

## بررسی و ارزیابی سوگیری انگیزش کارایی در حسابرسان تحت فشار بودجه زمانی (مطالعه موردی: حسابرسان دیوان محاسبات ایران)

\*فرشید احمدی فارسانی<sup>۱</sup>، شکر اله خواجهی<sup>۲</sup>

۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه پیام‌نور، ایران.

۲. استاد، گروه حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱۱/۲۹ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱/۲۲

### Investigating and Evaluating Performance Motivation Bias in Auditors under Time Budget Pressure (Case Study: Auditors of the Court of Iran's Audit)

\*F. Ahmadi Farsani<sup>1</sup>, Sh. Khajavi<sup>2</sup>

1. Assistant Professor, Department of Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran.

2. Professor, Department of Accounting, Shiraz University, Shiraz, Iran.

Received: 2021/2/17 Accepted: 2021/4/11

#### Abstract

**Subject and Purpose of the Article:** The audit quality of the Auditors of the Supreme Audit Court is of particular importance and its enhancement will improve the performance of the government. Recourse to non-professional affairs is one of the most common ways to deal with time budget pressure in auditing. These behaviors and trends that are the result of time budget pressure directly or indirectly affect the quality of audit work. Auditors use different methods to improve their performance under time budget pressure. The present study describes a bias in performance motivation that auditors use to improve their performance.

**Research Method:** This research is a survey type and the research tool is a questionnaire. The tested sample includes 380 auditors of the Court of Audit who with different experiences evaluated the effectiveness of the client's internal control system as one of the auditing steps under high and low time budget pressure.

**Research Findings:** The results showed that increasing the time pressure on auditors for using the motivation assessment leads to an increase in performance, and an auditor's experience also has a direct relation with this trend. The results show that less experienced auditors, under high time budget pressure, have reported negative information about controls as less relevant.

**Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge:** The results highlight the importance of employing experienced auditors under high time budget pressures to reduce the effects of using performance motivation assessments.

**Keywords:** Internal Control Evaluation, Time Budget Pressure, Experience, Efficiency Motivated Evaluation, Court of Audit.

**JEL Classification:** M29, M33

#### چکیده

**موضوع و هدف مقاله:** کیفیت حسابرسی حسابرسان دیوان محاسبات از اهمیت خاصی برخوردار بوده و افزایش آن منجر به بهبود عملکرد دولت می‌شود. توسل به انجام امور غیرحرفه‌ای یکی از رایج‌ترین روش‌های مقابله با فشار بودجه زمانی در حسابرسی می‌باشد. این رفتارها و گرایش‌ها که معلول فشار بودجه زمانی می‌باشند به طور مستقیم و یا غیرمستقیم بر کیفیت کار حسابرسی تأثیر می‌گذارد. حسابرسان برای بهبود کارایی خود تحت فشار بودجه زمانی از روش‌های متفاوتی استفاده می‌نمایند. پژوهش حاضر یک سوگیری را تحت عنوان انگیزش کارایی که حسابرسان به منظور بهبود کارایی خود استفاده می‌کنند، بیان نموده است.

**روش پژوهش:** این پژوهش از نوع پیمایشی و ابزار پژوهش پرسشنامه می‌باشد. نمونه مورد آزمون شامل ۳۸۰ نفر از حسابرسان دیوان محاسبات کشور می‌باشد که با تجربیات متفاوت به ارزیابی اثربخشی سیستم کنترل داخلی صاحبکار به عنوان یکی از مراحل حسابرسی تحت فشار بودجه زمانی زیاد و کم پرداختند.

**یافته‌های پژوهش:** نتایج نشان داد که افزایش فشار زمانی استفاده حسابرسان از سوگیری انگیزش کارایی را تشدید کرده، اما تجربه حسابرس این تمایل را تعدیل نموده است.

**نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش:** نتایج، اهمیت به کارگیری حسابرسان با تجربه را تحت فشار بودجه زمانی زیاد به منظور کاهش اثرات ناشی از به کارگیری سوگیری انگیزش کارایی، بیان می‌کند.

**واژه‌های کلیدی:** ارزیابی کنترل‌های داخلی، فشار بودجه زمانی، تجربه، سوگیری انگیزش کارایی، دیوان محاسبات.

**طبقه‌بندی موضوعی:** M29, M33

\* Corresponding Author: B. Jamshidnavid

E-mail: Ahmadi.farshid2@gmail.com

\* نویسنده مسئول: فرشید احمدی فارسانی

Doi: 10.30473/GAA.2021.57731.1452

## مقدمه

جهانی شدن با توسعه و پویایی بازار و در عین حال افزایش بی‌ثباتی و درجه بالاتر شک و تردید در سطح شرکت‌های بزرگ همراه بوده است. همچنین رسوایی‌های مالی اخیر در سطح جهان، نگرانی‌هایی را در رابطه با قابلیت اتکای صورت‌های مالی ایجاد کرده است. این رسوایی‌ها و پیامدهای پس از آن، دلیل اصلی توجه بیشتر به کیفیت صورت‌های مالی است. وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل اتکا (که محصول یک سیستم گزارشگری جامع و مناسب می‌باشد) از ارکان وضعیت و عملکرد یک شرکت و تصمیمگیری در مورد سرمایه‌گذاری در آن به حساب می‌آید. در هر رویداد اقتصادی، سرمایه‌گذاران برای تصمیمگیری نیازمند اطلاعات قابل اتکا هستند (شمس‌زاده و همکاران، ۱۳۹۵).

با رشد رقابت در حرفه و تلاش برای مصون ماندن از دعاوی حقوقی ناشی از کیفیت پایین حسابداری، مؤسسات حسابداری، ضرورت ارائه خدمات خود با کیفیت هر چه بهتر به بازار را، بیش از پیش درک کرده‌اند، لذا به دنبال متفاوت کردن خدماتشان برای رقابت با یکدیگر بر پایه‌ای به غیر از نرخ حق‌الزحمه هستند. یکی از ابعادی که مؤسسات حسابداری سعی دارند در آن زمینه خود را از سایر مؤسسات خدماتی متمایز کنند، کیفیت خدمات ارائه شده است. حسابرسان ممکن است اثربخشی و کارایی را با یکدیگر تهاتر نمایند که انجام این عمل در حسابرسان کم تجربه‌تر بیشتر انجام می‌پذیرد (آنا و جیمز<sup>۱</sup>، ۲۰۰۹). حسابرسان برای افزایش کارایی اقدامات متفاوتی انجام می‌دهند، یکی از این موارد استفاده از یک سوگیری روان‌شناختی به نام انگیزش کارایی می‌باشد که ممکن است اثربخشی را تحت شعاع قرار دهد و اثرات ناگواری به همراه داشته باشد. تهیه و تنظیم بودجه زمانی عملیات حسابداری یک امر رایج در مؤسسات حسابداری است. لیکن اعمال بودجه زمانی نامتعارف که حصول آن غیرممکن و لزوم دستیابی به آن مورد تأکید قرار گیرد خود منجر به مشکلاتی چند خواهد شد. مهمترین این مشکلات از دست دادن انگیزه و توسل به انجام امور غیرحرفه‌ای به منظور افزایش کارایی در حسابرسان می‌باشد. توسل به انجام امور غیرحرفه‌ای یکی از رایج‌ترین روش‌های مقابله با فشار بودجه زمانی می‌باشد. این رفتارها و گرایش‌ها که معلول فشار بودجه زمانی می‌باشند به طور مستقیم و یا غیرمستقیم بر کیفیت کار حسابداری تأثیر می‌گذارد. مهمترین این رفتارها انجام ندادن برخی از مراحل حسابداری بدون کسب مجوز از مافوق و کمتر گزارش نمودن زمان انجام حسابداری می‌باشد. پژوهش‌ها

نشان می‌دهد که هر چند حسابرسان خود را معتقد و مقید به رعایت اخلاق حرفه‌ای می‌دانند، اما در برابر فشار بودجه زمانی اقدام به اعمال رفتارهای غیرحرفه‌ای می‌نمایند (مهرانی و نعیمی، ۱۳۸۲). متناسب با افزایش فشار بودجه زمانی احتمال بروز رفتارهای غیرحرفه‌ای نیز بیشتر می‌گردد که ممکن است حسابرسان در ارزیابی‌های خود متوسل به سوگیری‌های روان‌شناختی مانند انگیزش کارایی شوند. انگیزش کارایی در حسابرسان به عنوان تأکید بر روی شواهد حسابداری مثبت (وزن بیشتر به این شواهد) و کاستن از اهمیت شواهد حسابداری منفی (وزن کمتر به این شواهد) و در نهایت انجام ارزیابی‌های مطلوب‌تر به منظور افزایش کارایی تعریف شده است.

شواهد حسابداری مثبت یعنی شواهدی که قسمتی از کار حسابداری وضعیت کنترل‌های داخلی را بهتر و شواهد منفی به معنای شواهدی است که وضعیت کنترل‌های داخلی را بدتر نشان می‌دهد. حسابرسان از این روش برای افزایش کارایی خود استفاده می‌نمایند که ممکن است به اثربخشی لطمه وارد کرده، کیفیت را کاهش داده و اثرات ناگواری در پی داشته باشد (آنا و جیمز، ۲۰۰۹). زمانی که حسابرسان تحت افزایش فشار زمانی قرار می‌گیرند ممکن است کیفیت حسابداری را به خطر بیندازند (گلاور، هانسن و سیدل<sup>۲</sup>، ۲۰۱۵). به موقع بودن تکمیل کار حسابداری با کیفیت حسابداری مرتبط است (کریستنسن و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۴). از سوی دیگر، کیفیت که تعیین کننده عملکرد حسابداری است، تابع عوامل متعددی از قبیل توانایی حسابرس (شامل دانش، تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی) و اجرای حرفه‌ای (شامل استقلال، عینیت، مراقبت حرفه‌ای، تضاد منافع و قضاوت) می‌باشد (نمازی و همکاران، ۱۳۹۰). انجام پژوهشی به منظور اینکه چگونه حسابرسان با تجربه‌های متفاوت تهاتر اثربخشی و کارایی را به‌ویژه در موقعیت فشار زمانی مدیریت می‌نمایند، ضروری می‌باشد. در حالی که پژوهش‌های پیشین بیان می‌نمایند که فشار زمانی و تجربه، قضاوت‌های حسابداری را تحت تأثیر قرار می‌دهند (دیزورت و لرد<sup>۴</sup>، ۱۹۹۷)، تا کنون پژوهشی که چگونگی تعامل این دو عامل را در رفتار پردازش اطلاعات و استفاده حسابرسان از انگیزش کارایی را نشان دهد، در ایران انجام نشده است.

