

## بررسی رفتارهای کاهنده کیفیت حسابداری از دیدگاه قرارداد روانی و تعهدات عاطفی سازمانی

دکتر مهدی عرب صالحی \*

جواد کاظمی \*\*

مهرداد ذولفعلی زاده \*\*\*

تاریخ پذیرش: ۹۰/۳/۲۲

تاریخ دریافت: ۸۹/۷/۱۷

### چکیده

از این حیث حائز اهمیت است که موجب کاهش اثر بخشی در جمع‌آوری شواهد و در نهایت خدشه دار شدن اظهارنظر شریک حسابداری می‌شود. این پژوهش از نوع توصیفی-پیمایشی، و روش گردآوری مباحث نظری آن کتابخانه‌ای است. هم‌چنین اطلاعات لازم برای تحقق بخشیدن به اهداف پژوهش با استفاده از پرسشنامه جمع‌آوری شده است. در این پژوهش از آزمون همبستگی پیرسون استفاده شده است. جامعه آماری این پژوهش شامل حسابرسان اجرایی در سطح ارشد در مؤسسه‌های حسابداری خصوصی در سراسر ایران است. نتایج پژوهش حاکی است که رفتارهای حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابداری تحت تأثیر درک حسابرس از اجرا یا نقض قرارداد روانی و یا تعهدات عاطفی سازمانی قرار نمی‌گیرد؛ هم‌چنین درک حسابرسان از اجرا یا نقض قرارداد روانی و تعهدات عاطفی سازمانی با رفتارهای غیر حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابداری رابطه معنی‌دار

\* استادیار گروه حسابداری دانشگاه اصفهان

\*\* کارشناس ارشد حسابداری از دانشگاه اصفهان

\*\*\* دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه اصفهان.

دارد و به طور غیرمستقیم کیفیت حسابرسی را از طریق کاستن اتحاد، کارایی و اثر بخشی مؤسسه حسابرسی به مخاطره می‌اندازد.

**واژه‌های کلیدی:** رفتار حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی، رفتار غیر حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی، قرارداد روانی، تعهدات عاطفی سازمانی.

## مقدمه

با رشد رقابت در حرفه حسابرسی، مؤسسات حسابرسی، ضرورت ارائه خدمات خود را با کیفیت هر چه بهتر به بازار بیشتر دریافته‌اند. تغییر رویکرد حسابرسی از فعالیت سیستمی به یک فعالیت مبتنی بر ریسک، موجب شد که از این پس کیفیت و روشهای انجام کار بیشتر مورد توجه قرار گیرد زیرا هرچه روشهای کار، کیفیت نازلتری داشته باشد، ریسک حرفه‌ای افزایش خواهد یافت. هم‌چنین کاهش کیفیت ممکن است تهدیدی برای اعتبار، حسن شهرت، حق‌الزحمه درخواستی حسابرسان و مشروعیت حرفه حسابرسی باشد.

دی آنجلو<sup>۱</sup> (۱۹۸۱) کیفیت حسابرسی را شامل دو احتمال تعریف می‌کند: اول اینکه حسابرسان ایرادهای سامانه حسابداری را کشف کند و دوم اینکه آن ایرادها را گزارش کند. کشف ایراد، کیفیت حسابرسی را در قالب دانش و توانایی حسابرسان اندازه‌گیری می‌کند در حالی که گزارش آن به انگیزه‌های حسابرسان برای افشاگری بستگی دارد. اظهارنظر شریکان حسابرسی به طور کلی جدای از عملیات اجرا شده به وسیله کارمندان حسابرسی نیست؛ چون شریکان حسابرسی بر اساس پرونده‌های تهیه شده توسط حسابرسان اظهارنظر می‌کنند؛ بنابراین عملکرد حسابرسان بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد. کسب موفقیت در سازمانها و مؤسسات حسابرسی تا حدی زیاد به روحیه، تلاش و انگیزش منابع انسانی بستگی دارد. این امر ممکن نیست مگر اینکه چرایی رفتار و علل تمایل افراد برای کارکرد و ماهیت رفتار برای هدایت به سوی تحقق اهداف مشخص شود.

کوتاهی حسابرسان در اجرای صحیح مراحل حسابرسی را می‌توان به رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی نسبت داد. رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی، که ناشی از رفتار

حسابرسان در طی دوره حسابرسی است، سبب کاهش کارایی در جمع‌آوری شواهد حسابرسی می‌شود. این رفتارها کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد و نیز به اعتبار حرفه خدشه وارد می‌کند. عناصر قرارداد روانی لزوماً صریح و دقیق نیست؛ بلکه ممکن است مبهم، تعیین نشده و عموماً تلویحی باشد. این عناصر هم‌چنین در استانداردها گنجانده نشده است و باید از طریق پژوهش‌های دانشگاهی پیگیری شود، بنابراین پژوهش در این زمینه باعث توجه بیشتری به این موضوع مهم خواهد شد؛ به عبارت دیگر، قرارداد روانی راهکاری دیگر در کنار سرپرستی کافی گروه حسابرسی جهت بهبود عملکرد حسابرسان و اثربخشی حسابرسی است. انگیزه این پژوهش از این اعتقاد ناشی می‌شود که رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی، موجب مشکلات و نگرانی‌هایی برای مؤسسات حسابرسی شده است و نیاز به تجزیه و تحلیل‌های بیشتر را توجیه خواهد کرد.

