

رسالة محمد



**دانشگاه پیام نور مرکز بهشهر**

پایان نامه

برای دریافت درجه کارشناسی ارشد

در رشته حسابداری

عنوان پایان نامه:

**بررسی تأثیر انحرافات بودجه زمانی حسابرسی بر تغییرات  
بودجه زمانی حسابرسی در سازمان حسابرسی**

استاد راهنما:

**دکتر عزیز گرد**

استاد مشاور:

**دکتر سید حسن صالح نژاد**

پژوهشگر:

**علی قدمی**

**تابستان 1389**

تقدیم به پدر ، مادر و خانواده فداکار و مهربانم به  
پاس زحمات فراوانشان در تمام مراحل زندگی.

به نام خداوند بخشنده مهربان  
تقدیر و سپاسگزاری

از دست و زبان که برآید  
کز عهده شکرش بدر آید

سپاس بی پایان به درگاه خداوند متعال و منان که عزت عبودیت و بندگی را به جهان انسانیت ارزانی داشت و درود بیکران بر خاتم پیامبران محمد مصطفی (ص) و خاندان پاکش که والاترین معلمان جامعه بشریت اند.

پژوهشگر در نگارش و تنظیم این رساله از رهنمود های فاضلانه و ارشادات دلسوزانه جمعی کثیر بر خوردار گردیده است. در این مقام از جناب آقای دکتر عزیز گرد که راهنمایی این جانب را با صبر و حوصله به عهده داشتند سپاسگزارم. افتخار شاگردی ایشان برای این جانب بس بزرگ و غرور آفرین می باشد.

از جناب آقای دکتر سید حسن صالح نژاد که افتخار شاگردیشان را دارم به سبب پذیرش استاد مشاوره و راهنماییهایشان که همواره راهگشای اینجانب بوده است سپاسگزارم.

از جناب آقای دکتر عبدالکریم مقدم که قبول زحمت نموده و داوری این تحقیق را پذیرا شدن سپاسگزارم و امید وارم از راهنماییهای ایشان بهره کافی و وافی را ببرم.

علی قدومی

تابستان ۱۳۸۹

**چکیده:** با رقابتی شدن بازار حسابرسی لازم است، حق الزحمه حسابرسی که تابعی از بودجه زمانی حسابرسی می باشد تا آنجا که امکان دارد در سطح پایین نگهداری شود. بدین منظور یکی از راههای کنترل و پیش بینی هزینه حسابرسی بودجه بندی زمانی حسابرسی می باشد. (Kiger and Scheinner, 1997).

استفاده از بودجه زمانی کارکنان را وادار می کند که به صورت اثر بخش و کارا عمل کنند و در نهایت سبب عملکرد ارزشمند می شود. برنامه و بودجه زمانی حسابرسی سال قبل نقطه شروع طراحی برنامه و بودجه زمانی سال بعد است. (Bedard, 1999) مدیران حسابرسی با مد نظر قرار دادن عملکرد سال گذشته و بروزکردن مشخصات مشتری برای کار سال بعد شکل می گیرد که این خود نیز نشان از پویایی بودجه حسابرسی دارد. (Fleming 1980, Sweney and Pierce, 2004)

همانطور که به وسیله کاوالسکی و فیشر بیان شده است، بودجه ها و عملکردها احتمالا به صورت پویا بر یکدیگر اثر گذار هستند. مطالعه ما بر اساس تئوری بودجه چرخنده ای (یا تغییرات تدریجی نامتقارن) می باشد. این تئوری بیان می دارد که بودجه دارای ارتباط نامتقارن با اطلاعات گذشته خواهد بود، یعنی انحرافات مساعد بدنبال خود عملکرد با استاندارد بالاتری را نتیجه می دهند (کاهش در ساعات بودجه) و انحرافات نامساعد سبب عملکرد با استاندارد پایین تری می شود (افزایش در ساعات بودجه). هدف از این تحقیق بررسی وابستگی تغییرات بودجه زمانی حسابرسی و عملکرد سازمانی با انحراف بودجه زمانی دوره پیشین در یک محیط حسابرسی پویا است.

به منظور آزمون فرضیات این تحقیق تعداد ۱۱۰ نمونه از ۱۸۴ مشاهده ممکن از شرکت های پذیرفته شده در بورس که همزمان توسط سازمان حسابرسی طی دوره سه ساله ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۶ حسابرسی شده اند، به صورت تصادفی انتخاب و گردآوری شدند. سپس با استفاده از روش همبستگی (رگرسیون چندگانه) به بررسی رابطه بین متغیرها وابسته (تغییرات بودجه زمانی، تغییرات ساعات گزارش شده) و متغیرهای مستقل (انحرافات بودجه زمانی، انحرافات بودجه زمانی مساعد) پرداخته شد. نتایج تحقیق نشان داد که بین تغییرات بودجه زمانی و انحرافات بودجه زمانی سال گذشته رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد و تأثیر انحرافات مساعد بر تغییرات بودجه زمانی دوره آتی کمتر یا حداکثر مساوی انحرافات نامساعد است. همچنین نتایج نشان از رابطه معکوس و معنادار بین تغییرات در ساعات گزارش شده با انحرافات بودجه زمانی سال گذشته دارد. که این رابطه معکوس و معنی دار در انحرافات مساعد قویتر است.

