

## Analysis of Behavioral Effects in Promotional Systems Based on Tournament Theory in Auditing Profession

Mohammad Nazaripour<sup>ib\*</sup> Babak Zakizadeh<sup>ib\*\*</sup>

### Abstract

**Objective:** The tournament theory explains promotion trajectories to top management positions and the behavioral effects of managerial incentive schemes in public firms. Competing for a prize (e.g., the CEO position) is the main idea of the tournament theory. This means the prize is awarded based on the contestants' rank in the contest, which captures relative rather than absolute performance. Based on tournament theory, behavioral incentives are important in improving employees' performance. According to the tournament theory, if there is an incentive, the effort of the participants in a competition (competition) increases, which in turn improves their performance. The incentives considered by the tournament theory come from three commonly recognized design constructs. (1) The pay spread, or the absolute difference between the winner's compensation and the runner-up. (2) Tournament size is a function of the breadth of the tournament (the number of unique competitors) and its depth (the number of possible contest levels). (3) Random component consists of unpredictable factors such as luck. This research includes the first two dimensions. Therefore, this study investigates the behavioral effects of promotional systems based on tournament theory in auditing.

**Method:** In terms of the type of research, the research was applied based on the path of descriptive type, cross-sectional time, and the implementation of the field type. In terms of the method, this study uses descriptive correlation and structural equation modeling. The population of this study includes the auditors and the sample size is 211 people. These auditors are facing tournament-like promotion pressures, which is also considered in this research. Since the position of a partner is the highest organizational level in audit firms, partners do not face the pressures of a job promotion. Therefore, they were excluded from the statistical population. The required data was collected through a questionnaire based on a five-point Likert scale. The period of this research was the second and third seasons of 2023. In designing research questions, research literature was used, especially Smith et al. (1983), Herrbach (2001), Hurtt (2010), and Pruijssers et al. (2020). Research data has been analyzed using structural equation modeling.

**Results:** This study includes two independent variables (perceived pay spread and perceived tournament breadth) and three dependent variables (self-interested behavior, skeptical judgment,

---

Journal of Accounting Knowledge, Vol. 15, No. 4, pp. 75-100

\* **Corresponding Author**, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Hazrat\_e Masoumeh University (HMU), Qom, Iran. **Email:** m.nazaripour@hmu.ac.ir

\*\* Department of Business Management, Young Researchers and Elite Club, Abadan Branch, Islamic Azad University, Abadan, Iran. **Email:** zakizadeh.babak@yahoo.com

**Submitted:** 27 July 2023 **Revised:** 15 October 2023 **Accepted:** 16 October 2023 **Published:** 18 December 2024

**Publisher:** Faculty of Management & Economics, Shahid Bahonar University of Kerman.

**DOI:** 10.22103/jak.2023.21947.3925

©The Author(s)



## Abstract

---

and cooperation). According to the research findings, the perceived pay spread and perceived tournament breadth increase self-interested behaviors. Also, the perceived pay spread and perceived tournament breadth decrease cooperation. Finally, the perceived pay spread reduces the skeptical judgment. On the other hand, the perceived tournament breadth has no significant effect on the skeptical judgment. Among the other findings is that the size of the audit firm has a positive and significant effect only on the dependent variable of cooperation, and on the other hand, it does not have a significant effect on the other two dependent variables (self-interested behavior, skeptical judgment).

Based on the tournament model, it is possible that in professional institutions such as auditing, the pay spread may have a locked-in and therefore highly dedicated nature due to their exclusive nature. This means that in professional institutions, ownership is non-negotiable. Also, the partners' human, social and communication capital is released from the institution, and therefore, its value may decrease if it is transferred to another institution. Based on the tournament model, in professional institutions, The highly dedicated nature of the reward in the promotion can affect the temporal orientation and incentives of the participants. When the pay spreads are highly dedicated, the motivation to work more and strengthen the ethical climate increases.

**Conclusion:** However, the findings of this study show that contextual factors significantly impact the understanding and designing of tournament-type promotion setups. Also, according to the research findings, some contextual factors in the auditing profession can improve our understanding of how to be promoted to partner based on the tournament model. Since the partner's position is limited in auditing firms and is very difficult to achieve, the tournament's perceived breadth can cause quality reducing behaviors, less cooperation and fewer skeptical judgments. Also, the perceived breadth of the tournament can be considered a formidable challenge for the success and profitability of audit firms.

According to the research findings, unusual incentives to partners adversely affect auditors' attitudes and behavior. This means it affects auditors' perception of controllable parameters in promotion systems based on the tournament model. Because the highest position in audit institutions is the partner position, it is suggested that practitioners and decision-makers pay more attention to the effects of designing promotion systems based on the tournament model in audit institutions. In general, it is better to pay attention to the effects of incentives on auditors' behavior in audit institutions.

**Keywords:** *Tournament Theory, Incentive, Promotional Systems, Auditing Profession.*

**Paper Type:** *Research Paper.*

**Citation:** Nazaripour, M., & Zakizadeh, B. (2024). Analysis of behavioral effects in promotional systems based on tournament theory in auditing profession. *Journal of Accounting Knowledge*, 15(4), 75-100 [In Persian].

## تحلیل اثرات رفتاری سیستم‌های ارتقاء شغلی مبتنی بر تئوری تورنمنت در حرفه حسابداری

محمد نظری پور<sup>id</sup>\* بابک زکی زاده<sup>id</sup>\*\*

### چکیده

هدف: پژوهش حاضر تلاش دارد اثرات رفتاری سیستم‌های ارتقاء شغلی مبتنی بر تئوری تورنمنت در حرفه حسابداری را مورد مطالعه و بررسی قرار دهد.

روش: به لحاظ روش، پژوهش حاضر توصیفی-همبستگی و از نوع مدل‌یابی معادلات ساختاری است. جامعه آماری پژوهش حاضر شامل حسابرسان شاغل به کار در مؤسسات حسابداری بوده و حجم نمونه آماری آن نیز ۲۱۱ نفر است. داده‌های مورد نیاز از طریق پرسشنامه گردآوری شده است. تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش با استفاده از مدل‌یابی معادلات ساختاری انجام شده است.

یافته‌ها: این پژوهش شامل دو متغیر مستقل (تفاوت در پرداختی ادراک شده و اندازه یا بزرگی رقابت ادراک شده) و سه متغیر وابسته (رفتار منفعت‌طلبانه، قضاوت حرفه‌ای و مشارکت یا همکاری) است. بنابر یافته‌های این پژوهش تفاوت در پرداختی و اندازه رقابت ادراک شده باعث افزایش رفتارهای منفعت‌طلبانه می‌شود. همچنین تفاوت در پرداختی و اندازه رقابت ادراک شده باعث کاهش همکاری می‌شود. در نهایت متغیر تفاوت در پرداختی قضاوت حرفه‌ای را کاهش می‌دهد؛ اما در مقابل اندازه رقابت بر قضاوت حرفه‌ای تأثیر معناداری ندارد. از جمله سایر یافته‌های این پژوهش این است که اندازه مؤسسه حسابداری فقط بر متغیر وابسته همکاری تأثیر مثبت و معناداری دارد و در مقابل بر دو متغیر وابسته دیگر (رفتار منفعت‌طلبانه، قضاوت حرفه‌ای) تأثیر معناداری ندارد.

نتیجه‌گیری: بنابر یافته‌های این پژوهش عوامل زمینه‌ای در درک، طراحی و اجرای سیستم‌های ارتقاء شغلی مبتنی بر مدل تورنمنت تأثیر قابل توجهی دارند. همچنین بنابر یافته‌های این پژوهش برخی از عوامل زمینه‌ای در حرفه حسابداری می‌توانند باعث بهبود ادراک ما از نحوه ارتقاء به سمت شریک آن‌هم بر اساس مدل تورنمنت شوند.

واژه‌های کلیدی: تئوری تورنمنت، انگیزه، سیستم‌های ارتقاء شغلی، حرفه حسابداری.

نوع مقاله: پژوهشی.

استناد: نظری پور، محمد و زکی زاده، بابک (۱۴۰۳). تحلیل اثرات رفتاری سیستم‌های ارتقاء شغلی مبتنی بر تئوری تورنمنت در حرفه حسابداری. *مجله دانش حسابداری*، ۱۵(۴)، ۱۰۰-۷۵.

مجله دانش حسابداری، دوره پانزدهم، ش ۴، صص. ۷۵-۱۰۰

\* نویسنده مسئول، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه حضرت معصومه (س)، قم، ایران. رایانامه: m.nazaripour@hmu.ac.ir

\*\* گروه مدیریت بازرگانی، باشگاه پژوهشگران جوان و نخبگان، واحد آبادان، دانشگاه آزاد اسلامی، آبادان، ایران. رایانامه: zakizadeh.babak@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۵/۵ تاریخ بازنگری: ۱۴۰۲/۷/۲۳ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۷/۲۴ تاریخ انتشار برخط: ۱۴۰۳/۹/۲۸

ناشر: دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان.

©The Author(s)

DOI: 10.22103/jak.2023.21947.3925



## مقدمه

تئوری تورنمنت از سوی لازر و روزن<sup>۱</sup> (۱۹۸۱) ارائه شد. از این تئوری عمدتاً به‌عنوان یک چارچوب نظری در پژوهش‌های مدیریتی و برای تبیین مسیرهای ارتقاء شغلی منتهی به مدیریت ارشد و همچنین اثرات رفتاری ناشی از طرح‌های تشویقی مدیریتی استفاده می‌شود (کانلی و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴ و کینی ویلیامز<sup>۳</sup>، ۲۰۱۲) [تورنمنت نوعی مسابقه چندجانبه بوده که شامل تعداد زیادی بازیکن یا تیم بوده که برنده نهایی با در نظر گرفتن کلیه نتایج به دست آمده مشخص می‌شود]. ایده اصلی تئوری تورنمنت بر این فرض استوار است که برای اعطای یک پاداش خاص (به‌عنوان مثال سمت مدیر عاملی)، عملکرد کارکنان براساس رتبه کسب شده آنان در یک مسابقه (محیط کار) ملاک عمل قرار می‌گیرد. بدین معنی که پاداش بر مبنای عملکرد نسبی و نه عملکرد مطلق اعطا می‌شود (لازر و روزن، ۱۹۸۱). در ارزیابی عملکرد به‌صورت نسبی، عملکرد کارکنان با یکدیگر مقایسه شده و از عامل رقابت برای انگیزش بیشتر استفاده می‌شود. در مقابل در ارزیابی عملکرد به‌صورت مطلق، کارکنان برای دریافت پاداش و یا دستیابی به یک سمت بالاتر می‌بایست دارای عملکردی بالاتر از یک حد مشخص (استاندارد) باشند. براساس تئوری تورنمنت، انگیزه‌های رفتاری نقش بسزائی در بهبود عملکرد کارکنان در محیط‌های سازمانی دارد (کانلی و همکاران، ۲۰۱۴).

با این حال سیاست‌های ارتقاء به سبک تئوری تورنمنت، علاوه بر اثرات انگیزشی مثبت ممکن است دارای اثرات جانبی منفی نیز باشند. بهبود فرایندهای تصمیم‌گیری درون سازمانی که در آن بتوان منافع ذینفعان برون سازمانی را نیز رعایت کرد، مستلزم استقرار یک جو اخلاقی مناسب در سطح سازمان است (مارتین و کالن<sup>۴</sup>، ۲۰۰۶). جو اخلاقی مناسب شامل رویه‌ها، سیاست‌ها و شیوه‌های سازمانی اثرگذار بر فرایند تصمیم‌گیری و مشارکت کارکنان در رفتارهای سازمانی است. استقرار یک جو اخلاقی مناسب زمینه تبدیل ارزش‌های سازمانی به اقدامات عملی را فراهم کرده، که این امر نیز به‌نوبه خود می‌تواند باعث بهبود عملکرد سازمانی شود (مارتین و کالن، ۲۰۰۶). آسیب‌های احتمالی ارتقاء شغلی مبتنی بر تئوری تورنمنت این است که کارکنان سازمان‌ها؛ در مسیر تحقق اهداف سازمانی مدنظرشان، همکاران را به دید یک رقیب و نه یک همکار می‌بینند. سیستم ارتقاء شغلی مبتنی بر تئوری تورنمنت ممکن است باعث شود تا جو اخلاقی سازمانی از حالت تعاملی و دوستانه به سمت حالت تقابلی و منفعت‌طلبانه تغییر جهت دهد. این حالت می‌تواند برای اکثریت کارکنان سازمان‌ها غیرقابل قبول باشد (آرونو و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۰۴).

پیامدهای منفی و نامطلوب سیستم‌های ارتقاء شغلی مبتنی بر تئوری تورنمنت برای خدمات حرفه‌ای همچون مؤسسات حقوقی و حسابرسی می‌تواند قابل توجه باشد. از جمله پیامدهای منفی آن این است که در بسیاری از مؤسسات از جمله مؤسسات حرفه‌ای، رقابت و مسابقه مسیر اصلی دستیابی به سمت‌های سازمانی بالاتر محسوب می‌شوند (گرین وود و امپسون<sup>۶</sup>، ۲۰۰۳). با فرض این که در مقایسه با شرکت‌های تولیدی و بازرگانی، در مؤسسات حرفه‌ای نقش رقابت و مسابقه در تصدی سمت‌های سازمانی بالاتر برجسته‌تر باشد، می‌توان اذعان کرد مؤسسات حرفه‌ای به‌صورت فزاینده‌ای شاهد اثرات جانبی منفی رقابت و مسابقه بر جو اخلاقی سازمانی خود هستند.