#### ادبیات و پیشینه پژوهش

به رغم تفاوت در سؤالات و الگوهای پژوهش‌های خارجی، که قبلاً انجام شده است، نتایج این پژوهش‌ها در زمینه رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی نشان می‌دهد که اثربخشی کیفیت حسابرسی گاهی اوقات به مخاطره می‌افتد؛ زیرا حسابرسان مراحل برنامه حسابرسی را کامل اجرا نمی‌کنند. گرام و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۰۸) در پژوهشی تحت عنوان ضریب اخلاقی فعالیت‌های کاهنده کیفیت حسابرسی، ویژگی‌های اساسی فعالیتها و رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. آنها بررسی کردند که آیا درک حسابرسان از هفت فعالیت و رفتار مختلف کاهنده کیفیت حسابرسی با توجه به سه عامل (۱) اجماع اجتماعی (۲) بزرگی یا اهمیت پیامدها (۳) احتمال تأثیر فوق می‌کند؟ نتایج نشان داد که در مورد اجماع اجتماعی، رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی با هم تفاوت چندانی ندارد. ولی در ارتباط با احتمال تأثیر و اهمیت پیامدها تفاوتی معنی‌دار بین رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی یافت شده است.

هرباچ<sup>۳</sup> (۲۰۰۱) در پژوهشی تحت عنوان کیفیت حسابرسی، رفتار حسابرسان و قرارداد روانی را براساس یک پژوهش پیمایشی عوامل مؤثر بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار داد. وی در پژوهش خود تأثیر عوامل نقض یا اجرای قرارداد روانی، تعهدات عاطفی سازمانی، درک کنترل کیفیت در داخل مؤسسه و کمتر گزارش کردن زمان کاری را بر سه رفتار (۱) رفتارهای سرپرستی (۲) رفتارهای حرفه‌ای (۳) رفتارهای غیرحرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار داده است. نتایج پژوهش وی حاکی است که آموزش حرفه‌ای، استقلال در کار، روابط مناسب میان کارکنان، فضای مناسب شغلی و درک کنترل کیفیت با رفتارهای حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه‌ای معنی‌دار دارد و آموزش حرفه‌ای، استقلال در کار و تعهدات عاطفی سازمانی و زمان کاری را کمتر گزارش کردن با رفتارهای غیرحرفه‌ای کاهنده کیفیت در ارتباط است؛ هم‌چنین آموزش حرفه‌ای، استقلال در کار، فرصتهای شغلی در داخل و خارج از مؤسسه و تنوع در کار با رفتارهای سرپرستی نامناسب گروه حسابرسان در ارتباط است.

مالونه و رابرت<sup>۴</sup> (۱۹۹۶) طی پژوهشی در امریکا الگویی را توسعه دادند و در آن رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسان را بررسی کردند. آنها ارتباط بین دفعات بروز رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسان را با ویژگیهای شخصیتی و حرفه‌ای حسابرسان، درک کنترل کیفیت، روشهای بررسی، ساختار مؤسسه‌های حسابرسان و برداشت حسابرسان را از فشار بودجه زمانی مورد بررسی قرار دادند.

این پژوهش براساس مبانی نظری پژوهشهای پیشین انجام شده است به طوری که الگوی قرارداد روانی از پژوهش هرباچ (۲۰۰۱) و هم‌چنین مرور ادبیات پژوهشهای پیشین مثل رایبسون<sup>۵</sup> (۱۹۹۶) و روسو و دنیس<sup>۶</sup> (۱۹۹۰) اقتباس شده است و رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسان از پژوهشهای کرام و همکاران (۲۰۰۸)؛ هرباچ (۲۰۰۱)، کلی و سیلر<sup>۷</sup> (۱۹۸۲) کلی و مارقیم<sup>۸</sup> (۱۹۸۷) و مالوته و رابرت (۱۹۹۶) و تعهدات عاطفی سازمانی از الگو آلن و میر<sup>۹</sup> (۱۹۸۴) اقتباس شده است.

لازم به ذکر است که در ایران پژوهش‌های مشابهی انجام نشده؛ لذا هدف این است که با توجه به اهمیت موضوع چنین پژوهشی در مؤسسه‌های حسابداری ایران نیز انجام شود.

### تبیین فرضیه‌های پژوهش

در این پژوهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابداری از دیدگاه قرارداد روانی و تعهدات عاطفی سازمانی بین حسابرس و مؤسسه حسابداری بررسی شده است. رفتارهای کاهنده کیفیت حسابداری (به عنوان متغیر وابسته) در این پژوهش به دو متغیر رفتارهای حرفه‌ای و رفتارهای غیر حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابداری جدا شده است.

در این پژوهش چهار فرضیه آزمون شده که فرضیه اول و دوم، فرضیه‌های مهمتر، و شامل شانزده فرضیه اخص است، مبنای تفکیک آنها در قالب فرضیات مهمتر و اخص برگرفته از پژوهش هرباچ (۲۰۰۱) بوده که در ادامه آمده است.

به منظور سنجش فرضیه‌های مهمتر، در پرسشنامه ابتدا حاصل جمع همه تفاضلهای اجزای قرارداد روانی (حاصل جمع تفاضلهای مشوقهای ارائه شده و مشوقهای وعده داده شده) برای هر آزمودنی محاسبه، و سپس رابطه آن با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابداری بررسی شده است. هر یک از هشت جزء قرارداد روانی شامل طیف پنج گزینه‌ای لیکرت است بنابراین امتیاز هر یک از تفاضلهای اجزای قرارداد روانی برای فرضیه‌های اخص بین ۴- و ۴+ متغیر است. همچنین مجموع امتیاز تفاضلهای اجزای قرارداد روانی برای فرضیه‌های مهمتر بین ۳۲- و ۳۲+ می‌تواند متغیر باشد.

### فرضیه‌های مهم‌تر پژوهش

۱. درک حسابرسان از اجرا یا نقض قرارداد روانی با رفتارهای حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابداری رابطه منفی دارد.

۲. درک حسابرسان از اجرا یا نقض قرارداد روانی با رفتارهای غیر حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابداری رابطه منفی دارد.

