



## Designing a Model of Audit Quality Based on Various Organizational Culture Factors

**Abbas Ali Daryaei \*** 

\*Corresponding Author, Associate Prof, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran. E-mail: a.a.daryaei@soc.ikiu.ac.ir

**Vahid Shahbazi** 

Ph.D. Candidate, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran. E-mail: shahbazivahid7712@gmail.com

### Abstract

#### Objective

Auditing is a very important and respected profession that should render precise and quality information to win the public's trust in society. This study seeks to develop a model for audit quality considering the components of organizational culture.

#### Methods

A mixed-methods design was employed. In the qualitative phase, open, semi-structured interviews were conducted with 17 auditing experts and academics. In the quantitative phase, the sample consisted of 106 managers and employees from audit firms, providing services to companies listed on the Tehran Stock Exchange. Following the grounded theory, qualitative data obtained from the interviews were analyzed through open, axial, and selective coding in the MAXQDA. Finally, an audit quality model was developed based on the components of organizational culture with 15 axial codes and 85 themes. This model was fitted using structural equation modeling in SmartPLS.

#### Results

According to the results of this study and the proposed model, the components of organizational culture that affect audit quality include empowerment, control and supervision, innovation and risk-taking, organizational ethics, communication management, group culture, cooperation culture, competitive culture, fundamental values, organizational vision and mission, attention to stakeholders, organizational goals and objectives, organizational excellence, organizational adaptability. Therefore, culture significantly influences the mechanisms driving audit quality, thus highlighting the imperative for audit firms to enhance their cultural practices.

## Conclusion

The achieved results indicate that organizational culture is a vital element of organizational success, especially in quality improvement. The best starting point for improving an organization is to evaluate its culture because of its effect on individual and organizational behavior. Therefore, attention to the elements of organizational culture is essential for the successful growth of audit firms. In these firms, culture plays a major role in the processes that underlie audit quality. The findings also show that audit firms must develop not only the culture but also understand the relationship between organizational culture and quality. Such an understanding will help managers come up with efficient procedures and gain a competitive advantage. In general, the results suggest that organizational culture in the field of audit quality facilitates the provision of optimal services, effective decision-making, competitive advantage, and protection of stakeholders' rights while increasing the productivity of the firm and the quality of audit services. Therefore, culture is a prerequisite for the development of audit firms and has a significant impact on audit quality. Future research efforts in audit institutions are encouraged to take into consideration dimensions of organizational culture as described in the model put forward by this study. Also, the subject of audit quality assessment should be studied in the framework of organizational intelligence, auditors' psychological characteristics, and professional ethics.

**Keywords:** Organizational culture, Audit quality, Audit effectiveness, Audit efficiency.

**Citation:** Daryaei, Abbas Ali & Shahbazi, Vahid (2024). Designing a Model of Audit Quality Based on Various Organizational Culture Factors. *Accounting and Auditing Review*, 31(1), 45-69. (in Persian)

Accounting and Auditing Review, 2024, Vol. 31, No.1, pp. 45-69

Published by University of Tehran, Faculty of Management

<https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2024.367031.1008870>

Article Type: Research Paper

© Authors

Received: November 09, 2023

Received in revised form: February 04, 2024

Accepted: February 22, 2024

Published online: April 17, 2024





## ارائه مدل کیفیت حسابرسی با تأکید بر ابعاد فرهنگ سازمانی

### عباسعلی دریائی

\* نویسنده مسئول، دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی، قزوین، ایران. رایانامه: a.a.daryaei@soc.ikiu.ac.ir

### وحید شهبازی

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی، قزوین، ایران. رایانامه: shahbazivahid7712@gmail.com

### چکیده

**هدف:** حرفه حسابرسی در جامعه اهمیت و جایگاه بسیار مهمی دارد و حفظ اعتماد عمومی به این حرفه، مستلزم ارائه اطلاعات معتبر و باکیفیت است. این مطالعه با هدف ارائه مدلی جامع از مؤلفه‌های فرهنگ سازمانی مؤثر بر کیفیت حسابرسی اجرا شده است.

**روش:** مطالعه حاضر از نظر هدف، از نوع بنیادی و از حیث جمع‌آوری داده‌ها، براساس روش آمیخته انجام شد. در بخش کیفی از مصاحبه‌های باز و نیمه‌ساختاریافته، مبتنی بر نظر خبرگان پژوهش استفاده شد. این مصاحبه‌ها با ۱۷ نفر از خبرگان و استادان دانشگاهی مرتبط به حوزه حسابرسی انجام شد. در بخش کمی نیز، نمونه آماری ۱۰۶ نفر از مدیران و کارکنان مؤسسه‌های حسابرسی ارائه‌دهنده خدمات حسابرسی، به شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران بودند. با توجه به رویکرد کیفی مدنظر که نظریه بر خاسته از داده‌ها بود، پس از گردآوری مصاحبه‌ها، با طرح سیستماتیک از طریق سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی، داده‌ها تحلیل شد. داده‌های به دست آمده با استفاده از تحلیل متنی مصاحبه‌ها تجزیه و تحلیل شدند. شایان ذکر است که برای دقت و سرعت بیشتر در انجام پژوهش، این تجزیه و تحلیل به کمک نرم‌افزار مکس کیودا انجام گرفت. در نهایت، مدل کیفیت حسابرسی با تأکید بر ابعاد فرهنگ سازمانی، در قالب ۱۵ کد محوری و ۸۵ مضمون پایه ارائه شد. برآزش مدل پیشنهادی با روش معادلات ساختاری و با استفاده از نرم‌افزار اسمارت پی‌ال‌اس انجام شد و به تأیید رسید.

**یافته‌ها:** بر اساس نتایج این مطالعه و مدل ارائه شده، مؤلفه‌های فرهنگ سازمانی مؤثر بر کیفیت حسابرسی بدین ترتیب شناسایی شد: توانمندسازی، کنترل و نظارت، نوآوری و ریسک‌پذیری، اخلاق سازمانی، مدیریت ارتباطات، فرهنگ گروهی، فرهنگ همکاری، فرهنگ رقابتی، ارزش‌های بنیادین، چشم‌انداز و رسالت سازمان، توجه به ذی‌نفعان، اهداف و مقاصد سازمانی، تعالی سازمانی، انطباق‌پذیری سازمانی. توجه به این مؤلفه‌ها، برای توسعه موفق مؤسسه‌های حسابرسی لازم است؛ بنابراین فرهنگ در فرایندهای زیربنای کیفیت حسابرسی نقش عمده‌ای دارد و به این ترتیب مؤسسه‌های حسابرسی باید فرهنگ خود را ارتقا دهند.

**نتیجه‌گیری:** نتایج حاکی از این است که فرهنگ سازمانی، عنصر حیاتی موفقیت سازمانی، به‌ویژه بهبود کیفیت است. در پژوهش حاضر به این نتیجه رسیدیم که بهترین مکان برای شروع بهبود در یک سازمان، ارزیابی فرهنگ آن است؛ زیرا فرهنگ بر رفتار فردی و سازمانی تأثیر می‌گذارد؛ بنابراین توجه به مؤلفه‌های فرهنگ سازمانی، برای توسعه موفق مؤسسه‌های حسابرسی لازم است. در خصوص این مؤسسه‌ها، فرهنگ نقش عمده‌ای در فرایندهایی دارد که زیربنای کیفیت حسابرسی است. نتایج گویای این موضوع است که مؤسسه‌های حسابرسی، باید فرهنگ خود را ارتقا دهند؛ همچنین با درک رابطه فرهنگ سازمانی و کیفیت، مدیران در توسعه فرایندهای مؤثر و مزیت رقابتی نیز موفق خواهند بود. به‌طور کلی، نتایج پژوهش نشان می‌دهد که فرهنگ سازمانی کیفیت حسابرسی، ارائه خدمات بهینه، تصمیم‌گیری مؤثر و ایجاد مزیت رقابتی و حفظ حقوق ذی‌نفعان را تسهیل می‌کند و بر بهره‌وری

مؤسسه و کیفیت خدمات حسابرسی تأثیر می‌گذارد. بنابراین فرهنگ پیش‌نیاز توسعه مؤسسه‌های حسابرسی است و بر کیفیت حسابرسی تأثیر بسزایی دارد. پیشنهاد می‌شود که در تحقیقات آتی، به ابعاد فرهنگ سازمانی ارائه شده در مدل این پژوهش، در مؤسسه‌های حسابرسی توجه شود. همچنین، موضوع ارزیابی کیفیت حسابرسی در چارچوب هوش سازمانی، ویژگی‌های روان‌شناختی حسابرسان و اخلاق حرفه‌ای مطالعه و بررسی شود.

**کلیدواژه‌ها:** فرهنگ سازمانی، کیفیت حسابرسی، اثربخشی حسابرسی، کارایی حسابرسی.

**استناد:** دریائی، عباسعلی و شهبازی، وحید (۱۴۰۳). ارائه مدل کیفیت حسابرسی با تأکید بر ابعاد فرهنگ سازمانی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۱(۱)، ۴۵-۶۹.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۸/۱۸

تاریخ ویرایش: ۱۴۰۲/۱۱/۱۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۲/۰۳

تاریخ انتشار: ۱۴۰۳/۰۱/۲۹

doi: <https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2024.367031.1008870>

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۴۰۳، دوره ۳۱، شماره ۱، صص. ۴۵-۶۹

ناشر: دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

نوع مقاله: علمی پژوهشی

© نویسندگان



## مقدمه

پس از گذشت ۲۰ سال از فعالیت جامع حسابداران رسمی ایران و پس از سال‌ها تغییرات فرهنگ سازمانی، همچنان با محدودیت‌های زیادی در فضای این حرفه مواجهیم. با مشخص کردن دلایل اصلی این چالش که عمدتاً به قضاوت‌های اخلاقی مربوط می‌شود و مدیران در مواجهه با موقعیت‌های اخلاقی انجام می‌دهند، اخلاق حرفه‌ای رکن اساسی و مهم رفتار سازمانی است که به صداقت و عینیت در گزارش‌های مالی حسابرس منجر می‌شود. حسابرسان ملزم به رعایت اخلاق حرفه‌ای و رفتار حرفه‌ای در ارائه گزارش‌های حسابرسی هستند؛ زیرا گزارش‌های غیرواقع می‌تواند به اعتماد عمومی خدشه وارد کند و به شأن کل حرفه لطمه بزند (کابلی، رحمانی، نیکومرام و رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۹). هدف از رعایت چارچوب فرهنگ سازمانی بالابردن اعتبار حرفه، بهبود روابط بین حسابرسان و حسابداران، مراقبت از منافع و آرامش ذی‌نفعان است (ارباب سلیمانی، ۱۳۹۲).

دی‌آنجلو<sup>۱</sup> (۱۹۸۱) کیفیت حسابرسی را در چارچوب سطح اطمینان تعریف کرده و معتقد است که کیفیت خدمات حسابرسی به‌عنوان احتمال مشترک ارزیابی شده توسط بازار تعریف می‌شود که یک حسابرس معین هم نقض سیستم حسابداری مشتری را کشف می‌کند و هم تخلف را گزارش می‌کند. نمونه‌هایی از کیفیت حسابرسی که به‌عنوان خروجی فرایند حسابرسی قابل مشاهده است، مسائل مربوط به نگرانی در حال انجام، فرایند بررسی حسابرسی، و اقدامات اجرایی پس از بازرسی است. در تعریف دی‌آنجلو، از کیفیت حسابرسی به صلاحیت و بی‌طرفی مربوط می‌شود (بول و گرابر<sup>۲</sup>، ۲۰۱۹). سنجش کیفیت حسابرسی بسیار دشوار است، به‌دلیل اینکه میزان گواهی و تصدیقی که حسابرس فراهم می‌کند، قابل مشاهده نیست. بنابراین جهت سنجش کیفیت حسابرسی می‌توان دو بُعد ورودی و خروجی فرایند حسابرسی را در نظر داشت. معیارهای خروجی سنجش کیفیت حسابرسی به‌وسیله سیستم گزارشگری مالی صاحب‌کار و ویژگی‌های ذاتی وی محدود شده است. معیارهای ورودی سنجش کیفیت حسابرسی، ورودی‌های حسابرس به‌عنوان عرضه‌کننده خدمات حسابرسی را شامل می‌شوند (دی‌فاند و ژانگ<sup>۳</sup>، ۲۰۱۴). می‌توان استدلال کرد که حسابرسان حیاتی‌ترین ورودی‌ها هستند؛ زیرا بخش مهمی از ارزش مؤسسه حسابرسی شامل ارزش دانش و مهارت حسابرسان آن است. در ادبیات حسابرسی به این عنوان صلاحیت حسابرس گفته می‌شود؛ یعنی به جایی که صلاحیت حسابرس به توانایی حسابرس برای ارائه کیفیت حسابرسی بالا که شامل دانش و مهارت است، اشاره دارد (بول و گرابر، ۲۰۱۹).

