل داده‌ها در روش PLS به بررسی و آزمون فرضیه‌های تحقیق پرداخته می‌شود. جهت بررسی صحت و سقم فرضیه‌های تحقیق حاضر از روابط علی مبتنی بر مدل‌سازی معادله‌های ساختاری استفاده شد. از آنجایی که در این تحقیق برای ذهنیت فلسفی حسابرس سازگار با تحقیق اسمیت (۱۳۹۱) سه بعد مطرح شده است، لذا سه فرضیه فرعی به شرح ذیل برای بررسی فرضیه اصلی مورد آزمون قرار می‌گیرد:

جدول (۳) جدول خلاصه ضرایب و معناداری مسیر بین متغیرها

تأثیر	ضریب مسیر (β)	آماره t	p-value	نتیجه آزمون
جامعیت - < قضاوت حسابرس	۰/۱۲۹	۳/۳۵۲	۰/۰۰۱	عدم رد
جامعیت - < فشار بودجه زمانی	-۰/۵۹۰	۱۴/۲۳۴	۰/۰۰۰	عدم رد
تعمق - < قضاوت حسابرس	۰/۱۱۷	۳/۳۲۶	۰/۰۰۱	عدم رد
تعمق - < فشار بودجه زمانی	-۰/۱۰۷	۲/۰۴۸	۰/۰۴۱	عدم رد
انعطاف‌پذیری - < قضاوت حسابرس	۰/۱۵۱	۳/۸۶۷	۰/۰۰۰	عدم رد
انعطاف‌پذیری - < فشار بودجه زمانی	-۰/۳۰۵	۷/۰۷۳	۰/۰۰۰	عدم رد
فشار بودجه زمانی - < قضاوت حسابرس	-۰/۶۷۹	۱۹/۲۵۴	۰/۰۰۰	عدم رد

نتایج آزمون فرضیه اول

- فرضیه فرعی اول: فشار بودجه زمانی بر رابطه بین بعد جامعیت و قضاوت حرفه‌ای حسابرس مؤثر است.

با توجه به جدول (۳) و شکل ۱، مقدار ضریب مسیر رابطه بین بعد جامعیت ذهنیت فلسفی و قضاوت حسابرسان ۰/۱۲۹ و آماره t بزرگتر از ۱/۹۶ می‌باشد، همچنین مقدار p -value کوچکتر از ۰/۰۵ است، لذا بین دو متغیر بعد جامعیت ذهنیت فلسفی و قضاوت حسابرسان با اطمینان ۹۵ درصد رابطه مثبت و معناداری وجود دارد؛ و مقدار ضریب مسیر رابطه بین بعد جامعیت ذهنیت فلسفی و فشار بودجه زمانی ۰/۵۹۰- و آماره t بزرگتر از ۱/۹۶ می‌باشد، همچنین مقدار p -value کوچکتر از ۰/۰۵ است، لذا بین دو متغیر بعد جامعیت ذهنیت فلسفی و فشار بودجه زمانی با اطمینان ۹۵ درصد رابطه منفی و معناداری وجود دارد؛ و همچنین مقدار ضریب مسیر رابطه بین فشار بودجه زمانی و قضاوت حسابرسان ۰/۶۷۹- و آماره t بزرگتر از ۱/۹۶ می‌باشد، همچنین مقدار p -value کوچکتر از ۰/۰۵ است، لذا بین دو متغیر فشار بودجه زمانی و قضاوت حسابرسان با اطمینان ۹۵ درصد رابطه منفی و معناداری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه اول تحقیق تأیید می‌شود. بدین ترتیب انتظار می‌رود فشار بودجه زمانی بر رابطه بین بعد جامعیت ذهنیت فلسفی و قضاوت حسابرسان تأثیر منفی و معناداری داشته باشد. به عبارتی دیگر فشار بودجه زمانی منجر به کاهش شدت رابطه بین بعد جامعیت ذهنیت فلسفی و قضاوت حسابرسان می‌شود.

نتایج آزمون فرضیه دوم

- فرضیه فرعی دوم: فشار بودجه زمانی بر رابطه بین بعد تعمق و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مؤثر است.