## مبانی نظری پژوهش

ضرورت انجام حسابداری در بخش عمومی غیرقابل انکار و در

2. Glover et al  
3. Christensen et al  
4. Dezoort & Lord

1. Anna & James

### تئوری استدلال انگیزشی و انگیزش کارایی در حساب‌رسان

استدلال انگیزشی شامل استنباط‌های شناختی است که تحت تأثیر جنبه‌های داغ شناختی شامل انگیزش، عواطف و اهداف هستند (کروگلانسکی<sup>۷</sup>، ۱۹۹۶). به طور خاص، انگیزش و عواطف بر مفاهیم، باورها و قواعد مورد استفاده در تصمیم‌گیری مؤثرند. یعنی افراد از قواعدی در تصمیم‌گیری و قضاوت استفاده می‌کنند که با اهداف و عواطفشان هماهنگ باشد. به علاوه، انگیزش و عواطف نحوه پردازش را نیز تعیین می‌کنند. بدین صورت که آیا در تصمیم‌گیری و قضاوت بر یافته‌ها و شواهد تکیه شود و یا فرد درگیر فرایندهای نظام‌دار و تصمیم‌گیری منطقی گردد، در استدلال انگیزشی امکانات شناختی در اختیار اهداف انگیزشی قرار می‌گیرند. این فرایند شامل تعیین عقاید و نگرش‌ها، ادراک، ارزیابی شواهد، نتیجه‌گیری و تصمیم‌گیری است (کاندا<sup>۸</sup>، ۲۰۰۲).

بر اساس تئوری استدلال انگیزشی، افراد با اهداف مشخص و از پیش تعیین شده، درگیر استدلال‌هایی سوگیرانه به منظور رسیدن به اهداف خود هستند (همان، ۱۹۹۵). برخی از سوگیری‌ها می‌توانند در فرایندهای تصمیم‌گیری رخنه کنند و تصمیم را تحت تأثیر قرار دهند (حیرانی و همکاران، ۱۳۹۵). این استدلال‌های سوگیرانه سازوکارهای مختلفی را شامل می‌شود که از جمله می‌توان به تحقیق، تفسیر و پردازش اطلاعات به طریق سوگیرانه اشاره نمود.

برای مثال افراد با اهداف مشخص و از پیش تعیین شده جستجوهای سوگیرانه‌ای را برای پر وزن کردن اهمیت شواهد پشتیبان نظر خود، نشان می‌دهند (هالس<sup>۹</sup>، ۲۰۰۲). از طرف دیگر تئوری استدلال انگیزشی نشان می‌دهد که اهداف مشخص و از پیش تعیین شده بر قضاوت شخص در تصمیم‌گیری مؤثر است. مطابق با تئوری استدلال انگیزشی، تحقیقات حسابداری هم نشان می‌دهند که حساب‌رسان نیز اهداف مشخص و از پیش تعیین شده‌ای را برای کارا بودن و حمایت از روش‌های کارفرما دارند (گلور و همکاران<sup>۱۰</sup>، ۲۰۰۵). اهداف مشخص در حساب‌رسانی از مواردی همچون پاسخگویی، فشار حرف‌شنوی، انگیزه‌های پولی مثل حق‌الزحمه حساب‌رسانی و نگهداشتن مشتریان سودآور ناشی می‌شود (دزورت و لورد، ۱۹۹۷؛ جان استون و همکاران<sup>۱۱</sup>، ۲۰۰۲). براساس تئوری استدلال انگیزشی، پژوهش حاضر

شرایط کنونی با توجه به توسعه روز افزون طرح‌های عمرانی و فعالیت‌های جاری دولت، کاری اجباری و اجتناب‌ناپذیر است. در واقع اطلاعات حاصل از این نوع حساب‌رسانی برای برنامه‌ریزان کشور یکی از عوامل ارزیابی به شمار می‌آید و برنامه‌ریزی بدون استفاده از چنین منابع و مآخذی با واقع‌بینی همراه نخواهد بود (صفرزاده و همکاران، ۱۳۹۹). طبق قانون محاسبات عمومی مسئولیت ارائه تضمین‌های لازم در مورد حفاظت، مصرف و ثبت منابع مالی عمومی بر عهده دیوان محاسبات است (نظری‌پور، ۱۳۹۶).

### سوگیری انگیزش کارایی<sup>۵</sup>

اصطلاح "انگیزش" نخستین بار از واژه لاتین "موو" به معنی "حرکت" گرفته شده است. "انگیزه" را "چرایی رفتار" گویند. به عبارت دیگر هیچ رفتاری را فرد انجام نمی‌دهد که انگیزه‌ای یا نیازی محرک آن نباشد. انگیزش انسان اعم از خودآگاه یا ناخودآگاه، ناشی از نیازهای اوست. بنابراین در تعریف انگیزه می‌توان گفت: "انگیزه یا نیاز عبارت است از حالتی درونی و کمبود یا محرومیتی که انسان را به انجام یک سری فعالیت وا می‌دارد" (سید جوادین، ۱۳۸۶). تعریف دیگر انگیزه به این شکل می‌باشد که "میل به کوشش فراوان در جهت تأمین هدف‌های سازمان به گونه‌ای که این تلاش در جهت ارضای برخی از نیازهای فردی سوق داده شود" (رابینز، ۱۳۷۷).

انگیزش یک فرایند زنجیره‌ای است که با احساس نیاز یا احساس کمبود و محرومیت شروع می‌شود، سپس خواست را به دنبال می‌آورد و موجب تنش و کنش به سوی هدفی می‌شود که محصول آن، رفتار نیل به هدف است. توالی این فرایند ممکن است منجر به ارضای نیاز شود. پژوهش‌های مرتبط با انگیزش نشان می‌دهند که هنوز جایگاه تنبیه و تشویق به عنوان انگیزه‌های بسیار قوی مطرح می‌باشد (سیدجوادین، ۱۳۸۶).

زمانی که در مورد یک اقدام تصمیم گرفته می‌شود فرد بر شواهد یا جایگزین‌هایی متمرکز می‌شود که از عمل انتخاب شده پشتیبانی کند و این موضوع باعث ایجاد سوگیری در تصمیم‌گیری‌ها می‌شود. حساب‌رسان نیز از این موضوع استثنا نیستند. شناسایی این سوگیری‌ها می‌تواند به حساب‌رسان کمک کند توانایی‌های خود را در فرایند قضاوت حرفه‌ای با به‌کارگیری یک فرایند تصمیم‌گیری مؤثر بهبود بخشند (هرمزی و همکاران، ۱۳۹۵).

7. Kruglanski  
8. Kunda  
9. Hales  
10. Glover et al  
11. Johnstone et al

5. Efficiency Motivated Bias  
6. Move

می‌شود که رعایت بودجه زمانی عامل مهمی در ارزیابی عملکرد تلقی شود (نعیمی، ۱۳۸۱).

مک دنیل<sup>۱۴</sup> (۱۹۹۰)، بیان کرد که افزایش فشار بودجه زمانی کارایی حسابداری را افزایش ولی اثر بخشی را کاهش می‌دهد. اکبری (۱۳۷۸)، نشان داد که افزایش محدودیت زمانی، منجر به کاهش کارایی و اثر بخشی ساختار برنامه‌ای می‌گردد.

الدر و آلن<sup>۱۵</sup> (۲۰۰۳)، نشان دادند که بررسی‌های حسابرسان و اندازه نمونه‌ها در واکنش به فشار بودجه زمانی کاهش پیدا می‌کند. بنابراین موقعی که فشار بودجه زمانی زیاد می‌شود، حسابرسان ممکن است راهبردهای پردازش اطلاعاتشان را به منظور بهبود کارایی تغییر دهند و از سوگیری انگیزش کارایی استفاده نمایند.

### تجربه و انگیزش کارایی در حسابرسان

تجربه در یک زمینه، عبارت است از برخورد با یک مورد خاص که فرصتی را برای کسب دانش-اطلاعات در حافظه ذخیره و دانش مورد نظر کسب می‌شود- فراهم می‌کند (لایبی<sup>۱۶</sup>، ۱۹۹۵). تجربه در یک زمینه به دانش ساختار یافته منجر می‌شود (بونر و همکاران<sup>۱۷</sup>، ۱۹۹۶) و این تجربه مرتبط با ساختار دانش، تأثیر مهمی بر کیفیت ارائه مسائل دارد. یک نتیجه تجربه حسابداری این است که حسابرسان دارای ساختار حافظه پیچیده و گسترده هستند که به آنها به عنوان یک منبع اطلاعاتی در تصمیمگیری کمک می‌کند (لایبی، ۱۹۹۵). همچنین ضروری است اطلاعات در کارهای مختلف از طریق حافظه یادآوری شوند (بونر<sup>۱۸</sup>، ۱۹۹۰).