سطح کیفی خدمات حسابرسی و از جمله ارائه گزارش‌های تأیید شده و قابل اطمینان، از اهمیت بالایی برخوردار بوده و یافتن روشی اثربخش برای بهبود کیفیت حسابرسی ضروری است (لیم، هنگ و آلشامری<sup>۴</sup>، ۲۰۲۱). کیفیت حسابرسی، تحت تأثیر عوامل محیطی و سازمانی زیادی قرار دارد که فرهنگ سازمانی<sup>۵</sup> یکی از مهم‌ترین آن‌ها قلمداد می‌شود. فرهنگ سازمانی پاسخ‌گو به پویایی محیط اطلاعاتی منجر می‌شود و به کیفیت ارائه اطلاعات توسط واحد تجاری کمک می‌کند (فخاری و محمدی، ۱۳۹۵). فرهنگ سازمانی ارتباط مؤثری با کیفیت اطلاعات و ارتباطات

1. DeAngelo
2. Bol & Grabner
3. DeFond & Zhang
4. Lim, Heng & Alshameri
5. Organizational Culture

سازمانی دارد و می‌تواند با تأثیری که بر کیفیت و نوع ارتباطی که واحد مورد حسابرسی با حساب‌رسان دارد، فرایند حسابرسی و اثربخشی آن را تحت تأثیر قرار دهد (عبدی‌پور، شاه‌ویسی، خیراللهی و طاهرآبادی، ۱۳۹۹).

هافستد<sup>۱</sup> (۱۹۹۳) بیان می‌کند که تعریف فرهنگ سازمانی به دلیل ویژگی‌های پیچیده آن دشوار است؛ زیرا بخشی از اشکال فرهنگ ناملموس است و مشاهده نمی‌شود. علی‌رغم این دشواری، به نظر می‌رسد اکثر نویسندگان موافق هستند که فرهنگ سازمانی نقطه کانونی و مرکز عملکرد سازمانی است. هیل، لوئیس و میلرمرسر<sup>۲</sup> (۲۰۰۰) معتقدند که فرهنگ سازمانی مدلی از ارزش‌ها، باورها و رفتارهای آموخته شده از گذشته همراه با تجربه است که در طول حیات سازمان‌ها شکل می‌گیرد و در رفتار اعضا آشکار می‌شود. مارتین<sup>۳</sup> (۲۰۰۲) فرهنگ سازمانی را الگوهایی از مفاهیم می‌داند که از ارتباط متقابل جلوه‌های فرهنگی مختلف مانند داستان‌ها، آداب و رسوم، تجربیات رسمی و غیررسمی به دست می‌آید. در محیط رقابتی امروزی که سازمان‌ها به ادامه حیات و تحقق هرچه بیشتر اهداف خود نیازمندند و به تغییر بنیادی در بینش‌های حاکم بر سازمان می‌پردازند، قبل از هرگونه تحولی باید ابعاد فرهنگ سازمانی خود را شناسایی و مورد بررسی قرار دهند (والحممدی و روشن ضمیر، ۱۳۹۲).

فرهنگ نقش مهمی در تأثیرگذاری بر اقدامات کارکنان، نحوه برقراری ارتباط، کار گروهی و موفقیت در عملکردشان دارد. همچنین وسیله‌ای برای نظارت بر کارکنان و هم‌سو نگهداشتن اهداف آن‌ها با اهداف سازمانی است. با درک رابطه فرهنگ و کیفیت، مدیران می‌توانند در توسعه فرایندهای مؤثر و مزیت رقابتی نیز موفق شوند. مطالعات پیشین تأثیر فرهنگ سازمانی را بر رفتار فرد و سازمان نشان می‌دهد و حاکی از این بوده است که فرهنگ سازمانی برای توسعه موفق سازمان‌های فعلی لازم است. در این زمینه، فرهنگ نقش کلیدی در نحوه رفتار، برقراری ارتباط، مشارکت و همکاری کارکنان با هم و عملکرد موفق آن‌ها دارد. علاوه بر این، فرهنگ سازمانی می‌تواند در سازگاری کارکنان با اهداف سازمان نقش اساسی ایفا کند. پیش فرض در ادبیات بین‌المللی در مورد فرهنگ و فرایند حسابرسی این است که فرهنگ بر محیط حسابرسی و در نهایت بر نتیجه فرایند حسابرسی تأثیرگذار است (ولید و داو، ۲۰۱۶). در همین راستا، قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری بخش مهم و حیاتی در کلیه فرایندهای حسابرسی و سنگ بنای این حرفه است. پژوهش‌های پیشین در سطح فرهنگ در جوامع نشان می‌دهد که توسعه و تکامل حسابداری در هر جامعه تابع عوامل محیطی، فرهنگی و اجتماعی آن جامعه می‌باشد. از این رو شناسایی ابعاد فرهنگی مؤثر بر حرفه حسابرسی و شناخت مهارت‌های جدید برای ارتقای سطح قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری دارای اهمیت است (رضایی، آقایی چادگانی و کمالی، ۱۴۰۲).

کوستینا<sup>۵</sup> (۲۰۱۳) نشان داد که فرهنگ سازمانی به‌طور مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد. به‌طور کل مطالعات نشان از اهمیت فرهنگ سازمانی و تأثیر آن بر رویه‌های حسابرسی و ارائه خدمات مؤثر سازمانی از طریق بهبود فرایند تصمیم‌گیری، مزیت رقابتی و شکوفایی و در نهایت، کیفیت حسابرسی است. آگاهی از تأثیرات اجتماعی و

---

1. Hofstede  
2. Hill, Lewis & Millrmser  
3. Martin  
4. Waleed & Daw  
5. Kustinah

فرهنگی بر حسابداری و حسابرسی در سال‌های اخیر فزونی یافته است. پژوهش‌های پیشین در خصوص تأثیرهای فرهنگی بر حسابداری و حسابرسی بر موضوعاتی مانند محافظه‌کاری حسابداری، سیستم‌های حسابداری، مدیریت سود، انتخاب حسابرسان مستقل یا از منظر حسابرسی داخلی، در مورد کیفیت حسابرسی داخلی یا استانداردهای حسابرسی متمرکز بوده است (الریخ و راتزینگر<sup>۱</sup>، ۲۰۱۸). با این حال بر اساس بررسی‌های صورت گرفته توسط پژوهشگر، تاکنون یک چارچوب قابل استفاده که تأثیر بالقوه ابعاد فرهنگ سازمانی را بر ساختار کیفیت حسابرسی توضیح دهد، وجود ندارد و تاکنون پژوهشی انجام نشده است که به‌طور جامع تأثیر ابعاد و ویژگی‌های فرهنگ سازمانی را بر کیفیت گزارش حسابرسی بررسی کند. بر این اساس هدف، از این مطالعه آن است که با کمک روش آمیخته، مدلی جامع از تأثیر ابعاد فرهنگ سازمانی بر کیفیت گزارشگری حسابرسی و بر اساس شرایط محیطی ایران ارائه دهد.

ساختار باقی‌مانده این مقاله به شرح زیر است. بخش دوم مرور ادبیات و نحوه تبیین فرضیه را ارائه می‌دهد، بخش سوم روش پژوهش را توصیف و بخش چهارم نتایج پژوهش را ارائه می‌دهد.

## مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### کیفیت حسابرسی

حسابرسی به‌عنوان فرایندی منظم و با قاعده جهت جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی، به‌منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذی‌نفع تعریف شده است، این تعریف از حسابرسی جامع و بسیط است و ضمن بیان اینکه حسابرسی فرایندی آزمونی است به آن اندازه نیز جامعیت دارد که در بر گیرنده انواع مختلف حسابرسی برای موضوعات متنوع باشد. اغلب، واژه حسابرسی با عبارات توصیفی و یا عبارات دیگری همراه است که نوع حسابرسی، موضوع حسابرسی و یا هر دو را مشخص می‌کند. برای نمونه، اغلب با واژه حسابرسی مالی، حسابرسی سیستم‌های اطلاعاتی، حسابرسی مدیریت، حسابرسی عملیاتی، حسابرسی عملکرد و حسابرسی رعایت مواجه می‌شویم (مهردوی و دریائی<sup>۲</sup>، ۲۰۱۷؛ مرادی و رضایی، ۱۳۹۷). در حالی که یک حسابرس دانش عمیقی از شیوه‌های حسابداری، از جمله اقلام تعهدی و تعدیل تعهدی دارد، یک حسابرس نیز باید تخصص منحصر به فرد حسابرسی داشته باشد. حسابرسی روش جمع‌آوری شواهد برای تعیین اینکه آیا سیستم حسابداری یک سازمان اطلاعاتی مطابق با استانداردهای مناسب تولید می‌کند یا خیر است. دو نتیجه قابل مشاهده اولیه از حسابرسی وجود دارد: ۱. صورتهای مالی حسابرسی شده صاحب‌کار، از جمله سود حسابرسی شده، و ۲. گزارش حسابرس در مورد صورتهای مالی حسابرسی شد (فرانسیس<sup>۳</sup>، ۲۰۲۳).

کیفیت حسابرسی و نحوه تحقق آن از دیرباز مورد توجه پژوهش‌های حسابرسی بوده است و کیفیت حسابرسی، از موضوعات مهم و اساسی در حوزه بازار سرمایه است. منطبق با هدف حسابرسی، کیفیت حسابرسی همانا احتمال شناسایی تحریفات قابل توجه و گزارش کردن آن توسط حسابرس است. کیفیت حسابرسی را می‌توان از لحاظ تحقق فرایند آن

1. Eulerich & Ratzinger
2. Mahdavi & Daryaei
3. Francis

به‌طور خلاصه، تشخیص تحریف، تدوین و ارائه گزارش اشتباه‌های قابل توجه و حصول کیفیت حسابرسی است (شیائو، گنگ و یوان<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰).

کاتاناک و واکر<sup>۲</sup> (۱۹۹۹) چارچوبی مفهومی برای شاخص‌های کیفیت حسابرسی ارائه کرد. طبق دیدگاه وی، کیفیت حسابرسی تابعی از دو شخص مرتبط با عملکرد حسابرسان یعنی شایستگی و صلاحیت حرفه‌ای که هر یک از آن‌ها می‌تواند تحت تأثیر انگیزه‌های اقتصادی از جمله میزان حق‌الزحمه حسابرسی، هزینه حسابرسی، کارایی حسابرسی، دعاوی حقوقی و خدمات مشاوره‌ای قرار بگیرند. شاخص‌های کیفیت حسابرسی توسط اعضای کمیته حسابرسی و مدیریت شرکت جهت ارزیابی و انتخاب حسابرسان برای شرکت مورد استفاده قرار می‌گیرد (دیکینز، جانسون - اسناید و رایش<sup>۳</sup>، ۲۰۱۹).