با توجه به جدول (۳) و شکل ۱، مقدار ضریب مسیر رابطه بین بعد تعمق ذهنیت فلسفی و قضاوت حسابرسان ۰/۱۷۷ و آماره t بزرگتر از ۱/۹۶ می‌باشد، همچنین مقدار p -value کوچکتر از ۰/۰۵ است، لذا بین دو متغیر بعد تعمق ذهنیت فلسفی و قضاوت حسابرسان با اطمینان ۹۵ درصد رابطه مثبت و معناداری وجود دارد؛ و مقدار ضریب مسیر رابطه بین بعد تعمق ذهنیت فلسفی و فشار بودجه زمانی ۰/۱۰۷- و آماره

t بزرگ‌تر از ۱/۹۶ می‌باشد، همچنین مقدار p-value کوچک‌تر از ۰/۰۵ است، لذا بین دو متغیر بعد تعمق ذهنیت فلسفی و فشار بودجه زمانی با اطمینان ۹۵ درصد رابطه منفی و معناداری وجود دارد؛ و همچنین مقدار ضریب مسیر رابطه بین فشار بودجه زمانی و قضاوت حسابرس ۰/۶۷۹- و آماره t بزرگ‌تر از ۱/۹۶ می‌باشد، همچنین مقدار p-value کوچک‌تر از ۰/۰۵ است، لذا بین دو متغیر فشار بودجه زمانی و قضاوت حسابرس با اطمینان ۹۵ درصد رابطه منفی و معناداری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه دوم تحقیق تأیید می‌شود. بدین ترتیب انتظار می‌رود فشار بودجه زمانی بر رابطه بین بعد تعمق ذهنیت فلسفی و قضاوت حسابرس تأثیر منفی و معناداری داشته باشد. به عبارتی دیگر فشار بودجه زمانی منجر به کاهش شدت رابطه بین بعد تعمق ذهنیت فلسفی و قضاوت حسابرس می‌شود.

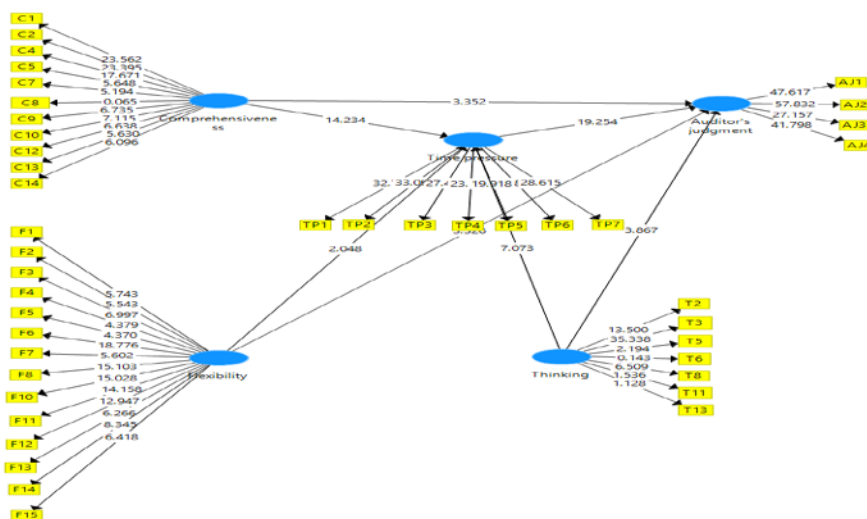
نتایج آزمون فرضیه سوم

فرضیه فرعی سوم: فشار بودجه زمانی بر رابطه بین بعد انعطاف‌پذیری و قضاوت حرفه‌ای حسابرس مؤثر است.