## فهرست مطالب

صفحه	عنوان
۱	فصل اول: کلیات.....
۲	مقدمه.....
۳	۱-۱- بیان مسأله و سولات اصلی تحقیق.....
۵	۲-۱- اهمیت موضوع.....
۷	۳-۱- پیشینه تحقیق.....
۹	۴-۱- اهداف تحقیق.....
۹	۵-۱- چارچوب نظری.....
۹	۶-۱- فرضیه های تحقیق.....
۱۰	۷-۱- روش تحقیق و متغیر های تحقیق.....
۱۰	۱-۷-۱- متغیر های وابسته به کار رفته در این تحقیق.....
۱۲	۲-۷-۱- متغیر های مستقل به کار رفته در مدل های فوق.....
۱۳	۸-۱- روش جمع آوری داده ها.....
۱۳	۹-۱- جامعه آماری.....
۱۳	۱۰-۱- قلمرو زمانی تحقیق.....
۱۴	۱۱-۱- واژه ها و اصطلاحات تحقیق.....
۱۵	۱۲-۱- ساختار تحقیق.....
۱۵	فصل دوم: بررسی ادبیات و پیشینه تحقیق.....
۱۶	بخش اول: پیشینه، ماهیت، تعریف و انواع حسابرسی.....
۱۶	۱-۲- پیشینه حسابرسی.....
۱۶	۲-۱-۱-۲- پیشینه حسابرسی در دنیا.....
۱۸	۲-۱-۲- پیشینه حسابرسی در ایران.....

صفحه	عنوان
۲۱	..... ۲-۲- ماهیت حسابرسی
۲۳	..... ۳-۲- تعریف حسابرسی
۲۴	..... ۴-۲- انواع حسابرسی
۲۴	..... ۱-۴-۲- دلیل ارجاع کار
۲۵	..... ۲-۴-۲- ماهیت رسیدگی
۲۵	..... ۳-۴-۲- زمان انجام کار
۲۶	..... ۴-۴-۲- جایگاه سازمانی
۲۷	..... ۵-۴-۲- هدف رسیدگی
۳۰	..... بخش دوم : برنامه ریزی حسابرسی
۳۰	..... ۵-۲- نحوه کلی حسابرسی صورت های مالی
۳۲	..... ۶-۲- تعریف برنامه ریزی حسابرسی
۳۲	..... ۷-۲- نقش برنامه حسابرسی
۳۳	..... ۸-۲- فرآیند برنامه ریزی حسابرسی
۳۳	..... ۱-۸-۲- کسب اطلاعات لازم برای پذیرش کار
۳۵	..... ۲-۸-۲- کسب اطلاعات کلی و شناخت الزامات قانونی
۳۵	..... ۳-۸-۲- برآورد خطر عدم کشف ناشی از روش تحلیلی مقدماتی
۳۵	..... ۴-۸-۲- برآورد خطر ذاتی (IR)
۳۶	..... ۵-۸-۲- شناخت اولیه از سیستم کنترل داخلی و برآورد اولیه از خطر کنترل (CR)
۳۷	..... ۶-۸-۲- برآورد اهمیت (M)
۳۷	..... ۷-۸-۲- تعیین خطر قابل پذیرش حسابرسی (AAR)
۳۸	..... ۸-۸-۲- برآورد اولیه از خطر عدم کشف ناشی از آزمون جزئیات (TDDR)
۴۰	..... ۹-۸-۲- تهیه بودجه و تنظیم قرار داد
۴۰	..... ۱۰-۸-۲- تعیین اعضای گروه حسابرسی

