|  |
| --- |
| 2-1) ماهیت حسابرسی |
| 2-1-1) تعریف حسابرسی |
| 2-2) انواع حسابرسی |
| 2-2-1) دلیل ارجاع کار |
| 2-2-2) ماهیت رسیدگی |
| 2-2-3) زمان انجام کار |
| 2-2-4) جایگاه سازمانی |
| 2-2-5) هدف رسیدگی |
| 2-3) مراحل حسابرسی |
| 2-4) پذیرش کار حسابرسی |
| 2-5) برنامه ریزی حسابرسی |
| 2-5-1) نقش برنامه حسابرسی |
| 2-5-2) دید کلی برنامه ریزی |
| 2-5-3) مراحل برنامه ریزی |
| 2-5-3-1) کسب اطلاعات لازم برای پذیرش صاحبکار |
| 2-5-3-2) کسب اطلاعات کلی و شناخت الزامات قانونی |
| 2-5-3-3) برآورد خطر عدم کشف ناشی از بررسی تحلیلی مقدماتی |
| 2-5-3-4) برآورد خطر ذاتی |
| 2-5-3-5) شناخت اولیه از سیستم کنترل داخلی و برآورد اولیه از خطر کنترل |
| 2-5-3-6) برآورد اهمیت |
| 2-5-3-7) تعیین خطر قابل پذیرش حسابرسی |
| 2-5-3-8) برآورد اولیه از خطر عدم کشف |
| 2-5-3-9) تهیه بودجه و تنظیم قرارداد |
| 2-5-3-10) تعیین اعضای گروه رسیدگی |
| 2-6) بودجه |
| 2-6-1)انواع بودجه |
| 2-6-2) نقش بودجه |
| 2-6-3) مزایای بودجه |
| 2-6-4) تجزیه و تحلیل کارکردی بودجه |
| 2-6-5) انگیزش |
| 2-6-5-1) مکاتب فکری در مورد انگیزش |
| 2-6-5-1-1) تئوری تعیین هدف |
| 2-6-5-1-2) تئوری استناد |
| 2-6-5-1-3) تئوری انتظار |
| 2-6-5-1-4) تئوری عدالت نسبی |
| 2-6-6) جنبه های انگیزشی در بودجه بندی |
| 2-6-7) جنبه های رفتاری بودجه |
| 2-6-8) معیارهای بودجه ای |
| 2-6-8-1) معیارهای بیطرفانه بودن روشهای بودجه ای |
| 2-6-8-2) معیارهای بیطرفانه بودن اجرای روشهای بودجه ای |
| 2-6-8-3) واکنش رفتاری در برابر روشهای بودجه ای |
| 2-6-9) مفاهیم طراحی و اجرای روشهای بودجه ای |
| 2-6-10) بودجه سخت |
| 2-7) بودجه زمانی |
| 2-7-1) مزایای بودجه زمانی |
| 2-7-2) عوامل موثر در تعیین بودجه زمانی |
| 2-7-2-1) صاحبکار |
| 2-7-2-2) موسسه حسابرسی |
| 2-7-2-3) محیط |
| 2-7-2-4) شخص حسابرس |
| 2-8) کنترل بودجه ای و تجزیه و تحلیل انحرافات |
| 2-8-1) نقش تجزیه و تحلیل انحرافات |
| 2-9) تئوری وابستگی در کنترل مدیریت |
| 2-9-1) کنترل مدیریت در موسسات حسابرسی |
| 2-9-2) متغیرهای مورد استفاده در مطالعات مبتنی بر تئوری وابستگی |
| 2-9-2-1) فشار بودجه زمانی |
| 2-9-2-1-1) عوامل موثر بر فشار بودجه زمانی |
| 2-9-2-1-2) عوامل تعدیل کننده فشار بودجه زمانی |
| 2-9-2-1-3) اثرات ناشی از فشار بودجه زمانی |
| 2-9-2-1-4) فشار بودجه زمانی و قضاوت حسابرسی |
| 2-9-2-2) تعیین اهداف به صورت مشارکتی |
| 2-2-2-3) نوع ارزیابی عملکرد |
| 2-10) تئوری تغییرات تدریجی بودجه |
| 2-10-1) تغییرات تدریجی متقارن |
| 2-10-2) تغییرات تدریجی نامتقارن |
| 2-11) مفاهیم انحراف بودجه ای و تئوری تغییرات تدریجی بودجه |
| 2-12) بررسی پیشینه تحقیق |
| 2-12-1) تحقیق پالرموس |
| 2-12-2) تحقیق آلدرمن و دیتریک |
| 2-12-3) تحقیق کلی و مارگیم |
| 2-12-4) تحقیق ریچارد هاستون |
| 2-12-5) تحقیق دیوید اوتلی و برنارد پیرز |
| 2-12-6) تحقیق گیست و دیویدسون |
| 2-12-7) تحقیق چارلز مالون و رابرتز |
| 2-12-8) تحقیق دکتر ساسان مهرانی |
| 2-12-9) تحقیق محمد کاشانی پور و حسین فخاری |

**2-1)ماهيت حسابرسي** : نقش اصلي حسابداري تهيه اطلاعات اقتصادي براي تصميم گيري مفيد اقتصادي است . در جهت دستيابي به اين هدف ضروري است كه شخص ثالثي غير از تهيه كننده اطلاعات حسابداري ، قابليت اعتماد اين اطلاعات را گواهي نمايد . اين تفكر نقطه آغاز تبيين ماهيت حسابرسي ، دامنه آن و موضوعات قابل حسابرسي است . حسابرسي جزوي لاينفك از فرايند گزارشگري اطلاعات است ، بنابراين رابطه عميقي با با شناسايي و اندازه گيري اطلاعات اقتصادي دارد . رشد فزاينده و پيچيدگيهاي جامعه نياز به اطلاعات اقتصادي مربوط ، سيستمهاي اطلاعاتي و همچنين فرايندهاي مولد اطلاعات را توجيه مي كند و همچنين نياز به حسابرسي را به عنوان بخشي از گزارشگري گسترش مي دهد . در شرايطي انتفاع بخشهاي مختلف جامعه از خدمات حسابرسي به حداكثر خواهد رسيد كه با تلاش همه جانبه نقش حسابرسي در جامعه به روشني مشخص شود و روشن كردن اين نقش خود نياز به درك ماهيت حسابرسي و محدوديتهاي ذاتي آن دارد. (مجتهدزاده، 1378)

**2-1-1)تعريف حسابرسي** : « حسابرسي عبارت است از فرايند سيستماتيك[[1]](#footnote-1) كسب و ارزيابي بي طرفانه شواهد وادعاهاي[[2]](#footnote-2) مربوط به رويدادها و فعاليتهاي اقتصادي به منظور تعيين ميزان ارتباط بين اين ادعاها و معيارهاي مربوط و گزارش نتايج آن به استفاده كنندگان.» (نیکخواه آزاد، 1377)

اين تعريف حسابرسي جامع و بسيط است . يعني ضمن انتقال پيام اصلي حسابرسي (فرايند آزموني ) در برگيرنده انواع مختلف حسابرسي براي مقاصد متنوع مي باشد . اغلب واژه حسابرسي با عباراتي توصيفي كه بيانگر نوع حسابرسي ، موضوع حسابرسي ويا هر دو مي باشد همراه است . مواردي مانند حسابرسي مالي ، حسابرسي سيستمهاي اطلاعاتي ، حسابرسي مديريت ، حسابرسي عملياتي ، حسابرسي عملكرد و حسابرسي رعايت نماينده انواع مختلف حسابرسي هستند و تعريف فوق دربرگيرنده همه آنهاست. (نیکخواه آزاد، 1377)

عبارت فرايند منظم و سيستماتيك نشانگر برنامه ريزي حسابرسي براي جمع آوري و ارزيابي شواهد است . همچنين به اين معني است كه حسابرسي حداقل در قسمتهايي از فرايند خود بر مبناي روشهاي علمي انجام مي شود.(نیکخواه آزاد، 1377)

جمع آوري و ارزيابي بيطرفانه شواهد شالوده حسابرسي است و در تمامي انواع مختلف حسابرسي به چشم مي خورد . اگرچه نوع و ماهيت شواهد و معيارهاي ارزيابي براي پروژه هاي مختلف حسابرسي معمولاً متفاوت است ، اما تمامي حسابرسي ها اعم از مالي ، عملكرد مديريت ، عملياتي و ..... بر محور جمع آوري و ارزيابي شواهد متمركزند. (نیکخواه آزاد، 1377)

موضوع مورد رسيدگي از يك سري ادعاهاي مربوط به فعاليتها و وقايع اقتصادي تشكيل شده است . اين ادعاها كه صراحتاً يا تلويحاً عنوان مي شوند در چارچوب تعريف حسابداري قرار مي گيرند و « اطلاعات اقتصادي » ناميده ميشوند . لفظ اقتصادي نيز نمايانگر هر گونه شرايطي است كه منجر به تصميم گيري در مورد استفاده از منابع محدود مي گردد. (نیکخواه آزاد، 1377)

**2-2)انواع حسابرسي:**

**2-2-1)دليل ارجاع كار:**

**1)حسابرسي الزامي**: بدان معني كه هر يك از واحدهاي اقتصادي، اشخاص ذي نفع، مطابق قوانين موجود ويا به وسيله يكي از مراجع رسمي ملزم به انجام حسابرسي مي باشند.( ولو اينكه خودمايل به انتخاب آن نباشند) به عنوان مثال در شركتهاي سهامي عام مطابق مقررات بورس اوراق بهادار تهران سهامداران در مجامع عمومي عادي سالانه ملزم به انتخاب حسابرس مي باشند و يا كليه شركتهاي سهامي عام و خاص مطابق مقررات قانون تجارت ايران، سهامداران ملزم به تعيين بازرس قانوني مي باشند. (گلستانی،1385)

**2)حسابرسي اختياري:** در چنين حالتي الزام قانوني يا الزام مراجع رسمي دليل وجودحسابرسي نيست ، آنچه كه منجر به انجام چنين حسابرسي مي شود ، نقش و اهميت حسابرسي از نگاه مالكان واحد اقتصادي است كه ضرورت ارزيابي عملكرد مديران را از طريق حسابرسي را مي طلبد. حسابرسي شركتهاي سهامي خاص نوعي از اين حسابرسي است كه علي رغم عدم وجود الزام قانوني ، در جهت ارزيابي عملكرد مديران انجام مي شود. (گلستانی،1385)

**2-2-2) ماهيت رسيدگي :**

**1)رسيدگي سيستمي (اثباتي):** عبارت از رسيدگي به سيستمها و كنترل هاي مستقر در واحد اقتصادي به منظور:

1- كشف موارد عدم كنترلها

2- كشف موارد عدم اجراي صحيح كنترل ها

3- نقاط قوت سيستم

**2)رسيدگي ويژه (موردي):** در مواردي ممكن است رسيدگي و اظهارنظر حسابرس تنها در يك مورد خاص باشد. به عنوان مثال رسيدگي به صورتهاي مالي يك واحد اقتصادي به منظور تعيين ارزش ويژه آن كه در چنين حالتي ماهيت رسيدگي حسابرس متفاوت با رسيدگي هاي اثباتي يا بررسي سيستم مي باشد و محدود به رسيدگي و اظهارنظر نسبت به مورد خواسته شده مي باشد و نه كل صورتهاي مالی. (گلستانی،1385)

**3)رسيدگي اثباتي:** عبارت از رسيدگي به تك تك اقلام مندرج در صورتهاي مالي و اثبات صحت و سقم آنها به منظور ارائه اظهارنظر در مورد صورتهاي مالی. (گلستانی،1385)

**2-2-3)زمان انجام كار :**

**1)حسابرسي ضمني**: نظر به اينكه ممكن است ارائه گزارش حسابرسي بعد از پايان سال مالي داراي محدوديتهاي زماني باشد، حسابرسان ترجيح مي دهند در موارد لازم قسمتي از كارهاي ممكن را قبل از پايان سال مالي يا به عبارتي ديگر ضمن سال مالي انجام دهند كه در اين حالت حسابرسي را حسابرسي ضمني( ميانه) مي نامند. با توجه به ماهيت رسيدگي هاي قابل انجام در ضمن سال، معمولاً عمليات مربوط به بررسي سيستم در اين زمان انجام مي پذيرد. (گلستانی،1385)

**2)حسابرسي نهايي:** عبارت است از رسيدگي به صورتهاي مالي نهايي يك دوره مالي پس از تكميل و نهايي شدن آنها. معمولاً چنين رسيدگي پس از پايان سال مالي انجام گرفته و محدود به انجام رسيدگي هاي اثباتي در مورد اقلام مندرج در صورتهاي مالي مي باشد. (گلستانی،1385)

**3)حسابرسي مداوم (مستمر):** در برخي موارد به علت ماهيت خاص كار و يا حجم زياد عمليات، حسابرس ترجيح مي دهد به طور مداوم در ضمن سال مالي در شركت حضور يافته و به عنوان مثال در پايان هر ماه عمليات مربوطه را مورد رسيدگي قرار دهد تا در پايان سال بتواند به جمع بندي نتايج حاصله، نسبت به صورتهاي مالي اظهارنظر نمايد. در چنين حالتي كه حسابرس در طي سال مالي حضور مداوم در محل واحد اقتصادي دارد، حسابرسي را مداوم مي نامند. (گلستانی،1385)

**2-2-4)جايگاه سازماني:**

**1)حسابرسي داخلي**: در اغلب مؤسسات بزرگ، وجود اطلاعات قابل اطمينان و اثربخشي و كارايي عملياتي بخشهاي سازماني براي مديران واحد انتفاعي نقش حياتي دارد. مديران واحد انتفاعي براي اداره سازمان و اجراي عمليات به صورت كارا و اثربخش، به استقرار حسابرسي داخلي اقدام نموده اند. حسابرسي داخلي معمولاً زير نظر كميته حسابرسي هيأت مديره به فعاليت مي پردازد. حدود وظايف و اختيارات واستقلال و نحوه گزارش دهي اين حسابرسان درايران معمولاً به وسيله امور اداري تعيين مي شود.

**2) حسابرسي مستقل**: بررسي دفاتر و مدارك پشتوانه صورتهاي مالي و ساير مستندات به منظور اظهارنظر در مورد مطابقت صورتهاي مالي واحد مورد رسيدگي با اصول پذيرفته شده حسابداري.

**2-2-5)هدف رسيدگي :**

**1)حسابرسي رعايت:** اجراي حسابرسي رعايت به وجود اطلاعات قابل اثبات، و ضابطه يا استاندارد شناخته شده اي بستگي دارد كه توسط مقامات مجاز مقرر شده باشد. نمونه شناخته شده اي از اين نوع حسابرسي، رسيدگي اظهارنامه هاي مالياتي توسط مميزان اداره دارايي است كه خود نوعي حسابرسي به شمار مي آيد. اين حسابرسي به منظور تعيين مطابقت داشتن يا نداشتن اظهارنامه مالياتي با قوانين مالياتي و مقررات اداره دارايي انجام مي شود. يافته هاي مميزان دارايي از طريق برگ تشخيص ماليات به پرداخت كننده ماليات منتقل مي شود.

مثال ديگري از حسابرسي رعايت، رسيدگي بانكها توسط بازرسان اداره بازرسي كل در بانكهاي ايراني مي باشد. اين حسابرسي ها كه متفاوت از حسابرسي داخلي و رسيدگي حسابرسان مستقل است، رعايت قوانين و مقررات بانكي و رعايت استانداردهاي متداول بانكداري، از جمله دستورالعملها و بخشنامه هاي سازمانهاي ناظر سيستم بانكي را مي سنجد. (ارباب سلیمانی، 1385)

ارتباط بين حسابرسي مستقل و حسابرسي رعايت به دو طريق امكان پذير است.

**اول: حسابرسي رعايت به عنوان جزء لاينفك حسابرسي صورتهاي مالي:** كه در اين صورت حسابرس مستقل، ضمن حسابرسي صورتهاي مالي به حسابرسي رعايت نيز مي پردازد نمونه اي از اين نوع حسابرسي، بررسي اجراي مفاد قرارداد وام بلندمدت شركت مي باشد كه در صورت عدم رعايت مفاد قرارداد، تبديل به وام عندالمطالبه مي شود.

**دوم: حسابرسي رعايت به عنوان پروژه مستقل** : در اين صورت حسابرسي رعايت يك پروژه جداگانه بوده و ارتباطي با حسابرسي صورتهاي مالي ندارد به طور مثال مي توان به بررسي رعايت قوانين استخدام نيروي انساني در دستگاههاي دولتي اشاره كرد .

**2)حسابرسي عملياتي:** حسابرسي عملياتي مصداق بارزي از خدمات مشاوره مديريت است كه مي تواند برخي ويژگيهاي حسابرسي صورتهاي مالي را نيز داشته باشد. اين حسابرسي دربرگيرنده بررسي سيستماتيك فعاليتهاي يك سازمان يا بخش مشخصي از آن در دستيابي به هدفهاي مشخص مي باشد .

بررسي سيستماتيك عبارت است از مشاهده منظم، برنامه ريزي شده و بيطرفانه و تجزيه و تحليل جامع عمليات مورد نظر. حسابرس به منظور حصول اطمينان از اينكه وظايف برنامه ريزي، اجرا وكنترل مديريت بررسي كند. حسابرسي عملياتي نيازمند بررسي جامع تري نسبت به تجزيه وتحليل نتايج و گزارش هاي مالي مي باشد.

اگرچه موضوع حسابرسي عملياتي مي تواند دربر گيرنده عمليات كامل يك سازمان باشد، اما معمولاً دامنه كار به فعاليتهاي بخش ي از يك سازمان محدود مي شود. منظور از يك بخش مي تواند يك واحد سازماني مانند " قسمت "، " كارخانه "، " دايره " يا " شعبه " يا يك وظيفه مانند، " بازاريابي "، " توليد " يا " داده پردازي " باشد.

هدفهاي مشخص ويژه هر سازمان يا يك بخش مشخص، معمولاً نقطه شروع حسابرسي عملياتي است كه بايد به دقت تعريف شود. گاه طرف قرارداد، اعم از سازمان مورد رسيدگي يا يك شخص ثالث ممكن است به تعريفي روشن از هدفهاي عمليات نياز داشته باشد. در اين موارد حسابرس سعي در برطرف كردن نياز مزبور مي كند، اما مسئوليت تعيين هدفهاي مشخص كماكان به عهده طرف قرارداد است. تعيين اهداف ممكن است آنچنان بااهميت باشد كه مستلزم انعقاد قرارداد جداگانه اي در اين خصوص باشد.

هر حسابرسي عملياتي شامل ارزيابي عملكرد يك واحد مي باشد. ارزيابي عملكرد عبارت است از مقايسه شيوه انجام فعاليتهاي سازمان با اهداف از پيش تيين شده.

منظور از بهبود عمليات عبارت از افزايش رعايت صرفه اقتصادي، كارايي يا اثربخشي، ويا تركيبي از اين عوامل است. (صفار، 1385)

**3)حسابرسي مديريت (عملكرد):**

برنامه ريزي براي گردآوري و ارزيابي اطلاعات مربوط و كافي وهمچنين، شواهد قابل اطمينان، توسط حسابرس، در ارتباط با اين هدف حسابرسي كه: آيا مديريت يا كاركنان واحد مورد رسيدگي، اصول و استانداردهاي مناسب را در ارتباط با حسابداري، مديريت، و عمليات به منظور بكارگيري منابع واحد تجاري توأم با كارايي، توجيه اقتصادي يا اثربخشي اعمال كرده اند يا نه؛ و اظهارنظر يا نتيجه گيري و گزارش به شخص ثالثبا توجه به شواهد به دست آمده در ارتباط با هدف حسابرسی. (شباهنگ، 1385)

**4)حسابرسي صورتهاي مالي:**

وجود اطلاعات مالي قابل اتكا ومربوط زيربناي تصميم گيريمفيد اقتصادي است. سرمايه گذاري كه در صدد خريد و فروش سهام برمي آيد، اعتباردهنده يا بانكداري كه براي اعطاي وام و تسهيلات نياز به تأييد اطلاعات متقاضي دارد، دولت براي وصول ماليات، همه و همه به اطلاعاتي اتكا مي كنند كه توسط ديگران تهيه شده است. نوعي تضاد منافع بين تهيه كننده و استفاده كننده اطلاعات وجود دارد كه اين امر ضرورت وجود حسابرسان مستقل و حسابرسي صورتهاي مالي را نشان مي دهد. حسابرسان مستقل به عنوان افرادي با صلاحيت فني و اخلاقي هستند كه توانايي انجام حسابرسي صورتهاي مالي و اعتباردهي (گواهي كيفيت ) به اين صورتها را دارند.

حسابرسي صورتهاي مالي که در تحقیق حاضر مدنظر ماست، معمولاً ترازنامه و صورتهاي سود و زيان، سود و زيان جامع و جريان وجوه نقد مربوط به آن را شامل مي شود. هدف، تعيين مطابقت نحوه تهيه صورتهاي مالي با اصول پذيرفته شده حسابداري است. حسابرسي صورتهاي مالي معمولاً توسط مؤسسات حسابرسي ( در ايران بزرگترين مؤسسه حسابرسي، سازمان حسابرس است كه يك ارگان دولتي مي باشد. ) انجام مي شود؛ گرچه هدف اوليه و توجيه كننده حسابرسي به استفاده كنندگان خارج از سازمان توجه دارد، اما گروه وسيعي از استفاده كنندگان درون سازماني و برون سازماني، شامل؛ مديريت، سرمايه گذاران، بانكها، اعتباردهندگان، تجزيه وتحليل گران مالي و سازمانهاي دولتي از گزارشهاي حسابرسي استفاده مي نمايند. در حال حاضر انجام حسابرسي صورتهاي مالي در كشور ما بيشتر بنا به الزام قانوني انجام مي شود. (ارباب سلیمانی، 1385)

**2-3)مراحل اجرايي حسابرسي** :

به طور كلي هر پروژه حسابرسي از چهار مرحله اساسي زير تشكيل شده است :‌ (carl. Pacini, 2007)

پذيرش كار حسابرسي[[3]](#footnote-3)، برنامه ريزي حسابرسي[[4]](#footnote-4)، اجراي عمليات[[5]](#footnote-5)، گزارشگري[[6]](#footnote-6). در این تحقیق جنبه برنامه ریزی مدنظر می باشد.