### فرضیه‌های اخص پژوهش

در فرضیه‌های اخص قرارداد روانی به اجزای تشکیل دهنده آن جدا شده است و ارتباط هر یک از آنها با رفتارهای حرفه‌ای و رفتارهای غیر حرفه‌ای کاهنده کیفیت بررسی خواهد شد که در ادامه آمده است:

#### الف) متغیر وابسته رفتارهای حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی

- ۱-۱. درک حسابرسان از اجرا یا نقض امنیت شغلی با رفتارهای حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه منفی دارد.
- ۲-۱. درک حسابرسان از اجرا یا نقض این حقوق با رفتارهای حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه منفی دارد.
- ۳-۱. درک حسابرسان از اجرا یا نقض حقوق متناسب با عملکرد با رفتارهای حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه منفی دارد.
- ۴-۱. درک حسابرسان از اجرا یا نقض فرصت‌های مناسب شغلی در داخل مؤسسه با رفتارهای حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه منفی دارد.
- ۵-۱. درک حسابرسان از اجرا یا نقض فرصت‌های مناسب شغلی خارج از مؤسسه با رفتارهای حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه منفی دارد.
- ۶-۱. درک حسابرسان از اجرا یا نقض آموزش حرفه‌ای با کیفیت با رفتارهای حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه منفی دارد.
- ۷-۱. درک حسابرسان از اجرا یا نقض استقلال در کار با رفتارهای حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه منفی دارد.
- ۸-۱. درک حسابرسان از اجرا یا نقض روابط مناسب میان کارکنان با رفتارهای حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه منفی دارد.

**ب) متغیر وابسته رفتارهای غیر حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابداری**

- ۱-۲. درک حساب‌رسان از اجرا یا نقض امنیت شغلی با رفتارهای غیر حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابداری رابطه منفی دارد.
- ۲-۲. درک حساب‌رسان از اجرا یا نقض این حقوق با رفتارهای غیر حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابداری رابطه منفی دارد.
- ۳-۲. درک حساب‌رسان از اجرا یا نقض حقوق متناسب با عملکرد با رفتارهای غیر حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابداری رابطه منفی دارد.
- ۴-۲. درک حساب‌رسان از اجرا یا نقض فرصتهای مناسب شغلی در داخل مؤسسه با رفتارهای غیر حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابداری رابطه منفی دارد.
- ۵-۲. درک حساب‌رسان از اجرا یا نقض فرصتهای مناسب شغلی خارج از مؤسسه با رفتارهای غیر حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابداری رابطه منفی دارد.
- ۶-۲. درک حساب‌رسان از اجرا یا نقض آموزش حرفه‌ای با کیفیت با رفتارهای غیر حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابداری رابطه منفی دارد.
- ۷-۲. درک حساب‌رسان از اجرا یا نقض استقلال در کار با رفتارهای غیر حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابداری رابطه منفی دارد.
- ۸-۲. درک حساب‌رسان از اجرا یا نقض روابط مناسب میان کارکنان با رفتارهای غیر حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابداری رابطه منفی دارد.

**فرضیه‌های سوم و چهارم پژوهش**

۱. تعهدات عاطفی سازمانی با رفتارهای حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابداری رابطه منفی دارد.
۲. تعهدات عاطفی سازمانی با رفتارهای غیر حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابداری رابطه منفی دارد.

## روش پژوهش

در این پژوهش به منظور گردآوری داده‌ها از روش پرسشنامه‌ای استفاده شده است. پرسشنامه شامل پنج بخش است که بخش اول آن ویژگیهای فردی است. بخش دوم تعهدات عاطفی سازمانی است (طیف پنج گزینه‌ای لیکرت از کاملاً موافقم تا کاملاً مخالفم) که شامل هفت سؤال است. بخش سوم پرسشنامه سؤالهای درک حسابرسان از اجرا یا نقض قرارداد روانی است (طیف پنج گزینه‌ای لیکرت از خیلی زیاد تا خیلی کم) که در دو قسمت (الف) و (ب) از حسابرسان خواسته شده است که (الف) نظر خود را درباره وعده‌های داده شده در مورد هر یک از عناصر قرارداد روانی (مشوقها) بیان کنند و در قسمت (ب) بیان کنند که مؤسسه آنها تا چه حد توانسته است موارد وعده داده شده (مشوقها) را برآورده کند. بخش چهارم پرسشنامه سؤالهای رفتارهای حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی به عنوان متغیر وابسته اول (برای آشنایی بیشتر با شاخصهای اندازه‌گیری این متغیر به جدول شماره (۱) همین مقاله رجوع شود.) است که شامل شش سؤال است. بخش پنجم پرسشنامه سؤالهای رفتارهای غیرحرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی به عنوان متغیر وابسته دوم است که چهار سؤال دارد.

این پژوهش از نظر هدف، کاربردی، و از نظر شیوه پژوهش، توصیفی-پیمایشی، و با در نظر گرفتن معیار زمان، مقطعی است. جامعه آماری این پژوهش شامل حسابرسان اجرایی در سطح ارشد (با سابقه دو تا هشت سال) شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی در سراسر ایران (به استثنای سازمان حسابرسی) است. انتخاب این گروه از حسابرسان برای این مطالعه به دو دلیل است: اولاً این گروه یک دسته محوری در سلسله مراتب شغلی مؤسسه‌های حسابرسی هستند، ثانیاً از آنجا که آنها حداقل دو سال تجربه حسابرسی دارند، رفتار و نگرشهایی تثبیت شده دارند که امکان استفاده از یک الگوی پژوهش ایستا را فراهم می‌کند. در این پژوهش به منظور تأمین روایی (اعتبار محتوایی) ابزار پرسشنامه، ابتدا سؤالهای مرتبط با تمام متغیرهای مؤثر بر فرضیه‌های پژوهش از طریق همفکری و مشورت مکرر با استادان، دست‌اندرکاران و تعدادی از مدیران رده بالای حرفه حسابرسی طرح، و