عنوان	صفحه
بخش سوم : بودجه و پیشینه تحقیق .....	۴۲
مقدمه.....	۴۲
۹-۲- بودجه.....	۴۳
۱-۹-۲- ضرورت بوجه ریزی در سازمان ها وموسسات.....	۴۴
۲-۹-۲- انواع بودجه.....	۴۵
۳-۹-۲- نقش بودجه.....	۴۶
۴-۹-۲- مزایای بودجه.....	۴۷
۵-۹-۲- تجزیه و تحلیل کارکردی بودجه.....	۴۷
۶-۹-۲- انگیزش.....	۴۷
۷-۹-۲- جنبه های انگیزشی در بودجه بندی.....	۵۱
۸-۹-۲- جنبه های رفتاری بودجه.....	۵۱
۹-۹-۲- معیارهای بودجه ای.....	۵۲
۱۰-۹-۲- مفاهیم طراحی و اجرای روشهای بودجه ای.....	۵۸
۱۱-۹-۲- بودجه سخت.....	۵۸
۱۰-۲- بودجه زمانی.....	۵۹
۱-۱۰-۲- مزایای بودجه زمانی.....	۶۰
۲-۱۰-۲- عوامل مؤثر در تعیین بودجه زمانی .....	۶۱
۱۱-۲- کنترل بودجه ای و تجزیه وتحلیل انحرافات.....	۶۳
۱-۱۱-۲- نقش تجزیه وتحلیل انحرافات بودجه.....	۶۶
۱۲-۲- تئوری وابستگی در کنترل مدیریت.....	۶۷
۱-۱۲-۲- کنترل مدیریت در مؤسسات حسابرسی.....	۶۸
۲-۱۲-۲- متغیرهای مورد استفاده در مطالعات مبتنی بر تئوری وابستگی در مؤسسات حسابرسی	۶۹
۱۳-۲- تئوری تغییرات تدریجی بودجه.....	۷۷
۱-۱۳-۲- تغییرات تدریجی متقارن.....	۷۷
۲-۱۳-۲- تغییرات تدریجی نامتقارن.....	۷۸



۷۸	۱۴-۲- مفاهیم انحراف بودجه ای و تئوری تغییرات تدریجی بودجه.....
۸۰	۱۵-۲- بررسی پیشینه تحقیق.....
۸۷	فصل سوم : روش ساختار تحقیق.....
۸۸	مقدمه.....
۸۸	۱-۳- کلیات تحقیق.....
۹۰	۲-۳- فرضیات تحقیق.....
۹۱	۳-۳- ساختار تحقیق.....
۹۱	۴-۳- روش تحقیق.....
۹۱	۵-۳- جامعه آماری.....
۹۲	۶-۳- جمع آوری داده ها و روش نمونه گیری.....
۹۲	۷-۳- مدل آماری و متغیرهای تحقیق.....
۹۲	۱-۷-۳- مدل اول(آزمون فرضیات اول و دوم).....
۹۲	۲-۷-۳- مدل دوم(آزمون فرضیات سوم و چهارم).....
۹۳	۳-۷-۳- متغیرهای وابسته به کار رفته در این تحقیق.....
۹۳	۴-۷-۳- متغیرهای مستقل به کار رفته در مدل های فوق.....
۹۵	۵-۷-۳- فرضیات و روابط مورد انتظار.....
۹۶	۸-۳- تجزیه و تحلیل داده ها.....
۹۶	۱-۸-۳- تحلیل رگرسیون چند گانه.....
۹۷	خلاصه.....
۹۸	فصل چهارم: تجزیه و تحلیل اطلاعات.....
۹۹	مقدمه.....
۱۰۰	۱-۴- آمار توصیفی.....
۱۰۲	۱-۱-۴- بررسی نرمال بودن توزیع متغیرهای وابسته.....

۱۰۳	..... ۲-۱-۴- خطی بودن.
۱۰۳	..... ۲-۴- آزمون فرضیات.
۱۰۳	..... ۱-۲-۴- تحلیل رگرسیونی برای مدل اول ( آزمون فرضیات اول $H_1$ و دوم $H_2$ )
۱۰۸	..... ۲-۲-۴- تحلیل رگرسیونی برای مدل دوم ( آزمون فرضیات سوم $H_3$ و چهارم $H_4$ )
۱۱۲	..... ۳-۴- بررسی همبستگی بین متغیر ها
۱۱۴	..... فصل پنجم: خلاصه تحقیق و نتیجه گیری
۱۱۵	..... مقدمه
۱۱۵	..... ۱-۵- خلاصه تحقیق.
۱۱۶	..... ۲-۵- نتایج آزمون فرضیه های تحقیق.
۱۱۷	..... ۳-۵- نتیجه گیری کلی.
۱۲۰	..... ۱-۳-۵- نتیجه ای فرعی از این تحقیق.
۱۲۱	..... ۴-۵- مقایسه نتایج این تحقیق با تحقیق های قبلی.
۱۲۱	..... ۵-۵- پیشنهاداتی در ارتباط با موضوع تحقیق.
۱۲۳	..... ۶-۵- پیشنهاداتی در ارتباط تحقیقات آتی.
۱۲۳	..... ۷-۵- محدودیت های تحقیق.
۱۲۴	..... منابع و مأخذ.
۱۲۴	..... منابع فارسی.
۱۲۵	..... منابع لاتین.
۱۲۸	..... پیوست شماره ۱: لیست نمونه انتخابی برای آزمون فرضیات.
۱۳۲	..... پیوست شماره ۲: نمودارهای پراکنش (scatter).
۱۴۱	..... چکیده به انگلیسی