به‌دلیل اینکه نتیجه کیفیت کار حسابرسی به‌شکل مستقیم قابل مشاهده نیست، ارائه کردن تعریف از این واژه و به‌تبع آن اندازه‌گیری آن با مشکلاتی روبه‌روست. به‌دلیل وجود چنین مشکلی برخی محققان جهت تعریف کیفیت حسابرسی و اندازه‌گیری آن معطوف به جانشین یا معادلی نظیر مهارت حسابرسان شده‌اند. برخی دیگر نیز از خروجی‌های عینی بیشتری برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی استفاده کرده‌اند. برای مثال، این گونه استنباط می‌شود که اگر علیه یک مؤسسه حسابرسی اقامه دعوی قضایی کمی وجود داشته باشد، کار وی باکیفیت است. بر این اساس، برای کیفیت حسابرسی نمی‌توان تعریفی جامع ارائه داد. به اعتقاد اکثر پژوهشگران، به‌دلیل چندبُعدی بودن مفهوم آن، دامنه‌ای وسیعی از مفاهیم را شامل می‌شود. در اکثر تعریف‌های متنوع کیفیت حسابرسی، علی‌رغم تفاوت‌های مشهود، ویژگی‌های تعریف دی‌آنجلو<sup>۴</sup> در آن منعکس شده است. دی‌آنجلو (۱۹۸۱)، کیفیت حسابرسی را احتمال شناسایی و کشف تحریف‌ها در گزارش‌های مالی می‌داند که بر عهده حسابرسان است (امیری و فخاری، ۱۴۰۰). وی بیان می‌کند که افزایش کیفیت حسابرسی رویکردی برای کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و سرمایه‌گذاران خارجی است. به‌طور کلی، تقاضا برای کیفیت حسابرسی به‌دلیل نقش‌های متعددی است که حسابرسان برای کاربران صورت‌های مالی ایفا می‌کند. در نقش نظارتی، هنگامی که قدرت تصمیم‌گیری به یک نماینده واگذار می‌شود، مالکان برای ایجاد نظارت بر نماینده و جلوگیری از رفتارهای فرصت طلبانه و عدم تقارن اطلاعاتی<sup>۵</sup> و همچنین کاهش هزینه‌های نمایندگی به حسابرسی روی می‌آورند. در نقش اطلاعاتی، حسابرسی به‌عنوان ابزاری برای بهبود کیفیت اطلاعاتی را از نظر سرمایه‌گذاران ارزشمند واقع می‌شود (بادآور نهندی و تقی‌زاده خانقاه، ۱۳۹۲). تیتمن و ترومن<sup>۶</sup> (۱۹۸۶) کیفیت حسابرسی را به‌عنوان صحت اطلاعاتی تعریف کردند که حسابرسان به سرمایه‌گذاران ارائه می‌دهد. دیویدسان و نئو<sup>۷</sup> (۱۹۹۳) تعریف متفاوتی از کیفیت حسابرسی ارائه کردند: آن‌ها اظهار داشتند که کیفیت حسابرسی به توانایی حسابرسان در کشف و حذف تحریفات و

1. Xiao, Geng & Yuan
2. Catanach & Walker
3. Dickins, Johnson-Snyder & Reisch
4. DeAngelo
5. Information asymmetry
6. Titman & Trueman
7. Davidson and Neu



دستکاری‌های با اهمیت در سود خالص گزارش شده مربوط می‌شود. پالمورس<sup>۱</sup> (۱۹۸۸) معتقد است کیفیت حسابرسی ایجاد اطمینان در این زمینه است که صورت‌های مالی، عاری از هرگونه تحریف با اهمیت باشد. در عمل این تعریف به‌عنوان نتیجه حسابرسی استفاده می‌شود. لام و چانگ<sup>۲</sup> (۱۹۹۴) پیشنهاد کردند که کیفیت حسابرسی باید با معیار تعهد در قبال تعهد سنجیده شود. به بیان دیگر کیفیت حسابرسی، کیفیت خدمتی است که حساب‌برسان در قبال دریافت حق‌الزحمه ارائه می‌کنند (حساس یگانه و مقصودی، ۱۳۸۹). داس و پاندیت<sup>۳</sup> (۲۰۱۰) اشاره کرده‌اند که کیفیت حسابرسی می‌تواند پیامدهایی مانند افزایش کارایی سرمایه‌گذاری، اتکا به اقلام تعهدی و کیفیت سود داشته باشد. کیفیت حسابرسی، کیفیت حسابرسی انجام شده توسط حساب‌برسان از دریافت تکالیف، برنامه‌ریزی حسابرسی، انجام کار میدانی تا گزارش حسابرسی طبق استانداردهای حسابداران عمومی حرفه‌ای است (گراهیتا و سوپانتو<sup>۴</sup>، ۲۰۲۱).

دیوان محاسبات آمریکا<sup>۵</sup> کیفیت حسابرسی را چنین تعریف می‌کند: اجرای حسابرسی مطابق استانداردهای حسابرسی پذیرفته شده<sup>۶</sup> عمومی به‌منظور فراهم ساختن اطمینان منطقی از صورت‌های مالی حسابرسی شده و موارد مرتبط با افشای آن مطابق با اصول پذیرفته شده<sup>۷</sup> حسابداری و عدم تحریف با اهمیت در نتیجه خطاها و تقلب‌ها. علاوه بر آن، شاخص‌های دیگری هم وجود دارند که کیفیت حسابرسی را مستقیماً به حجم کار حسابرسی<sup>۸</sup> مربوط می‌دانند. باید تأکید داشت که کیفیت حسابرسی فرایندی پیوسته است. اگر نتایج یک کار حسابرسی در یک دعوی قضایی یا در ادعایی در مقابل مؤسسه<sup>۹</sup> حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد، کیفیت پایین حسابرسی با درک عملی آن قابل مشاهده است، موارد کمابیش اندکی از قصور قابل کشف حسابرسی وجود دارد. کیفیت حسابرسی به میزان مطابقت بین اطمینان‌بخشی به‌دست‌آمده با اطمینان بخشی قابل قبول اشاره دارد (چن، هاپ، لی و ونگ<sup>۸</sup>، ۲۰۱۱). همچنین استفاده‌کنندگان زمانی حسابرسی را با کیفیت تلقی می‌کنند که اطمینان دهد صورت‌های مالی فاقد هر گونه اشتباه و تقلب است (توماس<sup>۹</sup>، ۲۰۱۲).

به‌طور کلی تعاریف کیفیت حسابرسی دربردارنده این موضوعات هستند: احتمال وجود خطاهای چشمگیر در صورت‌های مالی که حساب‌برس، وظیفه کشف و گزارش آن را برعهده دارد؛ عدم صادر کردن گزارش‌های مشروط برای صورت‌های مالی حاوی خطاهای مهم؛ معیاری برای شناسایی توان حساب‌برس در کاهش خطاها و تحریف‌های حمایتی؛ بهبود سطح کیفی داده‌های حسابداری و سطحی از دقت اطلاعات حساب‌برس در گزارش‌های صادر شده (رمضانی، آذین‌فر، غلام‌نیا روشن و فلاح، ۱۴۰۱).

از آنجا که کیفیت حسابرسی در عمل به‌سختی قابل مشاهده است، پژوهش‌ها در این زمینه همواره با مشکلات زیادی روبه‌رو بوده است. حرفه<sup>۱۰</sup> حسابرسی، مانند سایر حرفه‌ها، برای حفظ جایگاه خود نیازمند کسب اعتماد عمومی است.

1. pal merose
2. Lam &chang
3. Das & Pandit
4. Grahita & Supanto
- 5.. Government Accoutability Office
6. GAAS
7. The volume of audit work
8. Chen, Hope, Li & Wang
9. Thomas

آنچه جامعه از حرفه حسابرسی انتظار دارد، ارائه گزارش حسابرسی با کیفیت مطلوب است. این ارزش افزوده‌ای است که تنها حرفه حسابرسی قادر به افزودن آن به اطلاعات مالی شرکت‌هاست (حساس یگانه و مقصودی، ۱۳۸۹). کیفیت حسابرسی شامل حسابرسی صورت‌های مالی است؛ به‌گونه‌ای که مطابق با استانداردهای حسابداری تهیه شده و از صورت‌های مالی حسابرسی شده اطمینان معقولی ایجاد کند و افشای آن‌ها مطابق با اصول پذیرفته شده حسابداری بوده و عاری از هرگونه تحریف، اشتباه و خطا باشد (رضایی، فلاح، مرانجوری و رستمی مازویی، ۲۰۲۴).

### فرهنگ سازمانی

یکی از عواملی که باعث تمایز یک سازمان از سازمان دیگر می‌شود، فرهنگ سازمانی است. فرهنگ سازمانی به‌تازگی در دانش مدیریت راه یافته است. با توجه به رشد علم و تحقیقات و نظریات جدیدی که روزبه‌روز بیشتر می‌شود، فرهنگ سازمانی هم اهمیت روزافزون می‌یابد. مفهوم فرهنگ سازمانی و نخستین بار در سال ۱۹۷۹ وارد ادبیات مدیریت شد، ولی سابقه و پیشینه آن به سال ۱۹۶۴ بازمی‌گردد. فرهنگ سازمانی، به خاطر اثربخشی و تأثیرات چشمگیری که بر سازمان‌ها دارد، توجه زیادی را به خود اختصاص داده است.

واژه فرهنگ توسط بسیاری از محققان به‌عنوان یک مفهوم کلی تعریف شده است و اکثر آن‌ها معتقدند که فرهنگ منعکس‌کننده سبک زندگی خاصی از مردم است. بنابراین فرهنگ سازمانی به سبک زندگی افراد در یک سازمان اشاره دارد. فرهنگ غالباً شامل مفروضات اساسی مشترک، آداب و رسوم، اسطوره‌ها و مراسمی است که باورهای اساسی را به اشتراک می‌گذارد و با ارزش‌هایی که در رفتارهای فردی و گروهی منعکس می‌شود، اثبات می‌شود. فرهنگ به کل پیچیده‌ای شامل دانش، باور، هنر، اخلاق، قانون، رسوم و سایر قابلیت‌ها و عادت‌هایی اطلاق می‌شود که انسان به‌عنوان عضوی از جامعه به‌دست آورده است (فخاری و محمدی، ۱۳۹۵). فرهنگ سازمانی به‌عنوان یکی از مهم‌ترین موضوعات در موفقیت و پیشرفت و توسعه کشورها شناخته می‌شود؛ به‌طوری که بسیاری از محققان، موفقیت ژاپن در جامعه امروزی را یکی از دلایل مهم توجه آن‌ها به فرهنگ سازمانی می‌دانند. سازمان‌ها یک پدیده فرهنگی در جامعه هستند و هر سازمانی فرهنگ خاص خود را دارد (رضایی و همکاران، ۲۰۲۴).

فرهنگ سازمانی از جمله موضوعاتی است که به‌دلیل وسعت مفاهیمی که دربرمی‌گیرد تعاریف متعددی از آن به عمل آمده است، با این وجود اغلب تعاریف موجود به اشتراکات سازمانی بین کارکنان توجه کرده‌اند؛ برای نمونه در برخی تعاریف، اشاره شده که فرهنگ سازمانی مجموعه‌ای از ارزش‌ها، اعتقادات و الگوهای رفتاری است و هویت اصلی یک سازمان را شکل می‌دهد و در شکل‌گیری رفتار کارکنان نقش بسزایی دارد (عبدی پور و همکاران، ۱۳۹۹). اساساً فرهنگ پارامترهای رفتار مقبول و نامقبول را تعیین می‌کند. نمادهای قابل مشاهده فرهنگ نشان‌دهنده ادغام در سازمان است. برای مثال، استانداردهای لباس، عضویت در سازمان‌های مدنی، حرفه‌ای و مذهبی و انتظارات مربوط به ساعات کاری و رفتار در محل کار، همگی فرهنگ و انتظارات سازمان را در مورد رفتار ارتباط می‌دهند (جنکینز، دیس، بدارد و کورتیس<sup>۲</sup>، ۲۰۰۸). فرهنگ سازمانی، مقررات شناخته شده و پذیرفته شده را برای تصمیم‌گیری ایجاد می‌کند. در مجموع، فرهنگ

سازمانی بر اساس باورهای مشترک، هنجارها، نگرش‌ها و شیوه‌های رفتاری ساخته شده است. این هنجارهای فرهنگی در قوانین مکتوب و نانوشته‌ای تجسم یافته‌اند که قرار است بر رفتار کارکنان حاکم باشد؛ یعنی رفتارها یا هنجارهای مورد انتظار ناشی از فرهنگ است (بول و گرابر، ۲۰۱۹).