بنابراین ارتباط تنگاتنگ بین یادآوری اطلاعات و نیاز به آنها در محیط کار بر قضاوت اثر می‌گذارد (فردریک و لایبی<sup>۱۹</sup>، ۱۹۸۶). این به حسابرسان با تجربه کمک می‌کند تا قضاوت دقیق‌تری انجام دهند. حسابرسان کم تجربه که از این ساختار حافظه برخوردار نیستند، قادر نخواهند بود تا ارتباط ذکر شده را برقرار کنند و در نتیجه قضاوت آنها دارای دقت کمتری نسبت به قضاوت حسابرسان با تجربه است (چانگ و مانرو<sup>۲۰</sup>، ۲۰۰۰). تجربه حسابرسان ممکن است اثرات فشار بودجه زمانی را بر انگیزش کارایی کاهش دهد، چون که حسابرسان با تجربه‌تر منابع شناختی دارند که با توجه به آن

انگیزش کارایی در حسابرسان که شامل تأکید بر اطلاعات مثبت و کم اهمیت انگاشتن اطلاعات منفی به منظور افزایش کارایی حسابرسان است را بررسی می‌نماید. انگیزش کارایی یک رویکرد ارزیابی برای اهداف مشخص و از پیش تعیین شده می‌باشد که حسابرسان اطلاعات را برای بهبود کارایی خود و به نفع خود ارزیابی می‌نمایند. عوامل زیادی وجود دارد که حسابرسان می‌توانند انگیزشی کارایی را اعمال نمایند. از جمله این عوامل می‌توان به فشار بودجه زمانی و تجربه حسابرسان اشاره کرد، که در قسمت بعدی توضیح داده می‌شوند.

### فشار بودجه زمانی و انگیزش کارایی در حسابرسان

فشار زمانی یک عنصر ذاتی در محیط حسابداری می‌باشد و به دلایل مختلفی همچون فشار صاحبکار برای کاهش هزینه‌های حسابداری، ارائه ضعیف توسط صاحبکار، پیچیدگی‌های فنی حسابداری، وجود ریسک تقلب زیاد و نبود حسابرسان به تعداد کافی به وجود می‌آید (آنا و جیمز، ۲۰۰۹).

برای اینکه مؤسسات حسابداری به فعالیت خود در دنیای رقابتی امروز ادامه دهند باید کارا و اثربخش عمل کنند (کرام و وودلیف<sup>۲۱</sup>، ۲۰۰۴). آنها باید هم شواهد کافی برای پوشش استانداردهای حسابداری و هم کاهش و کنترل هزینه‌ها را در نظر بگیرند (بیراستیکر و رایت<sup>۲۲</sup>، ۲۰۰۵). حسابرسان براساس قضاوت و نظر خود، بعضی از مراحل را به دلیل فشار زمان، کم اهمیت تلقی نموده و انجام نمی‌دهند ولی در کاربرگ‌های خود خلاف آن را نشان می‌دهند. فشار بودجه زمانی می‌تواند دارای اثرات مثبت و منفی باشد. این فشار ممکن است حسابرسان را به سخت‌تر کار کردن وادار کند و در نتیجه برای افزایش کارایی تلاش نماید، اما اگر فشار بودجه زمانی در حد غیرمتعارف باشد، آثار منفی آن بروز می‌نماید و 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 نگه دارند. این عمل از طریق انجام کار در زمان مشخصی صورت می‌پذیرد. ممکن است این استرس آنان را به اعمالی وادار کند تا در جهت رعایت بودجه زمانی، کیفیت حسابرسان را کاهش دهند همچنین احتمال می‌رود با یک رویکرد مثبت آنان افزایش بودجه زمانی را درخواست نمایند. این استرس زمانی شدیدتر

14. McDaniel

15. Elder & Allen

16. Libby

17. Bonner et al

18. Bonner

19. Frederick & Libby

20. Chung & Monroe

12. Coram & Woodliff

13. Bierstaker & Wright

رابطه معنادار و مثبتی بین فشار بودجه زمانی و رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی وجود دارد.

گلاور و همکاران (۲۰۱۵)، در پژوهشی با عنوان "مهلت تحمیلی فشار زمانی بر کیفیت حسابرسی" به این نتیجه رسیدند، 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. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که حسابرسان رویه‌ها را در نزدیکی مهلت مورد نیاز (یا توسعه یافته) تشکیل پرونده، تکمیل می‌کنند که این امر ممکن است کیفیت حسابرسی را برای پاسخگویی به گزارش مورد نیاز به خطر بیندازد. همچنین در بررسی‌های اخیر از حسابرسان شرکت‌های عمومی نشان می‌دهد که به موقع بودن تکمیل کار میدانی حسابرسی با کیفیت حسابرسی مرتبط است (کریستنسن و همکاران<sup>۲۸</sup>، ۲۰۱۴).

رابرتسون<sup>۲۹</sup> (۲۰۰۷)، در پژوهشی با عنوان "اثر همزمان فشار انجام کار در موعد مقرر و فشار بودجه‌ای بر روی کتمان شواهد حسابرسی" به این نتیجه دست یافت که، از دیدگاه حسابرسان در شرایطی که در محیط روزمره حسابرسی، فشار انجام کار در موعد مقرر از اهمیت فزاینده‌ای برخوردار است، عدم رعایت انجام کار در موعد مقرر و بودجه به شهرت حسابرسان به عنوان یک فرد اثربخش خدشه وارد می‌کند.

لهمن و نورمن<sup>۳۰</sup> (۲۰۰۶)، پژوهشی با عنوان "اثر تجربه بر ارائه مسائل پیچیده و قضاوت در حسابرسی: یک بررسی تجربی" انجام دادند. هدف این مطالعه، بررسی نتایج قضاوت در مورد ارزیابی تداوم فعالیت در سطوح مختلف تجربه می‌باشد. تجربه حسابرس به عنوان متغیر مستقل و قضاوت حسابرس به عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شده‌اند. نتایج این پژوهش حاکی از این است که حسابرسان با تجربه در پاسخگویی به موارد مطرح شده و ارائه نتایج، نسبت به حسابرسان کم تجربه با مشکلات کمتری مواجه شدند.

گلاور و همکاران<sup>۳۱</sup> (۲۰۰۵)، در پژوهشی تحت عنوان "چرا حسابرسان بر تحلیل‌های ضعیف تکیه می‌کنند؟" نشان دادند که حسابرسان کم تجربه تر اتکای بیشتری را روی شواهد حسابرسی ضعیف تر دارند، این اتکا حتی تحت تأثیر فشار بودجه زمانی تشدید می‌شود.

اومر و اندراجان<sup>۳۲</sup> (۲۰۰۴)، در پژوهشی تحت عنوان

می‌توانند زمان لازم برای پردازش اطلاعات را کاهش دهند، در نتیجه پتانسیل خود را برای پذیرش اثرات فشار بودجه زمانی کاهش می‌دهند.

مورنو و باتاچارجی<sup>۳۱</sup> (۲۰۰۳)، نشان دادند که در صورت وجود فرصتی برای ارائه خدماتی غیر از خدمات حسابرسی به صاحبکار، حسابرسان با تجربه تر خطر بالایی را ارزیابی نمودند. شلتون<sup>۳۲</sup> (۱۹۹۹)، نشان داد که تجربه، اثر اطلاعات غیرمربوط را بر قضاوت کاهش می‌دهد و حسابرسان با تجربه از اطلاعات غیرمربوط، در قضاوت تأثیر نمی‌پذیرد.

تجربه ممکن است برخی از سوگیری‌هایی که در حسابرسان وجود دارد را تعدیل نماید. به عنوان مثال کلی، مارگیم و پاتیسون<sup>۳۳</sup> (۱۹۹۹)، نشان دادند که حسابرسان با تجربه تر سطح پایین تری از فشار بودجه زمانی را نسبت به حسابرسان کم تجربه تر درک نمایند. بارینکوا و اسپینوسا<sup>۳۴</sup> (۲۰۱۵)، نحوه عمل حسابرسان در رابطه با بودجه زمانی فشرده را مورد بررسی قرار دادند. بر اساس نتایج، تأثیر فشار بودجه زمانی با توجه به سطح پرسنلی متفاوت حسابرسان، تفاوت دارد.

## مروری بر پیشینه پژوهش

### پیشینه خارجی

تاشینگ آبو و همکاران (۲۰۲۰)، در پژوهشی در کشور چین بین سال‌های ۲۰۰۶ تا ۲۰۱۱ به بررسی تأثیر تلاش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی از منظر فرایند حسابرسی و نتایج حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که تلاش حسابرسی با تأثیرگذاری بر فرایند حسابرسی و بازده حسابرسی نقش مهمی در بهبود کیفیت حسابرسی دارد.

جمال الدین و آمبو آس<sup>۳۶</sup> (۲۰۱۸)، در پژوهشی تحت عنوان "رابطه فشار بودجه زمانی و تصمیم به استعفای حسابرس با رفتار غیرمتعارف حسابرس در کشور اندونزی و توزیع پرسشنامه بین حسابرسان" به این نتیجه رسیدند که فشار بودجه زمانی حسابرسان را ترغیب به انجام رفتارهای نامتعارف می‌کند.

ماناتاپ<sup>۳۷</sup> (۲۰۱۸)، در پژوهشی تحت عنوان "تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار کاهنده کیفیت حسابرسی در حسابرسان بخش عمومی کشور اندونزی" به این نتیجه رسیدند، که

21. Moreno & Bhattacharjee

22. Shelton

23. Kelley et al

24. Barrainkua & Espinosa

25. Tusheng et al

26. Jamaluddin and Ambo Asse

27. Manatap

28. Christensen et al

29. Robertson

30. Lehmann & Norman

31. Glover et al

32. Umar & Anandarajan

کرمی و همکاران (۱۳۹۵)، ارتباط بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابداری در دیوان محاسبات کشور را بررسی نمودند. نتایج پژوهش بیانگر ارتباط منفی بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثر بخشی حسابداری در دیوان محاسبات کشور می‌باشد.