**2-4)پذيرش كار حسابرسي :**

‌تصمصم گيري در مورد پذيرش كار جديد حسابرسي تابع دو عامل اساسي است. آينده صاحبكار و پيشنهادات موسسات حسابرسي،‌ كه بيشتر جنبه تصميم گيري مؤسسات مدنظر ماست. تصميمات پذيرش يا حفظ صاحبكار معلول سه فاكتور عمده مي باشد كه تحت عنوان محيط حسابرسي مطرحند.

(carl. Pacini, 2007)

1– انتظارات جامعه درباره تأثير استقلال حسابرسان در حفظ سلامت بازار اوراق بهادار و افزايش قابليت اعتماد آن.

2– بهبود الزامات قانوني، ‌كه تأكيد بر اهميت ارزيابي حسابرسان از مؤلفه هاي ريسك دارد.

3– پيشرفت تكنولوژي اطلاعات كه ماهيت فرايند اعتباردهي را تغيير داده است.

در سال 1992، AICPAبكارگيري رويكرد ريسك پذيرش را در تصميمات پذيرش و حفظ صاحبكار توصيه كرد ،‌ كه دربرگيرنده 3 مؤلفه است[[7]](#footnote-7) :

1 – ريسك تجاري صاحبكار : ريسك مربوط به سودآوري و بقاي صاحبكار

2 - ريسك حسابرسي:‌ ريسك اينكه حسابرسان نادانسته اظهارنظر خود درباره صورتهاي مالي داراي تحريف بااهميت را تعديل ننمايند.

3– ريسك تجاري حسابرس :‌ ريسك ناشي از هزينه هاي دعاوي بالقوه منتسب به شكست حسابرسي و ساير هزينه هاي مربوطه شامل، عدم تحقق حق الزحمه و مهم تر از همه اعتبار حرفه اي حسابرس.

جانسون و كل[[8]](#footnote-8) ،‌يك فرايند شش مرحله اي را براي تصميم گيري در مورد پذيرش صاحبكار ذكر كرده اند : (carl. Pacini, 2007)

1 – ارزيابي درستكاري مديريت[[9]](#footnote-9) : احتمال وقوع اشتباهات و بي نظميها ( تقلبات ) ‌در موارد‌ نادرستي مديريت افزايش مي يابد.

2 – تعيين اقلام و رويدادهاي غيرعادي و ريسك هاي غيرمعمول[[10]](#footnote-10) : در اينجا حسابرس برشناخت استفاده كنندگان احتمالي از صورتهاي مالي تمركز دارد. مسئوليت قانوني حسابرسان ممكن است براساس استفاده كنندگان احتمالي صورتهاي مالي متفاوت باشد، به ويژه در موارد قصور يا سهل انگاري. صاحبكاراني كه با بدهي هاي آتي عمده يا ورشكستگي مالي روبرو هستند، احتمال طرح دعوي عليه حسابرس را بالا مي برند. حسابرس بايد با مديران و اعتباردهندگان مذاکره كند و گزارشات اعتباري را بررسي نمايد. همچنين حسابرس بايد بررسي لازم را در مورد كيفيت گزارشات و ثبتهاي حسابداري انجام داده و وجود هر گونه محدوديت تحميلي توسط صاحبكار را مدنظر قرار دهد.

3 – ارزيابي صلاحيت انجام حسابرسي[[11]](#footnote-11) : اولين استاندارد عمومي حسابرسي( AU 150/02)‌با اين جمله سؤالي شروع مي شود :‌ چه كساني بايد براي انجام حسابرسي انتخاب شوند؟ جواب اين سؤال مقدار و نوع نظارت لازم را مشخص مي كند. ماهيت كار صاحبكار و صنعتي كه در آن اشتغال دارد، ‌نقش تعيين كننده اي درتعداد و تخصص مورد نياز براي انجام حسابرسي دارد. در صورت لزوم بايد از خدمات مشاوران و متخصصان استفاده نمود.

4 – ارزيابي استقلال[[12]](#footnote-12) : استاندارد عمومي شماره دو حسابرسي و قانون صدويك آيين رفتار حرفه اي بيش از بيش بيانگر اهميت استقلال در كار حسابرسي است .

5 – توانايي حسابرس در حفظ مراقبتهاي حرفه اي[[13]](#footnote-13) : دو عامل در توانايي حفظ مراقبتهاي حرفه اي نقش كليدي دارند.

الف - ارتباط با صاحبكار و تنظيم قرارداد : تماس به موقع با صاحبكار به منظور عقد قرارداد، براي حسابرسي مؤثر و كارامد امري حياتي است، چراكه فرجه زماني مناسبي را براي برنامه ريزي باقي خواهد گذاشت. و حال آنكه ريسك تجاري حسابرس با پذيرش كار در اواخر سال مالي يا پس از آن افزايش مي يابد

ب - زمان بندي كار : برنامه ريزي دقيق حسابرسي مستلزم بكارگيري بودجه زماني است كه در آن ساعات كار لازم براي هر حسابرس پيش بيني مي شود. همچنين كار ميان دوره اي انجام شده در سه تا چهار ماه قبل ازسال مالي حسابرس را در برنامه ريزي رويه هاي حسابرسي ياري مي رساند.

6- تهيه قرارداد حسابرسي[[14]](#footnote-14): موافقتنامه حسابرسي، ‌قراردادي است بين حسابرس و صاحبكار كه در برگيرنده؛‌ عنوان صورتهاي مالي مورد حسابرسي،‌ هدف از حسابرسي،‌ استانداردهاي حرفه اي مورد استفاده حسابرس، ‌ماهيت و دامنه رسيدگي حسابرس، بيان صريح اين مطلب كه حسابرسي ممكن است تمامي اشتباهات موجود را كشف نكند،‌ بيان وظايف قانوني حسابداران مبني بر گزارش اعمال غيرقانوني صاحبكار، بيان مسئوليت مديران در تهيه صورتهاي مالي و حفظ كنترل هاي داخلي،‌ مبناي محاسبه صورتحساب و نحوه پرداخت آن و درخواست از صاحبكار مبني بر تأييد قرارداد با امضاي آن و ارجاع نسخه امضا شده به حسابرس.

**2-5) برنامه ريزي حسابرسي :**

برنامه ریزی یعنی تدوین یک طرح کلی حسابرسی و یک طرح تفصیلی (برنامه حسابرسی) برای تعیین نوع و ماهیت، زمان بندی اجرا و حدود روشهای حسابرسی مربوط به هر حسابرسی. هدف برنامه ریزی ،انجام به موقع و اثربخش حسابرسی است. (استانداردهای حسابداری، 1385)

**2-5-1)نقش برنامه حسابرسي**: برنامه حسابرسي شامل روش هاي لازم براي تكميل يك حسابرسي مؤثر و كارامد است. اين برنامه بايد شامل جزئيات كافي براي كارمندان كم تجربه براي اجراي مراحل باشد، با اين وجود نبايد بيش از حد، تفصيلي بيان شود، ‌چراكه منجر به اجراي مراحل به صورت روتين مي شود و قضاوتهاي حرفه اي را محدود مي كند. برنامه مناسب حسابرسي، يك طرح كلي را به وجود مي آورد كه طي آن كارها با درك كامل از واحد حسابرسي شونده پيش مي رود و به مديريت اين اطمينان را مي دهد كه تمام حوزه هاي ريسك به اندازه كافي تبيين شده اند. مواردي كه به وسيله برنامه حسابرسي پوشش داده مي شود، شامل اهداف حسابرسي، روش هاي آزمون،‌ اندازه نمونه،‌ انتخاب نمونه، دوره زماني و گزارشات و مستندات مربوط به بررسي ها و آزمون هاست. (PAIN, 2005)

برنامه بايد قبل از شروع كار تهيه و به وسيله مديران حسابرسي تصويب شود. اين برنامه در طول حسابرسي و بر اساس نتايج آزمون و اطلاعات به دست آمده تعديل مي شود. با اين وجود هر تغييري در برنامه حسابرسي يا فرايند اجرايي آن بايد به وسيله مديران حسابرسي بررسي و تصويب شود.

برنامه ریزی مهمترین مرحله از مراحل حسابرسی است که بر سایر مراحل حسابرسی اثری مستقیم و قابل ملاحظه دارد. برنامه ریزی کافی و مناسب به تأمین هدفهای زیر کمک می کند.

(دستورالعمل حسابرسی، 1385)

* گردآوری شواهد کافی و قابل قبول با درنظر گرفتن شرایط موجود، شامل توجه کافی به زمینه های مهم حسابرسی.
* کنترل هزینه انجام کار در سطح معقول.
* انجام شدن به موقع کار.
* تقسیم مناسب کار بین اعضای گروه حسابرسی.
* ایجاد هماهنگی بین اعضای گروه حسابرسی و ایجاد هماهنگی کار سایر حسابرسان و کارشناسان با کار حسابرس

بحث در مورد برنامه ريزي حسابرسي و ريسك در دو حوزه كاربردي اساسي مي گنجد. (KAHN, 2007)

اول : فرايند برنامه ريزي حسابرسي برمبناي ساليانه كه در آن ريسك ها و پيامدها شناسايي مي شوند و منابع به سرفصل هاي حسابرسي مرتبط مي شوند .

دوم: فرايند برنامه ريزي حسابرسي مبتني بر انتساب حسابرس كه در آن ساعات كار كارمندان حسابرسي به اهداف حسابرسي مرتبط مي شوند.

**2-5-2)ديد كلي برنامه ريزی:** (KAHN, 2007)

|  |  |
| --- | --- |
| Macro يا سطح ساليانه : | Micro يا سطح تخصيص |
| مبتني بر ريسك  مبتني بر برنامه حسابرسي  انتخاب موضوع  برنامه ريزي به وسيله مديران | مبتني بر منابع و ساعات كار حسابرسان  مبتني بر ستاده حسابرسي  برنامه ريزي به وسيله كارمندان ومديران |

**مفروضات اساسي ريسك :** (Kahn, 2007)

* زمان در حسابرسي منبع محدودي است
* زمان حسابرسي بايد تبديل به اهرمي براي مطابقت ريسك سازماني و ريسك ذاتي شود.
* حسابرسي به منظور كاهش ريسك و كمك براي دستيابي به اهداف سازمان به كار مي روند .
* در مواردي كه موضوعات حسابرسي با اهداف سازمان مرتبط نيستند ، حسابرسي ضرورتي ندارد.

برنامه ريزي و شناخت ريسك :

* برنامه ريزي در هر دو سطح سالانه و تخصيصي، حتي قبل از تكميل حسابرسي توجه مديريت را به ريسك جلب می كند .
* سرپرستان حسابرسي با اين سؤال روبرو هستند كه چطور هر ريسكي مي تواند بر اهداف تأثير بگذارد.
* نبودن تأثير به معني عدم انجام حسابرسي است .
* براي برنامه ريزي سالانه، توجه به ريسك سازماني و ريسك ذاتي[[15]](#footnote-15) ضروري است .
* عوامل كليدي ريسك، خروجي هاي اهداف سازمان مي باشد.
* درهر برنامه حسابرسي ريسك بايد به منظور تخصيص زمان حسابرسي به كار رود .
* بودجه زماني حسابرسي به سه بخش اساسي تقسيم مي شود: بررسي و برنامه ريزي ، اجراي عمليات ، گزارشگري .بنابراين زمان مجاز حسابرسي به صورت زير تخصيص مي يابد. (Kahn, 2007)

الف – 25 درصد برنامه ريزي و بررسي ( شامل تعريف اهداف و برنامه ريزي براي اجراي عمليات )

ب – 50 درصد براي اجراي عمليات حسابرسي

ج – 25 درصد براي گزارشگري ( شامل نوشتن گزارش، مذاكرات خارجي و جلسات توجيهي )

برنامه ريزي حسابرسي تابع اندازه و پيچيدگي فعاليت صاحبكار و دانش و تجربه حسابرس از صاحبكار و فعاليت اوست.

**2-5-3)مراحل برنامه ریزی**: بر اساس استانداردهای حسابرسی ایران فعاليتهاي لازم براي برنامه ريزي را مي توان به مراحل زير تقسيم كرد. (دستورالعمل حسابرسی، 1385)

**2-5-3-1)کسب اطلاعات لازم برای پذیرش صاحبکار:**

حسابرس پیش ازپذیرش کار حسابرسی باید شناختی مقدماتی از صنعت مربوط و مالکیت، مدیریت و عملیات واحد مورد رسیدگی بدست آورد. هدف از کسب این اطلاعات که معمولاً در حسابرسی های نخستین صورت می گیرد، ارزیابی وضعیت و شرایط واحد مورد رسیدگی و نیز تعیین امکانات و توانایی های بالقوه حسابرس( در اختیار داشتن نیروی انسانی مناسب و تجارب قبلی در صنعت مربوط) برای پذیرش کار است. اطلاعات لازم برای پذیرش کار شامل موارد زیر است. (دستورالعمل حسابرسی، 1385)

* صنعتی که واحد مورد رسیدگی در آن فعالیت می کند و ویژگیهای آن.
* هدف واحد مورد رسیدگی از حسابرسی.
* صورتهای مالی سال (یا سالهای) گذشته واحد مورد رسیدگی ( اطلاعات مربوط به وضعیت مالی، عملکرد مالی، مشکلات نقدینگی و غیرآن ).
* دلایل تغییر حسابرس واحد مورد رسیدگی و گزارش حسابرسی پیشین.
* درستکاری، حسن شهرت و تجارب مدیریت واحد مورد رسیدگی.
* وضعیت مالکیت واحد مورد رسیدگی و استفاده کنندگان صورتهای مالی آن.
* قوانین و مقررات خاص حاکم بر فعالیت واحد مورد رسیدگی.

حسابرس باید در شرایط کلی زیر از پذیرش کار خودداری کند، مگر اینکه الزامات قانونی برای پذیرش کار وجود داشته باشد: (دستورالعمل حسابرسی، 1385)

* مشکلات قانونی پذیرش کار.
* مشکلات استقلال حسابرس.
* نداشتن شرایط لازم برای حسابرسی: مانند کمبود نیروی انسانی متخصص.
* ناتوانی واحد مورد رسیدگی در پرداخت هزینه حسابرسی.
* دلایل نامناسب تغییر حسابرس.
* مشکلات سوء مدیریت واحد مورد رسیدگی( بالا بودن بیش از حد خطر ذاتی، به گونه ای که نتوان به اظهارات مدیریت اعتماد و اتکا کرد).

**2-5-3-2)کسب اطلاعات کلی و شناخت الزامات قانونی:**

حسابرس در رسیدگی به صورتهای مالی باید چنان شناختی از فعالیت واحد مورد رسیدگی داشته باشد یا به دست آورد که برای درک روش کار واحد مورد رسیدگی و شناسایی آن گروه از رویدادها و معاملاتی که به اعتقاد حسابرس می تواند بر صورتهای مالی یا رسیدگی ها یا گزارش اثرعمده ای بگذارد، کافی باشد. کسب شناخت لازم از فعالیت واحد مورد رسیدگی فرایندی پیوسته و مستمر از گردآوری و ارزیابی اطلاعات و ارتباط دادن شناخت حاصل به شواهد حسابرسی در تمام مراحل کار است. برای مثال اطلاعات بدست آمده در مرحله برنامه ریزی معمولاً در مراحل بعدی کار و با کسب شناخت بیشتر حسابرس و همکاران وی از فعالیت واحد مورد رسیدگی، تعدیل و بر آن افزوده می شود. (دستورالعمل حسابرسی، 1385)

**2-5-3-2-1)منابع شناخت:**

حسابرس می تواند شناخت از صنعت و واحد مورد رسیدگی را از منابع زیر بدست آورد:

* تجربه قبلی از واحد مورد رسیدگی و صنعت مربوط.
* مذاکره با مسئولین واحد مورد رسیدگی( مانند، مدیران و مسئولین ارشد عملیاتی واحد مورد رسیدگی).
* مذاکره با کارکنان واحد حسابرسی داخلی و بررسی گزارشهای حسابرسان داخلی.
* مذاکره با حسابرسان دیگر، مشاورین حقوقی و سایر مشاورانی که خدماتی را به واحد مورد رسیدگی یا واحدهای مشابه در آن صنعت ارائه کرده اند.
* مذاکره با اشخاص آگاه خارج از واحد مورد رسیدگی ( برای مثال، کارشناسان و سیاست گذاران صنعت، مشتریان و تأمین کنندگان مواد اولیه).
* انتشارات مربوط به صنعت ( برای مثال، آمار منتشره، تحقیقات، کتابها، نشریات تجاری و مالی و گزارشهای تهیه شده توسط بانکها و بورس اوراق بهادار).
* هر گونه قوانین و مقررات موثر بر واحد مورد رسیدگی.
* بازدید از کارخانه و تأسیسات واحد مورد رسیدگی.
* مدارک تهیه شده توسط واحد مورد رسیدگی ( برای مثال، صورتجلسات مجامع عمومی و هیأت مدیره، مدارک ارسالی برای سهامداران یا ارائه شده به مقامات ذیصلاح قانونی، گزارشات مالی و سالانه دوره های گذشته، بودجه ها، گزارشهای داخلی مدیریت،گزارشهای مالی میان دوره ای، دستورالعملهای مدیریت، دستورالعمل سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی، فهرست حسابها، شرح وظایف، برنامه های بازاریابی و فروش و سوابق طرحهای توسعه). (دستورالعمل حسابرسی، 1385)

**2-5-3-3)برآورد خطر عدم کشف ناشی از بررسی تحلیلی مقدماتی : ((APR**

Au-329 ، روشهاي تحليلي را با عنوان «ارزيابي اطلاعات مالي با بررسي ارتباط منطقي بين اطلاعات مالي و غير مالي » تعريف كرده است. يكي از مزاياي اصلي بررسي هاي تحليلي برقراري ارتباط بين اطلاعات مالي و غير مالي است ، كه معمولاً در ساير روش هاي حسابرسي كمتر با آن مواجه هستيم. به طور كلي استفاده از روشهاي تحليلي بنا به دلايل زير حائز اهميت مي باشد :‌ (Carl.pacini, 2007)

* بدست آوردن درك بهتري از فعاليت شركت و صنعت.
* كشف اشتباهات و بي نظمي هاي مالي.
* كمك در برنامه ريزي ماهيت، زمان بندي و محتواي روشهاي حسابرسي.

بررسی های تحلیلی یعنی تجزیه و تحلیل نسبتها و روندهای عمده (شامل پی جویی نوسانات) و روابط مالی و غیرمالی بدست آمده که با سایر اطلاعات مربوط به اقلام پیش بینی شده، مغایرت دارد. به کارگیری روشهای تحلیلی در مرحله برنامه ریزی به منظور کسب شناخت از فعالیت واحد مورد رسیدگی و تعیین زمینه های بالقوه مخاطره آمیز کار، است. بررسی های مزبور میتواند توجه حسابرس را به جنبه هایی از فعالیت واحد مورد رسیدگی جلب کند که قبلاً از آنها آگاه نبوده است و همچنین، او را در تعیین نوع و ماهیت، زمان بندی اجرا و حدود سایر روشهای حسابرسی یاری رساند. در این مرحله از رسیدگی از نسبتهای مالی زیر استفاده می شود : (دستورالعمل حسابرسی، 1385)

* نسبت جاری( داراییهای جاری نسبت به بدهیهای جاری)
* دوره وصول مطالبات (360×(فروش خالص/ متوسط حسابهای دریافتنی تجاری))
* دوره گردش کالا (360 × (بهای تمام شده کالای فروش رفته/ متوسط موجودی کالا))
* نسبت دارایی ثابت به ارزش افزوده
* نسبت مالکانه ( نسبت ارزش ویژه به کل دارایی )
* نسبت پوشش بدهی ( نسبت دارایی ثابت به بدهی بلندمدت )
* نسبت سود ناخالص به فروش خالص
* نسبت سود عملیاتی به فروش خالص
* بازده دارایی ( نسبت سود خالص به جمع دارایی)
* بازده سرمایه در گردش ( نسبت سود خالص به سرمایه در گردش)

حسابرسان معمولاً سه گروه از روشهاي تحليلي را براي تخمين يك مانده مورد انتظار به كار مي برند. (Carl.pacini, 2007)

1. تجزيه وتحليل روند : مقايسه مانده كنوني حساب يا اقلام با روند آن در دو يا چند سال اخير
2. تجزيه و تحليل نسبتها : مقايسه نسبتهاي مالي محاسبه شده در سال جاري با نسبتهاي سال گذشته ، متوسط صنعت ، بودجه
3. روشهاي مبتني بر مدل : استفاده از اطلاعات عملياتي صاحبكار و اطلاعات خارجي مربوطه

( اطلاعات صنعت و وضع عمومي اقتصاد ) در تخمين مانده مورد انتظار يك حساب ، روشهاي منطقي وتجزيه وتحليل رگرسيوني نمونه اي از اين روشهاست .

روشهاي مبتني بر مدل از دو جنبه با تجزيه وتحليل روند و نسبتها متفاوت هستند . (Carl.pacini, 2007)

* در حاليكه تخمين مانده هاي مورد انتظار در تجزيه وتحليل روند و نسبتها ضمني و تلويحي بيان مي شود ، ولي در مورد روشهاي مبتني بر مدل روشن و صريح است .
* روشهاي مبتني بر مدل علاوه بر اطلاعات مالي، اطلاعات خارجي و عملياتي را نيز در تخمين مانده ها به كار مي برند .

تجزيه وتحليل روند ضعيف ترين روش در بررسي هاي تحليلي است، زيرا تنها از اطلاعات يك حساب منفرد استفاده مي نمايد. به منظور محاسبه احتمال رخداد تحريفات، تجزيه وتحليل نسبتها نسبت به روش روند، اطلاعات مفيدتري ارائه مي كند. در تجزيه وتحليل روند و نسبتهاي مالي استنباط اين است كه مانده يا نسبت بايد با نسبتهاي سال گذشته يا صنعت مقايسه شود، این امر از اين فرض نشأت مي گيرد كه ، ارتباط اطلاعات گذشته در آينده نيز وجود خواهد داشت . روشهاي مبتني بر مدل مؤثرترين روش در بيان احتمال ارائه نادرست است، زيرا اطلاعات مالي را مستقيماً با اطلاعات عملياتي مرتبط مي كند . در حقيقت روشهاي مبتني بر مدل يك آزمون مستقيم از هماهنگي بين اطلاعات عملياتي و مالي – يك آزمون مهم در بسياري از انواع ادعاهاي مندرج در صورتهاي مالي- است . (Carl.pacini, 2007)

**2-5-3-4)برآورد خطر ذاتی:( IR )**

خطر ذاتی یعنی آسیب پذیری مانده یک حساب یا گروهی از معاملات در مقابل اشتباهات یا تحریفهایی که بتواند به تنهایی و یا در مجموع با اشتباهات و یا تحریفهای موجود در سایر مانده حسابها یا گروههای معاملات ، بااهمیت باشد، با فرض آنکه برای آن هیچ کنترل داخلی وجود نداشته باشد.