## فهرست نمودارها و جداول

صفحه	عنوان
۳۱	۱-۲- نمودار نحوه کلی حسابرسی.....
۳۴	۲-۲- نمودار برنامه ریزی حسابرسی.....
۳۹	۳-۲- نمودار مراحل تعیین وبه کار گیری اهمیت.....
۴۹	۴-۲- نمودار تئوری تعیین هدف.....
۵۰	۵-۲- نمودار تئوری استناد.....
۵۴	۶-۲- نمودار معیارهای بی طرفانه بودن روشهای بودجه ای و واکنش مدیران به این معیارها
۵۶	۷-۲- نمودار کاربرد همزمان و توأم بیطرفانه بودن روش های بودجه ای و اجرای روش های بودجه ای
۵۷	۸-۲- نمودار بی طرفانه بودن روش های بودجه ای واکنش های رفتاری منفی مدیران را کاهش می دهد
۶۴	۹-۲- نمودار فرآیند کنترل بودجه.....
۶۵	۱۰-۲- نمودار ارتباط بودجه و عملکرد.....
۶۷	۱۱-۲- نمودار معیار های اثر بخشی سازمانی.....
۷۰	۱۲-۲- نمودار متغیرهای سیستم کنترل موسسات حسابرسی.....
۷۲	۱۳-۲- نمودار عوامل مؤثر در فشار بودجه زمانی.....
۷۳	۱۴-۲- نمودار عوامل تعدیل کننده فشار بودجه زمانی.....
۷۴	۱۵-۲- نمودار اثرات ناشی از فشار بودجه زمانی.....
۷۵	۱۶-۲- نمودار مدل فشار بودجه زمانی.....
۹۵	۱-۳- جدول فرضیه ها و رابطه مورد انتظار.....

۱۰۱	..... ۱-۴ - جدول محاسبه شاخص های مرکزی متغیرها
۱۰۲	..... ۲-۴ - جدول آزمون کلموگروف - اسمیرنف مدل اول
۱۰۴	..... ۳-۴ - جدول خلاصه فرض اول و دوم
۱۰۴	..... ۴-۴ - جدول تحلیل رگرسیون آزمون معنا دار بودن مدل اول
۱۰۵	..... ۵-۴ - جدول تحلیل رگرسیون و آزمون دوربین واتسون مدل اول
۱۰۷	..... ۶-۴ - جدول نتایج آزمون تحلیل رگرسیون فرضیات اول و دوم
۱۰۸	..... ۷-۴ - جدول خلاصه آماری فرض سوم و چهارم
۱۰۹	..... ۸- ۴ - جدول تحلیل رگرسیون آزمون معنا دار بودن مدل دوم
۱۱۰	..... ۹-۴ - جدول تحلیل رگرسیون آزمون معنا دار بودن مدل دوم
۱۱۱	..... ۱۰-۴ - جدول نتایج آزمون تحلیل رگرسیون فرضیات سوم و چهارم
۱۱۳	..... ۱۱-۴ - جدول میزان همبستگی پیرسون و معناداری متغیرهای مستقل و کنترل
۱۱۸	..... ۱- ۵ - جدول خلاصه نتایج تحقیق

# فصل اول

## کلیات تحقیق

## مقدمه:

انسانها در دوران مختلف همیشه درصدد بوده اند تا نیازها و خواسته های خود را به نوعی از امکاناتی که در طبیعت وجود دارد تامین نمایند. اما با توجه به اینکه نیازها و خواسته های انسان نامحدود و در مقابل، منابع و امکاناتی که در اختیار دارد محدود است، می توان گفت که بشر با دنیای مملو از کمیابی زندگی می کند و لذا در مواجهه با این مشکل از قوه تعقل و قدرت تجزیه و تحلیل و توان پیش بینی خود استفاده کرده و با توسل به برنامه ریزی درصدد برمی آید تا با حداقل امکاناتی که در اختیار دارد، حداکثر مطلوبیت را نصیب خود نماید.