برزیده و خیراللهی (۱۳۹۰)، در پژوهشی با عنوان "مسئولیت پاسخگویی، فشار زمانی و کتمان شواهد حسابداری" به بررسی اثر فشارهای شغلی موجود در حرفه حسابداری بر روی رفتار فرصت طلبانه فردی حسابرسان پرداخته که نتیجه نتایج به دست آمده بیانگر این است که در صورت مواجه شدن حسابرسان با شواهد متناقض با یافته‌های اولیه در فرایند حسابداری، مسئولیت پاسخگویی، در کار حسابداری انجام شده، و وجود فشار زمانی، منجر به ایجاد نگرانی مربوط به از دست دادن شهرت گردیده و احتمال کتمان شواهد حسابداری افزایش می‌یابد.

خواجوی و نوشادی (۱۳۸۸)، در پژوهش با عنوان "تجربه حسابرسان و نقش آن در قضاوت موضوعات ساختار نیافته حسابداری"، حسابرسان را به دو گروه با تجربه و کم تجربه تقسیم نمودند و نشان دادند که بین قضاوت حسابرسان با تجربه و حسابرسان کم تجربه در مورد وظایف ساختار نیافته تفاوت معناداری وجود دارد و تجربه تأثیر بسیار زیادی بر دقت و قضاوت حسابرسان دارد، در نتیجه احتمال کتمان شواهد حسابداری افزایش می‌یابد.

سیرانی و همکاران (۱۳۸۸)، پژوهشی با عنوان "تأثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابداری بر قضاوت حسابرسان" انجام دادند، نتایج به دست آمده بیانگر آن بود که، تفاوت‌های معناداری در تصمیمگیری افراد با تجربه و کم تجربه میان وظایف ساختار نیافته و نیمه ساختاریافته دیده شده است. هر چند که در وظایف ساختار نیافته تفاوت‌های حسابرسان بسیار بیشتر از وظایف نیمه ساختاریافته مشاهده شده و این نتایج در راستای این فرض است که در وظایف ساختار نیافته نسبت به وظایف نیمه ساختاریافته مشکلات و سرنخ‌ها تعریف نشده و نیاز به قضاوت و بصیرت بیشتری احساس می‌شود.

مهرانی و نعیمی (۱۳۸۲)، پژوهشی با عنوان "تئوری اخلاقی و تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل" انجام دادند و به نتیجه رسیدند که، هر چند حسابرسان خود را معتقد و مقید به رعایت اخلاق حرفه‌ای می‌دانند اما در برابر فشار بودجه زمانی اقدام به اعمال رفتارهای غیرحرفه‌ای می‌نمایند. همچنین متناسب با افزایش فشار بودجه زمانی، احتمال بروز رفتارهای غیرحرفه‌ای نیز بیشتر می‌شود.

"استقلال قضاوت حسابرسان تحت فشار" دریافتند که حسابرسان کم تجربه‌تر استعداد بیشتری را برای تحمل فشار در جهت نگهداری کارفرما دارند.

چو و فیرس<sup>۳۳</sup> (۲۰۰۳)، در پژوهشی با عنوان "تأثیر فشار زمانی بر ترکیب فرایند اطلاعاتی حسابرسان" به دنبال بررسی تأثیر فشار زمانی بر ترکیب فرایند اطلاعاتی حسابرسان بودند و یکی از نتایج مبین آن است که ترکیب فرایند اطلاعاتی وابسته به زمان بوده و نتیجه دیگر این پژوهش بیانگر این است که تفاوت و واریانس محاسبه شده و به وسیله شرایط تقابلی تحت فشار زمانی ایجاد شده به واسطه استراتژی‌های مختصرسازی شناخته شده، کاهش خواهد یافت.

شلتون<sup>۳۴</sup> (۱۹۹۹)، پژوهشی با عنوان "تأثیر تجربه بر قضاوت حسابرسان در استفاده از شواهد نامربوط برای تعیین و تشخیص اطلاعات نامربوط جهت قضاوت در خصوص تداوم فعالیت" انجام دادند. متغیرهای مستقل، نوع شواهد و سطح تجربه بوده و موضوع برآورد، با عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شده است. نتایج پژوهش نشان داد که تجربه، اثر اطلاعات غیرمربوط را بر قضاوت کاهش می‌دهد و حسابرسان با تجربه از اطلاعات غیرمربوط، در قضاوت تأثیر نمی‌پذیرند.

عبدالمحمدی و رایب<sup>۳۵</sup> (۱۹۸۷)، در پژوهشی، قضاوت حسابرسان با تجربه و کم تجربه را در سطوح مختلف پیچیدگی کار حسابداری آزمون نمودند و به این نتیجه رسیدند که در کارهای پیچیده حسابداری قضاوت حسابرسان با تجربه و حسابرسان کم تجربه با یکدیگر متفاوت است و در کارهای پیچیده‌تر اثر تجربه نمایان است.

### پیشینه داخلی

بیات و جدیدی نقاش کار (۱۳۹۹)، در پژوهشی به بررسی ارتباط ضعف‌های با اهمیت کنترل‌های داخلی و شواهدی از دستکاری عملکرد واقعی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش نشان دهنده ارتباط معنی دار ضعف‌های با اهمیت کنترل‌های داخلی با دستکاری واقعی می‌باشد.

مرادی و همکاران (۱۳۹۵)، در پژوهشی عوامل مؤثر بر اعمال رفتارهای ناکارآمد حسابرسان را بررسی نمودند و به این نتیجه رسیدند که کانون کنترل بیرونی، فشار بودجه زمانی و خود ارزیابی عملکرد پایین رابطه مثبتی با اعمال رفتارهای ناکارآمد حسابداری دارند.

33. Choo & Firth

34. Shelton

35. Abdolmohammadi & Wright

### روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر یک پژوهش پیمایشی است که در رابطه با یک موضوع خاص دیدگاه‌ها و نظرات حسابرسان دیوان محاسبات در رده‌های مختلف سازمانی و با تجربه‌های متفاوت را اخذ و مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌دهد. هدف این پژوهش بررسی نحوه ارزیابی حسابرسان با تجربه و کم تجربه تحت فشار بودجه زمانی نسبت به فرایند حسابرسی می‌باشد. در این پژوهش یکی از مراحل حسابرسی تحت عنوان ارزیابی کنترل‌های داخلی بررسی شده است. ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل بر اساس هدف‌هایی مانند تشخیص حسابرسی‌پذیری صورت‌های مالی، تدوین طرح کلی حسابرسی، برآورد اولیه خطر کنترل و تعیین خطر عدم کشف برنامه‌ریزی شده انجام می‌شود. شناخت کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل امری ضروری می‌باشد. این شناخت برای شناسایی انواع تحریف‌های بالقوه، بررسی عوامل مؤثر بر وقوع تحریف‌های با اهمیت و طراحی آزمون‌های محتوا مورد استفاده قرار می‌گیرد (استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۹). جامعه آماری پژوهش، حسابرسان دیوان محاسبات کشور می‌باشد. انتخاب نمونه به صورت تصادفی می‌باشد. طبق اطلاعات دریافتی از کارگزینی دیوان محاسبات کشور، تعداد حسابرسان این سازمان (در سال ۱۳۹۸) ۱۴۰۰ نفر می‌باشد که با استفاده از فرمول کوکران ۳۸۰ نفر از حسابرسان دیوان محاسبات کشور به عنوان نمونه تعیین شد که به منظور جمع‌آوری داده پرسشنامه میان آنها توزیع شد. روش مورد استفاده برای آزمون فرضیه‌های پژوهش تحلیل واریانس می‌باشد.

### ویژگی پرسشنامه

پرسشنامه مذکور از سه بخش تشکیل شده است. بخش اول، شامل اطلاعات عمومی پاسخ‌دهندگان؛ بخش دوم، آشنایی با موضوع و بخش سوم هم شامل هفت سؤال راجع به کنترل‌های داخلی صاحبکار، می‌باشد. سه سؤال اول (سؤال‌های یک، دو و سه) مربوط به نقاط ضعف کنترل‌های داخلی صاحبکار و سه سؤال دوم (سؤال‌های چهار، پنج و شش) مربوط به نقاط قوت کنترل‌های داخلی صاحبکار که از این به بعد به ترتیب با سؤالات منفی و سؤالات مثبت شناخته می‌شوند و سؤال هفتم هم ارزیابی کلی حسابرس را نسبت به کنترل‌های داخلی صاحبکار بررسی می‌نماید. سؤالات مثبت، اطلاعاتی را بیان می‌کند که کنترل‌های داخلی صاحبکار را تقویت می‌کند و سؤالات منفی، اطلاعاتی را بیان می‌کند که کنترل‌های داخلی صاحبکار را تضعیف می‌نماید. برای امتیازدهی به سؤالات از طیف افتراق معنایی که از صفر تا ده

مهرانی (۱۳۷۹)، در پژوهشی با عنوان "تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل تحت تئوری عدالت نسبی" به این نتیجه رسید که بیشترین رفتار غیرحرفه‌ای مربوط به انجام ندادن برخی از مراحل حسابرسی و عدم پیگیری بعضی از موارد بوده و همچنین بروز رفتارهای غیرحرفه‌ای در بررسی ساختار و رعایت کنترل‌های داخلی بیش از موارد دیگر نظیر موجودی نقد و کالا می‌باشد.

### فرضیه‌های پژوهش

#### فرضیه اصلی اول

حسابرسان در عمل تحت فشار بودجه زمانی زیاد نسبت به فشار بودجه زمانی کم، سوگیری انگیزش کارایی بیشتری را نشان می‌دهند.