1. Lazear & Rosen

2. Connelly

3. Kini & Williams

4. Martin & Cullen

5. Erondu

6. Greenwood & Empson

پیامد منفی دیگر این است که محیط سازمانی مؤسسات حرفه‌ای از پیچیدگی خاصی برخوردار است (گرین و وود و همکاران، ۲۰۱۱). به‌عنوان مثال، امانت‌داری در قبال ذینفعان و جامعه یکی از وظایف اصلی مؤسسات حسابداری است. بدین معنی که آن‌ها در خصوص کفایت اطلاعات مالی افشا شده در صورت‌های مالی شرکت‌های مورد رسیدگی باید اظهارنظر حرفه‌ای و مستقل داشته باشند. در عین حال تداوم فعالیت یکی از دغدغه‌های جدی مؤسسات حسابداری به‌عنوان یک شرکت خصوصی بوده، که این امر مستلزم رقابت با همتایان در جذب مشتری است (سادویی و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۹). در حالی که مؤسسات حسابداری در قبال ذینفعان و جامعه مسئولیت دارند؛ استفاده از سیستم شغلی مبتنی بر رقابت، حسابرسان را در معرض فشارهای رقابتی قرار می‌دهد. بنابراین، یکی از اهداف مهم پژوهش حاضر پاسخگویی به سؤال زیر است: چگونه سیستم‌های ارتقاء شغلی مبتنی بر تئوری تورنمنت می‌تواند در مؤسسات حسابداری موجب بروز بی‌انگیزگی و ناکارآمدی در حرفه حسابداری شوند؟ طبق برخی از شواهد موجود، سیستم‌های ارتقاء شغلی مبتنی بر تئوری تورنمنت می‌تواند موجب بروز بی‌انگیزگی و ناکارآمدی در حرفه حسابداری شوند. در همین راستا، می‌توان به یافته‌های پژوهش‌هایی همچون باکن<sup>۲</sup> (۲۰۰۵) و جامعه ابتکارات رعایت و اخلاق<sup>۳</sup> (۲۰۱۸) اشاره کرد. بنابراین، یافته‌ها، استفاده از سیستم‌های ارتقاء شغلی مبتنی بر تئوری تورنمنت می‌تواند منجر به بروز ناکارآمدی‌های جدی در حرفه حسابداری شوند. برخی از مهم‌ترین ناکارآمدی‌های حرفه حسابداری عبارتند از: ناتوانی در گردآوری شواهد کافی و متقن، عدم رعایت مراقبت‌های حرفه‌ای و کم توجهی به مقوله شک و تردید حرفه‌ای. در زمینه بروز ناکارآمدی‌های ناشی از به‌کارگیری سیستم‌های ارتقاء شغلی مبتنی بر تئوری تورنمنت در حرفه حسابداری می‌توان به دو نمونه زیر اشاره کرد: بنابر گزارش هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام<sup>۴</sup> (۲۰۱۴) در آمریکا یک سوم حسابرسان ناکارآمد بوده و این نرخ در کشورهای توسعه یافته در حدود ۴۰ درصد است (نهاد بین‌المللی ناظر بر نهادهای نظارتی حسابرسان مستقل<sup>۵</sup>، ۲۰۱۷). بر این اساس در سال‌های اخیر نهادهای نظارتی همچون مرجع بازارهای مالی<sup>۶</sup> (۲۰۱۴ و ۲۰۱۷) و (نهاد بین‌المللی ناظر بر نهادهای نظارتی حسابرسان مستقل<sup>۷</sup>، ۲۰۱۷) از سیستم‌های ارتقاء شغلی مبتنی بر تئوری تورنمنت به عنوان علت بالقوه ظهور بی‌انگیزگی و بروز ناکارآمدی‌های در حرفه حسابداری یاد کرده‌اند. با این حال، تاکنون این فرضیه‌ها از سوی محققان دانشگاهی مورد آزمون و بررسی بیشتر قرار نگرفته‌اند. این یک ایراد جدی محسوب شده، زیرا حسابرسان مستقل نقش مهمی در بازارهای مالی دارند (اوکانور و همکاران<sup>۸</sup>، ۲۰۰۶). بنابراین، پرداختن به موضوع فوق هم به‌لحاظ نظری و هم به‌لحاظ عملی از اهمیت بالایی برخوردار است.

برای پاسخ به سؤال فوق، پژوهش حاضر تلاش کرده است تا نظرات و دیدگاه‌های ۲۱۱ نفر از حسابرسان مستقل شاغل در مؤسسات حسابداری را اخذ کند. به اعتقاد فون‌نادن‌فلشت<sup>۸</sup> (۲۰۱۰) مؤسسات حسابداری از سیستم‌های ارتقاء شغلی مشابه که عمدتاً نیز مبتنی بر تئوری تورنمنت است، بهره می‌برند. امروزه اکثر مؤسسات حسابداری و حسابداری شاغل در کشورهای مختلف از استانداردهای بین‌المللی و متحدالشکل استفاده می‌کنند. در همین راستا، در سال‌های اخیر سازمان حسابداری نیز

1. Suddaby

2. Buchan

3. Ethics and Compliance Initiative

4. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

5. International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR)

6. Autoriteit Financiële Markten (AFM)

7. O'Connor

8. von Nordenflycht

تلاش‌های زیادی در راستای یکسان‌سازی استانداردهای ملی با بین‌المللی انجام داده است.

اهمیت و ضرورت اجرای پژوهش حاضر از دو جنبه زیر قابل توجه است: (۱) این پژوهش تلاش دارد نشان دهد قدرت تبیینی تئوری تورنمنت متأثر از محیط پیرامونی است. ویژگی‌های حرفه حسابرسی همچون قابلیت انتقال کم جوایز کسب شده (مانند سمت‌های سازمانی) به سایر همکاران و پیچیدگی‌های سازمانی این تصور را ایجاد می‌کند که رقابت در محیط‌های حسابرسی بیشتر متأثر از خود حسابرسان است تا ویژگی‌های محیطی (شغلی) آن (کانلی و همکاران، ۲۰۱۶). تئوری تورنمنت تأثیرپذیری کمتری از ویژگی‌های محیطی که در آن به کار می‌رود، دارد. با این وجود اثرگذاری این تئوری در مؤسسات تولیدی و بازرگانی به مراتب بیشتر از مؤسسات حرفه‌ای است. زیرا فرصت‌های ارتقاء شغلی در این قبیل شرکت‌ها به مراتب بیشتر از مؤسسات حرفه‌ای است. لذا بر خلاف مؤسسات حسابرسی، در شرکت‌های تولیدی و بازرگانی تفسیرهای شخصی و ذهنی می‌تواند زمینه‌ساز بروز رفتارهای ناخواسته در کارکنان شود (هریس و برومیلی، ۲۰۰۷). (۲) این پژوهش تلاش دارد نشان دهد انگیزه‌های ارتقای شغلی مبتنی بر تئوری تورنمنت به‌طور مرتب می‌تواند جو اخلاقی سازمانی سالم را دچار اختلال کند (تروینو و همکاران، ۱۹۹۸). در صورت ترجیح اهداف شخصی بر اهداف سازمانی، جو اخلاقی سازمانی از حالت تعاملی و دوستانه به سمت حالت تقابلی و منفعت‌طلبانه تغییر جهت می‌دهد (مارتین و کالن، ۲۰۰۶).

### مبانی نظری پژوهش

#### تئوری تورنمنت

ایده اصلی تئوری تورنمنت این است که پاداش شرکت‌کنندگان در یک مسابقه براساس رتبه کسب شده آنان در مسابقه و نه عملکرد مطلقشان اعطا شود (لازر و روزن، ۱۹۸۱). با توجه به این که پاداش فقط به یک یا چند شرکت‌کننده اعطا می‌شود، لذا سود فرد برنده معادل باخت بقیه شرکت‌کنندگان بوده و این امر به‌نوبه خود باعث تبدیل شدن مسابقه (رقابت) به بازی‌هایی با جمع صفر می‌شود (بکر و هوسلید، ۱۹۹۲). هرچند تئوری تورنمنت در اقتصاد کار با هدف تدوین بهینه قراردادهای کار طراحی شد (لازر و روزن، ۱۹۸۱)، اما بعدها به‌طور فزاینده‌ای در تحقیقات مدیریتی (برای مثال در تبیین اثرات رفتاری و عملکردی شکاف دستمزدی موجود بین مدیرعامل و کارکنان) مورد استفاده قرار گرفت (کانلی و همکاران، ۲۰۱۴).

بنابر تئوری تورنمنت، در صورت وجود مشوق یا پاداش (مانند رسیدن به مقام بالاتر) تحرک و تلاش شرکت‌کنندگان در یک مسابقه (رقابت) افزایش یافته که این امر نیز به‌نوبه خود باعث بهبود عملکرد آنان می‌شود (السید و البردان، ۲۰۱۸). این مشوق‌ها از سه ساختار رسمی و شناخته شده ناشی می‌شوند (کانلی و همکاران، ۲۰۱۴). (۱) دامنه پرداخت؛ تفاوت مطلق بین پاداش نفر اول با پاداش نفر دوم (نوبر و تورمن، ۱۹۹۴). اعتقاد بر این است هرچه تفاوت در پرداختی‌ها بیشتر باشد، بهره‌وری شرکت نیز افزایش می‌یابد؛ زیرا باعث تقویت انگیزه و رقابت در میان شرکت‌کنندگان می‌شود (مین و همکاران، ۱۹۹۳). با این حال، اگر در پرداخت پاداش‌ها نوعی بی‌عدالتی و یا تبعیض احساس شود، آنگاه این قبیل پاداش‌ها ضمن کاهش رفتار شهروندی، می‌توانند آسیب‌زا نیز

1. Harris & Bromiley

2. Treviño

3. Becker & Huselid

4. Elsayed & Elbardan

5. Knoeber & Thurman

6. Main

باشند (هندرسون و فردریکسون<sup>۱</sup>، ۲۰۰۱). همچنین این قبیل سیستم‌های اعطای پاداش قادر به تشخیص رفتارهای مطلوب که عمدتاً به صورت اختیاری نیز صورت می‌گیرند، نخواهند بود (سیگل و همبریک<sup>۲</sup>، ۲۰۰۵). (۲) اندازه مسابقه؛ تابعی از دامنه یا وسعت مسابقه (تعداد شرکت کنندگان) و عمق آن (تعداد سطوح ممکن مسابقه) است (بودرو<sup>۳</sup> و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۱). با افزایش اندازه مسابقه، عموماً شانس برنده شدن در مسابقه کاهش می‌یابد. این عامل باعث می‌شود تا شرکت کنندگان در مسابقه راهی به جز سخت کوشی را برای کسب موفقیت خود انتخاب کنند (لازر<sup>۵</sup>، ۱۹۸۹). بنابراین، ممکن است شرکت کنندگان رفتارهای تقابلی و منفعت طلبانه تری را در پیش گرفته (باتنر و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۰۷) و یا اقدام به کاهش رفتارهای شهروندی کنند (انسلی و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۰۷). (۳) جزء تصادفی؛ عموماً از عوامل غیرقابل پیش‌بینی همچون شانس تشکیل می‌شود. برگزار کنندگان یک مسابقه می‌توانند با هدف اثرگذاری بر انگیزه شرکت کنندگان دامنه پرداخت و اندازه مسابقه را دست کاری کنند، اما قادر به کنترل جزء تصادفی نیستند (مالینوفسکی و رینوت<sup>۸</sup>، ۲۰۲۳). بنابراین، در این پژوهش اثرات دو بعد قابل کنترل مورد مطالعه و بررسی قرار می‌گیرد.

در مدیریت، عمده پژوهش‌های مرتبط با تئوری تورنمنت در خصوص شرکت‌های تولیدی و بازرگانی انجام شده است. زیرا بر خلاف مؤسسات حرفه‌ای، نقل و انتقال مالکیت در این قبیل شرکت‌ها سریع‌تر و راحت‌تر صورت می‌گیرد (شی و همکاران<sup>۹</sup>، ۲۰۱۶). در بسیاری از شرکت‌های تولیدی و بازرگانی از تورنمنت (مسابقه) برای تصدی سمت‌های مدیریتی بالا همچون مدیر عاملی استفاده می‌شود. در این قبیل شرکت‌ها، هیات مدیره تلاش دارد از طریق تعیین دامنه پرداخت و اندازه مسابقه انگیزه کارکنان را افزایش دهند. هرچند نتایج پژوهش‌هایی همچون ژانگ و همکاران<sup>۱۰</sup> (۲۰۲۱)، کارپنتر و سندرز<sup>۱۱</sup> (۲۰۰۵) و فردریکسون و همکاران (۲۰۱۰) نشان می‌دهند تورنمنت‌ها می‌توانند از طریق اثرگذاری بر رفتارهای کارکنان باعث بهبود عملکرد آنان شوند، اما در عین حال می‌توانند باعث بروز رفتارهای نامطلوب نیز شوند. برای مثال یافته‌های پژوهش (شی و همکاران، ۲۰۱۶) نشان داد هرچه دامنه پرداخت (پاداش) بالاتر باشد؛ احتمال وقوع تخلفات (به‌ویژه مالی) در سطح مدیران افزایش می‌یابد، که این امر به‌نوبه خود باعث نارضایتی عمومی در سطح کارکنان می‌شود. همچنین بنابر یافته‌های پژوهش (هریس و برومیلی، ۲۰۰۷) اعطای پاداش به مدیران ارشد بر مبنای تئوری تورنمنت، احتمال ارائه اطلاعات مالی نادرست را افزایش می‌دهد. در کل، قضاوت در مورد این که آیا سیستم‌های ارتقاء مبتنی بر تئوری تورنمنت باعث بروز رفتارهای مطلوب و یا نامطلوب می‌شوند یا خیر؟ به پارامترهای طراحی تورنمنت‌ها و محیطی که قرار است در آن این تورنمنت‌ها به کار روند، بستگی دارد.

### تورنمنت‌ها و مؤسسات حسابرسی

هرچند ادبیات مدیریت به‌لحاظ به‌کارگیری سیستم‌های ارتقاء شغلی مبتنی بر تئوری تورنمنت در شرکت‌های تولیدی و بازرگانی از غنای مناسبی برخوردار است، اما در خصوص به‌کارگیری این سیستم‌ها در شرکت‌های حرفه‌ای همچون مؤسسات حسابرسی که سهام آنها غیرقابل معامله است، اطلاعات چندانی وجود ندارد. مالکیت مؤسسات حسابرسی متعلق به شرکایی است

1. Henderson & Frederickson

2. Siegel & Hambrick

3. Boudreau

4. Bothner

5. Ensley

6. Malinovsky & Rinott

7. Shi

8. Zhong

9. Carpenter & Sanders

که عموماً مسئولیت اداره مؤسسات خود را نیز بر عهده دارند (امپسون و همکاران، ۲۰۱۵). این نحوه ساختار مالکیتی بر مسیر ارتقاء شغلی کارکنان و سیستم‌های اعطای پاداش تأثیر بسزائی دارد (لبلیسی و شررا، ۲۰۱۵). حساب‌رسان معمولاً کار خود را با عنوان حساب‌رسان شروع کرده و پس از دو سال به سمت حساب‌رسان ارشد ارتقاء شغلی می‌دهند. سپس بعد از دو سال دیگر ممکن است به سمت مدیر (سرپرست) و در ادامه بعد از سه سال دیگر نیز می‌توانند به سمت مدیر ارشد ارتقاء شغلی یابند. در نهایت بعد از سه یا چهار سال دیگر از طریق اثبات شایستگی‌ها و توانمندی‌ها، از طریق سرمایه‌گذاری در مؤسسه حسابرسی امکان شریک شدن در مؤسسه حسابرسی را به دست می‌آوردند. برای ارتقاء به سمت شریک، مدیران ارشد در یک مسابقه رتبه‌بندی شرکت می‌کنند. این مسابقه شامل دو ویژگی قابلیت کنترل دامنه پرداخت و اندازه مسابقه است (گرین وود و امپسون، ۲۰۰۳).