با توجه به جدول (۳) و شکل ۱، مقدار ضریب مسیر رابطه بین بعد انعطاف‌پذیری ذهنیت فلسفی و قضاوت حسابرس ۰/۱۵۱ و آماره t بزرگ‌تر از ۱/۹۶ می‌باشد، همچنین مقدار p-value کوچک‌تر از ۰/۰۵ است، لذا بین دو متغیر بعد انعطاف‌پذیری ذهنیت فلسفی و قضاوت حسابرس با اطمینان ۹۵ درصد رابطه مثبت و معناداری وجود دارد؛ و مقدار ضریب مسیر رابطه بین بعد انعطاف‌پذیری ذهنیت فلسفی و فشار بودجه زمانی ۰/۳۰۵- و آماره t بزرگ‌تر از ۱/۹۶ می‌باشد، همچنین مقدار p-value کوچک‌تر از ۰/۰۵ است، لذا بین دو متغیر بعد انعطاف‌پذیری ذهنیت فلسفی و فشار بودجه زمانی با اطمینان ۹۵ درصد رابطه منفی و معناداری وجود دارد؛ و همچنین مقدار ضریب مسیر رابطه بین فشار بودجه زمانی و قضاوت حسابرس

۰/۶۷۹- و آماره t بزرگتر از ۱/۹۶ می باشد، همچنین مقدار p-value کوچکتر از ۰/۰۵ است، لذا بین دو متغیر فشار بودجه زمانی و قضاوت حسابرس با اطمینان ۹۵ درصد رابطه منفی و معناداری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه سوم تحقیق تأیید می شود. بدین ترتیب انتظار می رود فشار بودجه زمانی بر رابطه بین بعد انعطاف پذیری ذهنیت فلسفی و قضاوت حسابرس تأثیر منفی و معناداری داشته باشد. به عبارتی دیگر فشار بودجه زمانی منجر به کاهش شدت رابطه بین بعد انعطاف پذیری ذهنیت فلسفی و قضاوت حسابرس می شود.

شکل (۱) مدل پژوهش در حالت معناداری



در نتیجه بر پایه تئوری احتمالات می توان ادعا کرد که: فشار بودجه زمانی بر رابطه بین هر سه بعد ذهنیت فلسفی و قضاوت حرفه ای حسابرس تأثیر منفی و معنادار دارند. این بدین معنی است که اعضای مؤسسات حسابرسی معتمد بورس و عضو جامعه حسابداران رسمی ایران معتقدند فشار بودجه زمانی می تواند عامل مؤثری بر رابطه ذهنیت فلسفی حسابرس و قضاوت حرفه ای حسابرس باشد؛ بنابراین چنین استدلال می شود زمانی که حسابرسان تحت

فشار بودجه زمانی قرار می‌گیرند، به دلیل به وجود آمدن ذهنیت اتمام کار در زمان مقرر به دلیل فشار بودجه زمانی حسابرسان از بکار بردن ذهنیت فلسفی بهینه دور می‌شوند، در نتیجه حسابرس به صورت سطحی قضاوت می‌نماید.

بحث و نتیجه‌گیری

قضاوت حرفه‌ای نتیجه و گوهر اصلی حسابرسی است در نتیجه کیفیت حسابرسی در گرو کیفیت قضاوت حرفه‌ای حسابرسان است. دستیابی به قضاوت حرفه‌ای مطلوب‌تر مستلزم شناسایی عوامل کلیدی مؤثر بر قضاوت حسابرسان است. قضاوت صحیح حسابرسان یکی از عناصر مهم در ایجاد اعتماد برای استفاده کنندگان نسبت به گزارشگری عمومی است که معمولاً مورد استفاده بازارهای سرمایه می‌باشد، ممکن است حذف یا ارائه نادرست یک مورد در گزارش مالی بسیار بااهمیت باشد و عدم ارائه آن موجب گمراهی استفاده کننده گان صورت های مالی شود (وحیدی الیزی و همکاران، ۱۳۸۷) تحقیقات کافی در زمینه حالات فردی و احساسی تیم حسابرسی انجام نشده است. برخی ویژگی‌های فردی مانند حالات عاطفی و احساسی حسابرسان از جمله ذهنیت فلسفی حسابرس که در نتیجه محدودیت‌هایی همچون فشار بودجه زمانی تحت تأثیر قرار می‌گیرند و ممکن است بر عملیات حسابرسی تأثیر گذارد مستلزم تحقیق و بررسی بیشتر در این زمینه است.