هسته اصلی فرهنگ سازمانی برگرفته از ارزش‌های مشترک اعضای سازمان است، در نتیجه شیوه زندگی هر سازمان، فرهنگ آن سازمان است و از آنجا که نیروی انسانی منبع اصلی هر سازمان تلقی می‌شود، عملکرد افراد از فرهنگ آن سازمان تأثیر می‌پذیرد (فخاری و محمدی، ۱۳۹۵). فرهنگ سازمانی بهترین راه برای تسهیل مدیریت دانش و نوآوری سازمانی تلقی می‌شود؛ زیرا ارزش‌ها و باورهای زیربنایی سیستم‌های کاری را تعیین می‌کند و به این ترتیب، می‌تواند ایجاد و اشتراک‌گذاری دانش را تشویق یا از آن جلوگیری کند. فرهنگ سازمانی به مفروضات اساسی اشاره دارد که سازمان در هنگام مقابله با محیط و یافتن راه‌حلهایی برای مشکلات مربوط به سازگاری بیرونی و یکپارچگی درونی آموخته است، این مفروضات توسط اعضای جدید سازمان یاد می‌شود. همچنین فرهنگ سازمانی ارتباط مثبتی با تسهیم دانش در شرکت‌ها دارد و می‌تواند پیامدهای مثبتی را به همراه داشته باشد و به این ترتیب، فرهنگ عامل حیاتی موفقیت هر سازمانی محسوب می‌شود (ولید و داو، ۲۰۱۶).

هافتسد و مانکوف<sup>۱</sup> (۲۰۱۰) در کتاب خود با عنوان (فرهنگ و سازمان‌ها) ضمن توجه به بُعد ملی فرهنگ، به فرهنگ سازمانی نیز توجه کردند. بر این اساس مؤلفه‌های فرهنگ سازمانی که متأثر از فرهنگ ملی هستند، عبارت‌اند از: فرایندگرایی، نتیجه‌گرایی، وظیفه‌محوری، کارمندمحوری، نگاه‌بخشی، نگاه حرفه‌ای، نگاه سیستمی بسته، نگاه سیستمی باز، کنترل شدید، کنترل سبک (سخت‌گیرانه و سهل‌گیرانه)، دیدگاه عمل‌گرایانه - هنجاری. هر یک از این ابعاد در واقع دو سوی طیف هستند و اغلب سازمان‌ها در جایی بین این دو سر طیف قرار دارند و جایگاه هر سازمانی بر این اساس قابل بررسی است.

### پیشینه تجربی

رضایی و همکاران (۲۰۲۴) پژوهشی با عنوان ارائه مدل ساختاری کیفیت حسابرسی بر اساس تأثیر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی و نقش تعدیل‌کننده فرهنگ سازمانی انجام دادند. بر این اساس، ۳۸۴ نفر از حساب‌رسان شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی و سازمان حسابرسی به‌عنوان نمونه آماری انتخاب شد. نتایج نشان داد که اخلاق حرفه‌ای حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد. فرهنگ حسابرسی سازمانی تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد. گراهیتا و سوپانتو<sup>۲</sup> (۲۰۲۱) پژوهشی با عنوان تأثیر کیفیت حسابرسی، حاکمیت شرکتی و رهبری تحول‌آفرین بر عملکرد حسابرس از طریق تعهد سازمانی و فرهنگ سازمانی بر دفاتر حسابداری عمومی انجام دادند. مدل کمی پژوهش با جمعیت ۶۶۰ شرکت حسابداری دولتی در اندونزی، با نمونه‌ای متشکل از ۱۵۰ حسابرس فعال در اندونزی انجام شد. نتایج نشان داد که کیفیت حسابرسی، حاکمیت شرکتی، رهبری تحول‌آفرین، تعهد سازمانی و فرهنگ سازمانی به‌طور چشمگیری بر عملکرد حسابرس تأثیر می‌گذارد.

1. Hofstede & Minkov  
2. Grahita & Supanto

الریخ و راتزینگر (۲۰۱۸) پژوهشی با موضوع اثرات ابعاد فرهنگی بر عملکرد حسابرسی داخلی - مقایسه جهانی ویژگی‌های حسابرسی داخلی انجام دادند. این مطالعه با استفاده از یک نمونه بین‌المللی از شرکت‌ها از صنایع مختلف همراه با پنج بُعد فرهنگی هافستد (۲۰۰۱) به‌عنوان نماینده فرهنگ ملی، چگونگی تأثیر تفاوت‌های فرهنگی بین کشورها بر ساختار و کار عملکرد حسابرسی داخلی را با استفاده از رگرسیون‌های لجستیکی خطی تحلیل کرد. نتایج نشان‌دهنده ارتباط مثبت بین ابعاد مختلف فرهنگی و عملکرد حسابرسی داخلی بوده است.

ولید و داو (۲۰۱۶) پژوهشی با عنوان تأثیر فرهنگ سازمانی بر بهبود تضمین کیفیت حسابرسی در بخش عمومی انجام دادند. یافته‌های پژوهش نشان داد که فرهنگ سازمانی قلب فعالیت‌های سازمانی است که بر اثربخشی آن بر محصولات و خدمات آن از نظر کیفیت تأثیر بسزایی دارد.

الزبان<sup>۱</sup> (۲۰۱۵)، در مطالعه‌ای تجربی تأثیر فرهنگ بر کیفیت حسابرسی داخلی را مورد بررسی قرار داد. این مطالعه از چارچوب نظری هافستد برای بررسی تأثیر ابعاد مختلف فرهنگ بر کیفیت حسابرسی داخلی در عربستان سعودی استفاده کرد. نمونه‌ای از حسابرسان داخلی ارشد از ۶۷ شرکت برای بررسی تأثیر مستقیم ابعاد فرهنگی فاصله قدرت، اجتناب از عدم قطعیت و فردگرایی بر کیفیت حسابرسی داخلی استفاده شده است. شواهد نشان داد که سازمان‌هایی که در آن‌ها فاصله قدرت و اجتناب از عدم قطعیت زیاد است، با کیفیت حسابرسی داخلی پایین‌تر مشخص می‌شوند.

کوستینا (۲۰۱۳) در پژوهشی به بررسی تأثیر فرهنگ سازمانی بر رفتار کارکنان در مقوله‌های مختلف و اهمیت رابطه آن با فرهنگ سازمانی را از نظر تعیین چگونگی تأثیر فرهنگ سازمانی بر کیفیت حسابرسی حسابداران رسمی پرداخت. یافته‌های حاکی از این بود که فرهنگ سازمانی به‌طور مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد.

دریایی و عزیز (۱۳۹۷) به بررسی ارتباط سه عامل فرهنگی کنترل و همکاری یعنی تجربه، اخلاق و صلاحیت حرفه‌ای با تعدیلگری متغیر شک و تردید بر کیفیت حسابرسی پرداختند که بررسی‌ها نشان از تأثیر مثبت این عوامل بر کیفیت حسابرسی است.

جعفری، آزادی و فدائی (۱۴۰۰) پژوهشی با عنوان ارائه الگویی برای شناسایی عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی با بکارگیری روش دلفی و منطق فازی انجام دادند. در آن پژوهش ۶۶ عامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی را بر اساس روش دلفی احصا شد که طی مراحل مختلف ۱۳ عامل از این عوامل را که به اذعان خبرگان حرفه از سطح تأثیرگذاری کمتری برخوردار بودند، کنار گذاشته شد و در نهایت ۵۳ عامل، به‌عنوان عوامل اصلی شناخته شدند. نتایج نشان داد، دو عامل «صلاحیت علمی و فنی حسابرسان» و «سطح حمایت حاکمیت از حرفه حسابرسی» بیشترین تأثیر را بر کیفیت حسابرسی داشته‌اند. سایر عوامل به ترتیب «استقلال و بی‌طرفی، تخصص سرپرست تیم حسابرسی در صنعت صاحب‌کار، ریسک دعاوی حقوقی، هوش هیجانی، سطح شفافیت اقتصادی در جامعه، فرهنگ پاسخ‌خواهی و رتبه‌بندی مؤسسه‌های حسابرسی توسط نهادهای نظارتی» مهم‌ترین عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی بودند.

عبدی پور و همکاران (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان اثر فرهنگ سازمانی بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مدیریت انجام دادند. پژوهش به‌لحاظ هدف کاربردی، به‌لحاظ ماهیت جزء تحقیقات توصیفی و از لحاظ روش تحلیل داده، از جمله

تحقیقات هم‌بستگی بود. جامعه آماری شامل مدیران ارشد، مدیران میانی و کارشناسانی است که شرکت‌های آن‌ها از خدمت حسابرسی عملکرد استفاده کرده‌اند. نتایج نشان از تأثیر فرهنگ سازمانی واحد مورد رسیدگی بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مدیریت بوده است.

فخاری و محمدی (۱۳۹۵) پژوهشی با موضوع تأثیر فرهنگ سازمانی بر کیفیت افشای اطلاعات انجام دادند. هدف از این پژوهش بررسی میزان تأثیرگذاری فرهنگ سازمانی، بر به‌موقع بودن و قابلیت اتکای اطلاعات بوده است. در این پژوهش از پرسش‌نامه فرهنگ سازمانی دنیسون و امتیاز کیفیت افشای اعلامی سازمان بورس و اوراق بهادار استفاده شد. نتایج نشان داد که برخی از گونه‌های فرهنگ سازمانی (سازگاری و رسالت‌مندی) بر کیفیت افشای اطلاعات شرکت‌ها مؤثرند.

### روش‌شناسی پژوهش

پایه هر علمی، روش پژوهش آن است. هدف از انتخاب روش پژوهش، آن است که پژوهشگر مشخص کند که بهتر است از چه روشی اتخاذ کند تا او را در رسیدن به پاسخ سؤال‌های پژوهش یاری کند (مصطفایی و حسینی، ۱۴۰۰). از آنجا که مسئله مدنظر این مطالعه ارائه مدل در راستای اثربخشی ابعاد فرهنگ سازمانی بر کیفیت گزارشگری حسابرسی بوده است، جهت‌گیری مطالعه بر اساس هدف از نوع پژوهش‌های بنیادی و بر حسب گردآوری اطلاعات اکتشافی و از منظر داده نیز، کیفی و کمی (ترکیبی) است، به بیان دیگر اساس مطالعه حاضر بر روش آمیخته<sup>۱</sup> استوار است. در این نوع پژوهش، یافته‌های حاصل از دو بخش کیفی و کمی در مرحله تفسیر یافته‌ها با یکدیگر ترکیب می‌شوند. هدف این رویکرد این است که یافته‌های رویکرد کمی در جهت حمایت از تفسیر یافته‌های رویکرد کیفی باشند. در این مطالعه با ابزارها و روش‌های کیفی از جمله مصاحبه، داده‌های کیفی از خبرگان و اساتید دانشگاهی که با موضوع کیفیت حسابرسی و فرهنگ سازمانی آشنا بوده و همچنین مسئولان واحد حسابرسی سازمان‌های دولتی، جمع‌آوری و مورد تحلیل واقع شده، سپس برای تکمیل و کاربرد بیشتر و نیز اخذ تصمیمات بهینه، به صورت کمی نیز تحلیل شده است. به‌طور کلی با کمک روش‌های پژوهش ترکیبی امکان درک بهتر از پدیده‌ها فراهم می‌شود. بنابراین برای درک جامعی از اثربخشی ابعاد فرهنگ سازمانی بر کیفیت حسابرسی، از ترکیب روش‌های کیفی و کمی بهره گرفته شده است.