در مؤسسات حسابرسی، سود و جریان‌ات نقدی متعلق به شرکا است. این عامل به همراه غیرقابل معامله بودن مالکیت، انگیزه قوی برای فعالیت در مؤسسات حسابرسی از سوی شرکا است (گرین وود و امپسون، ۲۰۰۳). با توجه به این که تفاوت دریافتی شرکا با حساب‌رسان در یک مؤسسه حسابرسی قابل توجه است، لذا این عامل نقش مهمی در جذب و حفظ افراد نتیجه‌گرا و موقعیت‌سنج دارد (ریج و همکاران، ۲۰۱۵). معمولاً حقوق و مزایا در مؤسسات حسابرسی بیشتر از سایر مشاغل بوده و لذا حساب‌رسان انگیزه چندانی برای تغییر مؤسسه و حتی شغل ندارند (دوارو و والدمن، ۲۰۱۲). به لحاظ محدود بودن پست شریک در مؤسسات حسابرسی، زمانی شریک جدید پذیرش می‌شود که ورود وی باعث کاهش قابل توجه منافع شرکای فعلی نشود. این عامل می‌تواند انگیزه مناسبی برای تصدی چنین پستی در میان حساب‌رسان محسوب شود (میستر، ۲۰۱۲). هر چند نقطه انتهایی ترقی در مؤسسات حسابرسی به یک پست مشخص (شریک) ختم می‌شود، اما دوام و استمرار این سمت ممکن است طولانی مدت و قابل توجه باشد.

انتخاب شریک جدید یکی از چالش‌های جدی مؤسسات حسابرسی است (فون‌نادن‌فلشت، ۲۰۱۰). در مؤسسات حسابرسی تصمیمات ارتقاء شغلی نه تنها شامل ویژگی‌های قابل اندازه‌گیری همچون مهارت فنی، تجربه کاری، نقش آفرینی در کسب سود، جذب و حفظ مشتری است، بلکه شامل ویژگی‌های فردی همچون صداقت، همکاری و مباحثت بوده که اندازه‌گیری آنها به مراتب سخت‌تر از ویژگی‌های قابل اندازه‌گیری است (کورن‌برگر و همکاران، ۲۰۱۱). به علاوه انتخاب شریک جدید بسیار مهم است، زیرا در مؤسسات حسابرسی جایگاه شریک از ماندگاری بیشتری برخوردار بوده و لذا به راحتی قابل کنارگذاری و جابجایی نیست.

ارزیابی عملکرد افراد حرفه‌ای عموماً چالش‌برانگیز بوده و این موضوع در خصوص مؤسسات حسابرسی که متأثر از عدم تقارن اطلاعاتی نیز است، به مراتب سخت‌تر است. زیرا فرایندهای ارائه و شخصی‌سازی خدمات حسابرسی به صورت غیرمتمرکز بوده و لذا نظارت بر آنها دشوار است (بدارد و همکاران، ۲۰۰۸). به علاوه کیفیت حسابرسی بیانگر تلاش تیم حسابرسی بوده و ارزیابی آن نیز بسیار دشوار است (ستار و همکاران، ۲۰۲۰). ارزیابی و مقایسه عملکرد هر یک از حساب‌رسان با یکدیگر به دلایل زیر مشکل و

1. Leblebici & Sherer

2. Ridge

3. DeVaro & Waldman

4. Maister

5. Kornberger

6. Bedard

7. Sattar



پیچیده است: (۱) حسابرسان اغلب دور از دید شرکا و در شرکت‌های صاحبکار مشغول به فعالیت هستند. و (۲) اغلب تکالیف مختلفی بر عهده هر یک از حسابرسان گذارده می‌شود. با توجه به این که تمام جنبه‌های عملکردی حسابرسان قابل سنجش و اندازه‌گیری نیستند، لذا استفاده از شاخص‌های ذهنی برای ارزیابی جنبه‌های مختلف عملکردی آنان می‌تواند یک راه کار مناسب محسوب شود. بنابراین، مؤسسات حسابرسی عموماً از سیستم‌های ارتقاء شغلی مبتنی بر تئوری تورنمنت استفاده می‌کنند. بر این اساس فقط آن دسته از حسابرسانی که دارای رتبه‌های ارزیابی بالاتری هستند به جایگاه شریک ارتقاء یافته و از بقیه حسابرسان خواسته می‌شود در همان جایگاه شغلی قبلی مشغول به فعالیت شده و یا این که مؤسسه را ترک کنند (کوهن<sup>۱</sup>، ۲۰۱۵). بنابراین، مدل تورنمنت از کفایت لازم برای ارتقاء شغلی در مؤسسات حسابرسی برخوردار است (مال‌هوترا و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰).

همانند هر مؤسسه حرفه‌ای دیگر، در مؤسسات حسابرسی نیز افراد به محض شروع به کار از سیستم ارتقاء شغلی مبتنی بر تئوری تورنمنت آگاه می‌شوند (امپسون و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۵). با این حال، ساختارهای اصلی مدل تورنمنت (دامنه پرداخت و اندازه مسابقه) نه کاملاً شفاف بوده و نه به صراحت به اطلاع حسابرسان رسانده می‌شود. آنچه حسابرسان از ساختار کلی این مدل می‌دانند این است که اعطای پاداش عموماً شامل حقوق و پاداش عملکرد است (فو و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۵). هرچند ممکن است این علامتی برای حسابرسان در خصوص دامنه پرداخت باشد، اما اغلب آنان از سطح واقعی پاداش و یا نرخ اعطای پاداش اطلاع دقیقی ندارند. همچنین ممکن است اندازه مسابقه نیز برای آنان کاملاً قابل درک نباشد. حسابرسانی که به‌طور همزمان کار خود را شروع می‌کنند، ممکن است درک درستی از اندازه مسابقه نداشته باشند، زیرا ممکن است برخی از آنان مراحل ترقی را به سرعت طی کنند و این در حالی است که ممکن است این وضعیت برای دیگران به تأخیر بیفتد. بنابراین، برای درک نحوه اثرگذاری سیستم ارتقاء شغلی مبتنی بر مدل تورنمنت بر رفتار مؤسسات حسابرسی لازم است بر ادراک حسابرسان از دامنه پرداخت و اندازه مسابقه اعتماد شود. مدت‌هاست که استفاده از ادراک به‌جای حقایق واقعی برای مطالعه رفتار مؤسسات حسابرسی به رسمیت شناخته شده است (مورمن و همکاران<sup>۵</sup>، ۱۹۹۸).

به کارگیری سیستم ارتقاء شغلی مبتنی بر تئوری تورنمنت در مؤسسات حسابرسی از حساسیت خاصی برخوردار است، زیرا می‌تواند منجر به بروز یک‌سری ابهامات اخلاقی از سوی حسابرسان گردد. مؤسسات حسابرسی به‌طور همزمان هم پیگیر اهداف حرفه‌ای و هم پیگیر اهداف تجاری هستند، و لذا ضرورت دارد تا بتوانند نوعی توازن بین جو اخلاقی خیرخواهانه و جو اخلاقی منفعت‌طلبانه ایجاد کنند (امبروز و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۰۸). جو اخلاقی خیرخواهانه مبتنی بر وظایف حرفه‌ای و اجتماعی حسابرسان بوده و هدف آن خدمت‌رسانی به جامعه و ارائه رفتارهای مطلوب (البته از نظر عموم) است (شفر<sup>۷</sup>، ۲۰۱۵). جو اخلاقی منفعت‌طلبانه بر سودآوری و تداوم فعالیت آن‌هم از طریق انگیزش و تشویق فردی حسابرسان متمرکز است. این سبک از جو اخلاقی، از طریق ترویج حس رقابت در سطح سازمان، باعث بروز رفتارهای منفعت‌طلبانه در میان حسابرسان و ترجیح منافع شخصی بر منافع جمعی می‌شود (شفر<sup>۷</sup>، ۲۰۱۵). استفاده از سیستم ارتقاء شغلی مبتنی بر تئوری تورنمنت می‌تواند تعادل بین دو

1. Cohen  
2. Malhotra  
3. Fu

4. Moorman  
5. Ambrose  
6. Shafer

نوع جو اخلاقی را مخدوش کرده و حساب‌برسان را به پیگیری اهداف شخصی و نه اهداف جمعی تشویق و ترغیب کند. بنابراین، تاکید بیش از حد بر مدل تورنمنت می‌تواند جو اخلاقی مؤسسات حسابرسی را با اختلال مواجه سازد. بنابراین، پژوهش حاضر درصددۀ مدله کردن ادراک حساب‌برسان از دو پارامتر قابل کنترل مدل تورنمنت (دامنه پرداخت و اندازه مسابقه) است. زیرا این دو پارامتر ممکن است بتوانند باعث بروز رفتارهای اخلاقی نامطلوب در میان حساب‌برسان شوند.

### مبانی نظری فرضیه‌ها

#### رابطه بین تفاوت در پرداخت و رفتار حساب‌برسان

نتایج پژوهش مین و همکاران<sup>۱</sup> (۱۹۹۳) که در حوزه مدیریت انجام شده است، نشان می‌دهد تفاوت در پرداخت‌ها از طریق افزایش تلاش کارکنان می‌تواند باعث بهبود عملکرد شرکت‌های تولیدی و بازرگانی شود. همچنین این عامل باعث تقویت انگیزه و رقابت در بین کارکنان و تلاش مضاعف مدیران برای تحقق اهداف سازمانی می‌شود. بنابر یافته‌های پژوهش دوارو (۲۰۰۶) تفاوت در پرداخت‌ها، انگیزه کارکنان برای رسیدن به جایگاه مدیر عاملی و هیات مدیره را دوچندان می‌کند. همچنین یافته‌های پژوهش فین کل اشتاین و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۰۹) نشان می‌دهد هرچه تفاوت در پرداخت‌ها بیشتر باشد، احتمال وقوع رفتارهای مطلوب نیز کاهش می‌یابد. بنابر تئوری برابری، تفاوت در پرداخت‌ها ممکن است باعث ایجاد نوعی بی‌عدالتی و حسادت در بین کارکنان یک سازمان شده و در نتیجه می‌تواند باعث بروز رفتارهای منعت‌طلبانه و درخواست جابجایی از سوی کارکنان شود (انسلی و همکاران، ۲۰۰۷).

رفتارهای منفعت‌طلبانه به آن دسته از رفتارهایی اطلاق می‌شود که فرد منافع عمومی را فدای منافع شخصی می‌کند (دسلز و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۲). در محیط‌های رقابتی، رفتارهای فرصت‌طلبانه شامل آن دسته از اقدامات فرصت‌طلبانه‌ای است که باعث می‌شود عملکرد فرد بهتر به نظر آید (بایمن<sup>۴</sup>، ۱۹۹۰). در محیط‌های حرفه‌ای رفتارهای فرصت‌طلبانه می‌تواند شامل سهل‌انگاری و انجام کارها بدون دقت لازم باشد (انسلی و همکاران، ۲۰۰۷). در محیط حسابرسی رفتارهای منفعت‌طلبانه به‌طور خاص شامل رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی است. در ادبیات حسابرسی از این حالت تحت عنوان اجرای ضعیف و یا ناقص روش‌های حسابرسی که منجر به کاهش کمیت و کیفیت شواهد گردآوری شده می‌گردد، یاد می‌شود (هرباخ<sup>۵</sup>، ۲۰۰۱). برای مثال، ممکن است حساب‌برسان برای جلب رضایت صاحبکار و حفظ حق‌الزحمه خود از حسابداری تهاجمی (اغراق آمیز بودن ارقام صورت‌های مالی) و یا حتی متقلبانه صاحبکار چشم‌پوشی کنند. در عمل، صاحبکار می‌تواند دامنه کاری حساب‌برسان را افزایش و یا کاهش دهند. از آنجائی که ارزیابی حساب‌برسان براساس خدمات ارائه شده آنان صورت می‌گیرد، لذا این موضوع می‌تواند بر عملکرد آنان تأثیرگذار باشد (کورن‌برگر و همکاران، ۲۰۱۱). این رفتار منفعت‌طلبانه محسوب شده، زیرا ممکن است باعث منتفع شدن حساب‌برسان و متضرر شدن مؤسسه حسابرسی و شرکای آن در بلندمدت شود.

رفتارهای منفعت‌طلبانه می‌تواند پیامدهای منفی زیادی را برای مؤسسات حسابرسی در برداشته باشد. اگر حسابرسی به‌صورت ضعیف و یا با قصور و کوتاهی انجام شود، احتمالاً مؤسسات حسابرسی متحمل هزینه‌های دادرسی و مخدوش شدن

1. Main  
2. Finkelstein  
3. DeCelles

4. Baiman  
5. Herrbach

اعتبار و جایگاه حرفه‌ای خود خواهند شد (بونر و همکاران<sup>۱</sup>، ۱۹۹۸). از دید کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی شامل مواردی همچون گردآوری شواهد حسابرسی ناکافی، اتکای بیش از حد به مستندات صاحبکار به عنوان شواهد قابل قبول حسابرسی و ارزیابی نامناسب ریسک است (بیزلی و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۰۱).

تفاوت در پرداختی‌ها می‌تواند نگرانی‌هایی را در خصوص جو اخلاقی حاکم بر مؤسسات حسابرسی ایجاد کند (مارتین و کالن<sup>۳</sup>، ۲۰۰۶). هرچند موجودیت و بقای مؤسسات حسابرسی به‌طور قابل توجهی متأثر از اهداف حرفه‌ای آنها است، اما با این حال نقش اهداف اقتصادی و تجاری در تداوم فعالیت آنها نیز غیرقابل انکار است (مالش و جندرون<sup>۴</sup>، ۲۰۱۳). این دو هدف خواسته‌های متناقضی را بر حساب‌رسان تحمیل می‌کند. در قراردادهای حسابرسی متداول با مبلغ ثابت، اگر جو خیرخواهانه و اجتماعی حاکم باشد، موضوعاتی همچون استقلال، شایستگی و دقت مورد توجه قرار می‌گیرند؛ اما اگر جو منفعت‌طلبی حاکم باشد موضوعاتی همچون درآمدزایی، کاهش هزینه‌ها و صرفه‌جویی در وقت، مدنظر قرار می‌گیرند.

تفاوت پرداختی ادراک شده ناشی از مدل تورنمنت، احتمالاً بر درک و حل تنش مذکور اثرگذار است. تفاوت پرداختی بالاتر نشان می‌دهد که برای حساب‌رسان درآمدزایی به‌مراتب مهمتر از ارزش‌های خیرخواهانه و اجتماعی است. بنابراین، تفاوت‌های پرداختی بالاتر باعث می‌شود تا جو اخلاقی منفعت‌طلبانه بر جو اخلاقی خیرخواهانه ارجحیت پیدا کند. این ممکن است باعث شود تا حساب‌رسان به‌جای اعمال مراقبت‌های حرفه‌ای، ذهنیت خود را بر درآمدزایی شخصی متمرکز کنند. به‌طور خاص ممکن است این عمل با درگیر شدن حساب‌رسان در رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی همچون افزایش ساعات کار و جذب و حفظ مشتریان انجام شود (سادویی و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۰۹؛ اوتز<sup>۶</sup>، ۲۰۱۱ و مالش و جندرون<sup>۴</sup>، ۲۰۱۳). در نهایت، این اقدامات می‌تواند منجر به افزایش درآمد مؤسسه حسابرسی شود. بنابراین، می‌توان فرضیه زیر را ارائه کرد:

فرضیه ۱ الف: هرچه ادراک حساب‌رسان از تفاوت در پرداختی‌ها بیشتر باشد، به همان میزان تمایل آنان به بروز رفتار منفعت‌طلبانه نیز افزایش می‌یابد.