خطر ذاتی در دو سطح صورتهای مالی ( یعنی در سطح واحد مورد رسیدگی) و مانده حسابها و گروههای معاملات برآورد می شود. حسابرس برای تدوین طرح کلی حسابرسی باید خطر ذاتی را در سطح صورتهای مالی برآورد کند و برای تدوین برنامه حسابرسی، این برآورد را به مانده حسابهای بااهمیت یا گروههای عمده معاملات ربط دهد. (دستورالعمل حسابرسی، 1385)

**2-5-3-4-1)سطح صورتهای مالی:**

در برآورد خطر ذاتی در سطح صورتهای مالی که به عنوان یکی از اجزای مدل خطر در تهیه بودجه انجام کار مورد استفاده واقع می شود، موارد زیر مدنظر قرار می گیرد : (دستورالعمل حسابرسی، 1385)

1. روش اداره واحد مورد رسیدگی ( تفویض مطلق اختیارات یا تفویض مناسب اختیارات)
2. درستکاری و حسن شهرت مدیریت ارشد ( با در نظر گرفتن تحریفات کشف شده در حسابرسی سالهای گذشته)
3. تجربه ودانش( صلاحیت) مدیریت ارشد و میانی با درنظر گرفتن مهارتهای عمومی مدیریت و حسابداری
4. تغییرات مدیران و کارکنان ارشد طی دوره مورد رسیدگی.
5. صلاحیت مدیران اجرایی و سرپرستان.
6. فشارهای غیرعادی بر مدیران مانند:

* فعالیت در صنعتی که بسیاری از موسسات در آن با شکست روبرویند( با تأکید بر سودآوری)
* کمبود سرمایه لازم برای انجام عملیات.
* تأکید بر تحصیل درآمدهای پیش بینی شده.
* وابستگی مزایای مدیریت به نتایج عملکرد.

1. نوع فعالیت تجاری واحد مورد رسیدگی مانند:

* احتمال نابابی تکنولوژیکی محصولات و خدمات.
* پیچیدگی ساختار سرمایه.
* اهمیت اشخاص وابسته.
* تعداد و پراکندگی جغرافیایی مراکز تولید و توزیع محصولات و ارائه خدمات.

1. عوامل موثر بر صنعت واحد مورد رسیدگی، مانند:

* شرایط اقتصادی و رقابتی موجود.
* تغییرات در تکنولوژی.
* تقاضا برای محصولات.
* رویه های حسابداری خاص.
* حساسیت نتایج عملیات نسبت به تغییرات در شرایط اقتصادی.

1. مشکلات تداوم فعالیت
2. رابطه حسابرس با واحد مورد رسیدگی، مانند:

* حسابرسی نخستین یا تکرار مأموریتهای گذشته.
* تضاد منافع با مسائل قانونی و استقلال حسابرس.
* اظهارنظر حسابرس نسبت به صورتهای مالی دوره گذشته.

1. دولتی یا خصوصی بودن واحد مورد رسیدگی (از لحاظ تأکید بر سودآوری)

**2-5-3-4-2)سطح مانده حسابها و گروههای معاملات :**

عامل اصلی تعیین کننده خطر ذاتی هر مانده حساب و گروه معاملات، میزان تحریف پذیری آن است بدون توجه به سیستم کنترل داخلی مربوط. این امر عمدتاً به موارد زیر بستگی دارد: (دستورالعمل حسابرسی، 1385)

1. ماهیت حساب موردنظر

* سرفصلهای صورتهای مالی که احتمال تحریف دارد؛ مانند سرفصلهایی از صورتهای مالی که در دوره قبل به اصلاح نیاز داشته است یا سرفصلهایی با ماهیت برآوردی.
* پیچیدگی معاملات و دیگر رویدادهایی که ممکن است نیازمند استفاده از کار کارشناسان باشد.
* میزان قضاوت به کار رفته در تعیین مانده حسابها ( برآوردی یا قطعی بودن ).
* زیان پذیری یا احتمال سوء استفاده از داراییها؛ برای مثال داراییهای باارزش بالا و قابلیت نقل و انتقال بسیار مانند وجوه نقد.
* تکمیل شدن معاملات غیرعادی و پیچیده، به ویژه در اواخر دوره مالی.
* معاملات نیازمند پردازشهای خارج از روال عادی.
* حسابهای متأثر از معاملات با اشخاص وابسته.

2. خطر ذاتی در سطح صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی.

در مورد خطر ذاتی هر مانده حساب با توجه به خطر ذاتی در سطح صورتهای مالی به شرح زیر عمل می شود:

1. چنانچه خطر ذاتی مانده هرحساب بیش از خطر ذاتی در سطح صورتهای مالی باشد، خطر ذاتی مانده حساب انتخاب می شود.

2. . چنانچه خطر ذاتی مانده هرحساب کمتر از خطر ذاتی در سطح صورتهای مالی باشد، میانگین آن دو به عنوان خطر ذاتی مانده حساب درنظر گرفته می شود.

**2-5-3-5)شناخت اولیه از سیستم کنترل داخلی و برآورد اولیه از خطر کنترل: ( CR )**

حسابرس باید از سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی چنان شناختی بدست آورد که برای برنامه ریزی حسابرسی و تدوین رویکرد موثر حسابرسی، کافی باشد. حسابرس برای برآورد خطر حسابرسی و طراحی روشهای حسابرسی به منظور حصول اطمینان از کاهش خطر به سطحی پایین که قابل قبول نیز باشد باید از قضاوت حرفه ای خود استفاده کند.

شناخت اولیه از سیستم کنترل داخلی و برآورد اولیه از خطر کنترل با هدف های زیر انجام می شود: (دستورالعمل حسابرسی، 1385)

1. **تشخیص "قابل حسابرسی بودن" صورتهای مالی**

حسابرس برای حصول اطمینان از در دسترس بودن شواهد کافی و قابل قبول به عنوان پشتوانه مانده های منعکس در صورتهای مالی باید اطلاعاتی درباره سیستم حسابداری و کنترل داخلی و نیز نوع و ماهیت اسناد و مدارک حسابداری کسب کند. سوابق حسابداری، مهمترین منبع کسب شواهد حسابرسی در رابطه با هدفهای حسابرسی است و هنگامی که حسابرس صورتهای مالی را غیرقابل حسابرسی تشخیص دهد، ضمن طرح موضوع با بالاترین رده ذیصلاح در واحد مورد رسیدگی باید کناره گیری از کار یا اعلام نوع اظهارنظر حرفه ای ( عدم اظهارنظر ) را به واحد مورد رسیدگی مدنظر قرار دهد.

1. **تدوین استراتژی حسابرسی**

شناخت اولیه از سیستم کنترل داخلی، حسابرس را در تدوین استراتژی حسابرسی ( چگونگی قابلیت اتکا بر سیستم کنترل داخلی ) و طراحی نوع و ماهیت، زمان بندی اجرا و حدود آزمونهای حسابرسی یاری می رساند.

1. **تعیین خطر عدم کشف برنامه ریزی شده**

اطلاعات کسب شده درباره سیستم کنترل داخلی و برآورد اولیه از خطر کنترل در مرحله برنامه ریزی، یکی از عوامل موثر در تعیین خطر عدم کشف و در نتیجه، حجم عملیات( بودجه انجام کار ) با استفاده از مدل خطر حسابرسی است.

شناخت اولیه از سیستم کنترل داخلی در مرحله برنامه ریزی شامل کسب اطلاعات کلی درباره موضوعات زیر است:

* محیط کنترلی
* روشهای کنترل
* نظارت
* گروههای عمده معاملات و نحوه تصویب، پردازش، ثبت و گزارشگری آنها.
* نوع و ماهیت و میزان اسناد و مدارک حسابداری.

**2-5-3-5-1)روشهای کسب شناخت از سیستم کنترل داخلی در مرحله برنامه ریزی:**

کسب شناخت از سیستم کنترل داخلی در مرحله برنامه ریزی با استفاده از روشهای زیر صورت می گیرد:

(دستورالعمل حسابرسی، 1385)

* به روز کردن و جمع بندی تجربیات حسابرس از حسابرسی واحد مورد رسیدگی در دوره های گذشته
* پرس و جو از مدیریت و کارکنان واحد مورد رسیدگی.
* مطالعه و بررسی رویه ها و دستورالعملهای مربوط به سیستمها.
* مشاهده و مرور اسناد و مدارک.
* مشاهده اقدامات و عملیات در حال اجرا توسط کارکنان مسئول انجام آن.

**برآورد اولیه از خطر کنترل:**

پس از کسب شناخت اولیه از سیستم کنترل داخلی، حسابرس باید برآورد اولیه ای از خطر کنترل به عمل آورد. خطر کنترل میزان انتظار حسابرس از عدم کشف یا پیشگیری اشتباهات و یا تحریفات توسط سیستم کنترل داخلی است و در بهترین شرایط دست کم معادل 30% پیشنهاد می شود. برآورد اولیه حسابرس از خطر کنترل متکی به ارزیابی اطلاعات مقدماتی کسب شده درباره سیستم کنترل داخلی و قضاوت وی در این باره است.

**2-5-3-6)برآورد اهمیت : ( M )**

طبق استانداردهای حسابرسی، اطلاعاتی بااهمیت تلقی می شوند که عدم ارائه یا ارائه نادرست آن بتواند قضاوت و تصمیم گیری یک استفاده کننده منطقی از صورتهای مالی را درباره امور واحد مورد رسیدگی تغییر دهد. درجه اهمیت اقلام، به کمیت، ماهیت و شرایط ایجاد آن و نوع و اندازه واحد مورد رسیدگی بستگی دارد. (دستورالعمل حسابرسی، 1385)

برآورد حسابرس از اهمیت، حداکثر اشتباهات و تحریفاتی است که می تواند در صورتهای مالی وجود داشته باشد و حسابرس کماکان بر این باور باشد که اشتباهات و تحریفات مزبور بر قضاوت و تصمیم گیری یک استفاده کننده منطقی تأثیری ندارد. برآورد حسابرس از اهمیت اشتباه قابل تحمل نیز نامیده می شود.

**2-5-3-6-1)مراحل تعیین و بکارگیری اهمیت :**

تعیین و بکارگیری اهمیت در جریان حسابرسی در 5 مرحله مرتبط با یکدیگر و به شرح زیر صورت می گیرد: (دستورالعمل حسابرسی، 1385)

|  |
| --- |
| برآورد اهمیت |
| تخصیص اهمیت برآوردی به اجزای صورتهای مالی |
| برآورد جمع اشتباهات و یا تحریفات  در هر یک از اجزای صورتهای مالی |
| برآورد مجموع اشتباهات  و یا تحریفات |
| مقایسه مجموع اشتباهات و  تحریفات بااهمیت برآوردی |

مرحله یک

تعیین حدود آزمونها

مرحله دو (مرحله برنامه ریزی)

مرحله سه

مرحله چهار ارزیابی نتایج رسیدگی

مرحله پنج

برآورد اهمیت یکی از مهمترین تصمیماتی است که حسابرس بر مبنای قضاوت حرفه ای خود اتخاذ می کند. اهمیت رابطه معکوس با خطر حسابرسی و حدود آزمونها (حجم شواهد حسابرسی ) دارد و بنابراین عاملی تعیین کننده در تهیه بودجه حسابرسی است. مبلغ اهمیت بر اساس متوسط جمع داراییها و فروش/ درآمد و بر اساس سطح اهمیت محاسبه می شود.

در صورت وجود اقلام پایاپای شده در ترازنامه یا درآمدهای عمده دیگری در صورت سود و زیان، آن اقلام باید به جمع داراییها و فروش (یا درآمد اصلی واحد مورد رسیدگی) افزوده و بر این پایه اهمیت برآورد می شود.

تخصیص اهمیت به مانده حسابهای مندرج در ترازنامه و حسابهای اصلی سود و زیان با هدف تعیین اشتباه قابل تحمل در هر یک از حسابهای مزبور انجام می شود. اشتباه قابل قبول یکی از اجزای تشکیل دهنده فرمول مربوط به تعیین تعداد نمونه برای اجرای آزمونهای محتواست. تخصیص اهمیت به مانده حسابها به شرح زیر انجام می شود: (دستورالعمل حسابرسی، 1385)

1. مجموع اهمیت تخصیص یافته به حسابها (اقلام مندرج در ترازنامه و سود و زیان ) معادل سه برابر مبلغ اهمیت محاسبه شده است. برای مثال، در صورتی که مبلغ اهمیت برآورد شده معادل 20 میلیون ریال باشد، مجموع اهمیت تخصیص یافته به حسابها معادل 60 میلیون ریال خواهد بود.

تخصیص اهمیت به میزان سه برابر مبلغ اهمیت، در شرایط عادی صورت می پذیرد. در موارد خاصی که حسابهای اصلی و عمده( از قبیل بدهکاران تجاری، موجودی مواد و کالا، بستانکاران تجاری، فروش و خرید که معمولاً مشمول نمونه گیری قرار می گیرد ) مبلغ قابل ملاحظه ای را تشکیل ندهد یا به دلایلی حسابرس تصمیم بگیرد آنها را صد در صد رسیدگی کند، به تشخیص حسابرس، اهمیت تخصیص یافته به میزانی کمتر از سه برابر اهمیت کاهش خواهد یافت.

1. تخصیص مبلغ اهمیت در دو مرحله و با توجه به عوامل زیر انجام می شود:
2. در مرحله اول، اهمیت قابل تخصیص به مانده حسابها تنها بر اساس اندازه نسبی مانده هر حساب، تسهیم و اختصاص داده می شود.
3. در مرحله دوم، مبلغ تخصیص یافته اولیه به هر مانده با در نظر گرفتن مجموعه عوامل زیر تعدیل می شود:
4. به حسابهایی که حسابرسی آن مستلزم صرف زمان و هزینه بیشتر است، اهمیت( اشتباه قابل تحمل) بیشتری اختصاص داده می شود و در نتیجه، تعداد نمونه ها کاهش می یابد. مثلاً در شرایطی که حسابرسی حسابهای دریافتنی نسبت به حساب موجودی کالا دشوارتر و در نتیجه پرهزینه تر باشد، مبلغ اهمیت ( اشتباه قابل تحمل) بزرگتری به مانده حسابهای دریافتنی تخصیص داده می شود.
5. در حسابهایی که انتظار وجود تحریف در آن بیشتر است، اهمیت کمتری تخصیص داده می شود.این امر موجب می شود که تعداد نمونه های انتخاب شده برای آزمونهای محتوا افزایش یابد. انتظار تحریف از عواملی چون کنترلهای داخلی، ماهیت حساب و تحریفهای کشف شده در سال قبل تأثیر می پذیرد.
6. تمامی مبلغ اهمیت به یک حساب تخصیص داده نمی شود و حداکثر مبلغ اهمیت تخصیص یافته به هر حساب معادل 60% اهمیت برآوردی در سطح صورتهای مالی در نظر گرفته میشود.

**2-5-3-7)تعیین خطر قابل پذیرش حسابرسی :( AAR )**

خطر حسابرسی یعنی احتمال خطر اینکه حسابرس نسبت به صورتهای مالی حاوی اشتباه و یا تحریف بااهمیت، نظر حرفه ای نامناسب اظهارکند. خطر قابل پذیرش حسابرسی میزانی از خطر مزبور است که حسابرس حاضر به پذیرش آن است.

خطر قابل پذیرش حسابرسی رابطه ای معکوس با سطح اطمینان دارد؛ یعنی، هنگامی که حسابرس خطر قابل پذیرش حسابرسی را کاهش می دهد، این امر به معنای تمایل حسابرس به تأمین سطح اطمینان بیشتر نسبت به نبود اشتباه و یا تحریف در صورتهای مالی است. به بیان دیگر، خطر قابل پذیرش حسابرسی و سطح اطمینان مکمل یکدیگرند؛ یعنی، خطر قابل پذیرش حسابرسی به میزان 5 درصد به منزله سطح اطمینان حسابرسی 95 درصد است.

تعیین خطر قابل پذیرش حسابرسی در مرحله برنامه ریزی، با هدف تدوین رویکرد موثر حسابرسی و تعیین حجم عملیات حسابرسی ( موثر بر بودجه انجام کار ) صورت می پذیرد. در تعیین خطر قابل پذیرش حسابرسی، علاوه بر خطرگریزی حسابرس، عواملی چون موارد زیر باید مورد توجه قرار گیرد: (دستورالعمل حسابرسی، 1385)

* گستردگی استفاده کنندگان صورتهای مالی و میزای اتکای آنان بر این صورتها.
* احتمال بروز مشکلات حاد مالی و نقدینگی در واحد مورد رسیدگی در دوره پس از صدور گزارش حسابرس.
* ترکیب مشتریان هر حسابرس یا موسسه حسابرسی.

خطر قابل پذیرش حسابرسی (AAR ) برای شرکتهای مختلف، در سازمان حسابرسی به شرح زیر تعیین می شود. بدیهی است هر موسسه حسابرسی با توجه به خطرگریزی، نوع و ترکیبات مشتریان و ... می تواند خطرقابل پذیرش را به گونه ای مناسب، برای موسسه خود تعیین کند.

خطر قابل پذیرش حسابرسی

ـــــــــــــــــــــــــــــ

بانکها 5 تا 8

شرکتهای پذیرفته شده در بورس 5 تا 8

شرکتهای تحت پوشش نهادهای انقلاب 5 تا 8

سایر شرکتهای دولتی 5 تا 8

شرکتهای سرمایه گذاری 5 تا 8

شرکتهای تحت پوشش بانکها 7 تا 10

شرکتهای تحت پوشش سازمان گسترش و نوسازی

صنایع ایران و سازمانهای صنایع ملی ایران 7 تا 10

شرکتهای خصوصی 9 تا 13

**2-5-3-8)برآورد اولیه از خطر عدم کشف :(TDDR )**

خطر عدم کشف ناشی از آزمون جزئیات یعنی خطر اینکه آزمونهای جزئیات و در نتیجه، شواهد حسابرسی گردآوری شده، اشتباهات و یا تحریفهای بااهمیت موجود در مانده حسابها یا گروههای معاملات را کشف نکند. خطر عدم کشف ناشی از آزمون جزئیات با استفاده از رابطه زیر تعیین می شود: (دستورالعمل حسابرسی، 1385)

TDDR = AAR / (IR × CR × APR)

TDDR = خطر عدم کشف ناشی از آزمون جزئیات

AAR = خطر قابل پذیرش حسابرسی

IR = خطر ذاتی

CR = خطر کنترل اولیه – برآورد شده بر مبنای شناخت اولیه از سیستم کنترل داخلی

APR = خطر بررسی های تحلیلی مقدماتی

هدف از تعیین خطر عدم کشف در مرحله برنامه ریزی، دستیابی به معیاری برای تعیین میزان شواهد حسابرسی مورد نیاز است. نکات کلیدی زیر در رابطه با خطر عدم کشف باید مورد توجه قرار گیرد:

* خطر عدم کشف وابسته به سایر عوامل مدل خطر است. به بیانی دیگر، خطر عدم کشف تنها هنگامی تغییر می یابد که یکی از عوامل دیگر مدل خطر تغییر یابد.
* خطر عدم کشف، مقدار شواهد مورد نیاز برای انجام آزمونهای محتوا را تعیین می کند که حسابرس برای گردآوری آنها برنامه ریزی کرده است. میزان خطر عدم کشف دارای رابطه معکوس با این شواهد است؛ یعنی، هنگامی که خطر عدم کشف کاهش می یابد، حسابرس باید شواهد بیشتری را برای تأمین پوشش نسبت به خطر عدم کشف کاهش داده شده، گردآوری کند.

برآورد حجم کار با استفاده از عواملی چون موارد زیر انجام می شود:

* + خطر عدم کشف.
  + اندازه شرکت و میزان پیچیدگی عملیات آن.
  + بودجه انجام کار در سالهای گذشته.
  + سایر اطلاعات معمول مورد استفاده در برآورد حجم کار و تهیه بودجه.

اگرچه خطر عدم کشف با حجم کار رابطه معکوس دارد، یعنی هرچه خطر عدم کشف کمتر برآورد شود گردآوری شواهد حسابرسی بیشتری ضرورت می یابد که پیامد آن افزایش حجم کار است، اما تأثیر خطر عدم کشف بر حجم کار در این مرحله، عمدتاً بر قضاوت حسابرس متکی است. با برآورد این خطر و بررسی اجزا، دلایل و مقایسه آن در کارهای حسابرسی و بین سالهای متفاوت، آثار دقیق تر آن بر حجم کار مشخص خواهد شد.

**2-5-3-9)تهیه بودجه و تنظیم قرارداد :**

با توجه به برآورد حجم کار و نرخهای حق الزحمه حسابرسی، **بودجه** کار می تواند تهیه و قرارداد حسابرسی نیز تنظیم شود. به علت اهمیت موضوع تهیه بودجه این مبحث به طور کامل در بخش بعدی ذکر می شود. (دستورالعمل حسابرسی، 1385)

**2-5-3-10)تعیین اعضای گروه رسیدگی :**

بر اساس استانداردهای حسابرسی، کار حسابرسی باید توسط کارکنانی انجام شود که آموزش فنی لازم و کافی را دیده و مهارت لازم را در شرایط مربوط، دارا باشند. در تعیین اعضای گروه حسابرسی، ضمن در نظر داشتن مراتب فوق، توجه به موارد زیر ضروری است: (دستورالعمل حسابرسی، 1385)

* آشنایی با صنعت مربوط.
* تجارب قبلی از حسابرسی واحد مورد رسیدگی.
* نوع و ماهیت آزمونهای محتوای طراحی شده.
* پیچیدگی عملیات واحد مورد رسیدگی.

