



تدوین الگوی فرهنگ حسابداری با رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد

مسعود صادقی^۱

فروغ حیرانی^{۲*}

اکرم تفتیان^۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۷/۰۶

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۴/۱۱

چکیده

موفقیت در توسعه حسابداری تا حدود زیادی به موفقیت در استقرار فرهنگ وابسته است. همین ارتباط متقابل فرهنگ و حسابداری باعث تشکیل فرهنگ حسابداری می‌شود. چرا که، فرهنگ در بطن جامعه حسابداری ریشه دوانیده و حسابداری بر بستر و زمینه فرهنگ واقع می‌شود. بنابراین هدف پژوهش حاضر، تدوین الگوی فرهنگ حسابداری با رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد، با استفاده از نظریه‌های خبرگان حسابداری است. این پژوهش با هدف تدوین الگوی فرهنگ حسابداری با رویکرد نظریه‌پردازی داده بنیاد انجام شده است. روش پژوهش از نوع کیفی می‌باشد. به‌منظور انجام مصاحبه‌های عمیق و نیمه ساختاریافته، تعداد ۲۲ نفر از مدیران و خبرگان حسابداری به‌صورت نمونه‌گیری قضاوتی انتخاب شدند. یافته‌های پژوهش، به‌صورت مدل پارادایمی با ۲ مقوله برای شرایط علی، ۲ مقوله برای شرایط زمینه‌ای، ۳ مقوله برای شرایط مداخله‌گر، ۳ مقوله برای راهبرد و ۳ مقوله در زمینه پیامد مرتبط با پدیده اصلی پژوهش، شناسایی شد. طبق یافته‌های تحقیق «فرهنگ حسابداری پایه و اساس جامعه حسابداری می‌باشد که در برگیرنده مجموعه‌ای از ارزش‌ها، هنجارها، باورها، آداب فرهنگی و تاریخی مؤثر بر رفتار حسابرسان بوده و همچنین مبنای ارزش‌های خاص منبعث از اجتماع و مؤثر بر فرهنگ حسابرسان در محیط حسابداری و جامعه» است. لذا برای توسعه فرهنگ حسابداری در ایران باید بر مقوله‌های استخراجی و الگوی توسعه فرهنگ حسابداری از این پژوهش متمرکز شد که در این صورت می‌توانیم فرهنگی پویا و فعال در زمینه حسابداری داشته باشیم.

واژه‌های کلیدی: توسعه فرهنگ، رویکرد نظریه‌پردازی داده بنیاد، فرهنگ حسابداری.

^۱ دانشجوی دکتری حسابداری، واحد یزد، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران. Masoud901904@gmail.com

^۲ استادیار گروه حسابداری، واحد یزد، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران (نویسنده مسئول). Fourugh.heirany@iau.ac.ir

^۳ استادیار گروه حسابداری، واحد یزد، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران. taftiyan@iauyazd.ac.ir

۱- مقدمه

فرهنگی به طور ضمنی بیانگر این است که افراد متعلق به فرهنگ‌های مختلف، به طور 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 طرح-ریزی و قرار گرفتن شهراهیشان، 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 تامین 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

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، تعیین-کننده 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. موسسات 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 به طور 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 نسبیّت فرهنگی است، نسبیّت

بنابراین، این پژوهش به دنبال پاسخگویی به این سوال است که « الگوی کیفی فرهنگ حسابرسی دارای چه عوامل و ملاک‌هایی در ایران است؟ » 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 رویکرد داده‌بنیاد 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

بین این عوامل، ارزش‌های اخلاقی و ارزش‌های فرهنگی تأثیری متقابل بر یکدیگر دارند. فرهنگ سازمانی، ارزش‌های اخلاقی را تحت تأثیر 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) تأثیر فرهنگ بر اعضای سازمان به حدی است که می‌توان با بررسی زوایای آن نسبت به چگونگی رفتار، احساسات، دیدگاه‌ها و نگرش اعضاء 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، کم‌کاری، تمارض، عدم تعهدکاری، 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 پنهان‌کاری و شفافیت دسته‌بندی می‌شود، چرا که در جامعه‌ای با فرهنگ پنهان‌کاری به منظور حفظ قدرت، اطلاعات محدودتری گزارش می‌شود، در حالی که فرهنگ شفاف تأکید بیشتری بر ارائه اطلاعات شفاف دارد (دانگ و همکاران، ۲۰۱۶).

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. به بیان دیگر فرهنگ مجموعه‌ای از رفتارهای اجتماعی است که توسط گونه خاصی از موجودات در تعامل با یکدیگر شکل می‌گیرد که از طریق آن می‌توان اعضای یک گروه یا جامعه را از گروه یا جامعه دیگر تمیز داد (پالرمو، ۲۰۲۰). 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 نانوشته 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). بی گمان 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 هویت‌یابی 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 معنا بخشی بسیار بالایی داشت. در چنین جوامعی، فرهنگ نه تنها مرزهای شفاف و پایداری ایجاد می‌کرد، بلکه در عرضی 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 (رشیدپور، 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.

پ. 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 حساب‌برسان، 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 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 حساب‌برسان، مفاهیم حسابرسی، اخلاق حسابرسی، روانشناسی حسابرسی، تصویر حسابرسی، سبک حسابرسی و غیره اشاره دارد. لذا 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 (جیایی لو، ۲۰۱۷).

۲-۲- عملکرد فرهنگ حسابرسی

فرهنگ حسابرسی کاملاً در کل فرآیند حسابرسی نفوذ می‌کند و بر تفکر و رفتار حساب‌برسان تاثیر می‌گذارد. از جمله هدایت، انسجام، انگیزش، تنظیم رفتار، محدود کردن بعضی فعالیت‌ها و خدمات و پرورش حساب‌برسان، 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 حساب‌برسان 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 حساب‌برسان کمک می‌کند تا یک ایدئولوژی مثبت مانند صداقت، فداکاری، درستکاری و غیره را تشکیل دهند تا توسعه سلامت حرفه حسابرسی را تضمین کنند.

انسجام: شامل وحدت، دانایی و قدرت حساب‌برسان می‌باشد. فرهنگ حسابرسی می‌تواند به طور موثر بر دانایی و قدرت حساب‌برسان تمرکز کرده و حس هویت، احساس تعلق و افتخار آنها را افزایش دهد. این امر می‌تواند به ارتباط نزدیک اهداف عاطفی، پیگیری‌های ایدئولوژیکی و احساس سرنوشت حساب‌برسان با علت کلی حسابرسی مرتبط باشد. بنابراین می‌تواند باعث ایجاد وحدت، کاهش تضاد و تناقض داخلی شود و به شناخت متقابل، حمایت و هم‌کاری حساب‌برسان 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 حساب‌برسان فردی و گروه‌های حسابرسی تحریک کند و حساب‌برسان اجازه می‌دهد تا هوش و بینش خود را به حداکثر برسانند و انسجام تیمی برای دستیابی به اهداف حسابرسی را بکار گیرند. این امر حساب‌برسان 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، حساب‌برسان می‌توانند به طور مداوم توسعه عوامل حسابرسی را ارتقا دهند (سووینی و برنارد، ۲۰۱۳).

محدودیت: شامل تنظیم رفتار موسسات حسابرسی و حساب‌برسان است. فرهنگ حسابرسی می‌تواند تفکر و رفتار حسابرسی را به روشی سازگار از طریق ایجاد یک مکانیسم

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 (عطا‌فر و همکاران، ۱۳۹۱). فرآیند توسعه 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. توسعه 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 توسعه 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 مبنای 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

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

فرهنگ حسابرسی افزایش یابد. بنابراین توسعه فرهنگ حسابرسی شامل موارد فوق است.

الف. 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 بر انجام 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).

ب. 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 کند. مکانیسم تشکیل تیم حسابرسان، که شامل ویژگی‌هایی از حسابرسی می‌باشد و می‌تواند توسعه پایدار تیم حسابرسی را تضمین نماید (چاد پرول و همکاران، ۲۰۲۱).

پ. 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 (جایی لو، ۲۰۱۷). همچنین تورمو-کاربو و همکاران (۲۰۱۷)، نیز نشان دادند فرهنگ و آموزش اخلاقی قادر به مهار کردن رفتارهای غیراخلاقی و فساد آور مانند فعالیت‌های مربوط به تقلب و فساد است.

ت. 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).

ث. 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- پیشینه پژوهش

چاد پرول و همکاران (۲۰۲۱)، در تحقیقی به بررسی نحوه ارتباطات و فرهنگ تیمی و اثر آن بر پیگیری و ارزیابی

حرفه بر گسترش و ترویج فرهنگ تمرکز کنند می‌توانند موجب کاهش آثار مخرب ناشی از نگرش‌های منفی کاری برخی از اعضا شود، همچنین باعث بهبود و ارتقاء فرهنگ حسابرسی و افزایش تعهدکاری اعضا حرفه شد، چرا که چرخه سیستمی یادگیری سبب شکل‌گیری تعاملات اثربخش تر بین حسابرسان به منظور اشتراک دانش خواهد شد.

آندیولا و همکاران (۲۰۲۰) پژوهشی تحت عنوان بررسی جو فرهنگی موسسات حسابرسی: واکاوی محتوایی؛ علمی و کاربردی با رویکرد آینده نگرانه انجام دادند. نتایج پژوهش نشان داد. اولاً، ادبیات فرهنگ حسابرسی بسیار پراکنده و از عدم انسجام نظری لازم برخوردار است. ثانیاً، هفت بعد کنترل سازمان؛ رهبری؛ اخلاق؛ مقررات؛ حرفه ای گرایی؛ تجاری سازی و اجتماعی شدن از جمله ابعادی هستند که می‌تواند بسترهای اثربخش فرهنگ حسابرسی را در ساختارهایی همچون موسسات حسابرسی توسعه بخشند.

جاسمیچن و همکاران (۲۰۱۹)، به بررسی تأثیر فرهنگ حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداختند. آنها بیان می‌کنند که چرا طراحی یک سیستم کنترل مدیریت که کیفیت حسابرسی را هدایت می‌کند، بسیار دشوار است. بنابراین آنها 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 اجتماعی سازی و ارزش نیروی 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 که منجر به کیفیت حسابرسی می‌شود ترجیح دهند. بنابراین نتایج پژوهش نشان داد که فرهنگ حسابرسی می‌تواند نقش مهمی در کیفیت حسابرسی ایفا نماید.

رایان و همکاران (۲۰۱۹)، به بررسی تأثیر فرهنگ حسابرسی بر صداقت حسابرس پرداختند و به این نتیجه رسیدند که صداقت و تردید حسابرسان به عنوان توانمندسازهای اعتماد در بازارهای سرمایه بسیار مهم است. قانون‌گذاران اخیراً ابراز نگرانی کرده‌اند که فرهنگ حسابرسی

عملکرد حسابرس پرداختند و بیان نمودند که حسابرسان در تیم‌های که سلسه 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 تاکید 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. آلبرتی و همکاران (۲۰۲۰)، به بررسی پژوهشی تحت عنوان ارزیابی فرهنگ حسابرسی: پیشرفت‌ها و تحولات اخیر در ادبیات نظری حسابرسی پرداختند. 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 تأثیر گذاری فرهنگ بر کیفیت حسابرسی و نگرش‌های کاری حسابرسان را با یک مدل سه مرحله ای را براساس تحقیقات قبلی (اسچین، ۲۰۱۷) و (هئیت 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 حرفه‌ای گرایی 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

به اندازه کافی این ویژگی‌ها را تقویت نمی‌کند. آنها دو گروه حسابرسان با انگیزه‌های اقتصادی مورد آزمایش قراردادند که صداقت و تردید را اندازه‌گیری کنند و به این نتیجه رسیدند که فرهنگ حسابرسی، تردید را افزایش می‌دهد، اما صداقت را کاهش می‌دهد و تفاوت خاصی بین دو گروه مشاهده نکردند.

تنگفی و (۲۰۱۹)، به بررسی تاثیرات فرهنگ سنتی بر حسابرسی پرداخت و بیان نمود که علاوه بر افشای حسابداری، کیفیت حسابرسی شاخص مهمی در اطلاعات محیطی است. نظرات حسابرسی می‌تواند به طور موثر خطرات اطلاعاتی و مشکلات ناشی از عدم تقارن اطلاعاتی را آشکار کند. 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. وی همچنین تاثیرات فرهنگ سنتی حسابرسی بر سطح توسعه اقتصادی را مورد ملاحظه قرارداد. او می‌گوید که برای عوامل تعیین کننده توسعه اقتصادی، اقتصاددانان فرایند تکاملی را طی کرده‌اند. یعنی ابتدا عوامل تولید و پیشرفت فن‌آوری را مورد مطالعه قرار می‌دهند و سپس بر روی سیاست‌ها و انگیزه‌هایی تمرکز می‌کند که بر انباشتگی و پیشرفت فن‌آوری 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 عمیق‌تری 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. بارازینکو 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، خصوصا استقلال رفتاری توسط حسابرسان می‌شود. همچنین القای حسابرسان به رعایت مسئولیت‌های اجتماعی باعث تقویت فرهنگ 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 تأثیر می‌گذارد. لذا موسسات حسابرسی باید به تقویت مکانیسم‌های رفتارهای اخلاقی در بین حسابرسان بپردازند که در نهایت می‌تواند کیفیت حسابرسی را افزایش دهد. در نهایت مشخص شد برجسته ترین رفتار حسابرسی، تحت تاثیر فرهنگ و تعهد به رفتار مستقلانه بی طرفی در حرفه حسابرسی است و هویت و تردید در اولویت های بعدی قرار گرفتند.

