

تحلیل تماتیک الگوی فرهنگ حسابرسی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۲/۲۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۵/۳۱

■ مسعود صادقی^۱

■ فروغ حیرانی^۲

■ اکرم تفتیان^۳

چکیده:

هدف پژوهش حاضر، تحلیل تماتیک عوامل موثر بر فرهنگ حسابرسی و ارائه الگویی از شاخص‌های مرتبط با آن طبق تعریف فرهنگ، با استفاده از نظریه‌های خبرگان حسابرسی است. این مقاله در چارچوب استراتژی تحقیق کیفی و براساس روش تحلیل تماتیک و مصاحبه با ۲۲ نفر از مدیران حسابرسی به صورت نمونه‌گیری هدفمند، ابتدا براساس وجوه مشترک، تم‌های مرتبط، اصلی و در نهایت تم‌های مرکزی هر کدام از مقولات موضوع تحقیق را شناسایی و در نهایت شبکه مضامین مرتبط با چیستی فرهنگ حسابرسی را ترسیم و تحلیل می‌کند. روایی ابزار پژوهش (مصاحبه)، توسط مصاحبه شوندگان و سپس اساتید متخصص، مورد بررسی قرار گرفت و تأیید گردید و برای سنجش پایایی از روش توافق درون موضوعی استفاده شد که مطابق این روش مقدار پایایی برابر با ۸۹٪ بود. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش تحلیل تماتیک استفاده شد. پس از بررسی کتب، مقالات و انجام مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته با خبرگان، تعداد ۹۸۵ عامل یا کد باز احصاء شد و سپس ۴۱ مفهوم توسط محقق شناسایی شد که در قالب ۲۲ تم فرعی و ۵ تم اصلی به عنوان ابعاد فرهنگ حسابرسی دسته‌بندی شدند، این ابعاد شامل: ارزش‌های اجتماعی، ارزش‌های اخلاقی، ارزش‌های مذهبی، ارزش‌های اقتصادی، ارزش‌های سیاسی می‌شوند. بنابراین مضامین مرتبط با چیستی فرهنگ حسابرسی نشان می‌دهد که فرهنگ حسابرسی با ارزش‌ها و باورهای حسابرسی که بر فرهنگ مدیران و حساب‌رسان و مجموعه حسابرسی تأثیر می‌گذارد، ارتباط دارند. در این قالب ارزش‌های اجتماعی، کنش و مشارکت اجتماعی، ارزش‌های سیاسی و توانمندی اقتصادی، از جمله باورها و هنجارهای مرتبط با فرهنگ هستند که بر فرهنگ مدیران و مجموعه حسابرسی تأثیر گذاشته و رفتار آنها را جهت می‌دهد. از طرف دیگر، ارزش‌هایی چون اخلاقی، توجه به ارزش‌های مذهبی و تقویت بنیان ساختارهای حسابرسی از جمله ارزش‌های حسابرسی هستند که بر رفتار مدیران

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد یزد، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران.

۲. استادیار گروه حسابداری، واحد یزد، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران (نویسنده مسئول). ایمیل:

heyrani@iauyazd.ac.ir

۳. استادیار گروه حسابداری، واحد یزد، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران.

مؤسسات حسابرسی موثر بوده، لذا بر اساس «تحلیل تماتیک» ابعاد فرهنگ حسابرسی عبارتند از: ارزش‌های اجتماعی، اخلاقی، مذهبی، اقتصادی و سیاسی. بنابراین این مقوله‌ها را با اندکی تسامح می‌توان فرهنگ حسابرسی بیان نمود. طبق یافته‌های تحقیق «فرهنگ حسابرسی پایه و اساس جامعه حسابرسی می‌باشد که در برگرفته مجموعه ای از ارزش‌ها، هنجارها، باورها، آداب فرهنگی و تاریخی موثر بر رفتار حساب‌رسان همچنین مبنای ارزش‌های خاص (اجتماعی، اخلاقی، مذهبی، اقتصادی و سیاسی) منبعث از اجتماع و موثر بر فرهنگ حساب‌رسان در محیط حسابرسی و جامعه» است. لذا برای توسعه فرهنگ حسابرسی در ایران باید بر مقوله‌های استخراجی از این پژوهش متمرکز شد که در این صورت می‌توانیم فرهنگی پویا در زمینه حسابرسی داشته باشیم.

واژه‌های کلیدی: توسعه فرهنگ، تحلیل تماتیک، فرهنگ حسابرسی.

۱- مقدمه

فرهنگ یک رفتار اکتسابی در نتیجه پاسخ بشر به محیط خویش است که پس از اکتساب، شرایط پاسخگویی فرد به محیط اجتماعی را مهیا می‌سازد. ارزش‌های فرهنگی، تعیین‌کننده انتخاب سیستماتیک انجام شده توسط یک جامعه، جهت توصیف و استدلال یک پدیده اجتماعی هستند. براساس این ارزش‌ها، رسوم و عقاید شکل می‌گیرند. این رسوم نیز به نوبه خود در قالب نهادهای اجتماعی تبلور می‌یابند. مؤسسات حسابرسی نیز یکی از این نهادهای اجتماعی است و باید انعکاسی از ارزش‌های موجود در فرهنگ جامعه باشد. بنابراین فرهنگ هر کشور می‌تواند به عنوان یک عامل مهم و تاثیرگذار بر سیستم حسابرسی، در بررسی‌ها و مطالعات حسابرسی مدنظر قرار می‌گیرد. لذا یکی از عوامل موثر در توسعه فرهنگ حسابرسی در جامعه، زمینه‌سازی و بسترسازی آن در بین حساب‌رسان و ایجاد فرهنگی می‌باشد که به وسیله آن، همه حساب‌رسان در تلاش برای رشد دادن همدیگر باشند و با تاثیر بر روی یکدیگر به پیشرفت جامعه نیز کمک کنند. ارزش‌های متفاوت فرهنگ از نحوه عمل حسابداری و حسابرسی یکسان در سطح جهانی جلوگیری می‌کند. طبق نظر پرا، عنصر انسانی حسابداری توسط عوامل محیطی و به‌طور خاص فرهنگ تحت تاثیر قرار می‌گیرد (پرا، ۱۹۸۹). لذا عوامل فرهنگی به عنوان یکی از عوامل موثر بر سیستم‌های حسابداری و حسابرسی محسوب می‌شود. با توجه به این استدلال، حسابداری و حسابرسی به عنوان فعالیتی اجتماعی با منابع انسانی در تعامل است و انسان نقش بسیار مهمی در کارایی یا عدم کارایی سیستم‌ها ایفا می‌کند. یکی از وظایف با اهمیت حساب‌رسان تصمیم‌گیری و اظهار نظر نسبت به عملکرد و صورت‌های مالی یک موسسه و استفاده آن توسط سایر افراد می‌باشد و با توجه به ضرورت گسترش مرزهای بازارهای محصولات شرکتها در خارج از مرزهای فرهنگ ملی این وظیفه نیز بیش از پیش با اهمیت‌تر و دشوارتر شده است، زیرا افراد فرهنگ‌های مختلف ادراکاتی متفاوت دارند و ممکن است تصمیم در یک فرهنگ در فرهنگ دیگر کارساز

نباشد. با توجه به اینکه عوامل مختلفی در تصمیم‌گیری اشخاص نقش دارد و یکی از این عوامل نسبت فرهنگی است، نسبت فرهنگی به‌طور ضمنی بیانگر این است که افراد متعلق به فرهنگ‌های مختلف، به‌طور متفاوتی به ساخت و یا استفاده از مفاهیم و اصول تصمیم‌گیری می‌پردازند.

هال (۱۹۶۴) معتقد است که فرهنگ محیط رشد انسان است. هیچ جنبه‌ای از زندگی انسان نیست که تحت تاثیر فرهنگ نباشد. این به معنی شخصیت‌ها است (نشان رفتار است)، چگونه افراد خود را بروز می‌دهند (شامل نشان دادن احساسات)، روش تفکر آنها، روش حرکت آنها، روش حل مشکلات، چگونگی طرح‌ریزی و قرار گرفتن شهروانشان، چگونگی عملکرد و سازماندهی سیستم‌های نقل و انتقال و چگونگی کار و تعامل سیستم‌های اقتصادی و دولتی. این نکته در رابطه با حسابداری و حسابرسی به خوبی نشان می‌دهد که فرهنگ می‌تواند به عنوان محیط رشد حسابداری و حسابرسی و سایر زمینه‌ها مورد ملاحظه قرار گیرد. فرهنگ اساساً فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری را در حسابداری و حسابرسی و سایر زمینه‌ها تعیین می‌کند و می‌تواند از طریق اجزا و عناصرش، رفتار سازمانی و عملکرد شناختی حسابرسان را تعیین نماید، به گونه‌ای که بر فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری آنها در رویارویی با یک پدیده مرتبط به حسابرسی تاثیر می‌گذارد. با توجه به اینکه موسسات حسابرسی توسط صاحبکاران بکار دعوت می‌شوند و از آنها حق الزحمه دریافت می‌کنند، مسئولیت دارند به صورتی عمل نمایند که منافع عموم تأمین شود. حفاظت و پاسداری از منافع عمومی مستلزم رعایت اصول اخلاقی می‌باشد.

مدیران موسسات حسابرسی بزرگ مجبورند تا محیطی اخلاقی را به عنوان ابزار باز دارنده رفتارهای ناکارآمد حسابرسان را در موسسات رواج دهند. این نظر بر دو فرض استوار است: ۱- رفتار حسابرس یک عامل موثر در کیفیت حسابرسی است. ۲- رفتار کارکنان از فرهنگ اخلاقی ایجاد شده توسط مدیران و رهبران باید تاثیر پذیرد. به این نکته اساسی باید توجه نمود که رفتار و خصوصیات حسابرسان شامل، اخلاق حرفه‌ای، رفتارهای حرفه‌ای و تعهد کاری حسابرسان می‌تواند تحت تاثیر عوامل مختلفی نظیر فرهنگ، احساسات، دیدگاه‌ها و نگرش اعضای سازمان قرار گرفته و نهایتاً با تاثیر پذیری از این عوامل منجر به رعایت یا عدم رعایت رفتار حرفه‌ای و تعهد کاری در بین حسابرسان شود. از بین این عوامل، ارزش‌های اخلاقی و ارزش‌های فرهنگی تأثیری متقابل بر یکدیگر دارند. فرهنگ سازمانی، ارزش‌های اخلاقی را تحت تاثیر خود قرار می‌دهد. رابطه مستقیم میان ارزش‌های اخلاقی و فرهنگی سازمان موجب آن می‌شود که کارکنان سازمان برای تأمین منافع سازمان و ذینفعان آن، رفتاری اخلاق محور داشته باشند (آرمسترانگ، ۱۹۹۶). مورگان (۱۹۹۷) معتقد است که فرهنگ هر سازمان یکی از عوامل عمده‌ی اثرگذار بر عملکرد آن است. از نظر بارون و گرینبرگ (۲۰۰۰) تاثیر فرهنگ بر اعضای سازمان به حدی است که می‌توان با بررسی زوایای آن نسبت به چگونگی رفتار، احساسات، دیدگاه‌ها و نگرش اعضای سازمان پی برد و واکنش احتمالی آنان را در قبال تحولات مورد نظر ارزیابی، پیش‌بینی و هدایت کرد. با اهرم فرهنگ، به سادگی می‌توان انجام تغییرات را تسهیل کرد و جهت‌گیری‌های جدید را در سازمان

پایدار کرد. سازمان چیزی بیش از سطوح افقی و عمودی، واحدها و سلسله مراتب است. یک سازمان همانند یک فرد دارای شخصیت است، شخصیتی که دارای ویژگی‌های انعطاف‌پذیری، محافظه‌کاری و نوآوری و ... است. در سازمان، کارکنان نسبت به یک الگوی خاص رفتاری با هم توافق می‌کنند و این همان فرهنگ است. لذا از آنجا که در هر سازمانی، فرهنگ منحصر به فرد آن سازمان وجود دارد که به افراد شیوه فهم و معنی بخشیدن به رویدادها را نشان می‌دهد، از فرهنگ می‌توان به عنوان یک اهرم قدرتمند برای هدایت و تقویت رفتار استفاده نمود. از جمله مسایل مهم در سازمان‌های امروزی، کم کاری، تمارض، عدم تعهد کاری، بی‌زاری از کار و سرانجام ترک خدمت کارکنان می‌باشد. ضرورت دارد که مدیران همواره در پی یافتن علت این پدیده‌ها و این که چه عامل‌هایی موجب دلسردی و بیگانگی کارکنان نسبت به سازمان می‌شوند، باشند (مصطفوی، ۱۳۸۹). بنابراین فرهنگ سازمانی می‌تواند نقش بسزایی در تعیین چارچوب‌های رفتار حرفه‌ای یک سازمان یا موسسه حسابرسی داشته باشد. گری (۱۹۸۸) معتقد است که فرهنگ به دو بعد پنهان کاری و شفافیت دسته‌بندی می‌شود، چرا که در جامعه‌ای با فرهنگ پنهان کاری به منظور حفظ قدرت، اطلاعات محدودتری گزارش می‌شود، در حالی که فرهنگ شفاف تأکید بیشتری بر ارائه اطلاعات شفاف دارد (دانگ و همکاران، ۲۰۱۶).

بنابراین، این پژوهش به دنبال پاسخگویی به این سوال است که «شاخص‌های فرهنگ حسابرسی» چیست؟

اهمیت موضوع تدوین الگوی فرهنگ حسابرسی و تأثیر فرهنگ بر نحوه نگرش و تفکر اعضاء جامعه حسابرسی و فرآیند حسابرسی و همچنین فقدان پژوهش‌های کافی، این انگیزه را در محقق به وجود آورد که موضوع فوق را به عنوان یک موضوع پژوهشی برگزیند. جدید بودن مفهوم فرهنگ حسابرسی در ایران و آشنایی بیشتر با آن، توسط مدیران و خبرگان و اعضاء حرفه حسابرسی، می‌تواند پایه گذار پژوهش‌های آتی در این زمینه باشد. فرهنگ حسابرسی موضوعی است که از جانب محققان داخلی و خارجی در اجرای یک طرح پژوهشی جهت معرفی و شناخت اهمیت و جایگاه آن به اعضاء جامعه و استفاده کنندگان از حسابرسی نادیده گرفته شده است؛ بنابراین، بررسی فرهنگ حسابرسی و بکارگیری آن در جامعه حسابرسی، اهمیت کار را دوچندان کرده است. عمده پژوهش‌های انجام شده داخلی و خارجی در حوزه فرهنگ سازمانی و اخلاقی بوده است و محقق حین بررسی به پژوهشی که به بررسی فرهنگ در حرفه حسابرسی باشد، به ویژه داخل کشور برخورد ننموده است و وجود خلأ تحقیقاتی در این رابطه، پژوهشگر را متقاعد کرد که انجام پژوهش حاضر ضمن داشتن نوآوری، سودمندی لازم را داشته و نتایج پژوهش می‌تواند موجب بسط ادبیات و مبانی نظری پژوهش‌های گذشته در حوزه تحقیقات حسابرسی گردد و ارزش انجام شدن آن را دارد. بدین منظور محقق در پژوهش حاضر با اتخاذ رویکرد کیفی پژوهش و استفاده از تحلیل تماتیک به بررسی فرهنگ حسابرسی پرداخته است. بنابراین توسعه فرهنگ حسابرسی فرآیندی است که طی آن مبانی علمی و فنی از وضعیت سنتی به وضعیت مدرن متحول می‌شود. با توجه به مباحث نظری مشخص می‌گردد که ایران، راه درازی تا رسیدن

به توسعه فرهنگ حسابرسی در پیش دارد و برای پیمودن این مسیر باید از پشتوانه فرهنگی بسیار قوی برخوردار گردد.

۲- مبانی نظری و پیشینه تجربی پژوهش

۲-۱- فرهنگ و فرهنگ حسابرسی

از نظر واژه‌شناسی «فرهنگ» مرکب از دو جزء است. جزء اول آن «فر» که به معنای بالا، پیش و جلو است و جزء دوم آن «هنگ» یا «هنج» به معنای قصد کردن، کشیدن و آوردن، است. این مفهوم ابتدا برابر واژه «Education» گذاشته شد. در زبان علمی مردم‌شناسی و جامعه‌شناسی ایران، واژه فرهنگ معادل واژه لاتین «Culture» به کار گرفته شده که در اصل به معنای کشت و زراعت بوده است. افزون بر این، در فرهنگ پارسی عمید، «فرهنگ» به عنوان، «علم، دانش، ادب، معرفت، تعلیم و تربیت و آثار علمی و ادبی قوم یا ملت تعریف شده است» (عمید، ۱۳۷۱). بر طبق فرهنگ لغت وبستر، «فرهنگ» به معنی «الگویی یکپارچه از دانش، اعتقاد و رفتار انسان که بستگی به ظرفیت یادگیری و انتقال دانش به نسل‌های بعدی دارد» است (گیورالنیک، ۱۹۸۴). به عقیده هافستد (۱۹۹۱) فرهنگ، اندیشه مشترک اعضای گروه یا طبقه است که آن‌ها را از دیگر گروه‌ها مجزا می‌کند. در تعریفی دیگر، فرهنگ به صورت مجموعه‌ای از الگوهای رفتار اجتماعی، هنرها، اعتقادات، رسوم و سایر محصولات انسان و ویژگی‌های فکری جامعه یا ملت تعریف می‌شود. در تعریفی دیگر، فرهنگ عبارت است از مجموعه‌ای از ارزش‌ها، باورها، درک و استنباط و شیوه‌های تفکر یا اندیشیدن که اعضای جامعه در آنها وجوه مشترک دارند و همان چیزی است که به عنوان یک پدیده درست به اعضای تازه وارد آموزش داده می‌شود. فرهنگ نمایانگر بخش نانوخته و محسوس جامعه است. هدف فرهنگ این است که به اعضای جامعه احساس هویت بدهد و در آنان نسبت به باورها و ارزشهای باور نکردنی تعهد ایجاد کند. ارزشهای سنتی موجب تقویت و ثبات هر چه بیشتر جامعه می‌گردند و باعث می‌شوند تا افراد تازه وارد به علت وجودی فعالیتها و رویدادهای پی ببرند و آنها را درک کنند (عبدلی و رویایی، ۱۳۸۸). بی‌گمان فرهنگ را باید مهمترین و غنی ترین منبع هویت دانست. افراد و گروه‌ها همواره با توسل به اجزا و عناصر فرهنگی گوناگون هویت می‌یابند. زیرا این اجزا و عناصر توانایی چشمگیری در تامین نیازهای انسان به متمایز بودن و ادغام شدن در جمع دارند. فرهنگ مقوله‌های تفاوت مدار است و شیوه زندگی خاصی را می‌سازد. این تفاوت و خاصیت نه تنها امکان هویت یابی را فراهم می‌کند، بلکه به زندگی انسان‌ها نیز معنا می‌بخشد. در جوامع سنتی فرهنگ به خوبی از عهده انجام کار هویت‌سازی بر می‌آید؛ چرا که توانایی و قابلیت تفاوت آفرینی و معنابخشی بسیار بالایی داشت. در چنین جوامعی، فرهنگ نه تنها مرزهای شفاف و پایداری ایجاد می‌کرد، بلکه در عرضه‌ی نظام‌های معنایی منسجم و آرامش بخش هم توانا بود. فرهنگ، عمری به درازای پیدایش آگاهی در انسان دارد. فرهنگ قبل از انسان وجود نداشته و پدیده‌ای است که بشر بر طبیعت افزوده و حاصل خلاقیت انسان و محصول تعامل انسان با طبیعت و تکنولوژی است. آگاهی به وجود

فرهنگ، پدیده‌ای است که با پیدایش ضرورت نگاه عینی انسان به فرهنگ شکل گرفت. پیش از آن، فرهنگ پدیده‌ای بود درونی که فرد قادر نبود خود را از آن جدا سازد و از فاصله بدان بنگرد. بنابراین در تعریف فرهنگ، دیدگاه‌های متفاوتی وجود دارد که در این بخش سه دیدگاه از اهمیت خاصی برخوردارند (رشیدی‌پور، ۱۳۹۳):

الف. دیدگاه وجودی: در این دیدگاه، فرهنگ ترکیبی است از تجربه‌های وجودی قابل شناخت از راه زندگی در درون فرهنگی خاص. در این معنا، فرهنگ را نمی‌توان تعریف کرد، مگر از طریق تجربه‌ی درونی که با زندگی در متن آن فرهنگ حاصل می‌شود. بدین ترتیب، هر فرهنگی برای افراد بیگانه قابل فهم نیست.