حتی آثار به جا مانده از زندگی بشر اولیه در صدها هزار سال پیش ، نشانه های زیادی از برنامه ریزی در امور دارد. با این وجود، می توان گفت: فلسفه وجودی بودجه نویسی دو عامل است: یکی نیازهای نامحدود بشر و دوم منابع و امکانات محدودی که در اختیار دارد. (بابایی، حسن، ۱۳۷۸)

از آنجاکه بازار ارائه ی خدمات و تولیدات به سرعت در حال جهانی شدن است، هرشرکتی سعی دارد تا سهم خود را در بازار جهانی افزایش دهد. برای دستیابی به این مهم باید دو نکته را مد نظر داشت: اول، افزایش در کیفیت محصولات و خدمات و دوم، کاهش در قیمت این محصولات و خدمات. در این بین بازار خدمات حسابرسی نیز رو به جهانی شدن دارد. موسسه های بین المللی ، ملی و محلی برای بقا و حضور در عرصه حسابرسی ، باید باهم رقابت کنند. حسابرسان در قبال ارائه خدمات حسابرسی به شرکتهای انتظار دریافت حق الزحمه ی متناسب با زمان و کیفیت خدمات ارائه شده را دارند. حق الزحمه حسابرسی به عوامل متعددی بستگی دارد ، میزان اهمیت این عوامل در کشور های مختلف ، متفاوت است. (سید حسین سجادی، رضا زارعی، ۱۳۸۶)

زمان انجام حسابرسی به عنوان یکی از منابع محدود حسابرسی و یکی از عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی می باشد.

در حسابرسی همانند سایر حرفه ها، استفاده از بودجه زمانی امری متعارف و عادی است. استفاده از بودجه زمانی نوعاً سه هدف عمده را دنبال می نماید: ۱- عامل انگیزشی ۲- عامل کنترلی ۳- کنترل عملکرد حسابرسان در خصوص کاهش زمان کار.

بدیهی است مادامی که بودجه زمانی به طور مناسب و مطلوبی تدوین گردد، زمینه مناسب برای تحقق اهدافی نظیر کنترل کیفیت عملیات حسابرسی، ایجاد انگیزه در حسابرسان برای بهبود اثربخشی و کارایی نه تنها میسر بلکه به طور نسبی تضمین می‌گردد. علاوه بر این بودجه زمانی حسابرسی یکی از روشهای کلیدی مورد استفاده مدیران برای کنترل هزینه هاست. (مهرانی، ۱۳۷۹)

در پیش بینی زمان لازم برای حسابرسی عوامل متفاوتی می تواند مورد استفاده قرار گیرد که میتوان به عوامل صاحبکار<sup>۱</sup>، موسسه حسابرسی<sup>۲</sup>، عوامل محیطی<sup>۳</sup>، شخص حسابرس<sup>۴</sup> و... اشاره کرد. (Gist & Davidson, 1999)

بودجه زمانی حسابرسی به عنوان ابزاری برای برنامه ریزی کار و نیز کنترل حق الزحمه حسابرسی مورد توجه موسسات حسابرسی است لذا در این تحقیق سعی در شناخت تاثیر انحرافات بودجه زمانی حسابرسی بر بودجه ریزی زمانی آتی (با یک مطالعه تجربی روی بودجه و عملکرد حسابرسی) داریم .

## ۱-۱) بیان مساله و سوالات اصلی تحقیق:

حسابرسی فرآیندی منظم و با قاعده (سیتماتیک) جهت جمع آوری و ارزیابی بی طرفانه شواهد در باره ادعا های مدیریت در ارتباط با فعالیت ها و وقایع اقتصادی به منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها یا اظهارات با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذینفع است. اولین اصل از استانداردهای اجرای عملیات حسابرسی برنامه ریزی کاروسرپرستی کارکنان در راستای اهداف حسابرسی است و هدف از حسابرسی کسب اطمینان معقول از نبود اشتباه یا تحریفی با اهمیت در صورت های مالی و اظهار نظر نسبت به ارائه مطلوب آن در انطباق با استانداردهای حسابداری از کلیه جنبه های با اهمیت و نهایتاً "اعتبار بخشی به آن است. (ارباب سلیمانی، عباس، ۱۳۸۵، ص ۵)

<sup>1</sup> - Client

<sup>2</sup> - Audit firm

<sup>3</sup> - Environmental factors

<sup>4</sup> - Auditor

همزمان با رشد روز افزون موسسات حسابرسی شاهد افزایش عوامل توجیه کننده تقاضا برای حسابرسی از جمله ۱- تضاد منافع بین تهیه کنندگان و استفاده کنندگان اطلاعات مالی ۲- عدم دسترسی مستقیم استفاده کنندگان به اطلاعات و تهیه کنندگان اطلاعات ۳- پیچیدگی صورت های مالی ۴- پیامد های با اهمیت اقتصادی و توسعه دامنه مبادلات اقتصادی ۵- الزامات قانونی (مانند قوانین بورس اوراق بهادار) یا اصرار یک عامل ذینفع مانند بانک می باشیم که سبب رقابتی شدن بازار کار حسابرسی در سنوات اخیر شده است. با رقابتی شدن بازار حسابرسی لازم است حق الزحمه حسابرسی که تابعی از بودجه زمانی حسابرسی می باشد تا آنجا که امکان دارد در سطح پایین نگهداری شود. بدین منظور یکی از راههای کنترل و پیش بینی هزینه حسابرسی بودجه بندی زمانی حسابرسی می باشد. (Kiger and Scheinner, 1997).