آلفا تاهیر (۲۰۱۷)، به بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی و بی طرفی حسابرسان بر یکپارچگی حسابرسان در بین حسابرسان نیجریه ای پرداخت و نتایج وی نشان می‌دهد که نقص در بی طرفی و یکپارچگی حسابرسان 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 جدا از این عوامل، فرهنگ اخلاقی در موسسات حسابرسی ممکن است تاثیر قابل توجهی بر نتیجه‌گیری حسابرسان، بی طرفی و تمامیت یا یکپارچگی حسابرسی و در نهایت کیفیت حسابرسی داشته باشد. اگرچه برخی مطالعات، فرهنگ اخلاقی را در رابطه با بی طرفی حسابرسان مورد بررسی قرار داده‌اند، اما با وجود ارتباط نزدیک بین بی طرفی، صداقت و فرهنگ اخلاقی، هیچ کدام اثر خود را بر تمامیت یا یکپارچگی حسابرسان در نظر نگرفته است. در نتیجه بیان می‌کند که فرهنگ اخلاقی و بی طرفی حسابرسان بر تمامیت حسابرسی تاثیر 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، جهت‌گیریهای 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 حسابرسان" به این نتیجه رسید که رفتار غیر حرفه‌ای 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 گزارش‌های مالی سرزنش می‌کنند. مدیران بنگاه‌های بزرگ حسابرسی برای ایجاد محیط‌های بنگاهی اخلاقی‌تر به عنوان ابزاری برای جلوگیری از رفتار مخرب حسابرسان تحت فشار قرار دارند. این توصیه بر مبنای دو مفروض ارائه می‌شود: (۱) رفتار حسابرسان یکی از عناصر کیفیت حسابرسی است و (۲) رفتار کارکنان تحت تأثیر فرهنگ اخلاقی ایجاد شده از سوی مدیران است. تحلیل وی از ۱۲۰ حسابرسان نشان می‌دهد که اکثر مدیران موسسات سطح بالایی از متغیرهای رهبری اصیل (شفافیت، دیدگاه اخلاقی، خودآگاهی، پردازش متوازن) را نشان می‌دهند. علاوه بر این، تصور بر این است که فرهنگ بنگاه‌ها بسیار اخلاقی است. وقتی زیردستان، مدیران خود را اصیل تلقی کنند و آن‌ها را جزئی از فرهنگ اخلاقی بنگاه بدانند، فراوانی رفتار مخرب حسابرسان کاهش می‌یابد. بنابراین معیارهای رهبری اصیل و فرهنگ اخلاقی با برداشت حسابرسان از جلوگیری از رفتار مخرب ارتباط دارد.

سادات هاشمی و همکاران (۱۴۰۱)، در پژوهشی به بررسی ارائه الگوی اثرگذاری فرهنگ سازمانی بر نقش حسابرسان در مبارزه با فساد پرداختند. نتایج پژوهش آنان توسط اعضای پانل در ۴ بعد، ۱۲ مولفه و ۳۱ شاخص تدوین شد. مطابق یافته‌ها در سطح بعد فرهنگ پیشگیری (مولفه‌های تعهد درونی ۳ شاخص، ارزش‌های بنیادین ۲ شاخص، ثبات سیستم ۴ شاخص (از جمله مسئولیت اجتماعی و...)) جمعاً ۱۱ شاخص، در سطح بعد فرهنگ پاداش و انگیزش (مولفه‌های شیوه‌های انگیزشی ۳ شاخص، کنترل رفتار ۲ شاخص و هویت بخشی ۳ شاخص) جمعاً ۸ شاخص، در سطح بعد فرهنگ آموزش (مولفه‌های ارتباطات درون سازمانی ۲ شاخص، نوآوری و خلاقیت و آموزش ۳ شاخص و هم‌شکلی نهادی ۳ شاخص) جمعاً ۸ شاخص و در سطح بعد فرهنگ برخورد و مبارزه با فساد (مولفه‌های قدرت از بالا ۲ شاخص، فرهنگ ریسک ۲ شاخص و هنجارسازی فساد ۲ شاخص) جمعاً ۲ شاخص یعنی در مجموع ۳۱ شاخص استخراج شدند. با توجه به این نتایج پیشنهاد می‌شود که مجامع دانشگاهی و مؤسسات حسابرسی در مبارزه با فساد با تأکید بر فرهنگ سازمانی خود، با در نظر داشتن این ابعاد، مولفه‌ها همزمان در

زمینه، پیشگیری، آموزش، انگیزش و پاداش و در نهایت مبارزه با فساد، مولفه‌های استخراج شده در نظر داشته باشند.

آفتاب آذری و همکاران (۱۴۰۰)، در پژوهشی به طراحی و تبیین مدل عملیاتی حسابرسی فرهنگ سازمانی پرداختند. آنها بیان نمودند که پیشرفت‌های تکنولوژی و پیچیده‌تر شدن ارتباطات، شیوه سیاست‌گذاری و کیفیت ارائه خدمات، رفتار، منش و بطور کلی فرهنگ سازمان‌ها را تحت‌تاثیر قرار می‌دهد. بنابراین سازمان‌ها علاوه بر دینفعان باید پاسخگوی آحاد جامعه نیز باشند. رشد روز افزون رفتارهای ناهنجاری مانند؛ اخلاق‌گریزی، کم‌کاری، فساد و تقلب در سازمان‌ها زمینه‌ساز شکل‌گیری بحران‌های اساسی نظیر کاهش اعتماد عمومی، گسترش فقر، تبعیض، سرخوردگی، یأس و ناامیدی و شیوع ناهنجاری‌های رفتاری در کشور شده است. فرهنگ سازمانی به عنوان یکی از زیرنظامهای مهم در تعامل با سایر زیر نظام‌های سازمانی و در عین حال در مراودات مستمر با فرهنگ جامعه، نقش تعیین‌کننده‌ای را در ساماندهی الگوهای رفتاری سازمان و تحقق اهداف راهبردی آن دارد. بدیهی است که از طریق درک تصویری واقع‌نگرانه از ماهیت فرهنگ سازمان و به تبع نهادینه کردن ارزش‌های اخلاقی، می‌توان بر بسیاری از انحرافات، مسائل و بحران‌های احتمالی فائق آمد. لذا براساس نتایج این تحقیق مشخص شد با شناسایی و فعال‌سازی قابلیت‌های فرهنگی، استقرار خطوط دفاعی چهارگانه و استفاده همزمان از کنترل‌های نرم و سخت در فرآیندهای عملیاتی، نظارتی و کنترل، ضمن ارتقاء سطح هوشمندی و آمادگی سازمان در شناسایی مخاطرات و اجرای اقدامات پیشگیرانه، می‌توان بستر لازم برای ایجاد فرهنگ سالم و قوی و نهادینه شدن مولفه‌های مهم آن شامل؛ اعتماد، جو اخلاقی رأس سازمان، همسوئی، اشتراک مفاهیم و ارزشمندی کارکنان را فراهم نمود.

آذرباهمان و همکاران (۱۴۰۰)، در پژوهشی به بررسی هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی و ارزیابی پیامدهای آن پرداختند. آنها بیان نمودند که هژمونی فرهنگی به عنوان یک مفهوم نوظهور نوعی باز اندیشی و تعامل با محیط اجتماعی برای ایجاد شاکله‌ای از مجموع هنجارهایی تلقی می‌شود که می‌تواند مسیر کارکردی افراد تحت تسلط خود را تقویت نماید که براین اساس، حرفه حسابرسی نیز در

چارچوب ساختاری فرهنگ می‌باشد. نتایج پژوهش آنان بیانگر این است که دو مقوله پیامدهای فردی هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای و پیامدهای ساختاری هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای تایید شده توسط اعضای پانل بر اساس ۸ مضمون (۱- کاهش استرس و تحمل ابهام، ۲- تقویت منبع کنترل درونی، ۳- حفظ استقلال رفتاری و عملکردی، ۴- ادراک حرفه‌ای و دوری از سوگیری، ۵- کنترل تعارضات شغلی حسابرسان، ۶- یکپارچگی کیفیت حسابرسی، ۷- ارتقای اخلاق حرفه‌ای جهت حقوق دینفعان و ۸- کاهش شکاف انتظارات بر اساس ارزش‌ها)، وجود دارد. علاوه بر این، یافته‌ها براساس تحلیل ماتریسی نشان می‌دهد که کنترل تعارضات شغلی حسابرسان محرک‌ترین پیامد مثبت هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی می‌باشد که از طریق کاهش شکاف انتظارات براساس نهادینه شدن ارزش‌های حرفه‌ای؛ ارتقای اخلاق حرفه‌ای جهت رعایت حقوق دینفعان و پایداری منبع کنترل درونی حسابرسان را به دنبال دارد.

حسینی و همکاران (۱۳۹۹)، به بررسی تأثیر ابعاد فرهنگی و مولفه‌های رفتاری بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل پرداختند و با توجه به این که تردیدگرایی خصیصه‌ای فردی است و تحت تأثیر ویژگی‌های شخصیتی افراد قرار می‌گیرد (هرت، ۲۰۱۳)، بنابراین دو خصیصه فرهنگ و مولفه‌های رفتاری که از شاخصه‌های اصلی ویژگی‌های افراد محسوب می‌شوند، جهت سنجش میزان تأثیرگذاری بر تردید حرفه‌ای حسابرسان بررسی شدند. مولفه‌های فردی شامل خودرأیی، رفاه طلبی، سخاوتمندی، عام‌گرایی، انطباق‌پذیری، عرف، قدرت، آسایش‌خاطر، میل به پیشرفت، انگیزش و پیروزی، و مولفه‌های فرهنگی نیز رازداری، محافظه‌کاری، یکنواختی و حرفه‌ای‌گرایی می‌باشد. نتایج آنها نشان می‌دهد که عوامل فرهنگی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان تأثیر معنادار ندارد، در حالی که تردیدگرایی حسابرسان تحت تأثیر مولفه‌های رفتاری آنها می‌باشد.

کاووسی و همکاران (۱۳۹۹)، در پژوهشی به تأثیر مضمون‌های فرهنگ اخلاق‌مداری بر بی‌طرفی حسابرس: تحلیلی بر ادراک رهبری تحول‌گرا در بین ۲۱۱ نفر از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی

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 حسابرسی و نتایج مرتبط با آن در ایران نشان می‌دهد که الگوی خاصی برای تعریف فرهنگ حسابرسی وجود ندارد و هر آنچه موجود است صرفاً نظریات پراکنده از برخی اساتید و کارشناسان حوزه فرهنگ و حسابرسی 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 تدوین الگوی فرهنگ حسابرسی با استفاده از رویکرد داده‌بنیاد طبق نظر خبرگان است. بنابراین نتایج آن را می‌توان برای بهبود فرآیند حسابرسی بکار گرفت. داده‌های پژوهش پس از مطالعه مبانی نظری تحقیق و مصاحبه جمع‌آوری شده و با استفاده از روش داده‌بنیاد مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. به منظور تدوین الگوی فرهنگ حسابرسی مراحل کلی به شرح زیر انجام می‌شود:

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

ب. انجام مصاحبه با خبرگان (مدیران حسابرسی): 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 داده‌بنیاد: داده‌های گردآوری شده از طریق مصاحبه در این پژوهش با استفاده از روش داده‌بنیاد مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد.

بخش خصوصی که با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده انتخاب شدند، پرداختند. نتایج آنها نشان داد که فرهنگ اخلاقی در مؤسسات حسابرسی بر رفتار بی‌طرفانه حسابرس با شدت، تأثیر مثبت و معنادار دارد. همچنین، مشخص شد رهبری تحول‌گرای شریک حسابرس به منزله متغیر تعدیل‌کننده با شدت تأثیر مثبت فرهنگ اخلاق‌مداری بر رفتار بی‌طرفانه حسابرس را در جهت مثبت تقویت می‌کند.

نوشادی و همکاران (۱۳۹۹)، به بررسی عوامل موثر بر حق‌الزحمه حسابرسی: عوامل مربوط به محیط حرفه‌ای، فرهنگی و اجتماعی پرداختند و به این نتیجه رسیدند، تداعی جامعه از حسابرسی، درک استفاده‌کنندگان و ذینفعان از حسابرسی، تصمیم‌گیرندگان و سیاست‌گذاران و میزان ضابطه‌مند 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 مؤسسات و ریسک دعاوی حقوقی علیه حسابرسان در ایران، مهم‌ترین عوامل مداخله‌گری هستند که تعیین حق‌الزحمه حسابرسی را تحت تاثیر قرار می‌دهند.