حسابرسانی که طرز تفکر فلسفی دارند توجهی ویژه به اصول و ضوابط حرفه‌ای دارند و مسائل را در ارتباط با اهداف نهایی حسابرسی در نظر می‌گیرند و فعالیت‌های خود را در راستای اهداف نهایی حسابرسی هدایت می‌نمایند. چنین حسابرسانی می‌توانند پیچیدگی‌های موجود در محیط حسابرسی را درک نموده و با تفکیک محتوای مسئله ایجاد شده از شکل آن، قضاوت حرفه‌ای را به نحو احسن انجام دهند. از طرف دیگر، ذهنیت فلسفی به تقویت مهارت‌های ادراکی حسابرسان کمک کرده تا از این طریق حسابرسان بتوانند اقلام موجود

در محیط پیرامون حسابداری و حسابرسی را به یکدیگر پیوند دهند و اثرات تغییر در ارقام حسابداری و حسابرسی را تفسیر و تعبیر نمایند. همچنین چنین حسابرسی از روش‌های فعال و خلاقانه حسابرسی استفاده می‌نماید و به وسیله آن بر کیفیت قضاوت و در نهایت کیفیت حسابرسی تأثیر بسزایی دارند. در مؤسساتی که حساب‌رسان از ذهنیت فلسفی بالایی برخوردار باشند می‌توان انتظار داشت که کیفیت قضاوت و حسابرسی در آن موسسه نیز در حد مطلوبی می‌باشد (عباسیان فریدونی و همکاران، ۱۳۹۴)؛ بنابراین در صورتی که تفکر فلسفی حسابرس از جامعیت، تعمق و انعطاف‌پذیری لازم برخوردار باشد، قضاوت حرفه‌ای صحیح‌تری را به دنبال می‌آورد.

از طرفی فشاربودجه زمانی، یکی از نگرانی‌های اصلی در حسابرسی است. مطالعات زیادی نشان می‌دهد که فشار زمانی، از جمله محدودیت زمانی و فشار بودجه زمانی، عامل اصلی تأثیرگذار در رفتار حسابرس است. (رود، ۱۹۷۸) در محیط اقتصادی ایران، حساب‌رسان با محدودیت زمانی مشخصی مواجه هستند؛ زیرا باید تمام کارهای حسابرسی را در زمان مشخص شده پایان دهند و گزارش حسابرسی منصفانه را ارائه دهند. معمولاً، روند حسابرسی وقتی پروژه حسابرسی بزرگ‌تر است پیچیده‌تر می‌شود و حساب‌رسان حجم کار بیشتری را تحمل می‌کنند و زمان مدیدی طول می‌کشد که نتایج حسابرسی در قالب گزارش ارائه گردد و بنابراین فشار زمانی در این مورد به وضوح دیده می‌شود. دوم، حساب‌رسان معتمد به طور متوسط صورت‌های مالی بیش از سه شرکت پذیرفته‌شده در بورس را امضا می‌کنند و مسئولین حسابرسی به طور متوسط گزارش حسابرسی بیش از چهار شرکت را امضا می‌کنند که به این معنی است که آن‌ها با مقدار مشخصی از استرس در مورد زمان بودجه شده درگیر هستند (کرمی، وکیلی فرد و مزینانی، ۱۳۹۵). در این پژوهش به بررسی تأثیر فشار بودجه زمانی به رابطه ابعاد ذهنیت فلسفی و قضاوت حرفه‌ای حسابرس پرداخته شده است.

با توجه به آزمون‌های آماری انجام‌شده، مشخص شد که هر سه ویژگی ذهنیت فلسفی بر روی قضاوت حساب‌رسان در مؤسسات حسابرسی معتمد بورس و عضو جامعه حسابداران