ب. دیدگاه ساختاری: این دیدگاه در تعریف فرهنگ بر عناصر سازنده‌ی آن تاکید دارد و معتقد است که فرهنگ محصول تعامل پویای انسان با محیط برای پاسخگویی به نیازهایی است که در هر مرحله از حرکت اجتماعی انسان، در حوزه‌ی مادی و معنوی پدید می‌آید و به صورت ارزش‌های مادی و معنوی متجلی می‌شود. ارزش‌های مادی، شامل دستاوردهای انسان در حوزه مادی، شامل ابزار و اشیاء و دستاوردهایی است که کشف و یا تولید شده‌اند. در حالی که ارزش‌های معنوی دستاوردهایی را در بر می‌گیرد که جنبه مادی ندارند. مانند: ارزش‌ها، الگوها، معیارها، نظریه‌ها، اندیشه‌ها، مفاهیم و مدل‌ها.

ج. دیدگاه کارکردی: این دیدگاه فرهنگ را بر حسب کارکردهایش تعریف می‌کند. از جمله، می‌گوید فرهنگ بستری است که در آن الگوهای اندیشه و رفتار شکل می‌گیرند و به جامعه و افراد جامعه هویت می‌بخشد؛ هویتی آن قدر یگانه و منسجم و متمایز، که برای مثال، انسان ایرانی را از انسان غیرایرانی متمایز می‌سازد.

پس از بیان مفهوم عمومی فرهنگ، در ادامه مفهوم فرهنگ حسابرسی بحث می‌شود. فرهنگ حسابرسی بخش مهمی از فرهنگ جامعه و همچنین مبنای اخلاقی، رکن معنوی و منبع قدرت برای تضمین توسعه حسابرسی است. با تعمیق درک فرهنگ حسابرسی و ایجاد و انجام ارزش‌های محوری حسابرسان، می‌توان انسجام اخلاقی و حس شرافت حرفه‌ای را بهبود بخشید و همبستگی و انسجام تیم حسابرسی را افزایش داد. بنابراین مفهوم فرهنگ حسابرسی دارای معانی گسترده و محدود است. به طور کلی، فرهنگ حسابرسی به جمع ثروت مادی و ثروت آرمانی ایجاد شده در فعالیت‌های حسابرسی، شامل فرهنگ مواد حسابرسی، فرهنگ سازمانی و فرهنگ ایدئولوژیکی اشاره می‌کند. در یک مفهوم محدود، تنها به فرهنگ ایدئولوژیکی حسابرسی، مانند ارزش‌های محوری حسابرسان، مفاهیم حسابرسی، اخلاق حسابرسی، روانشناسی حسابرسی، تصویر حسابرسی، سبک حسابرسی و غیره اشاره دارد. بنابراین فرهنگ حسابرسی به دلیل منحصر بفرد بودن عناصر مادی، به عناصر ایدئولوژیک اولویت می‌بخشد و بر روی ایده‌های ایدئولوژیک انعکاس یافته در فرآیند حسابرسی تمرکز می‌کند. بنابراین، مفهوم فرهنگ حسابرسی را می‌توان به صورت زیر خلاصه کرد: جامعه حسابرسی به تدریج ارزش‌ها و اهداف ایدئولوژیک خود را در طول فرآیند حسابرسی شکل می‌دهد که می‌تواند به طور معمول قابل شناسایی و پی‌گیری

شود (جایبی لو، ۲۰۱۷).

۲-۲- عملکرد فرهنگ حسابرسی

فرهنگ حسابرسی کاملاً در کل فرآیند حسابرسی نفوذ می‌کند و بر تفکر و رفتار حسابرسان تاثیر می‌گذارد. از جمله هدایت، انسجام، انگیزش، تنظیم رفتار، محدود کردن بعضی فعالیت‌ها و خدمات و پرورش حسابرسان، ترویج و تهذیب و نقش مثبتی در پیشبرد توسعه آن‌ها دارد (همان منبع).

هدایت: در برگزیده توسعه سلامت حرفه حسابرسی می‌باشد. فرهنگ حسابرسی می‌تواند موسسات حسابرسی و حسابرسان مستقل را با راهنمایی در جهت گیری ارزش‌ها کمک کند و نقش مهمی در تهذیب، روشن‌گری و تاسیس دستورالعمل‌ها داشته باشد. ممکن است همه انواع عوامل مضر را که در محیط حسابرسی وجود دارد تغییر داده و از بین ببرد که به حسابرسان کمک می‌کند تا یک ایدیولوژی مثبت مانند صداقت، فداکاری، درستکاری و غیره را تشکیل دهند تا توسعه سلامت حرفه حسابرسی را تضمین کنند.

انسجام: شامل وحدت، دانایی و قدرت حسابرسان می‌باشد. فرهنگ حسابرسی می‌تواند به طور موثر بر دانایی و قدرت حسابرسان تمرکز کرده و حس هویت، احساس تعلق و افتخار آنها را افزایش دهد. این امر می‌تواند به ارتباط نزدیک اهداف عاطفی، پیگیری‌های ایدیولوژیکی و احساس سرنوشت حسابرسان با علت کلی حسابرسی مرتبط باشد. بنابراین می‌تواند باعث ایجاد وحدت، کاهش تضاد و تناقض داخلی شود و به شناخت متقابل، حمایت و هم‌کاری حسابرسان برای ایجاد هم‌افزایی برای دستیابی به اهداف حسابرسی کمک کند.

انگیزه: باعث تقویت خلاقیت، قدرت و یکپارچه‌سازی حسابرسی می‌شود. فرهنگ حسابرسی می‌تواند شور و شوق و پتانسیل کار را با نمایش کامل به ابتکار و خلاقیت حسابرسان فردی و گروه‌های حسابرسی تحریک کند و حسابرسان اجازه می‌دهد تا هوش و بینش خود را به حداکثر برسانند و انسجام تیمی برای دستیابی به اهداف حسابرسی را بکار گیرند. این امر حسابرسان را تشویق می‌کند تا روحیه سالم و بلند همت و متهور را از اعماق قلب خود تصور کنند تا قدرت کلی مثبت داشته باشند و نیروی محرک پایداری داشته باشند. (شافر و سایمون، ۲۰۱۰). بنابراین، با افزایش مداوم انگیزه و تشویق متقابل و همچنین یکپارچه‌سازی دستیابی به ارزش‌های فردی به نتایج کلی حسابرسی، حسابرسان می‌توانند به طور مداوم توسعه عوامل حسابرسی را ارتقا دهند (سوینی و برنارد، ۲۰۱۳).

محدودیت: شامل تنظیم رفتار موسسات حسابرسی و حسابرسان است. فرهنگ حسابرسی می‌تواند تفکر و رفتار حسابرسی را به روشی سازگار از طریق ایجاد یک مکانیسم محدودکننده مشهود و نامشهود هماهنگ کند. این امر تنها از طریق ایجاد محدودیت‌ها انجام نمی‌شود بلکه با ایجاد کدهای اخلاقی حرفه‌ای برای موسسات حسابرسی از طریق روانشناسی و رفتار حسابرسان که از ویژگی‌های مختلف فرهنگ حسابرسی نشات می‌گیرند. یعنی تعیین مسئولیت‌ها، رعایت

احتیاط، پیروی از هنجارها و حفظ یکپارچگی و فداکاری هم انجام می‌شود. بنابراین حسابرسان را می‌توان تشویق کرد تا آگاهانه رفتار خود را اصلاح کنند، سبک کاری خود را بهبود بخشند. همچنین یکی از موارد دیگر تأثیر فرهنگ بر حسابرسی، درک باورها و الگوهای رفتاری حسابرسان می‌باشد که می‌تواند بر تعهد حسابرسان به حفظ منافع عمومی و همچنین در تصمیم‌گیری اخلاقی آنها اثر گذار باشد که این امر در نهایت می‌تواند باعث افزایش کیفیت حسابرسی شود (بارینکوا، ۲۰۱۸).

ترویج و تهذیب: باعث ایجاد تصویری خوب از موسسات حسابرسی و حسابرسان می‌گردد. عملکرد فرهنگ حسابرسی برای ایجاد تصویر با هدف نشان دادن گرایش ارزشی و پیگیری ایدئولوژیکی حسابرسان و ایجاد یک تصویر خوب در میان واحدهای حسابرسی و عموم مردم در سطح کلان می‌باشد. این می‌تواند درک، شناخت و احترام جامعه را از تمام مراحل زندگی برای فرآیند حسابرسی از طریق ایجاد تصویری از شجاعت، دقت، مصمم بودن، صداقت داشتن، فداکاری و غیره بدست آورد و می‌تواند ارتباطات و تعامل با سایر فرهنگ‌های حرفه‌ای و زمینه‌های فرهنگی و همچنین جامعه را در کل ارتقا دهد، فرهنگ حسابرسی را غنی‌سازی و بهبود بخشد و توسعه دهد و دائماً چهره عمومی موسسات حسابرسی و حسابرسان را ارتقا بخشد (جیان پینگ، ۲۰۰۶).

۳-۲- توسعه فرهنگ حسابرسی

توسعه به عنوان فرآیند بهبود شرایط زندگی و کیفیت زندگی برای مردم جامعه، دارای ابعاد اجتماعی، اقتصادی، سیاسی و فرهنگی است. رشد متوازن، متعادل، هماهنگی و همزمان این ابعاد در یک جامعه می‌تواند توسعه را امکان پذیر نماید. اما در این میان نقش فرهنگ شاید برجسته تر از سایر حوزه‌ها باشد به گونه‌ای که می‌توان گفت توسعه فرهنگی یک جامعه می‌تواند توسعه سیاسی، اقتصادی و اجتماعی آن را تضمین نماید. این ارزش‌ها، باورها و اعتقادات فرهنگی یک جامعه است که جهت‌ها و اولویت‌ها را در تمامی برنامه‌های سیاسی و اقتصادی و اجتماعی تعیین می‌کند و بسیاری از تصمیمات کلان در حوزه‌های اقتصادی، اجتماعی و سیاسی بر مبنای ارزش‌ها و اعتقادات فرهنگی جامعه اتخاذ می‌شوند (عطاور و همکاران، ۱۳۹۱). فرآیند توسعه‌ی فرهنگی محصول ساز و کارهای تاریخی، سیاسی، اجتماعی، خانوادگی و غیره است که به تدریج شکل می‌گیرد و به تدریج هم تغییر می‌یابد و یا از بین می‌رود. توسعه‌ی فرهنگی یکی از مباحث بحث‌انگیز است، که بسیاری از نظریه‌های تغییرات اجتماعی از آن به عنوان نقطه‌ی شروع توسعه و دگرگونی اجتماعی یاد می‌کنند. با توجه به مفهوم توسعه در نظریه‌های تغییرات اجتماعی، اهمیت طرح بحث توسعه‌ی فرهنگی بیشتر نمایان می‌گردد؛ چرا که توسعه به معنی رشد و ترقی و تکامل انسان‌ها در همه‌ی ابعاد وجودی بشر است و تنها شاخص‌های مادی در آن ملاک و معیار نمی‌باشد؛ بلکه شاخص‌های غیرمادی حیات انسانی نیز در این موضوع، از اولویت بالایی برخوردار است (یسری و همکاران، ۱۳۹۷). توسعه فرهنگ حسابرسی شامل تمام جوانب حسابرسی است

و بدان معنی است که توسعه فرهنگ حسابرسی در استقرار کلی حسابرسی، از جمله برنامه‌های توسعه حسابرسی و برنامه‌های سالانه، به طوری که توسعه فرهنگی و کسب و کار حسابرسی قرار داده شوند، اجرا شوند و همزمان کنترل شوند و باید به طور جدی سیستم پاسخگویی را اجرا کرد تا یک الگوی کاری شکل گیرد که مبنا و راهنمای رهبری همه حسابرسان با مسئولیت‌های روشن و واضح باشد. دوم، باید راهنمایی‌های توسعه فرهنگی حسابرسی را تقویت کرده و اهداف، محتوا، اولویت‌ها و گام‌های خاص را تعریف کرد و باید به طور موثر توسعه فرهنگی حسابرسی را با روش حسابرسی ادغام کرد تا به نتایج قابل توجهی دست یافت. سوم اینکه، باید توسعه فرهنگی حسابرسی با پیشرفت فرهنگ و ایده‌آل‌های آموزش و ایدئولوژیک و فعالیت‌های روزمره فرهنگی ترکیب شود (جیایی لو، ۲۰۱۷). لذا برای تقویت توسعه فرهنگ حسابرسی، محتوای آن باید بیشتر ارتقا یابد و راه کارهای انعطاف‌پذیر و متنوعی را اتخاذ کرد تا تمام عوامل مثبت موجود آماده شود و به طور مداوم نفوذ فرهنگ حسابرسی افزایش یابد. بنابراین توسعه فرهنگ حسابرسی شامل موارد فوق است.

۱- تقویت ساختار ایدئولوژیکی و معنوی: ساختار ایدئولوژیکی و اخلاقی در موسسات حسابرسی وظیفه اصلی فرهنگ حسابرسی محسوب می‌شود و حسابرسان باید ساخت یک سیستم ارزش جامعه‌گرا را ترویج کنند و بر ایجاد و عمل به مفهوم جامعه‌گرایی متمرکز شوند و برانجام فعالیت‌های مختلف آموزشی در مورد وفاداری، جمع‌گرایی، اخلاق و بهبود کیفیت سیاسی و ایدئولوژیکی تیم حسابرسی تمرکز کنند و با جدیت دیدگاه علمی در مورد حسابرسی را تثبیت کرده و به طور مداوم درک قوانین توسعه حسابرسی را عمیق‌تر سازند (همان منبع).

۲- تقویت توانایی حرفه‌ای حسابرسی: توانایی حرفه‌ای حسابرسان، عامل اصلی برای انجام نظارت از طریق حسابرسی مطابق قانون و ارتقا توسعه علمی علت حسابرسی است که نقش مهمی در توسعه فرهنگ حسابرسی ایفا می‌کند (همان منبع). لذا موسسات حسابرسی باید ساختار یک سازمان یادگیرنده را تقویت کرده و حسابرسان را ترغیب کنند که به دنبال دانش جدید باشند و یک مکانیسم یادگیری طولانی مدت ایجاد شود که حسابرسان آموزش ببینند تا مفاهیم حسابرسی علمی ایجاد کنند، وظایف خود را انجام دهند و به طور مداوم توانایی‌های حرفه‌ای خود را بهبود بخشند. بنابراین باید به بهبود توانایی‌های تفکر و قضاوت، رعایت قانون، مدیریت علمی و نوآوری توجه کنیم تا یک تیم حسابرسی حرفه‌ای ایجاد شود که بتواند خود را با نیازهای زمان سازگار کنند. مکانیسم تشکیل تیم حسابرسان، که شامل ویژگی‌هایی از حسابرسی می‌باشد و می‌تواند توسعه پایدار تیم حسابرسی را تضمین نماید (چاد پرول و همکاران، ۲۰۲۱).

۳- تقویت سبک کار حسابرسی و مبارزه با فساد: تقویت نظم و انضباط و سبک کار و مبارزه با فساد از اهمیت زیادی در توسعه فرهنگ حسابرسی برخوردار می‌باشد. بنابراین موسسات حسابرسی باید به طور آگاهانه الزامات سبک کاری واقع‌گرایانه و عملگرا را اجرا کنند و به دنبال استانداردهای بالا، توسعه و نوآوری مداوم در فرآیند حسابرسی باشند. علاوه بر این موسسات باید بطور گسترده آموزش مبارزه با فساد را هم در سطوح رسمی و هم غیررسمی انجام دهند و از

مقررات حسابرسی و مقررات انضباطی به عنوان هسته اصلی فرآیند حسابرسی تبعیت کنند و یک مکانیسم نظارت و کنترل منطقی از فرآیند حسابرسی ایجاد کنند که باعث بهبود اثربخشی کیفیت حسابرسی شوند (جیایی لو، ۲۰۱۷).

۴- انجام فعالیت‌های فرهنگ‌سازی حسابرسی: فرهنگ‌سازی حسابرسی بخش مهمی از توسعه فرهنگی حسابرسی می‌باشد. (همان منبع). بنابراین همراه با فرآیند حسابرسی باید فعالیت‌های فرهنگی شامل: آموزش، سمینارها، پرکردن اوقات فراغت حساب‌رسان، ایجاد محیط فرهنگی ترویج داده شود تا باعث بهبود انسجام تیم حسابرسی شود و موسسات، حساب‌رسان را تشویق کنند تا در اوقات فراغت خود در فعالیت‌های مختلف فرهنگی فعالانه شرکت کنند و از طریق این فعالیت‌ها، اعضاء جامعه حسابرسی سواد ایدئولوژیک و فرهنگی خود را افزایش دهند (بائر، ۲۰۱۵).

۵- بهبود بخشیدن تصویر حسابرسی: تصویر حسابرسی تجلی و نمای بیرونی فرهنگ حسابرسی است. با بهبود فرهنگ حسابرسی، به ویژه با تقویت سبک کار حسابرسی، می‌توان آن را به بهترین وجه ارتقا داد. بنابراین، باید توجه زیادی به تشکیل یک فضای فرهنگی خوب در درون موسسات حسابرسی معطوف شود. بنابراین حساب‌رسان باید کیفیت حسابرسی را اولویت قرار دهند تا اساس اعتماد به حسابرسی بیشتر و تثبیت شود و یک تصویر حسابرسی از بی‌طرف بودن، صادق بودن، مستقل بودن، حرفه‌ای بودن و قابل اعتماد بودن را حفظ کنند. بنابراین می‌توان گفت که فرهنگ حسابرسی می‌تواند به عنوان یک عامل مهم تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی باشد (جاسمجین و گرابنر، ۲۰۱۹).

۲-۴- فرهنگ حسابرسی و تئوری هویت

حساب‌رسان در معرض شماری از تاثیرات فرهنگی مختلف قرار دارند. این موارد شامل تحصیلات، آموزش، تعامل با همکاران، تعاملات با مشتریان و دیگر تجربیات کاری است. لذا به جای بررسی مولفه‌های فردی از فرهنگ حسابرسی، بر تاثیر جمعی این مولفه‌ها بر رفتار حساب‌رسان تاکید نمود. برای بررسی تاثیر جمعی فرهنگ حسابرسی، به تئوری هویت و روانشناختی شخصیت روی می‌آوریم (رایان و همکاران، ۲۰۱۹). مطابق با تئوری هویت، افراد دارای چندین شخصیت اجتماعی هستند که به جنسیت، نژاد، قومیت، شغل و سایر عوامل مربوط می‌شود. با برجسته‌تر شدن یک هویت یا شخصیت (از جمله یک هویت فرهنگی)، هنجارهای مرتبط با آن هویت یا فرهنگ در رفتار آنها تأثیر بیشتری می‌گذارد (شی و همکاران، ۱۹۹۹؛ آکرلوف، ۲۰۰۰؛ آکرلوف و کراتون، ۲۰۰۵؛ بنجامین و همکاران، ۲۰۱۰؛ لبوف و همکاران، ۲۰۱۰؛ کوهن و همکاران، ۲۰۱۴). بنابراین از تئوری هویت (کوهن، فی‌هر، مارشال، ۲۰۱۴) برای غلبه بر شناسایی و رفع چالش‌های موجود در فرهنگ حسابرسی استفاده می‌کنیم. تئوری هویت بیان می‌کند که افراد هویت‌های اجتماعی متفاوتی دارند. با برجسته‌شدن شخصیت، تصمیمات فرد تحت تاثیر هنجارها یا فرهنگ مرتبط با آن شخصیت قرار می‌گیرد (شی و همکاران، ۱۹۹۹؛ آکرلوف، ۲۰۰۰؛ آکرلوف و کراتون، ۲۰۰۵؛

بنجامین و همکاران، ۲۰۱۰؛ لیوف و همکاران، ۲۰۱۰؛ کوهن و همکاران، ۲۰۱۴). کوهن و همکاران (۲۰۱۴) دریافتند که هنجارهای مرتبط با فرهنگ بانکی در هنگام معرفی هویت شغلی بانکداران تأثیر بیشتری بر رفتار بانکداران دارند. بنابراین، با بارزتر شدن هویت شغلی حسابرسان، انتظار داریم رفتار حسابرس بیشتر تحت تأثیر فرهنگ حسابرسی قرار گیرد. تحقیقات اخیر حسابرسی با استفاده از نظریه هنجارهای اجتماعی (بلای و همکاران، ۲۰۱۸) پیش‌بینی کرده که رفتار حسابرسان تحت تأثیر هنجارهای مختلفی که به صورت تجربی دستکاری می‌شوند قرار می‌گیرند. بلای و همکاران (۲۰۱۸)، می‌گویند که حسابرسان هنجار اجتماعی را با تمرکز بر روی سرمایه‌گذاران و امضای گزارش حسابرسی دستکاری می‌کنند. در حالی که ما به جای تئوری هنجارهای اجتماعی بر هویت شغلی متمرکز می‌شویم. استیونز (۲۰۱۹) بیان می‌کند که فرهنگ نیز از طریق هنجارهای اجتماعی آشکار می‌شود. بنابراین هدف ما بررسی این است که چه ترکیبی از هنجارها در فرهنگ حسابرسی وجود دارد. به همین ترتیب، در تلاشیم که از دستکاری هنجارهای خاص اجتماعی به صورت جداگانه جلوگیری کنیم. برای این امر باید هویت شغلی حسابرسان و استنتاج از نظریه هویت دنبال کرد، وقتی که هویت شغلی حسابرسان برجسته‌تر می‌شود، رفتار آن‌ها به شدت تحت تأثیر هنجارهای فرهنگی مرتبط با حسابرسی قرار می‌گیرد.