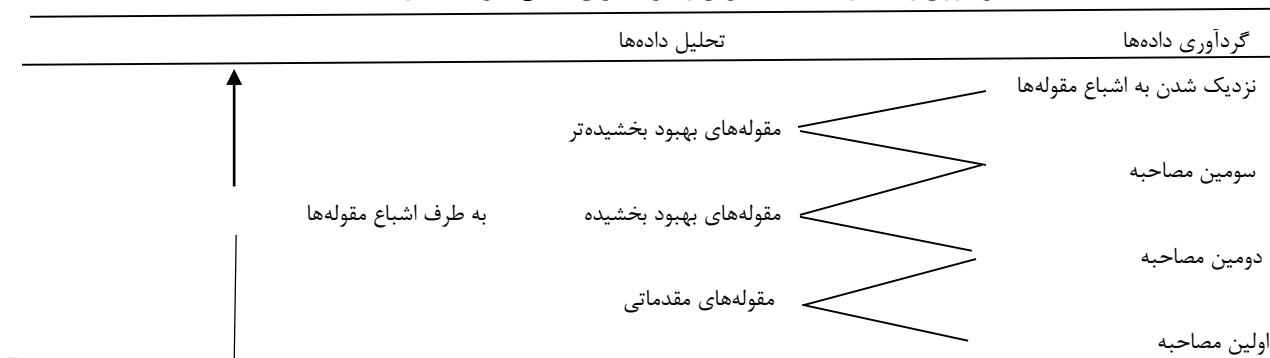
محمدی نافچی و همکاران (۱۳۹۹)، به بررسی اخلاق و فرهنگ در حسابداری پرداختند و دریافتند که حضور حسابداری در دنیای امروز امری حیاتی و ضروری به شمار می‌رود زیرا عامل محرکی برای سامانه اقتصادی کنونی بوده و در قبال عموم مسئولیتی کلیدی و حساس می‌باشد؛ بنابراین، اطلاعاتی که توسط حسابداران ارائه می‌شود قطعاً باید 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 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

گلیسر (۱۹۹۲) است و «رهیافت ساخت‌گرایانه» که چارمز (۱۹۹۰) از آن حمایت می‌کند. در پژوهش حاضر از «رهیافت نظام‌مند» استفاده شده است که برای تدوین نظریه در رابطه با یک پدیده، به صورت استقرایی مجموعه‌ای نظام‌مند از رویه‌ها را به کار می‌گیرد (دانایی فرد و امامی، ۱۳۸۶).

برای اجرای پژوهش، پس از طراحی سوالات کلی (الگوی کیفی فرهنگ حسابرسی دارای چه عوامل و ملاک‌هایی در ایران است؟) و تدوین پروتکل مصاحبه، مصاحبه‌های عمیق و نیمه‌ساختارمند با مدیران حسابرسی انجام می‌پذیرد. مصاحبه‌ها به صورت نیمه‌ساختاریافته و به صورت نمونه‌گیری قضاوتی انجام می‌شود. لذا فرآیند نمونه‌گیری تا جایی ادامه می‌یابد تا به اشباع نظری دست یابد.

لذا این پژوهش با بهره‌گیری از روش داده‌بنیاد 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. رویکرد نظریه پردازی زمینه‌بنیان نوعی روش کیفی است که هدف آن شناخت و درک تجارب افراد از رویدادها و وقایع در بستری خاص است (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰). به طور کلی، نظریه پردازی زمینه‌بنیان رهیافتی برای بررسی نظام‌مند داده‌های کیفی (نظیر مصاحبه‌های انجام شده و پروتکل‌های مشاهده‌ها) با هدف تولید نظریه است. سه رهیافت مسلط در نظریه پردازی زمینه‌بنیان وجود دارد: «رهیافت نظام‌مند» که با اثر استراوس و کوربین (۱۹۹۸) شناخته می‌شود. «رهیافت ظاهرشونده» که مربوط به اثر

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



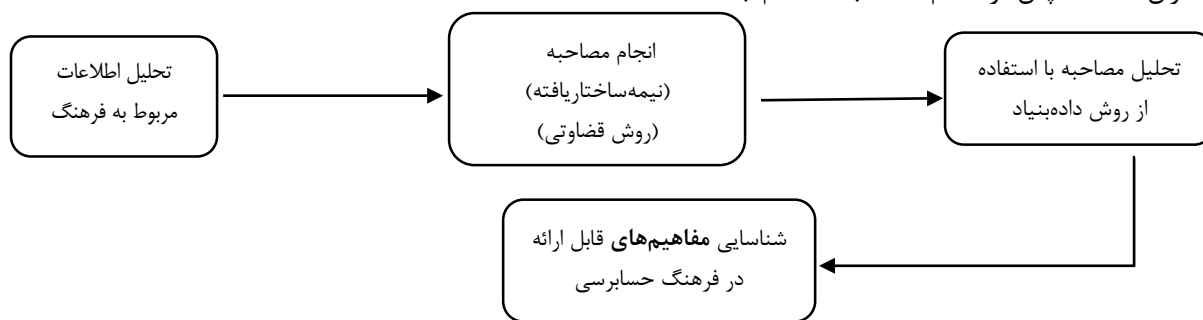
شکل ۱- گردآوری و تحلیل داده‌ها به طریق خط شکسته (منبع: بازرگان، ۱۱۳: ۱۳۹۱)

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 غیر حضوری به صورت کامل در نرم افزار Word پیاده‌سازی و با استفاده از نرم افزار Nvivo اقدام به کدگذاری داده‌ها خواهد شد تا مفاهیم استخراج شوند. لذا در مرحله انجام مصاحبه‌های مقدماتی پژوهشگر مصاحبه‌گران را مورد ارزیابی قرار می‌دهد و نتایج را

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 نموده است و در واقع به اشباع

عمیق‌تر 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:

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



شکل ۲- شمای کلی روش تحقیق

منبع: یافته‌های پژوهشگر

شایان ذکر است که این مراحل ضرورتاً به صورت متوالی انجام نمی‌گیرند، بلکه با همدیگر هم پوشانی دارند و به طور همزمان انجام می‌گیرند. بنابراین تعداد ۲۹۴ مفهوم به دست آمد که با طبقه‌بندی این مفاهیم ۲۳ مقوله فرعی و در مرحله کدگذاری محوری، تعداد ۱۳ مقوله اصلی طبقه‌بندی شدند و در نهایت مرحله گذاری پیشرفته مقوله‌های آشکار شده در قالب ابعاد مدل پارادایمی، با روابطی که بین آنها وجود دارد در الگو جای گرفتند. برای پاسخگویی به سؤال پژوهش، داده‌های جمع‌آوری شده از ادبیات تحقیق و متون مصاحبه بر اساس روند نظریه بنیادی به شرح زیر مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند.

کدگذاری باز: عبارت است از روند خرد کردن، مقایسه کردن، مفهوم پردازی و مقوله‌بندی داده‌ها. روش کدگذاری باز، نه تنها به کشف مقوله‌ها می‌انجامد بلکه خصوصیات و ابعاد آنها را نیز روشن می‌سازد. این کدگذاری متن بعد از خواندن مکرر و دقیق موارد آن انجام می‌شود. واحدهای معنادار معرفی، توضیح و نام گذاری می‌شوند. این واحدها ممکن است لغات، عبارت و یا قطعات بزرگتر متن باشند. در فرآیند پژوهش

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

جدول ۱- ویژگی مشارکت کنندگان در تحقیق

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

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۴- تجزیه و تحلیل داده‌ها

تجزیه و تحلیل داده‌ها در نظریه زمینه‌ای طی سه مرحله کدگذاری انجام می‌شود. نخستین مرحله، یافتن مقولات مفهومی در داده‌ها در سطح اولیه انتزاع است. دومین مرحله، یافتن ارتباطات بین این مقولات است و سومین مرحله، مفهوم سازی و گزارش این ارتباطات در سطح بالاتری از انتزاع است.

ممکن است که محقق به دهها و حتی صدها برجسب مفهومی دست یابد. این مفاهیم باید طبقه‌بندی شوند. مفاهیم بر اساس مشابهت‌یشان دسته‌بندی و طبقه‌بندی می‌گردند که به این کار مقوله‌پردازی می‌گویند. وقتی مفاهیم با یکدیگر مقایسه شده و به نظر برسند که به پدیده‌های مشابه مربوطند، مقوله‌ها کشف می‌شوند و بدین ترتیب مفاهیم در نظمی بالاتر دسته‌بندی می‌شوند. مقوله مفهومی است که از سایر مفاهیم انتزاعی‌تر است؛ یعنی عنوانی که به مقوله‌ها اختصار داده می‌شود، انتزاعی‌تر از مفاهیمی که مجموعاً آن مقوله را تشکیل می‌دهند. مقولات دارای قدرت مفهومی بالایی هستند؛ زیرا می‌توانند مفاهیم و خرده مقولات را بر محور خود جمع کنند. بنابراین تحت این نوع کدگذاری، مجموعه‌ای از مقولات مفهومی ایجاد شده است. سپس مجموعه‌ای از این مفاهیم که دارای اشتراک بوده‌اند در سطح بالاتر طبقه‌بندی شده‌اند (بازرگان، ۱۳۹۱).

خصوصاً از بعد ارتباطات در نظر گرفت. یکی از این ابعاد مربوط به مقاومت حسابرسان سنتی و قدیمی در قبال تغییرات حرفه است که به هر حال اهمیت خودش را دارد و یک بعد دیگر به اندیشه و نگرش‌های حسابرسان بر می‌گردد، در واقع مبانی اندیشه‌ای که در توسعه فرهنگ حسابرسی تأثیرگذار است در حال بروز رسانی است. چه بخواهیم و چه نخواهیم و باعث تغییرات و توسعه حرفه حسابرسی ناخودآگاه می‌شود. در کل مرادفات فرهنگی و ارتباطات با موسسات بین‌المللی یک صورت حقیقی دارد که بصورت طبیعی این تبادل یا تعامل فرهنگ صورت می‌گیرد. طبیعتاً هرچقدر که ابزارها و برنامه‌های حسابرسی خصوصاً نرم‌افزارها و سخت‌افزارها و تکنولوژی توسعه پیدا کند زمینه تعامل و توسعه فرهنگ حسابرسی هم بیشتر می‌شود.»

در مرحله کدگذاری باز، جملات اصلی از متن مصاحبه‌ها استخراج و کدگذاری گردید. به عنوان مثال، فرآیند کدگذاری در نقل و قول زیر ارائه شده است:

«به نظرم اگر حرفه حسابرسی بخواهد که توسعه یابد، باید از فرهنگ اخلاقی پیروی نماید. زیرا زمانی که فرهنگ اخلاقی سرلوحه حرفه و کار حسابرسان بشود. حرفه کمتر تحت تأثیر فشارهای سیاسی و گروه‌های ذینفع قرار می‌گیرد. بنابراین مدیران موسسه‌ها باید براهمیت انجام کارهای حرفه‌ای با کیفیت بالا تاکید ویژه‌ای داشته باشند. همچنین مدیران باید بر نقش و مسئولیت حسابرسان و مفاهیمی در نظر بگیرند. اینم باید گفت که جامعه حسابرسی ما از نظر ساختاری و اجتماعی بر اثر توسعه و گسترش نرم‌افزارها و فناوری‌های نوین و رشد آموزش دچار تحولات مثبت و سازنده‌ای شده است. اکثریت مخاطبان خواستار شفافیت، مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی مسوولان هستند. با گسترش فرهنگ حسابدهی و حسابخواهی، می‌توان موجب ارتقای سلامت و شفافیت و افزایش اتکاپذیری اطلاعات و مبارزه با فساد شد.»

کدگذاری محوری: عبارت است از سلسله رویه‌هایی که پس از کدگذاری باز انجام می‌شوند تا با برقراری پیوند بین مقوله‌ها، اطلاعات را به شیوه‌های جدیدی با یکدیگر مرتبط سازند (بازرگان، ۱۳۹۱). در کدگذاری محوری، مقوله‌های استخراجی حول محورهای «شرایط علی»، «پدیده»، «شرایط زمینه‌ای»، «شرایط مداخله‌گر»، «راهبردها» و «پیامدها» ارائه می‌گردند.

در کدگذاری محوری، ابتدا پدیده محوری پژوهش، بر اساس تأکید مصاحبه‌شوندگان و مبانی نظری تحقیق تعیین و سپس مقوله‌ها و طبقه‌های فرعی شامل شرایط علی (چه عواملی منجر به ایجاد پدیده محوری می‌شوند)، راهبردها (اقداماتی که در پاسخ به پدیده محوری حاصل می‌شود)؛ شرایط مداخله‌گر (شرایط عام مؤثر در راهبردها)؛ شرایط زمینه‌ای (شرایط خاص مؤثر در راهبردها) و پیامدها (ستاده‌هایی که ناشی از استفاده از راهبردها هستند) شناسایی شدند.

کدگذاری انتخابی: عبارت است از روند انتخاب مقوله هسته به طور منظم و ارتباط دادن آن با سایر مقوله‌ها، اعتبار بخشیدن به روابط و پرکردن جاهای خالی با مقوله‌هایی که نیاز به اصلاح و گسترش دارند (بازرگان، ۱۳۹۱). در ادامه مراحل قبلی (کدگذاری باز و کدگذاری محوری) مقوله‌های استخراج شده بر اساس فراوانی تأکید افراد خبره یکپارچه‌سازی و پالایش می‌شوند و بر اساس ارتباطاتی که در مرحله کدگذاری محوری بین مقوله‌ها ایجاد می‌شوند، مفاهیم مورد

در نقل و قول دیگر، «بنظر من وقتی درباره توسعه فرهنگ حسابرسی کنکاش و بحث می‌کنیم می‌توان ابعاد متفاوتی را

تأکید و اجماع مصاحبه‌شوندگان در قالب یک مدل ارائه می‌شود.