هرچه ادراک حساب‌رسان از تفاوت در پرداختی‌ها بیشتر باشد، تمایل آنان به بروز رفتارهای شهروندی (دواطلبانه) که معمولاً با جو اخلاقی خیرخواهانه همراه است، کمتر می‌شود (امبروز و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۰۸). رفتارهای شهروندی به رفتارهایی اطلاق می‌شود که کارکنان یک سازمان به‌طور داوطلبانه و در راستای منافع جمعی انجام می‌دهند. رفتارهای شهروندی باعث تقویت کارآئی و بهره‌وری سازمان می‌شود (سپینوسکا<sup>۵</sup>، ۲۰۲۰). رفتار شهروندی اغلب شامل دو زیرمجموعه به‌نام‌های رفتارهای مشارکتی و رفتار شهروندی سازمانی می‌شود (دلال<sup>۶</sup>، ۲۰۰۵). رفتار مشارکتی به‌معنای کمک و مساعدت حساب‌رسان به همکاران خود آن‌هم با صرف وقت و هزینه شخصی است. برای مثال آموزش و راهنمایی حساب‌رسان تازه‌کار و یا تهیه گزارشات مورد نیاز همکاران، بدون هرگونه چشم‌داشتی (پادساکوف و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۰۰). چنین تلاش‌هایی معمولاً تأثیری بر رتبه حسابرسان در سیستم‌های ارتقاء شغلی مبتنی بر تئوری تورنمنت ندارد.

1. Bonner

2. Beasley

3. Malsch & Gendron

4. Evetts

5. Sypniewska

6. Dalal

7. Podsakoff

رفتار شهروندی سازمانی بیانگر پذیرش و رعایت قوانین، مقررات و رویه‌های سازمان در همه زمان‌ها و مکان‌ها از سوی کارکنان حتی اگر هیچ‌گونه نظارتی نیز وجود نداشته باشد، می‌شود (پادسوکاف و همکاران، ۲۰۰۰). در حرفه حسابرسی رفتار شهروندی سازمانی به معنای اعمال شک و تردید حرفه‌ای در فرایند رسیدگی‌ها و اظهارنظرها است. این کار بیانگر میزان جدیت حسابرس در رعایت استانداردهای حسابداری و حسابرسی با هدف ارتقاء کیفیت حسابرسی و کاهش ریسک دعاوی حقوقی است (هرت، ۲۰۱۰). قضاوت حرفه‌ای نیازمند ذهن پرسشگر، دقت در قضاوت و کسب اطلاعات مورد نیاز است. هر سه مورد بیانگر کسب مستندات کافی و بررسی دقیق آنها قبل از هرگونه تصمیم‌گیری است (هرت و همکاران، ۲۰۱۳). رفتارهایی همچون بررسی دقیق مستندات صاحبکار و سؤال از کارکنان صاحبکار بیانگر ترجیح منافع بلندمدت مؤسسه حسابرسی بر منافع کوتاه مدت حسابرسان در جلب رضایت صاحبکار است (هرت، ۲۰۱۰). در کل، قضاوت حرفه‌ای یکی از ارکان مهم تضمین کیفیت حسابرسی است.

در روانشناسی سازمانی، رفتارهای شهروندی سازمانی و رفتارهای منفعت‌طلبانه به عنوان دو مفهوم مستقل و نه به عنوان قطب‌های یک پیوستار مدنظر قرار می‌گیرند (گران و مایر، ۲۰۰۹). در حرفه حسابرسی این دو مفهوم متضاد با یکدیگر تلقی نشده، بلکه در مقابل بیانگر ابعاد مختلف رفتار حسابرسان هستند. بنابراین، قابل تصور است حسابرسان نسبت به قضاوت حرفه‌ای متعهد باشند (داشتن ریشه‌های نگرشی قوی) و در عین حال نیز درگیر کارهایی شوند که برای آنان منافع شخصی به همراه داشته باشد (داشتن مولفه‌های رفتاری قوی).

به طور کلی، سیستم‌های ارتقاء شغلی مبتنی بر تئوری تورنمنت ممکن است مانعی برای همکاری و اعمال قضاوت حرفه‌ای باشند. زیرا این سیستم‌ها به چنین رفتارهایی بهای کافی نداده و لذا ممکن است این ذهنیت پیش آید که می‌توان زمان را صرف اموری که باعث افزایش رتبه در سیستم ارتقاء می‌شود، کرد (بوی وی و همکاران، ۲۰۱۲). این موضوع بیشتر در مواقعی محتمل است که حسابرسان احساس کنند تفاوت در پرداختی‌ها قابل توجه است. این امر به نوبه خود می‌تواند باعث نارضایتی و کاهش همکاری‌ها، انسجام تیمی و تعهد سازمانی شود (هندرسون و فردریکسون، ۲۰۰۱). تمرکز بیش از حد بر پاداش‌های مالی می‌تواند باعث کاهش خودکنترلی افراد نیز شود. بدین معنی که کنترل‌های بیرونی جایگزین انگیزه‌های درونی می‌شود (فری و جگن، ۲۰۰۱). حسابرسان ممکن است به انگیزش درونی اهمیت کافی نداده و از این رو ممکن است تمایل چندانی به مشارکت در رفتار شهروندی نداشته باشند (دسی و همکاران، ۱۹۹۹).

به طور کلی، تاکید بر پاداش مالی بیرونی منشاء بروز تفاوت قابل توجه در پرداختی‌ها بوده و لذا باعث می‌شود که مؤسسات حسابرسی اهداف تجاری را بر اهداف حرفه‌ای ترجیح دهند. این کار به نوبه خود می‌تواند باعث رواج بیشتر جو اخلاقی منفعت‌طلبانه شود (کانلی و همکاران، ۲۰۱۴). بنابراین، می‌توان فرضیه‌های زیر را ارائه کرد:

فرضیه ۱ ب: هرچه ادراک حسابرسان از تفاوت در پرداختی‌ها بیشتر باشد، به همان میزان قضاوت حرفه‌ای آنان نیز کاهش می‌یابد.

فرضیه ۱ ج: هرچه ادراک حسابرسان از تفاوت در پرداختی‌ها بیشتر باشد، به همان میزان رفتار مشارکتی آنان نیز کاهش می‌یابد.

1. Hurtt

2. Grant & Mayer

3. Boivie

4. Frey & Jegen

5. Deci

## رابطه بین اندازه مسابقه و رفتار حسابرسان

دومین موضوع کلیدی در تئوری تورنمنت این است که یک تورنمنت چقدر باید بزرگ باشد تا بتواند مشوق سطوح بهینه تلاش باشد. از یک طرف، برای این که تلاش‌ها معنادار شود، وجود حداقل دو رقیب ضروری است. از طرف دیگر، نیز سختی بیش از حد یک تورنمنت باعث می‌شود شانس برنده شدن شرکت کنندگان بسیار کم شود (بودرو و همکاران، ۲۰۱۱). با این حال گاهی اوقات ممکن است محیطی که قرار است تورنمنت در آن برگزار شود، بتواند نقش بسزائی در تعیین اندازه بهینه آن داشته باشد.

در این پژوهش اندازه تورنمنت شامل تعداد حسابرسان استخدام شده و همچنین تعداد حسابرسان ارتقاء یافته به سمت مدیر ارشد در طی هر سال است. ارتقا به جایگاه شریک به سختی صورت گرفته و لذا باعث افزایش بیش از حد اندازه تورنمنت می‌شود (لووندال، ۲۰۰۵). از آنجایی که تعداد واقعی جایگاه‌ها بندرت افشاء می‌شوند، لذا حسابرسان نمی‌توانند به‌طور عینی شانس برنده شدن خود را تعیین کنند. بنابراین، اثرگذاری ادراک شرکت کنندگان از اندازه تورنمنت بر رفتار آنان، به مراتب بیشتر از اندازه واقعی مسابقه است. بنابر یافته‌های پژوهش کناور و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۶) هرچه سطوح رقابت ادراک شده بالا باشد، احتمال تضعیف رقابت و بروز رفتارهای نامطلوب افزایش می‌یابد. در مؤسسات حسابرسی، حسابرسان شناخت خوبی از همکاران (رقبای) خود داشته و لذا می‌توانند به راحتی اهداف و برنامه‌های آنان را شناسایی کنند. این سبک روابط باعث تشدید رقابت و افزایش ریسک شده و شرکت کنندگان را به پیشی گرفتن از رقبای خود تشویق می‌کند (کلیدف و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۲). با این حال رقابت شدید از طریق تاکید بیش از حد بر انگیزه‌های فردی و تخریب ارزش‌های حرفه‌ای، باعث ناسالم شدن فضای اخلاقی و همچنین تشویق شرکت کنندگان به اتخاذ رفتارهای پرخطر برای برنده شدن در مسابقه به هر قیمتی می‌شود (باتیر و همکاران، ۲۰۰۷).

هرچه اندازه رقابت ادراک شده بزرگ باشد به دو طریق زیر می‌تواند مشوق رفتارهای منفعت طلبانه و مخرب بر جو اخلاقی سازمان شود: (۱) اگر اندازه رقابت ادراک شده بزرگ باشد، ممکن است حسابرسان احساس کنند که رفتارهای آنان کمتر مورد توجه مدیران ارشد قرار می‌گیرد. از آنجایی که حسابرسان اطلاع دقیقی از رتبه خود و شرایط لازم برای برنده شدن ندارند، لذا ممکن است برای جلب رضایت صاحبکاران و تضمین حق الزحمه خود متوسل به رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی شوند (تان<sup>۴</sup>، ۱۹۹۹). احتمالاً شرکای یک مؤسسه حسابرسی به درآمدهای اضافی اهمیت زیادی قائل هستند. زیرا گردش مالی نقش مهمی در تداوم فعالیت مؤسسات حسابرسی دارد. (۲) شرکت کنندگان ممکن است در رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی مشارکت کنند تا بتوانند بخشی از وقت خود را صرف پروژه‌های درآمدزا کنند (مک‌نیر<sup>۵</sup>، ۱۹۹۱). از آنجایی که حق الزحمه خدمات حرفه‌ای ثابت و از قبل تعیین می‌شود، لذا این قبیل درآمدها باعث افزایش درآمد کلی مؤسسات حسابرسی می‌شود (اتریج و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۰۳). به احتمال زیاد شرکای مؤسسات حسابرسی به این قبیل درآمدها پاداش پرداخت می‌کنند. از این رو شرکت کنندگان از بابت این قبیل درآمدهای منتفع شده و این در حالی است که آسیب‌های بلندمدت آن متوجه اعتبار و شهرت مؤسسه حسابرسی می‌شود. بنابراین، می‌توان فرضیه زیر را ارائه کرد:

<sup>1</sup>. Lowendahl

<sup>2</sup>. Knauer

<sup>3</sup>. Kilduff

<sup>4</sup>. Tan

<sup>5</sup>. McNair

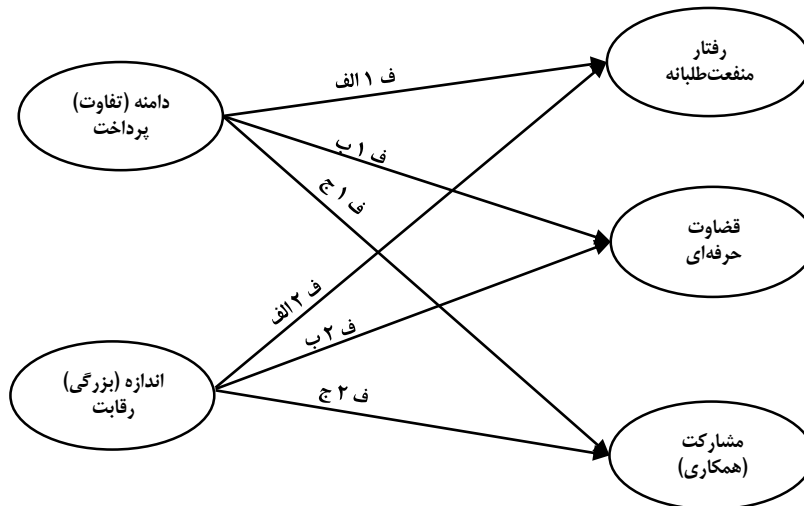
<sup>6</sup>. Ettredge

فرضیه ۲ الف: هرچه ادراک حسابرسان از اندازه رقابت بزرگ و سخت باشد، به همان میزان رفتارهای منفعت‌طلبانه آنان نیز افزایش می‌یابد.

اندازه ادراک شده تورنمنت نه تنها ممکن است باعث افزایش رفتارهای منفعت‌طلبانه مرتبط با جو اخلاقی منفعت‌طلبانه شود، در حین حال ممکن است باعث کاهش رفتارهای شهروندی مرتبط با جو اخلاقی خیرخواهانه نیز شود (امبروز و همکاران، ۲۰۰۸). با توجه به این که حسابرسی یک کار تیمی است، لذا براساس سیستم‌های ارتقاء شغلی مبتنی بر تئوری تورنمنت، اگر حسابرسی به همکار خود در اجرای هرچه بهتر وظایف محوله کمک کند، آنگاه شانس وی برای ارتقاء شغلی کاهش خواهد یافت. مطمئناً این عامل باعث می‌شود که تمایل حسابرسان به همکاری‌های مؤثر در کارهای گروهی از جمله خدمات حسابرسی کاهش یابد (کلیدف و همکاران، ۲۰۱۲). بزرگی اندازه تورنمنت احتمال قضاوت حرفه‌ای جمعی را کاهش می‌دهد. عموماً این نوع قضاوت‌ها مستلزم صرف زمان و تلاش زیادی است. بدین ترتیب حجم قابل توجهی از کارهای بر زمین مانده متوجه شهروندان (حسابرسان) خوب می‌شود، که عمدتاً این قبیل کارها برای شرکا نیز ناملموس بوده و لذا باعث به عقب افتادن شهروندان (حسابرسان) خوب در تورنمنت می‌شود. وقتی که در مؤسسات حسابرسی جو اخلاقی منفعت‌طلبانه غالب می‌شود، انتظار می‌رود رفتارهای شهروندی کمتری نیز رایج شود (مارتین و کالین، ۲۰۰۶). بنابراین، می‌توان فرضیه‌های زیر را ارائه کرد: فرضیه ۲ ب: هرچه ادراک حسابرسان از اندازه رقابت بزرگ و سخت باشد، به همان میزان قضاوت حرفه‌ای آنان نیز کاهش می‌یابد.