**2-6)بودجه:**

بودجه طرح كامل و مشروح به صورت مقداري براي استفاده از منابع يك واحد تجاري در دوره هاي معين است. بودجه بندي يك عمل تكنيكي است كه از بدو پيدايش تاكنون با بهره جستن از نظريات و تكنيك هاي ارائه شده در عرصه علوم موجبات تكامل خود را فراهم نموده و بر محتواي علمي خود افزوده است. دانشمنداني كه در اين راه كوشيده اند، تعاريف مختلفي از بودجه ارائه داده اند. بودجه درواقع، تهيه و تنظيم دقيق برنامه عملياتي و تعيين اهداف مؤسسه به صورت اعداد و ارقام برآوردي براي يك دوره معين است. در وراي تمامي انديشه هايي كه در بودجه بندي وجود دارد، افرادقرار دارند. در اصل اين انسانها هستند كه بودجه بندي را انجام مي دهند و بايستي دوره مالي را با آن سپري كنند. جنبه هاي رفتاري بودجه بندي ناشي از رفتار انسان در فرايند تهيه بودجه و همچنين از رفتار انسان به هنگامي كه سعي دارد، بودجه را در امور جاري خود به اجرا درآورد، ناشي مي شود. اين جنبه ها از اشتياق به دانستن اينكه آيا محدوديتهاي مخارج در 1 سال افزايش خواهد يافت يا نه، و ترس از اينكه مدير به كاركنان بگويددر سال جاري افزايش در پرداخت نخواهد بود، به وجود مي آيد. بودجه ها اثر مستقيمي بر رفتار انسان دارند. بودجه به افراد نشان مي دهد كه انتظاري از آنها مي رود. زمان و هزينه از عوامل ايجاد محدوديت در زندگي بشري است و امور مديريتي را با مشكل مواجه مي كند. به دليل وجود بودجه هاست كه عملكرد مديريت بطور مداوم ارزيابي مي شود . بودجه ها استانداردهايي هستند براي مقايسه نتايج عملكرد با نتايج پيش بيني شده. در اين راستا بودجه غير قابل انعطاف افراد را تحت فشار قرار مي دهد. به اين دليل افراد از گزارشات عملكرد ضعيف نگران بوده و از بودجه بندي احساس رضايت و خرسندي نمي نمايند. مديران اغلب با مازاد بودجه يا عدم ذكر مواردي از بودجه مواجه هستند كه بعضاً نشانگر عدم دستيابي به اهداف بودجه است. بنابراين تعجب آور نيست كه گفته هايي مانند «بودجه شيوه مرا تحت تأثير قرار داد» و يا «طراحان بودجه تو را درك نمي كنند» را بطور مداوم مي شنويم. بودجه ها اغلب عنوان محدوديت هاي اداري و يا تهديدي براي پيشرفت شغلي به حساب مي آيند. عدم رضايت از كل فرايند بودجه ممكن است افراد را وادار به به كارشكني كند. اگر بودجه ها كه قصد انگيزش افراد را دارند، به جاي آن ترس و ساير مسائل رفتاري را ايجاد كنند. چرا مورد استفاده قرار مي گيرند؟ چه سودي در اين كار نهفته است؟ اثرات جانبي آن كدام است؟ اثر رفتاري آن كدام است؟ چه كاري مي توان انجام داد تا اثرات مخرب و آثار رفتاري آن را بشناسيم؟‌ اينها همگي سؤالاتي هستند كه فرد در وهله اول در مواجهه با بودجه به ذهنش خطور مي كند. Rananaus kas, 2002))

**2-6-1)انواع بودجه:** بودجه را می توان بر مبنای معیارهای متفاوتی تهیه کرد. از جمله می توان به بودجه عملیاتی، بودجه مالی و بودجه زمانی اشاره کرد. در بودجه عملیاتی هسته مرکزی برنامه ریزی و کنترل همه جانبه، تعیین چگونگی اجرای برنامه ها و تشخیص استثناهای عملیات می باشد. تأکید و توجه در این نوع بودجه بر جنبه های عملیاتی و نه فقط بر جنبه های مالی استوار می باشد. چنانچه به جای توجه به چگونگی اجرای برنامه فقط نتایج مالی عملیات مورد تأکید قرار گیرد، احتمال دارد برخی از جنبه های مهم و غیرمستقیم که قابل برآورد کمی نیستند، از نظر پوشیده مانده و نتایج مفید محدود گردد. در بودجه عملیاتی لازمه اجرای برنامه ها، تطبیق عملیات برنامه ریزی شده، با مسئولیتهای سازمان یافته می باشد. حیطه عمل و روابط بین مدیران واحدها کاملاً مشخص است. بنابراین در بودجه عملیاتی هدف اجرای برنامه ها و عملیات می باشد و بودجه ابزاری برای رسیدن به هدف های عملیاتی است.

در بودجه مالی توجه به جنبه های مالی می باشد و هدف از تهیه بودجه پیش بینی درآمدها و هزینه ها بوده و هزینه ها بر مبنای برآورد درآمدها تعیین می گردد. در این نوع بودجه جریانات نقدی ورودی و خروجی دارای اهمیت زیادی می باشد.

در بودجه زمانی اهمیت بر زمان انجام کار می باشد. بعد زمان در مقابل نوع تصمیمات موردنظر یک عامل منحصربه فرد و کاملاً به خصوصی است. داشتن یک دید منطقی و منظم از جهت محسوب داشتن عامل زمان در جریان برنامه ریزی و اخذ تصمیم بسیار ضروری می باشد.

در بررسی جنبه زمانی برنامه ریزی، بایستی با دقت کافی به تفکیک مسائل مربوط به گذشته و آینده توجه نمود. نتایج تصمیمات اتخاذ شده در گذشته مبنای تصمیمات آینده به شمار می روند. بر اساس تجربیات گذشته زمان لازم برای هر یک از پروژه ها تعیین و باید در چارچوب زمانی خود نیز به به انجام برسد. بنابراین می توان نتیجه گرفت بودجه بندی در کل و بودجه زمانی به طور خاص یکی از ابزارهای برنامه ریزی و کنترل بوده که اگر به نحو مطلوبی طراحی گردد منافع متعددی از آن حاصل می شود. حسابرسی نیز از این مقوله خارج نمی باشد. موسسات حسابرسی نیز مانند سایر سازمانها از بودجه و سیستمهای بودجه بندی برای برنامه ریزی و کنترل فعالیت خود استفاده می نمایند. در این حالت بودجه زمانی نقش محوری در سیستمهای کنترل پروژه های حسابرسی ایفا می کند. استفاده از بودجه زمانی در برنامه ریزی و کنترل بسیار رایج و فراگیر می باشد.( مهرانی،1379)

**2-6-2)نقش بودجه:** بودجهچندين نقش را ايفا مي كند :

**اول**: آنها نتيجه نهايي فرايند برنامه ريزي شركت هستند**.** از آنجائيكه بودجه ها نتيجه مباحثات بين اعضاي مسئول سازمان هستند، نشانگر توافق عام در مورد اهداف عملياتي آينده شركت هستند.

Rananaus kas, 2002))

**دوم**: آنها برنامه كار شركت براي عمليات هستند و نشانگر اولويت بندي در تخصيص منابع سازماني مي باشند. بودجه ها نشان مي دهند كه چگونه واحد هاي فرعي سازمان براي دستيابي به اهداف كل شركت فعاليت مي كنند. Rananaus kas, 2002))

**سوم**: آنها به عنوان يك ابزار ارتباطي داخلي عمل مي كنند كه بخشهاي مختلف سازمان را با يكديگر و با مديريت ارتباط مي دهند. ارتباط بودجه اي از مديريت ارشد به طرف سطوح پايين تر سازماني به صورت انتظارات عملكردي و استانداردها و از پايين به بالا به شكل گزارشاتي كه حاوي نتايج كار هستند، جاري مي شوند. ارتباط افقي بخشها با يكديگر براي هماهنگي و تسهيل فعاليتهاي شركت صورت مي گيرد. ارتباط از بخشها به مديريت ارشد شامل توضيح عملكرد در رسيدن به هدف بودجه يا انحراف از آن برقرار مي شود. Rananaus kas, 2002))

**چهارم:** بودجه با بيان اهداف به شكل معيارهاي عملكردي كه قابل محاسبه هستند، به عنوان استانداردهايي براي مقايسه نتايج واقعي محسوب مي شوند. اين مطلب، اساسي براي ارزيابي عملكرد هزينه و سود مديران اصلي مي باشد Rananaus kas, 2002))

**پنجم:** آنها به عنوان ابزار كنترلي محسوب مي شوند كه به مديريت اجازه مي دهند تا نقاط قوت و ضعف محيط سازمان را ارزيابي كند. اين موضوع مديريت را قادر مي سازد تا اقدامات اصلاحي مناسب را اجرا كند. Rananaus kas, 2002))

**ششم:** بودجه تلاش مي كند كه بر مديران و كاركنان اثر گذاشته و در آنها براي عملكرد كارا و مؤثر و هماهنگ با اهداف سازماني ايجاد انگيزه نمايد. Rananaus kas, 2002))

**2-6-3)مزایای بودجه:** بودجه دارای مزایای متعددی است که از آن جمله میتوان به موارد زیراشاره کرد : تثبیت منظم اهداف سازمانی و تعیین استرتژی های واقعی به منظور تحقق هدفهای مزبور در ابعاد زمانی

1. تطبیق وظایف سازمان یافته با اشخاص معین از طریق تعیین اختیارات و مسئولیت ها
2. تشخیص و تعیین نیروی انسانی مورد نیاز
3. اعمال رهبری پویا در اداره امور و به ثمر رساندن برنامه ها
4. خلق یک محیط مناسب برای انگیزش مثبت افراد. (مهرانی، 1379)

**2-6-4)تجزيه و تحليل كاركردي بودجه:**

بر طبق نظريه مرتون فعاليت يا نتيجه يك فعاليت هنگامي كاركردي محسوب مي شود كه توانايي دستيابي سيستم، براي رسيدن به هدف مطلوب را افزايش دهد و هنگامي غيركاركردي است كه مانع رسيدن به هدف شود. اساساً يك سيستم بودجه مديريت را قادر مي سازد كه به طور مؤثر برنامه ريزي، هماهنگي و كنترل و ارزيابي فعاليتها را در يك واحد تجاري انجام دهد. انجام اين عمل نتايج آشكار كاركردي بودجه مي باشد. هر سيستمي كه شامل انگيزش و كنترل نيروي انساني باشد، جنبه هاي غيركاركردي دارد. زيرا به سادگي نمي توان دليل رفتار انسان را پيش بيني و يا با اطمينان كنترل نمود. (نجاتی غفوری، 1375)

**2-6-5)انگیزش:** موضوع انگیزش کارکنان بی شک یکی از مهمترین موضوعات برای مدیران است. نیازها، تواناییها، صفات و همچنین ادراکات کارکنان بر چگونگی رفتار تأثیر می گذارد. مدران باید تأثیرات مختلف را شناسایی و از تعامل این تأثیرات با یکدیگر آگاهی یابند. بنابراین رفتار کارکنان از جهات مختلف دارای اهمیت است. تکنیکهای انگیزشی باید افراد را تشویق به پیوستن و ماندن در سازمان کند و موقعیتهایی فراهم کند تا افراد به طریق مطمئن عمل کنند، بیندیشند و از فرصتهای منحصربه فرد بهره برداری کنند.

دومین دلیل توجه به انگیزش ماهیت فراگیر، نافذ و گسترده مفهوم آن است. انگیزش نشان دهنده یک پدیده بسیار پیچیده است که از طرفی بر تعداد بی شماری از عوامل در محیط سازمان اثر می گذارد و خود نیز تحت تأثیر این فاکتورهای مختلف قرار می گیرد. درک عمیق این مفهوم مستلزم آن است که توجه خاصی به این پرسش شود که **« علت رفتار چیست؟ »**

پاسخ به این سوال ، رفتار کاری پرسنل و وقوع چنین رفتارهایی را برای یک سازمان مشخص می کند. بنابراین شناخت موضوع انگیزش برای درک کاملتری از اثرات این متغیرها در سایر فاکتورها ( مانند، شغل، سیستمهای دستمزد و پاداش) به علت ارتباط آنها با عملکرد، رضایت و ... ضرورت دارد. (رحیمی نیک اعظم، 1374)

**2-6-5-1)مکاتب فکری در مورد انگیزش:**

به طور کلی می توان گفت دو مکتب اساسی اندیشه در مورد انگیزش کارکنان وجود دارد که می توان آنها را به مکاتب شناختی ( ادراکی ) و غیرشناختی تقسیم نمود. مدلهای شناختی بر این فرض مبتنی می باشد که افراد غالباً در مورد رفتار خود آگاهانه تصمیم می گیرند، بنابراین تئوریهای شناختی بر مکانیسم داخلی و چگونگی و چرایی رفتار تأکید دارند. در حالی که مدلهای غیرشناختی معتقدند که می توان رفتار را بدون شناخت فرایندهای درونی تفکر پیش بینی نمود، بنابراین این دیدگاه عمدتاً به واکنش افراد در برابر محرک محیط توجه داشته و لزومی به بررسی فرایندهای داخلی نمی بیند. از مهمترین تئوریهای شناخت می توان به **تئوری تعیین هدف[[16]](#footnote-16)، تئوری استناد[[17]](#footnote-17)، تئوری انتظارات[[18]](#footnote-18) ( ارزش- وسیله – انتظار ) و تئوری برابری یا عدالت نسبی[[19]](#footnote-19) اشاره کرد.**

**2-6-5-1-1)تئوری تعیین هدف:**

طبق تئوری تعیین هدف، رفتار نتیجه هدفها و مقاصد خودآگاه می باشد. به عبارت دیگر تعیین هدف بر رفتار کارکنان اثر می گذارد. با قبول این فرض باید فرایندهایی را که کارکنان با استفاده از آنها هدفهای خود را تعیین و سپس در جهت دستیابی به آن فعالیت می کنند، شناخت. شکل زیر این تئوری را تشریح می نماید. (مهرانی،1379)

دشوار بودن هدف عبارت است از میزان نیاز به کوشش و کار مستمر و منطقی. اگر بپذیریم اشخاصی که در جهت تحقق هدف فعالیت می کنند برای دستیابی به آن بیشتر تلاش می کنند، لیکن هدف نباید آنقدر مشکل باشد که غیرقابل دستیابی به نظر برسد. برای مثال می توان به بودجه زمانی نامناسب و فشار در جهت دستیابی به آن اشاره کرد.

روشن بودن هدف بستگی به تعریف هدف از انجام کار دارد. به طور معمول صراحت به معنی بیان هدف در قالب عبارات کمی می باشد. روشن بودن هدف همواره با عملکرد و رفتار بستگی دارد.

**2-6-5-1-2)تئوری استناد :**

این تئوری جدید در رفتار سازمانی با ادراک، انگیزش و رهبری ارتباط پیدا می کند. طبق این تئوری رفتار مشاهده و سپس علت ها را به آن استناد می کنیم. به عبارت دیگر تلاش می کنیم رفتار افراد را توجیه نماییم. فرایند استناد بر پایه درک واقعیت استوار است و این ادراک ممکن است تا حد زیادی از فردی به فرد دیگر تغییر کند.

مشاهده رفتار

تفاوت زیاد یا کم

تداوم زیاد یا کم

تطابق زیاد یا کم

استناد علتهای درونی یا خارجی

همانطوری که در شکل ملاحظه می شود، ابتدا رفتار مشاهده می شود، خواه رفتار خود و یا دیگران. سپس بر اساس درجه تطابق، تداوم و تفاوت ارزیابی می شود.

تداوم: میزان تکرار رفتار مشاهده شده در موقعیتهای مختلف

تطابق: درجه تطبیق رفتار دیگران با رفتار مشاهده شده در همان موقعیت

تفاوت: درجه تطبیق یک فرد مشاهده شده در موقعیتهای متفاوت

طبق این تئوری، در انگیزش کارکنان، افراد در فرایندهای ادراک نفس به رفتار خویش می نگرند. فرد بر اساس ادراک در می یابد که رفتارش معلول عوامل خارجی بوده یا عوامل داخلی.(مهرانی، 1379)

**2-6-5-1-3)تئوری انتظار:**

مدل شناختی دیگر تئوری انتظار می باشد که به نامهای دیگری مانند، ارزش- وسیله- انتظار و تئوری مسیر- هدف شناخته شده است. طبق این تئوری افراد به صورت اشخاص متفکر تلقی می شوند که در برابر رفتارهای جاری و آینده گزینش های آگاهانه می کنند. میزان انگیزش هر فرد به محیط کار بستگی دارد، هرقدر محیط با نیاز ها، اهداف و توقعات افراد بیشتر سازگار باشد، انگیزش نیز بیشتر خواهد شد.

(مهرانی، 1379)

**2-6-5-1-4)تئوری عدالت نسبی( برابری ) :**

تئوری برابری در انگیزش یکی از اولین تئوری های شناختی است که رفتار را در سازمان توجیه می کند. کارکنان کمتر به رویدادهایی که در محل کارشان رخ می دهد با دید بی اعتنایی می نگرند . آنان از وقایع و افراد تأثیر می پذیرند و بر پایه ارزیابی مثبت یا منفی خود، پاسخ های ادراکی و رفتاری از خود بروز می دهند. (مهرانی، 1379)

این تئوری بر دو فرض اساسی استوار است : (رحیمی نیک اعظم، 1374)

1. اشخاص به فرایند ارزیابی روابط اجتماعی می پردازند. روابط اجتماعی یک فرایند تبادل تلقی می شود که در آن افراد سرمایه گذاری و مشارکت می کنند و از آن انتظار نفع دارند.
2. مردم تبادل را در خلأ انجام نمی دهند. در عوض موقعیت خود را با دیگران مقایسه و موازنه نسبی آن را می سنجند.

**2-6-6)جنبه هاي انگيزشي در بودجه بندي:**

جنبه هاي كاركردي انگيزش بودجه به شرح زير مي باشد: (Edvard.deakin, 1987)

1. دستيابي به اهداف بودجه اي باعث تشويق كاركنان مي شود.
2. اهداف بودجه وقتي تحقق يابند احساس مسئوليت را در كاركنان تقويت خواهند نمود.
3. دستيابي به اهداف بودجه موجب رفاه بيشتر كاركنان خواهد شد.

جنبه هاي غير كاركردي و پنهان انگيزش بودجه به شرح زير مي باشد: (Edvard.deakin, 1987)

1. ممكن است كاركنان توافق هاي مشترك عليه افزايش توليد اتخاذ نمايند.
2. كاركنان تصور مي كنند، اگر كارايي افزايش يابد اما اين افزايش تداوم نيابد، به از دست دادن شغل آنها منجر شود.
3. بر اثر فشار بودجه اي سازمانهاي غيررسمي فعال خواهند شد.
4. سعي بر بزرگ نشان دادن هزينه ها خواهد شد. اين استدلال كه پول زيادي در اختيار خواهد بودو كمتر خرج كردن صرفه جويي تلقي مي شود و براي مديران عالي سازمان خوشايند است.
5. سعي در تقاضاي پول بيش از ميزان احتياج خواهد شد. با اين تصور كه با مشكل كمبود نقدينگي مواجه نشوند.

**2-6-7)جنبه هاي رفتاري بودجه:**

در هر سازماني بودجه بندي ابزاراساسي براي هدايت فعاليتهاي سازمان و تلاشهاي كاركنان در جهت اهداف سازمان مي باشد. براي مثال بودجه بندي برنامه ريزي سيستماتيك عملياتي براي آينده نزديك است و چگونگي تخصيص منابع محدود سازمان در ميان بخش هاي عملياتي را مورد توجه قرار مي دهد. اهداف بودجه به انتظارات مربوط به عملكرد كاركنان مربوط مي شود و سرانجام براساس مقايسه نتايج واقعي با بودجه، ارزيابي ها و سنجش عملكرد صورت مي گيرد.

بازيگران اصلي در فرايند بودجه بندي، مديران واحدهاي عملياتي هستند، كه هم وظيفه تهيه بودجه را بر عهده دارند و هم اطمينان از اينكه فعاليتهاي واحد طبق بودجه انجام مي شود . به دليل ارتباط نزديك مديران با بودجه و بودجه بندي، ويژگيهاي سيستم بودجه بندي سازمان، رفتارها و گرايشات آنها را تحت تأثير قرار مي دهد . (Covaleski, 2003)

يكي از جنبه هاي بودجه بندي كه رفتار و گرايشات مديران را تحت تأثير قرار مي دهد، خروجي حاصل از روش هاي بودجه اي سازمان است. اين واكنش از اين حقيقت نشأت مي گيرد كه بودجه واحد پاداشهاي مادي و معنوي پرسنل را تحت تأثير قرار مي دهد. براي مثال يك سازمان ممكن است پاداش هاي مادي مديران مانند پرداختها به مديران را موكول به دستيابي به نتايج عملكرد بودجه شده نمايد .

( Vander and stede, 2000)

اگرچه دستيابي مديران به اهداف بودجه شده، منجر به تقويت روحيه برنده بودن آنها مي شود كه منشأ پاداشهاي معنوي همانند اعتماد به نفس است . مديران واحدهايي كه منابع بودجه اي نسبتاً بزرگي در فرايند بودجه بندي نصيبشان مي شود ، ممكن است به دليل دستيابي به بودجه، انتظار پاداش مادي بيشتري را داشته باشند. اين مديران همچنين اگر كارمندان تحت مديريتشان پايگاه و منزلت بالايي برايشان قائل باشند، ممكن است پاداشهاي معنوي بيشتري نصيبشان شود . اين منزلت و مقام در پرتو دستيابي به منابع بيشتر واحد به دليل عملكرد مناسب مديريت واحد حاصل مي شود . (Niskanen, 1971)

اما بنا به دلايل چندي ممكن است مديران احساس ناخوشايندي در مورد بودجه مالي واحد داشته باشند . وبا رفتارها و گرايشات منفي نسبت به موقعيت واكنش نشان دهند. سازمان منابع محدودي دارد و در موارد كميابي حاد اين منابع مانند وضعيتهاي كاهش فعاليت ممكن است مديران احساس كنند كه مبالغ تخصيص يافته كمتر از نيازهاي واحد است.(Wentzel, 2002)

اين مسأله، ‌به وسيله يك پديده روانشناختي كه خودخواهي ناميده مي شود ، تشديد شده است كه در آن گيرنده منابع احساس مي كند كه بايد سهم بيشتري از منابع را دريافت كند. ممكن است سازمان براي انگيزش بيشتر،‌ اهداف بودجه اي بالايي را در نظر بگيرد كه قابليت دستيابي به آن مشكل باشد و بنابراين نارضايتي مدير را به دنبال داشته باشد. (kenis, 1979)

**2-6-8)معيارهاي بودجه اي:**

مسلم است كه تصميم گيري در مورد بودجه نهايي ، ابتدا با ديدگاه دستيابي به اهداف كل سازمان تهيه مي شود تا افزايش احساس مطلوبيت اهداف بودجه اي براي بخشي از مديران. سازمانها ممكن است اغلب در توانايي خود براي تنظيم بودجه اي كه موجبات واكنش مثبت مديران را فراهم سازد،‌ در محدوديت باشند.(mayer, 1995)

در سبكي از مديريت كه اغلب واكنش ها به بودجه نامساعد است،‌ شايد براي سازمان مطلوب باشد كه مديران نسبت به روشهايي كه پيامدهاي بودجه اي را به دنبال داشته اند،‌ واكنش نشان دهند . به ويژه كه مديران به بي طرفانه بودن روشها‌،‌ هم در روشهاي بودجه اي و هم در اجراي اين روشها ، علاقه مندند. بيطرفانه بودن روشهاي بودجه اي بيان مي كند كه چطور روشهاي بودجه اي ساختاري سازمان،‌ مطابق با معيارهاي مديران در بيان آنچه كه درست مي باشد،‌ است . بي طرفي در اجراي روشهاي بودجه اي بيان مي كند كه تا چه اندازه،‌ تصميم گيرندگان بودجه اي مانند سرپرستان منتسب به يك مدير،‌ روشهاي بودجه اي را به روشي كه با معيارهاي مدير براي درست انجام دادن كارها مطابقت دارد،‌ انجام مي دهند. مديران معمولاً واكنش شديدتري نسبت به بي طرفانه بودن روشهاي بودجه اي سازمان دارند تا اجراي بي طرفانه اين روشها . (mayer, 1995)

**2-6-8-1)معيارهاي بيطرفانه بودن روشهاي بودجه اي:**

مديران بيطرفانه بودن روشهاي بودجه اي و اجراي اين روشها را چگونه ارزيابي مي كنند؟ همانطوري كه در شكل1 نشان داده شده است، معيارهاي تعيين بيطرفانه بودن روشهاي بودجه اي به 4 دسته تقسيم مي شوند: (staley and magner,2002)

1 – ابراز نظر[[20]](#footnote-20): روشهاي بودجه اي بايد به مديران فرصت اظهارنظر درباره تصميمات بودجه اي كه واحد تحت مديريتشان را تحت تأثير قرار ميدهد را فراهم سازند.