رسمی ایران تأثیر مثبت و معنادار دارند؛ بنابراین افراد با ذهنیت فلسفی بیشتر در وظایف تحلیلی و در شرایطی که مستلزم تشریح فرایندهایی است که منجر به تصمیمشان شده است (شرایط استدلالی)، بهتر عمل می‌کنند. ذهنیت فلسفی با افزایش مهارت‌های ادراکی حساب‌برسان می‌تواند باعث افزایش هرچه بیشتر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری و منجر به بهبود کیفیت کار حساب‌برسی می‌شود. به حساب‌برسان پیشنهاد می‌شود قبل از قضاوت به ریشه و عمق قضایا پی برند و برای رسیدن به یک نتیجه صحیح تمام موارد و علت‌ها را بررسی نمایند و در حل مسائل نسبت به راه‌حل‌های خاصی تعصب نداشته باشند. این امر باعث می‌شود که وقتی یک شیوه خاص برای یک مسئله کارساز نباشد فکر خود را بر روی شیوه مناسب‌تر تغییر جهت دهند و از تخیلات تنها به‌عنوان قوه محرکه‌ای که باعث ایجاد ایده‌های جدید می‌گردد استفاده نمایند و در ارزیابی اعمال و گفتار صاحب‌کار به‌طور مستقل و به‌دوراز ذهنیات خود قضاوت نمایند و در موقعیت‌های نامعلوم و مبهم قضاوت را به تعویق بیندازند. این رویکرد باعث تفکر بیشتر بر روی مسائل شده و ایده‌های جدید را بروز می‌دهد.

همچنین نتایج نشان داد فشار بودجه زمانی بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان تأثیر منفی و معناداری دارند؛ بنابراین چنین استدلال می‌شود که رابطه منفی فشار بودجه زمانی با قضاوت حرفه‌ای حساب‌برس بدین معنی است که افزایش فشار بودجه زمانی در حساب‌برسان منتج به افزایش فرسودگی شده که سرانجام باعث کاهش عملکرد در میان آن‌ها خواهد شد. ضمن آن‌که با قرار گرفتن میزان فشار بودجه زمانی در حد متوسط، عملکرد شغلی و قضاوت حرفه‌ای حساب‌برس بهبود می‌یابد. این بدین معنی است که اعضای مؤسسات حساب‌برسی معتمد بورس و عضو جامعه حساب‌داران رسمی ایران معتقدند با کاهش فشار بودجه زمانی قضاوت حرفه‌ای حساب‌برس بهبود می‌یابد.

همچنین نتایج نشان داد فشار بودجه زمانی بر رابطه بین هر سه بعد ذهنیت فلسفی و قضاوت حرفه‌ای حساب‌برس تأثیر منفی و معنادار دارند. بدین معنا که فشار بودجه زمانی

باعث می‌شود حسابرسان به جنبه‌های ظاهری و آشکار مسائل مالی به وجود آمده، اکتفا نموده و ذهن خود را متوجه عمق مسائل نمی‌نمایند. به دلیل اینکه حسابرسان تحت فشار بودجه زمانی فقط مدنظرش تمام نمودن کار در زمان بودجه شده می‌باشد، مسائل مالی را فقط از یک جنبه و جهت مورد بررسی قرار می‌دهد و امور متضاد و متناقض برای او یکسان است. از ارتباط موارد خاص در یک زمینه وسیع باهم صرف نظر می‌کند. در واقع فشار بودجه زمانی موجب می‌شود حسابرسان، ذهنیت فلسفی (دیدن امور به طور جامع، عمیق و انعطاف پذیر) را کنار گذاشته و به صورت سطحی قضاوت نموده که این باعث تنزل کیفیت قضاوت حرفه‌ای حسابرسان می‌شود. با توجه به نتایج به دست آمده و در نظر داشتن اثرات منفی فشار بودجه زمانی بر رابطه ذهنیت فلسفی و قضاوت حرفه‌ای، پیشنهاد می‌شود که مدیران و حسابرسان نسبت به این شرایط حساس بوده و سعی کنند مانع از بروز این شرایط در مؤسسه یا سازمان گردند. به علاوه، مدیران مؤسسه با برنامه‌ریزی صحیح، مانع از ایجاد فشار بودجه زمانی شوند.