با توزیع آزمایشی تعدادی از پرسشنامه‌های تدوین شده در یک سطح محدود، برخی نواقص و اشکالهای آن شناسایی شده و مورد جرح و تعدیل قرار گرفته است. هم‌چنین برای سنجش میزان پایایی پرسشنامه از روش آلفای کرونباخ استفاده شده است که نتایج آزمون حاکی است آلفای کرونباخ برای همه متغیرهای پژوهش از ۰/۷۰ بیشتر است. در ابتدا بیشتر ۳۲ پرسشنامه به منظور اجرای آزمون نمونه مقدماتی<sup>۱۱</sup> (پیش آزمون) و برآورد واریانس جامعه، جمع‌آوری شده است. پس از آزمون نمونه‌گیری تصادفی بدون جایگذاری از جامعه نامحدود ۳۱۴ پرسشنامه از طریق پست برای ۷۲ مؤسسه حسابداری فرستاده شده که از میان پرسشنامه‌های برگشتی، ۱۳۱ عدد آن معادل ۴۲ درصد کل پرسشنامه‌ها قابل استفاده تشخیص داده شده است. تجزیه و تحلیل داده‌ها در سطح اطمینان ۹۵ درصد انجام، و برای آزمون فرضیه‌ها از روش همبستگی پیرسون استفاده شده است.

### متغیرهای پژوهش

در این پژوهش رفتارهای حرفه‌ای و رفتارهای غیرحرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابداری، متغیر وابسته و درک حسابرسان از اجرا یا نقض قرارداد روانی و هم‌چنین تعهدات عاطفی سازمانی نیز متغیرهای مستقل است که در ادامه تعاریف این متغیرها آمده است.

- رفتارهای حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابداری: در سطح فنی رفتارهای کاهنده کیفیت حسابداری می‌تواند به عنوان فرایند حسابداری ضعیف تعریف شود که به کاهش سطح جمع‌آوری شواهد برای حسابداری منجر می‌شود. بنابراین شواهد جمع‌آوری شده نامطمئن، غلط و یا از نظر کمی و کیفی، ناکافی خواهد بود. رفتارهای حرفه‌ای یا فنی به طور مستقیم کیفیت حسابداری را کاهش می‌دهد (هرباچ، ۲۰۰۲). برای آشنایی بیشتر با شاخصهای اندازه‌گیری این متغیر به جدول شماره ۱ همین مقاله رجوع شود.

رفتارهای غیرحرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابداری: این گونه رفتارها بیشتر نشاندهنده وجهه اجتماعی حسابداری است؛ ویژگیهایی که منعکس‌کننده وضعیت حسابرسان نه تنها به عنوان افراد فنی بلکه به عنوان محدوده شخصی برای بیان وجهه ظاهری حرفه‌ای‌گری هم

در داخل و هم در خارج از مؤسسه با رعایت مراتب رئیس و مرئوس است. در این پژوهش فقط وجهه ظاهری حرفه‌ای‌گری در داخل خود مؤسسه مورد بررسی قرار گرفته است. بدگویی، شایعات و اعتراض در مورد مؤسسه حسابداری، رده‌های شغلی و یا طرز کار یکی از گروه‌های حسابداری در حضور گروه حسابداری می‌تواند اتحاد، کارایی و اثر بخشی مؤسسه را به خطر اندازد (هریباچ، ۲۰۰۱). برای آشنایی بیشتر با شاخصهای اندازه‌گیری این متغیر به جدول شماره ۲ همین مقاله رجوع شود.

### ارزیابی قرارداد روانی

به عقیده هریباچ (۲۰۰۱) هر کارفرما در برابر کارکنان خود، صریح یا ضمنی، تعهداتی دارد که ممکن است به آنها عمل، و یا آنها را نقض کند. منظور از به کار بردن اصطلاح روانی در قراردادهای روانی بدین دلیل است که جزئیات آن لزوماً صریح و دقیق است. بلکه جزئیات قراردادهای روانی مبهم، تعیین نشده و عموماً تلویحی است. قرارداد روانی به صورت ذاتی ادراکی است؛ بنابراین درک هر فرد در مورد قرارداد روانی، ممکن است با شخصی دیگر یکسان نباشد. به عقیده روسو<sup>۱۱</sup> (۱۹۸۹) نقض قرارداد روانی، تجربه این ذهنی، و مربوط است به درک شخص درباره اینکه شخص دیگر در اجرای وعده‌های خود ناتوان است. نقض قرارداد روانی ممکن است در غیاب نقض واقعی اتفاق افتد. بنابراین اعتقاد و عقیده کارمند است که قرارداد روانی نقض شده در صورتی که ممکن است چنین اتفاقی نیفتاده باشد. با این حال این موضوع ممکن است بر رفتار و نگرش او تأثیر داشته باشد (روسو و دنیس، ۱۹۹۰).

نقض عهد/ وعده‌ها یعنی درک تفاوت بین آنچه سازمان قول داده است که فراهم سازد با آنچه شخص واقعاً دریافت کرده است که با استفاده از الگوی زیر اندازه‌گیری می‌شود:

$$PBFPC = DI - PI$$

که در آن:

PBFPC = درک نقض یا اجرای قرارداد روانی

DI = مشوقهای ارائه شده

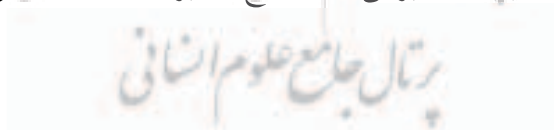
PI = مشوقهای وعده داده شده است.