در طرح‌های پژوهشی آمیخته، پژوهشگر به‌دنبال زمینه‌یابی درباره موقعیتی نامشخص است. برای این منظور ابتدا داده‌های کیفی گردآوری شده که نتایج این مرحله محقق را به توصیف جنبه‌های زیادی از پدیده مورد مطالعه راهنمایی می‌کند. این پژوهش در بخش کیفی با استفاده از نظریه داده بنیاد به مطالعه موضوع مورد بحث یعنی ارائه مدل کیفیت حسابرسی با تأکید بر ابعاد فرهنگ سازمانی اشاره دارد. روش اجرای پژوهش در بخش کمی نیز رویکردی پیمایشی، از نوع توصیفی-هم‌بستگی و بر پایه معادلات ساختاری است که بر همین اساس ارتباط ما بین متغیرها سنجیده شده است. در بخش کیفی این پژوهش جامعه مربوطه، عبارت بودند از خبرگان پژوهش که شامل خبرگان و اساتید دانشگاهی در زمینه حسابرسی، که قادر به ارائه اطلاعات مفید پیرامون موضوع پژوهش می‌باشند. در این بخش از روش نمونه‌گیری

گلوله برفی<sup>۱</sup> استفاده شد. این تکنیک در تحلیل‌های کیفی استفاده می‌شود. این روش به نمونه‌گیری کیفی نیز شناخته می‌شود و شباهت زیادی به نمونه‌گیری هدفمند دارد. نمونه‌گیری گلوله برفی به‌عنوان یک روش نمونه‌گیری غیراحتمالی است که در آن نمونه‌ها صفات خاصی دارند. در این شیوه، نمونه‌گیری تا آنجا ادامه دارد که اشباع نظری صورت گیرد، یعنی نقطه‌ای که دیگر نمونه‌های جدید تأثیری در توسعه الگو یا نظریه پژوهش ندارد. اشباع نظری در این مطالعه با انجام ۱۷ مصاحبه حاصل شد. ابزار گردآوری داده‌ها در مرحله کیفی مصاحبه عمیق نیمه ساختاریافته بوده است. مصاحبه نیمه ساختاریافته مصاحبه‌ای است که در آن، سؤالات مصاحبه از قبل مشخص می‌شود و از تمام پاسخ‌دهندگان، پرسش‌های مشابه پرسیده می‌شود؛ اما آن‌ها آزادند که پاسخ خود را به هر طریقی که می‌خواهند پاسخ دهند. در بخش کیفی، برای تجزیه و تحلیل داده‌ها با توجه به رویکرد کیفی مدنظر که نظریه برخاسته از داده‌هاست، پس از گردآوری مصاحبه‌ها، با طرح سیستماتیک از طریق سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی، داده‌ها تحلیل شده است و داده‌های به‌دست‌آمده با استفاده از تحلیل متنی مصاحبه‌ها و جهت دقت هرچه بیشتر و سرعت در انجام پژوهش به‌وسیله نرم‌افزار مکس کیودا تجزیه و تحلیل شدند. به این صورت که ابتدا کدگذاری باز انجام شد. سپس از کنار هم قرار گرفتن کدهای اولیه مفاهیم ساخته شدند و در نهایت الگوی نهایی استخراج شد. سپس در بخش بعدی از طریق کمی کردن داده‌ها، مدل ارائه شده به‌طور جامع و دقیق مورد آزمون قرار گرفت.

روش اجرای مطالعه در بخش کمی با رویکرد پیمایشی، از نوع توصیفی - هم‌بستگی و بر پایه مدل‌سازی معادلات ساختاری است که از این روش برای تبیین قدرت پیش‌بینی‌کنندگی و سنجش شاخص‌های برازش مدل از نظر ساختاری ارائه شده و ارتباط ما بین متغیرها استفاده شده است. ابزار گردآوری در بخش کمی مطالعه، پرسش‌نامه محقق ساخته‌ای ابعاد فرهنگ سازمانی و کیفیت گزارشگری حسابرسی با استفاده از مقیاس ۵ درجه‌ای لیکرت بوده است که با استفاده از کدهای مستخرج از مصاحبه‌ها، ادبیات پژوهش و مبانی نظری موجود، مؤلفه‌های طراحی و پس از تأیید تأییدروایی صوری و محتوایی و پایایی آن در اختیار افراد نمونه بخش کمی قرار گرفت. در این بخش، جامعه مربوطه، عبارت بودند از کلیه مدیران و کارکنان مؤسسه‌های حسابرسی ارائه دهنده خدمات حسابرسی به شرکت‌های بورسی که جمعاً ۲۷۵ نفر گزارش شدند. جهت محاسبه حجم نمونه در بخش کمی این پژوهش، از فرمول کوکران و روش نمونه‌گیری غیراحتمالی (در دسترس) تعداد ۱۶۰ نفر به‌عنوان افراد نمونه و این تعداد پرسش‌نامه با استفاده از روش نمونه‌گیری غیراحتمالی در اختیار نمونه بخش کمی قرار گرفت. در این بخش و پس از تعیین نهایی ابعاد شناسایی شده فرهنگ سازمانی و کیفیت گزارشگری حسابرسی، مؤلفه‌های مربوط در قالب مدل ارائه و به استناد این مؤلفه‌ها الگوی نظری مطالعه طراحی شد. در این الگو مؤلفه‌ها به‌عنوان مؤلفه‌های مکنون (پنهان) در نظر گرفته شدند که توسط شاخص‌های مربوطه (متغیرهای آشکار) سنجش شدند و با روش مدلیابی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی برزاندگی مدل مورد بررسی قرار گرفته است. برای نشان دادن برازش مدل ساختاری و همچنین تعیین روابط بین مؤلفه‌های مدل، مقدار قدر مطلق T-value باید بیشتر از ۱/۹۶ باشد.

## تحلیل داده‌ها و یافته‌ها

نتایج این مطالعه در دو بخش کیفی و کمی بیان شده است. همان طور که بیان شد، روش گردآوری داده‌ها در بخش کیفی این مطالعه، مصاحبه نیمه ساختاریافته با خبرگان پژوهش (خبرگان و اساتید دانشگاهی در زمینه حسابرسی) بوده است که طی هماهنگی با آن‌ها ضمن ارسال موضوع پژوهش و سؤال‌های مصاحبه طراحی شده، وقت مصاحبه گرفته شد. در این بخش، حجم نمونه تا حد اشباع از خبرگان و متخصصان، به صورت هدفمند، شناسایی و انتخاب و مصاحبه‌ها تا جایی ادامه داشت که اندیشه جدیدی حاصل نشده است به بیان دیگر از مصاحبه آخر به بعد تکرار به شکلی آشکار مشاهده شد، یعنی در واقع کفایت نظری رخ داده است. شایان ذکر است که در این بخش از مصاحبه پانزدهم تکرار کدها مشاهده شد. با این حال فرایند گردآوری داده‌ها تا مصاحبه هفدهم ادامه یافت، به طوری که به حد اشباع تئوریک از خبرگان مصاحبه نیمه ساختاریافته به عمل آمد. ویژگی‌های جمعیت‌شناختی و ترکیب مصاحبه‌شوندگان در بخش کیفی در جدول ۱ نشان داده شده است.

جدول ۱. مشخصات جمعیت‌شناختی مشارکت‌کنندگان در بخش کیفی

متغیر	فراوانی	درصد
جنسیت خبرگان	مرد	۱۲
	زن	۵
سن خبرگان	کمتر از ۳۰ سال	۳
	بین ۳۰ تا ۵۰ سال	۱۰
	بالاتر از ۵۰ سال	۴
تحصیلات خبرگان پژوهش	کارشناسی	۱
	کارشناسی ارشد	۷
	دکتری	۹
سابقه مرتبط با حسابرسی	کمتر از ۱۰ سال	۳
	بین ۱۰ تا ۲۰ سال	۶
	بیش از ۲۰ سال	۸

در حین مصاحبه‌ها از یادداشت‌برداری و نکته‌برداری بهره گرفته شد و در نهایت مصاحبه‌ها به شکل متن درآمد. در این بخش بر اساس مصاحبه‌های و سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی، الگوی فرهنگ سازمانی و کیفیت گزارشگری حسابرسی تدوین شد. در کدگذاری باز، مفاهیم از متن مصاحبه‌های استخراج شده و در کدگذاری محوری چند مفهوم با هم تشکیل یک مقوله را داده‌اند. در نهایت در کدگذاری انتخابی ارتباط بین مقولات و ابعاد آن مشخص شد. تحلیل داده‌ها در این بخش با استفاده از رویکرد کدگذاری سه مرحله‌ای استراوس و کوربین انجام شد که شامل سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی است. کدگذاری به صورت خطبه‌خط و با استفاده از نرم‌افزار مکس کیودا انجام شده است. روش کار به صورت تحلیل مقایسه‌ای بود که محتوای هر مصاحبه با مصاحبه‌های بعدی مقایسه و نکات مشترک برداشت شد. بر این مبنا مقوله‌های شناسایی و از طریق مقایسه مداوم بین آن‌ها ارتباط برقرار

شده است. این فرایند تا مرحله اشباع صورت گرفت که در نهایت، طی فرایند کدگذاری داده‌ها در این بخش، ۲۸۲ کد اولیه از مصاحبه‌های شناسایی شد که با حذف کدهای مشترک و زاید در ۲۲۵ کد ثانویه و ۸۵ مضمون پایه دسته‌بندی شدند. در کدگذاری محوری نیز با توجه به مضامین پایه به‌دست‌آمده، مضامین سازمان‌دهنده و فراگیر، انتزاع شدند. به این ترتیب که با سازمان‌دهی مجدد مضامین اولیه به مضامین انتزاعی‌تری دست یافتیم. خروجی نهایی این تحلیل‌ها پس از دستیابی به اشباع نظری در قالب ۱۵ کد محوری (مفهومی) یا مقوله به‌دست آمد که در جدول ۲ مشاهده می‌شود.