فرضیه ۲ ج: هرچه ادراک حسابرسان از اندازه رقابت بزرگ و سخت باشد، به همان میزان رفتارهای مشارکتی آنان نیز کاهش می‌یابد.

براساس موارد ذکر شده می‌توان مدل مفهومی پژوهش را به شرح زیر ارائه کرد:



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

## روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش به لحاظ هدف، کاربردی و به لحاظ نحوه گردآوری داده‌ها از نوع توصیفی-همبستگی بوده که بر اساس معادلات ساختاری انجام شده است. با توجه به این که هدف این پژوهش شناسایی و درک ادراکات حساب‌برسان در خصوص سازه‌های مرتبط با تئوری تورنمنت است، لذا فرض بر این است که استفاده از تحقیق پیمایشی می‌تواند در درک و شناخت ادراکات حساب‌برسان نسبت به فرضیه‌های پژوهش از کارآمدی لازم برخوردار باشد. بر این اساس در این پژوهش از حساب‌برسان درخواست شد تا ادراکات خود نسبت به سازه‌های پژوهش آن‌هم در سطح مؤسسه‌ای که در آن مشغول به فعالیت هستند، ابراز دارند. جامعه آماری این پژوهش شامل حساب‌برسان شاغل به کار در مؤسسات حسابداری است. این حساب‌برسان با فشارهای ناشی از ارتقاء شغلی که مدنظر این پژوهش نیز است، مواجه هستند. با توجه به این که مقصد نهایی ارتقاء در مؤسسات حسابداری سمت شریک بوده و شرکا نیز با فشارهای ناشی از ارتقاء شغلی مواجه نیستند، لذا این قشر از جامعه آماری کنار گذاشته شدند. بازه زمانی گردآوری داده‌های این پژوهش نیمه اول سال ۱۴۰۲ بود. تعداد پرسشنامه‌های توزیع شده ۲۹۵ مورد بود، که از این تعداد ۲۱۹ مورد برگشت داده شد. از پرسشنامه‌های برگشت شده نیز ۲۱۱ مورد قابل استفاده تشخیص داده شدند. برای اطمینان از کفایت حجم نمونه از شاخص N بحرانی هولتر استفاده شده است. براساس خروجی نرم‌افزار Amos در سطح خطای ۰/۰۵ و ۰/۰۱ شاخص بحرانی هولتر به ترتیب ۱۶۲ و ۱۷۰ نفر برای این پژوهش محاسبه شده است. حجم نمونه این پژوهش (۲۱۱ مورد) از این مقادیر بیشتر است، لذا می‌توان اظهار داشت که حجم نمونه استفاده شده از کفایت لازم برخوردار است.

## ابزار اندازه‌گیری

این پژوهش شامل پنج سازه روان‌سنجی است. این سازه‌ها عبارتند از: رفتار منفعت‌طلبانه، رفتار شهروندی (شامل مشارکت و قضاوت حرفه‌ای)، دامنه (تفاوت) پرداخت و اندازه (بزرگی) مسابقه. سازه رفتار منفعت‌طلبانه با رفتار کاهنده کیفیت حسابداری مشخص می‌شود. برای سنجش این سازه از پنج سؤال استفاده شد. هدف این سازه نشان دادن این نکته است که اجرای ضعیف یک روش حسابداری باعث کاهش کمیّت و کیفیت شواهد حسابداری گردآوری شده می‌شود، به طوری که عموماً این شواهد غیرقابل اعتماد، نادرست و یا ناکافی تلقی می‌شوند (هرباخ، ۲۰۰۱). برای سنجش سازه مشارکت (همکاری) از ۹ سؤال استفاده شد. این سؤالات بیانگر نوع دوستی و کمک به دیگران است (اسمیت و همکاران<sup>۱</sup>، ۱۹۸۳). سازه قضاوت حرفه‌ای شامل ۷ سؤال بود. این سازه بیانگر رفتار شهروندی سازمانی در حرفه حسابداری است. همچنین این سازه بیانگر تمایل حساب‌برسان برای ارزیابی منتقدانه شواهد و سپس قضاوت مبتنی بر استانداردهای موجود با هدف حفاظت مؤسسه حسابداری در مقابل دعاوی حقوقی است (هرت، ۲۰۱۰). برای سنجش سازه دامنه (تفاوت) پرداخت از ۵ سؤال استفاده شد. این سازه بیانگر شدت رقابت ادراک شده در سطح مؤسسات حسابداری است (پروسرز و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۰). برای سنجش سازه اندازه (بزرگی) مسابقه از ۵ سؤال استفاده شد. این سازه بیانگر تفاوت در حقوق و مزایای یک شریک در مقایسه با سایر حساب‌برسان است. به عبارت دیگر، این سازه بیانگر پاداش برنده شدن در مسابقه (تصاحب پست شریک) است (پروسرز و همکاران، ۲۰۲۰). از آنجائی که حساب‌برسان رده‌های سازمانی مختلف اطلاع دقیقی

<sup>1</sup>. Smith

<sup>2</sup>. Puijssers

از حقوق و مزایای شرکا ندارند، لذا از گویه‌های روان‌سنجی که بیانگر ادراک ذهنی حساب‌برسان از تفاوت حقوق و مزایا است، استفاده شد. زیرا به جای حقایق، این ادراکات هستند که بر رفتار افراد تأثیر گذار هستند.

برای حل و آشکارسازی روابط پیچیده بین متغیرهای پنهان متشکل از ارقام متعدد، از مدل معادلات ساختاری استفاده شد. برای نیل به این امر از نرم‌افزارهای SPSS نسخه ۲۶ و AMOS نسخه ۲۴ استفاده شده است.

### روایی و پایایی داده‌ها

برای جلوگیری از نتایج سوء‌گیرانه، روایی و پایایی داده‌ها با استفاده از روش‌های مختلف ارزیابی شدند (شوگ و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۴). در فرایند ارزیابی از تمامی پاسخ‌ها استفاده شد. در آزمون روایی داده‌ها هم از روایی همگرا و هم روایی تشخیصی استفاده شد. روایی همگرا تأیید شد؛ زیرا تحلیل عاملی تأییدی نشان داد که همه گویه با متغیرهای پنهان مربوطه دارای ارتباط مثبت و معناداری هستند (کلاین<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰). روایی واگرا نیز تأیید شد؛ بنابراین، سؤالات هر متغیر از متغیر دیگر متمایز بوده و باهم همپوشانی ندارند. برای این منظور، در ابتدا ضریب آلفای کرونباخ، سپس شاخص‌های برازش مدل و در نهایت آزمون‌های پایایی و روایی مدل مورد اشاره قرار می‌گیرند.

جدول ۱. ضریب آلفای کرونباخ

نام متغیر	نماد	ضریب آلفای کرونباخ
رفتار منفعت‌طلبانه	SIB	۰/۸۵۴
تفاوت در پرداختی	BR	۰/۸۴۰
اندازه (بزرگی)	PS	۰/۸۳۵
همکاری/مشارکت	CO	۰/۹۰۴
قضاوت حرفه‌ای	SJ	۰/۸۷۰

با توجه به این که ضریب آلفای کرونباخ هر پنج متغیر بیشتر از ۰/۷۰ است، لذا همه این متغیرها از پایایی لازم برخوردار هستند.

جدول ۲. شاخص‌های برازش مدل

نام شاخص	معادل لاتین	مقدار مجاز	مقدار محاسبه شده	وضعیت
کای دو درجه آزادی	$X^2/df$	کمتر از ۳	۱/۴۵۱	مطلوب
ریشه میانگین مربعات خطای برآورد	RMSEA	کمتر از ۰/۰۸	۰/۰۴۶	مطلوب
نیکویی برازش	GFI	بالاتر از ۰/۹۰	۰/۸۵۳	قابل قبول
شاخص برازش مقایسه‌ای-تعدیل یافته	CFI	بالاتر از ۰/۹۰	۰/۹۴۱	مطلوب
شاخص برازش تعدیل یافته	AGFI	بالاتر از ۰/۹۰	۰/۸۲۱	قابل قبول
برازش نرم شده	NFI	بالاتر از ۰/۹۰	۰/۸۳۵	قابل قبول
برازش نرم نشده	TLI	بالاتر از ۰/۹۰	۰/۹۳۳	مطلوب
شاخص برازش نسبی	RFI	بالاتر از ۰/۹۰	۰/۸۱۲	قابل قبول
شاخص برازش افزایشی	IFI	بالاتر از ۰/۹۰	۰/۹۴۲	مطلوب

با توجه به مقادیر مندرج در جدول فوق می‌توان اظهار داشت برازش مدل از کفایت لازم برخوردار است.

<sup>۱</sup>. Shook

<sup>۲</sup>. Kline



در پژوهش حاضر برای سنجش پایایی ابزار اندازه گیری از دو شاخص پایایی مرکب<sup>۱</sup> و میانگین واریانس استخراج شده<sup>۲</sup> و همچنین برای سنجش روایی ابزار اندازه گیری از دو شاخص روایی همگرا<sup>۳</sup> و روایی واگرا<sup>۴</sup> استفاده شده است (جدول ۳).

جدول ۳. نتایج مرتبط با پایایی و روایی مدل

SJ	CO	PS	BR	SIB	ASV	MSV	AVE	CR	
				۰/۷۳۰	۰/۰۴۱	۰/۰۷۰	۰/۵۳۲	۰/۸۵۰	SIB
			۰/۷۰۷	۰/۲۳۴	۰/۱۱۵	۰/۲۷۱	۰/۵۰۰	۰/۸۳۱	BR
		۰/۶۸۹	۰/۵۲۱	۰/۲۶۵	۰/۱۰۷	۰/۲۷۱	۰/۴۷۵	۰/۸۱۳	PS
	۰/۷۲۵	-۰/۲۷۶	-۰/۲۸۶	-۰/۱۸۷	۰/۰۵۲	۰/۰۸۲	۰/۵۲۶	۰/۹۰۹	CO
۰/۶۹۵	۰/۱۲۹	-۰/۰۹۹	-۰/۲۳۲	-۰/۰۶۹	۰/۰۲۱	۰/۰۵۴	۰/۴۸۵	۰/۸۶۴	SJ

نکته: محاسبات با استفاده از ماکرو طراحی شده توسط جیمز گسکین و در قالب نرم افزار اکسل انجام شده است.

جدول ۴. حداقل‌های مورد نیاز مرتبط با پایایی و روایی مدل

مقادیر آستانه	عنوان
CR>0.7	شرط پایایی مدل
CR>AVE؛ AVE>0.5	شرط روایی همگرای مدل
ASV < AVE؛ MSV < AVE	شرط روایی واگرای مدل

با توجه به اینکه مقادیر محاسبه شده در جدول (۳) بیشتر از مقادیر آستانه هستند، لذا مدل پژوهش از پایایی و روایی مناسبی برخوردار است. برای مثال تمامی مقادیر پایایی مرکب بیشتر از ۰/۷ و یا تمامی مقادیر میانگین واریانس استخراج شده به استثنای دو مورد که آن‌هم نزدیک به ۰/۵ است، بیشتر از ۰/۵ هستند. همچنین حداکثر واریانس مشترک<sup>۵</sup> و میانگین واریانس مشترک<sup>۶</sup> کوچکتر از میانگین واریانس استخراج شده هستند.

### یافته‌های پژوهش

در این بخش آماری توصیفی و سپس آزمون شش فرضیه پژوهش با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری و به کمک نرم‌افزار آموس مورد اشاره قرار می‌گیرند.

جدول ۵. اطلاعات جمعیت‌شناختی پژوهش

متغیر	گروه	درصد	متغیر	گروه	درصد
جنسیت	مرد	۷۱/۱	اندازه مؤسسه	کمتر از ۱۵ نفر	۱۷/۱
	زن	۲۸/۹		۱۵ تا ۳۰ نفر	۲۲/۳
سن	کمتر از ۳۰ سال	۱۴/۷	سمت شغلی	۳۰ تا ۵۰ نفر	۳۶/۰
	۳۰ تا ۴۰ سال	۴۳/۶		بیشتر از ۵۰ نفر	۲۴/۶
	۴۰ تا ۵۰ سال	۲۶/۵		کمک حسابرس	۱۰/۴
تحصیلات	بیشتر از ۵۰ سال	۱۵/۲	حسابرس	۲۹/۴	
	لیسانس	۱۸/۵	حسابرس ارشد	۲۱/۸	
	فوق لیسانس	۶۴/۹	سرپرست	۱۷/۵	
	دکتر	۱۶/۶	سرپرست ارشد	۱۰/۹	
			مدیر	۱۰/۰	

۱. Composite Reliability (CR)

۲. Average Variance Extracted (AVE)

۳. Convergent Validity

۴. Divergent Validity

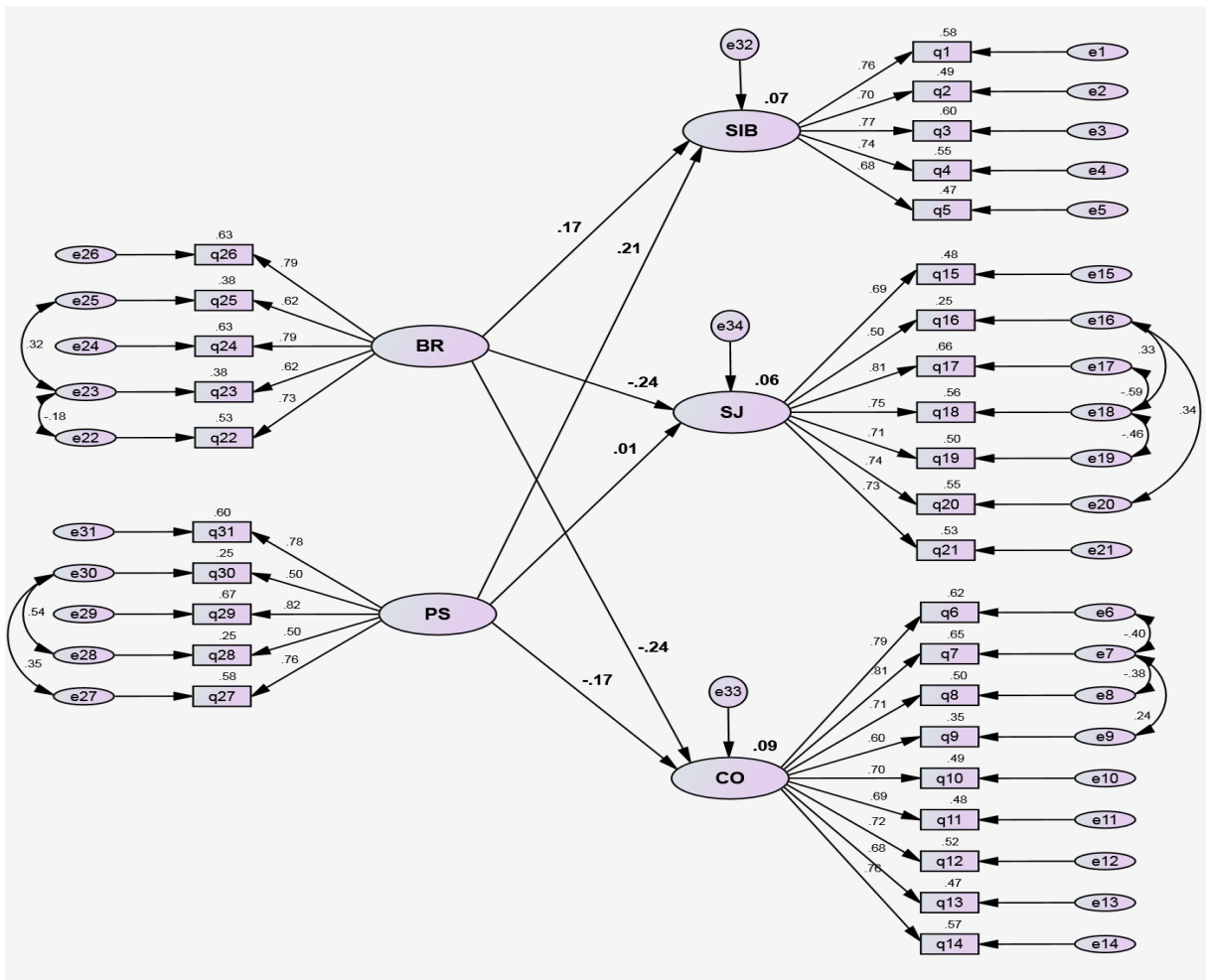
۵. Maximum Shared Variance (MSV)