2- استيناف[[21]](#footnote-21) :‌ روشهاي بودجه اي بايد شامل مقرراتي باشد كه براي مديران حق استيناف تصميمات بودجه اي مؤثر بر واحد تحت مديريتشان را فراهم سازد.

3 – دقت[[22]](#footnote-22) :‌روشهاي بودجه اي متداول بايد اطمينان دهند كه تصميمات بودجه اي تأثيرگذار بر واحد تحت مديريت مدير، اطلاعات دقيق و صحيح ايجاد مي كند.

4 – ثبات رويه[[23]](#footnote-23):‌ روشهاي بودجه اي بايد در ميان واحدهاي مختلف سازمان و از دوره اي به دوره ديگر با ثبات رويه به كار روند.

شكل شماره 2-1 : معيارهاي بي طرفانه بودن روشهاي بودجه اي و واكنش مديران به اين معيارها

**2-6-8-2) معيارهاي بيطرفانه بودن اجراي روش هاي بودجه اي :**

شكل شماره 2-1 معيارهاي بيطرفانه بودن اجراي روش هاي بودجه اي را نيز شامل مي شود . اين معيارها به 4 دسته تقسيم مي شوند : (staley and magner,2002)

1. حساسيت درون فردي[[24]](#footnote-24) :رفتار تصميم گيرندگان بودجه اي با مديران باید توأم با احترام باشد و نگراني مديران را به هنگام اجراي روش هاي بودجه اي درك نمايند .
2. توجه به عقايد[[25]](#footnote-25) : دست اندركاران تصميم گير در امر بودجه بايد توجه صادقانه اي به نظرات مديراني كه در مورد واحد تحت مديريت خويش ابرازنظر مي نمايند، داشته باشند . اين معيار بدين معني نيست كه مسئولين بايد نظرات مديران را در بودجه لحاظ نمايند. چنانچه داده ها و نظرات مديران در بودجه واحد تحت مديريت خود مورد توجه قرار نگرفته و رد شود، مديران خواهان مدركي خواهند بود، مبني بر اينكه در تصميم گيري انجام شده، بررسي كامل و همه جانبه اي صورت گرفته است .
3. توضيحات[[26]](#footnote-26) : مديران دست اندركار بودجه بايد توضيحات روشن، به موقع و كافي از مباني زيربناي تصميمات بودجه اي به مديران واحدها ارائه نمايند. اين شيوه ممكن است بيانگر اهميت دادن به مديري باشد كه نظرات بودجه اي وي درباره واحد تحت مديريتش لحاظ نشده است، به طوري كه شامل شواهدي مبني بر بررسي صادقانه به داده ها و اطلاعات ارائه شده توسط مدير، قبل از رد كردن اين نظرات و داده ها باشد.
4. عدم جانبداري[[27]](#footnote-27) : دست اندركاران تصميم گير درباره بودجه بايد احتمال وقوع هرگونه جانبداري يا توجه بيش از حد به يك بخش در مقايسه با ساير بخشها را از بين ببرند.

**2-6-8-3)واكنش رفتاري در برابر روشهاي بودجه اي:**

شكل شماره 2- 1 انواع واكنشها و گرايشات رفتاري مديران را درباره بيطرفانه بودن روشهاي بودجه اي و اجراي اين روشها نشان مي دهد. دو نوع واكنش رفتاري شناخته شده وجود دارد: التزام سازماني و اعتماد به سرپرست. التزام سازماني كه بيانگر نگرش به سازمان به صورت يك كل است، ميزان شناخت مديران را در مواجهه با مشكلات درون سازماني مي رساند. تعهد و اعتماد دو معيار متداول در تحقيقات رفتار سازماني است كه از اهميت والايي برخوردار است، چراكه با واكنشهاي مثبت كاركنان همانند، عملكرد و انگيزش بهتر، رضايت شغلي بالا و استرس كاري پايين در ارتباطند. هنگامي كه مديران در فرايند بودجه بندي دخيلند، تمايل دارند كه تا حد امكان اهداف بودجه اي واحد تحت مديريت خود انعطاف پذيري بالايي داشته باشد و يا تخصيص منابع بالايي دريافت نمايند ،‌ تا بتوانند همكاري واحد را با سازمان توجيه نمايند. (Van der stede, 2000) چنين رفتاري از منافع شخصي ناشي مي شود، ‌زيرا اهداف بودجه اي آسان به صورت اهداف داراي قابليت حصول بالا و يا تخصيص منابع بيشتر، پاداشهاي مادي و معنوي بيشتري براي مدير به دنبال خواهد داشت. با اين وجود از ديد سازمان قابليت انعطاف بيش از حد بودجه ، تخصيص غيربهينه سازمان را به دنبال خواهد داشت. و در نهايت درجه حصول به اهداف سازمان را تحليل خواهد برد(nouri, 1994) نتايج تحقيقات اخير نشان ميدهد كه روشهاي مناسب بودجه اي و اجراي مناسب اين روشها مي تواند نقش مهمي در كاهش تمايل مديران در دستيابي به بودجه هاي شناور باشد.

(magner and walter, 2002) بيطرفانه بودن روشهاي بودجه اي و بيطرفانه بودن اجراي اين روشها داراي ارتباط متقابل هستند. در توضيح اين ارتباط متقابل گفته مي شود كه مديران معتقدند براي حداكثرسازي و بهبود كلي فرايند بودجه بندي ارتباط بين روشها و نحوه اجراي آنها ضروري است.(شكل 2-2) روشهاي بودجه اي مناسب واكنش منفي به بودجه هاي نامناسب را كاهش مي دهد. مديران اغلب احساس ناخوشايندي نسبت به بودجه واحد تحت مديريتشان دارند. اين واكنش منفي به صورت رفتارها و گرايشات منفي بروز مي كند. علاوه براين، به دليل عواملي از قبيل، كمبود منابع و خودخواهي برخي از مديران، سازمانها در تنظيم بودجه اي كه مديران را ترغيب به واكنش مثبت نمايد، محدود شده اند. در چنين شرايطي كيفيت هر دو شكل بيطرفانه روشهاي بودجه اي و اجراي اين روشها مي تواند شدت واكنش منفي مديران به بودجه جاري را كاهش دهد. (magner and Johnson, 1995)

واكنش هاي رفتاري

مديران

بيطرفانه بودن روش های بودجه اي

بيطرفانه بودن اجراي

روشهاي بودجه اي

شكل شماره 2-2:‌ كاربرد همزمان و توأم بيطرفانه بودن روش هاي بودجه اي و اجراي روش هاي بودجه اي

همان طوري كه در شكل شماره 2-3 مشاهده مي شود حتي زماني كه مديران با بودجه نامطلوبي روبرو مي شوند، اگر اعتقاد داشته باشند كه روشهاي بودجه اي مناسب هستند،‌ واكنش منفي كمتري نشان مي دهند.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| واكنش هاي رفتاري مديران | \_ | نامطلوب بودن بودجه براي مدير |

+

|  |
| --- |
| 1. بي طرفانه بودن روشهاي بودجه اي 2. بي طرفانه بودن اجراي روش هاي بودجه اي |

شكل شماره2- 3 : بي طرفانه بودن روش هاي بودجه اي واكنش هاي رفتاري منفي مديران را كاهش مي دهد .

اهميت روش هاي بودجه اي براي مديران:

اين حقيقت كه بي طرفانه بودن روش هاي بودجه اي و اجراي اين روش ها داراي تأثير مثبت بر رفتار و گرايش مديران دارد،‌ نشان مي دهد كه روش هاي بودجه اي مناسب براي مديران مهم است. وجود روشهاي بودجه اي ساختاري به مديران فرصت ابرازنظر مي دهد، مزاياي مادي مانند پاداش هاي مرتبط با بودجه نصيب مديران مي كند و پاداش هاي معنوي مانند اعتماد به نفس را در مديران تقويت مي كند. استفاده سازمان از اين روشها حاكي از آن است كه مديران پرسنل را ارزشيابي كرده اند. از آنجائيكه روشهاي بودجه اي معمول ماهيت ساختاري دارند و اينرسي حاكم بر سازمان ايجاب مي كند كه ساختارها بدون تغيير باقي بمانند،‌ مديران تمايل به ثبات اين روشها خواهند داشت. بنابراين اگر مديران معتقد باشند كه روشهاي بودجه اي مناسب هستند و در آينده نيز به اين روال باقي خواهند ماند و براين اساس، انتظار دريافت مزاياي مادي و معنوي از سازمان داشته باشند، بديهي است كه به منظور ترويج وتقويت اين اين رابطه سودمند و دستيابي به مزاياي بلندمدت مورد انتظار، با رفتارها و گرايشات سازمان گراي بهبود يافته واكنش نشان خواهند داد و نسبت به بودجه هاي جاري واحد تحت مديريتشان حساسيت زيادي نخواهند داشت.

( Brockner,2002)

**2-6-9)مفاهيم طراحي و اجراي روشهاي بودجه اي:**

مي دانيم كه روشهاي بودجه اي مناسب يكي از ويژگيهاي مهم سيستم بودجه در هر سازماني است و رفتارها و گرايشات مثبتي را در بين مديران ترويج مي دهد كه در نهايت سازمان را در دستيابي به اهداف و مقاصد تجهيز مي نمايد. علاوه براين، سازمان بايد به بي طرفانه بودن هر دو جنبه روشهاي بودجه اي و اجراي اين روشها توجه نمايد. اقدامات زيادي براي دستيابي به معياري براي روش هاي بودجه اي مناسب مي تواند با هزينه اي معقول، مورد استفاده قرار گيرد،‌ اما اين اقدامات و مزاياي مرتبط با آن براي پرسنل حسابداري و حسابرسي،‌ اعضاي كميته بودجه،‌ سرپرستان و ديگر مديران فعال در طراحي و اجراي سيستمهاي بودجه اي سازمان به طور كامل شناخته شده نيست، بنابراين سازمان بايد با اجراي مكانيزمهاي آموزشي مناسب مانند سمينارهاي آموزش و تعليم اهداف و اهميت روشهاي بودجه اي مناسب و اجراي اين روشها و همچنين راههاي ترويج اشكال مختلف آن، در جهت توسعه آن گام بردارد. (Magner, 2006)

**2-6-10)بودجه سخت:**

اهداف بودجه اي پس از نهايي شدن به عنوان بخش مهمي از سيستم كنترل مديريت به شمار مي آيند. اين اهداف مبناي برنامه ريزي را تشكيل مي دهند و معياري براي ارزيابي عملكرد و اقدامات اصلاحي ( در صورت لزوم) به شمار مي روند. نتايج حاصل از تحقيقات روانشناسي نشان مي دهد، كه بكارگيري اهداف دقيق و متعارف منجربه عملكرد بهتري در مقايسه با نبود اهداف، مي شود و انگيزش بالايي را در كاركنان به وجود مي آورد. ظرفيت انگيزش اهداف بستگي به 2 عامل دارد: (Otley and pierce, 2006)

1- اهداف تا چه حدي توسط كاركنان پذيرفته و دروني مي شود: بر اساس تئوري احتمال انگيزش، متغيرهاي اصلي مرتبط با انگيزش مؤثر دو دسته اند: ظرفيت مربوط به عملكرد موفقيت آميز و احتمال اينكه تلاش هاي اضافي منجربه موفقيت شوند. حسابرسان شكي ندارند كه تحقق بودجه زماني براي يك دوره موفقيت آميز امري ضروري است. چنانچه شواهد نشان مي دهد دستيابي به بودجه با پاداش هاي مادي و معنوي باارزشي همراه است.

2- عامل دومي كه براي تأثير انگيزش اهداف بودجه اي بيان مي شود، قابليت حصول اين اهداف مي باشد: شواهد نشان ميدهد كه بكارگيري اهداف بودجه اي سخت تر در مقايسه با اهداف آسان منجر به عملكرد بهتري مي شود، اما به محض اينكه اهداف خشك و غير قابل انعطاف مي شوند، تأثير انگيزشي آن كاهش يافته و تلاش كاركنان در جهت حصول به اهداف به صورت عملكردي در سطوح پايين تر از بودجه محقق خواهد شد. بنابراين اگر بودجه در سخت ترين سطحي كه به وسيله كاركنان قابل حصول مي باشد، تنظيم شود، بالاترين انگيزش را در كاركنان خواهد داشت، پس كسب بيشترين مزاياي انگيزشي از اهداف بودجه اي موكول به استفاده از بودجه سخت به شرط قابل حصول بودن آن است و اين مطلب كه اين سطح ممكن است ميان افراد متفاوت باشد و توسط عوامل ديگري نيز تحت تأثير قرار گيرد موضوع را پيچيده مي كند. حال اگر براي انگيزش عملكرد حداكثر تنظيم بودجه در سطوح هدف ضرورت داشته باشد، مشكل دوچندان شده و نوعي تضاد بين برنامه ريزي و كنترل به وجود خواهد آمد.

**2-7)بودجه زماني:**

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 کند: 1- عامل انگیزشی 2- عامل کنترلی 3- 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 می گردد. در حرفه حسابرسی نوعاً مشاهده می شود که استفاده از بودجه زمانی به دلیل مورد سوم بوده که هدف اصلی آن کنترل زمان حسابرسی است. دلایل کنترل و کاهش زمان حسابرسی متنوعند. مثلاً ، هدف مدیر پروژه می تواند هرچه سریع تر پایان یافتن عملیات حسابرسی و ارائه گزارش حسابرسی در زمان تعیین شده باشد. یا برخی از صاحبکاران به منظور صرفه جویی در هزینه های خود و با این دیدگاه که ارائه خدمات حسابرسی توسط موسسات مختلف تفاوتی باهم ندارند، اقدام به برگزاری مناقصات حرفه ای می نمایند، که در این صورت شرایط رقابتی عامل اصلی کنترل زمان انجام خدمات می باشد. (مهرانی، 1379)

مؤسسات حسابرسي معمولاً حق الزحمه حسابرسي را بر اساس زمان كاركرد،صورتحساب مي كنند و بنابراين، جزئيات ساعات صرف شده براي هر كار حسابرسي بايد ثبت و نگهداري شود. بودجه زماني هر كار حسابرسي از برآورد كردن زمان لازم جهت هر مرحله از كار و براي هر يك از سطوح مختلف كاركنان حسابرسي و سپس، جمع زدن اين مقادير برآوردي بدست مي آيد. بنابراین انتظار طراح برنامه حسابرسی آن است که هر کدام از حسابرسان وظایف محوله را در چارچوب بودجه زمانی انجام دهند.

(Jiambalo, 1982)

بودجه زماني كار حسابرسي علاوه بر تأمين مبنايي براي محاسبه حق الزحمه، كاربردهاي ديگري نيز دارد. بودجه زماني بخشهايي از كار را كه به نظر مدير يا شريك مؤسسه از حساسيت برخوردار است و به صرف زمان بيشتري نياز دارد، به اطلاع اعضاي تيم رسيدگي مي رساند. بودجه زماني ابزار مهمي براي سرپرستان است، به اين معنا كه از آن براي اندازه گيري كارايي كاركنان حسابرسي و تشخيص اينكه كار حسابرسي در هر مرحله، از پيشرفت رضايت بخشي برخوردار است يا خير، استفاده مي شود. حسابرسان همواره براي تكميل رسيدگي ها در محدوده زمان برآوردي آن، در فشارند. يك كمك حسابرس كه بيش از حد معمول وقت صرف انجام كاري مي كند احتمالاً مورد علاقه سرپرستان قرار نمي گيرد يا نمي تواند به سرعت ترقي كند. توانايي انجام دادن كار رضايت بخش در يك فرصت نامحدود، امتياز ويزه اي نيست چون در حرفه حسابرسي مستقل، **زمان هرگز نامحدود نيست.** ( ارباب سلیمانی، 1385)

بودجه حسابرسي براي كارهاي مداوم بر اساس عملكرد گذشته تيم حسابرسي و به روز كردن ويژگيهاي شركت مورد حسابرسي تنظيم مي شود. بودجه زماني و برنامه سال گذشته به عنوان نقطه شروع تنظيم بودجه و برنامه سال بعد است. تحقيقات نشان مي دهد كه در تنظيم بودجه حسابرسي، پرسنل سطوح پايين كه كار حسابرسي را اجرا مي كنند، مشاركت ندارند، به گونه اي كه تنها نظرات مديران سطوح بالا در تنظيم بودجه لحاظ مي شود.

**2-7-1)مزایای بودجه زمانی:**

در نوشتارهای مختلف اهمیت تهیه بودجه زمانی در انجام حسابرسی ها به کرات مورد تأکید قرار گرفته است. به طور کلی اهم اهداف و منافع حاصله از بودجه زمانی در حسابرسی را می توان به شرح زیر برشمرد: ( Azad, 1994)

1. زمان بندی کار حسابرسی و حسابرسان.
2. کنترل کیفیت عملیات حسابرسی.
3. ایجاد انگیزه برای حسابرسان جهت بهبود کارایی.
4. برنامه ریزی مطلوب برای انجام پروژه های آتی.
5. ارزیابی حرفه ای سالیانه حسابرسان.

**2-7-2)عوامل مؤثر در تعيين بودجه زماني:**

ادبيات تئوريك موضوع عوامل مؤثر بر بودجه زماني را به چند دسته تقسيم مي كند كه اين عوامل به شرح زير است:

**2-7-2-1)صاحبكار:**

اندازه شركت:‌ هر اندازه كه اندازه شركت مورد حسابرسي، تعداد واحدهاي فرعي و وابسته آن ، حجم عمليات و به تبع آن ميزان داراييها و بدهيهاي شركت بزرگتر و بيشتر باشد، حسابرس زمان بيشتري براي رسيدگي به حسابهاي صاحبكار مزبور صرف مي نمايد. بر اساس يافته هاي گذشته، اندازه شركت بيشترين تأثير را روي تعداد ساعات لازم براي كامل كردن حسابرسي داشته است. (Bedard, 1991)

**پيچيدگي عمليات و سيستمهاي حسابداري صاحبكار:** پيچيدگي عمليات و سيستمهاي حسابداري صاحبكار نيز همانند اندازه شركت از عوامل اصلي تأثيرگذار بر تعداد ساعات لازم براي تكميل حسابرسي است. عمليات پيچيده توليدي و تجاري مستلزم بررسي و رسيدگي جامعتري مي باشد كه بايد در بودجه هاي زماني لحاظ شود. (Bedard, 1991)

**ريسك يا خطر صاحبكار:** ريسك صاحبكار خطر وقوع تحريفات بااهميت و ارائه نادرست در صورتهاي مالي را بالا مي برد. هر ميزان كه احتمال وقوع اشتباهات و بي نظميها بيشتر شود، ميزان آزمونهاي محتوا جهت اثبات مانده حسابها افزايش مي يابد. بديهي است كه افزايش ميزان آزمونها نيازمند صرف زمان بيشتري است كه بايستي در برآورد بودجه مدنظر قرار گيرد. (Bedard, 1991)

**درجه همكاري كاركنان صاحبكار:** هر چقدر ميزان همكاري كاركنان صاحبكار در دادن اطلاعات و مدارك لازم به حسابرس بيشتر باشد، حسابرس زمان كمتري براي رسيدگي به حسابهاي صاحبكار مزبور صرف مي نمايد. (simon and francis, 1988)

**جديد بودن يا قدمت صاحبكار:** برآورد دقيق زمان براي مشتريان جديد ممكن است بسيار مشكل تر از ديگر مشتريان باشد، چرا كه براي شناخت سيستمهاي حسابداري و كنترل داخلي و چرخه معاملات شركت زمان لازم است. simon and francis, 1988))

**داشتن حسابرسي داخلي و كميته حسابرسي:** حسابرسان داخلي با تأثيري كه روي خطر كنترل دارندو نيز توانايي آنها در تهيه گزارشهاي حسابرسي خاص و مطمئن، بر حجم رسيدگي هاي حسابرسي مستقل تأثير گذاشته و زمان حسابرسي را كاهش خواهد داد. تماس با كميته حسابرسي هيأت مديره صاحبكار اطلاعات به موقع و مفيدي درباره وضعيت مالي شركت و همچنين اطلاعات لازم براي ارزيابي كارايي و درستكاري مديريت را در اختيار هيأت مديره شركت قرار مي دهد. simon and francis, 1988))