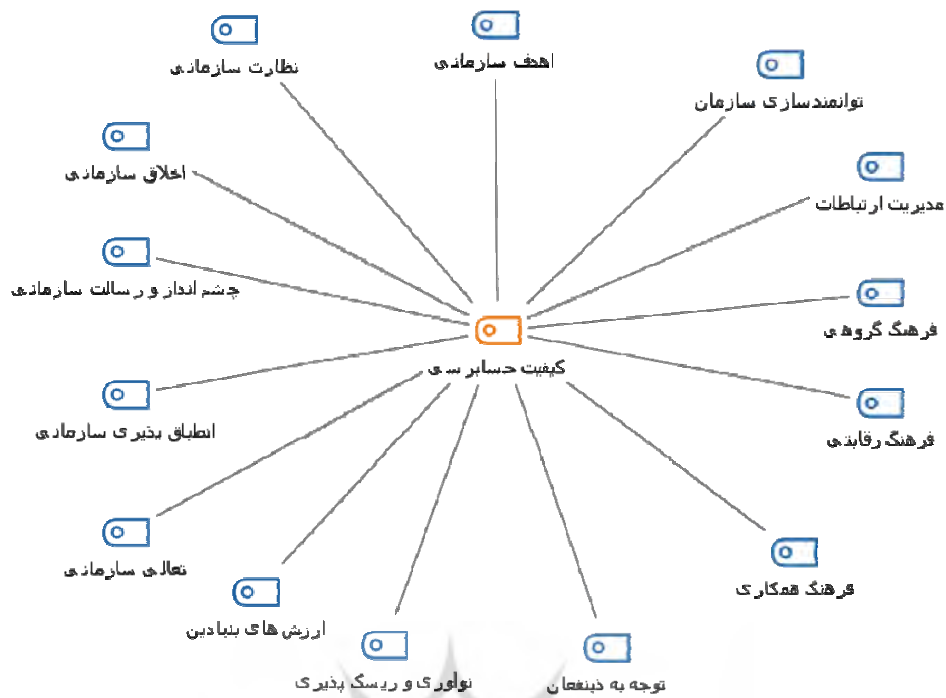
جدول ۲. نتایج حاصل از مرحله کدگذاری محوری و تدوین و توصیف مقوله‌ها

مقوله اصلی	مفاهیم (کدهای محوری)	مقوله اصلی	مفاهیم (کدهای محوری)
توانمندسازی سازمان	بهبود و توسعه توانایی سازمان	چشم‌انداز و رسالت سازمان	جهت‌گیری راهبردی
	توسعه مهارت‌های کارکنان		دیدگاه مشترک نسبت به آینده
	ابتکار کارکنان		توان تعیین چشم‌انداز برای آینده
	تمرکز در اختیارات		آینده‌نگری و پیش‌بینی و تامین آینده
	جذب منابع سازمانی		توجه به نیاز به تغییرات آتی
کنترل و نظارت سازمانی	توجه به انگیزه کارکنان	توجه به ذی‌نفعان درونی و بیرونی	شناخت محیط سازمانی (درونی، بیرونی)
	توجه به آموزش و یادگیری در سازمان		شناخت کارکنان
	اجرای قوانین و تبعیت از مقررات		در نظر داشتن رفاه کارکنان
	رعایت نظم سازمانی		حمایت از کارکنان
	گردش صحیح امور سازمانی		امنیت شغلی کارکنان
نوآوری و ریسک‌پذیری	توجه به کاهش خطا	اهداف و مقاصد سازمانی	درک ذی‌نفعان بیرونی
	تأکید بر سلسله مراتب سازمانی		تأکید بر مسئولیت اجتماعی
	هنجاریابی در سازمان		تعیین اهداف سازمانی
	تأکید بر نوآوری		پژوهش و دستیابی با اهداف سازمانی
	ریسک‌پذیری کارکنان		شفاف‌سازی اهداف سازمانی
اخلاق سازمانی	چالش‌پذیری	تعالی سازمانی	هماهنگی اهداف با راهبرد
	کارآفرینی کارکنان		ارتقای تعالی سازمانی
	تأکید بر تغییرات بنیادی		بهبود عملکرد و کارایی سازمانی
	حمایت از خلاقیت و ایده‌های جدید		بهره‌وری در سازمان
	توجه به رشد سازمانی		تأکید بر سودآوری سازمان
اخلاق حرفه‌ای	رعایت اخلاق حرفه‌ای در سازمان	تعالی سازمانی	سرعت انجام امور
	اخلاق‌مداری در سازمان		استمرار و کیفیت خدمات
	آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای		تعهد سازمانی



مفاهیم (کدهای محوری)	مقوله اصلی	مفاهیم (کدهای محوری)	مقوله اصلی
سازگاری و انطباق با محیط	انطباق‌پذیری سازمانی	رعایت اصول و رفتار فردی و گروهی	مدیریت ارتباطات
یکپارچه‌سازی، هماهنگی و پیوستگی		برقراری ارتباط	
ثبات سازمانی		تسهیل تعاملات	
انعطاف‌پذیری و انطباق		روابط کارکنان	
تغییرات تدریجی		مدیریت برنامه‌ها توسط کارکنان	فرهنگ گروهی
تسهیل در ایجاد تغییر		تیمسازی و حفظ گروه	
توافق‌پذیری و مصالحه در سازمان		انسجام گروهی	
صلاحیت علمی و فنی حسابرس	کیفیت حسابرسی	سطح مشارکت کارکنان	فرهنگ همکاری
رعایت اصول و استاندارد حسابرسی		وابستگی به گروه	
دقت، صحت و سرعت حسابرسی		اهداف مشترک	
استقلال حسابرس		مسئولیت‌پذیری	
اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابرس		تأکید بر همکاری	فرهنگ رقابتی
امانتداری حسابرس		احترام و اعتماد متقابل	
تعهد حسابرس		ارتباطات باز و آزاد	
تمرکز حسابرس و کشف تحریفات		وجود معانی و ارزش‌های مشترک	فرهنگ رقابتی
صداقت و عدالت حسابرس		رقابت در سازمان	
ارزش‌افزایی حسابرسی		رعایت ارزش‌های رقابتی	
آداب و رسوم	توجه به جایگاه رقابتی		
توجه به ارزش‌ها و باورهای اساسی	ارزش‌های بنیادین		
رعایت ارزش‌های اخلاقی			
الگوهای رفتاری			

مرحله اصلی در نظریه‌پردازی زمینه بنیان، کدگذاری انتخابی است که با در نظر گرفتن به کدگذاری باز و محوری به ارائه نظریه می‌پردازد. شرایط زمینه‌ای یا بستر مجموعه شرایطی است که زمینه پدیده مدنظر را فراهم می‌سازد و بر رفتارها و کنش‌ها تأثیر می‌گذارد. شرایط بستر، مقوله‌محوری و نتایج منتج از آن را تحت تأثیر قرار می‌دهد. در این پژوهش، توانمندسازی سازمان، کنترل و نظارت سازمانی، نوآوری و ریسک‌پذیری، اخلاق سازمانی، مدیریت ارتباطات، فرهنگ گروهی، فرهنگ همکاری، فرهنگ رقابتی، ارزش‌های بنیادین، چشم‌انداز و رسالت سازمان، توجه به ذی‌نفعان درونی و بیرونی، اهداف و مقاصد سازمانی، تعالی سازمانی و انطباق‌پذیری سازمانی به‌عنوان مؤلفه‌های اصلی فرهنگ سازمانی، اثرگذار بر کیفیت حسابرسی و به‌عنوان مقوله‌های اصلی مدل این پژوهش مورد شناسایی قرار گرفتند. بر این اساس مدل نظری این مطالعه، مشتمل بر ۱۶ مؤلفه اصلی و ۸۵ زیرشاخص به شرح شکل ۱ ارائه شد.



شکل ۱. مدل مفهومی کیفیت حسابرسی با تأکید بر ابعاد فرهنگ سازمانی

در ادامه، در بخش کمی ابتدا آزمون نرمال بودن داده‌های مطالعه مطابق جدول ۳ مورد بررسی قرار گرفت.

جدول ۳. نتایج آزمون کلموگروف - اسمیرنوف جهت بررسی نرمال بودن داده‌ها

مؤلفه	آمار توصیفی		آزمون کلموگروف اسمیرنوف
	میانگین	انحراف معیار	
توانمندسازی سازمان	۳/۵۷	۰/۶۰	۲/۸۹۳
کنترل و نظارت سازمانی	۳/۲۳	۰/۶۸	۱/۷۰۴
نوآوری و ریسک‌پذیری	۳/۷۵	۰/۷۳	۱/۷۸۷
اخلاق سازمانی	۳/۵۹	۰/۶۸	۲/۲۲۸
مدیریت ارتباطات	۳/۵۱	۰/۸۱	۲/۰۳۵
فرهنگ گروهی	۳/۵۹	۰/۶۵	۱/۹۶۱
فرهنگ همکاری	۳/۴۳	۰/۷۳	۱/۴۶۶
فرهنگ رقابتی	۳/۵۷	۰/۷۷	۲/۴۳۳
ارزش‌های بنیادین	۳/۸۱	۰/۶۸	۱/۷۵۶
چشم‌انداز و رسالت سازمان	۳/۷۲	۰/۶۶	۱/۹۴۳
توجه به ذی‌نفعان درونی و بیرونی	۳/۳۲	۰/۷۱	۱/۵۲۹
اهداف و مقاصد سازمانی	۳/۳۷	۰/۷۲	۱/۹۷۳
تعالی سازمانی	۳/۳۵	۰/۸۰	۱/۷۷۹
انطباق‌پذیری سازمانی	۳/۳۲	۰/۷۰	۱/۶۴۵
کیفیت حسابرسی	۳/۳۸	۰/۵۵	۱/۲۳۸

بر این اساس با توجه به نتایج جدول فوق از آن جایی که سطوح معناداری مؤلفه‌های فرهنگ سازمانی و کیفیت حسابرسی از مقدار خطای آزمون یعنی ۰/۰۵ کمتر است، پس فرض نرمال بودن میانگین نمره این مؤلفه‌ها در سطح خطای ۰/۰۵ رد می‌شود. از این رو لازم است که از نرم‌افزار اسمارت پی‌ال‌اس ۳ برای تحلیل داده‌ها استفاده شود؛ زیرا حساسیتی به نرمال یا غیرنرمال بودن متغیرها ندارد. بر این اساس برآزش مدل پیشنهادی در بخش کیفی در سه سطح مطابق جدول ۴ مورد ارزیابی قرار گرفت.

جدول ۴. خلاصه شاخص‌های ارزیابی برآزش مدل کیفیت حسابرسی با تأکید بر ابعاد فرهنگ سازمانی

GOF	R <sup>۲</sup>	Q <sup>۲</sup>	AVE	Cronbachs Alpha	CR	مؤلفه‌ها
۰/۴۸۸	۰/۹۸۰	۰/۱۸۶	۰/۳۷۲	۰/۷۰۵	۰/۷۹۸	توانمندسازی سازمان
		۰/۱۶۶	۰/۳۸۲	۰/۶۷۶	۰/۷۸۱	کنترل و نظارت سازمانی
		۰/۴۰۰	۰/۵۴۴	۰/۸۵۰	۰/۸۸۸	نوآوری و ریسک‌پذیری
		۰/۱۶۹	۰/۴۷۱	۰/۶۲۴	۰/۷۷۷	اخلاق سازمانی
		۰/۲۳۲	۰/۵۲۰	۰/۶۷۵	۰/۸۰۸	مدیریت ارتباطات
		۰/۲۵۳	۰/۴۵۰	۰/۷۴۴	۰/۸۲۵	فرهنگ گروهی
		۰/۱۸۹	۰/۴۸۳	۰/۶۳۴	۰/۷۸۳	فرهنگ همکاری
		۰/۲۴۲	۰/۵۹۶	۰/۶۶۶	۰/۸۱۳	فرهنگ رقابتی
		۰/۱۸۵	۰/۴۹۰	۰/۶۵۰	۰/۷۹۲	ارزش‌های بنیادین
		۰/۲۵۲	۰/۴۸۱	۰/۷۱۹	۰/۸۱۶	چشم‌انداز و رسالت سازمان
		۰/۲۵۳	۰/۴۱۹	۰/۷۴۷	۰/۸۲۲	توجه به ذی‌نفعان درونی و بیرونی
		۰/۱۲۳	۰/۴۳۸	۰/۷۷۰	۰/۷۴۹	اهداف و مقاصد سازمانی
		۰/۳۳۸	۰/۵۱۹	۰/۸۰۶	۰/۸۶۳	تعالی سازمانی
		۰/۳۰۶	۰/۴۵۸	۰/۷۴۱	۰/۸۳۰	انطباق‌پذیری سازمانی
		۰/۳۷۱	۰/۴۸۴	۰/۸۷۴	۰/۸۹۹	کیفیت حسابرسی
۰/۲۴۴	۰/۴۷۴	۰/۷۲۰	۰/۷۵۷	متوسط معیارها		

بر اساس متوسط شاخص پایایی ترکیبی (۰/۷۵) و متوسط ضرایب آلفای کرونباخ (۰/۷۲) که از ۰/۷۰ بیشتر هستند و با توجه به اندازه متوسط واریانس استخراج شده (۰/۴۷) که از ۰/۰۵ بزرگ‌تر است، مدل از پایایی هم‌گرا برخوردار بوده و با توجه به اینکه (CR>AVE) روایی هم‌گرا نیز برقرار است.