۶. Average Shared Variance (ASV)

طبق جدول فوق ۷۱/۱ درصد از پاسخ‌دهندگان مرد و ۲۸/۹ درصد نیز زن بودند. سن بیشتر پاسخ‌دهندگان (۴۳/۶ درصد) بین ۳۰ تا ۴۰ سال بود. ۶۴/۹ درصد (بیشترین درصد) از پاسخ‌دهندگان دارای مدرک فوق‌لیسانس و ۲۹/۴ درصد (بیشترین درصد) نیز دارای سمت شغلی حسابرس بودند. در نهایت اندازه مؤسسه محل خدمت بیشتر پاسخ‌دهندگان (۳۶/۰ درصد) دارای ۳۰ تا ۵۰ نفر پرسنل تخصصی بود.

### نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

سطوح معناداری آزمون فرضیه‌ها در جدول ۵ و نتیجه الگو در شکل ۲ منعکس شده است. از آنجایی که سطح معناداری ۵ درصد مدنظر است، لذا سطح خطا کمتر از ۰/۰۵ مورد پذیرش واقع می‌شود. جدول ۵ بیانگر نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش است.



شکل ۲. الگوی مفهومی پژوهش و فرضیه‌های پژوهش

شکل ۲ بیانگر ضرایب مسیر (فرضیه‌ها)، بارهای عاملی و ضرایب تعیین گویه‌ها است. بارهای عاملی اعداد مندرج بر روی پیکان‌های یک سویه رسم شده از سمت دایر بزرگ (۵ گانه) به سمت مستطیل‌ها است. ضرایب تعیین نیز اعداد مندرج بر روی مستطیل‌ها بوده که نشان می‌دهد چه میزان از واریانس هر کدام از گویه‌ها توسط عامل مربوطه قابل تبیین است.

جدول ۶. نتایج آزمون فرضیه‌های اصلی

فرضیه	رابطه	ضرایب غیر استاندارد (B)	ضرایب استاندارد (Beta)	نسبت بحرانی (C.R.)	سطح معناداری
الف ۱	BR ← SIB	۰/۱۵۰	۰/۱۶۷	۲/۰۸۲	۰/۰۳۷
ب ۱	BR ← SJ	-۰/۲۱۲	-۰/۲۳۷	۳/۰۱۹	۰/۰۰۲
ج ۱	BR ← CO	-۰/۲۱۵	-۰/۲۳۶	۳/۰۵۳	۰/۰۰۳
الف ۲	PS ← SIB	۰/۱۶۷	۰/۲۰۶	۲/۵۳۴	۰/۰۱۱
ب ۲	PS ← SJ	۰/۰۰۹	۰/۰۱۱	۰/۱۵۱	۰/۸۸۰
ج ۲	PS ← CO	-۰/۱۴۲	۰/۱۷۳	۲/۲۶۸	۰/۰۲۳

با توجه به جدول ۶، از آنجایی که نسبت بحرانی هر شش فرضیه بیشتر از ۱/۹۶ است، لذا می‌توان اظهار داشت در سطح اطمینان ۹۵ درصد این فرضیه‌ها تأیید می‌گردند. براساس نتایج مندرج در جدول فوق یک واحد افزایش در متغیر تفاوت در پرداختی ادراک شده باعث افزایش ۰/۱۵۰ واحد در متغیر رفتار فرصت طلبانه می‌شود. در مقابل یک واحد افزایش در متغیر تفاوت در پرداختی ادراک شده باعث کاهش ۰/۲۱۲ واحد در متغیر قضاوت حرفه‌ای و ۰/۲۱۵ واحد در متغیر همکاری می‌شود. همچنین یک واحد افزایش در اندازه (بزرگی) رقابت ادراک شده باعث افزایش ۰/۱۶۷ واحد در متغیر رفتار فرصت طلبانه می‌شود. در مقابل یک واحد افزایش در اندازه (بزرگی) رقابت ادراک شده باعث کاهش ۰/۱۴۲ واحد در متغیر رفتار فرصت طلبانه می‌شود. تنها فرضیه ۲ ب تأیید نمی‌شود. بدین معنی که اندازه (بزرگی) رقابت ادراک شده تأثیر معناداری بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان ندارد.

بنابر یافته‌های پژوهش دو متغیر مستقل (تفاوت در پرداختی ادراک شده و اندازه یا بزرگی رقابت ادراک شده) تنها توانسته‌اند ۷ درصد از متغیر رفتار منفعت طلبانه، ۶ درصد از متغیر قضاوت حرفه‌ای و ۹ درصد از متغیر همکاری/مشارکت را تبیین کنند. همچنین در این پژوهش تأثیر اندازه مؤسسه حسابرسی بر سه متغیر وابسته به عنوان یافته فرعی نیز مورد مطالعه و بررسی قرار گرفت (جدول ۶).

جدول ۶. نتایج آزمون فرضیه‌های اصلی

شماره	رابطه	ضرایب غیر استاندارد (B)	ضرایب استاندارد (Beta)	نسبت بحرانی (C.R.)	سطح معناداری (P-Value)
۱	Size ← SIB	۰/۰۰۷	۰/۰۱۴	۰/۱۸۹	۰/۸۵۰
۲	Size ← SJ	۰/۰۱۹	۰/۰۴۱	۰/۵۸۸	۰/۵۵۷
۳	Size ← CO	۰/۰۷۲	۰/۱۵۱	۲/۱۳۵	۰/۰۳۳

با توجه به جدول فوق، تنها نسبت بحرانی رابطه سوم معنادار شده و دو رابطه دیگر معنادار نیست. بنابراین، یک واحد افزایش در اندازه مؤسسه حسابرسی باعث افزایش ۰/۰۷۲ واحد در متغیر همکاری/مشارکت می‌شود. بدین معنی که اگر اندازه مؤسسه حسابرسی از رده کمتر از ۱۵ نفر به رده ۱۵ تا ۳۰ نفر افزایش یابد، تمایل حساب‌رسان به همکاری/مشارکت در حدود ۷

درصد افزایش می‌یابد. بنابر یافته‌های این پژوهش اندازه مؤسسه بر رفتارهای منفعت‌طلبانه و یا قضاوت حرفه‌ای تأثیر معناداری ندارد.

### بحث و نتیجه‌گیری

اگرچه سیستم‌های ارتقاء شغلی مبتنی بر تئوری تورنمنت یکی از ویژگی‌های حرفه‌هایی همچون حقوق و حسابداری است، اما تاکنون اثرات رفتاری ناشی از این تئوری عمدتاً در میان شرکت‌های تولیدی و بازرگانی آن‌هم در سایر کشورها مورد مطالعه و بررسی قرار گرفته است. با این حال یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد عوامل زمینه‌آمی ممکن است در درک، طراحی و اجرای سیستم‌های ارتقاء شغلی مبتنی بر تئوری تورنمنت مؤثر باشند، زیرا آنها احتمالاً می‌توانند بر ادراکات شرکت‌کنندگان درخصوص پارامترها و انگیزه‌های مرتبط با تئوری تورنمنت اثرگذار باشند. در بخش زیر یافته‌های این پژوهش مورد بحث و بررسی بیشتر قرار می‌گیرند.

#### تفاوت در پرداختی و پاداش ناشی از مالکیت انحصاری

یافته‌های این پژوهش با یافته‌های پژوهش‌هایی همچون **سیگل و همبریک (۲۰۰۵)** و **شی و همکاران (۲۰۱۶)** که در زمینه شرکت‌های تولیدی و بازرگانی انجام شده‌اند، در تضاد است. بدین معنی که در مؤسسات حسابرسی هرچه تفاوت پرداختی‌ها بالا باشد، احتمال بروز رفتارهای نامطلوب نیز زیاد خواهد شد. یکی از توضیحات بالقوه و جالب، و البته بر خلاف انتظار، مربوط به ماهیت شرکت‌های تولیدی و بازرگانی است. در راستای تطبیق نتایج (اثرات مثبت و منفی ناشی از تفاوت در پرداختی بر عملکرد شرکت)، **کانلی و همکاران (۲۰۱۶)** اقدام به ارائه یک مدل افق زمانی کردند. این محققان با استفاده از داده‌های پنلی دریافته‌اند که دوره زمانی نقش مهمی در تبیین بخشی از تضاد یافته‌های مرتبط با پیامدهای عملکردی ناشی از تفاوت در پرداختی‌ها دارد. به‌طور خاص یافته‌های پژوهش مذکور نشان می‌دهد هرچه تفاوت در پرداختی‌ها بیشتر باشد، مدیران بیشتر به تصمیم‌گیری‌های کوتاه‌مدت با بازده سریع ترغیب می‌شوند. این عمل باعث ایجاد اختلال در عملکرد بلندمدت شرکت می‌شود (**باتر و همکاران، ۲۰۰۷**). همچنین این محققان دریافته‌اند که موضوع مالکیت در شرکت‌های تولیدی و بازرگانی بر تفاوت در پرداختی‌ها اثرگذار است. اگر افق سرمایه‌گذاری مالکان کوتاه‌مدت باشد، تفاوت در پرداختی‌ها بیشتر و در مقابل اگر افق سرمایه‌گذاری مالکان بلندمدت باشد، تفاوت در پرداختی‌ها کمتر خواهد بود (**بوشی، ۱۹۹۸**).

این یافته‌ها نشان می‌دهند که ماهیت پرداختی‌ها بر اساس مدل تورنمنت می‌تواند تبیین‌کننده یافته‌های متضاد مرتبط با تفاوت در پرداختی‌ها باشد. بر اساس مدل تورنمنت، پرداختی در شرکت‌های تولیدی و بازرگانی عمدتاً مشخص و بر اساس جایگاه شغلی افراد صورت گرفته، اما در مؤسسات حرفه‌ای به‌واسطه ماهیت انحصاری آنها ممکن است پرداختی‌ها دارای ماهیتی فرد محور باشد. این بدین معنا است که در مؤسسات حرفه‌ای مالکیت غیرقابل معامله بوده و همچنین سرمایه انسانی، اجتماعی و ارتباطی شرکا از مؤسسه منبث شده، و لذا ممکن است در صورت انتقال به مؤسسه دیگر ارزش آن دچار کاهش شود (**هانسن، ۱۹۹۶**). در نتیجه مالکیت در مؤسسات حرفه‌ای انحصاری بوده و این در حالی است که در شرکت‌های تولیدی و بازرگانی این چنین نیست.

ماهیت فرد محور پرداختی‌ها در مؤسسات حرفه‌ای (براساس ارتقاء شغلی مبتنی بر مدل تورنمنت) می‌تواند بر جهت‌گیری زمانی و انگیزه شرکت‌کنندگان اثرگذار باشد. وقتی پرداختی‌ها فرد محور است، انگیزه برای کار بیشتر و تقویت جو اخلاقی افزایش می‌یابد. به‌علاوه فرض بر این است که انگیزه مالکیت اختصاصی در حسابرس قبل از این که او به سمت شریک ارتقاء یابد، نیز باید وجود داشته باشد. حسابرسانی که به‌دنبال ارتقاء هستند می‌بایست از خطرات احتمالی شهرت ناشی از حسابرسی‌های سهل‌انگارانه آگاه شده و لذا ضمن اعمال دقت و شک حرفه‌ای بیشتر در قضاوت‌های خود، باید به همکاران‌شان نیز کمک بیشتری کنند. بنابراین، این قبیل حسابرسان قبل از ارتقاء به سمت شریک، سعی می‌کنند همانند یک شریک رفتار کنند.

هرچند توضیح مذکور در خصوص نقش مالکیت انحصاری در شکل‌گیری رفتارها و پیامدهای مربوطه با یافته‌های پژوهش **کاسلی و همکاران (۲۰۲۳)** که بیانگر نحوه اثرگذاری حاکمیت شرکتی (بخش مالکیت) در شرکت‌های سهامی عام است، سازگار است؛ اما براساس یافته‌های پژوهش **پروسرز و همکاران (۲۰۲۰)** که بیانگر نحوه اثرگذاری حاکمیت شرکتی (بخش مالکیت) در مؤسسات حرفه‌ای است، نیازمند بررسی بیشتر بوده که این کار با داده‌های موجود بسیار سخت است. یکی از دلایل این امر آن است که در مؤسسات حرفه‌ای مالکیت انحصاری یک اصل ثابت و نه متغیر است. براساس قانون و مقررات تنها افراد حرفه‌ای می‌توانند در مؤسسات حرفه‌ای همچون وکالت، حسابداری و حسابرسی مالکیت داشته باشند و همچنین مالکیت این قبیل مؤسسات قابل انتقال به افراد غیرحرفه‌ای نیست.

یک پیچیدگی دیگر این است که شکل غالب مالکیت در یک مؤسسه و یا صنعت ممکن است براساس جایگاه و اهمیت آن درون‌زا باشد (**دمستر و لن، ۱۹۸۵**). در مؤسسات حرفه‌ای الزام بر این است که مالکیت در اختیار افراد حرفه‌ای باشد، زیرا مشارکت انحصاری مالکان در نظارت بر ارائه خدمات حرفه‌ای نقش مهمی در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و حداقل‌سازی تعارض منافع بین آنان و مشتریان دارد (**پروسرز و همکاران، ۲۰۲۰**).

پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی موضوعات زیر در بررسی سیستم‌های ارتقاء شغلی مبتنی بر مدل تورنمنت مورد توجه قرار گیرند. (۱) پرداختی‌ها بر اساس تنوع مالکیت و حداقل‌سازی مشکلات درون‌زائی مرتبط با مالکیت‌های انحصاری مدنظر قرار گیرند. (۲) داده‌های طولی از بخش‌های مختلف صنعت گردآوری و تحلیل شوند. (۳) تغییرات به‌وقوع پیوسته در سیاست‌های حرفه به‌صورت میدانی (آزمایشگاهی) مورد مطالعه و بررسی قرار گیرند. (۴) با توجه به این که قوانین و مقررات حاکم بر حرفه حسابرسی مدام در حال تغییر است، لذا به این نکته نیز باید توجه ویژه شود.

#### پیچیدگی سازمانی، اندازه مسابقه (رقابت) و جو اخلاقی

یافته‌های این پژوهش سازگار با یافته‌های مرتبط با سایر مشاغل و صنایع است (**کانلی و همکاران، ۲۰۱۴**). بدین معنی که اندازه (بزرگی) مسابقه باعث تحریک تمایلات منفعت‌طلبانه در قالب رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی و کاهش رفتارهای شهروندی می‌شود. به‌هرحال این یافته نوعی عیب برای حرفه حسابرسی محسوب می‌شود؛ زیرا تضاد منافع در حرفه حسابرسی و پیچیدگی‌های سازمانی ناشی از آن مستلزم استقرار یک جو اخلاقی است که بتواند بین منافع فردی و جمعی نوعی تعادل ایجاد کند (**گرین وود و همکاران، ۲۰۱۱**).

یافته‌های پژوهش‌هایی همچون **شفر و همکاران (۲۰۱۳)** و **شفر (۲۰۱۵)** بیانگر وجود دو جو اخلاقی در محیط‌های حسابرسی است. (۱) جو اخلاقی خیرخواهانه و اجتماعی که بر مسئول بودن حسابرسان در قبال جامعه اشاره دارد (**امروز و همکاران، ۲۰۰۸**). (۲) جو اخلاقی منفعت طلبانه و فردگرایانه که بر درآمدزایی و پیشرفت شغلی حسابرسان تمرکز دارد (**آروندو و همکاران، ۲۰۰۴**). همزمانی این دو جو اخلاقی فشارهایی را بر حسابرسان وارد می‌کند (**شفر، ۲۰۱۵**). در مواقعی که جو اخلاقی حاکم بر رعایت مقررات حرفه‌ای تمرکز دارد، به احتمال زیاد حسابرسان درگیر رفتارهای مشارکتی و خیرخواهانه می‌شوند. در مواقعی که جو اخلاقی بر پیشرفت شغلی و فردی حسابرسان تمرکز دارد، به احتمال زیاد آنان رفتارهای نامطلوب که بیانگر ترجیح منافع شخصی بر منافع جمعی است، را انجام می‌دهند (**شفر، ۲۰۱۵**).

پژوهش حاضر از جمله محدود پژوهش‌هایی است که به ادراکات حسابرسان مربوط شده و نشان می‌دهد اندازه تورنمنت (مسابقه) می‌تواند به طور جدی توازن بین دو جو اخلاقی را به هم بریزد. این عامل باعث می‌شود حسابرسان بیشتر به سمت پیگیری اهداف شخصی و نه اهداف حرفه‌ای سوق یابند. به طور خاص، اندازه تورنمنت بر قضاوت حرفه‌ای (به‌عنوان یکی از ابعاد رفتار شهروندی) تأثیر منفی و معناداری دارد. در نتیجه به طور بالقوه باعث کاهش کیفیت و قابلیت اعتماد حسابرسی مستقل می‌شود. همچنین انتظارات و انگیزه‌های ادراک شده به طور روزمره در حرفه حسابرسی می‌تواند تعادل موجود بین جو اخلاقی رقابتی در مؤسساتی که با پیچیدگی نهادی مواجه هستند، را به هم بزند (**پروسرز و همکاران، ۲۰۲۰**).

اثرات رفتاری اندازه تورنمنت در مؤسساتی که مالکیت آنها انحصاری است، قابل توجه است. هرچه اندازه (بزرگی) تورنمنت بزرگتر باشد، حسابرسان برای ارتقاء شغلی مجبور به رقابت شدید با همکاران خواهند شد. در مقابل هرچه اندازه تورنمنت کوچکتر باشد، حسابرسان بر اصول حرفه‌ای و جدیت و دقت در قضاوت‌های حرفه‌ای متمرکز خواهند شد. این حالت منجر به بروز رفتارهای مطلوب از سوی حسابرسان می‌شود. این یافته نشان می‌دهد ارتقاء شغلی مبتنی بر مدل تورنمنت نسبت به عوامل محیطی و پیرامونی حساس هستند.

### کاربردهای عملی

به‌ر حال یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد عوامل زمینه‌ای در درک، طراحی و اجرای سیستم‌های ارتقاء شغلی مبتنی بر مدل تورنمنت تأثیر قابل توجهی دارند. در این پژوهش بحث شد چگونه برخی از عوامل زمینه‌ای در حرفه حسابرسی می‌توانند باعث بهبود درک ما از نحوه ارتقاء به سمت شریک آن‌هم براساس مدل تورنمنت شوند. حال برخی از کاربردهای عملی پژوهش حاضر که ممکن است برای حرفه‌های حسابداری و حسابرسی مفید باشد، مورد اشاره قرار می‌گیرد.

تا به امروز نهادهای نظارتی و استانداردگذار در حرفه حسابرسی برای کاهش ناکارآمدی‌ها، به موضوع انگیزه و پاداش توجه ویژه مبذول داشته‌اند (**بارنیر<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰**). با این حال عمده انگیزه‌ها و پاداش‌ها در حرفه حسابرسی متوجه فرایند دستیابی به سمت شریک است. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی اقداماتی را در درک هرچه بهتر پیامدهای ناشی از پرداختی‌های نامتعارف به شرکا انجام داد (**هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴**). از دید اتحادیه

<sup>۱</sup>. Barnier

<sup>۲</sup>. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

اروپا پرداختی نامتعارف به شرکا می تواند باعث بروز رفتارهای نامطلوب در مؤسسات حسابرسی شود (بارنیر، ۲۰۱۰).

یافته های این پژوهش نشان می دهد پرداختی های نامتعارف به شرکا بر نگرش و رفتار حسابرسان اثرات نامطلوب دارد. بدین معنی که ادراک حسابرسان نسبت به پارامترهای قابل کنترل در سیستم های ارتقاء شغلی مبتنی بر مدل تورنمنت را تحت تأثیر قرار می دهد. البته هدف غائی ارتقاء شغلی در مؤسسات حسابرسی، دستیابی به سمت شریک است. از این رو پیشنهاد می شود مجریان و تصمیم گیران بر اثرات طراحی و اجرای سیستم های ارتقاء شغلی مبتنی بر مدل تورنمنت در مؤسسات حسابرسی توجه بیشتری مبذول دارند.

در خصوص پاداش شرکا، بهتر است اثرات این قبیل پاداش ها بر انگیزه و رفتار حسابرسان مورد توجه جدی دست اندرکاران و سیاست گذاران قرار گیرد. بنابر یافته های این پژوهش، اندازه تورنمنت باعث بروز رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی، همکاری کمتر و قضاوت های حرفه ای سهل گیرانه تر می شود. بنابراین، رقابت برای دستیابی به سمت شریک که تعداد آن نیز بسیار محدود است، می تواند اثرات نامطلوبی بر رفتار حسابرسان و در نتیجه کیفیت حسابرسی داشته باشد. با توجه به فرایند سخت و طاقت فرسای دستیابی به سمت شریک در مؤسسات حسابرسی (به عنوان یک جایگاه ممتاز با عایدی بالا)، بزرگی اندازه تورنمنت (به عنوان یک جنبه منفی) می تواند یک چالش بزرگ برای موفقیت و سودآوری مؤسسات حسابرسی محسوب شود.

#### محدودیت ها و پیشنهادها

این پژوهش با سه محدودیت زیر روبرو بوده است. (۱) در این پژوهش برای گردآوری داده ها از پرسشنامه استفاده گردید، لذا ممکن است برخی از پاسخ دهندگان به سؤالات با دقت و حوصله کافی پاسخ نداده باشند. (۲) این پژوهش به صورت مقطعی انجام شده است، لذا ممکن است نتیجه گیری درباره علیت را دشوار سازد. (۳) در این پژوهش هدف غائی ارتقاء شغلی، سمت شریک لحاظ شده است. حال اگر این هدف غائی سمت های دیگر حرفه حسابرسی باشد (مانند سرپرست و مدیر)، ممکن است اثرات رفتاری متفاوتی را در بین حسابرسان ایجاد کند. بنابراین، قبل از تعمیم یافته ها به سایر مؤسسات حرفه ای و یا سطوح مختلف حرفه حسابرسی، بهتر است این پژوهش به صورت طولی و در نمونه های بزرگتر مورد مطالعه و بررسی بیشتر قرار گیرد.

در این پژوهش به صورت تئوریک توضیحاتی برای نتایج متضاد به دست آمده ارائه شد. در مواقعی که قرار است از تئوری تورنمنت در زمینه خدمات حرفه ای استفاده شود، پیشنهاد می شود به صورت تجربی عوامل زمینه ای همچون پیچیدگی نهادی و مالکیت انحصاری مورد مطالعه و بررسی قرار گیرد. این موضوع را می توان از طریق تجزیه و تحلیل محتوای سیستماتیک گزارش های خبری که آشکار کننده عوامل زمینه ای اثرگذار بر ناکارآمدی های حسابرسی است، انجام داد. همچنین می توان از طریق بررسی های میدانی (آزمایشگاهی) بینش های جالبی در مورد انتقال پذیری پاداش و پیچیدگی سازمانی به دست آورد.

#### تقدیر و تشکر

بدینوسیله از معاونت محترم پژوهشی دانشگاه های حضرت معصومه (س) و آزاد اسلامی واحد آبادان به خاطر همکاری در اجرای پژوهش حاضر تقدیر به عمل می آید.

## References

- AFM Autoriteit Financiële Markten (2014). Findings on research on the quality of mandatory audits of Big Four Organizations (translated from Dutch). <https://www.afm.nl/...rapporten/2014/onderzoek-controles-big4.as>.
- AFM Autoriteit Financiële Markten (2017). Quality of PIE audit firms. <https://www.afm.nl/~profmedia/files/-rapporten/2017/oob/en/part1.ashx>.
- Ambrose, M.L., Arnaud, A., & Schminke, M. (2008). Individual moral development and ethical climate: The influence of person–organization fit on job attitudes. *Journal of Business Ethics*, 77(3), 323–333 <https://doi.org/10.1007/s10551-007-9352-1>.
- Baiman, S. (1990). Agency research in managerial accounting: A second look. *Accounting, Organizations and Society*, 15(4), 341–371 [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(90\)90023-N](https://doi.org/10.1016/0361-3682(90)90023-N).
- Barnier, M. (2010). Green paper. Audit policy: Lessons from the crisis. Brussels: European Commission. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52010DC0561>.
- Beasley, M.S., Carcello, J.V., & Hermanson, D.R. (2001). Top 10 audit deficiencies. *Journal of Accountancy*, 191(4), 63–66 <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2001/apr/top10auditdeficiencies.html>.
- Becker, B.E., & Huselid, M.A. (1992). The incentive effects of tournament compensation systems. *Administrative Science Quarterly*, 37(2), 336–350 <https://www.jstor.org/stable/2393228>.
- Bedard, J.C., Deis, D.R., Curtis, M.B., & Jenkins, J.G. (2008). Risk monitoring and control in audit firms: A research synthesis. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(1), 187–218 DOI: 10.2308/aud.2008.27.1.187.
- Boivie, S., Bednar, M.K., & Barker, S.B. (2012). Social comparison and reciprocity in director compensation. *Journal of Management*, 41, 1578–1603 <https://doi.org/10.1177/0149206312460680>.
- Bonner, S.E., Palmrose, Z.V., & Young, S.M. (1998). Fraud type and auditor litigation: An analysis of SEC accounting and auditing enforcement releases. *Accounting Review*, 73, 503–532 <https://www.jstor.org/stable/248188>.
- Bothner, M.S., Kang, J., & Stuart, T.E. (2007). Competitive crowding and risk taking in a tournament: Evidence from NASCAR. *Administrative Science Quarterly*, 52(2), 208–247 <https://www.jstor.org/stable/20109917>.
- Boudreau, K.J., Lacetera, N., & Lakhani, K.R. (2011). Incentives and problem uncertainty in innovation contests: An empirical analysis. *Management Science*, 57(5), 843–863 <https://doi.org/10.1287/mnsc.1110.1322>.
- Buchan, H.F. (2005). Ethical decision making in the public accounting profession: An extension of Ajzen's theory of planned behavior. *Journal of Business Ethics*, 61(2), 165–181 <https://www.jstor.org/stable/25123612>.
- Bushee, B.J. (1998). The influence of institutional investors on myopic R&D investment behavior. *The Accounting Review*, 73(3), 305–333 <https://www.jstor.org/stable/248542>.
- Carpenter, M.A., & Sanders, W.G. (2004). The effects of top management team pay and firm internationalization on MNC performance. *Journal of Management*, 30(4), 509–528 <https://doi.org/10.1016/j.jm.2004.02.001>.
- Caselli, S., Gatti, S., Chiarella, C., Gigante, G., & Negri, G. (2023). Do shareholders really matter for firm performance? Evidence from the ownership characteristics of Italian listed companies. *International Review of Financial Analysis*, 86, 102544 <https://doi.org/10.1016/j.irfa.2023.102544>.
- Cohen, L. (2015). Interplay of professional, bureaucratic, entrepreneurial career forms in PSFs. In *The Oxford Handbook of Professional Service Firms*, pp. 351–373.
- Connelly, B.L., Tihanyi, L., Crook, T.R., & Gangloff, K. A. (2014). Tournament theory: Thirty years of contests and competitions. *Journal of Management*, 40(1), 16–47 DOI: 10.1177/0149206313498902.
- Connelly, B.L., Haynes, K.T., Tihanyi, L., Gamache, D.L., & Devers, C.E. (2016). Minding the gap: Antecedents and consequences of top management-to-worker pay dispersion. *Journal of Management*, 42(4), 862–885 <https://doi.org/10.1177/0149206313503015>.
- Dalal, R.S. (2005). A meta-analysis of the relationship between organizational citizenship behavior and counterproductive work behavior. *Journal of Applied Psychology*, 90(6), 1241 <https://doi.org/10.1037/00219010.90.6.1241>.