۵-۲- پیشینه پژوهش

چاد پرول و همکاران (۲۰۲۱)، در تحقیقی به بررسی نحوه ارتباطات و فرهنگ تیمی و اثر آن بر پیگیری و ارزیابی عملکرد حسابرس پرداختند و بیان نمودند که حسابرسان در تیم‌های که سلسله مراتب را رعایت می‌کنند، در آنها ارتباطات موثر برای کیفیت حسابرسی بسیار مهم است. در این تیم‌ها، حسابرسان هم محتوا و هم سبک ارتباطات خود را انتخاب می‌کنند. آنها سه مطالعه از بررسی و شواهد تجربی از اهمیت سبک ارتباطات را در زمینه فرهنگ تیم حسابرسی گزارش دادند. در دو مطالعه اول شواهدی ارائه می‌دهند که کارکنان حسابرسی ارتباط قاطعانه رو به بالا را مخاطره آمیز می‌دانند و ترجیح می‌دهند به ویژه در فرهنگ‌های تیمی کمتر مستقل، منفعلانه ارتباط برقرار کنند. در مطالعه سوم شواهدی را نشان می‌دهند که حسابرسان با تجربه‌تر رویه‌های پیگیری بیشتری را در نظر می‌گیرند و کارکنان را هنگام برقراری ارتباط قاطعانه به ویژه در فرهنگ‌های تیمی مستقل‌تر، بالاتر می‌بینند. در مجموع، این مطالعات نشان‌دهنده عدم ارتباط بین حسابرسان با تجربه و کارکنان است که حسابرسان بیشتر بر ارتباط قاطعانه و پیگیری تأکید دارند و کارکنان آنها ارتباط غیرفعال را ترجیح می‌دهند. بنابراین بهبود کیفیت حسابرسی را می‌توان با تنظیم بهتر اولویت‌های سبک ارتباطی سرپرست- زیردست، به ویژه در فرهنگ‌های تیمی مستقل‌تر، نشان داد.

کریستینا و همکاران (۲۰۲۰)، به بررسی فرهنگ حسابرسی: پیشرفت‌ها و تحولات در ادبیات فرهنگ حسابرسی پرداختند. آنها فرهنگ حسابرسی شرکت‌ها را در طول یک دهه گذشته به خصوص از منظر پیشرفت‌ها و تحولات بر روی عوامل ایجاد فرهنگ در موسسات حسابرسی و

چگونگی تاثیرگذاری فرهنگ بر کیفیت حسابرسی و نگرش‌های کاری حسابرسان را با یک مدل سه مرحله‌ای را براساس تحقیقات قبلی (اسچین، ۲۰۱۷) و (هنیت استانداردهای اعتباردهی و حسابرسی بین‌المللی ۲۰۱۴) مورد بررسی قرار دادند و با استفاده از مکانیزم‌های تعبیه‌شدن فرهنگی و شرایط سازمانی برای ایجاد فرهنگ، درک فرهنگ موجود و پیامدهای آن به این نتیجه رسیدند که فرهنگ حسابرسی موسسات متمرکز بر کیفیت می‌باشد اگر رهبری بر حرفه‌ای‌گرایی تاکید کند و قضاوت اخلاقی را ترویج کند و یادگیری و یکپارچه‌سازی را از طریق سیستم‌ها و تعاملات بین فردی در میان حسابرسان تسهیل کند. لذا می‌توان گفت که اگر مدیران و رهبران موسسات حسابرسی به عنوان متولیان حرفه بر گسترش و ترویج فرهنگ تمرکز کنند می‌توانند موجب کاهش آثار مخرب ناشی از نگرش‌های منفی کاری برخی از اعضاء شد، همچنین باعث بهبود و ارتقاء فرهنگ حسابرسی و افزایش تعهدکاری اعضاء حرفه شد.

جاسمیچن و همکاران (۲۰۱۹)، به بررسی تأثیر فرهنگ حسابرسی بر کیفیت حسابرسی بر روی ۵ موسسه حسابرسی بزرگ در کشور هلند پرداختند. آنها بیان نمودند که چرا طراحی یک سیستم کنترل مدیریت که تلاش می‌کند کیفیت حسابرسی را هدایت کند، بسیار دشوار است؟ بنابراین روش‌های متفاوتی را مورد بحث و بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که شرکت‌های حسابرسی تلاش می‌کنند «کنترل‌های فرهنگی» را مورد توجه قرار دهند که این امر از طریق انتخاب و اجتماعی‌سازی و ارزش‌نیروی کار ایجاد شده برای تضمین کیفیت حسابرسی می‌باشد. همچنین بیان نمودند که تلاش‌های حسابرسان برای انجام کیفیت حسابرسی شامل سه عنصر می‌باشد. حسابرسان باید (۱) اهمیت کیفیت حسابرسی را درک کنند. (۲) دارای ابزارها و قابلیت‌های مناسب باشند. (۳) وظایفی را ترجیح دهند که منجر به کیفیت حسابرسی می‌شود. بنابراین نتایج پژوهش آنها نشان داد که فرهنگ حسابرسی می‌تواند نقش مهمی در کیفیت حسابرسی ایفا نماید.

رایان و همکاران (۲۰۱۹)، به بررسی تأثیر فرهنگ حسابرسی بر صداقت و تردید حرفه‌ای حسابرسان پرداختند و به بیان نمودند که صداقت و تردید حرفه‌ای حسابرسان به عنوان توانمندسازهای اعتماد در بازارهای سرمایه بسیار مهم است و قانون‌گذاران اخیراً ابراز نگرانی کرده‌اند که فرهنگ حسابرسی به اندازه کافی این ویژگی‌ها را تقویت نمی‌کند. بنابراین دو گروه حسابرسان با انگیزه‌های اقتصادی متفاوت را مورد آزمایش قرار دادند که صداقت و تردید حرفه‌ای را اندازه‌گیری کنند و به این نتیجه رسیدند که فرهنگ حسابرسی، تردید حرفه‌ای را افزایش می‌دهد، اما صداقت را کاهش می‌دهد و تفاوت خاصی بین دو گروه مشاهده نکردند.

تنگفی و (۲۰۱۹)، به بررسی تأثیرات فرهنگ سنتی بر حسابرسی پرداخت و بیان نمود که فرهنگ به عنوان یک مدل روانشناختی باعث تمایز رفتارهای مختلف حسابرسان می‌شود و تأثیر مهمی بر استانداردها و رویه‌های حسابداری و حسابرسی در کشورهای مختلف دارد که علاوه بر افشای اطلاعات حسابداری، کیفیت حسابرسی شاخص مهمی در بیان اطلاعات محیطی است. نظرات حسابرسی می‌تواند به طور موثر خطرات اطلاعاتی و مشکلات ناشی از عدم تقارن

اطلاعاتی را آشکار کند. عمر و همکاران تاثیر مذهب بر قضاوت حسابرس را مورد بررسی قرار دادند و دریافتند زمانی که موسسات حسابرسی در حوزه‌های مذهبی واقع شده‌اند، این امکان وجود دارد که به جای تایید اولویت‌های مشتریان به دلیل هویت اجتماعی مختلف، نظرات حسابرسی غیراستاندارد را به مشتریان ارائه کند. وانگ بینگ و همکاران به بررسی هزینه‌های سفر حسابرسان بر رابطه بین شرکت‌های مورد حسابرسی و سیگنال روابط اجتماعی استفاده کردند. نتایج تجربی نشان داد که بین هزینه‌های سفر و کاهش کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد. جها معتقد است که سرمایه اجتماعی سطح اعتماد متقابل در یک منطقه را اندازه گیری می‌کند. حسابرسان اعتبار مشتریانشان را براساس محل دفاتر شرکت مورد قضاوت قرار می‌دهند و به مشتریانی اعتماد که کمتری دارند، هزینه‌های حسابرسی بیشتری را مطالبه می‌کنند. لذا فرهنگ انسانی در فرهنگ سنتی تاثیر منفی بر روی هزینه‌های حسابرسی و کیفیت حسابرسی دارد و تاثیر کیفیت حسابرسی بهتر می‌تواند تاثیر فرهنگ سنتی حسابرسی را منعکس کند.

همچنین، در پژوهشی دیگر: به بررسی تاثیرات فرهنگ سنتی حسابرسی بر سطح توسعه اقتصادی پرداخت. وو می‌گوید که برای عوامل تعیین کننده توسعه اقتصادی، اقتصاددانان فرایند تکاملی را طی کرده‌اند. یعنی ابتدا عوامل تولید و پیشرفت فن آوری را مورد مطالعه قرار می‌دهند و سپس بر روی سیاست‌ها و انگیزه‌هایی تمرکز می‌کند که بر انباشتگی و پیشرفت فن آوری تاثیر می‌گذارند و ضمن بررسی به روز سیاست‌ها و عوامل نهادی موجود در انگیزه‌ها، اقتصاددانان سعی در بررسی عوامل تاثیر گذار فرهنگ (خصوصیات فرهنگی مانند اعتقادات، اعمال، عادات، تعصبات و آداب و رسوم) بر سطح توسعه اقتصادی می‌باشند. لذا اقتصاددانان اقدام به کاوش علل عمیق تری از جمله جغرافیا، تاریخ و فرهنگ به اصطلاح «عوامل بنیادی» کرده‌اند و تنها با شناسایی تاثیرات بلندمدت عوامل بنیادی می‌توان اصلاحات نهادی و مداخلات سیاسی شناخته شود و مرزهای این اثرات، توانایی ما را برای ارزیابی شوک‌های سیاسی بهبود می‌بخشد. با توجه به اثرات ویژه نقش فرهنگ، عوامل تاریخی و جغرافیایی اغلب تحت تاثیر ویژگی‌های فرهنگی از نسلی به نسل دیگر قرار دارند تا بر اقتصاد مدرن تاثیر بگذارند. بنابراین عوامل فرهنگی در هسته چنین توسعه اقتصادی قرار دارند.

بارارینکوا و همکاران (۲۰۱۸)، پژوهشی تحت عنوان "تاثیر تعهد به استقلال رفتاری و فرهنگ موسسات حسابرسی بر ارتقای سطح رفتارهای حرفه‌ای حسابرسان" انجام دادند. در این پژوهش ۱۲۲ نفر از حسابرسان کشور اسپانیا حضور داشتند و آنها ضمن بررسی نگرش‌ها و رفتارهای حرفه‌ای حسابرسان به بررسی منافع عمومی حسابرسان و اجرای استقلال در فرآیند حسابرسی پرداختند و نتایج آنها نشان می‌دهد که بهبود رفتار حسابرسان باعث اجرای هرچه بهتر قوانین استقلال توسط حسابرسان می‌شود. همچنین القای حسابرسان به رعایت مسئولیت‌های اجتماعی باعث تقویت حرفه حسابرسی شده، زیرا تعهد به رعایت منافع عمومی توسط حسابرسان با تصمیم‌گیری اخلاقی آنها مرتبط است و فرهنگ اخلاقی موجود در موسسات بر تعهد حسابرسان به رعایت منافع عمومی و همچنین تصمیم‌گیری اخلاقی آنها تاثیر می‌گذارد.

لذا موسسات حسابرسی باید به تقویت مکانیسم‌های رفتارهای اخلاقی در بین حسابرسان بپردازند که در نهایت می‌تواند کیفیت حسابرسی را افزایش دهد.

آلفا تاهیر (۲۰۱۷)، به بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی و بی‌طرفی حسابرس بر یکپارچگی حسابرسان در بین حسابرسان نیجریه ای پرداخت و نتایج وی نشان می‌دهد که نقص در بی‌طرفی و یکپارچگی حسابرس با عوامل مختلفی مرتبط است از جمله مهمترین آنها ارائه خدمات غیر حسابرسی، دوره تصدی حسابرسی طولانی مدت، رقابت در بازار حسابرسی، اندازه مشتری و اندازه شرکت حسابرسی است. با این حال علاوه بر این عوامل، فرهنگ اخلاقی در موسسات حسابرسی ممکن است تأثیر قابل توجهی بر نتیجه‌گیری حسابرس، بی‌طرفی و تمامیت یا یکپارچگی حسابرسی و در نهایت کیفیت حسابرسی داشته باشد. اگرچه برخی مطالعات، فرهنگ اخلاقی را در رابطه با بی‌طرفی حسابرس مورد بررسی قرار داده‌اند، اما با وجود ارتباط نزدیک بین بی‌طرفی، صداقت و فرهنگ اخلاقی، هیچ کدام اثر خود را بر تمامیت یا یکپارچگی حسابرس در نظر نگرفته است. در نتیجه بیان می‌کند که فرهنگ اخلاقی و بی‌طرفی حسابرس بر تمامیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد و می‌تواند پیامدهایی برای فعالیت‌های حرفه‌ای و فرهنگ‌های شرکت حسابرسی در نیجریه داشته باشد.

جیایی لیو (۲۰۱۷)، فرهنگ حسابرسی را بخش مهمی از فرهنگ جامعه و همچنین مبنای اخلاقی، رکن معنوی و منبع قدرت برای تضمین توسعه علت حسابرسی می‌داند. وی می‌گوید که با تعمیق درک فرهنگ حسابرسی و ایجاد و انجام ارزش‌های اصلی و محوری حسابرسان (مسئولیت، وفاداری، صداقت، قانونی بودن، استقلال و فداکاری) می‌توان انسجام اخلاقی و حس شرافت حرفه‌ای را بهبود بخشید و همبستگی و انسجام تیم حسابرسی را افزایش داد. بنابراین، ارزش‌های اصلی حسابرسان منعکس کننده اهداف فعلی، مأموریت‌ها، جهت‌گیریهایی ارزشی، اخلاق و عادات حرفه‌ای فرهنگ حسابرسی است که نشان دهنده آرمان‌ها، اعتقادات حسابرسان، کدهای رفتاری و پیگیری‌های ایدئولوژیک است. بنابراین می‌توان گفت که ارزش‌های اصلی حسابرسان در کل عملکرد و فعالیت‌های حسابرسی وجود دارد که منعکس کننده جنبه‌های رفتاری و نگرش‌های حسابرسان است.

اسوانبرگ و اوهمان (۲۰۱۶)، پژوهشی تحت عنوان «بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی موسسه حسابرسی بر بی‌طرفی حسابرسی» انجام دادند. جامعه آماری این پژوهش موسسات حسابرسی کشور سوئد بود. نتایج تحقیق آنها نشان داد که حسابرسان در محیط‌هایی که اخلاق مداری در آنجا حاکم است، رفتار اخلاقی با تشویق و رفتار غیر اخلاقی با تنبیه پاسخ داده می‌شود، هنجارهای اخلاقی در آنجا رواج دارد، رهبری اخلاق مدار در آنجا حاکم است و رابطه رئیس و رئیس در آنجا چندان حاکم نیست تصمیمات بیطرفانه‌تری اتخاذ می‌کنند. بنابراین حسابرسان در موسسه‌های برخوردار از فرهنگ‌های اخلاقی قوی‌تر، تصمیم‌های واقعی‌تری را از لحاظ عدم پذیرش مواضع و جایگاه‌های ترجیحی حسابداری در میان مراجعین در مقایسه با آنچه حسابرسان در موسسه‌های حسابرسی با فرهنگ‌های اخلاقی ضعیف‌تر انجام می‌دهند، اتخاذ می‌کنند.

تیلور موریس (۲۰۱۴)، در پژوهشی به عنوان "تأثیر رهبری اصیل و فرهنگ اخلاقی بنگاه بر رفتار حسابرس" به این نتیجه رسید که رفتار غیر حرفه ای باعث ایجاد چند رسوایی مالی و شکست تجاری معروف شده است. بسیاری از افراد، حسابرسان خارجی را به دلیل ناتوانی در شناسایی و یا گزارش خطا و تقلب در گزارش های مالی سرزنش می کنند. مدیران بنگاه های بزرگ حسابرسی برای ایجاد محیط های بنگاهسی اخلاقی تر به عنوان ابزاری برای جلوگیری از رفتار مخرب حسابرسان تحت فشار قرار دارند. این توصیه بر مبنای دو مفروض ارائه می شود: (۱) رفتار حسابرس یکی از عناصر کیفیت حسابرسی است و (۲) رفتار کارکنان تحت تأثیر فرهنگ اخلاقی ایجاد شده از سوی مدیران است. تحلیل وی از ۱۲۰ حسابرس نشان می دهد که اکثر مدیران موسسات سطح بالایی از متغیرهای رهبری اصیل (شفافیت، دیدگاه اخلاقی، خودآگاهی، پردازش متوازن) را نشان می دهند. علاوه بر این، تصور بر این است که فرهنگ بنگاه ها بسیار اخلاقی است. وقتی زیردستان، مدیران خود را اصیل تلقی کنند و آن ها را جزئی از فرهنگ اخلاقی بنگاه بدانند، فراوانی رفتار مخرب حسابرسان کاهش می یابد. بنابراین معیارهای رهبری اصیل و فرهنگ اخلاقی با برداشت حسابرسان از جلوگیری از رفتار مخرب ارتباط دارد.

حسینی و همکاران (۱۳۹۹)، به بررسی تأثیر ابعاد فرهنگی و مولفه های رفتاری بر تردید حرفه ای حسابرسان مستقل پرداختند و با توجه به این که تردیدگرایی خصیصه ای فردی است و تحت تأثیر ویژگی های شخصیتی افراد قرار می گیرد (هرت، ۲۰۱۳)، بنابراین دو خصیصه فرهنگ و مولفه های رفتاری که از شاخصه های اصلی ویژگی های افراد محسوب می شوند جهت سنجش میزان تأثیرگذاری بر تردید حرفه ای حسابرسان بررسی شدند. مولفه های فردی شامل خودآبی، رفاه طلبی، سخاوتمندی، عام گرایی، انطباق پذیری، عرف، قدرت، آسایش خاطر، میل به پیشرفت، انگیزش و پیروزی، و مولفه های فرهنگی نیز رازداری، محافظه کاری، یکنواختی و حرفه ای گرای می باشد. نتایج آنها نشان می دهد که عوامل فرهنگی بر تردید حرفه ای حسابرسان تأثیر معنادار ندارد، در حالی که تردیدگرایی حسابرسان تحت تأثیر مولفه های رفتاری آن ها می باشد.

کاووسی و همکاران (۱۳۹۹)، در پژوهشی به تأثیر مضمون های فرهنگ اخلاق مداری بر بی طرفی حسابرس: تحلیلی بر ادراک رهبری تحول گرا در بین ۲۱۱ نفر از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی بخش خصوصی که با استفاده از روش نمونه گیری تصادفی ساده انتخاب شدند پرداختند. نتایج آنها نشان داد که فرهنگ اخلاقی در مؤسسات حسابرسی بر رفتار بی طرفانه حسابرس با شدت، تأثیر مثبت و معنادار دارد. همچنین، مشخص شد رهبری تحول گرای شریک حسابرس به منزله متغیر تعدیل کننده با شدت تأثیر مثبت فرهنگ اخلاق مداری بر رفتار بی طرفانه حسابرس را در جهت مثبت تقویت می کند.