جدول ۲- کدهای باز و مقوله‌های مربوط به آن

مفاهیم	مقوله فرعی	مقوله اصلی	شرایط علی
اصول و اعتقادات دینی حسابرسان- پایبندی به اصول و مقررات- ترویج اصول اخلاقی و دینی- پایبندی حسابرسان به اصول و موازین اخلاقی و مذهبی- رعایت موازین اخلاقی- نظام اخلاقی حاکم بر جامعه حسابرسی- ترویج استانداردهای اخلاقی- الزام فراگیری و رعایت آیین اخلاق حرفه‌ای- تاکید ارزشهای مذهبی و دینی و اصول اخلاق حرفه بر رعایت اخلاقیات در حرفه	رعایت موازین اخلاقی	عوامل مرتبط با ویژگی‌های فردی حسابرسان(ارتقای مهارت‌های فردی)	
ترویج فعالیت‌های فرهنگی، سرگرمی، آموزش، سمینارها، سخنرانی- شرکت فعالانه در فعالیتهای مختلف فرهنگی- افزایش سواد ایدئولوژیک و فرهنگی- تقویت ادبیات حسابرسی- ترویج هنرهای فرآیند حسابرسی- ایجاد زمینه مناسب جهت رشد مؤسسه های حرفه ای کارآمد- ترویج و گسترش آگاهی‌های عمومی- همسو کردن فعالیت های فرهنگی سازمانهای متولی فرهنگ- ارتقاء شاخص های فرهنگی- تقویت سرمایه های فرهنگی حسابرسان- برخورداری حسابرسان از حقوق فرهنگی	ترویج فعالیت‌های فرهنگی سازی حسابرسی		
حذف باورهای سنتی فرهنگی- مشارکت حسابرسان در تصمیمات و برنامه های فرهنگی- برنامه ریزی جهت افزایش میزان مشارکت فرهنگی حسابرسان- ایجاد تغییر در ارزش های فرهنگی - استاندارد سازی رفتار حرفه‌ای - کنش و مشارکت اجتماعی- دسترسی به شبکه های اجتماعی و ارتباطی - گسترش شبکه های ارتباطی، گروهی و جمعی- مشارکت همه ذینفعان- مشارکت فعال در سازوکار و تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی، قوانین و مقررات- فراهم نمودن زمینه مشارکت، نوآوری و خلاقیت اعضای حرفه- مشارکت تمامی افراد در ایجاد تشکل ها- همدلی بین اعضاء و جامعه	مشارکت همه جانبه	عوامل مرتبط با ویژگی‌های جمعی حسابرسان(ارتقای مهارت‌های جمعی)	
تقویت همبستگی میان حسابرسان- گسترش و تثبیت فرهنگ حسابرسی- انسجام تیمی و اجتماعی- برقراری ارتباط تمامی ارکان مؤسسه از بالاترین تا پایین ترین سطح با یکدیگر- استفاده از نیروی انسانی خلاق و متخصص در زمینه حسابرسی- تمایل حسابرسان به یادگیری و تسهیم دانش- ارائه گزارش های خلاقانه در فرآیند رسیدگی- بهبود انسجام تیم حسابرسی- دسترسی به عدالت، امنیت و اعتماد اجتماعی- نظم اجتماعی- نظم فردی- برابری- عدالت اجتماعی- پذیرش اجتماعی- ایجاد عدالت بین اعضا- توجه به منافع عمومی و مسئولیت های اجتماعی	مسئولیت اجتماعی		
وضعیت درآمدی و سطح معیشتی حسابرس- درآمد پایدار بالا- داشتن درآمد روبه سطح بالا- کسب درآمد- معیشت و وضعیت اقتصادی و درآمدی حسابرسان- درآمد کم حسابرس- درآمد سرانه حسابرسان- اتکای بیش از حد به درآمد حسابرسی- فصلی بودن کار مؤسسات حسابرسی- دغدغه مالی و درآمدی حسابرسان- رضایت مالی کارکنان- حق الزحمه کم در حرفه حسابرسی- پایین بودن حق الزحمه حسابرسی- پایین بودن حقوق و مزایای کارکنان- مشکلات معیشتی، خصوصا رده های پایین شغلی حسابرسی	وضعیت درآمدی و سطح معیشتی		
تامین نیازهای خود- تامین حداقل های زندگی نیازهایی مثل فعالیت های اجتماعی، فرهنگی و هنری- اهمیت به نیازهای خانواده- عدم آگاهی و اهمیت مؤسسه حسابرسی در تامین نیازهای مالی- برآوردن نیازهای اقتصادی- کم توجهی به نیازهای مالی حسابرسان-	تامین نیازها		شرایط زمینه ای موثر بر

<p>تلاش کم در جهت پیشرفت شغلی و تامین نیازهای مادی، خصوصا مالی- رفع نیازهای مالی و اقتصادی حسابرسان- نیازهای مالی حسابرسان</p>	<p>بهبود وضعیت اقتصادی حسابرسان</p>	<p>اجرای راهبردها</p>
<p>حل مشکلات اقتصادی حسابرسان- رفع ناهنجاری های اقتصادی و اجتماعی- قرار گرفتن در جایگاه اقتصادی خوب- بهبود وضعیت اقتصادی ضعیف موسسات حسابرسی- تقویت جایگاه اقتصادی حسابرسان- ترمیم اثرات منفی ناشی از مشکلات اقتصادی- تاکید بر مشکلات و مسائل اقتصادی حسابرسان- در نظر گرفتن مشکلات مالی، تورم و نوسانات اقتصادی و اثرات آن بر زندگی اعضاء جامعه حسابرسی</p>	<p>حل مشکلات مالی و نوسانات اقتصادی</p>	<p>حسابرسان</p>
<p>تعامل و ارتباط با جوامع حرفه ای دنیا- ایجاد نگرش مثبت نسبت به لزوم حسابرسی در جامعه- بازنگری دوره ای قوانین و دستوالعمل ها - وجود نظام ارزیابی عملکرد- مرادفات فرهنگی و ارتباطات با موسسات بین المللی- ارتباطات بین المللی با سایر نهادها- استفاده از خدمات مؤسسه های بین المللی و تجربه این گونه مؤسسه ها و ارتباط بین المللی با آنها- دسترسی به مجموعه های فرهنگی مخصوص حسابرسان- فرهنگ سازی و شناساندن جایگاه حرفه حسابداری و حسابرسی- برخورداری حسابرسان از حقوق فرهنگی- افزایش میزان مبادلات فرهنگی با موسسات خصوصی و دولتی- برقراری شبکه ی اطلاع رسانی پویا و فعال بین حسابرسان - تقویت ارتباط با محافل فرهنگی- رفع موانع جهت ارتباط با مراجع حرفه ای بین المللی حسابرسی</p>	<p>تعامل و ارتباط با جوامع حرفه ای</p>	<p>توسعه زیر ساخت- های فرهنگی</p>
<p>تدوین قوانین الزام آور- وجود شفافیت در فرآیند رسیدگی- اجرا آگاهانه قانون- بهبود قوانین رفتاری- حاکمیت قانون- استقرار فرهنگ قانونمداری- قانون گرایی، پذیرش نظرات مخالف، افشاگری، شناخت ابزارهای رسیدگی و توسعه، تخصص گرایی- حذف مقررات زاید و مقررات زدایی- ارتقاء حقوق مدنی حسابرسان- حاکمیت نظم در روابط مالی و غیر مالی- احترام به قانون- اصلاح و به روزآوری آئین نامه ها و مقررات جامعه- تدوین استانداردهای به روز - رفع ابهامات در برخی قوانین که تکالیفی برای حرفه حسابرسی ایجاد نموده است- بازنگری مستمر در بروزآوری قوانین موسسات- پایبندی حسابرسان به قانونمندی و مدنیت</p>	<p>استقرار فرهنگ قانونمداری</p>	<p>توسعه زیر ساخت- های فرهنگی</p>
<p>تشکیل یک فضای فرهنگی خوب درون موسسات حسابرسی- بررسی دستاوردهای حسابرسی، نتایج و تجارب توسعه فرهنگی حسابرسی- ایجاد تالار افتخارات حسابرسی- تحریک حس مأموریت شغلی ، افتخار و تعلق حسابرسان- رعایت اصول و بیان حقیقت - کنترل مشکلات مطابق قوانین و رویه ها به طور عینی و بی طرفانه- ابزار توجه به افکار عمومی- احترام به عقاید و پیشنهادات همه محافل اجتماعی- ایجاد اعتماد بیشتر به حسابرسی- حمایت از سازمان های حسابرسی فعال- ارتقاء حس تعلق و هویت فرهنگ در بین حسابرسان- بوجود آمدن حس امنیت فرهنگی در بین حسابرسان- افزایش آگاهی عمومی، دموکراتیک و مدنی حسابرسان</p>	<p>تشکیل یک فضای فرهنگی در موسسات حسابرسی</p>	<p>توسعه زیر ساخت- های فرهنگی</p>
<p>تفاوت بین نسل جدید و قدیم حسابرسان- بالا بودن میانگین سنی حسابرسان در سطوح بالای موسسه حسابرسی- تفاوت بین بالاترین و پایین ترین سطح سازمانی در موسسات- کاهش تنش و تعارض ناشی از حرفه حسابرسی با سایر نقشهای حسابرسان در جامعه و خانواده- تفاوت های فردی و عقیدتی- عدم ارتباط حضوری با مدیریت ارشد</p>	<p>تفاوت نسل ها</p>	<p>شرایط مداخله گر موثر بر اجرای راهبردها</p>
<p>انجام کارهای حسابرسی بطور عمد به صورت دستی و به روشهای قدیمی- تمایل به استفاده از روش های سنتی یا بر اساس تجربه در حسابرسی- عدم آشنایی مدیران قدیمی با فن آوری و مقاومت در مقابل تغییرات آن- نبود تخصص لازم رایانه ای در میان برخی اعضاء حرفه - عدم تغییر در نحوه رسیدگی در حسابرسی- عدم آشنایی برخی اعضاء مثلا با: صنعت بانکداری، بیمه- نداشتن آموزش مناسب در زمینه بکارگیری نرم افزارها و ابزارها در</p>	<p>مقاومت حسابرسان در برابر پذیرش و تغییر</p>	<p>مقاومت در برابر تغییرات</p>

<p>حسابرسی مانع انجام تغییرات می باشد- مدیران و حسابرسان با تجربه و تصمیم گیران خود را از قالب های سنتی و دولتی رها نمی کنند- جایگزینی تفکر نیاز به پیشرفت به جای ایستادگی در برابر تغییرات- سنتی بودن مدیران و حسابرسان با تجربه در قبال تغییر جلوگیری و مانع از دخالت مجریان به ویژه مدیران ارشد در تعیین حسابرس مستقل- تحت تاثیر قرار نگرفتن، توسط گروههای ذینفع یا سیاسیون- عدم اثرگذاری افراد صاحب نفوذ بر عملیات و نتایج حسابرسی- مجموعه حسابرسی متأثر از محیط و اظهار نظرهای سیاسی نباشد- عدم تأثیرپذیری عمده از تصمیم گیری سیاسی جهت فشار عمده به حرفه- آزادی در ایجاد تشکل های سیاسی و فرهنگی- داشتن آزادی بیان یا آزادی مدنی- به وجود آمدن دیدگاه و نظرات انتقادی- انتخاب سیاسی مدیران ارشد و نبود شایسته سالاری- ساختار دولتی و نفوذ دولت در اقتصاد</p>	<p>جولوگیری فشارهای سیاسی عدم دخالت و نفوذ گروه های ذینفع و سیاسی</p>	<p>راهبردها</p>
<p>اشاعه ارزش های اخلاقی و فرهنگی در حسابرسی- نهادینه کردن ارزش های اخلاقی در سیستم آموزش حسابرسی- اصلاح بازخوردها- آموزش های اجتماعی و فرهنگی و اخلاقی- آموزش مفهوم فرهنگ اثرات بکارگیری آن در فرآیند حسابرسی به مدیران و حسابرسان- آگاه ساختن مدیران حسابرسی در خصوص بکارگیری فرهنگ و اثرات آن بر افزایش کیفیت در فرآیند حسابرسی- آموزش مهارت های ارتباطی با یکدیگر در محیط کاری برنامه ریزی جهت آموزش های فرهنگی حسابرسان- حمایت از پژوهش های تخصصی در حوزه فرهنگ حسابرسی و حسابداری- تهیه دستورالعمل های اجرایی از پژوهش های تخصصی در حوزه فرهنگ حسابرسی- آموزش دیدن حسابرسان در یک فضای فرهنگی خوب- آموزش نیروی انسانی- آموزش و پرورش توأم- آموزش از پایه و سطوح دانشگاهی و کاری- آموزش و ترویج فرهنگ حسابرسی، به ویژه در کتاب های درسی و آموزش مدیران و حسابرسان- تربیت نیروی انسانی جدید- آموزش- تحقیق و توسعه- توسعه نیروی انسانی- سرمایه گذاری در نیروی انسانی از طریق آموزش- آموزش الکترونیکی- آموزش های فرهنگی در زمینه حسابرسی - آموزش های رسمی- آموزش مادم العمر- دسترسی به آموزش های کاربردی و مهارت آموزی در حوزه فرهنگ- دسترسی به آموزش و پرورش و تحصیلات دانشگاهی- ارتباط با محیط های آموزش عالی و ارکان سیاستگذاری- اطلاع رسانی از طریق، انتشار کتاب و نشریه و بولتن، برگزاری همایش و سمینار، راه اندازی سایت رسمی- برگزاری سمینارها و کارگاه های آموزشی مرتبط</p>	<p>آموزش های اجتماعی و فرهنگی و اخلاقی برنامه ریزی و حمایت از آموزش</p>	<p>نهادینه کردن ارزش های اخلاقی و فرهنگی</p>
<p>دید و نگرش مثبت حسابرسان به استفاده از فناوری- به کارگیری و جذب حسابرسان آشنا به فناوری- آماده کردن زیرساخت تجهیزات فناوری- بکارگیری فناوری های نوین در زمینه حسابرسی- بکارگیری فناوری و استفاده از رایانه توسط حسابرسان- فراهم کردن نرم افزار و سخت افزارهای مرتبط با حسابرسی- آشنایی حسابرسان با مفاهیم عمومی مرتبط با فناوری اطلاعات همچون مفاهیم دیتا بیس، امنیت شبکه- صرفه جویی در زمان و هزینه- استفاده از فن آوری اطلاعات به طور اخص در بهبود گزارشگری حسابرسی - دسترسی به تمامی اطلاعات حسابرسی در صورت استفاده از فن آوری اطلاعات- بالا بردن میزان سرعت رسیدگی- آسان شدن تحلیل داده ها با استفاده از تکنیک های جدید- امکان به وجود آمدن مستند سازی صد درصدی بر مبنای پرونده های الکترونیکی و تشکیل پرونده های بسیار منسجم - به روز رسانی پایگاه داده ها و داشتن اطلاعات به موقع- اشتراک گذاری حد مطلوبی از اطلاعات- بهره گیری از ظرفیت فناوری اطلاعات در بحث سفارش خدمات مالی و ارجاع کار- استفاده گسترده ای از فناوری اطلاعات، خصوصاً در فرآیند نمونه گیری- تدوین دستورالعمل فرایندهای الکترونیکی کردن حسابرسی- کامپیوتری نمودن فرآیند حسابرسی-</p>	<p>استفاده از فناوری های نوین فناوری اطلاعات و ارتباطات</p>	<p>آموزش</p>