**2-7-2-2)مؤسسه حسابرسي:**

اندازه مؤسسه، انواع و سطوح فناوريهاي مورد استفاده، تركيب خدماتي كه ارائه مي كند، گرايش در مقابل دستيابي به بودجه هاي زماني كه در ميان اشخاص مختلف، متفاوت است، مقدار زمان صرف شده در برنامه ريزي حسابرسي، عوامل پيشرفت و ترقي مورد استفاده مؤسسه حسابرسي، نوع نظارت و آموزش از عوامل كليدي تأثيرگذار در تعيين بودجه زماني حسابرسي است. اندازه مؤسسه حسابرسي و توان و ظرفيت فني آن بر نوع صاحبكاران تأثير دارد. سطوح فن آوري مورد استفاده مؤسسه مي تواند، روي ارتباط استفاده از زمان كاركنان با ايجاد تنوع در ساختار برنامه هاي حسابرسي مورد استفاده، تأثير بگذارد. برنامه ريزي حسابرسي بر كارايي و اثربخشي حسابرسي تأثير گذاشته و عوامل پيشرفت و ترقي نيز با ايجاد انگيزه در كاركنان، و در نهایت نحوه نظارت با ايجاد اطمينان نسبت به اينكه كاركنان حسابرسي، زمان حسابرسي را تلف نمي كنند، روي زمان حسابرسي تأثير مي گذارد. (MCnair et all, 1991)

**2-7-2-3)محيط:** وضعيت اقتصادي، نرخهاي بهره، رقابت و ملاحظات سياسي و قانوني بر ريسك ذاتي تأثير گذاشته و بنابراين بر زمان بودجه شده حسابرسي مؤثر است. به طور مثال رقابت در حق الزحمه حسابرسي در ميان مؤسسات حسابرسي، منجربه فشار مضاعف بر كاهش زمان رسيدگي شده است. (Watts and zimmerman, 1978)

**2-7-2-4)شخص حسابرس:** تجربه و تخصص حسابرس، سطح مهارت و شخصيت، مقدار استرس مشاهده شده، طرز برخورد با خطر و سطح شعور اخلاقي همه و همه از عوامل مربوط به شخص حسابرس مي باشند كه با تأثير بر كارايي شخصي و گرايشاتي كه در مقابل اهميت دستيابي به زمان بودجه شده وجود دارد، روي زمان حسابرسي تأثير مي گذارد. اين عوامل در سرپرستان و كاركنان حسابرسي تأثير متفاوتي دارد. (Kelly and margheim, 1990)

**2-8) كنترل بودجه اي و تجزيه وتحليل انحرافات**:

موسسات حسابرسی معمولاً حق الزحمه خود را بر اساس زمان کارکرد صورتحساب می کنند. بنابراین جزئیات زمان صرف شده برای هر کار باید ثبت و نگهداری شود. به همین منظور سیستم بودجه ای مرتباً بر فعالیت حسابرسان نظارت و کنترل نماید.لازمه یک چنین فرایند کنترلی آن است که هر کدام از حسابرسان به طور منظم ( هفتگی و یا هر دو هفته یک بار ) جزئیات زمان واقعی صرف شده برای انجام وظایف محوله خود را گزارش نمایند. این عمل به برنامه ریز اجازه خواهد داد، تا مقایسه ای بین زمان پیش بینی شده برای انجام کار و زمان واقعی صرف شده، انجام دهد تا بتواند هر گونه انحراف مهمی را شناسایی و در صورت لزوم اقدامات لازم را پیشنهاد دهد. (El hady, 1985)

نتايج حاصل از بررسي هاي بودجه اي و تجزيه و تحليل انحرافات از بودجه زماني از عوامل مهم در تغييرات بودجه هاي زماني به ويزه در حسابرسي های مستمر به شمار مي روند. از آنجائيكه بسياري از عوامل تعيين بودجه زماني در رسيدگي هاي مستمر، با تغييرات اندكي مواجه هستند، بودجه هاي زماني سال هاي گذشته و انحرافات از آن به عنوان معياري مهم در پيش بيني بودجه هاي زماني آتي، به شمار مي رود.

شکل زیر فرایند کنترل بودجه را در موسسات حسابرسی نشان می دهد.(El hady, 1985)

تنظیم برنامه ریزی حسابرسی

بودجه زمانی به عنوان معیار موفقیت

زمان گزارش شده به وسیله حسابرس

تجزیه و تحلیل انحرافات

اندازه گیری انحراف زمان

همانطوری که در شکل نشان داده شده، یکبار بودجه زمانی برای انجام کار تهیه و تنظیم می گردد و به عنوان معیاری درنظر گرفته می شود که نه تنها حسابرسان باید وظایف محوله را انجام دهند، بلکه باید آنرا در زمان تعیین شده به پایان رسانند. هرچند به یک یا چند دلیل ممکن است یک حسابرس زمان بیشتر یا کمتری از زمان بودجه شده را برای انجام وظایف صرف نمایند.

سیستم کنترل بودجه ای باید قادر باشد چنین انحرافی را از طریق مقایسه بودجه زمانی و زمان واقعی گزارش شده توسط حسابرسی را نمایان سازد. اندازه گیری میزان انحراف زمانی و تجزیه و تحلیل آن بازخوردی برای برنامه ریز و حتی حسابرس فراهم می آورد.

برنامه ریز از بازخورد ایجاد شده برای اهدافی نظیر، ارسال صورتحساب برای صاحبکار، تعیین میزان پرداخت به حسابرسان و ارزیابی عملکرد آنان استفاده می نماید. همچنین از این بازخورد می توان برای تنظیم بودجه و کنترل در دوره های آتی نیز استفاده نمود. بازخورد ایجاد شده بخشهایی از کار را که از حساسیت برخوردار است و به صرف زمان بیشتری نیاز دارد، به اطلاع برنامه ریز و تیم رسیدگی می رساند.

بودجه زمانی ابزار مهمی برای سرپرستان به شمار می رود، بدان معنا که از آن برای تشخیص رضایت بخش بودن پیشرفت عملیات در هر مرحله استفاده می نمایند. همچنین از آن برای اندازه گیری کارایی کارکنان نیز استفاده می شود. از این نظر بازخورد ایجاد شده برای خود حسابرسان نیز دارای اهمیت می باشد. زیرا می توانند عکس العمل برنامه ریز را نسبت به دستیابی به بودجه زمانی در ارتباط با ارزیابی عملکرد خویش مشاهده نمایند. اگر بودجه زمانی به شکل مناسبی تنظیم شده باشد، تأکید سرپرستان مبنی بر انجام کار در زمان تعیین شده باعث افزایش کارایی پرسنل گردد و رعایت بودجه زمانی می تواند به عنوان یک معیار مناسب در ارزیابی پرسنل مورد استفاده قرار گیرد. حال اگر بودجه زمانی به شکل نامتعارفی تهیه و تنظیم گردد، ( به نحوی که انجام کار در زمان پیش بینی شده غیرممکن باشد ) و از سویی لزوم دستیابی به بودجه مورد تأکید زیاد قرار گیرد، باعث می شود تا حسابرسان احساس کنند تحت فشار قرار دارند. این فشار به نوبه خود گرایشاتی را بین حسابرسان در جهت دستیابی به بودجه زمانی ایجاد می کند. زیرا رعایت بودجه به عنوان یک عامل مثبت در ارزیابی سالیانه تأثیر گذاشته که می تواند در گام بعدی بر مزایای مادی حسابرسان موثر واقع شود. چنین گرایشات و انگیزه هایی می تواند به صورت رفتارهای مختلفی بروز نماید. این رفتارها که یکی از رایج ترین روشهای مقابله با فشار بودجه زمانی می باشد را اصطلاحاً رفتارهای غیرحرفه ای و یا رفتارهای مخرب گویند. (Azad, 1994)

تئوریهای انگیزشی مختلف سعی می کنند، رفتارهای غیرحرفه ای حسابرسان و انگیزه آن را توجیه نمایند. تحقیقات حسابداری در مورد سیستمهای کنترل بودجه ای در سه دهه اخیر به دنبال آن بوده اند که بودجه ها واقعاً چگونه تنظیم می شود. چگونه مورد استفاده قرار می گیرد، و چگونه بر رفتارها و انگیزه ها و طرز برخورد حسابرسان تأثیر می گذارد و در نهایت چه تأثیری در برنامه ریزی و بودجه بندی آتی دارد. تحقیقاتی به دنبال اثرات رفتاری بودجه ها بر انگیزه و نتایج آن بر عملکرد بوده است. (argyris , 1952 ) و ( Beoker and green, 1862 )

تحقیقات دیگری نیز در مورد برخی از ویژگیهای بودجه نظیر دقت و صحت و وضوح و روشنی از یک سو و عملکرد و رضایت شغلی از سوی دیگر بوده است. ( milani, 1975, stedy and kay.1966 )

در حقیقت بیشتر تحقیقات انجام شده تلاش نموده اند تا رفتارهای حسابرسان را به عنوان حلقه ارتباطی بین بودجه ها و عملکرد، برحسب اثرات انگیزشی بررسی نمایند. ( Elhady, 1985 )

برخی نیز معتقدند که این رفتارها نه فقط حاصل بودجه زمانی بلکه تابع متغیرهایی نظیر انگیزه ها، تواناییها و آگاهی ها می باشد. ( porter and lowler 1968 )

**ارتباط بودجه و عملکرد:**

در حد فاصل بین بودجه و عملکرد نه فقط انگیزه افراد وجود دارد، بلکه توانایی، آگاهی و تحقیقات میدانی نیز گنجانده شده است. اهمیت تحقیقات میدانی ناشی از این حقیقت است که گزارشات عملکرد معمولاً تکیه بر نتایج دارد تا اینکه نتایج واقعاً چگونه بدست آمده است.فرایند بودجه بندی در حسابرسی نیز تأکید بر اهمیت دستیابی بر بودجه را دارد تا این که این دستیابی چگونه و به چه شکلی به وجود آمده است.

**2-8-1)نقش تجزيه وتحليل انحرافات بودجه:** (Bedard et all, 2007)

1. كمك به مديران حسابرسي در مصالحه بين كنترل هزينه و اطمينان از كيفيت: انحرافات نامساعد مستلزم افزايش هزينه هاي پيش بيني شده است، كه اين امر از مازاد آزمونهاي حسابرسي پيش بيني شده، بي كفايتي تيم حسابرسي و افزايش تعداد تيم حسابرسي در حين حسابرسي نشأت ميگيرد. مدير مؤسسه حسابرسي بايد در جهت حذف انحرافات بالقوه آتي گام بردارد. در مقابل انحرافات مساعد مستلزم كاهش هزينه هاي پيش بيني شده است، كه از عدم كفايت آزمونهاي پيش بيني شده، كاهش اعضاي تيم حسابرسي در حين دوره حسابرسي و يا كارآمدي غيرمنتظره تيم حسابرسي ناشي مي شود. مديريت مؤسسه حسابرسي بايد اطمينان حاصل كند كه بودجه هاي آتي شامل هزينه هاي غيرضروري نخواهد بود. بنابراين از بودجه سال جاري به عنوان مأخذي براي اقدامات حذف هزينه[[28]](#footnote-28) ستفاده خواهد كرد.
2. نقش ديگر تجزيه وتحليل انحرافات بودحه در حسابرسي به تخصيص منابع انسانس مربوط مي شود. مؤسسات حسابرسي به طور همزمان چندين پروژه حسابرسي را اجرا مي كنند و داراي توان محدودي براي جابه جايي پرسنل از يك تيم به تيم ديگر هستند. يك بودجه حسابرسي بخشي از منابع ثابت نيروي انساني (كوتاه مدت ) را به يك تيم تخصيص مي دهد. اگر اين تخصيص موفقيت آميز باشد، نه مازاد نيرو خواهيم داشت و نه كمبود نيرو احساس خواهد شد و منابع كمياب به طور كارا و اثربخش مورد استفاده قرار خواهند گرفت. كارآمدي تيم در سطح قابل پذيرشي از اثربخشي حداكثر مي شود كه تمام پرسنل مؤسسه در ميان تيم هاي حسابرسي طوري تقسيم شوند كه ساعات بودجه شده دقيقاً برابر ساعات واقعي باشد. با اين وجود به دليل عدم اطمينان ذاتي در پيش بيني احتياجات تيم حسابرسي، روشهاي بودجه اي بايد احتمال اينكه ساعات واقعي كمتر يا بيشتر از ساعات واقعي باشد و انحرافات بودجه اي را موجب شود را منعكس كند.
3. نقش نهايي تجزيه وتحليل انحرافات بودجه در حسابرسي، با ارزيابي پرسنل مرتبط است. دستيابي به بودجه و حصول اهداف زماني براي پيشرفت در حرفه حسابرسي نقش اساسي دارد و به طور گسترده اي از بودجه به عنوان معيار ارزيابي عملكرد استفاده مي شود. اگرچه محققان و پژوهشگران در مورد مناسب بودن آن به نتايج متمايز و گاه متضادي رسيده اند. انحرافات نامساعد به معني عدم كارايي بخشي از اعضاي تيم حسابرسي است در حاليكه انحرافات مساعد نشان دهنده كارايي اعضاي گروه مي باشد. به همين دليل پرسنل مؤسسات حسابرسي انگبزه بالايي براي اجراي پروژه حسابرسي در زماني كمتر از بودجه دارند. استفاده از بودجه به عنوان معيار ارزيابي، فشار رواني بالايي را بر پرسنل تحميل خواهد نمود كه مي تواند منجر به بروز رفتارهاي تهديد كننده كيفيت حسابرسي شود.

**2-9)تئوري وابستگي در كنترل مديريت[[29]](#footnote-29) :**

در تاريخچه مطالعات كنترل مديريت، تئوري هاي مختلفي با ديدگاههاي رفتاري و اقتصادي،‌ براي درك بهتر از كنترل سازماني به چشم مي خورد كه از آن جمله مي توان به كنترل هاي مديريت رفتاري و ديدگاه وابستگي سيستمهاي كنترلي اشاره كرد. تئوري وابستگي، بيان مي كند كه سيستم مناسب كنترل در هر سازماني وابسته به شرايط درون سازماني و برون سازماني است. اين تئوري مبتني بر سه قالب ساختاري است. متغيرهاي وابستگي( محيط دروني و پيرامون سازمان )، كه در پكيج كنترلي سازمان مؤثر است، بسته كنترلي سازمان و متغيرهاي خروجي سازمان(معيارهاي اثربخشي سازماني) . (Otley, 1980)

متغیرهای وابستگی

اهداف سازمانی متغیرهای خارج از کنترل سازمان

پکیج کنترلی سازمان

طراحیAIS ــ طراحی سایرMIS ــ طراحی سازمانی ــ سایر کنترلها

متغیرهای مداخله گر

اثربخشی سازمانی

(سنجیده شده به اساس ارتباط با اهداف سازمانی)

سایر عوامل

**2-9-1)كنترل مديريت در مؤسسات حسابرسي:**

ضرورت وجودي حسابرس مستقل عدم تقارن اطلاعاتي بين مديريت و سهامداران است. شخص مستقلي كه آگاهي دهنده دقت و صحت اطلاعات مالي تهيه شده به وسيله مديران به صاحبان سرمايه است،‌ كه مي تواند به كاهش ريسك سهامداران كه از زيانهاي نمايندگي رنج ميبرند، كمك كند. با اين وجود كيفيت حسابرسي به وسيله سهامداران و ديگر استفاده كنندگان اطلاعات مالي بررسي نمي شود، بنابراين هر قضاوتي در مورد ارزش حسابرسي بايد حداقل در بخشي بر اساس اعتبار و حسن شهرت حسابرس باشد. اين اعتبار و حسن شهرت تا حد زيادي به پذيرش عمومي حسابرسي به عنوان يك حرفه در جامعه بستگي دارد. بسياري از حسابرسان كاركنان مؤسسات بزرگ حسابرسي هستند و عملاً داراي چنين آزادي عمل و اختياري كه مربوط به اشخاص حرفه اي است نمي باشند، در عوض حسابرسان به وسيله رويه ها وقواعد قراردادي كه حرفه را هدايت مي كنند، پشتيباني مي شوند و زمينه پيشرفت در سازمان برايشان فراهم مي شود. جامعه حرفه اي حسابرسان تأكيد فراواني بر موفقيت آزمونها و مديريت زمان دارد، كه نقش كليدي در تعيين اينكه چه كساني بايد در سطوح بالاي حرفه باشند، دارد. (Pierce and Sweeney, 2004)

شواهد، حاكي از وجود رقابت شديد براي كاهش هزينه هاي حسابرسي است، كه منجربه افزايش اهميت و جايگاه مسئله كيفيت/ هزينه براي حسابرسان شده است. مؤسسات حسابرسي نيز همانند هر سازمان ديگري با كنترل هزينه و كيفيت روبرو هستند. با توجه به ماهيت فشرده عمليات حسابرسي، كنترل زمان بر كنترل كيفيت اين مؤسسات ارجعيت دارد. با وجود اينكه، كيفيت نقش اساسي در موفقيت بلندمدت سازمان دارد با اين ميزان از دقت مورد بررسي قرار نمي گيرد و در سودآوري كوتاه مدت قابل رويت نيست. اگرچه ممكن است ملاحظات اقتصادي منجربه مصالحه بين كيفيت و هزينه شود. مشكل بزرگ در كنترل كيفيت حسابرسي، ابهام در نتايج است، كه از عدم اطمينان حسابرسان در مورد اينكه آيا حسابرسي را به گونه مناسب هدايت كرده اند يا نه ناشي مي شود. (power, 2003)  **تضاد منافع** بين كيفيت و هزينه نيز به اين مشكل افزوده است. (MCnair, 1991) اغلب افزايش كيفيت حسابرسي مستلزم سرمايه گذاري در زمان است كه منجربه افزايش هزينه خواهد بود. رقابت مؤسسات حسابرسي در حق الزحمه نيز مشكلات پوشش اين هزينه هاي اضافي را افزايش مي دهد. (Beattie and et all, 1998)

مؤسسات حسابرسي داراي ساختار سلسله مراتبي هستند كه در آن كارآموز به سرپرست گزارش مي دهد و سرپرست به مدير، و در نهايت، مديران سطوح بالا به وسيله شركا كه مالكيت موسسه را دارند، مشخص مي شود. انتصاب در سطوح مديران معمولاً بر اساس ترفيع داخلي مبتني بر عملكرد است. معيار مهم در جهت رسيدن به سطوح بالا، حصول به بودجه زماني است. (Kelley and seiler, 1982) بنابراين فشار قابل توجهي براي دستيابي به بودجه زماني، به ويژه در سطوح كارآموز و سرپرست وجود دارد. زماني كه بودجه هاي زماني به طور وسيعي به حق الزحمه مرتبط مي شوند، اين فشار تبديل به تضاد مي شود. فشار بودجه زماني، همچنين در سطوح بالاي سازمان در ميان شركا و مديران حسابرسي نيز وجود دارد. فشار بر شركا براي حفظ صاحبكار مي تواند منجر به انجام حسابرسي غيراستاندارد شده و در نهايت اعتبار و حسن شهرت مؤسسه را زير سؤال ببرد. ويژگي ديگر مؤسسات حسابرسي گزارش پشتيبان مديريت است. از آنجائيكه حسابداران رسمي معمولاً در مهارتهاي تكنيكي حسابداري خبره هستند، نقص اساسي در آموزش حسابداران در بخش اجتماعي و مهارتهاي رفتاري بروز مي نمايد. اين مهارتها در محيط كنترلي پيچيده مؤسسات حسابرسي، از اهميت دوچنداني برخوردار است. بنابراين مدير حسابرسي همواره تحت فشار بوده و ممكن است احساس كند كه براي حفظ موقعيت و افزايش شانس پيشرفت، مجبور است كارها را در زمان مقرر و بر طبق بودجه مديريت كندو اگر اين امر محقق نشود، با توسل به انواع رفتارهاي غير كاركردي در جهت دستيابي به اهداف تلاش خواهد نمود. در اين حالت مدير در شرايطي مشابه با حسابرسان سطوح پايين تر قرار گرفته و صرفنظر از پايگاه حرفه اي خود، به گونه اي مشابه عمل خواهد كرد.

(Pierce and Sweeney, 2004)

**2-9-2)متغيرهاي مورد استفاده در مطالعات مبتني بر تئوري وابستگي در مؤسسات حسابرسي :**

مطالعات مبتني بر تئوري وابستگي براي درك بهتر مناسب بودن بودجه هاي زماني در مؤسسات حسابرسي به كار مي روند. اين مطالعات مبتني بر نمونه هاي بزرگ بوده و سطح بالاي رفتارهاي غيركاركردي ناشي از فشار بودجه زماني را در 4 مؤسسه بزرگ حسابرسي نشان مي دهند. علاوه براين مطالعات، سايرمتغيرهاي مرتبط با رفتارهاي غير كاركردي نيز مورد آزمون قرار گرفته و مدلهاي رگرسيوني چند متغيره در سال هاي اخير بنا نهاده شده است. اما با اين وجود قدرت تبيين اين مدلها پايين است.(Pierce and Sweeney, 2004)

ويژگي بارز مطالعات انجام شده در زمينه رفتارهاي غيركاركردي، فراواني متغيرهاي آزمون است. بسياري از اين متغيرها براي اولين بار در مطالعات آلدرمن و دتريك در سال 1980 (Alderman and deitrick, 1980) مورد استفاده قرار گرفتند. با وجود تغييرات فراوان در حرفه حسابرسي، توجه كمي به اين تغييرات شده است. روش جمع آوري اطلاعات در اغلب اين مطالعات پرسش نامه ارسالي از طريق پست بوده است و در برخي موارد از روش آزمايشگاهي استفاده شده است.

به طور كلي اين متغيرها به 4 دسته تقسيم مي شوند: (Sweeney and pierce, 2004)

1. متغيرهاي سطح فردي[[30]](#footnote-30) : شامل نوع رفتار فرد، نياز به موفقيت، اعتماد به نفس، اعتقاد اخلاقي، تعهد سازماني، الزام حرفه اي و غرور حرفه اي
2. متغيرهاي سطح مافوق[[31]](#footnote-31) : شامل نوع رهبري و سرپرستي
3. متغيرهاي سيستم كنترل[[32]](#footnote-32) : شامل فشار بودجه زماني، تعيين اهداف به صورت مشاركتي، تأكيد بر تحقق بودجه، نوع ارزيابي و كنترل كيفيت(شكل 2-4)

4**- متغيرهاي وابسته[[33]](#footnote-33)** : شامل اندازه مؤسسه، درجه بندي حسابرس، عملكرد حسابداران، حوزه هاي

حسابرسي، فرهنگ سازماني، عدم اطمينان محيطي، ريسك عمليات، نوع آزمونها، حق الزحمه ثابت و

متغير، سطح تأثير صاحبكار بر بودجه زماني، ميزان بدهيهاي صاحبكار و اندازه شركت مورد حسابرسي.