با توجه به اینکه شاخص ضریب تعیین R<sup>۲</sup> (۰/۹۸) از ۰/۶۷ بزرگ‌تر است و همچنین بر اساس شاخص Q<sup>۲</sup> که مقدار متوسط آن (۰/۲۴۴) از ۰/۱۵ بیشتر است، چنین استنباط می‌شود که مدل ساختاری برآزش مناسبی دارد و قدرت پیش‌بینی مدل بیش از حد متوسط است.

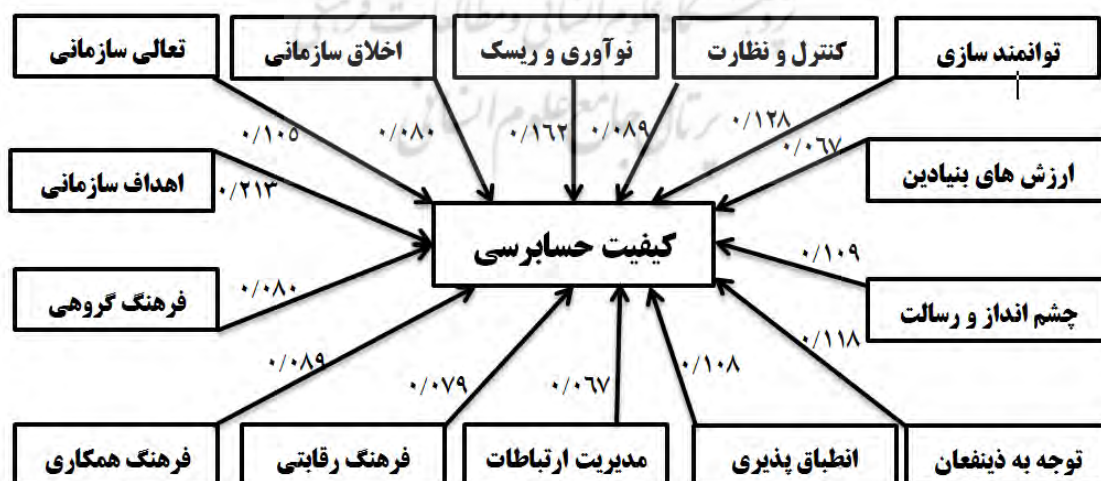
بر اساس معیار نیکویی برآزش (GOF) مقدار محاسبه شده برای این شاخص (۰/۴۸) به‌دست آمد که از ۰/۳۵ بیشتر است؛ بنابراین چنین استنباط می‌شود که مدل کلی از برآزش قابل قبولی و حد قوی برخوردار است.

همچنین بر این اساس مقادیر معناداری  $t$  در جدول ۵ که همگی در سطح  $\alpha = 0/05$  معنادار بودند، می‌توان نتیجه گرفت که مدل اندازه‌گیری از برازش مناسب برخوردار است.

جدول ۵. بارهای عاملی و مقادیر آماره  $t$  ابعاد فرهنگ سازمانی بر کیفیت حسابرسی

مؤلفه‌ها	بار عاملی	آماره $t$	سطح معناداری
توانمندسازی سازمان	۰/۱۲۸	۴/۵۲۵	۰/۰۰۰
کنترل و نظارت سازمانی	۰/۰۸۹	۳/۱۸۶	۰/۰۰۲
نوآوری و ریسک‌پذیری	-۰/۱۶۲	۴/۰۷۸	۰/۰۰۰
اخلاق سازمانی	۰/۰۸۰	۲/۵۰۲	۰/۰۱۳
مدیریت ارتباطات	۰/۰۶۷	۲/۵۲۷	۰/۰۱۲
فرهنگ گروهی	۰/۰۸۰	۲/۲۵۶	۰/۰۲۵
فرهنگ همکاری	۰/۰۸۹	۳/۱۶۳	۰/۰۰۲
فرهنگ رقابتی	۰/۰۷۹	۳/۵۵۵	۰/۰۰۰
ارزش‌های بنیادین	۰/۰۶۷	۳/۲۸۸	۰/۰۰۱
چشم‌انداز و رسالت سازمان	۰/۱۰۹	۳/۵۱۸	۰/۰۰۱
توجه به ذینفعان درونی و بیرونی	۰/۱۱۸	۳/۷۹۷	۰/۰۰۰
اهداف و مقاصد سازمانی	۰/۲۱۳	۵/۶۶۸	۰/۰۰۰
تعالی سازمانی	۰/۱۰۵	۳/۰۴۰	۰/۰۰۳
انطباق‌پذیری سازمانی	۰/۱۰۸	۲/۶۲۰	۰/۰۱۰

شکل ۲ بارعاملی مؤلفه‌های فرهنگ سازمانی اثرگذار بر کیفیت حسابرسی و مدل نهایی مطالعه را نشان می‌دهد.



شکل ۲. مدل نهایی کیفیت حسابرسی با تأکید بر ابعاد فرهنگ سازمانی

این نمودار بار عاملی مؤلفه‌های شاخص‌های مربوط به هر یک از مؤلفه‌های فرهنگ سازمانی در مدل نهایی کیفیت حسابرسی را نشان می‌دهد. بر این اساس مؤلفه اهداف سازمانی با بار عاملی ۰/۲۱۳ در جایگاه نخست، نوآوری و ریسک با بار عاملی ۰/۱۶۲ در جایگاه دوم، مؤلفه کنترل و نظارت با بار عاملی ۰/۱۲۸ در رتبه سوم و مؤلفه توجه به ذی‌نفعان درونی و بیرونی با بار عاملی ۰/۱۱۸ در رتبه چهارم اثربخشی بر کیفیت حسابرسی قرار داشتند.

## نتیجه‌گیری

کیفیت حسابرسی پایه و اساس بقا و توسعه سازمان‌ها و شرکت‌های تجاری و صنعتی در سراسر جهان است و به‌عنوان یکی از اجزای حیاتی پایداری است؛ زیرا به کسب‌وکارها در حفظ کنترل‌های مؤثر و اجتناب از تقلب یاری می‌رساند. از سوی دیگر، فرهنگ سازمانی عاملی مهم در کسب موفقیت سازمانی است. با توجه به نتایج گزارش شده از مطالعات پیشین (رضایی و همکاران، ۲۰۲۴؛ ابوت، داگرتی، پارکر و پیترز<sup>۱</sup>، ۲۰۱۶)، فرهنگ‌های مختلف مدیریتی با شاخص‌های کیفیت مرتبط هستند و درک چنین رابطه‌ای مدیران را قادر می‌سازد تا سازمان‌های مؤثر و رقابتی را توسعه دهند. فرهنگ ارتباط مثبتی با کیفیت حسابرسی دارد و حسابرسی که جهت‌گیری فرهنگی قوی نسبت به قوانین و رویه‌ها داشته باشند، عملکرد بهتری دارند. هدف مطالعات حسابرسی درک عوامل نهادی، سازمانی و فردی است که باعث ایجاد حسابرسی باکیفیت بالا می‌شود. این دانش برای مؤسسه‌های حسابرسی که گزارش‌های حسابرسی ارائه می‌دهند، مهم است تا بتوانند کیفیت حسابرسی خود را بهبود بخشند، همچنین برای افرادی که به اطلاعات حسابرسی شده تکیه می‌کنند و برای نهادهای نظارتی که بر حسابرسان و کیفیت حسابرسی نظارت می‌کنند نیز قابل توجه است. با توجه به شکاف مطالعاتی و نامشخص بودن مؤلفه‌های فرهنگ سازمانی مؤثر بر کیفیت حسابرسی این پژوهش به ارائه مدلی جامع در این ارتباط پرداخت. با استفاده از روش آمیخته و تکیه بر نظر خبرگان در بخش کیفی مدلی در قالب ۱۵ کد محوری ارائه و در بخش کمی پژوهش مورد برآزش قرار گرفت. بر اساس نتایج حاصل مدل جامع کیفیت حسابرسی با تأکید بر ابعاد فرهنگ سازمانی، شامل مؤلفه‌های توانمندسازی، کنترل و نظارت، نوآوری و ریسک‌پذیری، اخلاق سازمانی، مدیریت ارتباطات، فرهنگ گروهی، فرهنگ همکاری، فرهنگ رقابتی، ارزش‌های بنیادین، چشم‌انداز و رسالت سازمان، توجه به ذی‌نفعان، اهداف و مقاصد سازمانی، تعالی سازمانی، انطباق‌پذیری سازمانی ارائه شد. بر این اساس می‌توان این‌طور بیان کرد که فرهنگ سازمانی عنصر حیاتی موفقیت سازمانی به‌ویژه در بهبود کیفیت است. فرهنگ سازمانی مسیری بهینه برای مدیریت دانش و نوآوری سازمانی را تشکیل می‌دهد؛ زیرا ارزش‌ها و باورها و سیستم‌های کاری زیربنایی سازمان را تعیین می‌کند که می‌تواند از ایجاد گروه‌های کاری، تولید دانش و به اشتراک‌گذاری دانش جلوگیری یا تشویق کند. درواقع، بهترین مکان برای شروع بهبود در یک سازمان، ارزیابی فرهنگ آن به‌دلیل تأثیر فرهنگ بر رفتار فردی و سازمانی است. بنابراین، توجه به مؤلفه‌ها فرهنگ سازمانی برای توسعه موفق مؤسسه‌های حسابرسی لازم است. درمورد این مؤسسه‌ها، فرهنگ نقش عمده‌ای در فرایندهایی دارد که زیربنای کیفیت حسابرسی است و به این ترتیب مؤسسه‌های حسابرسی باید فرهنگ خود را ارتقا دهند. مؤلفه‌های فرهنگی مجموعه‌ای از ارزش‌ها، هنجارهای اجتماعی و

باورهایی را نشان می‌دهند که توسط اعضای سازمان مشترک است و بر اعمال آن‌ها تأثیر می‌گذارد و کارکنان را وادار می‌کند تا با یکدیگر به شکل گروهی و به شیوه‌ای هم‌افزایی کارکنند و مبتنی بر روش‌هایی هستند که نظارت متقابل را تشویق می‌کند. بنابراین، مؤسسه‌های حسابرسی نباید مستقیماً این کنترل‌ها را بر کارکنان تحمیل کنند، بلکه تنها با استفاده از روش‌های شکل‌دهی به فرهنگ و در نتیجه اعمال کنترل‌های فرهنگی و به‌طور غیرمستقیم باید این نظارت را انجام دهند. فرهنگ سازمانی همچنین نقش مهمی در تأثیرگذاری بر اقدامات کارکنان دارد، از آن جمله می‌توان به نحوه برقراری ارتباط، کارگروهی و موفقیت در عملکردشان اشاره کرد. همچنین وسیله‌ای برای نظارت بر کارکنان و هم‌سو نگه‌داشتن اهداف آن‌ها با اهداف مؤسسه حسابرسی است. بادرک رابطه فرهنگ سازمانی و کیفیت، مدیران در توسعه فرایندهای مؤثر و مزیت رقابتی نیز موفق خواهند بود. به‌طور کلی فرهنگ سازمانی در زمینه حسابرسی، ارائه خدمات بهینه، تصمیم‌گیری مؤثر و ایجاد مزیت رقابتی و حفظ حقوق ذی‌نفعان را تسهیل می‌کند. فرهنگ هسته فعالیت‌های مؤسسه‌های حسابرسی را تشکیل می‌دهد و بر بهره‌وری مؤسسه و کیفیت خدمات حسابرسی تأثیر می‌گذارد. بنابراین فرهنگ پیش‌نیاز توسعه مؤسسه‌های حسابرسی است و تأثیر بسزایی بر کیفیت حسابرسی دارد. این مطالعه دارای محدودیت‌های نیز بوده است، از آن جمله که با توجه به اینکه در حوزه حساب‌رسان فعال در شرکت‌های بوری انجام شده است، به سایر فعالان در حوزه حسابرسی که در شرایطی متفاوت با سایر صاحب‌کاران فعالیت می‌کند، قابلیت تعمیم ندارد. پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی این مطالعه توجه بیشتر به ابعاد فرهنگ سازمانی ارائه شده در مدل این پژوهش در مؤسسه‌های حسابرسی می‌باشد. پیشنهاد می‌شود موضوع ارزیابی کیفیت حسابرسی در چارچوب هوش سازمانی، ویژگی‌های روان‌شناختی حساب‌رسان و اخلاق حرفه‌ای در ادامه مطالعه حاضر قرار گیرد.