هم سو و هم جهت شدن با پیشرفتهای آینده فناوری اطلاعات- انجام فعالیتهای رسیدگی با کمترین هزینه، صرف وقت و با کیفیت مناسب- طراحی و توسعه سیستمهای حسابداری و حسابرسی متناسب با فناوریهای جدید- همگام سازی گزارشگری و افشاگری های جامع حسابداری و حسابرسی با تغییرات سریع در دنیای تجاری- استفاده از فناوری های ارتباطی و اطلاعاتی- استفاده از فناوری های نوین- استفاده جامع از فناوری های روز در فرایند اجرای عملیات حسابرسی- دسترسی به فناوری های ارتباطی نوین

تعهد و مسئولیت پذیری-مسئولیت پاسخگویی و پاسخوایی- پاسخگو بودن موسسات حسابرسی در خصوص فرآیند رسیدگی و مسئولیت هایشان- پاسخگویی به ذی نفعان و مراجع قانونی- توانایی پاسخگویی به ذینفعان در خصوص نحوه قضاوت حسابرسی- توانایی دفاع و پشتیبانی از مستندات و شواهد گردآوری شده - احساس مسئولیت در برابر مسایل و چالش های حرفه- رعایت چهارچوب های قانونی- ترویج فرهنگ پاسخگویی و پاسخ خواهی در جامعه حسابرسی- پاسخگویی در قبال وظایف و مسئولیت های محوله- توسعه فرهنگ حساب دهی، حساب خواهی و خدمات اعتبار بخشی- گسترش خدمات اعتباربخشی- ایجاد مراکز تخصصی و فنی به منظور پاسخگویی و رسیدگی به مشکلات- رفع مشکلات ناشی از عدم شفافیت و ضعف در نظام حسابخواهی، پاسخگویی و حسابدهی و بی توجهی به منافع عمومی- تقویت فرهنگ حسابخواهی، حسابدهی و نظارت

تمرکز بر بهبود کیفیت تیم حسابرسی- تثبیت دیدگاه علمی در مورد حسابرسی- درک عمیق قوانین توسعه حسابرسی- درک ماهیت، اهداف اساسی، وظایف اصلی و سیاست های اساسی حسابرسی- تجدید نظر در ساختار نظام موسسات- ترویج توسعه علمی حسابرسی- ارتقا تصویر حرفه- شناساندن خدمات حرفه‌ای به سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان- ایجاد زمینه مناسب برای رشد مؤسسات حرفه‌ای کارآمد- گسترش بازار و تنوع خدمات حرفه‌ای- گسترش خدمات حرفه‌ای اعضا

انجام نظارت از طریق حسابرسی مطابق قانون- ارتقا توسعه علمی حسابرسی- تقویت ساختار یک سازمان یادگیرنده- ترغیب حسابرسان- کسب دانش جدید- ایجاد مکانیسم یادگیری طولانی مدت- آموزش حسابرسان جهت بهبود توانایی‌های حرفه‌ای خود- تقویت حرفه ای شدن حسابرسان- ایجاد سیستم آموزشی برای آموزش حرفه ای حسابرسان- بهبود توانایی های تفکر و قضاوت- توجه به مدیریت علمی و نوآوری- ایجاد محیطی جهت رشد حسابرسان عالی

تقویت نظم و انضباط و سبک کار و مبارزه با فساد- اجرا آگاهانه الزامات سبک کاری واقع گرایانه و عملگرا- دنبال استانداردهای به روز، توسعه و نوآوری مداوم بودن- اجرای حسابرسی تحت مدیریت دقیق و همیشه محتاط- انعکاس روح فداکاری و اخلاص واقع گرایانه در کار- ایجاد یک فضای کاری خوب با اخلاص، پشتکار و برتری- تقویت اراده و روحیه- حفظ منافع با نگاه صحیح به دستاوردها - تقویت آموزش مقابله با فساد- تبعیت از مقررات حسابرسی و مقررات انضباطی - فسادزدایی- تقویت سبک کار حسابرسی

پرورش احساسات و تقویت بنیان‌های ایدئولوژیکی مشترک- تقویت باورهای حرفه ای حسابرسان- بهبود ارزش‌های اصلی و ظرفیت‌های حرفه‌ای- پیشبرد و پرورش ارزشهای اصلی حسابرسان- فرهنگ سازی و شناساندن جایگاه حرفه حسابداری و حسابرسی- افزایش آگاهی ها فرهنگی و اخلاقی- اندیشه و نگرشهای حسابرسان - پرورش و توسعه خلاقیت حسابرسان- شناسایی حسابرسان خبره - بکارگیری افراد نوآور و خلاق- گسترش ایده های جدید و توجه به اید های اعضا- ایجاد محیطی جهت ایجاد خلاقیت و نوآوری و تحقیق و

پیامد تقویت و ترویج فرهنگ پاسخگویی و پاسخ خواهی

تقویت ساختار ایدئولوژیکی و معنوی

تقویت توانایی حرفه ای حسابرسان

تقویت بنیان‌های ایدئولوژی حرفه

تقویت سبک کار حسابرسی و مبارزه با فساد

پرورش و توسعه نوآوری و خلاقیت حسابرسان

توسعه در میان تمامی اعضا جامعه- ایجاد جو مناسب جهت ارائه و حمایت پیشنهادها
خلاق و سازنده

توسعه فرهنگ کار تیمی در کار تیمی- ایجاد کار تیمی با همکاران محیط کار- ارائه نظرات مشترک در تصمیم گیریها باهم- توسعه فرهنگ کار تیمی- داشتن زمینه‌ی فرهنگی با هم کار کردن- تجربه های موفق در کار گروهی- بهبود بخشیدن ظرفیت تیم حسابرسی- ارتقا عملکرد حسابرسی- دید بلندمدت داشتن به مجموعه کاری- احساس تعهد و مسئولیت به کار- برنامه ریزی جهت بهره گیری از ظرفیت های فرهنگی موسسات حسابرسی خصوصی و دولتی- کار گروهی و مشارکت حسابرسان- حس با هم کار کردن و کار گروهی- دسترسی به آگاهی اجتماعی و یادگیری مهارت های اجتماعی خصوصا در زمینه کار تیمی- توانایی انجام کار گروهی و داشتن مهارت تیمی- ایجاد تیم های توانمند و پویا جهت حل مسائل حرفه- برخورداری از مهارت های کار تیمی و جمعی- تلاش جمعی و گروهی در انجام فرایند کار و رسیدگی

اصلاح رفتارهای مخرب
کاهش آسیب های اجتماعی و انحرافات کاری- کاهش رفتارهای مخرب- کنترل رفتارهای فردی حسابرسان و مدیران حسابرسی- کاهش رفتارهای ناپهنجار- کاهش آسیب پذیری فرهنگی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

پژوهش (کدگذار) در پژوهش مشارکت کند، آموزش‌ها و روش- های 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 " توافقی " و کدهای غیر مشابه به عنوان " عدم توافقی " مشخص می‌شوند. سپس محقق به همراه این همکار پژوهش، تعداد سه مصاحبه را کدگذاری کرده و درصد توافقی درون موضوعی که به عنوان شاخص پایایی تحلیل به کار می- رود 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 ۸۵٪ است که از ۶۰٪ بالاتر بوده، بنابراین قابلیت اعتماد کدگذاری ها مورد تایید است.

۴-۱- قابلیت اعتبار داده‌ها

روایی یافته‌های پژوهش (مصاحبه‌های) توسط مصاحبه- شونده‌گان 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 توافقی درون موضوعی برای محاسبه پایایی مصاحبه‌های انجام گرفته استفاده شده است. برای محاسبه پایایی مصاحبه با روش توافقی درون موضوعی دو کدگذار (ارزیاب)، از یک متخصص آمار درخواست شد تا به عنوان همکار

جدول ۲- نتایج بررسی پایایی

ردیف	شماره مصاحبه	تعداد کل داده ها	تعداد توافقی	تعداد عدم توافق	پایایی باز آزمون (درصد)
۱	۶	۳۳	۱۴	۱۹	۸۵
۲	۱۳	۳۷	۱۶	۲۱	۸۶
۳	۲۱	۳۱	۱۳	۱۸	۸۴
کل		۱۰۱	۴۳	۵۸	۸۵

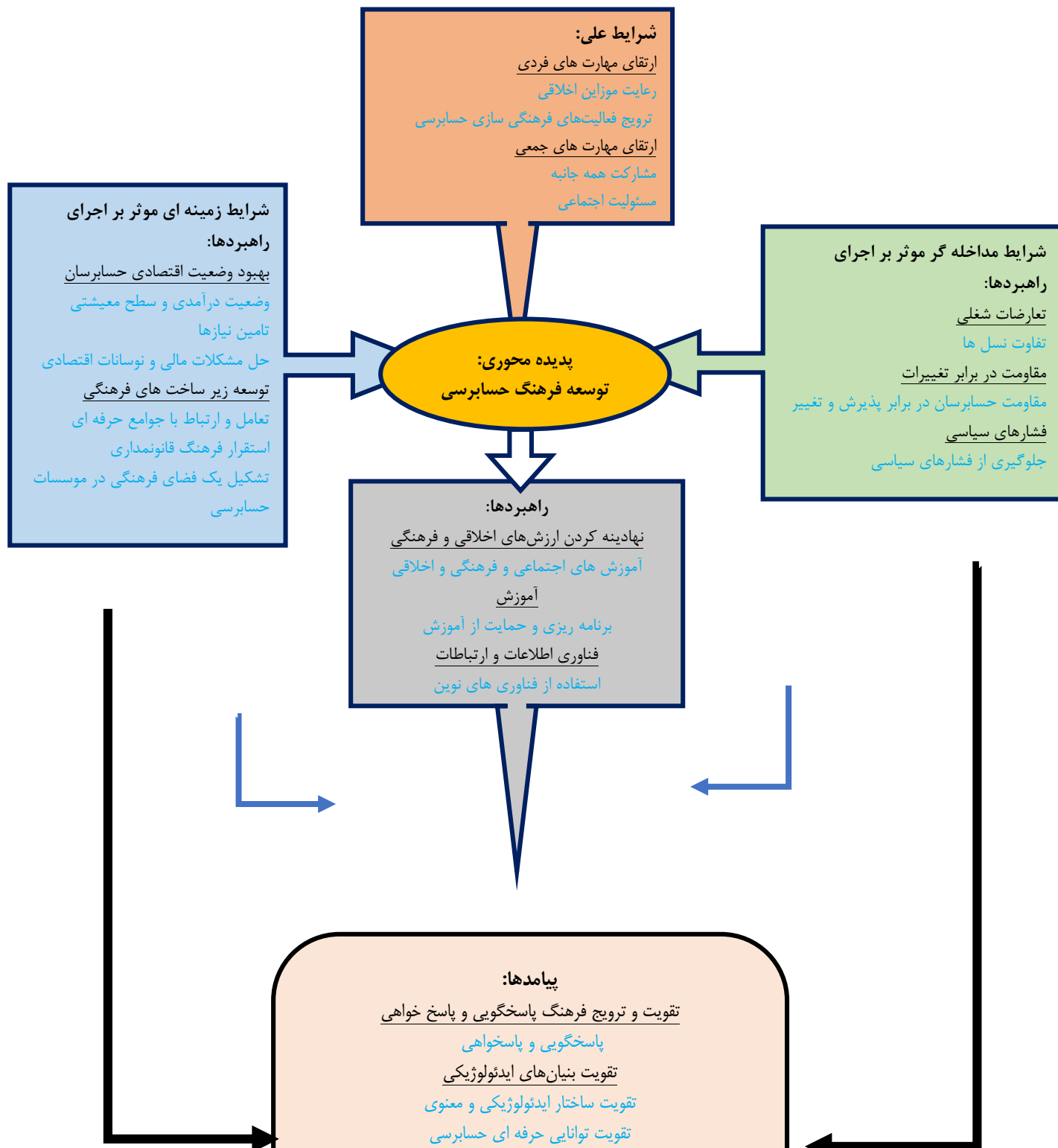
$$100\% * \frac{2 * \text{تعداد توافقات}}{\text{تعداد کل کدها}} = \text{درصد توافق}$$

منبع: رضایی و صالحی، ۱۳۹۷

۵- یافته‌های پژوهش

همانطوری که در بخش‌های قبلی مقاله اشاره شد، الگوی طراحی شده بر اساس رویکرد نظریه پردازی زمینه بنیان که

مشمول بر پنج شاخص «شرایط علی»، «شرایط زمینه‌ای»، «شرایط مداخله‌گر»، «راهبردها» و «پیامدها» بوده که مورد بحث قرار گرفته است. مدل الگوی فرهنگ حسابرسی در شکل ۳ ارائه شده است.