نوشادی و همکاران (۱۳۹۹)، به بررسی عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی: عوامل مربوط به محیط حرفه ای، فرهنگی و اجتماعی پرداختند و به این نتیجه رسیدند، تداعی جامعه از حسابرسی، درک استفاده کنندگان و ذینفعان از حسابرسی، تصمیم گیرندگان و سیاست گذاران و میزان ضابطه مند بودن رقابت مهمترین عوامل موثر در سطح حرفه و شرایط محیطی شناخته

شده است. در این بین، عواملی همچون اندازه و تمرکز بازار و میزان ارتباط بین‌المللی موسسات و ریسک دعاوی حقوقی علیه حسابرسان در ایران، مهمترین عوامل مداخله‌گری هستند که تعیین حق‌الزحمه حسابداری را تحت تاثیر قرار می‌دهند.

محمدی نافچی و همکاران (۱۳۹۹)، به بررسی اخلاق و فرهنگ در حسابداری پرداختند و دریافتند که حضور حسابداری در دنیای امروز امری حیاتی و ضروری به شمار می‌رود زیرا عامل محرکی برای سامانه اقتصادی کنونی بوده و در قبال عموم مسئولیتی کلیدی و حساس می‌باشد؛ بنابراین، اطلاعاتی که توسط حسابداران ارائه می‌شود قطعاً باید کارآمد، واقعی، بی‌طرفانه و قابل اتکا باشند در نتیجه اخلاق و فرهنگ حسابداری برای حسابداران حرفه‌ای و افراد متکی به خدمات حسابداری جایگاه خاصی دارد. رعایت اخلاق و فرهنگ در جامعه حسابداری، به نوعی منجر به سعادت و رفاه ذینفعان، اعتباردهندگان، سرمایه‌گذاران است و موضوع مورد نیاز تمام جوامع، سازمان‌ها، حرفه‌ها و شرکت‌ها می‌باشد. چنین استدلال می‌شود که نقش و وظیفه حسابداران نسبت به جامعه ایجاب می‌کند که آنها اخلاق و فرهنگ حسابداری را در همه جوانب رعایت نمایند و به آیین حرفه‌ای پایبند باشند. لازم به ذکر است اهمیت معیارهای اخلاقی و فرهنگی والا، جامعه را به سوی دیدگاه شرافتمندانه سوق می‌دهد و اعتبار و احترام اجتماعی را که در هر جامعه ضروری است، افزایش می‌دهد. همچنین از آنجایی که اساس و پایه حرفه حسابداری مبتنی بر اصول اخلاقی و فرهنگی حسابداری است و حسابداران دارای مسئولیت اجتماعی هستند ملزم به رعایت قوانین اخلاقی و فرهنگی می‌باشند تا بتوانند مهارت‌های تصمیم‌گیری و رفتار حرفه‌ای خود را تقویت نمایند و ارزش‌های اخلاقی و فرهنگی در حسابداری را اشاعه دهند.

۳- روش‌شناسی پژوهش

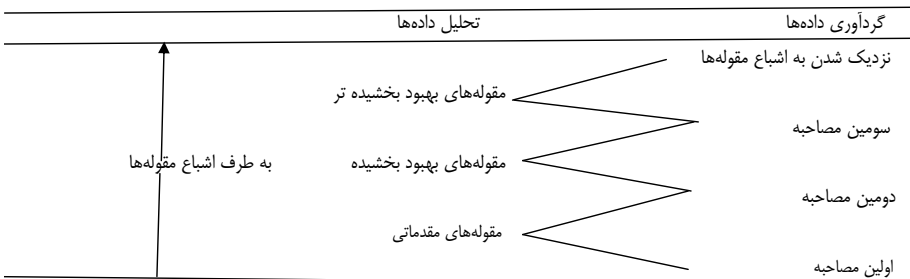
مروری بر پیشینه پژوهش در حوزه فرهنگ حسابداری و نتایج مرتبط با آن در ایران نشان می‌دهد که الگوی خاصی برای تعریف فرهنگ حسابداری وجود ندارد و هر آنچه موجود است صرفاً نظریات پراکنده از برخی اساتید و کارشناسان حوزه فرهنگ و حسابداری یا حسابداری در این ارتباط است. بنابراین این پژوهش دارای ماهیت کیفی و رویکرد اکتشافی بوده و از حیث هدف، نوعی پژوهش کاربردی محسوب می‌شود. هدف پژوهش تعیین شاخص‌های فرهنگ حسابداری با استفاده از تحلیل تماتیک طبق نظر خبرگان است. بنابراین نتایج آن را می‌توان برای بهبود فرآیند حسابداری بکار گرفت. داده‌های پژوهش پس از مطالعه مبانی نظری تحقیق و مصاحبه جمع‌آوری شده و با استفاده از روش تحلیل تم مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. به منظور شناسایی شاخص‌های فرهنگ حسابداری مراحل کلی به شرح زیر انجام می‌شود:

الف. تحلیل اطلاعات مربوط به فرهنگ حسابداری: پس از مطالعه مبانی نظری تحقیق، اطلاعات مربوط به فرهنگ حسابداری بر اساس الزامات و شاخص‌های مربوط مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است.

ب. انجام مصاحبه با خبرگان (مدیران حسابداری): بر اساس نتایج بدست آمده از تجزیه و

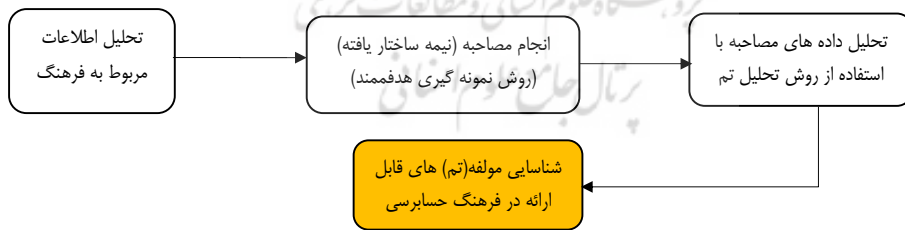
تحلیل اطلاعات مربوط به فرهنگ حسابرسی با افراد صاحب نظر و خبره مصاحبه انجام می‌گیرد. ج. تحلیل داده‌های مصاحبه به روش تحلیل تم: داده‌های گردآوری شده از طریق مصاحبه در این پژوهش با استفاده از روش تحلیل تم مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد. لذا این پژوهش با بهره‌گیری از روش تحلیل تماتیک به عنوان روشی برای شناخت، تحلیل و گزارش الگوهای موجود در داده‌های کیفی بدست آمده از مصاحبه‌ها و داده‌های متنی و نیز روشی برای طراحی الگوی مفهومی مناسب، تلاش کرده است تا الگویی مناسب برای تعریف فرهنگ حسابرسی در ایران طراحی کند. تحلیل مضمون یا تم، روشی برای شناخت، تحلیل و گزارش الگوهای موجود در داده‌های کیفی است (سراون و کلارک، ۲۰۰۶). این روش، فرآیندی برای تحلیل داده‌های متنی است و داده‌های پراکنده و متنوع را به داده‌های غنی و تفضیلی تبدیل می‌کند. تحلیل مضمون یا تم صرفاً روش کیفی خاصی نیست بلکه فرآیندی است که می‌تواند در اکثر روش‌های کیفی به کار رود. به طور کلی، تحلیل مضمون، روشی است برای دیدن متن، برداشت و درک مناسب از اطلاعات ظاهراً نامرتبط، تحلیل اطلاعات کیفی، مشاهده نظام‌مند شخص، تعامل، گروه، موقعیت، سازمان و یا فرهنگ و تبدیل داده‌های کیفی به داده‌های کمی (نووول و همکاران، ۱۳۹۹). در حقیقت تحلیل تماتیک سعی می‌کند از طریق کدگذاری داده‌ها و تحلیل آنها مشخص کند که داده‌ها به ما چه می‌گویند. این تحلیل در پی الگوییابی در داده‌هاست. زمانی که الگویی از داده‌ها به دست آمد، باید حمایت موضوعی از آن صورت گیرد. به عبارتی، تم‌ها از داده‌ها نشأت می‌گیرند (محمدپور، ۱۳۹۲). در تحلیل تماتیک، داده‌های متنی در آن بر اساس مقوله‌های معنایی مشترک گروه‌بندی می‌شود و در نهایت بر اساس وجوه مشترک عبارات گروه‌بندی شده در هر کدام از مقولات و طی فرآیندی سلسله‌مراتبی، تم‌های اصلی و در مرحله نهایی، تم مرکزی (تم نهایی) شناسایی می‌شود (پاک‌سرشت، ۱۳۹۱). برای اجرای پژوهش، پس از طراحی سوالات کلی (شاخص‌های فرهنگ حسابرسی و اثرات آنها بر فرهنگ کدامند؟) و تدوین پروتکل مصاحبه، مصاحبه‌های عمیق و نیمه‌ساختارمند با مدیران حسابرسی انجام می‌پذیرد. مصاحبه‌ها به صورت نیمه‌ساختاریافته و به صورت نمونه‌گیری هدفمند انجام می‌شود. لذا فرآیند نمونه‌گیری تا جایی ادامه می‌یابد تا به اشباع نظری دست یابد.

گردآوری و تحلیل داده‌ها به طریق زیگزاگ برای اشباع مقوله تحلیل داده‌ها



گردآوری داده‌ها تا زمانی ادامه می‌یابد که در مصاحبه‌های جدید، مفاهیم و مقوله‌های جدیدی به دست می‌آید. زمانی که مصاحبه‌های جدید مقوله‌های جدید به دست ندهد، گردآوری داده‌ها متوقف و به اصطلاح مقوله‌ها به اشباع می‌رسند. در چارچوب شیوه توصیف شده در شکل (۱)، تعداد ۲۲ مصاحبه از مدیران حسابرسی به صورت حضوری و مجازی انجام گرفت، که سوالات مصاحبه برای آنان فرستاده و پاسخ‌های مصاحبه‌شوندگان دریافت شد. لذا بر اساس آخرین مصاحبه‌های صورت گرفته، داده‌های گردآوری شده مفاهیم بیشتری اضافه ننموده است و در واقع به اشباع نظری رسیده است. مصاحبه‌ها با رعایت نکات اخلاقی و کسب اجازه از مصاحبه‌شوندگان حضوری ضبط شده است. کل زمان اجرای ۹ مصاحبه حضوری (۲۲ مصاحبه کل) حدود ۱۵ ساعت بوده است. که به طور متوسط هر مصاحبه حدود ۱۰۰ دقیقه به طول انجامیده است. پس از پایان هر مصاحبه، مصاحبه‌ها چه حضوری و غیرحضوری به صورت کامل بر روی کاغذ پیاده‌سازی و اقدام به کدگذاری اولیه داده‌ها خواهد شد تا مفاهیم اولیه استخراج شوند. لذا در مرحله انجام مصاحبه‌های مقدماتی پژوهشگر مصاحبه‌گران را مورد ارزیابی قرار می‌دهد و نتایج را مورد بررسی قرار می‌دهد و اگر در مصاحبه‌های مقدماتی به مواردی برخورد کرد که نیاز به تجدیدنظر در توجیه مصاحبه‌گران داشت پیش از اجرای مصاحبه‌های اصلی این اقدام صورت می‌گیرد. زیرا در حین اجرای مصاحبه اصلی فرصت جبران اشتباه میسر نمی‌باشد و داده‌های بدست آمده می‌تواند در نتایج پژوهش تاثیر نامطلوبی داشته باشد (از کیا و همکاران، ۱۳۹۶). پس از اتمام مصاحبه‌ها اقدام به مطالعه عمیق تر مبانی نظری و تحقیقات پیشین گردیده تا از ترکیب مفاهیم گذشته، تجربیات پژوهشگر و نظرات صاحب‌نظران به مراحل بعدی تجزیه و تحلیل داده‌ها اقدام شود. بنابراین شمای کلی روش تحقیق به شرح زیر می‌باشد:

شکل (۲): شمای کلی روش تحقیق



جامعه آماری در تحقیق حاضر از خبرگان (مدیران، شریک موسسات) حوزه حسابرسی بر اساس جدول شماره ۱ انتخاب شدند.

جدول (۱): ویژگی مشارکت کنندگان در تحقیق

تحصیلات		تعداد	سمت / موقعیت شغلی
کارشناسی ارشد	دکتری		
۵	۴	۹	مدیر حسابرسی و عضو کمیته فنی
۴	۳	۷	شریک و مدیرعامل مؤسسه حسابرسی
۳	۱	۴	شریک و عضو هیات مدیره مؤسسه حسابرسی
۲	۰	۲	مدیر ارشد حسابرسی
۱۴	۸	۲۲	جمع

۴- تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از روش تحلیل تم

در ادامه، برای تجزیه و تحلیل مصاحبه‌ها از روش تحلیل تم استقرایی شش مرحله‌ای کلارک و براون (۲۰۰۶) استفاده شده است. مراحل انجام کار به شرح ذیل می‌باشد:

مرحله ۱. آشنایی با داده‌ها:

برای اینکه محقق با عمق و گستره محتوایی داده‌ها آشنا شود لازم است که خود را در آنها تا اندازه‌ای غوطه‌ور سازد. غوطه‌ور شدن در داده‌ها معمولاً شامل "بازخوانی مکرر داده‌ها" و خواندن داده‌ها به صورت فعال (یعنی جستجوی معانی و الگوها) است.

مرحله ۲. ایجاد کدهای اولیه:

مرحله دوم زمانی شروع می‌شود که محقق داده‌ها را خوانده و با آنها آشنایی پیدا کرده است. این مرحله شامل ایجاد کدهای اولیه از داده‌ها است. کدها یک ویژگی داده‌ها را معرفی می‌نمایند که به نظر تحلیل‌گر جالب می‌رسد. داده‌های کدگذاری شده از واحدهای تحلیل (تم‌ها) متفاوت هستند (کلارک و براون، ۲۰۰۶). کدگذاری بصورت دستی انجام گرفت، ابتدا کدها را مشخص نموده و سپس آن‌ها را با خلاصه داده‌هایی که کد را نشان می‌دهد تطابق داد. نکته مهم در این مرحله این است که همه خلاصه داده‌های کدگذاری شده و در قالب هر کد مرتب شده‌اند. در این پژوهش ۹۸۵ کد اولیه بدست آمده که ۴۱۷ کد مربوط به بررسی کتب و مقالات و ۵۶۸ کد از مصاحبه‌ها استخراج گردید.

مرحله ۳. جستجوی تم‌ها:

این مرحله شامل دسته‌بندی کدهای مختلف در قالب تم‌های بالقوه و مرتب کردن همه خلاصه داده‌های کدگذاری شده در قالب تم‌های مشخص شده است. در واقع محقق، تحلیل کدهای خود را شروع کرده و در نظر می‌گیرد که چگونه کدهای مختلف می‌توانند برای ایجاد یک تم کلی ترکیب شوند. در این مرحله ۴۱ کد مفهومی توسط محقق گزینش شد. همچنین گفته‌های تکراری، جملات نامفهوم و انحرافی و غیر مرتبط نادیده گرفته شده است.

مرحله ۴. بازبینی تم‌ها:

مرحله چهارم زمانی شروع می‌شود که محقق مجموعه‌ای از تم‌ها را ایجاد کرده و آنها را مورد بازبینی قرار می‌دهد. این مرحله شامل دو مرحله بازبینی و تصفیه تم‌ها است. مرحله اول شامل بازبینی در سطح خلاصه‌های کدگذاری شده است. در مرحله دوم اعتبار

تیم‌ها در رابطه با مجموعه داده‌ها در نظر گرفته می‌شود. در این مرحله محقق به ۱۵ تیم فرعی دست پیدا کرد.

مرحله ۵. تعریف و نام‌گذاری تیم‌ها (مضامین) اصلی: مرحله پنجم زمانی شروع می‌شود که یک نقشه رضایت بخش از تیم‌ها وجود داشته باشد. محقق در این مرحله، تیم‌هایی را که برای تحلیل ارائه کرده، تعریف کرده و مورد بازبینی مجدد قرار می‌دهد، سپس داده‌ها داخل آنها را تحلیل می‌کند. به وسیله تعریف و بازبینی کردن، ماهیت آن چیزی که یک تیم در مورد آن بحث می‌کند مشخص شده و تعیین می‌گردد که هر تیم کدام جنبه از داده‌ها را در خود دارد. در این مرحله محقق در نهایت پس از بررسی و بازبینی دوباره تیم‌های فرعی به ۵ تیم اصلی دست یافت، که در زمینه تحقیق قابل تبیین می‌باشند.

مرحله ۶. تهیه گزارش: مرحله ششم زمانی شروع می‌شود که محقق مجموعه‌ای از تیم‌های کاملاً آبدیده و منطبق با ساختارهای زمینه‌ای تحقیق در اختیار داشته باشد. این مرحله شامل تحلیل پایانی و نگارش گزارش است.

۴-۱- قابلیت اعتبار داده‌های تحلیل تیم (مضمون)

روایی یافته‌های پژوهش (مصاحبه‌های) توسط مصاحبه‌شوندگان و سپس به وسیله در جریان قراردادن خبرگان در روند مصاحبه‌ها و نحوه کدگذاری و تجزیه و تحلیل داده‌ها و همچنین استفاده از نقطه نظرات خبرگان در اصلاح موارد لازم مورد تایید قرار گرفت. علاوه بر این در پژوهش حاضر، از روش توافق درون موضوعی برای محاسبه پایایی مصاحبه‌های انجام گرفته استفاده شده است. برای محاسبه پایایی مصاحبه با روش توافق درون موضوعی دو کدگذار (ارزیاب)، از یک متخصص آمار درخواست شد تا به عنوان همکار پژوهش (کدگذار) در پژوهش مشارکت کند، آموزش‌ها و روش‌های لازم جهت کدگذاری مصاحبه‌ها به وی انتقال داده شد. در هر کدام از مصاحبه‌ها، کدهایی که در نظر دو نفر هم مشابه هستند، با عنوان “توافق” و کدهای غیر مشابه به عنوان “عدم توافق” مشخص می‌شوند. سپس محقق به همراه این همکار پژوهش، تعداد سه مصاحبه را کدگذاری کرده و درصد توافق درون موضوعی که به عنوان شاخص پایایی تحلیل به کار می‌رود با استفاده از فرمول زیر محاسبه شده که مطابق این فرمول بود (رضایی و صالحی، ۱۳۹۷). پایایی بین دو کدگذار با استفاده از فرمول ذکر شده ۸۹٪ است که از ۶۰٪ بالاتر بوده، بنابراین قابلیت اعتماد کدگذاری‌ها مورد تایید است.

جدول (۲): نتایج بررسی پایایی

ردیف	شماره مصاحبه	تعداد کل داده‌ها	تعداد توافقی	تعداد عدم توافقی پایایی باز آزمون (درصد)
۱	۴	۵۷	۲۶	۹۱
۲	۹	۵۳	۲۳	۸۶
۲	۱۷	۴۲	۱۹	۹۰
کل		۱۵۲	۶۸	۸۹

$$\text{درصد توافقی} = \frac{2 * \text{تعداد توافقات}}{\text{تعداد کل کدها}} * 100\%$$

۵- یافته‌های پژوهش

مضامین مرتبط با چپستی فرهنگ حسابرسی نشان می‌دهد که فرهنگ حسابرسی با ارزش‌ها و باورهای حسابرسی که بر فرهنگ مدیران و حساب‌رسان و مجموعه حسابرسی تأثیر می‌گذارد، ارتباط دارند. در این قالب ارزش‌های اجتماعی، کنش و مشارکت اجتماعی، ارزش‌های سیاسی و توانمندی اقتصادی، از جمله باورها و هنجارهای مرتبط با فرهنگ هستند که بر فرهنگ مدیران و مجموعه حسابرسی تأثیر گذاشته و رفتار آنها را جهت می‌دهد. از طرف دیگر، ارزش‌های چون اخلاقی، توجه به ارزش‌های مذهبی و تقویت بنیان ساختارهای حسابرسی از جمله ارزش‌های حسابرسی هستند که بر رفتار مدیران موسسات حسابرسی موثر بوده. لذا بر اساس «تحلیل تماتیک» ابعاد فرهنگ حسابرسی عبارتند از: (۱) ارزش اجتماعی (۲) ارزش اخلاقی (۳) ارزش مذهبی (۴) ارزش اقتصادی (۵) ارزش سیاسی. این مقوله‌ها را با اندکی تسامح می‌توان فرهنگ حسابرسی بیان نمود (جدول شماره ۲).