#### فرضیه فرعی اول: حسابرسان تحت فشار بودجه زمانی زیاد

نسبت به فشار بودجه زمانی کم، نقاط ضعف کنترل‌های داخلی را کم اهمیت‌تر ارزیابی می‌کنند.

#### فرضیه فرعی دوم: حسابرسان تحت فشار بودجه زمانی زیاد

نسبت به فشار بودجه زمانی کم، نقاط قوت کنترل‌های داخلی را با اهمیت‌تر ارزیابی می‌کنند.

#### فرضیه فرعی سوم: حسابرسان تحت فشار بودجه زمانی

زیاد نسبت به فشار بودجه زمانی کم، کنترل‌های داخلی را به طور کلی قوی‌تر ارزیابی می‌کنند.

#### فرضیه اصلی دوم

تعامل فشار بودجه زمانی و تجربه حسابرس نشان دهنده میزان به کارگیری سوگیری انگیزش کارایی می‌باشد.

#### فرضیه فرعی اول: تحت فشار بودجه زمانی زیاد حسابرسان

کم تجربه نسبت به حسابرسان پر تجربه وزن کمتری به نقاط ضعف کنترل‌های داخلی می‌دهند.

#### فرضیه فرعی دوم: تحت فشار بودجه زمانی زیاد حسابرسان

کم تجربه نسبت به حسابرسان پر تجربه وزن بیشتری به نقاط قوت کنترل‌های داخلی می‌دهند.

#### فرضیه فرعی سوم: تحت فشار بودجه زمانی زیاد

حسابرسان کم تجربه نسبت به حسابرسان پر تجربه کنترل‌های داخلی را مطلوب‌تر ارزیابی می‌نمایند.

به یک سؤال مربوط به ارزیابی کلی کنترل‌های داخلی صاحبکار می‌باشد. جمع امتیازات سه سؤال مربوط به نقاط ضعف کنترل‌های داخلی و جمع امتیازات سه سؤال مربوط به نقاط قوت کنترل‌های داخلی و امتیاز سؤال آخر مربوط به ارزیابی کلی کنترل‌های داخلی به منظور سنجش سوگیری انگیزش کارایی در حساب‌برسان مورد استفاده قرار می‌گیرد. به طوری که هر چه مجموع امتیازات حساب‌برسان به سؤالات مربوط به نقاط ضعف کنترل‌های داخلی کمتر، مجموع امتیازات حساب‌برسان به سؤالات مربوط به نقاط قوت کنترل‌های داخلی بیشتر و همچنین امتیاز حساب‌برسان نسبت به ارزیابی کلی کنترل‌های داخلی صاحبکار بیشتر باشد در نتیجه حساب‌برس بیشتر دچار سوگیری انگیزش کارایی شده است (همان، ۲۰۰۹).

### تحلیل داده‌ها و یافته‌های پژوهش

#### اطلاعات جمعیت شناختی و آمار توصیفی

جدول ۱، اطلاعات جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان را نشان می‌دهد.

جدول ۲، نیز آمار توصیفی مربوط به تعداد هر گروه، میانگین امتیازات و انحراف معیار سؤالات متغیرهای وابسته پژوهش را نشان می‌دهد. امتیاز هر سؤال از صفر تا ۱۰ می‌باشد که برای آزمون سه سؤال منفی از ۳۰ (مجموع امتیاز سه سؤال منفی) و سه سؤال مثبت از ۳۰ (مجموع امتیاز سه سؤال مثبت) و برای سؤال مربوط به ارزیابی کلی کنترل‌های داخلی از ۱۰ حساب شده است.

#### نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول پژوهش همان‌طور که بیان شد از سه فرضیه فرعی تشکیل شده است. برای ارزیابی فرضیه فرعی اول که مربوط به ارزیابی اطلاعات منفی راجع به کنترل‌های داخلی شرکت می‌باشد، باید در جدول ۲، اعداد مربوط به میانگین و انحراف معیار اطلاعات منفی تحت فشار بودجه زمانی کم (۲/۴۸) (۲۶/۲۱) را با اعداد مربوط به میانگین و انحراف معیار اطلاعات منفی تحت فشار زیاد (۲/۸۲) (۲۴/۷۰) مقایسه کنیم. مقدار آماره  $F$  فیشر برای متغیر فشار بودجه زمانی در جدول ۳، معادل ۴۱/۳۸ می‌باشد که در سطح خطای ۰/۰۵ معنی‌دار است. بنابراین فرضیه فرعی اول رد نمی‌شود. برای ارزیابی فرضیه فرعی دوم که مربوط به ارزیابی اطلاعات مثبت راجع به کنترل‌های داخلی شرکت می‌باشد باید در جدول ۲، اعداد مربوط به میانگین و انحراف معیار اطلاعات مثبت تحت فشار بودجه زمانی کم (۲/۱۳) (۲۱/۲۴) را با اعداد مربوط به میانگین

امتیازبندی شده و اهمیت سؤالات مطروحه را در رابطه با ارزیابی کنترل‌های داخلی صاحبکار بررسی می‌نماید، استفاده گردیده است. هفت سؤال پرسشنامه به شرح زیر می‌باشند:

- شخص مسئول برای انتقال ثبت‌های دفتر روزنامه فروش به دفتر معین حساب‌های دریافتی همان شخصی است که به حساب کنترل حساب‌های دریافتی در دفتر کل منتقل می‌نماید.

- حساب‌های موعده گذشته به طور منظم و دوره‌ای برای حذف برخی حساب‌ها توسط یک مقام مسئول بررسی نمی‌شوند.

- برگشت از فروش و تخفیفات، تخفیفات نقدی و اعلامیه‌های بستانکار توسط مقام مسئول با مشورت دایره اعتبارات تأیید نمی‌شوند.

- قبل از این که دایره اعتبارات در مورد فروش تصمیم‌گیری کند، سفارشات فروش با لیست مشتریانی که از مهلت پرداخت بدهی‌شان گذشته است مطابقت داده می‌شود. -فاکتورهای فروش توسط بارنامه‌های نقل و انتقال و سفارش مشتریان تأیید می‌شوند.

- جزئیات حساب‌های دریافتی به طور منظم و دوره‌ای با دفتر کل مغایرت‌گیری می‌شوند.

- ارزیابی شما به طور کلی نسبت به سیستم کنترل داخلی واحد مورد رسیدگی چگونه است.

#### اندازه‌گیری متغیرها

**متغیرهای مستقل:** این متغیرها شامل: الف) فشار بودجه زمانی (زیاد در برابر کم) و ب) تجربه حساب‌برس (زیاد در برابر کم)، می‌باشد. برای سنجش فشار بودجه زمانی در پرسشنامه مربوط به فشار بودجه زمانی، پاراگرافی تحت این عنوان که "مؤسسه حسابداری شما با کمبود شدید نیروی حسابداری مواجه است که در نتیجه زمان در نظر گرفته شده برای حسابداری واحد مورد رسیدگی بسیار کم می‌باشد" و در پرسشنامه گروه بدون فشار بودجه زمانی چنین پاراگرافی وجود ندارد. تجربه حساب‌برس نیز بر مبنای هفت سال که با استفاده از مصاحبه با افراد اندیشمند و بررسی منابع (آنا و جیمز، ۲۰۰۹)، به دست آمد، به تجربه بالا و تجربه کم تفکیک شدند.

**متغیرهای وابسته:** این متغیرها شامل امتیازات حساب‌برسان به سؤالات پرسشنامه می‌باشد. متغیر اول شامل امتیاز به شش سؤال پرسشنامه از امتیاز صفر تا ده برای هر سؤال (سه سؤال مربوط به نقاط ضعف کنترل‌های داخلی و سه سؤال مربوط به نقاط قوت کنترل‌های داخلی) و متغیر دوم امتیاز از صفر تا ده

جدول ۱. اطلاعات جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان

متغیر	شرح	فراوانی	درصد
جنس	زن	۷۶	۲۰
	مرد	۳۰۴	۸۰
سابقه کاری	۱-۵ سال	۸۵	۲۲,۳
	۶-۱۰ سال	۱۱۴	۳۰,۰
	۱۱-۱۵ سال	۱۰۰	۲۶,۳
	بالای ۱۵ سال	۸۱	۲۱,۴
پست سازمانی	حسابرس	۱۵۹	۴۲
	حسابرس ارشد	۱۵۵	۴۱
	سر حسابرس	۳۸	۱۰
	سرحسابرس ارشد	۲۲	۶
	حسابرس کل	۴	۱
تحصیلات	کارشناسی	۱۶۲	۴۲,۷
	کارشناسی ارشد	۱۹۰	۵۰,۰
	دکتری	۲۸	۷,۳
رشته تحصیلی	حسابداری	۳۲۳	۸۵,۰
	حسابرسی	۱۱	۲,۸
	سایر	۴۶	۱۲,۲
جمع		۳۸۰	۱۰۰

فرضیه دوم پژوهش تعامل فشار بودجه زمانی و تجربه را در مورد به کار گیری انگیزش کارایی در حسابرسان را مورد آزمون قرار می‌دهد که خود شامل سه فرضیه فرعی می‌باشد. به عبارت دیگر آیا امتیاز حسابرسان با تجربه بیشتر در پاسخ به سؤالات اطلاعات منفی، مثبت و ارزیابی کلی کنترل‌های داخلی شرکت در شرایط فشار بودجه زمانی و عدم فشار بودجه زمانی نسبت به حسابرسان کم تجربه‌تر متفاوت است یا خیر. نتایج مربوط به آزمون فرضیه‌های فرعی در جداول ۳، ۴ و ۵ بیان شده است. مقدار آماره  $F$  فیشر برای تعامل فشار و تجربه در جداول مذکور برای فرضیه فرعی اول  $۱۰/۸۹$ ، فرضیه فرعی دوم  $۵/۲۳$  و برای فرضیه فرعی سوم  $۳۱/۱۰$  می‌باشد که در سطح خطای  $۰/۰۵$  معنی‌دار است. بنابراین فرضیه‌های فرعی و در نتیجه فرضیه اصلی دوم پژوهش رد نمی‌شود. به عبارت دیگر حسابرسان با تجربه کمتر نسبت به حسابرسان با تجربه بیشتر، ارزیابی انگیزش کارایی بیشتری را تحت فشار بودجه زمانی از خود نشان می‌دهند. یعنی دادن اهمیت کمتر به اطلاعات منفی راجع به کنترل‌های داخلی، اهمیت بیشتر به اطلاعات مثبت راجع به کنترل‌های داخلی و به طور کلی ارزیابی قوی‌تری نسبت به کنترل‌های داخلی شرکت، می‌باشد.