شکل ۳- الگوی مفهومی فرهنگ حسابرسی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۲) شرایط زمینه‌ای: مجموعه خاصی از شرایطی که در یک زمان و مکان خاص جمع می‌آیند تا مجموعه اوضاع و احوال یا مسائلی را به وجود آورند که اشخاص با عمل/ تعامل‌های خود به آن‌ها پاسخ می‌دهند (اشتراوس و کوربین، ۱۳۹۵). بهبود وضعیت اقتصادی حساب‌برسان و همچنین توسعه زیرساخت‌های فرهنگی در موسسات حسابرسی می‌تواند باعث بهبود نارسایی و رفع مشکلات در فضای داخل و حتی خارج از موسسات حسابرسی گردد و حتی باعث تقویت و بهبود اجرای کامل و موثر راهبردهای توسعه فرهنگ حسابرسی گردند که مصادیق این راهبردها در موسسات حسابرسی را می‌توان بدین گونه برشمرد: وضعیت درآمدی و سطح معیشتی حساب‌برسان، تامین نیازهای آنها و حل مشکلات مالی و نوسانات اقتصادی، تعامل و ارتباطات با جوامع حرفه‌ای، استقرار فرهنگ قانونمداری و تشکیل فضای فرهنگی درون موسسات حسابرسی. این نتایج با نتیجه تحقیقات نوشادی (۱۳۹۹)، بارارینکوا (۲۰۱۸)، آندیولا (۲۰۲۰) همخوانی دارد.

۳) شرایط مداخله‌گر: شرایطی است که بر انتخاب راهبردهای مختلف مؤثر بوده و می‌تواند اجرای راهبردها را آسان و تسریع ساخته و یا در روند آن چالش ایجاد کنند. بر اساس مصاحبه‌های انجام شده و تحلیل آن‌ها، سه مقوله تعارضات شغلی، مقاومت در برابر تغییرات، فشارهای سیاسی به عنوان شرایط مداخله‌گر یا میانجی شناسایی شدند. منشأ

در ادامه به بررسی بخش‌های مختلفی از مقوله‌های مدل طراحی شده پرداخته می‌شود.

۱) شرایط علی: منظور از شرایط علی، مجموعه رویدادها و حوادثی می‌باشند که باعث ایجاد و توسعه پدیده محوری می‌شوند. مطابق با نظر مصاحبه‌شوندگان، رعایت موازین اخلاقی، ترویج فعالیت‌های فرهنگی‌سازی حسابرسی، مشارکت همه جانبه، مسئولیت اجتماعی چهار عامل مهم و تأثیرگذار در این بخش می‌باشد که در دو دسته ارتقای مهارت‌های فردی و جمعی طبقه‌بندی شد. اکثر مصاحبه‌شوندگان اعتقاد داشتند که رعایت موازین اخلاقی و ترویج فعالیت‌های فرهنگی توسط اعضای تیم حسابرسی خودبخود باعث توسعه فرهنگ حسابرسی خواهد شد. با توجه به مقولات بدست آمده از شرایط علی، از جمله رعایت اصول اخلاقی و مشارکت و ترویج در حوزه فرهنگ حسابرسی، در واقع توسعه فرهنگ حسابرسی یک فرآیندی خواهد بود که در آن رشد و توسعه فرهنگی، رشد و تعالی حساب‌برسان هم‌زمان و دست به دست هم قابل تحقق است. بدین سان حساب‌برسان در تلاش برای توسعه فرهنگ حسابرسی سبب رشد و تعالی و خودشکوفایی خودشان می‌گردند. این یافته با نتایج تحقیقات محمدی نافچی (۱۳۹۹)، بارارینکوا (۲۰۱۸)، آندیولا (۲۰۲۰)، آذربراهمان (۱۴۰۰) و پژوهش سادات هاشمی (۱۴۰۱) همخوانی دارد. کدها و مقولات مستخرج از متن مصاحبه‌شوندگان نیز حاکی از این همسویی می‌باشد.

۴) راهبردها: در نظریه داده بنیاد، برای اشاره به مجموعه‌ای از تعاملات، تاکتیک‌های راهبردی و طرز عمل‌های عادی یا روتین و چگونگی مدیریت موقعیت‌ها توسط افراد در مواجهه با پدیده اصلی به کار برده می‌شود (اشتراوس و کوربین، ۱۳۹۵). در تحلیل راهبردهای قابل تصور و در تشریح نظرات شرکت‌کنندگان در پژوهش در خصوص نحوه مواجهه با پدیده اصلی یعنی توسعه فرهنگ حسابرسی، از مجموع کدهای مستخرج از مصاحبه‌های می‌توان سه دسته راهبرد کلی شامل نهادینه کردن ارزش‌های اخلاقی و فرهنگی، برنامه‌ریزی و آموزش، استفاده از فناوری‌های نوین ارتباطی و اطلاعاتی را عنوان نمود. توسعه فرهنگ حسابرسی و بالا بردن سطح فرهنگ در موسسات حسابرسی مستلزم نهادینه کردن ارزش‌های اخلاقی و فرهنگی با اجرای مکانیسم‌های آموزش-های اجتماعی و فرهنگی و اخلاقی و تهیه و تدوین برنامه‌ریزی و حمایت از آموزش و بروزرسانی این ارزش‌ها در دوره‌های زمانی متناوب و فراخور اوضاع و احوال جامعه حسابرسی کشور، تقویت اطلاع رسانی با استفاده از فناوری‌های نوین ارتباطی و اطلاعاتی به منظور ارتقاء فرهنگ حسابرسی در جامعه می‌باشد. این راهبردها با نتایج آفتاب آذری (۱۴۰۰)، محمدی نافچی (۱۳۹۹)، آذر براهمان (۱۴۰۰)، سادات هاشمی (۱۴۰۱) و تنگفی وو (۲۰۱۹) همخوانی دارد.

۵) پیامدها: کنش‌ها و واکنش‌هایی که برای مقابله یا مدیریت کردن پدیده اصلی صورت می‌گیرد، پیامدهایی در پی خواهد داشت (اشتراوس و کوربین، ۱۳۹۵). متأثر از توسعه فرهنگ حسابرسی پیامدهایی برای جامعه حسابرسی حاصل خواهد شد. بنا به اظهار مشارکت‌کنندگان در پژوهش حاضر، از دیگر عواملی که می‌تواند پیامدها (نتایج) توسعه فرهنگ حسابرسی را به همراه داشته باشد، تقویت فرهنگ پاسخ‌گویی و پاسخ‌خواهی، تقویت بنیان‌های ایدئولوژیکی حرفه، تقویت و ارتقا کار تیمی از پیامدهای توسعه فرهنگ در جامعه حسابرسی می‌باشد. این نتایج با نتیجه پژوهش محققانی همچون آفتاب آذری (۱۴۰۰)، جیایی لو (۲۰۱۷)، سادات هاشمی (۱۴۰۱)،

اصلی ایجاد تعارض در موسسات حسابرسی، اعضاء آن می‌باشند. امروزه تعارضات شغلی و مدیریت آن از جمله مباحثی است که می‌بایست مدیران موسسات حسابرسی بدان توجه نمایند و این به خاطر تعارضات نامتعارف داخل یا خارج از موسسات حسابرسی می‌باشد. موسسات حسابرسی برای اینکه از حداکثر توان اعضای خود بهره‌گیرند، بایستی عوامل مخل و مزاحم را رفع کنند. لذا یکی از موانع عمده تحقق توسعه فرهنگ در موسسات حسابرسی اعم از خصوصی یا دولتی، وجود تعارض در بین اعضاء حرفه است. تعارض، خصوصا تعارض شغلی در میان افراد حسابرس به عنوان جزئی اجتناب‌ناپذیر و لاینفک از زندگی آنها تلقی می‌گردد. وقتی اعضا حرفه از لحاظ ارزش‌های فرهنگی با یکدیگر متفاوتند، تعارضاتی هم که در بین آنان وجود دارد می‌تواند منشاء درون فردی یا میان فردی داشته باشند که نهایتا کل جامعه را نیز تحت تأثیر خود قرار می‌دهد. بنابراین برخی از ارزش‌های فرهنگی و تمایلات حسابرسان یا درک آنان از شرایط مختلف می‌تواند به بروز تعارضاتی در بین آنان منجر شود. از میان عوامل متعددی که بر مقاومت یا پذیرش در برابر تغییرات تأثیر می‌گذارد، فرهنگ اعضاء می‌باشد و شدت و تأثیر آن از هر فرد متفاوت می‌باشد. لذا هرگاه مقاومتی بین حسابرسان سنتی و گروه‌های جدید، گسترش یابد، به نوعی تعارض شکل می‌گیرد و نظام و ساختار فرهنگی جامعه حسابرسی و به تبع آن فرآیند توسعه فرهنگ دچار آشفتگی می‌شود. فشارهای سیاسی و دخالت و نفوذ گروه‌های ذینفع و بی‌توجهی به زمینه‌های فرهنگی بسترساز توسعه حسابرسی و اجرا کردن سیاست‌های گروه‌های ذینفوذ از موانع مهم در دستیابی به توسعه فرهنگ حسابرسی محسوب می‌شوند. اگر در فرآیند توسعه فرهنگ حسابرسی، فشارهای سیاسی به علت تامین منافع برخی وجود داشته باشد، به طور مستقیم و غیر مستقیم مانع جدی و اساسی در پیشرفت و نزدیک شدن به اهداف توسعه فرهنگ حسابرسی ایجاد خواهد شد. این نتایج با نتیجه تحقیقات آذربراهمان (۱۴۰۰) و تنگفی وو (۲۰۱۹) همخوانی دارد.

چادپرول (۲۰۲۱)، آلبرتی (۲۰۲۰)، تورمو-کاربو (۲۰۱۷)، بارارینکوا (۲۰۱۸)، تیلورموریس (۲۰۱۴) همخوانی دارد.

۶- بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش کیفی با هدف ارائه مدل تبیین‌کننده فرهنگ حسابرسی با استفاده از نظریه زمینه بنیان انجام شده است. این مطالعه از نوع پژوهش‌های کیفی است که از رویکرد نمونه-گیری قضاوتی بهره‌گیری شده است. تحلیل مصاحبه‌ها منجر به شناسایی پنج مقوله اصلی شد. مقوله‌ها شامل عوامل زمینه-ای، شرایط علی، راهبردها، شرایط مداخله‌گر و پیامدها می‌باشد. گزیده‌ای از برخی مقوله‌ها و مفاهیم استخراجی از داده‌های پژوهش که مشارکت‌کنندگان از آن به عنوان الگوی فرهنگ حسابرسی برشمرده‌اند، به شرح ذیل ارائه می‌گردد:

• شرایط علی:

مسئولیت اجتماعی: یافته‌های پژوهش حاکی از تاثیر مسئولیت اجتماعی حسابرسان بر توسعه فرهنگ حسابرسی است؛ یعنی هر چه سطح تعهد و مسئولیت اجتماعی اعضا حرفه عمومیت بیشتری یافته باشد، حسابرسان ارزش‌ها و هنجارهای فرهنگی موافق با توسعه را از خود نشان می‌دهند. به عبارتی می‌توان گفت احساس تعهد و مسئولیت اجتماعی یکی از ویژگی‌های کلیدی و اثرگذار در رفتار و کنش‌های حسابرسان در مسیر توسعه جامعه محسوب می‌شود. چرا که مسئولیت‌پذیری مستلزم اعتماد به دیگر افراد، نهادها، برقراری روابط اجتماعی مناسب و مشارکت اجتماعی در امور جامعه است. بنابراین استقرار فرهنگ حسابرسی و مسئولیت اجتماعی حسابرسان در جامعه به میزان درخور توجهی تنش‌ها را می‌تواند کاهش دهد و به اعضای جامعه در پاسخگویی و کسب موفقیت یاری رساند. مسئولیت اجتماعی حسابرسان بر کمیت و کیفیت فعالیت آنها تأثیر می‌گذارد و عملکرد موفقیت‌آمیز آنها را شکل می‌دهد. داشتن حس مسئولیت‌پذیری توسط حسابرسان و سعی در نهادینه‌سازی آن در همه محیط‌های جامعه یکی از الزامات اصلی دستیابی به توسعه فرهنگ در جامعه حسابرسی است که درنهایت به ایجاد جامعه اخلاق مدار منتهی می‌شود. یکی از مهم‌ترین پیامدهای رعایت مسئولیت‌پذیری اجتماعی حرفه‌ای توسط

حسابرسان، کاهش رفتارهای ضد فرهنگی در جامعه می‌باشد که از آن به عنوان تخریب‌گر سرمایه بالقوه و بالفعل جامعه می‌توان یاد کرد. بنابراین فرهنگ حسابرسی با رویکرد مسئولیت‌پذیری به عنوان مجموعه‌ای از باورها و ارزش‌های مشترک بر رفتار و اندیشه اعضای جامعه حسابرسی اثر می‌گذارد و می‌تواند نقطه شروعی برای حرکت و پویایی در راه پیشرفت و توسعه حرفه به شمار آید.