با توجه به این رابطه می توان نتیجه گرفت که اگر مشوقهای ارائه شده (DI) مساوی یا بیشتر از مشوقهای وعده داده شده (PI) باشد، قرارداد روانی اجرا، و در غیر این صورت قرارداد روانی نقض شده است؛ به عبارتی، وقتی کارمندان درک کنند که کارفرما قرارداد روانی را انجام نداده است، اعتمادشان را نسبت به او از دست می دهند و در نتیجه نگرش، طرز برخورد و رفتار کارمندان نسبت به سازمان تغییر می کند و انتظار می رود که بیشتر مرتکب رفتارهای کاهنده کیفیت حساسی شوند و بالعکس.

**تعهدات عاطفی سازمانی:** آلن و میر (۱۹۹۱) تعهدات عاطفی را چنین تعریف کرده اند: احساس رضایت بخش هویت داشتن، دلبستگی و روابط نزدیک با کار سازمان. تعهدات عاطفی سازمانی در واقع بیانگر احساس پیوند عاطفی، بستگی شدید و پیوند خانوادگی فرد با سازمان است. نظر به اینکه ارزیابی قرارداد روانی به طور ذاتی، فرایند شناختی / ادراکی است، سازه عاطفی نیز به عنوان متغیر مستقل افزوده شده است. در این پژوهش برای تنظیم پرسشنامه از شاخص هفت سوالی آلن و مایر (۱۹۸۴) استفاده شده است. این سازه، تعهدات عاطفی سازمانی را بین افراد و سازمانها اندازه گیری می کند.

### یافته های پژوهش

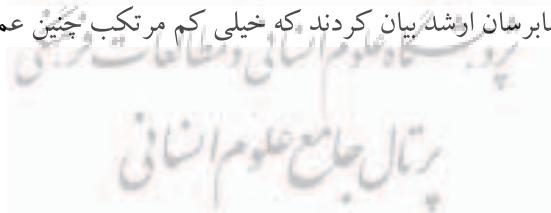
جدول شماره ۱ و ۲ میزان فراوانی و میانگین هر یک از رفتارهای حرفه ای و رفتارهای غیر حرفه ای کاهنده کیفیت حساسی را در سطح حسابرسان ارشد نشان می دهد.



جدول شماره ۱: فراوانی رفتارهای حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی

ردیف	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تاریخ	رفتارهای حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی
۴	۳۳	۵۴	۳۱	۹	۲/۹۳	۴-۱) کاهش غیر عادی کمیت (مقدار و زمان) کار در یک مرحله از حسابرسی
۷	۹	۴۵	۵۶	۱۴	۲/۵۳	۴-۲) بررسی سطحی و اجمالی مدارک و مستندات صاحبکاران
۲	۱۶	۴۳	۵۰	۲۰	۲/۴۶	۴-۳) پذیرفتن توضیحات شفاهی ضعیف صاحبکاران ۴-۴) فراهم نکردن مدارک و اطلاعات کافی در مورد یک نکته فنی که برای اجرای یکی از مراحل کاری ضروری است.
۱	۸	۲۴	۵۷	۴۱	۲/۴۷	۴-۵) بررسی نکردن اقلام سؤال برانگیز که به طور غیر منتظره در جریان یک مرحله از حسابرسی پیش می‌آید.
۲	۸	۱۳	۵۶	۵۲	۱/۸۷	۴-۶) تظاهر به کار یا رسیدگی‌ای که در واقع انجام نشده است.

همان‌طور که از جدول شماره ۱ مشخص است از بین رفتارهای حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی، کاهش غیر عادی کمیت (مقدار و زمان) کار در یک مرحله از حسابرسی، از سایر موارد بیشتر بروز کرده است (با میانگین ۲/۹۳) و هم‌چنین تظاهر به کار یا رسیدگی که در واقع انجام نشده از بقیه موارد کمتر بروز کرده است (با میانگین ۱/۸۷) و تعداد زیادی از حساب‌رسان ارشد بیان کردند که خیلی کم مرتکب چنین عملی شده‌اند.



جدول شماره ۲: فراوانی رفتارهای غیر حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی

ردیف	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد	رفتارهای غیر حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی
۱-۵	۸	۱۴	۳۰	۴۴	۳۵	۲/۳۵	بحث درباره جستجوی شغلی دیگر در حضور گروه حسابرسی
۲-۵	۷	۱۳	۴۷	۴۳	۲۱	۲/۵۵	گلابه کردن از مؤسسه و رده‌های شغلی حساب‌برسان در حضور گروه حسابرسی
۳-۵	۵	۱۷	۳۸	۴۱	۳۰	۲/۴۳	اعتراض به شیوه‌های کاری مؤسسه در حضور گروه حسابرسی
۴-۵	۴	۱۵	۳۵	۴۴	۳۳	۲/۳۳	اعتراض به کارایی (بازده) یکی از گروه‌های حسابرسی در حضور گروه حسابرسی.

همان‌طور که از جدول (۲) مشخص است از بین رفتارهای غیر حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی، گلابه کردن از مؤسسه و رده‌های شغلی حساب‌برسان در حضور گروه حسابرسی با میانگین ۲/۵۵ دارای بیشترین میزان بروز است و هم‌چنین اعتراض به کارایی (بازده) یکی از گروه‌های حسابرسی در حضور گروه حسابرسی با میانگین ۲/۳۳ کمترین میزان بروز را دارد. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمون همبستگی پیرسون (یکطرفه) استفاده شده و نتایج آزمون در جدول شماره ۳، ۴ و ۵ آمده است. در جدول شماره ۳ نتایج فرضیه‌های مهمتر اول و دوم و فرضیه‌های سوم تا چهارم پژوهش آمده است.