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

جدول (۳): تحلیل تم همراه با کدهای مربوط به هر تم

مضمون فراگیر	تم‌های اصلی	تم‌های فرعی	دسته‌های مفهومی
فرهنگ حسابرسی	ارزش‌های اجتماعی	تقویت ساختارها و نظام‌های داخلی جامعه	بازنگری مستمر در مقررات جامعه
			ترویج و گسترش آگاهی‌های عمومی و اجتماعی
			پذیرش وظیفه و مسئولیت در قبال جامعه
		کنش و مشارکت اجتماعی	توجه به مسئولیت‌های اجتماعی
			مشارکت اجتماعی
			انسجام تیمی و اجتماعی
	توانمندی اجتماعی	عدالت اجتماعی	
		تقویت و بهبود ارتباطات و مهارت‌های رهبری	
		نظام‌های پاداش	
	ارزش‌های اخلاقی	نظام‌های رفتاری رسمی	برنامه‌های آموزشی
			تقویت ساختارهای حسابرسی
			پاسخ‌گویی و پاسخخواهی
		نظام‌های رفتاری غیر رسمی	هنجارهای اخلاقی
			رفتارهای اخلاقی
			باورها و اعتقادات
	ارزش‌های مذهبی	بینش مذهبی	رعایت اصول اخلاقی
			ارزشها و نگرش‌ها
			رفتارهای اجتماعی
گرایش و منش مذهبی		صداقت و درستکاری	
		حمایت	
		کنش مذهبی	
کنش مذهبی	قضاوت		
	تعامل		

وضعیت درآمدی و سطح معیشتی	کنش اقتصادی	ارزش‌های اقتصادی	فرهنگ حسابداری
تامین نیازها			
کاهش هزینه‌ها			
بودجه زمانی و ریالی			
کم کاری	بینش اقتصادی		
رضایت شغلی			
رفع مشکلات و ناهنجاریهای اقتصادی			
حمایت اقتصادی، خلاقیت و نوآوری			
نگرش و گرایش به تغییر وضع موجود	منش اقتصادی		
فن آوری و تکنولوژی			
رقابت			
انگیزه و تعهد			
نیروی انسانی متخصص			
رفاه و آسایش	ارزش‌های فرامادی	ارزش‌های سیاسی	
بهره‌وری و ثبات اقتصادی			
داشتن آزادی بیان یا آزادی مدنی، به وجود آمدن دیدگاه و نظرات انتقادی			
فاقد هرگونه نفع و علاقه‌ای به گروه‌های ذینفع یا سیاسیون و داشتن استقلال ظاهری و فکری و باطنی			
داشتن جایگاه یکسان صرفنظر از جنسیت، نگرش و عقاید	نگرش به برابری		
ایجاد تشکلهای و نهادهای سیاسی و داشتن جایگاه متناسب در سیاست دولتی، احترام به ابراز عقاید و نگرشهای افراد مختلف	نگرش به دموکراسی		

در کل ارزش‌ها به چندین دسته طبقه‌بندی می‌شوند که شامل، ارزش‌های اجتماعی، مذهبی، سیاسی، اخلاقی، اقتصادی می‌باشد (حجازی‌دهاقانی، ۱۳۹۹). لذا ارزش‌ها، احساسات ریشه‌دار و عمیقی است که اعضای جامعه در آن شریکند، این ارزش‌ها اعمال و رفتار جامعه را تعیین می‌کنند، گرچه از این ارزش‌ها تعبیر و تفسیرهای متفاوتی می‌شود و به صورت وسیع و عمیقی در هر جامعه‌ای رواج دارد (کوهن، ۱۳۹۹).

۵-۱- تم اول: ارزش‌های اجتماعی

ارزش‌هایی هستند که بیانگر الگوهای کلی رفتار و هنجارهای کرداری که مورد پذیرش

اعضای جامعه بوده و اعضای جامعه در برابر آنها به وفاق رسیده‌اند و حیات اجتماعی خود را با آنها می‌گذارند (شهبازی و همکاران، ۱۳۸۸). در این تحقیق ابعاد ارزش‌های اجتماعی مورد بررسی قرار گرفت. ارزش‌ها، معیارهای قضاوت ما درباره کنش‌های انسانی و نیز مهمترین بخش فرهنگ جامعه حسابرسی را تشکیل می‌دهند. بخشی که هم به عنوان تعیین کننده هدفها و هم به عنوان راهنمای رفتار اعضای جامعه حسابرسی عمل می‌کنند. ارزش‌های مشترک جامعه حسابرسی به دلیل احساس تعلق به یک گروه پایه وحدت، همبستگی و نظم اجتماعی و یکی از مهمترین مولفه‌های هویت حسابرسان محسوب می‌شوند. بنابراین ارزش‌ها چارچوبه‌ای هستند برای مشروع ساختن رفتارهای حسابرسان، که به فرهنگ کلی و جامعه حسابرسی مفهوم و معنی می‌بخشند. ارزش‌ها از مهم‌ترین مولفه‌های فرهنگی هر جامعه‌ای بوده و برای شناخت فرهنگ هر جامعه‌ای ابتدا باید سراغ این پدیده‌ها رفت. بدون وجود ارزش‌های خاصی در جامعه حسابرسی، مدیران و حسابرسان در تدوین اهداف و آرمانهای اجتماعی خود دچار مشکل خواهند بود. بنابراین تم اصلی اول (ارزش‌های اجتماعی) به بررسی نموده‌های جامعه پذیرنده موفق جامعه حسابرسی، یادگیری ارزش‌ها و هنجارهای اجتماعی توسط اعضای جامعه حسابرسی و رعایت آنها به منظور نیل به آرمان‌های اجتماعی می‌پردازد. این تم اصلی به سه تم فرعی تقسیم می‌شود که در زیر به هر یک اشاره خواهیم کرد.

۵-۱-۱- تقویت ساختارها و نظام‌های داخلی جامعه

همکاری و مشارکت فعال در تدوین و بهبود رهنمودها و آئین‌نامه‌های حرفه‌ای، نظارت و بازنگری مستمر ضوابط و معیارهای مربوط به خدمات و همدلی بین اعضاء و جامعه را می‌توان در بهبود عملکرد و اثربخشی فعالیت‌های حسابرسی موثر دانست. با توجه به اینکه یکی از اثرگذارترین فعالیت‌های موسسات حسابرسی در زمینه فرهنگ‌سازی، ترویج و گسترش آگاهی‌های عمومی و اجتماعی همچون دسترسی به آگاهی اجتماعی و یادگیری مهارت‌های اجتماعی خصوصاً در زمینه کار تیمی، همچنین باور داشتن تیم حسابرسی و حسابرسان مستقل به پذیرش وظیفه و مسئولیت در قبال جامعه، نقش بسزایی در ارتقای عملکرد حسابرسی و افزایش اطمینان و اعتماد به عنوان شاخص ارزش‌های اجتماعی فرهنگ حسابرسی تأثیر فراوانی دارد. یکی از مصاحبه‌شوندگان بیان نمود:

«برای اینکه بتوانیم جامعه اجتماعی فعال حسابرسی داشته باشیم. باید اول از خود تک تک افراد جامعه چه از کل به جز... در جهت تدوین مقررات و قوانین و... ارتباط مستمر و سازنده اعضاء با یکدیگر و همدلی آنها باهم در جهت تقویت ساختارهای داخلی و توسعه بنیان‌های پایدار حرفه، خود بخود باعث افزایش فرهنگ اجتماعی بین حسابرسان می‌گردد.»

۵-۱-۲- کنش و مشارکت اجتماعی

مشارکت اجتماعی در برگیرنده انواع کنش‌های فردی و گروهی به منظور دخالت در تعیین

سرنوشت خود و جامعه و تاثیرگذاری بر فرآیندهای تصمیم‌گیری امور عمومی است (بلوردی، ۱۳۹۱). آثار مشارکت اجتماعی را می‌توان ناشی از تاثیر کنش اجتماعی بر کنشگران، بر سایر افراد یا محیط و سایر عناصر و عوامل دانست (قیصری، ۱۳۹۸). برای مثال، رعایت منافع عمومی و ذینفعان، توجه به مسئولیت‌های اجتماعی، گسترش و دسترسی به شبکه‌های ارتباطی، گروهی و جمعی، از آثار کنش مشارکت اجتماعی میان مشارکت‌کنندگان است. در همین رابطه یکی از خبرگان ضمن تاکید بر افزایش مشارکت اجتماعی حسابرسان اظهار داشت:

«فرهنگ اجتماعی با گسترش و دسترسی شبکه‌های ارتباطی، گروهی و جمعی و تقویت همبستگی میان حسابرسان در موسسات می‌تواند در گسترش و تثبیت فرهنگ حسابرسی مطلوب نقش بسیار موثری را ایفا کند. هرچقدر فرهنگ اجتماعی در موسسات حسابرسی بیشتر رشد کند، نیاز به تدوین قوانین و مقررات و ایجاد نهادهای اجرایی، نظارتی کمتر حس می‌شود. با ایجاد و گسترش فرهنگ اجتماعی در موسسات حسابرسی، میزان تخلفات، بی‌اعتنایی حسابرسان به موسسه، تمایل نداشتن حسابرسان به یادگیری و تسهیم دانش کمتر خواهد بود.»

۵-۱-۳- توانمندی اجتماعی

توانمندسازی اجتماعی فرآیندی که از طریق آن افراد و گروهها، توانایی فردی و جمعی خود را در حوزه‌های فرهنگی- اجتماعی افزایش داده تا بتوانند نیازهای خود را توسط خودشان تامین نمایند. این توانایی‌ها شامل: ارتقاء سطح مسئولیت‌پذیری، جامعه‌پذیری و... از طریق مشارکت در قالب اجتماعات کوچک و فعالیت در جهت فرآیند توسعه پایدار و... می‌باشد (اشتریان، ۱۳۸۸). توانمندسازی اجتماعی حسابرسان را از انزوای خارج می‌کند و با فرآیند اجتماعی و فرهنگی شدن او را در زندگی و محیط اجتماعی کمک می‌کند. بنابراین توانمندسازی اجتماعی فرایندی پویا و فراگیر است که از بطن بافت فرهنگی- اجتماعی یک جامعه حسابرسی به وجود می‌آید، که به حسابرسان افزایش قدرت و توانایی می‌دهد تا برای بهبود وضعیت خود اقدام نمایند. توانمندسازی اجتماعی در واقع مشارکت همه اقدار جامعه حسابرسی در سرنوشت خود است و اشاره به مولفه‌هایی نظیر دسترسی به عدالت، امنیت و اعتماد اجتماعی، پذیرش اجتماعی، نظم اجتماعی، نظم فردی و تقویت همبستگی میان حسابرسان و گسترش و تثبیت فرهنگ حسابرسی دارد. چند نفر از نخبگان اظهار داشتند که: «من بر این باورم که یکی از الگوهای فرهنگی مشترک... ما حسابرسان، نظم فردی تک تک ما حسابرسان در محیط کاری است که کلید نظم اجتماعی می‌باشد. این رو من باید از خودم شروع کنم و... باعث بهبود و ارتقا ارزش‌های اجتماعی محیط کاری و فرهنگ اون محیط می‌شوم.»

«فرهنگ اجتماعی با گسترش شبکه‌های ارتباطی، گروهی و جمعی و تقویت همبستگی میان حسابرسان در موسسات می‌تواند در گسترش و تثبیت فرهنگ حسابرسی مطلوب نقش بسیار موثری را ایفا کند... یعنی برای پیشبرد ارزش‌های اجتماعی فرهنگ حسابرسی، همه مدیران و خود حسابرسان باید بدون تبعیض باید از امکانات اقتصادی و اجتماعی بهره‌مند شوند...».

۵-۲- تم دوم: ارزش‌های اخلاقی

ارزش‌های اخلاقی زیربنای رفتارهای اجتماعی و کنش‌های متقابل اجتماعی، احساسات مشترک و ریشه‌داری هستند که اعضای جامعه در آن سهیم هستند (الهیاری بوزنجانی و همکاران، ۱۳۹۶). عاملی که می‌تواند رفتار اخلاقی حسابرسان را تبیین کند، ارزش‌های اخلاقی درون موسسات حسابرسی است. ارزش‌های اخلاقی موسسات حسابرسی، ترکیبی از ارزش‌های اخلاقی مدیران فردی در موسسات و قوانین رسمی و غیررسمی می‌باشد (کیشگفارت، ۲۰۱۰). ارزش‌های اخلاقی در موسسه، می‌تواند رفتار اخلاقی را با تشکیل نگرشهای فردی که مطلوب سازمان است، تحت تاثیر قرار داده و منجر شود که حسابرسان، مطابق با قوانین و مقررات موسسه، رفتار اخلاقی داشته باشند. ادراک مثبت ارزش‌های اخلاقی موسسه، می‌تواند تاثیر منفی بر رفتار غیر اخلاقی حسابرسان بگذارد (اسماعیل و یوهانیس، ۲۰۱۸). ارزش‌های اخلاقی منعکس کننده هویت یا ارزش‌های مشترک اعضای سازمان بوده و به ایجاد و حفظ استانداردها کمک کرده، عملکرد کارکنان را افزایش داده و بین کارهای درست و اشتباه تفاوت قائل می‌شود. بنابراین ارزش‌های اخلاقی از شاخص‌های انسان سالم در هر جامعه، منجمله حسابرسان می‌باشد. فرهنگ اخلاقی یا ارزش‌های اخلاقی را می‌توان به عنوان زیرمجموعه‌ای از فرهنگ موسسات حسابرسی در نظر گرفت که نشان‌دهنده فعل و انفعال چندبعدی بین نظام‌های رسمی و غیررسمی کنترل رفتاری است. نظام‌های رفتاری رسمی دربرگیرنده رهبری، ساختارهای قدرت، نظام‌های پاداش و برنامه‌های آموزشی می‌باشند. در حالی که نظام‌های غیررسمی، مشتمل بر رفتار همکاران و هنجارهای اخلاقی هستند. در موسساتی که مدیران و شرکاء، مروج رفتارهای اخلاقی می‌باشند، هنجارهای اخلاقی، رفتار اخلاقی را حمایت می‌کنند و رفتار اخلاقی تشویق، و رفتار غیر اخلاقی تنبیه می‌شود.

۵-۲-۱- نظام‌های رفتاری رسمی

تقریباً اکثریت مصاحبه‌شوندگان در مورد ارزش‌های اخلاقی فرهنگ حسابرسی و تقسیم بندی آن به نظام‌های رفتاری رسمی و غیررسمی متناسب با زمان و شرایط فعلی اتفاق نظر داشتند. مصاحبه‌شونده‌ای، نظام رفتاری رسمی را به صورت «تقویت ساختارهای حسابرسی، برنامه‌های آموزشی، نظام‌های پاداش» تعریف نمود. یکی دیگر از افراد نیز اظهار داشت: «وجود ارتباط بین فرهنگ حسابرسی و اخلاق در موسسات حسابرسی... کمک فراوان به تقویت و بهبود ارتباطات بین حسابرسان و بالا رفتن انگیزه در جهت تنظیم حرفه‌ای رفتارها، گفتارها و تطابق منش سازمانی... تأثیر شگرف و قابل توجهی در افزایش میزان همکاری و مشارکت تمامی بخشهای مختلف موسسه در جهت پیشبرد هر چه بهتر برنامه‌ها، پروژه‌ها و استراتژی‌ها در راستای تحقق اهداف از پیش تعیین‌شده موسسه ...».

۵-۲-۲- نظام‌های رفتاری غیر رسمی

رفتارهای غیررسمی ارزش‌های اخلاقی فرهنگ، به استقرار و حفظ استانداردهایی کمک می‌کنند که می‌توانند بر هدایت افراد به سوی اقداماتی که برای سازمان مطلوب هستند تاثیر بگذارند (کلارک، ۱۹۹۸). مصاحبه‌شوندگان نظام رفتاری غیررسمی را به هنجارهای اخلاقی، رفتارهای اخلاقی، پاسخ‌گویی و پاسخ‌خواهی منجر طبقه بندی نمودند که اظهار داشتند: «باید بیان کنم که در چارچوب ارتباط بین فرهنگ حسابرسی و ... بحث شفافیت خیلی تأثیرگذار است. الگوی‌های رفتاری اخلاقی و الگوبرداری حسابرسان در موسسات خصوصی یا در سازمان حسابرسی به ویژه در خصوص رفتار شغلی بسیار حائز اهمیت است. سازمان حسابرسی و موسسات خصوصی حسابرسی باید الگوها را برای افراد مشخص کنند و سیستم‌های تشویقی را مورد بررسی قرار دهند...».

«حسابرسان حرفه‌ای به عنوان نمایندگان اخلاقی جامعه حسابرسی جهت ایفای نقش خود مستلزم فراگیری و رعایت آیین اخلاق حرفه‌ای خواهند بود، از این رو نهادینه کردن اخلاق و اعتقاد عمیق و ایمان به مسئولیت پاسخگویی و پاسخ‌خواهی منجر به تامین رفتار و عملکرد اخلاقی حسابرسان حرفه‌ای ... داشت. بایستی به این واقعیت توجه شود که توسعه جوامع بشری بدون نهادینه نمودن ارزش‌ها و اصول اخلاقی میسر نخواهد شد. لذا انتظار می‌رود که آموزش اخلاق... قادر به شناسایی و حل معضلات اخلاقی حسابرسی باشند.».

«باید اینو بگم که اثر فرهنگ حسابرسی بر اخلاق باعث ... توجه به تلفیق اخلاق و مسئولیت پاسخگویی و پاسخ‌دهی، تاکید بر حقوق ذینفعان... ارزشهای اخلاقی در فرهنگ حسابرسی می‌باشد.».

۵-۳- تم سوم: ارزش‌های مذهبی

فرهنگ‌سازی حسابرسی و احیای ارزش‌های مذهبی در شرایط فعلی جامعه حسابرسی، به فعالیت نظام‌یافته و همفکری و تلاش گروهی حسابرسان نیاز دارد. ارزش‌های مذهبی جزئی از نگرش و اعتقادات حسابرسان می‌باشد و یکی از بنیان‌ها و اجزای فرهنگ حسابرسی است. لذا فرهنگ مذهبی یا دینی در برگزیده مجموعه باورها، ارزش‌ها، نگرش‌ها و دانش مذهبی و اخلاقی است که به اشکال مختلف در رفتار اختیاری (فردی) و اجتماعی افراد متجلی می‌شوند. این فرهنگ، بینش، نیات و کنش‌های مذهبی افراد جامعه را در بر می‌گیرد و فرهنگ دینی را می‌توان به سه بخش از هم تفکیک کرد (نگاهداری، ۱۳۸۷).

۵-۳-۱- بینش مذهبی

بینش مذهبی نشانگر دانش، باورها و عقاید افراد جامعه می‌باشد. یعنی همان جهان بینی مذهبی و نحوه نگرش به عالم و هستی است. این سطح صرفاً موید، مطلوبیت‌ها و عدم مطلوبیت‌ها، هست و نیست، درست و نادرست، دانش و اعتقاد مذهبی صرف نظر از گرایش و

عمل مذهبی افراد است. شناخت باورها و عقاید یکی از ضروریات نظام برنامه‌ریزی فرهنگی می‌باشد (نگاهداری، ۱۳۸۷). بینش‌ها و باورهای مذهبی حسابرسان، چیزی است که از نظر همه مصاحبه‌شوندگان، می‌تواند موجب بهبود فرهنگ حسابرسان و مانع از گرفتن تصمیمات زود هنگام گردد. از این‌رو بینش مذهبی از دو بعد بر کارآمدی فرهنگ حسابرسان اثرگذارند: معنادهی به باورها و اعتقادات، رعایت اصول اخلاقی توسط اعضای جامعه. به عنوان نمونه، در همین رابطه یکی از خبرگان اظهار داشت:

«در کل بنظر من مذهب تا حدودی تاثیر مثبتی بر نحوه کار و نگرش حسابرسان دارد. اگر مذهب و باورهای..... یعنی توده حسابرسان اصول و اعتقادات دینی دارند و خیلی کم پیش می‌آید که اهل زدویند با صاحبکار و مدیران باشند و بر اساس همین اعتقادات مذهبی سعی در درست انجام دادن کار، قضاوت کردن عادلانه در فرایند حسابرسی هستند».