مدیریت زمانی حسابرسی برای محاسبه و کنترل حق الزحمه حسابرسی اغلب بر اساس ساعات کار گزارش شده انجام می شود. استفاده از بودجه زمانی کارکنان را وادار می کند که به صورت اثر بخش و کارا عمل کنند و در نهایت سبب عملکرد ارزشمند می شود. برنامه و بودجه زمانی حسابرسی سال قبل نقطه شروع طراحی برنامه و بودجه زمانی سال بعد است. (Bedard, 1999)

بودجه حسابرسی با مد نظر قرار دادن عملکرد سال گذشته و بروزکردن مشخصات مشتری برای کار سال بعد شکل می گیرد (Fleming, 1980. Sweney and Pierce, 2004) که این خود نیز نشان از پویایی بودجه حسابرسی دارد.

کاوالسکی و فیشرنادر بودن ارتباط درونی بودجه و عملکرد را بیان کردند بدین معنی که بودجه و عملکرد به صورت پویا و دینامیک به یکدیگر اثر می گذارند و نه تنها بودجه بر عملکرد تاثیر می گذارد بلکه عملکرد نیز بر بودجه تاثیر می گذارد که این امر مخصوصاً در حسابرسی قابل توجه است به این دلیل که عملکرد در موسسات حسابرسی دارای یک فشار اجتماعی است بدین معنی که شرکت های حسابرسی مواجه اند با کشمکش بالقوه بین تحمل بودجه زمانی فشرده (سخت) و حفظ کردن کیفیت استاندارد عملکرد حسابرسی. (Otley and Pierce, 1996; Buchheit, 2000)

(Pierce Sweeney, 2005)



این کشمکش مورد تاکید حرفه نیز قرار گرفته که نشان از اهمیت بسیار زیاد اثر بودجه ریزی فشرده (سخت) بر کاهش کیفیت حسابرسی دارد. (AICPA, 1978; NCCFFR, 1987; POB, 1993)

بنابراین اگر بودجه به صورت فشرده (سخت) تنظیم شود سبب رفتار های غیر معمول از جمله پایان زودرس رسیدگی ها می شود. از سوی دیگر اعمال بودجه زمانی غیر متعارف که حصول آن غیر ممکن و لزوم دستیابی به آن مورد تاکید قرار می گیرد خود منجر به مشکلاتی چند خواهد شد که مهمترین این مشکلات از دست دادن انگیزه برای حسابرسان و توسل به انجام امور غیر حرفه ای می باشد. (دکتر ساسان مهرانی، ۱۳۷۹)

این مطالب نشان از اهمیت تهیه یک بودجه زمانی دقیق و صحیح دارد. در همین جهت یکی از راههای مدیریت زمان حسابرسی شناسایی و بررسی عوامل بوجود آورنده انحرافات از بودجه و نیز شناسایی اثر این انحرافات بر شکل گیری بودجه سال آتی می باشد. نقشی که از تحلیل انحرافات بودجه در این تحقیق متصور است این است که مدیران را در بودجه ریزی و متعادل کردن هزینه کنترل و کیفیت حسابرسی یاری می دهد و نیز تبیین اثر این انحرافات بر فرآیند بودجه بندی سال آتی می باشد.

این تحقیق سعی بر آن دارد که وابستگی بین اهداف بودجه بندی و عملکرد سازمانی را بایک مطالعه تجربی روی کارهای قبلی در یک فرآیند بودجه ریزی بررسی کند. ما در این تحقیق به بررسی اثر انحرافات بودجه زمانی بر رفتار مدیران وزیر دستان می پردازیم.