و انحراف معیار اطلاعات منفی تحت فشار زیاد ( $۱/۹۰$ )  $۲۳/۳۲$  مقایسه کنیم. مقدار آماره  $F$  فیشر برای متغیر فشار بودجه زمانی در جدول ۳، معادل  $۱۴۱/۷۷$  می‌باشد که در سطح خطای  $۰/۰۵$  معنی‌دار است. بنابراین فرضیه فرعی دوم رد نمی‌شود. برای ارزیابی فرضیه فرعی سوم که مربوط به ارزیابی کلی راجع به کنترل‌های داخلی شرکت می‌باشد باید در جدول ۲، اعداد مربوط به میانگین و انحراف معیار اطلاعات کلی تحت فشار بودجه زمانی کم ( $۰/۹۴$ )  $۶/۰۱$  را با اعداد مربوط به میانگین و انحراف معیار ارزیابی کلی کنترل‌های داخلی شرکت تحت فشار زیاد ( $۱/۰۲$ )  $۶/۵۲$  مقایسه کنیم. مقدار آماره  $F$  فیشر برای متغیر فشار بودجه زمانی در جدول ۳، معادل  $۳۳/۳۲$  می‌باشد که در سطح خطای  $۰/۰۵$  معنی‌دار است. بنابراین فرضیه فرعی سوم رد نمی‌شود و در نتیجه فرضیه اصلی اول پژوهش رد نمی‌شود. به عبارت دیگر حسابرسان تحت فشار بودجه زمانی زیاد، ارزیابی انگیزش کارایی بالاتری را از خود نشان می‌دهند. یعنی دادن اهمیت کمتر به اطلاعات منفی راجع به کنترل‌های داخلی، اهمیت بیشتر به اطلاعات مثبت راجع به کنترل‌های داخلی و به طور کلی ارزیابی قوی‌تری نسبت به کنترل‌های داخلی شرکت،

## جدول ۲. میانگین امتیازات به سؤالات

تعداد	انحراف معیار	میانگین	تجربه	فشار	
۹۲	۲/۵۹	۲۵/۳۹	کم	کم	امتیازات به سه سؤال منفی
۱۰۰	۲/۱۱	۲۶/۹۸	زیاد		
۱۹۲	۲/۴۸	۲۶/۲۱	کل		
۹۰	۲/۴۲	۲۳/۰۴	کم	زیاد	
۹۸	۲/۲۵	۲۶/۲۲	زیاد		
۱۸۸	۲/۸۲	۲۴/۷۰	کل		
۱۸۲	۲/۷۶	۲۴/۲۳	کم	کل	
۱۹۸	۲/۲۱	۲۶/۶۰	زیاد		
۳۸۰	۲/۷۵	۲۵/۴۶	کل		
۹۲	۱/۸۹	۱۹/۹۳	کم	کم	امتیازات به سه سؤال مثبت
۱۰۰	۱/۵۵	۲۲/۴۵	زیاد		
۱۹۲	۲/۱۳	۲۱/۲۴	کل		
۹۰	۱/۶۶	۲۲/۴۳	کم	زیاد	
۹۸	۱/۷۳	۲۴/۱۴	زیاد		
۱۸۸	۱/۹۰	۲۳/۳۲	کل		
۱۸۲	۲/۱۷	۲۱/۱۷	کم	کل	
۱۹۸	۱/۸۵	۲۳/۲۸	زیاد		
۳۸۰	۲/۲۷	۲۲/۲۷	کل		
۹۲	۰/۹۷	۶/۰۲	کم	کم	امتیازات به سؤال ارزیابی کلی
۱۰۰	۰/۹۲	۶/۰۰	زیاد		
۱۹۲	۰/۹۴	۶/۰۱	کل		
۹۰	۰/۸۶	۷/۰۷	کم	زیاد	
۹۸	۰/۸۹	۶/۰۱	زیاد		
۱۸۸	۱/۰۲	۶/۵۲	کل		
۱۸۲	۱/۰۵	۶/۵۴	کم	کل	
۱۹۸	۰/۹۰	۶/۰۰	زیاد		
۳۸۰	۱/۰۱	۶/۲۶	کل		

## جدول ۳. نتایج آمار استنباطی مربوط به سه سؤال منفی

منبع	نوع ۳ مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	آماره F	سطح معنی داری
مدل تصحیح شده	۸۱۳/۸۶	۳	۲۷۱/۲۸	۴۹/۲۱	۰/۰۰
تقاطع	۲۴۴۸۹۲/۶۷	۱	۲۴۴۸۹۲/۶۷	۴/۴۴	۰/۰۰
فشار	۲۲۸/۱۵	۱	۲۲۸/۱۵	۴۱/۳۸	۰/۰۰
تجربه	۵۳۹/۰۷	۱	۵۳۹/۰۷	۹۷/۷۸	۰/۰۰
فشار* تجربه	۶۰/۰۳	۱	۶۰/۰۳	۱۰/۸۹	۰/۰۱
خطا	۲۰۷۲/۷۵	۳۷۶	۵/۵۱		
جمع کل	۲۴۹۳۷/۰۰	۳۸۰			
جمع کل تصحیح شده	۲۸۸۶/۶۲	۳۷۹			
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۲۷۶				

جدول ۴. نتایج آمار استنباطی مربوط به سه سؤال مثبت

منبع	نوع ۳ مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	آماره F	سطح معنی داری
مدل تصحیح شده	۸۵۱/۰۷	۳	۲۸۳/۶۹	۹۶/۵۸	۰/۰۰
تقاطع	۱۸۷۶۰۴/۶۰	۱	۱۸۷۶۰۴/۶۰	۶/۳۸	۰/۰۰
فشار	۴۱۶/۴۵	۱	۴۱۶/۴۵	۱۴۱/۷۷	۰/۰۰
تجربه	۴۲۳/۱۰	۱	۴۲۳/۱۰	۱۴۴/۰۴	۰/۰۰
فشار* تجربه	۱۵/۳۸	۱	۱۵/۳۸	۵/۲۳	۰/۰۲
خطا	۱۱۰۴/۴۵	۳۷۶	۲/۹۳		
جمع کل	۱۹۰۴۸۰/۰۰	۳۸۰			
جمع کل تصحیح شده	۱۹۵۵/۵۳	۳۷۹			
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۴۳۱				

جدول ۵. نتایج آمار استنباطی مربوط به سؤال ارزیابی کلی

منبع	نوع ۳ مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	آماره F	سطح معنی داری
مدل تصحیح شده	۷۸/۲۸	۳	۲۶/۰۹	۳۱/۳۰	۰/۰۰
تقاطع	۱۴۹۴۶/۱۱	۱	۱۴۹۴۶/۱۱	۱/۷۹	۰/۰۰
فشار	۲۶/۹۵	۱	۲۶/۹۵	۳۲/۳۳	۰/۰۰
تجربه	۲۸/۱۲	۱	۲۸/۱۲	۳۳/۷۴	۰/۰۰
فشار* تجربه	۲۵/۹۲	۱	۲۵/۹۲	۳۱/۱۰	۰/۰۰
خطا	۳۱۳/۴۰	۳۷۶	۰/۸۳۴		
جمع کل	۲۴۹۳۷۰/۰۰	۳۸۰			
جمع کل تصحیح شده	۳۹۱/۶۸	۳۷۹			
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۱۹۳				

### بحث و نتیجه گیری

پژوهش حاضر چگونگی تعامل فشار بودجه زمانی و تجربه حسابرس را در استفاده از سوگیری انگیزش کارایی در ارزیابی کنترل‌های داخلی صاحبکار توسط حسابرسان دیوان محاسبات، بررسی می‌نماید. طبق نتایج پژوهش، حسابرسان تحت فشار بودجه زمانی زیاد نیاز به افزایش کارایی بالاتری در خود احساس می‌کنند به طوری که انگیزش کارایی بیشتری از خود نشان می‌دهند. به عبارت دیگر حسابرسان تحت فشار بودجه زمانی زیاد اطلاعات مثبت راجع به

کنترل‌های داخلی صاحبکار را با اهمیت‌تر، اطلاعات منفی راجع به کنترل‌های داخلی صاحبکار را کم اهمیت‌تر و به طور کلی اثربخشی کنترل‌های داخلی صاحبکار را بالاتر در نظر می‌گیرند. علاوه بر این موارد، حسابرسان با تجربه کمتر نسبت به حسابرسان با تجربه بیشتر نیاز به کارایی بالاتری در خود احساس می‌نمایند، به طوری که سوگیری انگیزش کارایی بیشتری از خود نشان می‌دهند. به عبارت دیگر حسابرسان با تجربه کمتر نسبت به حسابرسان با تجربه بالاتر تحت فشار بودجه زمانی زیاد، اطلاعات مثبت راجع به کنترل‌های داخلی

نشوند و کیفیت حسابرسی تحت تأثیر قرار نگیرد. توجه به این موضوع، به دلیل اهمیت کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات و تأثیری که کیفیت حسابرسی حسابرسان این سازمان بر عملکرد دولت دارند، بسیار مهم است.