## منابع

- ارباب سلیمانی، عباس (۱۳۹۲). *اصول حسابرسی* (جلد اول)، انتشارات سازمان حسابرسی.
- امیری، اسماعیل و فخاری، حسین (۱۴۰۰). خرید اظهارنظر حسابرس و کیفیت حسابرسی: الگوی معادلات هم‌زمان. *فصلنامه حسابداری مالی*، ۱۳ (۴۹)، ۱۱۰-۱۳۸.
- بادآور نهندی، یونس و تقی‌زاده خانقاه، وحید (۱۳۹۲). بررسی ارتباط بین کیفیت حسابرسی و کارایی سرمایه‌گذاری. *فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۰ (۲)، ۱۹-۴۲.
- جعفری، کرامت؛ آزادی، کیهان و فدائی، مهدی (۱۴۰۰). ارائه الگویی برای شناسایی عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی با به‌کارگیری روش دلفی و منطق فازی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۰ (۳۸)، ۲۶۹-۲۸۴.
- حساس یگانه، یحیی و مقصودی، امید (۱۳۸۹). تأثیر آیین رفتار حرفه‌ای و تجربه بر کیفیت قضاوت حسابرسی. *حسابدار رسمی*، ۹ (۹)، ۴۹-۵۷.
- دریائی، عباسعلی و عزیزی، اکرم (۱۳۹۷). رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حساب‌رسان با کیفیت حسابرسی (با توجه به نقش تعدیل‌کننده شک و تردید حرفه‌ای). *دانش حسابداری مالی*، ۵ (۱)، ۷۹-۹۹.

- رضایی، مینا؛ آقایی چادگانی، آرزو و کمالی، احسان (۱۴۰۲). بررسی ارتباط بین ابعاد فرهنگ سازمانی و اندازه مؤسسه‌های حسابرسی با قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌سازان. *فصلنامه پژوهش‌های تجربی*، ۱۳(۴)، ۱۹۵-۲۲۰.
- رمضانی، حسین‌رضا؛ آذین‌فر، کاوه؛ غلام‌نیا روشن، حمیدرضا و فلاح، رضا (۱۴۰۱). نقش فرهنگ اسلامی و تجربه حسابرس در رابطه بین انصاف متقابل و کیفیت حسابرسی در شرایط محیطی ایران. *قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری و حسابرسی*، ۱۱(۲)، ۱۴۳-۱۶۳.
- عبدی‌پور، سجاد؛ شاه‌ویسی، فرهاد؛ خیراللهی، فرشید و طاهرآبادی، علی (۱۳۹۹). اثر فرهنگ سازمانی بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مدیریت. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۲(۴۸)، ۲۳۹-۲۶۶.
- فخاری، حسین و محمدی، جواد (۱۳۹۵). تأثیر فرهنگ سازمانی بر کیفیت افشای اطلاعات. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۳(۳)، ۳۹۳-۴۱۴.
- کابلی، مونا سادات؛ رحمانی، علی؛ نیکو مرام، هاشم و رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۹۹). اثربخشی ارزش‌های انگیزشی شوارتز و اخلاق حرفه‌ای حسابداری بر گزارشگری مالی متقلبان. *فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۷(۶۶)، ۲۷-۵۰.
- مرادی، مریم؛ مرادی، لیلا و رضایی، فرزین (۱۳۹۷). تأثیر تخصص حسابرس و جریان وجوه نقد آزاد بر رابطه بین کیفیت اطلاعات حسابداری و هزینه حقوق مالکانه شرکت‌ها. *چشم‌انداز حسابداری و مدیریت*، ۱(۳)، ۸۶-۱۰۰.
- والمحمدی، چنگیز و روشن ضمیر، شروین (۱۳۹۲). بررسی تأثیر فرهنگ سازمانی بر مدیریت کیفیت جامع. *مطالعات مدیریت بهبود و تحول*، ۲۳(۷۲)، ۱۱۹-۱۴۱.

## References

- Abbott, L.J., Daugherty, B., Parker, S. & Peters, G.F. (2016). Internal audit quality and financial reporting quality: The joint importance of independence and competence. *Journal of Accounting Research*, 54(1), 3-40.
- Abdipour, S., Shahvaisi, F., Khairollahi, F. & Taherabadi, A. (2021). The effect of organizational culture on the effectiveness of management performance audit. *Financial Accounting and Audit Research*, 12(48), 229-266. (in Persian)
- Alzeban, A. (2015). He Impact of Culture on the Quality of Internal Audit: An Empirical Study. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 57-77.
- Amiri, I. & Fakhari, H. (2021). Purchase of auditor's opinion and audit quality: simultaneous equations model. *Financial Accounting Quarterly*, 13 (49), 110-138. (in Persian)
- Arbab Soleimani, A. (2013). *Principles of auditing* (Vol. 1), Publications of the Audit Organization. (in Persian)
- Badavar Nahandi, Y. & Taghizadeh Khanqaeh., V. (2013). Examining the relationship between audit quality and investment efficiency. *Accounting and Auditing Review Quarterly*, 20(2), 19-42. (in Persian)
- Bol, J. & Grabner, I. (2019). *Literature Review The Effect of Audit Culture on Audit Quality*. The Foundation for Auditing Research.No2018B02.

- Catanach, W. & Walker, P.L. (1999). The International Debate Over Mandatory Auditor Rotation: A Conceptual Research Framework. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 8(1), 43- 66.
- Chen, F., Hope, O.K., Li, Q. & Wang, X. (2011). Financial Reporting Quality and Investment Efficiency of Private Firms in Emerging Markets. *The Accounting Review*, 86 (4), 1255–1288.
- Daryaei, A.A. & Azizi, A. (2018). The relationship between ethics, experience and professional competence of auditors with audit quality (regarding the moderating role of professional skepticism). *Knowledge of Financial Accounting*, 5(1), 79-99. (in Persian)
- Das, S. & Pandit, S.H. (2010). Audit quality, life-cycle stage and the management earnings forecasts in IPO prospectuses, *J. Bus. Financ. Account.* 30 (1167), 125–132.
- DeAngelo, L. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
- DeFond, M. & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58 (2–3), 275–326.
- Dickins, D., Johnson-Snyder, A. & Reisch, J. (2019). Selecting an auditor for Bradco using indicators of audit quality. *Journal of Accounting Education*, 45, 32-44.
- Eulerich, M. & Ratzinger, S. N. (2018). The effects of cultural dimensions on the internal audit function – A worldwide comparison of internal audit characteristics. *Corporate Ownership and Control*, 15(3), 217–229.
- Fakhari, H. & Mohammadi, J. (2016). The effect of organizational culture on the quality of information disclosure. *Accounting and auditing reviews*, 23(3), 393-414. (in Persian)
- Francis, J. (2023), Going big, going small: A perspective on strategies for researching audit quality. *The British Accounting Review*, 55(2), 10-17.
- Grahita, C. & Supanto, F. (2021). Effect of Audit Quality, Corporate Governance and Transformational Leadership on Auditor Performance through Organizational Commitment and Organizational Culture on Public Accountant Offices in Indonesia. *European Journal of Molecular & Clinical Medicine*, 7(1), 4303-4313.
- Hassas Yaganeh, Y. & Maqsoodi, O. (2010). The effect of professional code of conduct and experience on the quality of audit judgment. *Chartered Accountant*, (9), 49-57. (in Persian)
- Hill, A.T., Lewis, P. & Millrmer, M. (2000). *A Human Resource Strategy Approach Managing Change*, Firs Publisher,
- Hofstede, G. & Minkov, M. (2010). *Culture et organizations: Nos programmations mentals*. Pearson Education France.
- Hofstede, G. (1993). Cultural constraints in management theories. *Academy of Management Perspectives*, 7(1), 81-94.
- Jafari, K., Azadi, K. & Fadai, M. (2021). Presenting a model to identify the factors affecting audit quality by using Delphi method and fuzzy logic. *Knowledge of Accounting and Management Audit*, 10(38), 269-284. (in Persian)



- Jenkins, G.J., Deis, D.R., Bedard, J.C. & Curtis, M. B. (2008). Accounting firm culture and governance: A research synthesis. *Behavioral Research in Accounting*, 20 (1), 45-74.
- Kaboli, M.S., Rahmani, A., Nikoomaram, H. & Rahnamay Roodposhti, F. (2020). Effectiveness of Schwartz's motivational values and accounting code of ethics on fraudulent financial reporting. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 17(66), 27-50. (in Persian)
- Kustinah, S. (2013). The Influence of Dysfunctional Behavior and Individual Culture on Audit Quality. *International Journal of Scientific & Technology Research*, 2(5), 118-125.
- Lim, A.F., Heng, W. J. & Alshameri, M.A.N. (2021). Unearthing Auditing's Impact on Financial Performance in Malaysian Organizations", Business, Law, and Management (BLM2). *International Conference on Advanced Marketing (ICAM4) an International Joint*.
- Mahdavi, G. & Daryaei, A.A. (2017). Factors affecting the audit process and social theories. *Corporate Governance*, 17(4), 770-786.
- Martin, J. (2002). *Organizational Culture*, Sage publications, Thousand Oaks, California.
- Moradi, M., Moradi, L. & Rezaei, F. (2018). The impact of auditor expertise and free cash flow on the relationship between the quality of accounting information and the cost of ownership rights of companies. *Accounting and Management Perspectives*, 1(3), 86-100. (in Persian)
- Ramezani, H., Azinfar, K., Gholamnia Roshan, H. & Fallah, R. (2022). The role of Islamic culture and auditor experience in the relationship between mutual fairness and audit quality in Iran's environmental conditions. *Judgment and decision making in accounting and auditing*, 1(2), 143-163. (in Persian)
- Rezaei, M., Fallah, R., Maranjory, M. & Rostami Mazoee, N. (2024). Provide a structural model of audit quality based on the impact of auditing professional ethics and the moderating role of organizational culture. *International Journal of Nonlinear Analysis and Applications*, 15(2), 285-299.
- Thomas, S. (2012). Ethics and accounting education. *Issues in Accounting Education*, 27(2), 399-418.
- Valmohammadi, C. & Roshan., Z. (2013). Investigating the effect of organizational culture on total quality management. *Improvement and Transformation Management Studies*, 23(72), 119-141. (in Persian)
- Waleed, S. & Daw, H. (2016). Impact of Organizational Culture to Improve Audit Quality Assurance in the Public Sector. *IOSR Journal of Business and Management*, 18(9), 121-124.
- Xiao, T., Geng, C. & Yuan, C. (2020), How audit effort affects audit quality: An audit process and audit output perspective. *China Journal of Accounting Research*, 13(1), 109-127.
- Rezaie, M., Aghaei Chadegani, A. & Kamali, E. (2023). Investigating the Relationship between the Dimensions of Organizational Culture and the Size of Audit Firms with Auditors' Judgment and Decision Making. *Empirical Research in Accounting*, 13(4), 195-220. doi: 10.22051/jera.2023.42017.3057