- DeCelles, K.A., DeRue, D.S., Margolis, J.D., & Ceranic, T.L. (2012). Does power corrupt or enable? When and why power facilitates self-interested behavior. *Journal of Applied Psychology*, 97(3), 681 <https://doi.org/10.1037/a0026811>.
- Deci, E.L., Koestner, R., & Ryan, R.M. (1999). A meta-analytic review of experiments examining the effects of extrinsic rewards on intrinsic motivation. *Psychological Bulletin*, 125(6), 627–668 <https://home.ubalt.edu/~ntygmtic/642/Articles%20syllabus/Deci%20Koestner%20Ryan%20meta%20IM%20psy%20bull%2099.pdf>.
- Demsetz, H., & Lehn, K. (1985). The structure of corporate ownership: Causes and consequences. *Journal of Political Economy*, 93(6), 1155–1177 <https://api.semanticscholar.org/CorpusID:24932776>.
- DeVaro, J., & Waldman, M. (2012). The signaling role of promotions: Further theory and empirical evidence. *Journal of Labor Economics*, 30(1), 91–147 <https://www.jstor.org/stable/10.1086/662072>.
- DeVaro, J. (2006). Internal promotion competitions in firms. *The Rand Journal of Economics*, 37(3), 521–542 <https://www.jstor.org/stable/25046258>.
- Elsayed, N., & Elbardan, H. (2018). Investigating the associations between executive compensation and firm performance: Agency theory or tournament theory. *Journal of Applied Accounting Research*, 19(2), 245–270 <https://doi.org/10.1108/JAAR-03-2015-0027>.
- Empson, L., Muzio, D., & Broschak, J. (Eds.). (2015). *The Oxford handbook of professional service firms*. Oxford: Oxford University Press. <https://www.amazon.com/Oxford-Handbook-Professional-Service-Handbooks/dp/0199682399>.
- Ensley, M.D., Pearson, A.W., & Sardeshmukh, S.R. (2007). The negative consequences of pay dispersion in family and non-family top management teams: An exploratory analysis of new venture, high-growth firms. *Journal of Business Research*, 60(10), 1039–1047 <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2006.12.012>.
- Erondu, E.A., Sharland, A., & Okpara, J.O. (2004). Corporate ethics in Nigeria: A test of the concept of an ethical climate. *Journal of Business Ethics*, 51(4), 349–357 <https://www.jstor.org/stable/25075220>.
- Ethics and Compliance Initiative. (2018). *Global business ethics survey*. Washington, DC: Ethics and Compliance Initiative.
- Ettredge, M.L., Bedard, J.C., & Johnstone, K.M. (2003). An empirical study of audit effort budgeting dynamics. *Working Paper*, the University of Kansas. <https://ssrn.com/abstract=771004>.
- Evett, J. (2011). A new professionalism? Challenges and opportunities. *Current Sociology*, 59(4), 406–422 <https://doi.org/10.1177/0011392111402585>.
- Finkelstein, S., Hambrick, D.C., & Cannella, A.A. (2009). *Strategic leadership: Theory and research on executive, top management team, and boards*. New York: Oxford University Press. <https://www.scirp.org/reference/referencespapers?referenceid=1857796>.
- Fredrickson, J.W., Davis-Blake, A., & Sanders, W.M. (2010). Sharing the wealth: social comparisons and pay dispersion in the CEO's top team. *Strategic Management Journal*, 31(10), 1031–1053 <https://doi.org/10.1002/smj.848>.
- Frey, B.S., & Jegen, R. (2001). Motivation crowding theory. *Journal of Economic Surveys*, 15(5), 589–611 <https://doi.org/10.1111/1467-6419.00150>.
- Fu, Y., Carson, E., & Simnett, R. (2015). Transparency report disclosure by Australian audit firms and opportunities for research. *Managerial Auditing Journal*, 30(9), 870–910.
- Grant, A.M., & Mayer, D.M. (2009). Good soldiers and good actors: Prosocial and impression management motives as interactive predictors of affiliative citizenship behaviors. *Journal of Applied Psychology*, 94(4), 900–912 <https://doi.org/10.1037/a0013770>.
- Greenwood, R., & Empson, L. (2003). The professional partnership: Relic or exemplary form of governance? *Organization Studies*, 24(6), 909–933 <https://doi.org/10.1177/0170840603024006005>.
- Greenwood, R., Raynard, M., Kodeih, F., Micelotta, E.R., & Lounsbury, M. (2011). Institutional complexity and organizational responses. *Academy of Management Annals*, 5(1), 317–371 <https://doi.org/10.1080/19416520.2011.590299>.
- Hansmann, H. (1996). *The ownership of enterprise*. Harvard: Belknap. <https://www.hup.harvard.edu/books/9780674001718>.

- Harris, J., & Bromiley, P. (2007). Incentives to cheat: The influence of executive compensation and firm performance on financial misrepresentation. *Organization Science*, 18(3), 350–367 <https://doi.org/10.1287/orsc.1060.0241>.
- Henderson, A.D., & Fredrickson, J.W. (2001). Top management team coordination needs and the CEO pay gap: A competitive test of economic and behavioral views. *The Academy of Management Journal*, 44(1), 96–117 <https://www.jstor.org/stable/3069339>.
- Herrbach, O. (2001). Audit quality, auditor behavior and the psychological contract. *European Accounting Review*, 10(4), 787–802 <https://ideas.repec.org/a/taf/euract/v10y2001i4p787-802.html>.
- Hurt, R.K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149–171 <https://doi.org/10.2308/aud.2010.29.1.149>.
- Hurt, R.K., Brown-Liburd, H., Earley, C.E., & Krishnamoorthy, G. (2013). Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(sp1), 45–97 <https://doi.org/10.2308/ajpt-50361>.
- IAASB International Auditing and Assurance Standards Board (2014). Framework for audit quality. <https://www.ifac.org>.
- IFIAR International Forum of Independent Audit Regulators (2017). Report on 2017 Survey of inspection findings. <https://www.ifar.org>.
- Kilduff, G., Galinsky, A., Gallo, E., & Reade, J. (2012). Whatever it takes: Rivalry and unethical behavior. Working paper, Stern School of Business, New York University, New York. <https://business.columbia.edu/sites/default/files-efs/pubfiles/16170/Galinsky%20Rivalry%20and%20unethical%20behavior.pdf>.
- Kini, O., & Williams, R. (2012). Tournament incentives, firm risk, and corporate policies. *Journal of Financial Economics*, 103(2), 350–376 <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2011.09.005>.
- Kline, R.B. (2010). *Principles and practice of structural equations modeling* (3rd edn.). New York: Guilford Press. <https://psycnet.apa.org/record/2010-18801-000>.
- Knauer, T., Sommer, F., & Wöhrmann, A. (2016). Tournament winner proportion and its effect on effort: An investigation of the underlying psychological mechanisms. *European Accounting Review*, 26, 681–702 <https://ideas.repec.org/a/taf/euract/v26y2017i4p681-702.html>.
- Knoeber, C.R., & Thurman, W.N. (1994). Testing the theory of tournaments: An empirical analysis of broiler production. *Journal of Labor Economics*, 12(2), 155–179 <https://www.jstor.org/stable/2535273>.
- Kornberger, M., Justesen, L., & Mouritsen, J. (2011). When you make manager, we put a big mountain in front of you: An ethnography of managers in a Big 4 Accounting Firm. *Accounting, Organizations and Society*, 36(8), 514–533 <https://ideas.repec.org/a/eee/aosoci/v36y2011i8p514-533.html>.
- Lazear, E.P., & Rosen, S. (1981). Rank-order tournaments as optimum labor contracts. *Journal of Political Economy*, 89(5), 841–864 <https://www.jstor.org/stable/1830810>.
- Lazear, E.P. (1989). Pay equality and industrial politics. *Journal of Political Economy*, 97(3), 561–580 <https://www.jstor.org/stable/1830455>.
- Leblebici, H., & Sherer, P.D. (2015). Governance in PSFs: from structural and cultural to legal normative views. In *The Oxford Handbook of Professional Service Firms*, pp. 189–212.
- Løwendahl, B.R. (2005). *Strategic management of professional service firms* (3rd edn.). Houndmills: Blackwell Press. <https://www.amazon.com/Strategic-Management-Professional-Service-Firms/dp/8763001276>.
- Main, B.G., O'Reilly, C.A., III, & Wade, J. (1993). Top executive pay: Tournament or teamwork? *Journal of Labor Economics*, 11(4), 606–628 <https://www.jstor.org/stable/2535229>.
- Maister, D.H. (2012). *Managing the professional service firm*. New York: Simon and Schuster. <https://www.amazon.com/Managing-Professional-Service-David-Maister/dp/0684834316>.

- Malhotra, N., Morris, T., & Smets, M. (2010). New career models in UK professional service firms: From up-or-out to up-and-going nowhere? *The International Journal of Human Resource Management*, 21(9), 1396–1413 <https://doi.org/10.1080/09585192.2010.488436>.
- Malinovsky, Y., & Rinott, Y. (2023). On tournaments and negative dependence. *Journal of Applied Probability*, 60(3), 945–954 doi:10.1017/jpr.2022.104.
- Malsch, B., & Gendron, Y. (2013). Re-theorizing change: Institutional experimentation and the struggle for domination in the field of public accounting. *Journal of Management Studies*, 50(5), 870–899 <https://doi.org/10.1111/joms.12006>.
- Martin, K.D., & Cullen, J.B. (2006). Continuities and extensions of ethical climate theory: A meta-analytic review. *Journal of Business Ethics*, 69(2), 175–194 <https://www.jstor.org/stable/25123946>.
- McNair, C.J. (1991). Proper compromises: The management control dilemma in public accounting and its impact on auditor behavior. *Accounting, Organizations and Society*, 16(7), 635–653 [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(91\)90017-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(91)90017-9).
- Moorman, R.H., Blakely, G.L., & Niehoff, B.P. (1998). Does perceived organizational support mediate the relationship between procedural justice and organizational citizenship behavior? *Academy of Management Journal*, 41(3), 351–357 <https://www.jstor.org/stable/256913>.
- O'Connor, J.P., Priem, R.L., Coombs, J.E., & Gilley, K.M. (2006). Do CEO stock options prevent or promote fraudulent financial reporting? *Academy of Management Journal*, 49(3), 483–500 <https://www.jstor.org/stable/20159777>.
- PCAOB Public Company Accounting Oversight Board (2013). Observations related to the implementation of auditing standard on engagement quality control. [http://pcaobus.org/Inspections/Documents/120613\\_EQR.pdf](http://pcaobus.org/Inspections/Documents/120613_EQR.pdf).
- Podsakoff, P.M., MacKenzie, S.B., Paine, J.B., & Bachrach, D.G. (2000). Organizational citizenship behaviors: A critical review of the theoretical and empirical literature and suggestions for future research. *Journal of Management*, 26(3), 513–563 [https://doi.org/10.1016/S0149-2063\(00\)00047-7](https://doi.org/10.1016/S0149-2063(00)00047-7).
- Pruijssers, J.L., Heugens, P.P., & Van Oosterhout, J. (2020). Winning at a losing game? Side-effects of perceived tournament promotion incentives in audit firms. *Journal of Business Ethics*, 162, 149–167 [https://ideas.repec.org/a-kap/jbuset/v162y2020i1d10.1007\\_s10551-018-3991-2.html](https://ideas.repec.org/a-kap/jbuset/v162y2020i1d10.1007_s10551-018-3991-2.html).
- Ridge, J.W., Aime, F., & White, M.A. (2015). When much more of a difference makes a difference: Social comparison and tournaments in the CEO's top team. *Strategic Management Journal*, 36(4), 618–636 <https://doi.org/10.1002/smj.2227>.
- Sattar, U., Javeed, S.A., & Latief, R. (2020). How audit quality affects the firm performance with the moderating role of the product market competition: Empirical evidence from Pakistani manufacturing firms. *Sustainability*, 12(10), 1–20 <https://ideas.repec.org/a/gam/jsusta/v12y2020i10p4153-d360125.html>.
- Shafer, W.E. (2015). Ethical climate, social responsibility, and earnings management. *Journal of Business Ethics*, 126(1), 43–60 <https://ideas.repec.org/a/kap/jbuset/v126y2015i1p43-60.html>.
- Shafer, W.E., Poon, M.C., & Tjosvold, D. (2013). Ethical climate, goal interdependence, and commitment among Asian auditors. *Managerial Auditing Journal*, 28(3), 217–244 DOI: 10.1108/02686901311304358.
- Shi, W., Connelly, B.L., & Sanders, W. (2016). Buying bad behavior: Tournament incentives and securities class action lawsuits. *Strategic Management Journal*, 37(7), 1354–1378 <https://doi.org/10.1002/smj.2400>.
- Shook, C.L. Jr., Ketchen, D.J., Hult G.T.M., & Kacmar, K.M. (2004). An assessment of the use of structural equation modeling in strategic management research. *Strategic Management Journal*, 25(4), 397–404 <https://doi.org/10.1002/smj.385>.
- Siegel, P.A., & Hambrick, D.C. (2005). Pay disparities within top management groups: Evidence of harmful effects on performance of high-technology firms. *Organization Science*, 16(3), 259–274 <https://www.jstor.org/stable/25145966>.
- Smith, C.A., Organ, D.W., & Near, J.P. (1983). Organizational citizenship behavior: Its nature and antecedents. *Journal of applied psychology*, 68(4), 653–663 <https://doi.org/10.1037/0021-9010.68.4.653>.
- Suddaby, R., Gendron, Y., & Lam, H. (2009). The organizational context of professionalism in accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 34(3), 409–427 <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.01.007>.

- Sypniewska, B. (2020). Counterproductive work behavior and organizational citizenship behavior. *Advances in Cognitive Psychology*, 16(4), 321-328 <https://doi.org/10.5709/acp-0306-9>.
- Tan, H.T. (1999). Organizational levels and perceived importance of attributes for superior audit performance. *Abacus*, 35(1), 77-90 <https://doi.org/10.1111/1467-6281.00035>.
- Treviño, L.K., Butterfeld, K.D., & McCabe, D.L. (1998). The ethical context in organizations: Influences on employee attitudes and behaviors. *Business Ethics Quarterly*, 8(3), 447-476 <https://www.jstor.org/stable/3857431>.
- Von Nordenflycht, A. (2010). What is a professional service firm? Toward a theory and taxonomy of knowledge-intensive firms. *The Academy of Management Review*, 35(1), 155-174 <https://www.jstor.org/stable/27760045>.
- Zhong, X., Ren, L., & Song, T. (2021). Different effects of internal and external tournament incentives on corporate financial misconduct: Evidence from China. *Journal of Business Research*, 134, 329-341 <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2021.05.020>.