با توجه به معرفی موضوع جدید در حسابرسی با نام انگیزش کارایی در حسابرسان در چیده‌های زیادی برای پژوهشگران باز شده است.

پژوهشگران می‌توانند تعامل بین تجربه حسابرس و فشار بودجه زمانی در به‌کارگیری سوگیری انگیزش کارایی را در انجام سایر مراحل حسابرسی غیر از ارزیابی کنترل‌های داخلی بررسی نمایند. پژوهش حاضر می‌تواند در بین حسابرسان داخلی و حسابرسان با رده‌های متفاوت هم انجام پذیرد. پژوهشگران می‌توانند متغیرهای دیگری غیر از فشار بودجه زمانی و تجربه حسابرس مانند پیچیدگی کار حسابرسی که بر انگیزش کارایی حسابرسان مؤثر است را نیز بررسی نمایند. بررسی تأثیر میزان مواجهه حسابرسان با فشار بودجه زمانی زیاد در به‌کارگیری انگیزش کارایی در موقعیت‌های مشابه که در آینده رخ می‌دهد و همچنین بررسی تأثیر جنسیت و تحصیلات دانشگاهی بر انگیزش کارایی حسابرس هم می‌تواند در پژوهش‌های آتی بررسی شوند.

#### منابع

- برزیده، فرخ و خیراللهی، مرشید. (۱۳۹۰). مسئولیت پاسخگویی، فشار زمانی و کتمان شواهد حسابرسی. *دانش حسابرسی*، ۱۱(۴۵)، ۴-۲۷.
- بیات، ع و جدیری نقاش کار، ج. (۱۳۹۹). بررسی ارتباط ضعف‌های با اهمیت کنترل داخلی و شواهدی از دستکاری عملکرد واقعی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۱۲(۴۷)، ۱۱۴-۱۰۱.
- حیرانی، فروغ؛ وکیلی فرد، حمیدرضا؛ بنی مهد، مهدی و رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۹۵). تأثیر شخصیت حرفه‌ای گرا، ضداجتماعی و بیش اعتمادی حسابرسان بر قضاوت آنها در حل تعارض میان حسابرس و مدیریت. *فصلنامه حسابداری مالی*، ۸(۳۲)، ۱۰۶-۱۴۳.
- خواجوی، شکراله و نوشادی، میثم. (۱۳۸۸). تأثیر تجربه و نقش آن در قضاوت موضوعات ساختار نیافته حسابرسی. *تحقیقات حسابداری*، ۳، ۱۲۰-۱۱۰.
- رایبیز، استیفن پی. (۱۳۷۳). *رفتار سازمانی (چاپ اول)*. ترجمه علی پارسائیان و محمد اعرابی، تهران: نوبهار.
- سید جوادین، سیدرضا. (۱۳۸۶). *تئوری‌های مدیریت (چاپ*

صاحبکار را با اهمیت‌تر، اطلاعات منفی راجع به کنترل‌های داخلی صاحبکار را کم اهمیت‌تر و اثربخشی کنترل‌های داخلی صاحبکار را بالاتر در نظر می‌گیرند. به طور کلی، تجربه عواقب نامطلوب فشار بودجه زمانی بر ارزیابی اطلاعات توسط حسابرسان را کاهش می‌دهد. به طوری که حسابرسان با تجربه بیشتر نیاز به افزایش کارایی پایین‌تری را در مواجهه با فشار بودجه زمانی احساس می‌نمایند و تمایل کمتری برای بهره‌گیری از انگیزش کارایی از خود نشان می‌دهند. پژوهش حاضر به شیوه کاربردی به ادبیات موضوع کمک می‌نماید به طوری که یک سوگیری کمتر شناخته شده در حسابرسی به نام انگیزش کارایی را معرفی می‌نماید، که عبارت است از وزن بیشتر به اطلاعات مثبت و وزن کمتر به اطلاعات منفی در رابطه با کنترل‌های داخلی و در نتیجه اتکای زیاد بر کنترل‌های داخلی به منظور افزایش کارایی است. اگر چه سوگیری انگیزش کارایی ممکن است که به افزایش کارایی منجر شود ولی اثربخشی و کیفیت حسابرسی از ضعف کنترل‌های داخلی و کم کاری حسابرسان تأثیر نامطلوبی می‌پذیرند. این نتایج با نتایج پژوهش‌های پیشین مانند گیبینز<sup>۳۶</sup> (۱۹۸۴)، بونر و پنینگتون<sup>۳۷</sup> (۱۹۹۱)، مالون و روبرتز<sup>۳۸</sup> (۱۹۹۶)، دونلی و همکاران<sup>۳۹</sup> (۲۰۰۳) و آنا و جیمز (۲۰۰۹)، نیز مطابقت دارد.

هر چند که استفاده از حسابرسان کم تجربه‌تر برای ارزیابی کنترل‌های داخلی کم هزینه‌تر است ولی پیشنهاد می‌شود که برای انجام این کار و علی‌الخصوص در شرایط فشار بودجه زمانی زیاد، از حسابرسان با تجربه بیشتر استفاده شود زیرا که تمایل حسابرسان کم تجربه‌تر برای بهره‌گیری از ارزیابی انگیزش کارایی بیشتر است و در نتیجه ممکن است که به سبب احساس نیاز به افزایش کارایی، از اثربخشی لازم برخوردار نباشد و در نتیجه عواقب ناگواری در پی داشته باشد. به عبارت دیگر تجربه اثرات ناشی از فشار بودجه زمانی بر ارزیابی اطلاعات را کاهش می‌دهد. آموزش مداوم حسابرسان و در نظر گرفتن تفاوت‌های فردی حسابرسان در طی فرایند استخدام و طی مراحل مختلف حسابرسی در عمل می‌تواند تمایل حسابرسان را در استفاده از سوگیری انگیزش کارایی کاهش دهد. در ضمن دیوان محاسبات باید بودجه زمانی عملیات خود را به منظور کاهش فشار بودجه زمانی به طور مناسب و متعارفی تهیه و تنظیم نمایند که حسابرسان به منظور افزایش کارایی خود دچار سوگیری انگیزش کارایی

36. Gibbins

37. Bonner &amp; Pennington

38. Malone &amp; Roberts

39. Donnelly et al

- سوم). تهران: نگاه دانش.
- سیرانی، محمد؛ خواجوی شکر اله و نوشادی، میثم. (۱۳۸۸). تأثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابرسی بر قضاوت حسابرس. *فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۵۵، ۵۰-۳۵.
- شمس‌زاده، ب؛ سیف، ا. و داودآبادی فراهانی، ح. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و شرکا حسابرسی با کیفیت حسابرسی. *مجله علمی پژوهشی دانش حسابداری مالی*، ۱، ۱۵۶-۱۳۵.
- صفرزاده، محمد حسین؛ سجادی، سید حسین و شعبانی، محیا. (۱۳۹۹). تأثیر تیپ شخصیتی بر کیفیت حسابرسی (مطالعه موردی: حسابرسان دیوان محاسبات ایران). *دوفصلنامه حسابداری دولتی ایران*، ۶(۲)، ۱۶۸-۱۵۱.
- کرمی، غلامرضا. وکیلی فرد، حمیدرضا و مزینانی، مهدی. (۱۳۹۵). بررسی ارتباط بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابرسی در دیوان محاسبات کشور. *دانش حسابرسی*، ۱۶(۶۳)، ۳۳-۵.
- کمیته تدوین استانداردها. (۱۳۸۹). *استانداردهای حسابرسی. تهران: سازمان حسابرسی*.
- مرادی، مهدی؛ رستمی، امین و ابادری، زهره. (۱۳۹۵). بررسی عوامل مؤثر بر اعمال رفتارهای ناکارآمد مؤثر بر اعمال رفتارهای ناکارآمد حسابرسان. *فصلنامه حسابداری مالی*، ۳۰(۱)، ۶۴-۴۰.
- مهرانی، ساسان و نعیمی، مهدیس. (۱۳۸۲). تئوری اخلاقی و تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل. *فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۲، ۴۱-۶۳.
- مهرانی، ساسان. (۱۳۷۹). تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل تحت تئوری عدالت نسبی. *رساله دکتری حسابداری دانشگاه تهران*.
- نظری‌پور، محمد. (۱۳۹۶). ضرورت استقرار حسابرسی عملکرد از دیدگاه حسابرسان بخش عمومی. *دو فصلنامه حسابداری دولتی*، ۳(۲)، ۹۲-۷۹.
- نعیمی، مهدیس. (۱۳۸۱). بررسی تأثیر فشار زمان بر رفتار حسابرسان مستقل. *پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی*.
- نمازی، محمد؛ بایزیدی، انور و جبارزاده کنگرلویی، سعید. (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۳(۹)، ۲۱-۴.
- هرمزی، ش؛ نیکو مرام، ه؛ رویایی، ر و رهنمای رودپشتی، ف. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر سوگیری‌های روانشناختی بر تردید حرفه‌ای حسابرس. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۶(۴)، ۱۴۸-۱۲۳.
- Abdolmohammadi, M.J. & Wright, M. (1987). An Examination of the Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgments. *The Accounting Review*, 62, 1-13.
- Akbari, M.A. (2000). The Relationship between Time Constraints and the Structure of the Audit Program on Audit Performance and Execution. *Master Thesis in Accounting*, Allameh Tabatabai University (In Persian).
- Barrainkua, I. & Espinosa-Pike, M. (2015). New Insights into under Reporting of Time: The Audit Partner Context. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, (4)28, 494-514.
- Barzideh, F. & Khairollahi, M. (2012). Accountability, time pressure and concealment of audit evidence. *Auditing Knowledge*, (45)11, 4-27 (In Persian).
- Bayat, A. & Jodeiri, J. (2020). Investigating the Relationship between Weaknesses with the Importance of Internal Control and Evidence of Actual Performance Manipulation in Companies Listed in the Tehran Stock Exchange. *Accounting and Auditing Research*, 12(47), 101-114.
- Bierstaker, J. & Wright, A. (2005). The Effect of Partner Preferences on the Development of Risk-Adjusted Program Plans. *Advances in Accounting*, 21, 1-23.
- Bonner, S., Libby, R. & Nelson, M.W. (1996). Using Decision Aid to Improve Auditors Conditional probability judgment. *The Accounting Review*, 71, 221-240.
- Bonner, S.E. & Pennington, N. (1991). Cognitive Processes and Knowledge as Determinants of Auditor Expertise. *Journal of Accounting Literature*, 10, 1-50.
- Bonner, S.E. (1990). Experience Effects in Auditing: The Role of Task-Specific knowledge. *The Accounting Review*, 66, 72-92.