۵-۳-۲- گرایش و منش مذهبی

با توجه به اینکه گرایش‌های حسابرسان از بینش‌ها و نگرش‌هایشان نسبت به واقعیت‌ها، سرچشمه می‌گیرد، می‌توان گفت که اگر حسابرسان نسبت به واقعیت‌های پیرامون محیط خودش بینش‌های درست کسب کرده باشد، این بینش‌ها، او را به سوی گرایش‌های مثبت سوق خواهد داد. در واقع سطح منش مذهبی به معنای برخورداری از روحیه و احساس توانمندی برای عمل و فعالیت مذهبی در جامعه است. در واقع آمادگی برای کنش مذهبی و ارزشی را نشان می‌دهد (نگاهداری، ۱۳۸۷). در این سطح می‌توان در باب گرایش‌ها و وجه نظرهای مذهبی حسابرسان به مطالعه و ارزیابی پرداخت. حسابرسان با گرایش و منش‌های مذهبی قطعاً دارای مسئولیت‌پذیری هستند و تمایل بیشتری به رعایت ارزش‌ها و نگرش‌ها و حتی رفتارهای اجتماعی خود دارند. از این‌رو گرایش و منش مذهبی از دو بعد بر کارآمدی فرهنگ حسابرسان اثرگذارند: حفظ ارزش‌ها و نگرش‌ها، رفتارهای اجتماعی توسط اعضای جامعه حسابرسی. به عنوان نمونه، در همین رابطه یکی از خبرگان اظهار داشت:

«با توجه به ارزش‌ها و اعتقادات مذهبی اکثریت جامعه ما، اعتقادات مذهبی و فرهنگ حسابرسان همواره یک تعامل و رابطه تنگاتنگی باهم دارند. و همان‌طوری که ارزش‌ها و اعتقادات مذهبی..... که مستند به طرز تفکر صحیح و احساسات عالی است،..... در کل داشتن اعتقادات و ارزش‌های فرهنگی با ارائه نظام‌های هدفمند می‌توانند در صورت به کارگیری، عامل تحول گسترده‌ای در مسیر رشد و تکامل حرفه حسابرسی و حسابرسان شود».

همچنین، یکی دیگر از خبرگان با مرتبط دانستن رفتارهای اجتماعی با گرایش و منش مذهبی حسابرسان، اظهار داشت:

«پایبندی به ارزش‌ها و.... باعث کاهش آسیب‌های اجتماعی، انحرافات کاری حسابرسان می‌شود. وقتی فرهنگ و مذهب به نوعی در کنار یکدیگر قرار بگیرند..... اعتقادات مذهبی هم بطور مستقیم رفتارهای فردی حسابرسان.... هم بطور غیرمستقیم از طریق افزایش عزت نفس، بهبود

روابط بین اعضای حرفه و افزایش نظارت، موجب کاهش رفتارهای نابهنجار می‌شود».

۵-۳-۳- کنش مذهبی

کنش مذهبی همان رفتارها و اعمال واقعی مذهبی در جامعه هستند که تجلی خارجی دارند و می‌توانیم آنها را مشاهده نماییم. معمولاً افراد جامعه بر حسب وظیفه این رفتار را انجام می‌دهند. کنش‌های مذهبی در نتیجه شکل‌گیری یک بینش و گرایش مذهبی برای افراد حاصل می‌شود. میان هر سه عنصر بینش، منش، کنش و فرهنگ دینی یا ارزش‌های مذهبی رابطه‌ای تعاملی برقرار است. یعنی هر کنش و عمل مذهبی نتیجه و برخواسته یک نوع اعتقاد و تعهد مذهبی است (نگاهداری، ۱۳۸۷). توجه به نقش مولفه‌های فرهنگی و مذهبی با هدف چرایی گرایش حسابرسی به انجام اقداماتی جهت گسترش فرهنگ حسابرسی، یکی از مهمترین دلایل برای فهم فرهنگ حسابرسی می‌باشد. لذا مهمترین عوامل فرهنگی- مذهبی حسابرسی در حیطه کنش‌های مذهبی شامل صداقت و درستکاری، حمایت، قضاوت، تعامل می‌باشد. چگونگی و میزان تأثیر ارزش‌های مذهبی و نقش آنها در جامعه حسابرسی و زندگی حسابرسی و مدیران به شرایط اجتماعی- فرهنگی جامعه حسابرسی بستگی دارد. در واقع می‌توان ارزش‌های مذهبی را هم امری فردی دانست که در باورهای حسابرسی ریشه دوانیده و هم موضوعی فرهنگی حساب نمود که در هنجارها و ارزش‌های موجود در کنش‌های مذهبی تبلور یافته است. به عنوان نمونه، در همین رابطه یکی از خبرگان اظهار داشت:

«زیربنای همه جهت‌گیری‌های انسان در زندگی عقاید و باورهاش می‌باشد. لذا عقیده، بالاترین نقش را در زندگی باید اینو بگم که نظام اخلاقی حاکم تو جامعه حسابرسی فرض بر درستکاری و صداقت هست که ریشه در همان تعالیم دینی و اعتقادات مذهبی ما داشته و در سرشت ما از روزگاران قدیم وجود داشته. از این رو، ماهیت و ذات ارزش‌های فرهنگی- مذهبی ما را آموزه‌های الهی و خداوندی تشکیل داده است که هرگونه چون و چرا در آنها... است».

۵-۴- تم چهارم: ارزش‌های اقتصادی

اکثریت رفتارها و نگرش‌های حسابرسی از جمله رفتار و نگرش اقتصادی آنها از نظام عقیدتی و ارزشیشان متأثر می‌شود. و فرهنگ حسابرسی که در واقع محصول رفتار اختیاری حسابرسی است که در برگیرنده ابعاد مختلف به ویژه بعد اقتصادی می‌باشد. بنابراین ارزش‌های اقتصادی پیوندی جدا نشدنی با فرهنگ، اعتقادات و نگرش‌های حسابرسی دارد. بنابراین فرهنگ اقتصادی عبارت از ارزش‌ها، نگرش‌ها، عقلانیت‌ها و رفتارهای متعدد انسانها در برآوردن نیازهای اساسی و حیاتی شان است. این فرهنگ معطوف به تأمین رفاه جامعه و منش‌های انطباق‌پذیری و ارتباط با محیط فیزیکی پیرامون است. از این حیث اقتصاد و رفاه که قبلاً با نیازهای زیستی و حوائج فردی شناخته می‌شود، تحت تأثیر ترکیب خاصی از عقلانیت‌های استراتژیک یا فنی، سیاسی و اخلاقی تأمین می‌شود. از این منظر، هدف فرهنگ اقتصادی، اخلاقی و انسانی کردن روابط اقتصادی و

حاکمیت فرهنگ و اخلاق برای رفع نیازهای فردی می‌باشد و بر اساس سطوح فرهنگ، فرهنگ اقتصادی در سه سطح بینش، منش و کنش قابل طرح و بررسی است (نگاهداری، ۱۳۸۷).

۵-۴-۱- بینش اقتصادی

بینش اقتصادی به معنای شناخت، آگاهی و باورهای حاکم بر تلقیات انسان از اقتصاد و نقش آن در زندگی موجود بشری است. اینکه افراد تا چه حد معتقد و آگاهند که فعالیت‌های اقتصادی آنها می‌باید مبتنی بر ارزش‌های انسانی باشد و امور اقتصادی را تنها محدود به جستجوی نفع شخصی بدون توجه به محیط و دیگران قلمداد نکنند، جملگی بینش حاکم بر روابط اقتصادی را نشان می‌دهد. این سطح، صرفاً جهان‌بینی شناخت و آگاهی نسبت به موارد فوق را جدای از گرایش و عمل اقتصادی در بر می‌گیرد (نگاهداری، ۱۳۸۷). از این رو بینش اقتصادی از چندین بعد بر کارایی و اثر بخشی فرهنگ حسابرسان اثر گذارند: رضایت شغلی، حمایت اقتصادی، خلاقیت و نوآوری، نگرش و گرایش به تغییر وضع موجود، رفع مشکلات و ناهنجاری‌های اقتصادی. به عنوان نمونه در همین رابطه یکی از خبرگان اظهار داشت:

«سطح فرهنگ محیطی که حسابرسان در آن قرار دارند تاثیر زیادی در رشد جایگاه اجتماعی و..... درآمد پایدار بالا نداشته باشند، یا رضایت شغلی و فردی از کار خودشان نداشته باشند نمی‌توانند.... روی رفتارهای اجتماعی خود مدیریت صحیحی داشته باشند.... و نمی‌توان از افرادی که با مشکلات اقتصادی دست و پنجه نرم می‌کنند، انتظار داشت درست کار کنند. حسابرسانی که در تامین نیازهای خود با مشکل روبه رو هستند، مدیریت درستی بر رفتارهای خود ندارند».

۵-۴-۲- منش اقتصادی

منظور از منش مادی و اقتصادی، تعهد به رفتار اقتصادی انسانی در جامعه است. به عبارت دیگر آمادگی و روحیه لازم جهت انجام فعالیت‌های اقتصادی است. افرادی که دارای منش اقتصادی توسعه‌گرا و انسانی می‌باشند، آمادگی دارند که در جهت تغییر وضعیت مادی خود و هدایت آن به سمت وضعیتی مطلوب‌تر و انسانی‌تر گام بردارند (نگاهداری، ۱۳۸۷). فرهنگ اقتصادی حسابرسان تحت تأثیر مستقیم عناصر فرهنگی محیط حسابرسی به وقوع می‌پیوندد، به واضح نشان دهنده اهمیت و جایگاه اقتصاد در فرهنگ حسابرسی می‌باشد. فرهنگ حسابرسی در صورت نهادینه شدن در جامعه حسابرسی، قطعاً تأثیر مثبتی بر رشد انگیزه اقتصادی حسابرسان و بکارگیری عناصری هم‌چون فن‌آوری و تکنولوژی، نیروی انسانی متخصص، رقابت، انگیزه و تعهد، رفاه و آسایش، بهره‌وری و ثبات اقتصادی، در برابر رفتارهای اقتصادی حسابرسان دارد. به طور مثال یکی از مصاحبه‌شوندگان اظهار داشت:

«این‌طور باید گفت که برای توسعه فرهنگ حسابرسی یکسری هزینه‌هایی هم باید انجام بدهیم.... که باید صرف تخصص نیروی انسانی، رضایت مالی و افزایش انگیزه کارکنان، بکارگیری فن‌آوری..... ایجاد شود که کاهش هزینه‌ها، ثبات اقتصادی و رفاه و آسایش و نیازهای مالی

حسابرسان در اولویت قرار گیرد... را ارائه کنیم».

۵-۴-۳- کنش اقتصادی

بکارگیری عملی عقلانیت‌ها در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی است. منظور از کنش و عمل اقتصادی، همان رفتارها و اعمال عینی و واقعی افراد در امر تامین و رفاه مادی خود است. در این سطح آنچه عملاً در جهت رفع نیازهای زیستی و مادی انجام می‌شود مورد بررسی و توجه واقع می‌شود. هر عمل و کنشی در این سطح موجب تغییر در وضعیت افراد و نیز جامعه به طور کلی می‌شود. اگر این کنش‌ها مبتنی بر نوعی عقلانیت فنی و سیاسی باشد، بی‌نظمی و اختلال‌ها و مهمتر از همه نابرابری‌ها در وضعیت اقتصادی به وجود خواهد آمد. در یک فرهنگ اقتصادی مطلوب، غالباً بین سه سطح بینش، منش، کنش اقتصادی ارتباط و همخوانی وجود دارد. یعنی یک کنش و عمل اقتصادی مطلوب بر خواسته از بینش افراد و آمادگی آنها برای تحقق بخشی به این بینش است (نگاهداری، ۱۳۸۷). طبق نظر هایک و نورث، عملکرد اقتصادی تحت تأثیر و تفسیر نوع فرهنگ، باورها و نهادهای یک جامعه هستند. افراد در خلاء کنش اقتصادی انجام نمی‌دهند، بلکه هر نوع کنش اقتصادی انسانها زیر لوای فرهنگ، باورها و ارزش‌هایی هستند که فرد به عنوان عضوی از جامعه آن را فرا گرفته و طی کنش‌های خود از جمله کنش اقتصادی‌اش بازخورد می‌دهد. آنچه فضاهای بین کنش‌های اقتصادی کنشگران را پر می‌کند و عملکرد اقتصادی خاصی را به وجود می‌آورد، همان فرهنگ، ارزش‌های جامعه، هنجارهای جاری در بین افراد، نوع تعاملات بین کنشگران حقیقی، حقوقی و نوع عملکرد نهادهای رسمی و غیررسمی است (پاداش و همکاران، ۱۳۸۷). مفاهیم مربوط به فرهنگ حسابرسی در کنش اقتصادی حسابرسان در پنج دسته (وضعیت درآمدی و سطح معیشتی، تامین نیازها، کاهش هزینه‌ها، بودجه‌زمانی و ریالی، کم‌کاری) قرار می‌گیرند. در نهایت راهبردها بر پایه قضایای پیشین با ایجاد آمادگی ذهنی در بین کنشگران جهت مواجهه با وضعیت درآمدی و سطح معیشتی حسابرسان منجر به پیامدهایی می‌شود که کنش اقتصادی را در پی دارد. یکی از مصاحبه‌شوندگان اظهار داشت:

«مشکلات مالی و نوسانات اقتصادی بر وضعیت مالی حسابرسان هم تأثیر بسزایی دارد که به نوبه خود فرهنگ حسابرسی را متأثر می‌کند. از جمله وقتی شرکت‌های تولیدی در معرض ورشکستگی قرار دارند یا در ارتباط با تهیه مواد اولیه برای تولید با مشکلاتی چون تحریم اقتصادی و... مواجه می‌باشند. عملاً به دلیل عدم فعالیت یا فعالیت بسیار کم نیازی به حسابرسی احساس نمی‌کنند، یا شرایط کاری حسابرسان بصورت فصلی انجام می‌شود. لذا خودبه‌خود بر ترویج حسابرسی و حمایت از حسابرسی تأثیر می‌گذارد».

۵-۵- تم پنجم: ارزش‌های سیاسی

ارزش‌های سیاسی فرهنگ حسابرسی عبارت است از مجموعه ارزش‌ها و نگرش‌ها و دانش‌های سیاسی حسابرسان که به روند سیاسی جامعه حسابرسی معنا می‌دهد و با خدمت به جامعه

حسابرسی شامل نگرش بر حوزه سیاست، احساس شایستگی سیاسی، میزان اطلاعات و آگاهی‌های سیاسی، احساس امنیت، وفاداری و باور به مشارکت سیاسی می‌باشد. بنابراین، در برگیرنده این بینش می‌باشد که نظام‌های سیاسی جامعه حسابرسی ارزش‌های سیاسی رایج جامعه حسابرسی را منعکس می‌کند. لذا فرهنگ سیاسی حسابرسان به مجموعه ارزش‌ها، هنجارها و کردارهای فردی یا گروهی حسابرسان در رابطه با امور سیاسی اشاره دارد. لوسین پای، فرهنگ سیاسی را «مجموعه ایستارها، اعتقادات و احساساتی می‌داند که به روند سیاسی معنی می‌دهد و فرضیه‌ها و قواعد تعیین‌کننده حاکم بر رفتار سیاسی را مشخص می‌کند» (پای، ۱۹۹۵). در این معنی نظام سیاسی و فرآیند آن تحت‌تأثیر فرهنگ سیاسی است و حتی رفتار سیاسی تمام بخش‌های جامعه متأثر از فرهنگ سیاسی شکل گرفته در آن جامعه می‌باشد. فرهنگ به نظام‌های سیاسی شکل می‌دهد و در مقابل از آن‌ها تأثیر می‌پذیرد. در مجموع فرهنگ سیاسی حسابرسی در شکل دادن به ساختار نظام‌های سیاسی جامعه حسابرسی و در نگرش حسابرسان نسبت به سیاست‌ها، مشروعیت، آزادی و حقوق شهروندی حسابرسان عاملی بسیار تأثیرگذار می‌باشد. بنابراین شناخت ویژگی‌های فرهنگ سیاسی جامعه حسابرسی و عوامل موثر بر آن می‌تواند روشنگر ماهیت بسیاری از تحولات سیاسی جامعه حسابرسان باشد. با توجه به اینکه فرهنگ سیاسی حسابرسی بر اساس ارزش‌ها و نگرش‌های سیاسی حسابرسان شکل گرفته است. ارزش‌ها از بنیادی‌ترین عوامل جهت دهنده رفتارهای انسانی در هر جامعه‌ای به شمار می‌آیند و نقش مهمی در رشد و توسعه سیاسی ایفا می‌کنند. و اینکه اولویت‌های ارزشی که از جامعه‌ای به جامعه دیگر متفاوت می‌باشد. با استفاده از نظریه تحول فرهنگی اینگلهارت، درصدد شناخت اولویت‌های ارزشی حسابرسان و ارتباط آن با برخی عوامل سیاسی هستیم. بنابراین ما چهار بعد ارزش‌های سیاسی که در مجموع به عنوان شاخص فرهنگ سیاسی می‌باشند مطابق با نظر اینگلهارت و همکاران (۱۳۸۹: ۲۰۰۹) به عنوان ارزش‌های سیاسی یا فرهنگ سیاسی یاد می‌کنیم.

۵-۱-۵- ارزش‌های فرامادی

ارزش‌ها، احساسات ریشه‌دار و عمیقی است که اعضای جامعه در آن شریکند. این ارزش‌ها هستند که اعمال و رفتار افراد در جامعه را تعیین می‌کنند (کوهن، ۱۳۹۵؛ داریاپور، ۱۳۸۶). در واقع ارزش‌ها، استانداردها و معیارهایی برای ارزیابی اعمال پیامدها، قضاوت درباره ایده‌ها و رفتارها، طرح‌ریزی و هدایت رفتار، مدیریت کردن تعاملات اجتماعی و ارائه آن به دیگران فراهم می‌کند (کلالی و همکاران، ۱۹۹۸). به نظر اینگلهارت ارزش‌های فرامادی در برگیرنده، آزادی بیان و عقاید، میزان دخالت مردم در سیاست، احترام به اندیشه‌های دیگران، میزان حمایت از دگرگونی‌های انقلابی و یا نظم سیاسی حاکم در جامعه است که از شاخص‌های ویژه فرهنگ سیاسی جوامع می‌باشد که زمینه‌های ذهنی رفتارهای خاص سیاسی را شکل می‌دهند (اینگلهارت، ۱۳۸۹). بنابراین مفاهیم مربوط به ارزش‌های فرامادی فرهنگ سیاسی حسابرسی در برگیرنده مواردی همچون، داشتن آزادی بیان، کار گروهی و مشارکت حسابرسان در ترویج

فرهنگ و ایجاد عدالت و استقرار حاکمیت نظم در روابط مالی و غیر مالی می‌باشد. در همین رابطه یکی از خبرگان بیان نمود:

«داشتن آزادی بیان.....موجب رشد و شفافیت در روابط کاری یا اجتماعی بین حسابرسان گردد... حتی باعث کار گروهی و مشارکت حسابرسان در ترویج فرهنگ حسابرسی و ایجاد ظرفیت‌ها و فرصت‌های برابر و در نهایت ایجاد عدالت بین اعضای جامعه حسابرسی گردد... سعی داشته باشد که نظم را در روابط مالی و غیر مالی حاکمیت کند...».