• شرایط زمینه‌ای:

بهبود وضعیت اقتصادی حسابرسان و توسعه زیرساخت‌های فرهنگی: شرایط یا وضعیت اقتصادی جامعه، فرهنگ آن جامعه را تحت تأثیر قرار می‌دهد. بنابراین بهبود وضعیت اقتصادی حسابرسان عمدتاً، وضعیت درآمدی و سطح معیشتی، تامین نیازهای آنها و حل مشکلات مالی و نوسانات اقتصادی و امثال این موارد را دربر می‌گیرد. در صورت توزیع و تامین عادلانه نیازهای مالی و اقتصادی در بین اعضای جامعه، زمینه‌های افت فرهنگی از بین می‌رود، چرا که در این صورت سطوح پایین اعضای جامعه حسابرسی بخشی از درآمد خود را صرف تعلیم و تربیت خواهند گذاشت. بنابراین می‌توان گفت که در یک جامعه فقیر و ناعادلانه حسابرسی، فرهنگ حسابرسی نمی‌تواند توسعه یابد. یکی دیگر از مواردی که در توسعه فرهنگ حسابرسی مطرح می‌باشد، توسعه زیرساخت‌های فرهنگی حرفه می‌باشد. می‌توان گفت که بین توسعه فرهنگ حسابرسی و عوامل آن همچون تعامل و ارتباطات با جوامع حرفه‌ای، استقرار فرهنگ قانونمداری و تشکیل فضای فرهنگی درون موسسات حسابرسی روابط تنگاتنگ و پویایی وجود دارد. وقتی که از توسعه فرهنگ حسابرسی بحث می‌کنیم، نمی‌توانیم از تعامل و ارتباط با جوامع حرفه‌ای بین‌المللی غفلت کنیم زیرا این جوامع نقش و تاثیر بسزایی در فرهنگ سازی دارند. در جهان امروز، فرهنگ حسابرسی زمانی می‌تواند توسعه یابد که نخست انطباق توانایی با شرایط پیرامون خود را داشته باشد، یعنی زمینه‌های زیرساخت‌های توسعه فرهنگ ابتدا در بطن خود آن جامعه فراهم شده باشد و از توانایی بالایی جهت حفظ هویت خود در ارتباط با جوامع حرفه‌ای برخوردار باشد؛ یعنی به جای اینکه راه خود را روی جذب تحولات محیطی ببندد،

تلاش کند با نوسازی و توسعه زیرساخت‌های فرهنگی باعث توسعه هرچه بیشتر حرفه گردد و پاسخ‌های جدیدی برای مسائل امروزه حرفه بیابد. بنابراین بهبود وضعیت اقتصادی اعضاء جامعه و توسعه زیرساخت‌های فرهنگی می‌تواند ضمن بقا و موفقیت طرح‌های توسعه فرهنگ در جامعه حسابرسی شود.

• شرایط مداخله‌گر:

تعارضات شغلی: فرهنگ حسابرسی به دلیل اثرگذاری مثبت بر رفتار و عملکرد اعضاء جامعه، می‌تواند نقش مهمی در کنترل و تاثیرگذاری بر رفتارهای حسابرسان داشته باشد و عامل مهمی در پدید آوردن تغییرات و دگرگونی در رفتارهای نامطلوب و ایجاد ثبات در رفتارهای مورد نظر جامعه حسابرسی محسوب شود. بنابراین با توجه به تأثیر و نقش فرهنگ حسابرسی بر ادراک، تفکر و احساس و رفتار اعضاء جامعه، خصوصاً عملکرد آنان دارد می‌توان گفت که وجود فرهنگ قوی در بطن جامعه باعث می‌شود که تعارضات شغلی در بین اعضاء، خصوصاً بین حسابرسان جدید و قدیم به شدت کاهش یابد. بنابراین کنترل تعارضات شغلی در بین حسابرسان می‌تواند محرک توسعه فرهنگ، خصوصاً فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی شود که از طریق کاهش شکاف انتظارات براساس نهادینه شدن ارزش‌های حرفه‌ای؛ ارتقای اخلاق حرفه‌ای جهت رعایت حقوق ذینفعان و پایداری منبع کنترل درونی حسابرسان دارای اثرات مثبتی می‌باشد. در واقع می‌توان گفت که کنترل تعارضات شغلی حسابرسان محرک‌ترین پیامد توسعه فرهنگ در حسابرسی است که متناسب با ویژگی‌های ساختاری موسسات حسابرسی می‌تواند، سبب کاهش تنش و تعارض ناشی از حرفه حسابرسی با سایر نقش‌های حسابرسان در جامعه و خانواده گردد (آذرباهمان، ۱۴۰۰). کنترل تعارضات شغلی حسابرسان به آرامش ذهنی و توسعه ظرفیت‌های ادراکی آنان منجر خواهد شد و زمینه را برای یکپارچگی کارکردهای کیفیت حسابرسی به عنوان سرآمد فرهنگ اخلاقی در این حوزه مهیا می‌نماید. ارتقای این سطح از شناخت در حسابرسان به واسطه فراگیری فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسان باعث بهبود کیفیت مسیر شغلی آنان خواهد شد و

در این راه تلاش می‌کنند تا با رعایت حقوق ذینفعان، سطح اتکاپذیری به اخلاق حرفه‌ای در آنان نهادینه گردد. بنابراین در کل می‌توان گفت که وجود فرهنگ قوی در حسابرسی موجب می‌شود که اعضاء جامعه درباره جایگاه و نقش یکدیگر اتفاق نظر کامل داشته باشند.

• راهبردها:

فناوری اطلاعات و ارتباطات: فناوری اطلاعات و

ارتباطات با ویژگی که دارند همچون، تعاملی بودن، ارتباط دوطرفه، جزیی از محتوای توسعه فرهنگ محسوب می‌شوند. امروزه آگاهی و اطلاعات حسابرسان درباره خود و نگرش سایر افراد به کمک فناوری‌های نوین میسر می‌شود با فناوری‌های نوین فضای آزادی را که برای اعضاء جامعه فراهم می‌آورد، موجب کوتاه‌تر شدن فاصله‌ها شده و آنها را در توسعه فرهنگ سهیم کرده است. فناوری اطلاعات و ارتباطات متعلق به تمام اعضاء جامعه می‌باشد و می‌تواند موجب محافظت و گسترش فرهنگ جامعه حسابرسی گردد. امروزه استفاده از فناوری‌های نوین ارتباطاتی، قدرت فوق‌العاده‌ای در تغییر و توسعه فرهنگ‌ها یا به عبارتی اثرگذاری بر فرهنگ‌ها دارد. این قدرت ناشی از ویژگی‌های همچون کنش‌پذیری، تحرک و ارتباط-پذیری حسابرسان ناشی می‌شود که به دگرگونی تمام‌عیار فرهنگی منجر می‌شوند. بنابراین اساس تغییرات در توسعه جامعه حسابرسی در فرهنگ جامعه نهفته است. لذا می‌توان گفت که فن‌آوری‌های نوین می‌توانند بر توسعه فرهنگ تاثیر گذار باشند و حتی باعث تغییرات فرهنگی شوند اما اغلب چون فرهنگ جوامع ثابت بوده و به تدریج تغییر می‌کند پس می‌توان گفت که معمولاً تکنولوژی یا فناوری نوین با فرهنگ جامعه سازگار شده و حتی به عنوان پشتیبان الگوهای رفتاری آن جامعه استفاده می‌شوند. همچنین باید گفت یکی از مشکلات اساسی موجود که در زمینه توسعه حسابرسی وجود دارد، مشکل فرهنگی و روانی برخورد با فن‌آوری‌های نوین است که معمولاً بخشی از حسابرسان قدیمی تر در مقابل تغییرات فناوری یا تکنولوژی واکنش عموماً منفی‌ای نشان می‌دهند که این مسئله باعث تاخیر در استفاده مناسب از فناوری می‌شود. استفاده از فن‌آوری‌های نوین جزیی از فرهنگ جامعه حسابرسی می‌باشند و در بستر فرهنگی جامعه

ایجاد می‌شوند. در کل می‌توان گفت که فن‌آوری‌های نوین در حوزه توسعه فرهنگ تجلی پیدا می‌کنند.

• پیامد:

تقویت فرهنگ پاسخ‌گویی و پاسخ‌خواهی: لزوم بکارگیری فرهنگ در جامعه حسابرسی بر هیچ یک از اعضای جامعه پوشیده نیست و ضرورت بهره‌گیری از این ابزار کارآمد نیز در موسسات دولتی و خصوصی حسابرسی بیش از پیش احساس می‌شود. فرهنگ در موسسات حسابرسی و بین‌اعضاء خودبه خود ایجاد نمی‌شود و مستلزم اقدامات و اصلاحات اساسی و به‌خصوص یک مطالبه جمعی را می‌طلبد. از یک سو به الزاماتی همچون فرهنگ‌سازی و گسترش آگاهی‌های عمومی و اجتماعی و از سوی دیگر توسعه و تقویت فرهنگ پاسخ‌گویی و پاسخ‌خواهی در میان اعضای جهت ایجاد یک جامعه مشارکت محور نیاز دارد. یکی از مبناهای اساسی برای توسعه حسابرسی، ارائه خدمات با کیفیت به استفاده‌کنندگان، پایبندی اعضا به رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای و پذیرش وظیفه و مسئولیت آنها در قبال جامعه است و لازمه آن رعایت منافع عمومی در انجام کارهاست. بنابراین توسعه نظام‌های شفاف پاسخگویی نیازمند توسعه حرفه حسابرسی در جامعه است و توسعه حرفه تنها از طریق قانون‌گذاری و ایجاد بسترهای مقرراتی فراهم نمی‌شود. لذا وضع این قوانین و مقررات شرط لازم است اما شرط کافی نیست. بنابراین توسعه حسابرسی بیش از هر چیز نیازمند توسعه و تقویت فرهنگ حساب‌دهی و حساب‌خواهی است و این هم تنها از طریق یک حرکت گسترده و عمیق فرهنگی امکان پذیر می‌شود. لذا یکی از الزامات اساسی در توسعه پایدار حسابرسی این است که علاوه بر پاسخگویی به استفاده‌کنندگان از خدمات حاضر، ظرفیت پاسخگویی به نیازهای آینده آنان را نیز داشته باشد. با توجه به نقش کلیدی پاسخگویی در ارتقاء توسعه فردی و جمعی حساب‌رسان، ضروری است که مدیران جامعه توجه خاصی به آن داشته باشند و بسترهای لازم را برای ارتقاء و تقویت پاسخگویی و پاسخ‌خواهی را فراهم نمایند. امروزه پاسخگویی در جامعه حسابرسی نقش محوری دارد و جامعه حسابرسی باید در برابر تقاضای روز افزون استفاده‌کنندگان، پاسخگو باشند چرا که پاسخگویی نوعی تعهد در قبال

مسئولیت واگذار شده است. پایداری توسعه فرهنگ حسابرسی، در برقراری ارتباط با محیط‌های بیرون خود می‌باشد که باعث ماندگاری و پویایی حرفه می‌شود، اما مشروط به پذیرش اجتماعی آن است و این پذیرش زمانی قابل قبول خواهد شد که پاسخگو و پاسخ‌خواه نیازهای اجتماعی سایر اعضا هم باشد.

تقویت و ارتقا کار تیمی: ارتباط میان کار تیمی و توسعه فرهنگ در جامعه حسابرسی از دوجنبه می‌تواند قابل بحث باشد. از یک طرف، نتایج کار تیمی که بر جامعه تأثیر می‌گذارد و از طرف دیگر، تقویت و ارتقا کار تیمی و فرهنگ حاکم بر آن، علاوه بر اینکه متأثر از اصول فرهنگ حسابرسی می‌باشد، می‌تواند باعث تحولات اساسی در توسعه حرفه نیز شود. تقویت و ارتقا کار تیمی با ایجاد حس هم‌اندیشی و مشارکت گروهی در رفع موانع توسعه جامعه، پیش زمینه‌ای اساسی برای ارتقا و توسعه فرهنگ حسابرسی در جامعه می‌باشد. فرهنگ حسابرسی تلاش می‌کند تا هدفهای مشخص و واقعی را بصورت هدف‌های مشترک در آورد و این هدف‌ها باعث می‌شوند که عملکرد اعضای حرفه حسابرسی بهبود یابد. بنابراین یکی از مواردی که در توسعه فرهنگ تأثیرگذار می‌باشد، اصلاح رفتارهای مخرب برخی اعضای حرفه می‌باشد. اصلاح رفتارهای مخرب نیازمند فرهنگ‌سازی پایدار در جامعه حسابرسی می‌باشد و این خود نیازمند راهکارهایی است که همه اعضای جامعه حسابرسی از بالاترین تا پایین‌ترین سطح الزام به اصلاح رفتارهای مخرب و به تدریج این اصلاحات نهادینه شده و به یک رفتار پایدار و نهایتاً به یک فرهنگ در تمامی عرصه‌های جامعه حسابرسی تبدیل شود.