تعارض منافع

تعارض منافع ندارم

شناسه اراکید نویسندگان

Zahra Fathi		http://orcid.org/0000-0002-6775-6908
Omid Poorheidari		http://orcid.org/0000-0002-6449-4092
Mehdi Baharmoghdam		http://orcid.org/0000-0003-1599-4434

منابع

- اسمیت، فلیجی (۱۳۹۱). ذهنیت فلسفی در مدیریت آموزشی، ترجمه محمدرضا بهرنگی، تهران: انتشارات کمال تربیت.
- اعتمادی، حسین و جباری، حسن (۱۳۸۷). نقش پاسخگویی در کیفیت قضاوت حسابرسان، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، (۱۸). ۱۰۵-۱۲۲.
- بهارمقدم، مهدی؛ پورحیدری، امید؛ فتحی، زهرا (۱۳۹۷). بررسی تأثیر ابعاد ذهنیت فلسفی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس، دانش حسابداری (۷۲)، ۱-۱۸.
- خواجوی، شکراله و میثم نوشادی (۱۳۹۱). نقش الگوهای رفتاری و مدل‌های تصمیم‌گیری در قضاوت حسابرسان، پژوهش حسابداری. شماره ۵. ۱۲۳-۱۳۵.
- خوش طینت، محسن و بستانیان، جواد. (۱۳۸۷). قضاوت حرفه‌ای در حسابداری. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، (۱۸). ۲۵-۵۷.
- سپهری، یگانه؛ پاک مرام، عسگر. (۱۳۹۴). ارزیابی اخلاقی و قضاوت حرفه‌ای در حسابداری، دومین همایش ملی حسابداری، مدیریت و اقتصاد ایران.
- شرفی. محمدرضا (۱۳۹۱). تفکر برتر. تهران. انتشارات سروش.
- عباسیان فریدونی، محمدمهدی؛ رویایی، رمضانعلی؛ حساس یگانه، یحیی. (۱۳۹۴). بررسی ابعاد ذهنیت فلسفی حسابرسان شاغل در حرفه حسابداری، دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، دوره ۴، شماره ۱۴، ۴۳-۵۲.
- کده، مریم و علی سالاری (۱۳۹۰). تأثیر ویژگی‌های کیفی قضاوت بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، مجله حسابرس. شماره ۴۲.
- کرمی، غلامرضا؛ و کیلی فرد، حمیدرضا؛ مزینانی، مهدی (۱۳۹۵). بررسی ارتباط بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابداری در دیوان محاسبات کشور، دانش حسابداری، (۲۷)، ۹۲-۱۱۰.
- ملانظری، مهناز و اسماعیلی کیا، غریبه (۱۳۹۳). شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان در انجام قضاوت‌های حسابداری. بررسی‌های حسابداری و حسابداری. دوره ۲۱، ۵۰۵-۵۲۶.

مهرانی ساسان (۱۳۷۹). تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل تحت نظریه عدالت نسبی. پایان نامه دکتری حسابداری، دانشگاه تهران.

مهرانی، ساسان و نعیمی مهدیس (۱۳۸۲). نظریه اخلاقی و تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل، بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۲. ۴۳-۶۱.

وحیدی الیزی، ابراهیم و راهداریان، آذر (۱۳۸۷). ارزیابی عوامل مؤثر بر قضاوت حسابرسان و تعیین درجه اهمیت آن در کشف تحریف صورت های مالی، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، (۲۴). ۱۱۷-۱۴۶.

References

- Amirtash, A-M, Abkar, A. and Mozaffari, A-A (2017), The Relationship Between Philosophic-Mindness and Academic Performance of Physical Education Faculty Members. *World Applied Sciences Journal* 15 (6): 885-889
- Anugerah, R, Sari, R.N, and E. Primadona. (2010). Personal characteristics and quality of audit work: study on regional internal audit bodies in Indonesia. *International Accounting Business Conference*.
- Azad, A.N. (1994), Time budget pressure and filtering of time practices in internal auditing: a survey, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 9, pp. 17-25.
- Balkir, I, (2015), Effect of Analytical Review Results, Optimism and Pattern for Coping on Audit Effort of Accounting Estimates, *Doctoral thesis in Canada*.
- Glover, S.M, Hansen, J.C and Seidel, T.A (2015), The Effect of Deadline Imposed Time Pressure on Audit Quality. *Ssrn*. February 6.
- Gundry, L. and G. Liyanarachchi (2007). Time Budget Pressure, Auditors' Personality Type, and the Incidence of Reduced Audit Quality Practices. *Pacific Accounting Review*, Vol. 19, No. 2, pp. 125-152.
- Malone, C.F. and R.W. Roberts. (1996). Factors Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 15 (2).
- McDaniel, L.S. (1990), The effects of time pressure and audit program structure on audit performance, *Journal of Accounting Research*, Vol. 28 No. 2, pp. 267-85.
- Peytcheva, M. (2008). Accountability, Reputation costs, and opportunistic auditor behavior. University of New Jersey.
- Pierra, J. (2016). Investigations of enhanced relationship between philosophic mind of managers and their employees' work performance in