۵-۵-۲- استقلال

استقلال در فرهنگ وبستر (۱۹۹۸)، رهایی از تاثیر، کنترل یا اراده دیگری یا دیگران تعریف شده است. استقلال به منزله فلسفه وجودی و روح حسابرسی مستقل است و حسابرسی مستقل بدون استقلال عملاً فاقد معنی و مفهوم است. یکی از مواردی که بر استقلال حسابرسان تاثیرگذار می‌باشد، فشارهای سیاسی ناشی از تهدید حسابرسان است (جزی‌سکی، ۲۰۱۰؛ موزر، ۲۰۰۹). استقلال در واقع، مفهومی انتزاعی می‌باشد که به طور مستقیم مشاهده شدنی نیست و اغلب به عنوان حالتی ذهنی توصیف می‌شود، که به مفاهیمی همچون بیطرفی، صداقت، امانت و شخصیت ارتباط دارد. دو بعد برای استقلال وجود دارد. یکی استقلال واقعی و دیگری استقلال ظاهری، به طوری که بارتلت (۱۹۹۳) استقلال واقعی را نبود گرایش ذهنی در اجرای عملیات حسابرسی می‌داند و استقلال ظاهری را پرهیز از شرایطی که حسابرس را در تضاد منافع آشکار با صاحبکار نشان دهد، بنابراین استقلال واقعی با بیطرفی و استقلال ظاهری به طور معمول با تصور استفاده‌کنندگان از وجود تضاد منافع حسابرس در یک وضعیت معین ارتباط دارد. فلینت (۱۹۹۸)، با این نگرش در مورد حسابرسان موافق است که استقلال حسابرس یک نگرش ذهنی است و آن را به ویژگی‌های فردی یعنی درستکاری و قدرت شخصیت وی پیوند می‌دهد. بنابراین استقلال، نگرشی از ذهن است که اجازه نمی‌دهد نقطه‌نظرها و نتیجه‌گیری‌های حسابرسی، اثرها و فشارهای ناشی از تضاد منافع افراد را در برگیرد و همواره حسابرس باید آیین رفتار حرفه‌ای را در نظر داشته باشد. یکی از خبرگان در رابطه با مفهوم استقلال و تحت فشار قرار دادن حسابرسان از طرف گروه‌های سیاسی اظهار داشت: «معتقدم که حسابرسان باید توانمند باشند... و حسابرسان باید استقلال به مفهوم کلی و در تمام زمینه‌ها باشند... باید فاقد هرگونه نفع و علاقه‌ای، به گروه‌های ذینفع یا سیاسیون، صرف‌نظر از آثار واقعی آن باشند که ممکن است بر درستکاری، بیطرفی و استقلال شان تأثیرگذار یا به نظر رسد که تأثیر می‌گذارد. تو یک جمله بخواهم بگویم، که بدون استقلال کار و فرآیند حسابرسی هم بی معناست...».

۵-۵-۳- نگرش به برابری

نگرش‌ها درون فرهنگ‌های سیاسی جای می‌گیرد. یکی از این نگرش‌ها، نگرش به برابری می‌باشد. در این معنا نگرش گروه‌های سیاسی در متن فرهنگ سیاسی قابل فهم است. پای و

وربا بیان می‌کنند که فرهنگ سیاسی جامعه ظرف عمل سیاسی را مشخص می‌کند. بر این اساس، فرهنگ سیاسی زمینه‌ای است که نگرش گروه‌های سیاسی بخشی از آن به شمار می‌آید. در اصل فرهنگ سیاسی هر جامعه نظامی از ساختارهای نمادین و معنادار است که کنش‌های سیاسی افراد درون آن معنا پیدا می‌کند (کسرای، ۱۳۸۹). لذا نگرش به برابری در فرهنگ حسابرسی، مبتنی بر باورها و اعتقاداتی هست که مبنی بر برطرف نمودن نگاه تبعیض آمیز و یک جانبه و دارا بودن برابری در جامعه صرفنظر از نوع جنسیت، نگرش و عقاید می‌باشد. بنابراین این نوع نگرش ساختاری از معانی ذهنی است که مبنای ارزیابی افراد از واقعیت‌های موجود در جامعه می‌باشد. یکی از مصاحبه شونده‌گان اظهار داشت:

«من معتقد هستم که ما حسابرسان با نوع نگاه و نگرش خودمان می‌توانیم اقداماتی اساسی، هرچند کوچک در زمینه گسترش فرهنگ حسابرسی برداریم... من که مدیر هستم اول باید تغییراتی در خودم و نوع نگرش و عقایدم انجام بدهم. مثلاً بتوانم محیطی ایجاد نمایم که تمامی افراد صرفنظر از جنسیت شان، نگرشان و عقایدشان از جایگاه یکسانی در حرفه برخوردار باشند و نگاه تبعیض آمیز و یک جانبه را برطرف نمایم... این نگرش و اندیشه تبعیض آمیز باعث می‌شود که اکثریت اعضا در فرآیند توسعه مشارکتی نداشته باشند و در جهت و هم سو با اهداف آن جامعه قدم بر ندارند.»

۵-۴-۵- نگرش به دموکراسی

نگرش به دموکراسی، عبارت از ارزیابی مثبت (موافق) یا منفی (مخالف) افراد از حکومت دموکراتیک است. در این که تشکل‌های سیاسی آزاد باشند، آزادی بیان وجود داشته باشد (عبدالهی، ۱۳۸۵). بنابراین نگرش به دموکراسی در حسابرسی، برآیند مشروعیت و مشارکت سیاسی حسابرسان در ایجاد تشکل‌ها و نهادهای سیاسی و نهادینه شدن تشکل‌ها تحت نظارت مراجع قانونی و سیاسی، همچنین مخالفت و اعتراض با اقتدارگرایی گروه‌های مختلف می‌باشد و در بردارنده تنوع و تکثر نگرش‌های مختلف افراد سیاسی جامعه می‌باشد که در حفظ و بقای جامعه موثر می‌باشد. بنابراین دموکراسی در حرفه حسابرسی با مشارکت تمامی اعضاء جامعه تحقق می‌یابد و رشد می‌کند. طبق چارچوب نظری بوردیو (۱۳۸۱)، بودن افراد در جایگاه مشترک در فضای اجتماعی بر میزان گرایش به دموکراسی آنان اثر می‌گذارد. با توجه به اینکه باورها و نگرش‌های فرهنگی در تعیین گرایش‌های سیاسی افراد اثر می‌گذارد. لذا هر چه حسابرسان در زندگی اجتماعی و حرفه‌ای خود دارای نگرش‌های دموکرات باشند، در سطح سیاسی نیز گرایش بیشتری به دموکراسی دارند. به عنوان مثال یکی از مصاحبه شونده‌گان اظهار داشت:

«حقیقتاً من احساس می‌کنم که با ایجاد تشکل‌ها و نهادهای سیاسی و داشتن جایگاه متناسب در سیاست دولتی... باعث ایجاد تغییر در نگرش و عقاید افراد جامعه به جایگاه حسابرسی شده، خصوصاً همچنین با داشتن تشکل‌های قدرتمند حرفه‌ای، می‌توان با ورود و اعمال نفوذ گروه‌های سیاسی بر اظهار نظر و تاثیر پذیری بر جامعه حسابرسی مخالفت نمود.....»

بخش فرهنگ جامعه را تشکیل می‌دهند. بخشی که هم به عنوان تعیین کننده هدف‌ها و هم به عنوان راهنمای رفتار اعضای جامعه عمل می‌کنند. ارزش‌های مشترک جامعه به دلیل احساس تعلق به یک گروه پایه وحدت، همبستگی و نظم اجتماعی و یکی از مهم‌ترین مولفه‌های هویت افراد محسوب می‌شوند. بر مبنای یافته‌های تحقیق گسترش و توسعه فرهنگ، خود از طریق تقویت ساختارها و نظام‌های داخلی جامعه حسابرسی، کنش و مشارکت اجتماعی حسابرسان، توانمندی اجتماعی جامعه حسابرسی و اعضا آن باعث توسعه فرهنگ حسابرسی می‌شود. در بخش تقویت ساختارها و نظام‌های داخلی جامعه، راهبردها باید تبیین و سپس اجرایی شود تا موفقیت در عرصه‌های فرهنگی حسابرسی صورت گیرد. می‌توانیم با تغییر نگرش مردم نسبت به حسابرسی و شناساندن خدمات حرفه‌ای به سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان، ترویج و گسترش آگاهی‌های عمومی و اجتماعی و یادگیری مهارت‌های اجتماعی خصوصا در زمینه کار تیمی از طریق برگزاری سمینارها و کارگاه‌های آموزشی مرتبط، نقشی موثر در تغییر نگرش افراد جامعه نسبت به حسابرسی داشته و هرچه این نقش با توجه به ملاحظات چگونگی شناخت نیازها، روش‌های موثر ارتباطی و رویکردهای روانشناختی صورت پذیرد، اثرگذارتر خواهند بود و گرایش مردم به سمت استفاده از خدمات و فعالیت‌های حسابرسی بیشتر خواهد شد و در نهایت این امر موجب توسعه فرهنگ حسابرسی می‌شود. یکی دیگر از بخش‌های توسعه فرهنگ حسابرسی کنش و مشارکت اجتماعی و توانمندی اجتماعی جامعه حسابرسی و حسابرسان است. که این امر از طریق توجه به منافع عمومی و مسئولیت‌های اجتماعی، دسترسی به شبکه‌های اجتماعی و ارتباطی، گسترش و تثبیت فرهنگ حسابرسی از طریق تقویت همبستگی و انسجام تیمی و اجتماعی میان اعضا جامعه به وجود خواهد آمد. در واقع هر چقدر بتوانیم عدالت، امنیت و اعتماد اجتماعی بین اعضا جامعه حسابرسی گسترش بدهیم، تمایل به شرکت در فعالیت‌های فرهنگی بیشتر می‌شود که از این طریق توسعه فرهنگ حسابرسی شکل می‌گیرد و فرهنگ حسابرسی در جامعه توسعه پیدا خواهد کرد.

یکی دیگر از عوامل موثر در توسعه فرهنگ حسابرسی ارزش‌های اخلاقی می‌باشد. ارزش‌های اخلاقی، یکی از ابعاد اصلی فرهنگ می‌باشند که در برگیرنده نظام‌های رفتاری رسمی و غیررسمی اعضا جامعه می‌باشد (غریبی و همکاران، ۲۰۱۰). به طوری که فرهنگ و اخلاق مکمل یکدیگر می‌باشند. بر اساس یافته‌های پژوهش دو عامل در این بخش بر توسعه فرهنگ حسابرسی موثر است این عوامل شامل: نظام‌های رفتاری رسمی، نظام‌های رفتاری غیررسمی است. نظام‌های رفتاری غیر رسمی در برگیرنده اقداماتی شامل، پاسخ‌گویی و پاسخ‌خواهی، هنجارها و رفتارهای اخلاقی می‌باشند. بنابراین این نظام‌ها شامل مجموعه‌ای از باورها، هنجارها و اقداماتی است که درون یک سازمان مشترک است. علاوه بر این جنبه‌های رسمی ارزش‌های اخلاقی، همچنین می‌تواند از طریق سیستم‌های رسمی تری مانند سیستم‌های پاداش، تقویت ساختارها، خط مشی‌ها و رویه‌ها توسط مدیران و دیگران با توجه به اخلاقیات پیگیری شوند، آنگاه ارزش‌های اخلاقی در سازمان نهادینه می‌شود (آدامز و همکاران، ۲۰۰۱). در این راستا باید بیان کرد که پایه و اساس

همه ارزش‌ها در هر جامعه یا سازمانی، ارزش‌های اخلاقی می‌باشد. بنابراین ارزش‌های اخلاقی در جامعه حسابرسی پایه و اساس فرهنگ حسابرسی می‌باشند. ارزش‌های اخلاقی پایه و پیش زمینه رفتارهای اخلاقی می‌باشند (کوهن و همکاران، ۲۰۰۱). و همچنین با افزایش سهم رعایت ارزش‌های اخلاقی و پایبندی به چارچوب فرهنگی و اخلاقی در موسسات حسابرسی و وجود یک نظام رفتاری موجب خواهد شد که حسابرسان در زمان فرآیند حسابرسی، مقید به رعایت ارزش‌های اخلاقی باشند و زمانی که نظام ارزیابی عملکرد وجود داشته باشد. حسابرسان سعی خواهند کرد که رویه‌های حسابرسی را با دقت بیشتری و به طور کامل‌تر انجام دهند (خدامرادی و همکاران، ۱۳۹۵). در نهایت پایبندی به ارزش‌های اخلاقی باعث گسترش فرهنگ حسابرسی و ایجاد رفتار درست می‌شود که حسابرسان را از رفتارهای غیراخلاقی باز خواهد داشت.

در ارتباط با مضمون یا تم اصلی ارزش‌های مذهبی، باید گفت که میان هر سه سطوح فرهنگ ارزش‌های مذهبی رابطه‌ای تعاملی و مکمل برقرار می‌باشد. یعنی هر کنش و عمل مذهبی نتیجه و برخاسته از یک نوع اعتقاد و تعهد مذهبی است. در جامعه ما بخشی از فرهنگ مذهبی در سطح بینش و اعتقاد باقی مانده است و به عرصه تعهد و کنش در نیامده است. معمولاً قبل اینکه گرایش و کنش مذهبی ایجاد شود باید نوعی دانش و اعتقاد نسبت به آن عمل ایجاد شود ولی در شرایط فعلی به دلایل متعدد برخی از ارزش‌های مذهبی در حد باور و نگرش باقی مانده است و به کنش تبدیل نشده‌اند. این امر در حوزه مدنی یا سیاسی و اقتصادی برعکس است، یعنی بسیاری از کنش‌های مدنی و اقتصادی و سیاسی افراد در جامعه وجود دارند ولی پشتوانه شناختی و نگرشی برای آنها ندارند. با توجه به سه عنصر ارزش‌های مذهبی، مصادیق، عناوین و عناصر فرهنگی مذهبی زیادی را می‌توان بیان نمود که ارزیابی، شناخت و سپس ارتقاء آنها، برای توسعه فرهنگ حسابرسی و ارزش‌های مذهبی لازم است که می‌توان بعضی از موارد را نام برد: تاکید بر صداقت، درستکاری، توسعه و خلق ارزش در جامعه، تقویت فرهنگ معنوی، قضاوت عادلانه فرایند حسابرسی، پایبندی به اصول و اعتقادات دینی، گرایش به فعالیت‌های مذهبی و تاثیر آن بر نحوه انجام کار. با توجه به اینکه فرهنگ حسابرسی و ارزش‌های مذهبی رابطه متقابل با یکدیگر دارند، حیات و بالندگی و توسعه فرهنگ حسابرسی و ارزش‌های آن، مرهون کوشش مذهبی حسابرسان و جنبش و تلاش جامعه حسابرسی در دستاورد این ارزش‌ها و معنویات آن است و ماندگاری و توسعه این دو در تعامل با یکدیگر است. باید به این نکته هم توجه نمود که افول و کم رنگ شدن نسبی ارزش‌های مذهبی در نسل جدید حسابرسان در جامعه حسابرسی و کم رنگ شدن فضایل و کمالات اخلاقی و مذهبی در دوره جدید، یک دغدغه و معضلی می‌باشد که می‌تواند جامعه حسابرسی را دچار مشکلاتی در آینده کند و نباید از آن غافل بود. بطور کلی، ارزش‌ها و باورهای فرهنگی غالب در جامعه و اعتقادات مذهبی حسابرسان نقش ویژه‌ای در توسعه و گسترش فرهنگ جامعه حسابرسی دارد.

یکی دیگر از عوامل موثر در توسعه فرهنگ حسابرسی ارزش‌های اقتصادی می‌باشد. با نگرش به این موضوع که فرهنگ از جایگاه ویژه‌ای در توسعه اقتصادی برخوردار است و غفلت از آن باعث

بروز مشکلات جدی خواهد شد. زیرا فرهنگ در برگیرنده‌ی مجموعه‌ای است که جوهره اصلی آن را ارزش‌ها تشکیل می‌دهند، با تبیین ارتباط فرهنگ و توسعه اقتصادی می‌توان اجمالا به ارتباط بین ارزش‌های اقتصادی و توسعه فرهنگ نیز دست یافت (نجفی، ۱۳۹۸). باید این نکته را هم در نظر گرفت که تمام رفتارهای حساب‌سازان از جمله رفتار اقتصادی آنها، از نگرش و باورهایشان متأثر می‌شود که ارتباطی جدا نشدنی با فرهنگ، اعتقادات و ارزش‌های اقتصادی دارد. توسعه و گسترش فرهنگ حساب‌ساز، خصوصا نهادینه شدن آن در جامعه بدون توجه به ارزش‌ها و مسائل اقتصادی حساب‌سازان، نمی‌تواند موفق باشد. امری که امروزه در جامعه حساب‌ساز ما خصوصا در موسسات خصوصی حساب‌ساز تا حدودی مورد غفلت واقع شده است. بدین ترتیب، نگرش حساب‌سازان از رفتارها و مسائل اقتصادی را نمی‌توان مغایر با ارزش‌های اقتصادی دانست. بلکه می‌توان آن را همسو و وجه غالب فرهنگ اقتصادی جامعه حساب‌ساز در نظر گرفت. اگر حساب‌سازان ارزش‌های اقتصادی فرهنگی نادیده بگیرند، خود بخود باعث عدم توسعه فرهنگ حساب‌ساز خواهند شد. بنابراین، حساب‌سازان نیز سعی می‌کنند که به سمت چنین رفتارهایی گرایش پیدا کنند و این شکل‌دهنده یک هماهنگی شناختی در بین افراد جامعه در حوزه فرهنگ اقتصادی است. لذا در فرهنگ اقتصادی مطلوب، غالبا بین سه سطح ارزش‌های اقتصادی ارتباط و همخوانی وجود دارد. یعنی یک کنش و عمل اقتصادی مطلوب برخواسته از بینش افراد و آمادگی آنها برای تحقق بخشی به این بینش است. در فرهنگ اقتصادی مهم سود اقتصادی نمی‌باشد، بلکه آنچه اساسی در نظر گرفته می‌شود توجه به ابعاد انسانی و ارزش‌ها و اخلاقیات حاکم بر فعالیت‌ها و ارتباط با فرهنگ جامعه است که به نوعی باعث توسعه پایدار خواهد شد (نگاهداری، ۱۳۸۷). بنابراین در بعد توسعه اقتصادی فرهنگ حساب‌ساز، اگر تحولی مستمر در وضعیت درآمدی و سطح معیشتی و تامین نیازها، رفع مشکلات و ناهنجاری‌های اقتصادی، حمایت اقتصادی از خلاقیت و نوآوری، و همچنین تغییر در فن آوری و تکنولوژی در جامعه حساب‌ساز بین اعضای آن به وجود آید، آن جامعه قطعاً به توسعه خصوصا توسعه فرهنگی - اقتصادی خواهد رسید. از آنجا که ارزش‌های اقتصادی از افکار، اعتقادات و ارزش‌های مورد نظر هر شخصی در جامعه سرچشمه می‌گیرد و رفتار آن را تحت تاثیر قرار می‌دهد. یکی از اصول اساسی مهم توسعه فرهنگ حساب‌ساز توجه به ارزش‌های اقتصادی مورد نظر حساب‌سازان می‌باشد.

یکی دیگر از عوامل موثر در توسعه فرهنگ حساب‌ساز ارزش‌های سیاسی می‌باشد. ارزش‌های سیاسی یکی از عناصر بنادین فرهنگ حساب‌ساز در تعیین و ساخت‌دهی شیوه‌های عمل، احساس و اندیشه حساب‌سازان می‌باشد. ارزش‌های سیاسی جامعه حساب‌ساز به عنوان یک جریان پویا همیشه در حال تغییر و حرکت بوده و یکی از شاخص‌های مهم تغییرات در جامعه حساب‌ساز می‌باشد. بنابراین در تبیین ارتباط بین ارزش‌های سیاسی و فرهنگ حساب‌ساز، نقش ارزش‌های فرا مادی، استقلال، نگرش به برابری و نگرش به دموکراسی بسیار اساسی فرض شده و به تاثیر آنها بر فرهنگ حساب‌ساز و جامعه حساب‌ساز تاکید شده است. در مضمون ارزش‌های فرامادی،

داشتن آزادی بیان و آزادی مدنی، ایجاد عدالت و حاکمیت نظم نقش اساسی در نوع فرهنگ سیاسی حسابرسان دارد.