۷- پیشنهادات پژوهش

۷-۱- پیشنهادات حاصل از نتایج پژوهش

در این مقاله با هدف توسعه فرهنگ حسابرسی و ارائه الگویی بومی از آن، تلاش شد تا با بهره‌گیری از نظریات خبرگان، الگویی متناسب با ویژگی‌های فرهنگی بومی ایران ترسیم شود و می‌طلبد که سایر پژوهشگران با تحقیق و پژوهش حول مضامین این الگو، به بهبود کمی و کیفی مطالب و منابع تحقیقی پیرامون بحث حسابرسی و توسعه فرهنگ آن

به عنوان بخشی از موضوعات پژوهشی در این حوزه کمک نمایند. همچنین براساس نتایج کسب شده پیشنهاد می‌شود، موسسات حسابرسی با ارتقای و تقویت ویژگیهای مختلف فرهنگ و ترویج فرهنگ مبتنی بر تغییر و فرهنگ پاسخگویی و پاسخخواهی و انتقادپذیری، ضمن بهبود روابط حسابرسان و همچنین کاهش تنش‌ها و تعارضات، بستر لازم برای اجرای اثربخش حسابرسی را فراهم نموده و از سوی دیگر زمینه را برای پذیرش و اجرای توصیه‌ها و پیشنهادات عنوان شده فراهم کنند. نهادینه‌شدن ارزش‌های فرهنگی و اخلاقی و تمایل حسابرسان به تغییر و ایجاد بهبود و ارتقای کارایی و بهره‌وری فرآیندهای حسابرسی با اهمیت در کوتاه‌مدت و بهبود عملکرد جامعه حسابرسی را در بلندمدت به همراه خواهد داشت، علاوه بر این پیشنهاد می‌شود موسسات حسابرسی با ارزیابی ابعاد فرهنگی و ارزش محورانه تلاش کنند، ضمن بسط و توسعه الگوی فرهنگ حسابرسی توسط حسابرسان و ترویج باورهای فرهنگی غنی جامعه حسابرسی، سعی در توسعه پایدار حرفه حسابرسی قدم بردارند.

۷-۲- پیشنهادات برای تحقیقات آتی

با توجه به مقوله اصلی شناسایی شده در الگوی جامع ارائه شده در این پژوهش، به پژوهشگران بعدی پیشنهاد می‌شود تا با نظرخواهی از خبرگان به شناسایی سایر عوامل موثر بر بهبود توسعه فرهنگ در موسسات حسابرسی که مغفول مانده‌اند بپردازند چرا که شناسایی این عوامل می‌تواند نقش مهمی در شکل‌گیری توسعه پایدار حرفه حسابرسی در ایران داشته باشند. علاوه بر این انجام پژوهشی مشابه در خصوص شناسایی چالش‌های پیش روی توسعه فرهنگ حسابرسی می‌تواند جالب توجه باشد. 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 می‌باشند. همچنین به دلیل وجود مشکلاتی مثل فراگیری کرونا امکان انجام مصاحبه حضوری و رودرو وجود نداشت و جهت پاسخ سوالات مصاحبه فرآیندی بسیار زمانبر بود.

فهرست منابع

- * آذرباهمان علیرضا، کامیابی یحیی، ملکیان اسفندیار، (۱۴۰۰). هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی و ارزیابی پیامدهای آن. دوفصلنامه علمی حسابداری ارزشی و رفتاری. ۶ (۱۲): ۹۵-۵۷
- * اشتراوس، آنسلم و کوربین، جولیت، (۱۳۹۵)، مبانی پژوهش کیفی: فنون و مراحل تولید نظریه زمینه‌ای، ترجمه ابراهیم افشار. تهران: نشر نی.
- * ازکیا، مصطفی. احمدرش، رشید. پارتازیان، کامبیز. (۱۳۹۶)، روش‌های تحقیق کیفی از نظریه تا عمل، دو جلدی، تهران، انتشارات کیهان.
- * آفتاب آذری، میترا. رسولی، رضا، (۱۴۰۰)، 'طراحی مدل عملیاتی حسابرسی فرهنگی'، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۰ (۳۸): ۲۸۵-۳۰۰.
- * بازرگان، عباس. (۱۳۹۱). مقدمه‌ای بر روش‌های پژوهش کیفی و آمیخته، رویکردهای متداول در علوم رفتاری، تهران: انتشارات نشر دیدار.
- * حسینی، سیدحسین. نیکومرام، هاشم. رضایی، علی‌اکبر. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر ابعاد فرهنگی و مولفه‌های رفتاری بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل، حسابداری مدیریت، ۱۳ (۴۴)، صص ۷۲-۵۵.
- * دانایی فرد، حسن. امامی، سیدمجتبی (۱۳۸۶)، استراتژی‌های پژوهش کیفی: تأملی بر نظریه پردازی داده بنیاد، اندیشه مدیریت، ۱ (۲): ۶۹-۹۷.
- * رشیدپور، علی. شاه نوروزی، مهدی. ایرانپور، سارا. (۱۳۹۳). اقتصاد فرهنگ و جهانی‌شدن: مفاهیم و نظریه‌ها. تهران. مرکز ملی مطالعات جهانی شدن.
- * 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.
- * رویایی، رمضانعلی. رهنمای رودپشتی، فریدون. عبدلی، محمدرضا. (۱۳۸۸). بررسی ارتباط فرهنگ با نظریه نمایندگی مبتنی بر رویکرد مدیریت سود، مدیریت فرهنگی، شماره ۴، صفحات ۱۹-۱.
- * سادات هاشمی، سمیرا. جعفری، محبوبه. نوراله زاده، نوروز. (۱۴۰۱)، 'ارائه الگوی اثرگذاری فرهنگ سازمانی بر

- Proposed Study. International Conference on Accounting Studies (ICAS) 2017/18-20 September, Putrajaya, Malaysia.*
- * 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.*
- * American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2014). *Code of Professional Conduct. New York, NY, 2014.*
- * Andiola, L. M., D. H. Downey, and K.D. Westermann. (2020). *Examining Climate and Culture in Audit Firms: Insights, Practice Implications, and Future Research Directions, AUDITING: A Journal of Practice & Theory, 39(4):1-29.*
- * Barrainkua, I. & Espinosa-Pike, B. (2018). *The Influence of Auditors' Commitment to Independence Enforcement and Firms' Ethical Culture on Auditors' Professional 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.*
- * Bauer, T. (2015). *The effects of client identity strength and professional identity salience on auditor judgments. The Accounting Review, 90(1), 95-114.*
- * Charmaz, C. (1990), "Discovering Chronic Illness: Using Grounded Theory", *Social Science and Medicine, 30.*
- * Dang, Tung Lam. Luong, Luong Hoang. Nguyen, Lily H.G. (2016). *National Culture and Stock Price Crash Risk. www.ssrn.com.*
- * Glaser, Barney G. (1978), *Theoretical Sensitivity: Advances in the Methodology of Grounded Theory, Mill Valley, California: The Sociology Press.*
- * Gray, S. J. (1988). *Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. Abacus, 24(1), pp 1-15.*
- * Greenberg, J & Baron, R.A. (2000). *Behavior in Organizations", PrenticeHall, Inc., 7th Ed.*
- * Gui, Jianping, and Ni Aiguo. (2006). *Theory and Practice of Audit Culture. Beijing: China Modern Economic Publishing House.*
- * Guralnik, D. B. (1984). *Webster's New World Dictionary of the English Language, New York: Simon & Schuster.*
- * Hall, Edward T, 1964, *Adumbration as a Feature of Intercultural Communication, American Anthropologist, v. 66, No. 6, The Ethnography of Communication, p. 154-163.*
- * Hofstede, G. (1991). *Cultures and Organizations: Software of the Mind, London: McGraw-Hill.*
- نقش حسابرسی در مبارزه با فساد؛ دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۱ (۴۲): ۳۳۱-۳۵۵.
- * عطافر، علی. آقاسی، سعید. (۱۳۹۱). طراحی و ارائه مدل سنجش توسعه فرهنگی شهری بر اساس رویکردهای تفکر هوشمند و ظرفیت سازی فرهنگی (مطالعه موردی شهر اصفهان). *مطالعات جامعه شناختی شهری (مطالعات شهری).*
- * عمید، حسن. (۱۳۷۱). *فرهنگ فارسی عمید، چاپ دوم، تهران: انتشارات امیرکبیر.*
- * کاووسی، اسماعیل. ولیان، حسن. عبدلی، محمدرضا. (۱۳۹۹)، *تأثیر مضمون‌های فرهنگ اخلاق‌مداری بر بی‌طرفی حسابرسان: تحلیلی بر ادراک رهبری تحول‌گرا، مدیریت فرهنگ سازمانی، دوره هجدهم - شماره ۴ علمی-پژوهشی (وزارت علوم) صفحه ۶۳۵ تا ۶۵۹).*
- * محمدی نافچی، آرش. علیخانی، شهناز. (۱۳۹۹). *اخلاق و فرهنگ در حسابداری. فصلنامه علمی تخصصی رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، دوره ۴ شماره ۴۹، صفحات ۴۹-۶۴.*
- * مصطفوی، سید محمد حسن. (۱۳۸۹). *روش (شناسی) تحول فرهنگی از دیدگاه امام خمینی (ره)، مهندسی فرهنگی، شماره ۴۱ و ۴۲*
- * نوشادی، میثم. خدادادی، ولی. واعظ، علی. حسین‌زاده، علی حسین. (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.*
- * یسری، مهدی. فکوهی، ناصر. صالحی امیری، سیدرضا. (۱۳۹۷). *ارائه الگوی مدیریت توسعه فرهنگی کلانشهر تهران. مطالعات توسعه اجتماعی ایران. صفحات ۶۲-۵۱*
- * 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*

- on accounting. *The International Journal of Accounting*, 24, pp. 42–56.
- * 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:
 - * 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.
 - * Schein, Edgar H. Schein, Peter A. (2017). *Organizational Culture and Leadership*, 5th Edition. ISBN: 978-1-119-21204-1 February 2017 416 Pages.
 - * Strauss, A. Corbin, J. (1998), "Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory", Thousand Oaks: Sage Publications.
 - * Strauss, Anselm L., & Corbin, Juliet (1990), *Basics of Qualitative Research: Grounded Theory Procedures and Techniques*, Sage.
 - * 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.
 - * Tormo-carbó, G., Seguí-mas, E., & Oltra, V. (2017). *Accounting Ethics in Unfriendly Environments: The Educational Challenge*. *Journal of Business Ethics*, 135(1), 161-175.
 - * 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>.
 - * 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.
 - * 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>.
 - * 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*.
 - * Jan Svanberg & Peter Öhman (2016) *Does Ethical Culture in Audit Firms Support Auditor Objectivity?*, *Accounting in Europe*, 13:1, 65-79, DOI: 10.1080/17449480.2016.1164324
 - * Jasmijn, Bol. Isabella, Grabner. Katlijn, Haesebrouck. Mark E, Peecher. (2019). *The Effect of Audit Culture on Audit Quality*. www.ssrn.com.
 - * 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.
 - * Palermo, T., Power, M., & Ashby, S. (2020). *Navigating Institutional Complexity: The Production of Risk Culture in the Financial Sector*. *Journal of Management Studies*, 54(2), 154-181. doi:10.1111/joms.1224
 - * Proell, Chad A. and Zhou, Yuepin and Nelson, Mark W. (2021). *It's 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.
 - * Perera, H., (1989). *Towards a framework to analyse the impact of culture*

Journal of Management Accounting
Vol. 15, No.55, Winter 2022

Developing an audit culture model with a Grounded Theory Approach

Masoud Sadeghi¹
Forough Heirany ^{*2}
Akram Taftiyan³

Abstract

Purpose: Success in the development of audit is largely dependent on success in the establishment of the culture. the same interaction between culture and auditing causes formation of auditing culture. because, culture is rooted in the heart of the audit community and auditing is located on the context of culture. therefore, the purpose of the present research is to develop an audit culture model using a grounded theory approach, using the theories of auditing experts. Methods: This research has been done with the aim of developing an audit culture model with a grounded theory approach. The research method is qualitative. In order to conduct in-depth and semi-structured interviews, 22 managers and auditing experts were selected by judgmental sampling. Results: Findings were identified as a paradigm model with 2 categories for causal conditions, 2 categories for contextual conditions, 3 categories for Interventional conditions, 3 categories for strategies and 3 categories in outcome related to the main research phenomenon. According to the research findings "audit culture is the basis of the audit society, that includes a set of values, norms, beliefs, cultural and historical mores affecting the behavior of auditors also the basis of specific values emanating from the community and affecting the culture of auditors in the audit environment and society". Therefore, in order to develop the audit culture in Iran, we should focus on the extractive categories and the pattern of developing the audit culture from this research, in which case we can have a dynamic and active culture in the field of auditing.

Keywords: Culture Development, Audit Culture, Grounded Theory Approach.

¹ Ph.D. Candidate Accounting, Yazd Branch, Islamic Azad University, Yazd, Iran.

² Associate Professor, Department of Accounting, Yazd Branch, Islamic Azad University, Yazd, Iran. (Corresponding Author)
Forough.heirany@iau.ac.ir

³ Assistant Professor, Department of Accounting, Yazd Branch, Islamic Azad University, Yazd, Iran.