سوالات اصلی تحقیق به شرح زیر می باشد:

۱) آیا تغییرات ساعات کاری بودجه شده سال جاری رابطه معناداری با انحرافات بودجه سال قبل دارد؟ در صورت وجود ارتباط معنادار آیا این ارتباط به صورت متقارن است یا نامتقارن؟

۲) آیا تغییرات در ساعات کار گزارش شده سال جاری رابطه معناداری با انحرافات بودجه سال قبل دارد؟ در صورت وجود ارتباط معنادار آیا این ارتباط به صورت متقارن است یا نامتقارن؟

## ۱-۲) اهمیت موضوع :

برنامه ریزی و بودجه یکی از واقعیتهای زندگی انسان از آغاز تا کنون بوده است، توجه به محدود بودن منابع اولیه و نامحدود بودن نیازهای انسان عاملی شد تا انسان با استفاده از قدرت تجزیه و تحلیل و توان پیش بینی خود و با توسل به برنامه ریزی در جهت دستیابی به حداکثر بهره وری تلاش نماید. بودجه از ابزارهای مهم برنامه ریزی در هر سازمانی است، تدوین بودجه می تواند به عنوان هدفی که در جهت رسیدن به آن تلاش میشود به حساب آید، چرا که داشتن هدف ملموس منجر به عملکرد بهتر خواهد شد. هر اندازه که هدف مشکل تر و برتری جویانه تر باشد عملکرد بهتری حاصل خواهد شد، مشروط بر اینکه هدف برای فرد دست یافتنی باشد. بنابراین اگر بودجه معرف هدفی ملموس باشد، ظرفیتی بسیار قوی برای انگیزش دارد. (مهرانی، ۱۳۷۹)

وظیفه اصلی بودجه، برنامه ریزی و کنترل است، در جهت دستیابی به اهداف، بودجه باید به شکل متعارفی تهیه شود. در چنین شرایطی می توان انتظار داشت تا به اهداف تعیین شده در زمان مقرر و با صرف هزینه مشخص دست یافت. حال اگر بودجه به صورت نامتعارف، چه به صورت سخت و چه به صورت بسیار منعطف تهیه شود، یا دستیابی به اهداف را غیرممکن می سازد یا اینکه عدم کارایی را به دنبال خواهد داشت. در حرفه حسابرسی نیز استفاده از بودجه زمانی در فرایند برنامه ریزی و کنترل بسیار رایج است. این مهم از طریق تهیه و تنظیم بودجه به عنوان اهداف انتظارات مدیریت (برنامه ریزی) و بررسی و تجزیه و تحلیل انحرافات (کنترل) محقق می شود. اگر بودجه زمانی به شکل نامتعارفی تهیه شود (ساعات کمتر یا بیشتر از حد لزوم برآورد شود) کیفیت حسابرسی زیر سوال خواهد رفت، کمتر برآورد کردن بودجه زمانی منجر به بروز رفتارهای غیر حرفه ای و از دست رفتن انگیزه خواهد شد و به تبع آن اثر بخشی حسابرسی زیر سوال خواهد رفت، حال آنکه برآورد بیش از حد بودجه زمانی عدم کارایی حسابرسی را به دنبال خواهد داشت و منجر به اتلاف منابع سازمان و تحمیل هزینه های اضافی خواهد شد. در چنین شرایطی لزوم تهیه بودجه بر اساس معیارهای منطقی و بررسی انحرافات و علل وقوع آن نقش والایی ایفا می نماید. اهمیت بودجه و تجزیه و تحلیل انحرافات با توجه به نقشی که در کمک به مدیران در جهت ایجاد موازنه بین تضمین کیفیت و کنترل هزینه، تخصیص منابع انسانی و ارزیابی عملکرد کارکنان ایفا می کند بیش از پیش نمایان تر خواهد شد. (مهرانی و نعیمی، ۱۳۸۲)

**۱-۳) پیشینه تحقیق:**

در زمینه موضوع بودجه زمانی حسابرسی در ادبیات حسابرسی تحقیقات زیادی موجود است. هرکدام از این تحقیقات از زوایای مختلف به بررسی موضوع پرداخته است. این تحقیقات بیشتر به بعد اخلاقی و تاثیر بودجه زمانی در اخلاق حرفه ای حسابرسان پرداخته اند اگرچه در مواردی نیز به بررسی عوامل موثر بر بودجه زمانی و انحرافات بودجه زمانی پرداخته شده است.

کلی و مارگین: در تحقیقی با استفاده از مدل بهبود یافته "استرس سازمانی ایوانسویچ و ماتسون" در سه بخش از دو موسسه بزرگ حسابرسی به بررسی تاثیر فشار بودجه زمانی روی رفتار غیر حرفه ای حسابرسان و این که چگونه تنوع ویژگی های اعضای تیم حسابرسی ممکن است تاثیرات غیر حرفه ای فشار بودجه زمانی را تعدیل کند، پرداخته اند. نتایج تحقیق نشان داد که یک رابطه U شکل معکوسی بین فشار بودجه زمانی و میانگین در صد کسر گزارشگری در وقت وجود دارد. همچنین درصد کسر گزارشگری در زمان در حسابرسی های کوچک بیشتر است. Kelly (and margheim, 1990)