- governmental organizations in Western Reserve University. *PhD Dissertation University of Illinois at Urbana Champaign*.
- Rhodet J.G. (1978). Survey on the Influence of Selected Aspects of the Auditors work Environment on Perfessional Performance of Certifid Public Accountants. *Issued as the Independent Auditors Work Environment: A Survay AICPA*.
- Sweeney, B. and Pierce, B. (2004), Management control in audit firms: a qualitative examination, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 17 No. 5, pp. 779-812.
- Abbasian Fereydoni, M, M,; Royae, R, A, Hasas Yegane, Y. (2016). Investigating the Dimensions of the Philosophical Mindset of Auditors Working in the Auditing Profession, *Accounting and Management Auditing Knowledge*, Volume 4, Number 14, 52-43. [In Persian].
- Bahar Moghaddam, M; Pourheidari, O; Fathi, Z, (2019). Study of the effect of philosophical mindset dimensions on the professional judgment of the auditor, *Auditing Knowledge* (72), 1-18. [In Persian].
- Cade, M & Salari, A . (2012). The Impact of Qualitative Characteristics of Judgment on the Professional Judgment of Auditors. *Auditor Magazine*. No. 42. [In Persian].
- Etemadi, H & Jabbari, H, (2009). The Role of Accountability in the Quality of Auditors' Judgments, *Quarterly Journal of Empirical Studies in Financial Accounting*, (18). 122-105. [In Persian].
- Flipchy, S. (2013). Philosophical mindset in educational management, translated by Mohammad Reza Behrangi, Tehran: Kamal Tarbiat Publications. [In Persian].
- Karami, G; Vakilifard, H; Mazinani, M (2016). Study of the relationship between time pressure, complexity of work and audit effectiveness in the Court of Audit, *Auditing Knowledge*, (27), 110-92. [In Persian].
- Khajavi, S & Noshadi, M . (2013). The Role of Behavioral Patterns and Decision Making Models in Auditors' Judgments. *Accounting research*. No. 5.123-135. [In Persian].
- Khosh Tinat, M & Bostanian, J. (2008). Professional Judgment in Auditing. *Quarterly Journal of Experimental Studies in Financial Accounting*, (18). 57-25. [In Persian].
- Mehrani S. (2001). The effect of time budget pressure on the behavior of independent auditors under the theory of relative justice. *PhD Thesis in Accounting*, University of Tehran. [In Persian].
- Mehrani, S & Naimi, M. (2004). Ethical theory and the effect of time budget pressure on the behavior of independent auditors, *Accounting and Auditing Reviews*, No. 32. 61-43. [In Persian].

- Molanzari, M & Ismaili Kia, G. (2015). Identification of psychological characteristics affecting the auditors' skills in making audit judgments. *Accounting and auditing reviews*. Volume 21, 526-505. [In Persian].
- Sepehri, Y; Pak Maram, A. (2016). Ethical evaluation and professional judgment in auditing, *the second national conference on accounting, management and economics in Iran*. [In Persian].
- Sharafi, M, R (2013), Superior thinking. Tehran. Soroush Publications. [In Persian].
- Vahidi Elizii, E & Rahdarian, A (2008). Assessing the Factors Affecting Auditors' Judgments and Determining Their Significance in Detecting Financial Statements. *Quarterly Journal of Experimental Studies in Financial Accounting*, (24). 146-117. [In Persian].

استناد به این مقاله: فتحی، زهرا (۱۴۰۰). بررسی تأثیر فشار بودجه زمانی بر رابطه ابعاد ذهنیت فلسفی و قضاوت حرفه ای حسابرس: رویکرد ساختاری، مطالعات تجربی حسابداری مالی، (۱۸) ۶۹ (۱-۲۸)

doi: 10.22054/qjma.2019.46462.2053



Empirical Studies in Financial Accounting Quarterly is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.