در این مقاله سعی داشتیم با رصد ارزش‌ها، چشم انداز جامع و دیدگاه‌های مختلف ضمن تلفیق نظری ارزش‌ها، انعکاسی گویا و جامع‌تر از تغییر ارزش‌ها در حوزه فرهنگ حسابرسی انجام دهیم. فهم ارزش‌ها در جامعه حسابرسی در ترسیم و برنامه ریزی‌ها و خط‌مشی‌های کمک شایانی خواهد نمود. لذا در این مقاله با هدف تعریف مفهوم فرهنگ حسابرسی و ارائه الگویی بومی از مولفه‌های آن، تلاش کرد تا با بهره‌گیری از نظریات خبرگان حسابرسی، الگویی متناسب با ویژگی‌های فرهنگی بومی ایران ترسیم کند و می‌طلبد که سایر پژوهشگران با تحقیق و پژوهش حول مضامین واسط این الگو، به بهبود کمی و کیفی مطالب و منابع تحقیقی پیرامون بحث حسابرسی و ارزش‌های آن به عنوان بخشی از موضوعات پژوهشی در این حوزه کمک نمایند. در پایان، از محدودیت‌های اساسی این پژوهش می‌توان به این مورد اشاره کرد: عدم همکاری و همراهی برخی از خبرگان حسابرسی که خود شریک یا مدیر موسسات حسابرسی بودند به منظور مشارکت در این پژوهش می‌باشد که خود یک محدودیت اساسی و چالش بسیار سخت بود. از آنجایی که این پژوهش عوامل و شاخص‌های بسیاری را به صورت کلی مورد بررسی قرار داده است، پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های مجزا و تخصصی بر روی هر یک از پنج شاخص فرهنگ حسابرسی فرهنگ انجام گردد.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. ازکیا، مصطفی. احمدش، رشید. پارتازیان، کامبیز. (۱۳۹۶)، روش‌های تحقیق کیفی از نظریه تا عمل، دو جلدی، تهران، انتشارات کیهان.
۲. اشتریان، خدیجه. کیومرث، پرخیده. محمدعادل، پناهی. کیومرث، اشتریان. (۱۳۸۸). توانمندسازی فرهنگی اجتماع محور، طرحی برای خانه‌های فرهنگ دانشجویی، تهران: وزارت علوم تحقیقات و فناوری، دفتر برنامه‌ریزی اجتماعی و مطالعات فرهنگی.
۳. الهیاری بوزنجانی، احمد. مصلح، عبدالمجید. (۱۳۹۴). اخلاق در بازاریابی: ارزش‌های اخلاقی مورد تأکید اسلام در مدیریت فعالیت‌های بازاریابی. پژوهش نامه اخلاق، ۸ (۲۸). صفحات ۵۷-۷۴.
۴. اینگلهارت، رونالد و کریستین ولزل (۱۳۸۹)، نوسازی تغییرات فرهنگی و دموکراسی، ترجمه یعقوب احمدی، تهران: نشر کویر.
۵. بازگان، عباس. (۱۳۹۱). مقدمه‌ای بر روش‌های پژوهش کیفی و آمیخته- رویکردهای متداول در علوم رفتاری، تهران: انتشارات نشر دیدار.
۶. بلوردی، طیبه. بلوردی، زهیرمصطفی. (۱۳۹۱). بررسی روحیه مشارکت‌جویی دانشجویان و عوامل موثر بر آن (مطالعه موردی: دانشگاه‌های آزاد اسلامی منطقه هفت کشور)، مجله جامعه‌شناسی ایران، ۱۳ (۳)، صفحات ۵۷-۸۲.
۷. بوردیو، پییر. (۱۳۸۱). نظریه کنش دلائل عملی و انتخاب عقلانی، ترجمه مرتضی مروی، چاپ دوم، تهران: انتشارات نقش و نگار.
۸. پاداش، حمید. نیکونوستی، علی. (۱۳۸۷). نقش نهاد در توسعه کارآفرینی، دوفصلنامه برنامه و بودجه، شماره ۱۰۶، صفحات ۱۵۴-۱۲۹.
۹. پاک سرشت، سلیمان. حسینی، حاتم. اینانلو، مینا. (۱۳۹۱). تحلیل تماتیک رفتارهای بدنی در بین دختران و

- زنان تهرانی. مطالعات فرهنگی و ارتباطات، دوره ۸، شماره ۲۸، صفحات ۱۴۷-۱۶۹.
۱۰. پای، لوسین (۱۳۷۰)، فرهنگ سیاسی و توسعه سیاسی، ترجمه مجید محمدی، مجله نامه فرهنگ، شماره ۵ و ۶، صفحات ۳۷-۴۷.
 ۱۱. حجازی‌دهاقانی، زهرالسادات. (۱۳۹۹). ارزش‌های اجتماعی از منظر حضرت علی (ع) با تاکید بر نهج البلاغه، اصفهان، کاشف علم.
 ۱۲. حسینی، سیدحسین، نیکومرام، هاشم، رضایی، علی‌اکبر. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر ابعاد فرهنگی و مولفه‌های رفتاری بر تردید حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل، حسابداری مدیریت، ۱۳ (۴۴)، صص ۷۲-۵۵.
 ۱۳. خدامرادی، الهه. حاجیهها، زهره. (۱۳۹۵)، بررسی نقش فرهنگ اخلاقی در عملکرد حساب‌برسان، فصلنامه اخلاق در علم و فناوری، شماره ۱۱ (۳)، صفحات ۱۲۵-۱۳۰.
 ۱۴. داریاپور، زهرا. (۱۳۸۶). ساختار ارزشی و مناسبات نسلی، پژوهش جوانان، فرهنگ و جامعه، بهار و تابستان ۱۳۸۶، شماره ۱، صفحات ۱ تا ۲۴.
 ۱۵. رشیدپور، علی. شاه نوروزی، مهدی. ایرانپور، سارا. (۱۳۹۳). اقتصاد فرهنگ و جهانی‌شدن: مفاهیم و نظریه‌ها. تهران. مرکز ملی مطالعات جهانی‌شدن.
 ۱۶. رضایی، شمس‌الدین. صالحی پور، مژگان. (۱۳۹۷). تحلیل عوامل مؤثر بر توسعه صنعت ورزش ایران با رویکرد داده بنیاد، مدیریت منابع انسانی در ورزش، دوره ۶، شماره ۱، صفحات ۸۹-۱۰۷.
 ۱۷. رویایی، رمضانعلی. رهنمای رودپشتی، فریدون. عبدلی، محمدرضا. (۱۳۸۸). بررسی ارتباط فرهنگ با نظریه نمایندگی مبتنی بر رویکرد مدیریت سود، مدیریت فرهنگی، شماره ۳، صفحات ۱۹-۱.
 ۱۸. رحمانی، علی. بحیرایی، افسانه. (۱۳۹۸). حسابداری فرهنگ سازمانی در ایران، پژوهش‌های تجربی حسابداری، دوره ۹، شماره ۱، شماره پیاپی ۳۱، صفحه ۱۸۲-۲۰۷.
 ۱۹. شهابی، سیامک. ربانی خوراسگانی، رسول. (۱۳۸۸). تحلیلی بر ارزش‌های اجتماعی جوانان مناطق روستایی اصفهان و عوامل مؤثر بر آن، مطالعات و پژوهش‌های شهری منطقه‌ای، تابستان ۱۳۸۸، دوره ۱، شماره ۱، از صفحه ۷۷ تا صفحه ۱۰۶.
 ۲۰. عبداللهی، محمد. حسین بر، محمد عثمان. (۱۳۸۵). هویت جمعی و نگرش به دموکراسی در ایران، مجله جامعه شناسی ایران، صفحات ۳۷-۳.
 ۲۱. عطافر، علی. آقاسی، سعید. (۱۳۹۱). طراحی و ارائه مدل سنجش توسعه فرهنگی شهری بر اساس رویکردهای تفکر هوشمند و ظرفیت‌سازی فرهنگی (مطالعه موردی شهر اصفهان). مطالعات جامعه‌شناختی شهری (مطالعات شهری).
 ۲۲. عمید، حسن. (۱۳۷۱)، فرهنگ فارسی عمید، چاپ دوم، تهران: انتشارات امیرکبیر.
 ۲۳. قیصری، نوراله. (۱۳۹۸). مشارکت اجتماعی؛ معناکاوای یک مفهوم راهبردی، نشریه علمی مطالعات راهبردی ناچا، (۱)۴، صفحات ۳۱-۵۹.
 ۲۴. کاووسی، اسماعیل؛ ولیان، حسن؛ عبدلی، محمدرضا. تأثیر مضمون‌های فرهنگ اخلاق‌مداری بر بی‌طرفی حساب‌رس: تحلیلی بر ادراک رهبری تحول‌گرا، مدیریت فرهنگ سازمانی زمستان ۱۳۹۹، دوره هجدهم - شماره ۴ علمی-پژوهشی (وزارت علوم) صفحه - (از ۶۳۵ تا ۶۵۹).
 ۲۵. کسریایی، محمد سالار. وردیزاده، نسرين. (۱۳۸۹). تحلیل نگرش گروه‌های سیاسی درون حاکمیت به نقش مردم در نظام سیاسی، دانشنامه علوم اجتماعی تربیت مدرس دوره دوم، شماره ۴، صفحه ۵۹ تا صفحه ۱۲۵.
 ۲۶. کوهن، بروس. (۱۳۹۹). مبانی جامعه‌شناسی. ترجمه، غلامعباس توسلی، رضا فاضل، تهران، سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاهها (سمت).
 ۲۷. محمدی نافچی، آرش. علیخانی، شهنواز. (۱۳۹۹). اخلاق و فرهنگ در حسابداری. فصلنامه علمی تخصصی رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، دوره ۴ شماره ۴۹، صفحات ۴۹-۶۴.
 ۲۸. محمدپور، احمد. (۱۳۹۲). روش تحقیق کیفی ضد روش (منطق و طرح در روش شناسی کیفی). تهران. جامعه شناسان.
 ۲۹. مصطفوی، سید محمدحسن. (۱۳۸۹). روش (شناسی) تحول فرهنگی از دیدگاه امام خمینی (ره)، مهندسی فرهنگی، شماره ۴۱ و ۴۲

۳۰. مصطفوی راد، فرشته. بهرنگی، محمدرضا. عسکریان، مصطفی. فرزاد، ولی اله. (۱۳۸۹). بررسی رابطه فرهنگ سازمانی، کیفیت زندگی کاری، تعهد سازمانی با بیگانگی از کار مدیران مدرسه‌های متوسطه نظری شهر شیراز. *علوم تربیتی (مجله علوم تربیتی و روانشناسی)*، شماره ۸۹، صفحات ۷۸-۴۵.
۳۱. نجفی، محمدعارف. (۱۳۹۸). نقش فرهنگ و ارزش‌ها در توسعه اقتصادی. *معارف اسلامی و اقتصاد*، صفحات ۱۰۳-۱۳۰.
۳۲. نوشادی، میثم. خدادادی، ولی. واعظ، علی. حسین‌زاده، علی‌حسین. (۱۳۹۹). بررسی عوامل موثر بر حق‌الزحمه حسابرسی: عوامل مربوط به محیط حرفه‌ای، فرهنگی و اجتماعی، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، صفحات ۶۴-۴۳، دوره ۱۲، شماره ۴۶.
۳۳. نگاهداری، بابک. (۱۳۸۷). فرهنگ دینی (فرهنگ ارزشی - مذهبی)، مهندسی فرهنگی مرداد و شهریور، شماره ۱۹ و ۲۰.
۳۴. یسری، مهدی. فکوهی، ناصر. صالحی امیری، سیدرضا. (۱۳۹۷). ارائه الگوی مدیریت توسعه فرهنگی کلانشهر تهران. *مطالعات توسعه اجتماعی ایران*. صفحات ۶۲-۵۱.

ب- منابع خارجی:

- Adams, J.S., Tashchian, A. & Shore, T.H. (2001). Codes of Ethics as Signals for Ethical Behavior. *Journal of Business Ethics* 29, 199-211. <https://doi.org/10.1023/A:1026576421399>.
- Akerlof, G. (2000). Economics and identity. *The Quarterly Journal of Economics* 115 (3): 715- 753.
- Akerlof, G., and R. Kranton. (2005). Identity and the economics of organizations. *The Journal of Economic Perspectives* 19 (1): 9-32.
- Alberti, Cristina and Bedard, Jean C. and Bik, Olof and Vanstraelen, Ann. (2020). Audit Firm Culture: Recent Developments and Trends in the Literature. Available at SSRN.
- AlfaTahir, Fatima. (2017). Exploring the Influence of Ethical Culture and Auditor Objectivity on Auditor Integrity among Nigerian Auditors: A Proposed Study. *International Conference on Accounting Studies (ICAS) 2017* 18-20 September, Putrajaya, Malaysia.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2014). *Code of Professional Conduct*. New York, NY, 2014.
- Armstrong R.W. (1996). The Relationship Between Culture and Perception of Ethical Problems in International Marketing. *Journal of Business Ethics* Vol. 15 PP.1199-1208.
- Barrinkua, I. & Espinosa-Pike, B. (2018). The Influence of Auditors' Commitment to Independence Enforcement and Firms' Ethical Culture on Auditors' Pro-fessional Values and Behaviour, in Cynthia Jeffrey (ed.), *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting (Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting, Volume 21)*, Emerald Publishing Limited, 12 (1), pp. 17-52.
- Bartlett, Roger, W. (1993). A Scale of Perceived Independence: New Evidence on an Old Concept. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 6, (2), doi: 10.110809513579310036378.
- Bauer, T. (2015). The effects of client identity strength and professional identity salience on auditor judgments. *The Accounting Review*, 90(1), 95-114.
- Benjamin, D., J. Choi, A. Strickland. (2010). Social identity and preferences. *American Economic Review* 100 (4): 1913-1928.
- Blay, A. D., E. S. Gooden, M. J. Mellon, and D. E. Stevens. (2018). Can social norm activation improve audit quality? Evidence from an experimental audit market. *Journal of Business Ethics*, 1-18.
- Braun, V., & Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3(2), 77-101. <https://doi.org/10.1191/1478088706qp063oa>.
- Cileli, M. & Tezer, E. (1998). Life and value orientations of Turkish university students.

- Adolescence. Vol. 32 & 33.
15. Cohn, A., E. Fehr, and A. Maréchal. (2014). Business culture and dishonesty in the banking industry. *Nature* 516: 86-89.
 16. Cohen-Charash, Y. & Spector, P.E. (2001) the Role of Justice in Organizations: a Met analysis, *Organizational Behavior Human Decision Process*, Vol. 86, pp. 278–321.
 17. Clark, A.L. (1998). Perceptions and Validation of Ethics in Public Schools, Project for the degree of doctor of education. Saint Louis University. Available at: <http://proquest.umi.com/login>.
 18. Dang, Tung Lam. Luong, Luong Hoang. Nguyen, Lily H.G. (2016). National Culture and Stock Price Crash Risk. www.ssrn.com.
 19. Flint D. (1988). *Philosophy and Principle of Auditing: An Introduction*, Macmillan, London.
 20. Gharibi-Yamchi H. Zarei MH, Nikmaram-Jahani-Hourie S. (2010). Relationship between institutionalization of ethical culture with quality of work life. *Ethics in Science and Technology*; 6(2):1-8. (In Persian).
 21. Gray, S. J. (1988). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. *Abacus*, 24(1), pp 1-15.
 22. Greenberg, J & Baron, R.A. (2000). *Behavior in Organizations*, PrenticeHall, Inc., 7th Ed.
 23. Gui, Jianping, and Ni Aiguo. (2006). *Theory and Practice of Audit Culture*. Beijing: China Modern Economic Publishing House.
 24. Guralnik, D. B. (1984). *Webster's New World Dictionary of the English Language*, New York: Simon & Schuster.
 25. Hall, Edward T, 1964, Adumbration as a Feature of Intercultural Communication, *American Anthropologist*, v. 66, No. 6, *The Ethnography of Communication*, p. 154-163.
 26. Hofstede, G. (1991). *Cultures and Organizations: Software of the Mind*, London: McGraw-Hill.
 27. Hurtt, R. K., et al. (2013). "Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for Future Research", *A Journal of practice & theory*, American Accounting Association, Vol. 32, Supplement 1, pp. 45-97.
 28. IAASB, (2014). Framework for Audit Quality. Key elements that create an environment for audit quality. <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IAASB/Framework-for-Audit-Quality-Outline.pdf>.
 29. Inglehart, Ronald and Christian Welzel. (2009). *Political Culture, Mass Beliefs, and Value Change*, Oxford University press, pp. 126-143.
 30. Ismail, S., Yuhanis, N., (2018) «DETERMINANTS OF ETHICAL WORK BEHAVIOUR OF MALAYSIAN PUBLIC SECTOR AUDITORS», *Asia-Pacific Journal of Business Administration*. <https://doi.org/10.1108/APJBA-07-2017-0068>.
 31. Jan Taylor Morris. (2014). The impact of authentic leadership and ethical firm culture on auditor behavior. *Journal of Behavioral Studies in Business* Volume 7 – September, 2014.
 32. Jasmijn, Bol. Isabella, Grabner. Katlijn, Haesebrouck. Mark E, Peecher. (2019). The Effect of Audit Culture on Audit Quality. www.ssrn.com.
 33. Jezierski, J. (2010). SAI independence in practice – experiences from INTOSAI Regional Working Groups. Contributions and Results of the INTOSAI Conference, pp, 81-84.
 34. Kish-Gephart JJ, Harrison DA, Treviño LK. (2010). Bad apples, bad cases, and bad barrels: meta-analytic evidence about sources of unethical decisions at work. *Journal of applied psychology*. Jan;95(1):1-31. [DOI:10.1037/a0017103] [PMID].
 35. Leboeuf, R. A., E. Shafir, and J. Bayuk. (2010). The conflicting choices of alternating selves. *Organizational Behavior and Human Decision Processes* 111 (1): 48–61.
 36. Liu, Jiayi. (2017). *Study on the Auditing System of Socialism with Chinese Characteristics*. John Wiley & Sons. ISBN: 978-1-119-44930-0 July 2017 352 Pages.
 37. Liu, Yinglai. (2005). "Symposium Overview of Audit Cultural Development ." *Auditing Research*.

38. Moser, J. (2009). Responsibilities, Challenges and Contributions of INTOSAI and External Government Audit Institutions to enhance Transparency, Accountability and Good Governance. Contributions and Results of the INTOSAI Conference, pp, 13-18.
389. Nowell, L. S., Norris, J. M., White, D. E., & Moules, N. J. (2017), Thematic Analysis: Striving to Meet the Trustworthiness Criteria. International Journal of Qualitative Methods, 16 (1), 1-13.
40. Pay L. and S. Verba. (1965). Political Culture and Political Development. Princeton University Press.
41. Proell, Chad A. and Zhou, Yuepin and Nelson, Mark W. (2021). Its Not Only What You Say .How Communication Style and Team Culture Affects Audit Issue Follow-Up and Auditor. Performance Evaluations. The Accounting Review, Forthcoming, Available at SSRN.
42. Perera, H., (1989). Towards a framework to analyse the impact of culture on accounting. The International Journal of Accounting, 24, pp. 42-56.
43. Ryan, Sommerfeldt and Zimbelman, Aaron F. and Zimbelman, Mark F. (2019). The Effect of Audit Culture on Auditor Honesty and Skepticism (April 2019). Available at SSRN. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3304188>.
44. Shafer, E. W., and S. R. Simmons.) 2010(. Effects of Organizational Ethical Culture on the Ethical Decisions of Tax Practitioners in Mainland China. Accounting, Auditing and Accountability Journal 24 (5):647-668.
45. Schein, Edgar H. Schein, Peter A. (2017). Organizational Culture and Leadership, 5th Edition. ISBN: 978-1-119-21204-1 February 2017 416 Pages.
46. Shih, M., T. Pittinsky, and N. Ambady. (1999). Stereotype susceptibility: Identity salience and shifts in quantitative performance. Psychological Science 10 (1): 80-83.
47. Shi, Aizhong .(2019) “ Probe into Audit Culture .” Auditing Research .
48. Stevens, D. (2019). Social Norms and the Theory of the Firm. New York, NY: Cambridge University Press. Svanberg, J. & Öhman, P. (2016). “Does Ethical Culture in Audit Firms Support Auditor Objectivity”, Accounting in Europe, 13:1, pp. 65-79.
49. Sweeney, Breda. Bernard Pierce & Donald F. Arnold Sr .(2013). The impact of perceived ethical intensity on audit-quality-threatening behaviours, Accounting and Business Research, 43:2, 112-137.
50. Webster. (1998). New Word Dictionary, Second College Edition, Prentice – Hall Press.
51. Wu, T.F. (2019) A Review of the Impact of Traditional Culture on Auditing. American Journal of Industrial and Business Management, 9, 780-788. <https://doi.org/10.4236/ajibm.2019.93051>.