- Choo, F. & Firth, M. (2003). The Effect of Time Pressure on Auditors' Configural Information Processing. *International Journal of Auditing*, (2) 1, 21-33.
- Christensen, B.E., Glover, S.M., Omer, T.C & Shelley, M.K. (2014). Understanding Audit Quality: Insights from Audit Professionals and Investors. *Working paper*, Texas A&M University, Brigham Young University and the University of Nebraska-Lincoln
- Chung, J. & S. Monroe. (2000). The Effects of Experience and Task Difficulty on Accuracy and Confidence Assessments of Auditors. *Accounting and Finance*, (40), 135-152.
- Cianci, A.M. & Bierstaker, J. (2009). Auditors Efficiency Motivated Evaluation. *Advances in Accounting*, 25, 20-27.
- Coram, P., Ng, J. & Woodliff, D. (2004). The Effect of Risk of misstatement on the Propensity to Commit Reduced Audit Quality Acts Under Time Budget Pressure. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, (2) 23, 159-167.
- DeZoort, F.T. & Lord, A.T. (1997). A Review and Synthesis of Pressure Effects Research in Accounting. *Journal of Accounting Literature*, 16, 28-85.
- Donnelly, D., Quirin, J. & O'Bryan, D. (2003). Auditor Acceptance of Dysfunctional Behavior: An Explanatory Model Using Auditors' Personal Characteristics. *Behavioral Research in Accounting*, 15, 87-110.
- Elder, R. & Allen, R. (2003). A Longitudinal Field Investigation of Auditor Risk Assessments and Sample Size Decisions. *The Accounting Review*, 983-1002.
- Fredrick, D. & R. Libby. (1986). Expertise and Auditors Judgments of Conjunctive Events. *Journal of Accounting Research* (forthcoming, Autumn).
- Gibbins M. (1994). Proposition About the Psychology of Professional Judgment in Public Accounting. *Journal of Accounting Research*, (22) 1, 103-125.
- Glover, S.M., Hansen, J.C. & Seidel, T.A. (2015). The Effect of Deadline Imposed Time Pressure on Audit Quality. *Ssrn. February 6, 2015*.
- Glover, S.M., Prawitt, D.F., Wilks, T.J. & McDaniel, L. (2005). Why Do Auditors Over-Rely on Weak Analytical Procedures? The Role of Outcome and Precision. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24, 197-233.
- Hales, J.W. (2002). Understanding Bias and Dispersion in Forecasts: The Role of Motivated Reasoning. *Working paper*, Cornell University.
- Heyrani, F., Vakilifard, H., Banimahd, B. & Rahnamayeh Roudposhti, F. (2017). The Effect of Professionalism, Antisocial and Overconfidence on Their Judgments to Resolve the Conflict Between the Auditor and Management. *Quarterly Financial Accounting Journal*, (32)8, 106-143 (In Persian).
- Hormozi, S., Nikoomaram, H., Royae, R. & Rahnama Roodposhti, F. (2017). The Effects of Psychological Biases on Auditors' Professional Skepticism. *Empirical Research in Accounting*, (4)6, 123-148 (In Persian).
- Johnstone, K.M., Bedard, J.C. & Biggs, S.F. (2002). Aggressive Client Reporting: Factors Affecting Auditors' Generation of Financial Reporting Alternatives. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, (21)1, 47-65.
- Karami, G., Vakilifard, H. & Mazinani, M. (2016). Investigating the Relationship between Time Pressure, Complexity of Work and Audit Effectiveness in the Court of Audit. *Auditing Knowledge*, (63)16, 5-33 (In Persian).
- Kelley, T., Margheim, L. & Pattison, D. (1999). Survey on the Differential Effects of Time Deadline Pressure Versus Time Budget Pressure on Audit Behavior. *The Journal of Applied Business Research*, (15) 4, 117-127.
- Khajavi, S. & Noshadi, M. (1388). The Impact of Experience and Its Role in Judging Unstructured Audit Issues. *Accounting Research*, 3, 120-110 (In Persian).

- Kruglanski, A.W. (1996). *Motivated social cognition: Principles of the interface*. In E.T. Higgins & A.W. Kruglanski (Eds.), *Social psychology: Handbook of basic principles* (pp. 493-520). New York: Guilford Press.
- Kunda, Z. (1995). The Case for Motivated Reasoning. *Psychological Bulletin*, 108, 480-498.
- Kunda, Z. (2002). *Social cognition: making sense of people*. Cambridge, MA: MIT Press.
- Lehmann, C. & Norman, C.S. (2006). The Effects of Experience on Complex Problem Representation and Judgment in Auditing: An Experimental Investigation. *Behavioral Research in Accounting*, 18, 65-83.
- Libby, R. (1995). *The role of knowledge and memory in audit judgment, judgment and decision-making research in accounting and auditing*. Cambridge University Press, New YORK, NY, 176-206.
- Majid, J. & Asse, A. (2018). Time Budget Pressure and turnover Intention with Dysfunctional Accountant Behavior. *International Journal of Economics Management and Social Science*, (1)1, 9-16.
- Malone, C.F. & Roberts, R.W. (1996). Factors Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, (15)2, 49-64.
- Manatap, B.L.G. (2018). The Influence of Audit Time Budget Pressure on Reduced Audit Quality Behavior. *Journal of Accounting Research, Organization and Economics*, (1)1, 57-64.
- McDaniel, L. (1990). The Effects of Time Pressure and audit program Structure on Audit Performance. *Journal of Accounting Research*, 28, 267-286.
- Mehrani, S. & Naeemi, M. (2004). Ethical Theory and the Effect of Time Budget Pressure on the Behavior of Independent Auditors. *Journal of Accounting and Auditing Reviews*, 32, 41-63 (In Persian).
- Mehrani, S. (2000). The Effect of Time Budget Pressure on the Behavior of Independent Auditors Under the Theory of Relative Justice. *PhD. Dissertation in Accounting*, University of Tehran (In Persian).
- Moradi, M., Rostami A. & Abazari, Z. (2016). Investigating the Determinants of Dysfunctional Auditing Behaviors. *Quarterly Financial Accounting Journal*, (30)8, 40-64 (In Persian).
- Moreno, K. & 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*, (22) 1, 13-28.
- Naimi, M. (2003). Investigating the Effect of Time Pressure on The Behavior of Independent Auditors. *Master Thesis in Accounting*, Faculty of Economics and Accounting, Islamic Azad University, Central Tehran Branch (In Persian).
- Namazi, M., Bayazidi, A. & Jabbarzadeh, S. (2011). Investigating the Relationship between Audit Quality and Earning Management of Companies Listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting Research*, (9)3, 4-21 (In Persian).
- Nazaripour, M. (2017). The Necessity of Establishing Performance Audit from the Viewpoint of Public Sector Auditors. *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, (2)3, 79-92 (In Persian).
- Robbins, S.P. (1995). *Organizational Behavior (First Edition)*. Translated by Ali Parsaian and Mohammad Arabi, Tehran: Nobahar (In Persian).
- Robertson, J.C. (2007). Staff Auditor Reporting Decisions Under Time Deadline Pressure". *Managerial Auditing Journal*, (22)4, 340-353.
- Safarzadeh, M.H., Sajadi, S.H. & Shabani, M. (2020). The Effects of Personality Type on the Audit Quality (Case Study: Evidence from Supreme Audit Court Auditors of Iran). *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, (2)5, 151-168 (In Persian).
- Sayrani, M., Khajavi, S. & Noshadi, M. (2009). An Examination of the Effects of Experience and Task

- Complexity on Audit Judgments. *Accounting and Auditing Review*, (2)16, 35-50 (In Persian).
- Seyed Javadin, S.R. (2008). *Management Theories* (Third Edition). Tehran: Knowledge Look (In Persian).
  - Shamszadeh, B., Seif, A. & Davodabadi Farahani, H. (2016). Studying Relationship between Characteristics of Audit Institutions and Audit Partners with Audit Quality. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, (1)3, 135-186 (In Persian).
  - Shelton, S.W. (1999). The Effect of Experience on the Use of Irrelevant Evidence in Auditor Judgment. *The Accounting Review*, 217-224.
  - Standards Development Committee. (2010). *Audit Standards*. Tehran, IR: Audit Organization (In Persian).
  - Tusheng, X., Chunxiao, G. & Chun, Y.(2020). How audit effort affects audit quality: An audit process and audit output perspective. *China Journal of Accounting Research*, (13)1, 109-127.
  - Umar, A. & Anandarajan, A. (2004). Auditors' Independence of Judgment Under Pressure. *Internal Auditing*, (19)1, 22-32.