اثربخشی سازمانی پکیج کنترلی سازمان

**شكل شماره2-4 :متغیرهای سیستم کنترل موسسات** حسابرسی

**2-9-2-1)فشار بودجه زماني :**

در سال هاي اخير شاهد رفتارهاي نامطلوب در پاسخ به رويه هاي كنترلي در موسسات حسابرسي هستيم. مطالعات انجام شده در مؤسسات حسابرسي امريكا نشانگر تنوع رفتارهاي غيركاركردي است و نتايج اين تحقيقات بيانگر ارتباط قوي بين اين رفتارها و سيستم كنترل و به خصوص بودجه زماني حسابرسي است.

در بسياري از مطالعات انجام شده فشار زماني همسان با سختی بودجه زماني در نظر گرفته شده است و شواهد متناقضي در رابطه با نوع ارتباط ميان سختی بودجه و رفتارهاي تهديد كننده كيفيت حسابرسي بدست آمده است. كلي و مارگيم در سال 1990 شواهدي در مورد رابطه معكوس u شكل بين سختی بودجه زماني و رفتارهاي تهديد كننده كيفيت حسابرسي يافتند، كه در آن افزايش در سختی بودجه زماني در سطح معيني با افزايش در رفتارهاي تهديد كننده كيفيت همراه است. اما در سطوح بالاترافزايش در سختی بودجه با كاهش در رفتارهاي تهديد كننده كيفيت همراه است. (Kelley and margheim, 1990) اما در مطالعات پيرز شواهدي حاكي از وجود ارتباط خطي مستقيم بين اين دو متغير ديده شد كه در تضاد با مطالعات اوليه است. تأثير انگيزشي سختی بودجه و ميزان سختی بودجه داراي اهميت شايان ذكري در مطالعات مربوط به كنترل مديريت در مؤسسات حسابرسي می باشد. بطور مثال پيرز در سال 2004 فشار بودجه زماني و سختی بودجه زماني را به عنوان متغيرهاي عمده توصيف كننده رفتارهاي تهديد كننده كيفيت حسابرسي به كار مي برد. فشار زماني با كفايت زمان لازم براي كار حسابرسي و فرجه تحميلي صاحبكار، و فشار براي ارجاع كار به ديگري عملياتي شد. (pierce and Sweeney, 2004)

**2-9-2-1-1)عوامل مؤثر بر فشار بودجه زماني:** (pierce and Sweeney, 2004)

الف) كمبود نيرو[[34]](#footnote-34)

ب) فشار تحميلي از طرف صاحبكار[[35]](#footnote-35)

ج) اندازه شركت مورد حسابرسي[[36]](#footnote-36)

د) سيستمهاي حسابداري و كنترل داخلي[[37]](#footnote-37)

شكل شماره2- 5: عوامل مؤثر در فشار بودجه زماني

**2-9-2-1-2)عوامل تعديل كننده فشار بودجه زماني:** (pierce and Sweeney, 2004)

الف) مشاركت[[38]](#footnote-38) ب) قابليت كنترل[[39]](#footnote-39)

ج) نوع ارزيابي عملكرد[[40]](#footnote-40) د) قابلیت تغییر در كار[[41]](#footnote-41)

ه)قابلیت تغییر در حسابرسی [[42]](#footnote-42)

شكل شماره2-6: عوامل تعديل كننده فشار بودجه زماني

**2-9-2-1-3)اثرات ناشي از فشار بودجه زماني :** (pierce and Sweeney, 2004)

**2-9-2-1-4)فشار بودجه زمانی و قضاوت حسابرسی:**

قضاوت حرفه ای یکی از عوامل اصلی در نقش اعتباردهی یک حسابرسی می باشد. هنگامی که با محدودیتهای منابع مواجه می شویم و یا با اقلام زیادی برای رسیدگی روبه رو می شویم و یا حجم کارها زیاد می شود، این قضاوت حرفه ای است که رسیدگی های حسابرسی را هدایت می کند. با توجه به اینکه به نظر می رسد فشار بودجه زمانی به یک پدیده عمومی در حسابرسی تبدیل گردیده، قضاوت حرفه ای اهمیت به خصوصی پیدا می کند. ممکن است حسابرسان بر اساس قضاوت خود برخی از مراحل را به دلیل فشار زمان کم اهمیت تلقی کرده و انجام ندهند، لیکن در کاربرگها خلاف آن را نشان دهند . (مهرانی، 1379)

**مدل فشار بودجه زمانی: (مهرانی، 1379)**

**2-9-2-2)تعيين اهداف به صورت مشاركتي:**

تعيين اهداف مشاركتي به عنوان مشاركت در تنظيم بودجه تعريف شده است(pierce and Sweeney,2004)

نتايج بررسي ها و مطالعات انجام شده نشان ميدهد كه عليرغم گزارشات مبني بر مشاركت در تنظيم بودجه، عملاً هيچ گونه مشاركت واقعي در فرايند تنظيم بودجه مشاهده نشده است. ارگريس اين گونه مشاركت را تحت عنوان مشاركت مصنوعي نام برده و معتقد است كه هيچ گونه نفوذ واقعي از سوی مرئوسين در فرايند تنظيم بودجه وجود ندارد. (Argyris, 1952)

مزاياي ناشي از مشاركت را ميتوان به شرح زير برشمرد: (1998 (Sheilds and Shields

1. به اشتراك گذاشتن اطلاعات به صورت عمودي از سطوح بالاي سازمان به سطوح پايين
2. همبستگي درون سازماني در طي سلسله مراتب و از سطوح بالا به پايين
3. بهبود انگيزه و گرايش به سازمان

چنين مزايايي از عدم تقارن اطلاعاتي در محيط كار، عدم اطمينان محيطي و همبستگي كاري ناشي ميشوند

لازم به ذكر است كه مشاركت در تنظيم و اجراي بودجه بايد با توجه به محيط سازمان عملي شود، كه مستلزم وجود برخي شرايط اوليه در سازمان است. اگر مشاركت در تنظيم واجراي بودجه در محيط سازماني و موقعيت نامناسب عملي شود، ( بطور مثال در سازماني كه مقدمات اوليه وجود ندارد ) منجر به شناور سازي بيش از حد بودجه (otley, 1978) ويا سختي بيش از حد بودجه (mcnair, 1991) خواهد شد.

**2-9-2-3) نوع ارزيابي عملكرد:**

مؤسسات حسابرسي با كار فشرده روبرو هستند و سنجش كيفيت حسابرسي كاري بس دشوار است، نتايج حاصل از بكارگيري بودجه زماني براي كنترل هزينه حسابرسي نشانگر وجود فشار برعملكرد حسابرسان است.(mcnair, 1991) توانايي براي دستيابي به بودجه زماني معيار اوليه براي ارزيابي عملكرد مطلوب در مؤسسات حسابرسي است. (Kelley and seiler, 1982) و بخش اعظمي از حسابرسان بدون توسل به رفتارهاي غير كاركردي قادر به دستيابي به بودجه نمي باشند. (otley and pierce, 1996)

**2-10)تئوری تغییرات تدریجی بودجه[[43]](#footnote-43):**

این تئوری که اولین بار در سال 1980 توسط ویتزمن ارائه شد (Weitzman, 1980)، بیان می کند که عدم تقارن اطلاعاتی در باره قابلیتهای پرسنل تحت مدیریت، سبب می شود تا مدیران در تنظیم بودجه های آتی، عملکرد جاری را مبنا قرار دهند. بنابراین تغییرات در بودجه به علت عملکرد گذشته نامتقارن خواهد بود. بدین صورت که انحراف مساعد منجر به بهبود استانداردهای عملکرد می شود حال آنکه استانداردهای پایین به دنبال انحرافات نامساعد غیرقابل اجتناب خواهد بود.

در تنظیم بودجه ای که در آن پرسنل بر اساس قراردادهای مبتنی بر بودجه پاداش دریافت می نمایند، همواره با دو نوع مشکل انگیزشی روبرو هستیم:

1. مشکل انگیزشی ایستا، که اشاره به انگیزش کارکنان در یک دوره معین برای بدجلوه دادن امکانات موجود به منظور تنظیم بودجه با استانداردهای پایین دارد که امکان دریافت پاداش بیشتر را از طریق عملکرد به ظاهر بالا در آن دوره افزایش می دهد.
2. مشکل انگیزشی پویا (دینامیک)، که در این تحقیق مدنظر ماست، ناشی از واکنش بالقوه سرپرستان برای تغییرات تدریجی در بودجه های آتی است. تغییرات تدریجی تمایل طبیعی سرپرستان را که به طور کامل از قابلیت های عملکردی پرسنل تحت مدیریتشان آگاهی ندارند، در بکارگیری عملکرد جاری پرسنل به عنوان مبنایی برای تنظیم بودجه دوره آتی، می رساند.

بر اساس تئوری تغییرات تدریجی، بودجه دوره آتی برابر بودجه دوره جاری به اضافه تعدیلات مبتنی بر عملکرد واقعی است، که این تعدیلات به علت وجود انحرافات عملکرد از بودجه می باشد.

**2-10-1) تغییرات تدریجی متقارن:** چنانچه تأثیر انحرافات مساعد و نامساعد دوره گذشته در تنظیم بودجه دوره جاری به یک میزان باشد بیانگر وجود تغییرات تدریجی متقارن در بودجه می باشد. (در تنظیم بودجه زمانی حسابرسی، تغییر به سوی استانداردهای عملکرد بالا به علت انحرافات مساعد و تغییر به سوی استانداردهای پایین تر به علت انحرافات نامساعد، به یک نسبت خواهد بود.)

**2-10-2)تغییرات تدریجی نامتقارن:** چنانچه تأثیر انحرافات مساعد دوره گذشته در تنظیم بودجه دوره جاری نسبت به انحرافات نامساعد بیشتر باشد، با تغییرات تدریجی نامتقارن بودجه روبرو هستیم. (در تنظیم بودجه زمانی حسابرسی، تغییر به سوی استانداردهای عملکرد بالا به علت انحرافات مساعد نسبت به تغییر به سوی استانداردهای پایین تر به علت انحرافات نامساعد، بیشتر خواهد بود.)

ویتزمن برای آزمون متقارن بودن تغییرات تدریجی در بودجه مدل زیر را در سال 1980 ارائه داد :

Bt+1- Bt = a0 + a1(At- Bt) + a2Dt (At- Bt)

Bt+1: بودجه سال مالی t+1

Bt: بودجه سال مالی t

At: عملکرد واقعی سال مالی t

Dt: متغیر دوارزشی با مقدار ، 1 برای ( At< Bt) و صفر برای( At> Bt)

**2-11)مفاهیم انحراف بودجه ای و تئوری تغییرات تدریجی بودجه:**

مفاهیم انحراف بودجه ای در مصالحه بین هزینه و کیفیت نهفته است. انحرافات مساعد دلالت بر وقوع هزینه کمتر از مقدار پیش بینی شده است، که به آسانی برای مدیران قابل رویت نیست، در مقابل انحرافات نامساعد دلالت بر وقوع هزینه ها بیش از مقدار پیش بینی شده است، که مدیران موسسات سعی در حذف آن دارند. با این وجود، این نتایج ممکن است برای مدیران کمتر قابل رویت باشد، زیرا کسری بودجه دائمی با فشار بودجه زمانی و رفتارهای تهدید کننده کیفیت مرتبطند که به آسانی قابل مشاهده نبوده و لزوماً منجر به شکست حسابرسی نخواهد شد. (Bedard et all, 2007)

از آنجائیکه بودجه به عنوان معیار تصمیمات پیشرفت شغلی و حرفه ای است(Sweeney & pierce,2004) ، کسری بودجه دوره قبلی منجربه تحمیل فشار بر اعضای تیم رسیدگی خواهد شد.(buchheit 2006) تحقیقات انجام شده وجود فشار بودجه زمانی ناشی از کسری بودجه را تأیید می کند، نتایج بدست آمده حاکی از ارتباط کسری بودجه و رفتارهای کاهنده کیفیت در تیم رسیدگی است.(dezoort et all, 1997) برای مثال بر اساس یافته های اوتلی و پیرز در سال 1997 ، سرپرستان حسابرسی به این امر واقف هستند که بودجه 45 درصد تیم های رسیدگی تحت مدیریتشان، در عمل غیرقابل دسترسی می باشد. در چنین شرایطی اعضای تیم رسیدگی انتخاب های کمی خواهند داشت. با فرض اینکه آنها تمایلی به گزارش زمان اضافی نداشته باشند، آنها می توانند:

1. بدون گزارش زمان صرف شده، فعالیتهای اضافی را اجرا نمایند.
2. تلاش نمایند تا عملیات حسابرسی را در مدت زمان کمتر و با کار سخت به اتمام برسانند.
3. متوسل به رفتارهای کاهنده کیفیت شوند.

دو مورد اول و دوم افسردگی و نارضایتی پرسنل را به دنبال خواهد داشت، در حالیکه مورد سوم اقدام قانونی علیه حسابرسان را به دنبال خواهد داشت که منجربه زیان مالی و از دست رفتن اعتبار حرفه ای خواهد شد. مطالعات قبلی وقوع برخی از این موارد را بیان می نمایند. نتایج این مطالعات نشان می دهد که فشار بودجه زمانی با کاهش اثربخشی حسابرسی مرتبط است و برخی از حسابرسان حتی در شرایط پر مخاطره، به علت فشار بودجه زمانی شواهد مشکوک و سوال برانگیز را می پذیرند. (coram et all, 2000)

نتایج تحقیقات آتی در ایرلند نشان می دهد که اگرچه بروز رفتارهای تهدید کننده کیفیت در سالهای اخیر کاهش یافته است، ولی سرپرستان حسابرسی همچنان توسط مدیران حسابرسی برای دستیابی به بودجه ها تحت فشارند. آنها معتقدند که فشار بودجه مستمر منجر به بروز رفتارهای کاهنده کیفیت خواهد شد که شناسایی چنین رفتارهایی مشکل بوده و سازوکارهای لازم برای ممانعت از چنین رفتارهایی توسط موسسات پیش بینی نشده اند. (Sweeney and pierce, 2006)

بنابراین اگر بودجه عملیات حسابرسی به درستی تهیه شود، بهترین موازنه بین اثربخشی و کارایی به وقوع خواهد پیوست. با این وجود شرکای موسسات حسابرسی ممکن است، سودآوری جاری را در این بدانند، که با کسری بودجه زمانی پروژه های حسابرسی مواجه باشند تا مازاد بودجه زمانی. زیرا هزینه مازاد بودجه ای آنی و قطعی است، در حالیکه هزینه و ریسک کسری بودجه غیرحتمی و معوق است.

(Bedard et all, 2007)

در مجموع بودجه هایی که انحراف کمی دارند، تیم رسیدگی را تشویق به کوشش مجدانه برای دستیابی به اهداف خواهد نمود که منجربه ارتقای کارایی خواهد شد. زیرا دستیابی به بودجه زمانی برای پیشرفت در حرفه مهم است. از سوی دیگر حسابرسان سطوح پایین تمایلی به صرف زمان اضافی برای انجام پروژه های حسابرسی نخواهند داشت، که منجربه بروز رفتارهای کاهنده کیفیت خواهد شد.

(Bedard et all, 2007)

2-12)بررسي پيشينه تحقيق:

در زمينه بودجه زماني حسابرسي در ادبيات حسابرسي تحقيقات زيادي موجود است. هر كدام از اين تحقيقات از زواياي مختلفي به بررسي موضوع پرداخته است. اين تحقيقات بيشتر به بعد اخلاقي و تأثير بودجه زماني در رفتار حرفه اي حسابرسان پرداخته اند، اگرچه در برخی موارد به بررسی ویژگیهای بودجه مانند، دقت و صحت و وضوح بودجه زمانی و تأثیر آن بر عملکرد پرداخته شده است.

**2-12-1) تحقيق پالرموس:**

در سال 1989 پالرموس در تحقيقي به بررسي ارتباط نوع قرارداد حسابرسي با حق الزحمه حسابرسي و ساعات حسابرسي در 361 شركت كه صورتهاي مالي حسابرسي شده منتشر مي كردند، پرداخت. او در اين تحقيق قرارداد حسابرسي را به دو نوع مقطوع و غيرمقطوع تقسيم بندي نموده و اثر اين دو را از لحاظ اشتراك ريسك و عوامل كارايي روي حق الزحمه و ساعات حسابرسي مورد يررسي قرار داد. نتايج تحقيق نشان مي دهد كه با انعقاد قراردادهاي مقطوع، حسابرسان ريسك مسئوليت عدم اطمينان بيشتري را تقبل مي كنند و انگيزه هاي بيشتري براي كارايي دارند. ساعات حسابرسي به طور معناداري تحت تأثير قرارداد حسابرسي قرار نمي گيرد و حق الزحمه حسابرسي در قراردادهاي مقطوع به طور معناداري پايين تر مي باشد. (palmrose, 1989)

**2-12-2)تحقيق آلدرمن و ديتريك:**

در سال 1982 تحقيقي توسط آلدرمن و ديتريك در مورد بروز رفتارهاي غيرحرفه اي حسابرسان انجام شد. نتايج تحقيقات اين دو نشان مي دهد كه وقوع رفتارهاي غيرحرفه اي يك امر غيرمعمول براي حسابرسان نيست. آنها دريافتند كه برخلاف نتايج تحقيق قبلي رفتارهاي غيرحرفه اي در شركتهاي بزرگ نيز وجود دارد. ضمن آنكه بروز چنين رفتارهايي در سطح حسابرسان و كمك حسابرسان بيش از سطوح ديگر است. آن دو همچنين معتقدند كه نتايج مطالعات قبلي به دليل آنكه حسابرسان با كمتر از يك سال تجربه و غيرCPA منظور نشده اند، ممكن است كه واقعيت رفتارهاي حرفه اي را كمتر از آنچه كه هست بيان نموده باشد.(Alderman and deitrick)

**2-12-3)تحقیق كلي و مارگيم:**

در سال 1987 ، كلي و مارگيم تحقيقي در مورد بروز رفتارهاي غيرحرفه اي و ارتباط آن با نوع قرارداد حسابرسي (مقطوع و غيرمقطوع) صورت گرفت. اين دو معتقدند كه محيط رقابتي شديد براي ارائه خدمات حسابرسي و وجود روش مناقصه منجربه كاهش قابل ملاحظه اي در حق الزحمه ميگردد. مؤسسات حسابرسي نيز دز جهت نگهداري حاشيه سود در يك سطح قابل قبول ناگزير از كاهش هزينه هاي خود مي باشند. اين امر نخستين دليل براي كاهش بودجه زماني و فشار بر حسابرسان مي باشد. اين فشار منجربه ازبين رفتن كيفيت حسابرسي مي گردد كه در كوتاه مدت قابل رويت نيست. نتايج تحقيق حاكي از آن بود كه بروز رفتارهاي غيرحرفه اي در قراردادهاي مقطوع بيش از قراردادهاي غيرمقطوع ميباشد.

(Kelley and margheim, 1987)

اين دو همچنين در تحقيق ديگري در سال 1990 با استفاده از مدل بهبود يافته «استرس سازماني ايوانسويچ و ماتسون» در سه بخش از دو مؤسسه بزرگ حسابرسي به بررسي تأثير فشار بودجه زماني روي رفتار غيرحرفه اي حسابرسان و اين كه چطور تنوع ويژگي اعضاي تيم حسابرسي مي تواند تأثيرات غيرحرفه اي فشار بودجه زماني را تعديل كند، پرداخته اند. نتايج تحقيق نشان مي دهد كه يك رابطه U شكل معكوسي بين فشار بودجه زماني و ميانگين درصد كسر گزارشگري در وقت وجود دارد. همچنين درصد كسر گزارشگري در زمان، در حسابرسي هاي كوچك، بيشتر است. (Kelley and margheim, 1990)

**2-12-4)تحقيق ريچارد هاستون:**

در تحقيقي كه در سال 1999 توسط ريچارد و هاستون انجام شد، تأثير مشترك فشار حق الزحمه و ريسك صاحبكار بر تصميمات بودجه اي مورد بررسي قرار گرفت. نتايج حاصل از اين تحقيق نشان مي دهد كه در صورت وجود فشار مديران نسبت به افزايش ريسك كمتر واكنش نشان مي دهند. در صورت وجود فشار نرخ ها، ساعات بودجه شده كمتر اگرچه سودآوري كوتاه مدت را افزايش مي دهد، ولي با استانداردهاي حرفه اي و منافع بلندمدت مؤسسه در تضاد است و اثربخشي حسابرسي را به خطر مي اندازد.علاوه براين نتايج اين تحقيق نشان مي دهد كه در افزايش ريسك صاحبكار در موارد وجود فشار نرخ حسابرسي نسبت به موارد عدم وجود آن، مديران حسابرسي روشهاي حسابرسي كمتري را برنامه ريزي خواهند كرد كه توأم با كاهش قابليت اعتماد روشها و بررسي حوزه هاي ريسك كمتري است. و سرانجام در صورت افزايش ريسك صاحبكار، علي رغم وجود فشار نرخ، مدير حسابرسي انتظار دارد كه زمان بيشتري نسبت به ساعات بودجه شده صرف انجام حسابرسي شود. (Houston, 1999)

**2-12-5)تحقيق ديويد اوتلي و برنارد پيرز:**

در سال 1996 ، اوتلي و پيرز در تحقيقي وجود رابطه معكوس U شكل بين سختي بودجه و رفتارهاي غيرحرفه اي پرداختند. با توجه به طرز تلقي حسابرسان از سرپرستان حسابرسي به عنوان اركان تأثيرگذار بر مؤسسه، اين تحقيق بر سرپرستان حسابرسي متمركز بود. اين تحقيق در 3 مؤسسه از 6 مؤسسه بزرگ حسابرسي ايرلند صورت گرفت و براي آزمون فرضيه ها از پرسشنامه هاي ارسالي از طريق پست الكترونيكي استفاده شد كه در مجموع از 356 پرسشنامه ارسالي 260 مورد به محققين عودت داده شد كه مورد استفاده قرار گرفتند. فرضيات اين تحقيق به صورت زير بيان مي شوند.

1 – با افزايش در سختی بودجه بروز رفتارهاي كاهنده كيفيت حسابرسي از سرپرستان در ابتدا افزايش مي يابد تا به حداكثر برسد و از اين مرز به بعد افزايش در سختی بودجه با كاهش در اين رفتارها همراه است.