همان‌طور که در جدول شماره ۳ مشاهده می‌شود از میان این فرضیه‌ها، فرضیه مهمتر دوم و فرضیه‌های چهارم، تأیید شده است. از طرفی فرضیه مهمتر اول و فرضیه سوم رد شده است. بنابراین بین درک حساب‌برسان از اجرا یا نقض قرارداد روانی با رفتارهای حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه منفی معنی‌دار نیست ولی با رفتارهای غیر حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه منفی معنی‌دار هست. هم‌چنین بین تعهدات عاطفی سازمانی با

رفتارهای حرفه‌ای کاهنده کیفیت حساسی رابطه منفی معنی‌دار وجود ندارد ولی با رفتارهای غیرحرفه‌ای کاهنده کیفیت حساسی رابطه منفی معنی‌دار وجود دارد.

جدول شماره ۳: نتایج همبستگی ساده بین متغیرهای مستقل و رفتارهای کاهنده کیفیت حساسی

فرضیه‌های مهمتر سوم تا دهم	متغیرهای مستقل	علامت مورد انتظار	ضریب همبستگی	سطح معنی داری	تأیید یا رد فرضیه
مهمتر اول (ح)*	درک حسابرسان از	-	-۰/۱۲۱	۰/۰۸۵	رد می‌شود.
مهمتر دوم (غ)**	اجرا یا نقض قرارداد روانی	-	-۰/۲۲	۰/۰۰۷	تأیید می‌شود.
سوم (ح)*	تعهدات عاطفی	-	-۰/۱۰۲	۰/۱۲۳	رد می‌شود.
چهارم (غ)**	سازمانی	-	-۰/۲۰۹	۰/۰۰۸	تأیید می‌شود.

\* رفتارهای حرفه‌ای کاهنده کیفیت حساسی

\*\* رفتارهای غیرحرفه‌ای کاهنده کیفیت حساسی

جدول شماره ۴: همبستگی بین اجرا یا نقض هر یک از اجزای قرارداد روانی و رفتارهای حرفه‌ای

فرضیه‌های اخص	متغیرها (درک حسابرسان از اجرا یا نقض)	ضریب همبستگی	سطح معنی داری	تأیید یا رد فرضیه
اول	امنیت شغلی	+۰/۲۵۹	۰/۰۰۱	رد می‌شود.
دوم	حقوق زیاد	+۰/۰۱۴	۰/۴۳۹	رد می‌شود.
سوم	دریافت حقوق متناسب با عملکرد	-۰/۱۰۶	۰/۱۱۴	رد می‌شود.
چهارم	فرصتهای شغلی داخل مؤسسه	-۰/۲۵۱	۰/۰۰۲	تأیید می‌شود.
پنجم	فرصتهای شغلی خارج از مؤسسه	+۰/۱۱۳	۰/۱۰	رد می‌شود.
ششم	آموزش حرفه‌ای با کیفیت	-۰/۲۸۴	۰/۰۰۰	تأیید می‌شود.
هفتم	استقلال در کار	+۰/۱۶۴	۰/۰۳۱	رد می‌شود.
هشتم	روابط مناسب میان کارکنان	-۰/۳۲	۰/۰۰۰	تأیید می‌شود.
هشتم	روابط مناسب میان کارکنان	-۰/۳۲	۰/۰۰۰	تأیید می‌شود.

در ادامه نتایج آزمون فرضیه‌های اخص مربوط به فرضیه مهمتر اول و دوم آمده است. در این قسمت نقض یا اجرای قرارداد روانی به اجزای تشکیل دهنده آن تقسیم، و تأثیر نقض یا اجرای هر یک از آنها بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی بررسی شده است. فرضیه‌های اخص اول تا هفتم مربوط به فرضیه مهمتر اول یعنی متغیر وابسته رفتارهای حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی است. جدول شماره ۴ و فرضیه‌های اخص هشتم تا شانزدهم مربوط به فرضیه مهمتر دوم یعنی متغیر وابسته رفتارهای غیر حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی است (جدول شماره ۵).

در فرضیه‌های اول تا هشتم بیان شد که نقض یا اجرای هر یک از اجزای قرارداد روانی با رفتارهای حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه منفی دارد. براساس نتایج فرضیه‌های اول تا هشتم جدول شماره ۴ بین اجرا یا نقض فرصت‌های شغلی مناسب در داخل مؤسسه، آموزش حرفه‌ای با کیفیت و روابط مناسب میان کارکنان با رفتارهای حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه منفی معنی دار هست.

جدول شماره ۵: همبستگی بین اجرا یا نقض هر یک از اجزای تشکیل دهنده قرارداد روانی و رفتارهای غیر حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی

فرضیه‌های اخص	متغیرها (درک حساب‌رسان از اجرا یا نقض)	ضریب همبستگی	سطح معنی‌داری	تأیید یا رد فرضیه
نهم	امنیت شغلی	+۰/۱۱۹	۰/۰۸۷	رد می‌شود
دهم	حقوق بالا	-۰/۰۰۸	۰/۴۶۳	رد می‌شود
یازدهم	دریافت حقوق متناسب با عملکرد	-۰/۱۶۳	۰/۰۳۱	تأیید می‌شود
دوازدهم	فرصت‌های شغلی داخل مؤسسه	-۰/۲۲۴	۰/۰۰۵	تأیید می‌شود
سیزدهم	فرصت‌های شغلی خارج از مؤسسه	+۰/۰۹۴	۰/۱۴۳	رد می‌شود
چهاردهم	آموزش حرفه‌ای با کیفیت	-۰/۲۸	۰/۰۰۰	تأیید می‌شود
پانزدهم	استقلال در کار	+۰/۱۲۴	۰/۰۷۹	رد می‌شود
شانزدهم	روابط مناسب میان کارکنان	-۰/۲۹	۰,۰۰۰	تأیید می‌شود

در فرضیه‌های نهم تا شانزدهم بیان شد که نقض یا اجرای هر یک از اجزای قرارداد روانی با رفتارهای غیرحرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه منفی دارد. براساس نتایج فرضیه‌های نهم تا شانزدهم جدول شماره ۵ بین اجرا یا نقض دریافت حقوق متناسب با عملکرد، فرصتهای شغلی مناسب در داخل مؤسسه، آموزش حرفه‌ای با کیفیت و روابط مناسب میان کارکنان با رفتارهای غیرحرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه منفی معنی‌دار هست.