پالمروس: در تحقیقی به بررسی ارتباط نوع قرارداد حسابرسی با حق الزحمه حسابرسی و ساعات حسابرسی در ۳۶۱ شرکت که صورت های مالی حسابرسی شده منتشر می کردند پرداخت. نتایج تحقیق نشان می دهد که با بستن قراردادهای مقطوع حسابرسان ریسک مسئولیت عدم اطمینان بیشتری را تقبل می کنند و انگیزه های بیشتری برای کارایی دارند. ساعات حسابرسی بطور معناداری تحت تاثیر نوع قرارداد قرار نمی گیرند و حق الزحمه حسابرسی در قراردادهای مقطوع بطور معناداری پایین می باشد. (Palmrose, 1989)

هاستون: در تحقیقی آزمایشی تاثیر مشترک فشار نرخ ها و ریسک صاحب کار را روی تصمیمات و قضاوت های مربوط به برنامه ریزی سرپرستان بررسی کرد. نتایج نشان داد که واکنش حسابرسان در نبود فشار نرخها در مقابل افزایش ریسک صاحبکاران پیش بینی ساعات بیشتر برای حسابرسی می باشد و متقابلاً "در زمان وجود ریسک فشار نرخ ها با وجود شرایط پر ریسک یا کم ریسک صاحب کاران ساعات حسابرسی برابری را پیش بینی می کنند. (Houston, 1999)

قیست و دیویدسون: در تحقیقی با عنوان "مطالعه توصیفی در مورد تاثیر ویژگی های مشتری از قبیل اندازه پیچیدگی و ریسک شرکت روی انحرافات بودجه زمانی حسابرسی" با استفاده از اقلام حسابداری ویژگی های مشتری محاسبه شده و سپس تاثیر آنها بر انحرافات بودجه زمانی

حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته و اشاره کرده که هر چقدر اندازه شرکت بزرگتر باشد انحرافات بودجه واقعی از بودجه پیش بینی شده افزایش یافته و با استفاده از متغیر های سه گانه فوق نزدیک ۸۰ درصد این انحرافات قابل پیش بینی می باشد. (Gist and Davidson, 1999)

پیرس و سوینی: در تحقیقی با عنوان "یک مطالعه تجربی در ارتباط با ناسازگاری بین کیفیت و هزینه حسابرسی در موسسات حسابرسی" به بررسی رابطه بین هزینه و کیفیت حسابرسی پرداختند. شواهد در این تحقیق حاکی از ارتباط با اهمیت بین فشار بودجه زمانی و ارزیابی عملکرد حسابرسی می باشد. (Sweeney, B., and B. Pierce, 2006)

ساسان مهرانی (۱۳۷۹): ایشان در تحقیقی با عنوان تاثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل تحت ثنوری عدالت نسبی به بررسی فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان پرداخته است. نتایج تحقیق بیانگر آن بود که بروز رفتار های غیر عادی در ایران نیز وجود داشته که مهمترین دلایل این امر فشار بودجه زمانی، فشار مدیر پروژه، عدم نظارت کافی و عدم اهمیت برخی مراحل می باشد. ضمن آنکه بیشترین رفتار های غیر حرفه ای مربوط به انجام ندادن برخی از مراحل حسابرسی و عدم پیگیری بعضی از موارد می باشد.

ساسان مهرانی و مهدیس نعیمی (۱۳۸۲): مهرانی و نعیمی به تحقیقی با عنوان "تئوری اخلاقی و تاثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل پرداختند. این تحقیق در بین کلیه حسابرسان شاغل در موسسات بخش خصوصی در محدوده جغرافیایی شهر تهران صورت گرفت نتایج تحقیق بیانگر آن است که هر چند حسابرسان خود را متعهد و مقید به رعایت اخلاق حرفه ای می دانند اما در برابر فشار بودجه زمانی اقدام به اعمال رفتار های غیر حرفه ای می نمایند. هم چنین نتایج نشان می دهد که با افزایش فشار بودجه زمانی احتمال بروز رفتار های غیر حرفه ای بیشتر می گردد.

کاشانی، فخاری، حمزه علی (۱۳۸۵): ایشان در تحقیقی با عنوان "سود مندی اقلام صورت های مالی در پیش بینی زمان لازم برای حسابرسی شرکت" به بررسی میزان همبستگی و سود مندی اقلام صورت های مالی با زمان حسابرسی شرکت و پیش بینی آن با دو روش رگرسیون ساده و چند متغیره پرداخته اند نتایج تحقیق توانایی اقلام صورت های مالی رادر پیش بینی زمان لازم برای حسابرسی تایید می کند و همچنین نتایج این تحقیق نشان می دهد متغیر های داراییهای جاری و بدهی های جاری بیشترین همبستگی را در کل دوره تحقیق با بودجه زمانی حسابرسی دارد.