2 - با افزايش در سختی بودجه زماني، كمتر گزارش نمودن ساعات حسابرسي توسط سرپرست در ابتدا افزايش مي يابد تا به حداكثر برسد و از اين مرز به بعد افزايش در سختی بودجه با كاهش در كمتر گزارش نمودن ساعات حسابرسي همراه است.

3 - با افزايش تأثير صاحبكار در بودجه زماني، قابليت حصول بودجه زماني كاهش مي يابد.

4 – با افزايش تأثير برنامه حسابرسي در بودجه زماني، قابليت حصول بودجه افزايش مي يابد.

5 – با افزايش ميزان مشاركت سرپرستان در تعيين بودجه زماني، قابليت حصول بودجه زماني افزايش مي يابد.

بر اساس نتايج آزمون، مشاهده شد كه با افزايش در سختی بودجه زماني رفتارهاي غيرحرفه اي حسابرسان در برخي سطوح ثابت و در برخي ديگر افزايش مي يابد، كه بيانگر رد فرضيه هاي 1و2 است . فرضيه هاي 3و4و5 بر اساس نتايج آزمونهاي آماري پذيرفته شد. (otley and peierce, 1996)

**2-12-6)تحقيق گيست وديويدسون:**

گيست و ديويدسون در تحقيقي در سال 1999 به بررسي تأثير عوامل صاحبكار بر انحرافات بودجه زماني پرداختند. اين مطالعه ماهيت توصيفي داشت و و در صدد بيان تأثير ويزگي هاي مشتري از قبيل اندازه، پيچيدگي و ريسك شركت بر انحرافات بودجه زماني حسابرسي بود. اطلاعات مورد نظر تحقيق از 4 مؤسسه بزرگ حسابرسي گردآوري شد و مورد تجزيه وتحليل آماري قرار گرفت. نتايج حاصل از اين تحقيق نشان داد كه تفاوت بين بودجه زماني و ساعات گزارش شده حسابرسي به عوامل منعكس كننده اندازه، ريسك، پيچيدگي عمليات و سودآوري صاحبكار وابسته داست. همچنين تحقيقات اين دو نشان مي دهد كه قدرت تبيين عوامل صاحبكار بستگي به سطوح كاركنان به ويزه سرپرستان دارد. به طور مثال تفاوتها در دستيابي به بودجه زماني در ميان شركا، سرپرستان و حسابرسان به عوامل صاحبكار بستگي دارد در حاليكه در مورد مديران حسابرسي اين رابطه برقرار نمي باشد. همچنين نتايج اين تحقيق نشان مي دهد كه با افزايش اندازه شركت صاحبكار، سرپرستان و شركا انتظار فزوني ساعات گزارش شده بر ساعات بودجه اي را دارند. (gist and Davidson, 1999)

**2-12-7)تحقيق چارلز مالون و رابرتز:**

در سال 1996 چارلز مالون و رابرتز مدلي از عوامل به وجود آورنده رفتارهاي تهديد كننده كيفيت حسابرسي ارائه كردند. اين مدل درصدد تبيين رابطه بين رفتارهاي كاهنده كيفيت با ويژگيهاي فردي حسابرس، ويژگيهاي حرفه اي، كنترل كيفيت مؤسسات حسابرسي و روشهاي بررسي، ساختار مؤسسات حسابرسي و درك حسابرسان از فشار بودجه زماني مي باشد. نتايج اين تحقيق نشان مي دهد كه توان حسابرسان در كنترل كيفيت مؤسسه حسابرسي رابطه معكوسي با بروز رفتارهاي كاهنده كيفيت دارد. همچنين نياز به پيشرفت در ميان حسابرسان، داراي رابطه معكوس با اين رفتارها است. علاوه بر موارد مذكور هيچ گونه ارتباط ديگري بين رفتارهاي كاهنده كيفيت حسابرسي و ساير عوامل تبييني بالقوه مشاهده نشد.يافته هاي اين تحقيق پيشنهاد مي كند كه كنترلهاي داخلي بايستي ارزيابي و بررسي شوند و در اجراي برنامه حسابرسي از روشهاي منظم استفاده شود و درك حسابرسان از روشها بهبود يابد.

( charles malone et all, 1996)

**2-12-8)تحقيق دكتر ساسان مهراني:**

دكتر ساسان مهراني در سال 1379 تحقيقي درباره تأثير فشار بودجه زماني بر رفتار حسابرسان تحت تئوري عدالت نسبي انجام داد. نتايج تحقيق بيانگر آن بود كه بروز رفتارهاي غيرحرفه اي در ايران نيز وجود داشته كه مهمترين دلايل اين امر فشار بودجه زماني، فشار مدير پروژه، عدم نظارت كافي و عدم اهميت برخي مراحل مي باشد. ضمن اينكه بيشترين رفتار غيرحرفه اي مربوط به انجام ندادن برخي از مراحل حسابرسي و عدم پیگیری برخي از موارد مي باشد. همچنين بروز رفتارهاي غيرحرفه اي در بررسي ساختار و رعايت كنترلهاي داخلي بيش از موارد ديگر نظير موجودي نقد و كالا مي باشد. (مهرانی، 1379)

در سال 1382 دكتر ساسان مهراني و مهديس نعيمي در تحقيق ديگري با عنوان تئوري اخلاقي و تأثير فشار بودجه زماني بر رفتار حسابرسان مستقل به بررسي اين موضوع مي پردازند.( مهرانی و نعیمی،1382) فرضيات مطرح شده در اين تحقيق به شرح زير مي باشد:

1. حسابرسان معتقد به رعايت موازين اخلاقي مي باشند.
2. حسابرسان مقيد به رعايت اخلاق حرفه اي مي باشند.
3. فشار بودجه زماني منجر به كمتر گزارش نمودن زمان واقعي انجام كار مي باشد.
4. فشار بودجه زماني منجربه انجام ندادن برخي از مراحل حسابرسي مي شود.
5. بروز رفتارهاي غيرحرفه اي در حسابهاي مورد رسيدگي يكسان نمي باشد.

اطلاعات مورد نياز اين تحقيق به وسيله پرسشنامه گردآوري شد و نتايج روشهاي آماري حاكي از تأييد تمامي فرضيه هاي آماري بود.

نتايج تحقيق بيانگر آن بود كه هرچند حسابرسان خود را معتقد و مقيد به رعايت اخلاق حرفه اي مي دانند، اما در برابر فشار بودجه زماني اقدام به اعمال رفتارهاي غيرحرفه اي مي نمايند. همچنين نتايج نشان مي دهد كه متناسب با افزايش فشار بودجه زماني، احتمال بروز رفتارهاي غيرحرفه اي نيز بيشتر مي شود. ضمن آنكه

حسابرسان معتقدند احتمال بروز اين گونه رفتارها در ديگر حسابرسان بيشتر از خود آنان مي باشد. و احتمال بروز رفتارهاي غيرحرفه اي در حسابهاي مختلف يكسان نمي باشد.

**2-12-9)تحقيق محمد كاشاني پور و حسين فخاري:**

محمد كاشاني پور و حسين فخاري در سال 1385 طي تحقيقي به بررسي سودمندي اقلام صورتهاي مالي در پيش بيني زمان لازم براي حسابرسي شركت مي پردازند. فرضيات اين تحقيق به شرح زير مي باشد:

1. تغييرات در بودجه زماني حسابرسي بر اساس مدلهاي مبتني بر اقلام صورتهاي مالي قابل پيش بيني است.
2. با افزايش تعداد متغيرهاي پيش بيني كننده در مدل مبتني بر اقلام صورتهاي مالي، پيش بيني بهبود معناداري نمي يابد.

براي آزمون فرضيه اول از مدل رگرسيوني ساده و براي آزمون فرضيه دوم از مدل رگرسيوني چند متغره استفاده شد. شواهد آزمون آماري انجام شده بيانگر وجود همبستگي مثبت بين اقلام صورتهاي مالي با زمان حسابرسي مي باشد كه بسته به نوع متغير حسابداري ميزان همبستگي متفاوت مي باشد. متغيرهاي دارايي جاري و بدهي جاري بيشترين همبستگي را در كل دوره تحقيق با متغير وابسته تحقيق داشتند. نتايج نشانگر توانايي بالاي رگرسيون چند متغيره در پيش بيني زمان حسابرسي بود. (کاشانی پور و دیگران، 1385)

در حقیقت بیشتر تحقیقات فوق الذکر تلاش نموده اند تا رفتارهای حسابرسان را به عنوان حلقه ارتباطی بین بودجه و عملکرد بررسی نمایند. در تحقیقات انجام شده به بررسی اثرات بودجه زمانی بر عملکرد پرداخته شده، حال آنکه این رابطه دوسویه می باشد. بودجه و عملکرد همواره یکدیگر را تحت تأثیر قرار می دهند، نه تنها بودجه عملکرد را تحت تأثیر می گذارد، بلکه عملکرد نیز بودجه را تحت تأثیر قرار میدهد، که این واقعیت از نظر محققان به دور مانده است. از سوی دیگر در تحقیقات انجام شده به انحرافات بودجه زمانی و نقش آن در برنامه ریزی و تهیه بودجه های آتی پرداخته نشده است. بنابراین این مطالعه از چند طریق می تواند برای بودجه بندی و حسابرسی مفید باشد:

1. تحقیقات در زمینه حسابرسی که ماهیت درونی ارتباط بودجه و عملکرد را بررسی نماید، بسیار نادر است. تحقیقات بسیار معدودی این شکل از محیط سازمانی را شناسایی و تئوری های مربوطه را آزمون کرده اند.
2. تحقیقات بودجه بندی و عملکرد در تمامی محیط های مدیریتی اهمیت بالایی دارند، این تحقیقات در حسابرسی به ویژه هنگامی که با تأثیر رفتاری عملکرد مواجه هستیم، نیز سودمند خواهند بود.

موسسات حسابرسی همواره با تضاد بالقوه بین بودجه زمانی سخت و حفظ استانداردهای کیفیت حرفه ای روبرو هستند. وجود این تضاد در استانداردها و دستورالعمل های حرفه ای تأکید شده است که بیانگر نگرانی در مورد تأثیر کمتر بودجه شدن ساعات کار حسابرسی بر کیفیت حسابرسی است. ارتباط نامتقارن انحرافات بودجه زمانی در برنامه ریزی حسابرسی، ممکن است منجربه کاهش اثربخشی حسابرسی شود.

1. تئوری های عدم تقارن انحرافات بودجه ای کمتر مورد آزمون قرار گرفته اند و یافته های مربوط به آن نیز متفاوت می باشد، به طور مثال لئون و ریچ در سال 2002 ارتباط بین انحراف بودجه سال گذشته و تعیین بودجه جاری را نامتقارن یافتند، در حالیکه فیشر در سال 2006 ، این ارتباط را متقارن یافت. در حقیقت این مطالعه، تئوری مزبور را در یک حوزه جدید ( حسابرسی ) آزمون مینماید.
2. در این تحقیق ماهیت پویای ارتباط بین عملکرد و بودجه به سطوح پایین کارکنان تسری پیدا مینماید، چراکه در تحقیق حاضر از زمان بودجه شده و واقعی برای کل تیم حسابرسی( شامل مدیران، سرپرستان، حسابرسان ارشد، حسابرسان و کمک حسابرسان) به عنوان مبنای تحقیق استفاده شده است.

**خلاصه فصل:**

در این فصل ماهیت و تعریف حسابرسی ارائه شد. مراحل انجام حسابرسی صورتهای مالی مطرح و به دلیل تمرکز تحقیق بر برنامه ریزی، این مرحله از حسابرسی به ویژه بودجه های زمانی به طور کامل تشریح و اهمیت و کاربردهای بودجه زمانی مورد بحث قرار گرفت. عوامل موثر در تعیین بودجه زمانی و سیستم های کنترل مدیریت در موسسات حسابرسی مطرح شد و در نهایت کنترل بودجه ای و تجزیه وتحلیل انحرافات و کاربردهای آن تشریح شد. در بخش پایانی فصل نیز بر تحقیقات انجام شده در زمینه بودجه زمانی و نتایج بدست آمده اشاره شد.

منابع و مأخذ:

1. ارباب سلیمانی، عباس، اصول حسابرسی، جلد اول (نشریه شماره 87) ، انتشارات سازمان حسابرسی، چاپ بیست و یکم، تهران، 1385
2. خاکی، غلامرضا، روش تحقیق در مدیریت، انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی، چاپ سوم، تهران، زمستان، 1383
3. رحیمی نیک اعظم، تئوری نیاز و انگیزش، انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، 1374
4. شباهنگ، رضا، حسابرسی عملکرد مدیریت(نشریه شماره98)، انتشارات سازمان حسابرسی، چاپ چهارم، تهران، 1386
5. صفار، حسابرسی عملیاتی(نشریه شماره 112)، انتشارات سازمان حسابرسی، چاپ چهارم، تهران، 1385
6. کاشانی پور، محمد و دیگران، «سودمندی اقلام صورتهای مالی در پیش بینی زمان لازم برای حسابرسی شرکت»، بررسی های حسابداری و حسابرسی، دانشگاه تهران، شماره 44، تهران، تابستان 1385، صص 103-85
7. کمیته تجدید نظر دستور العمل حسابرسی، دستور العمل حسابرسی( نشریه شماره 150)، انتشارات سازمان حسابرسی، چاپ چهارم، تهران، 1385
8. کمیته تدوین استانداردها، استانداردهای حسابرسی(نشریه شماره171)، انتشارات سازمان حسابرسی، چاپ هفتم، 1386
9. گلستانی، پرویز، حسابرسی، انتشارات دانشگاه پیام نور، تهران، 1385
10. لنگری، محمود، «بررسی و اندازه گیری میزان رعایت عوامل کنترل کیفیت در حسابرسی های مستقل در ایران و شناسایی موانع و مشکلات موجود»، رساله دکتری حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی، 1379
11. مجتهدزاده، ویدا، «بررسی حوزه مسئولیت حسابرسان مستقل در رابطه با حسابرسی مالی از دید استفاده کننده»، رساله دکتری دانشگاه تهران، 1378
12. مهرانی، ساسان، «تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل تحت تئوری عدالت نسبی»، رساله دکتری حسابداری دانشگاه تهران، 1379
13. مهرانی، ساسان و مهدیس نعیمی، «تئوری اخلاقی و تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل»، بررسی های حسابداری و حسابرسی، دانشگاه تهران، شماره32، تهران، 1382، صص 43-61
14. نجاجی غفوری، سید جواد، پایان نامه کارشناسی ارشد مدیریت بازرگانی دانشگاه علامه مدرس، 1375
15. نیکخواه آزاد، علی، بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی(نشریه شماره 121)، انتشارات سازمان حسابرسی، تهران، چاپ اول، 1378
16. Alderman and deitrick , auditors perceptions of time budget pressures and premature sign-offs ; a replication and extent ion, auditing: a journal of practice and theory, 1982, pp.54-68
17. Azad , time budget pressure and filtering of time practices in internal auditing, auditing, managerial auditing journal, vol.9 , no.6 , 1994, pp. 17-25
18. Beattie, and Fearnley, “Auditor changes and tendering: UK interview evidence”, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 11 No. 1, 1998, pp. 72-98
19. Breda Sweeney and Bernard pierce , Management control in audit firms A qualitative examination , Accounting, Auditing & Accountability Journal Vol. 17 No. 5, 2004, pp. 779-812
20. Buchheit, S., W. Pasewark, and J. Strawser. Evidence from auditors about the causes of inaccurate budgets: Do clients cause budget overruns? Advances in Accounting 22, 2006: pp.45-68
21. Carl j. pacini, PhD, Florida golf coast university, http://ruby.fgcu.edu /courses/cpacini, chapter7, 2007
22. Charles f. Malone, Factors Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors auditing: a journal of practice & theory, Vol. 15, No 2, Fall 1996
23. Covaleski, M.A., Evans, J.H, Luft, J.L. and Shields, M.D, “Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration”, Journal of Management Accounting Research, Vol. 15, 2003, pp. 3-49
24. David t. Otlay, Bernard j. pierce , "Auditor time budget pressure: consequences and antecedents", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 9 ,No. 1, 1996, pp. 31-58
25. Edvard b.deakin. Cost accounting, 2 Th, edition Irwin 1987.p 723
26. el hady , examination of an integrated expectancy model for auditors behavior under time budget pressure, PhD dissertation north Texas state university, 1985
27. Gist and Davidson , an exploratory study of the influence of client factors on audit time budget variances, auditing : journal of practice and theory, vol.18, no.1spring 1999, pp. 101-116
28. Helen rananaus kas, op. cit, pp. 124-131
29. Houston , the effect of fee pressure and client risk on audit seniors time budget decisions, auditing: a journal of practice and theory18, 1999, pp. 70-86
30. Kahn , M.S, CIA cos fm. Cgap, www.portlandonline.com/auditor/audit services, 2007
31. Kelly and margheim, the effect of audit billing arrangement on underreporting of time and audit quality reduction acts. advances in accounting , 1987, pp. 221-223
32. Kelly and margheim ,the impact of time budget pressure, personality, and leadership variables on dysfunctional auditor behavior, auditing a journal of practice and theory9, 1990, pp. 21-42
33. Leung, K., Tong, K. and Ho, S.S., “Effects of interactional justice on egocentric bias in resource allocation decisions”, Journal of Applied Psychology, Vol. 89,2004, pp. 405-15
34. Little, H.T., Magner, N.R. and Welker, R.B., “The fairness of formal budgetary procedures and their enactment: relationships with managers’ behavior”, Group & Organization Management, Vol. 27, 2002, pp. 209-25.
35. Mcnair, ET all, the management control dilemma in public accounting and its impact on auditor behavior, accounting, organization and society 16, 1991. pp. 635-653
36. Michael ,l.ettredge , Jean C. Bedard, Karla M. Johnston, Empirical Tests of Audit Budget Dynamics, School of Business, University of Kansas, 2007
37. Nace R. Magner et al, The case for fair budgetary procedures , Managerial Auditing Journal Vol. 21 No. 4, 2006 ,pp. 408-419
38. Nouri, H. 1994, “Using organizational commitment and job involvement to predict budgetary slack: a research note”, Accounting, Organizations and Society, Vol. 19, pp. 289-95.
39. Otley and peierse , Auditor time budget pressure: consequences and antecedents Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 9 No. 1, 1996, pp. 31-58.
40. Otley, and Pierce, “The operation of control systems in large audit firms: an empirical investigation”, Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 15 No. 2, 1996, pp. 65-84
41. Otley, “The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis”, Accounting, Organizations and Society, Vol. 5, 1980 pp. 413-28
42. Palmrose, the relation of audit contract type to audit fees and hours, the accounting review, vol.64, no.3,1989, pp 488-499
43. Power, M.K., “Auditing and the production of legitimacy”, Accounting, Organizations and Society, Vol. 28 No. 4, 2003, pp. 379-94.
44. Staley, A.B. and Magner, N.R. (n.d.), “Budgetary fairness, supervisory trust, and the propensity to create budgetary slack: testing a social exchange model in a government budgeting context”, Advances in Accounting Behavioral Research, in press.2002
45. Sweeney, B., and B. Pierce. Good hours, bad hours and auditors’ defense mechanisms in audit firms. Accounting, Auditing & Accountability Journal 19, 2006: pp .858-892.
46. The professional auditing information networking group( PAIN) , 2005
47. Vander and stede “The relationship between two consequences of budgetary controls budgetary slack creation and managerial short-term orientation”, Accounting, Organizations and Society, Vol. 25, 2000 pp. 609-22.
48. Wentzel, K., “The influence of fairness perceptions and goal commitment on managers' performance in a budget setting”, Behavioral Research in Accounting, Vol. 14, 2002, pp. 247-71
49. Weitzman, M.L. The “ratchet principle” and performance incentives. The Bell Journal of Economics 11:302-308. 1980

1. - systematic [↑](#footnote-ref-1)
2. - assertions [↑](#footnote-ref-2)
3. Accepting the audit engagement - [↑](#footnote-ref-3)
4. Planning the audit - [↑](#footnote-ref-4)
5. Performing audit test - [↑](#footnote-ref-5)
6. Reporting the findinge - [↑](#footnote-ref-6)
7. AICPA , 1992 - [↑](#footnote-ref-7)
8. Kell and johnson- [↑](#footnote-ref-8)
9. Evaluating the integrity of managment - [↑](#footnote-ref-9)
10. Identifying special circumstances and unusual risks - [↑](#footnote-ref-10)
11. Assessing competence to perform the audit - [↑](#footnote-ref-11)
12. Evaluate independence - [↑](#footnote-ref-12)
13. Determine the auditor’s ability to use due care - [↑](#footnote-ref-13)
14. Preparing the engagement letter - [↑](#footnote-ref-14)
15. Inherent Risk - [↑](#footnote-ref-15)
16. - Goal setting theory [↑](#footnote-ref-16)
17. - Attribution theory [↑](#footnote-ref-17)
18. Expectancy theory- [↑](#footnote-ref-18)
19. Equity theory- [↑](#footnote-ref-19)
20. Voice - [↑](#footnote-ref-20)
21. Appeal - [↑](#footnote-ref-21)
22. Accuracy - [↑](#footnote-ref-22)
23. Consistency - [↑](#footnote-ref-23)
24. Interpersonal sensitivity - [↑](#footnote-ref-24)
25. Consideration of opinions- [↑](#footnote-ref-25)
26. Explanations- [↑](#footnote-ref-26)
27. Bias suppression- [↑](#footnote-ref-27)
28. Cost-cutting - [↑](#footnote-ref-28)
29. Contingency theory of management control- [↑](#footnote-ref-29)
30. Individual level variables - [↑](#footnote-ref-30)
31. Superior level variables - [↑](#footnote-ref-31)
32. Control system variables- [↑](#footnote-ref-32)
33. Contextual variables- [↑](#footnote-ref-33)
34. Staff shortages- [↑](#footnote-ref-34)
35. Client induced pressure- [↑](#footnote-ref-35)
36. Size of the audit - [↑](#footnote-ref-36)
37. Sophistication of client systems- [↑](#footnote-ref-37)
38. Participation- [↑](#footnote-ref-38)
39. Controllability- [↑](#footnote-ref-39)
40. Style of evaluation- [↑](#footnote-ref-40)
41. Variability between jobs- [↑](#footnote-ref-41)
42. Variability between audits - [↑](#footnote-ref-42)
43. Ratcheting theory- [↑](#footnote-ref-43)