### بحث و نتیجه‌گیری

در این پژوهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی از دیدگاه قرارداد روانی و تعهدات عاطفی سازمانی بین حسابرس و مؤسسه حسابرسی بررسی شده است. نتایج پژوهش است که بین درک حسابرسان از اجرا یا نقض قرارداد روانی به عنوان یک شاخص مهمتر و هم‌چنین تعهدات عاطفی سازمانی با رفتارهای حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی به عنوان متغیر وابسته اول رابطه منفی معنی‌داری نیست. با توجه به این نتایج فوق استنباط می‌شود که حسابرسان صرف‌نظر از اینکه مؤسسه حسابرسی، قرارداد روانی را اجرا یا نقض کند و صرف‌نظر از وابستگی عاطفی خود نسبت به سازمان به عنوان یک متخصص مالی به وظایف حرفه‌ای خود پایبند هستند. در پژوهشی که هرباچ (۲۰۰۱) نیز انجام داد، رابطه‌ای معنی‌دار بین تعهدات عاطفی سازمانی و رفتارهای حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی یافت نشده است. همچنین در پژوهش مالونه و رابرت (۱۹۹۶) رابطه‌ای معنی‌دار بین تعهدات سازمانی و تعهدات حرفه‌ای با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی یافت نشده است. اما در پژوهش اُتلی و پیرس<sup>۱۲</sup> (۱۹۹۶) ارتباطی معنی‌دار بین تعهدات سازمانی و رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی یافت شده است. از طرفی نتایج پژوهش نشان داده است که بین درک حسابرسان از اجرا یا نقض قرارداد روانی به عنوان یک شاخص مهمتر و هم‌چنین تعهدات عاطفی سازمانی با رفتارهای غیرحرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی (به عنوان متغیر وابسته دوم) رابطه منفی معنی‌داری هست. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که



توجه نکردن به این عوامل مذکور بر نگرش، روحیه و وجهه اجتماعی حسابرسان تأثیر نامطلوبی دارد و به طور غیر مستقیم کیفیت حسابرسی را از طریق کاستن اتحاد، کارایی و اثر بخشی مؤسسه حسابرسی به مخاطره می‌اندازد. هم‌چنین در پژوهشی که هرباچ (۲۰۰۱) انجام داده است رابطه منفی معنی‌دار بین تعهدات عاطفی سازمانی و رفتارهای غیر حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی یافت شده است.

همان‌طور که پیش از این بیان شد در این پژوهش ارتباط بین درک حسابرسان از اجرا یا نقض هر یک از اجزای قرارداد روانی با رفتارهای حرفه‌ای و رفتارهای غیر حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی نیز بررسی شده است. بر اساس نتایج فرضیه‌های اول تا هشتم جدول ۴ بین اجرا یا نقض فرصتهای شغلی مناسب در داخل مؤسسه، آموزش حرفه‌ای با کیفیت و روابط مناسب میان کارکنان به عنوان شاخصهای اخص با رفتارهای حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه منفی معنی‌دار وجود دارد. بنابراین عوامل یاد شده برای حسابرسان از اهمیت خاصی برخوردار است؛ چون اجرا یا نقض آنها با بروز رفتارهای حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی مرتبط است. از طرفی برای سایر اجزای قرارداد روانی، رابطه منفی معنی‌دار با رفتارهای حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی یافت نشده است. نتایج پژوهش هرباچ (۲۰۰۱) نیز، که در کشور فرانسه انجام شده، بیانگر این است که از بین اجزای قرارداد روانی، اجرا یا نقض روابط مناسب میان کارکنان، استقلال در کار و آموزش حرفه‌ای با کیفیت با رفتارهای حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه منفی معنی‌داری هست. هم‌چنین براساس نتایج فرضیه‌های هشتم تا شانزدهم جدول شماره ۵ بین اجرا یا نقض دریافت حقوق متناسب با عملکرد، فرصتهای شغلی مناسب در داخل مؤسسه، آموزش حرفه‌ای با کیفیت و روابط مناسب میان کارکنان با رفتارهای غیر حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه منفی معنی‌داری هست. بنابراین درک حسابرسان از اجرا یا نقض این عوامل می‌تواند باعث کاهش (افزایش) بروز رفتارهای غیر حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی شود. از طرفی برای سایر اجزای قرارداد روانی رابطه منفی معنی‌دار با رفتارهای غیر حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی یافت نشده است. در این مورد نیز نتایج پژوهش

هرباچ (۲۰۰۱) در کشور فرانسه بیانگر این است که از بین اجزای قرارداد روانی، اجرا یا نقض آموزش حرفه‌ای با کیفیت و استقلال در کار با رفتارهای غیرحرفه‌ای کاهنده کیفیت حساسی رابطه منفی معنی‌دار دارد.

### پیشنهاد کاربردی

با توجه به رابطه معنی‌دار منفی بین حقوق متناسب با عملکرد و رفتارهای غیرحرفه‌ای کاهنده کیفیت حساسی پیشنهاد می‌شود که عوامل تعیین‌کننده حقوق بیشتر از طریق عوامل عملکرد مشخص شود و نیز به عوامل فرصت‌های مناسب شغلی در داخل موسسه و آموزش حرفه‌ای با کیفیت و روابط مناسب میان کارکنان از اجزای قرارداد روانی اهمیت بیشتری داده شود.

### پیشنهادهایی برای پژوهشهای آینده

۱. پژوهشی در زمینه بستر و بافت هر یک از اجزای رفتارهای کاهنده کیفیت حساسی با توجه به ضریب اخلاقی پیامدهای آن عمل / رفتار می‌تواند انجام شود؛ چرا که رفتارهای کاهنده کیفیت حساسی ممکن است تحت تأثیر قضاوت اخلاقی در مورد پیامدهای آن عمل / رفتار قرار داشته باشد. این پیامدها عبارت است از: اجماع اجتماعی، احتمال تأثیر و بزرگی یا اهمیت پیامدها. اجماع اجتماعی یعنی توافق اجتماعی در مورد اینکه یک کار چقدر زشت (خوب) است. احتمال تأثیر یعنی احتمال اینکه آن کار واقعاً باعث زیان (سود) شود. این قضاوت قبل از کشف عمل انجام می‌شود (احتمال تأثیر بر استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی و حساب‌رسان). بزرگی یا اهمیت پیامدها یعنی مجموع زیان (سودی) که پس از کشف عمل متوجه شخص می‌شود؛ مثل تنبیه، اخراج و یا تأثیر بر حقوق و مزایا پس از کشف عمل.
۲. حساب‌رسان براساس ویژگیهای شخصیتی با یکدیگر متفاوتند. عوامل شخصیتی با عملکرد شغلی حساب‌رسان در ارتباط است. بنابراین یکی از پیشنهادها برای پژوهشهای آینده این

است که میزان و چگونگی تأثیر عوامل شخصیتی با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابداری مورد بررسی قرار گیرد.

### محدودیت‌های پژوهش

۱. هم‌چنانکه در همه پژوهشهایی که از داده‌های پرسشنامه‌ای از نوع خود گزارشگری<sup>۱۳</sup> استفاده می‌کنند در این پژوهش نیز ممکن است پاسخگویان بروز رفتارهای کاهنده کیفیت حسابداری را صادقانه بیان نکنند.
۲. براساس نظریه قرارداد روانی گرایشهای رفتاری و رضایتمندی افراد در سازمان از تفاضل مشوقهای وعده داده شده و مشوقهای ارائه شده توسط کارفرما نتیجه می‌شود در حالی که موتنز<sup>۱۴</sup> (۲۰۰۵) معتقد است که علاوه بر معیار تفاضلی، خود مشوقهای ارائه شده به تنهایی نیز می‌تواند بر گرایشهای رفتاری و رضایت شغلی افراد مؤثر باشد، بنابراین یافته‌های تأثیر نقض یا اجرای قرارداد روانی باید با احتیاط بررسی شود.



### یادداشتها

- |                      |                        |
|----------------------|------------------------|
| 1. De Angelo         | 2. Croam               |
| 3. Herrbach          | 4. Malone and Roberts  |
| 5. Robinson          | 6. Rousseau and Denise |
| 7. Kelley and Seiler | 8. Kelley and Margheim |
| 9. Allen and Mayer   | 10. Pilot Test         |
| 11. Rousseau         | 12. Otley and Pierce   |
| 13. Self-Reported    | 14. Montes             |

### منابع و مأخذ

- Allen, N. and Meyer, J. (1984). Testing the side bet theory of organizational commitment: some methodological consideration, *Journal of Applied Psychology*, Vol. 69, pp. 372-378.
- Allen, N. and Meyer, J. (1991). A three-component conceptualization of organizational commitment, *Human Resource Management Review*, Vol. 1, pp. 61-89.
- Coram, P., Ng, J., Glavovic, A. and Woodliff, D.R. (2008). The Moral intensity of reduced audit quality acts, *A Journal of Practice and Theory*, Vol. 27(1), pp. 127-149.
- De Angelo, L. (1981). Auditor size and audit quality, *Journal of Accounting and Economics*, pp. 189-199.
- Herrbach, O., (2001). Audit quality, auditor behavior and the psychological contract, *The European Accounting Review*, Vol. 10 (4), pp. 787-802.
- Kelley, T., and Margheim, L. (1987). The effect of audit billing arrangement on underreporting of time and audit quality reduction acts, *Advances in Accounting*, Vol. 5, pp. 221-233.
- Kelley, T. and Seiler, R. E. (1982). Auditor stress and time budgets, *The CPA Journal* (December), pp. 24-34.
- Malone, C. F. and Roberts, R. W. (1996). Factors associated with the incidence of reduced audit quality behaviors, *Auditing: A Journal of Theory and Practice*, Vol. 15(2), pp. 49-64.
- Montes, S. D. (2005). Psychological contracts: assessing underlying assumptions and expanding understanding, Thesis Canada, Doctor of Philosophy in Psychology.
- Otley, D.T. and Pierce, B.J. (1996). Auditor time budget pressure: consequence and antecedents, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 9, pp. 31-58.
- Robinson, L. S. (1996). Trust and breach of the psychological contract, *Administrative Science Quarterly*, Vol. 41, pp. 574-599.
- Robinson, L. S., and Rousseau, D. M., (1994). Violation the psychological contract: not the exception but the norm, *Journal of Organizational Behavior*, Vol. 15, pp. 245-259.
- Rousseau, D. M., (1989). Psychological and implied contracts in organizations, *Employee Responsibilities and Rights Journal*, Vol. 2, pp. 121-139.

- Rousseau, D. M., and Denise, M. (1990). New hire perceptions of their own and their employer's obligations: a study of psychological contracts, Journal of Organizational Behavior, Vol. 11, pp. 389-400.

